

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKLUTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Problematika volby měny v účetním výkaznictví podniků

**The issue of currency choice in the financial reporting of
enterprises**

Bc. Andrea Čermáková

Plzeň 2019

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2018/2019

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Andrea ČERMÁKOVÁ**

Osobní číslo: **K17N0012P**

Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**

Název tématu: **Problematika volby měny v účetním výkaznictví podniků**

Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

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

1. Charakterizujte řešení volby měny v účetním výkaznictví dle právních předpisů ČR a světových účetních systémů a proveďte jejich komparaci.
2. Proveďte výzkum v oblasti volby měny a využívaných řešení u vybraného segmentu podniků.
3. Proveďte implementaci řešení IAS/IFRS pro vybraný subjekt.
4. Shrňte problematiku volby měny a vytvořte závěr.

Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah kvalifikační práce: **60 - 80**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:


- **DVOŘÁKOVÁ, Dana.** *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.* Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.
- **KOVANICOVÁ, Dana.** *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS.* Praha: BOVA POLYGON, 2005. ISBN 80-7273-129-7.
- **KOUT, Petr a LÍBAL, Tomáš.** *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady.* Praha: VOX, 2017. ISBN 978-80-87480-55-7.
- **KRUPOVÁ, Lenka.** *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: aplikace v podnikové praxi: stav k 1. 1. 2009.* Praha: VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0.
- **Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších právních předpisů.** In: *Sbírka zákonů České republiky. 1991.*

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jana Hinke, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **23. října 2018**
Termín odevzdání diplomové práce: **23. dubna 2019**


Doc. Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.
děkanka




Ing. Pavlína Hejduková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 23. října 2018

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Problematika volby měny v účetním výkaznictví podniků“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne

.....

podpis autora

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala vedoucí diplomové práce, doc. Ing. Janě Hinke, Ph.D., za odborné vedení, mnoho cenných rad a podnětných připomínek při zpracování této diplomové práce i za vstřícnost při konzultacích, které mi v průběhu psaní práce poskytovala. Poděkování patří rovněž mé rodině za podporu během studia.

Obsah

Úvod.....	7
1 Cíl práce a metodika řešení.....	8
2 Oceňování cizoměnových položek v účetních systémech.....	11
2.1 Řešení cizí měny dle právních předpisů ČR.....	11
2.1.1 Regulace volby měny a použití kurzů v české účetní legislativě.....	11
2.1.2 Volba měny.....	12
2.1.3 Vznik a vypořádání kurzových rozdílů.....	12
2.1.4 Metody přepočtu cizí měny na českou měnu.....	15
2.1.4.1 Použití kurzů v průběhu účetního období.....	16
2.1.4.2 Přepočet ke dni zpracování účetní závěrky.....	19
2.1.4.3 Přepočet cizí měny dle ZDPH.....	19
2.1.5 Převod účetní závěrky na jinou měnu.....	20
2.1.6 Požadavky na zveřejňování dle právních předpisů ČR.....	21
2.2 Řešení cizí měny dle IAS/IFRS.....	22
2.2.1 Regulace volby měny a použití kurzů dle IAS/IFRS.....	22
2.2.2 Vstupní pojmy k problematice cizích měn v IAS/IFRS.....	23
2.2.3 Volba měny.....	24
2.2.4 Vznik a vypořádání kurzových rozdílů.....	28
2.2.5 Metody přepočtu obsažené v IAS 21.....	29
2.2.5.1 Přepočet v průběhu účetního období.....	29
2.2.5.2 Přepočet k rozvahovému dni.....	29
2.2.6 Převod účetní závěrky na jinou měnu.....	31
2.2.6.1 Převod účetní závěrky na funkční měnu.....	31
2.2.6.2 Převod účetní závěrky z funkční měny na měnu vykazování.....	33
2.2.7 Požadavky na zveřejňování dle IAS/IFRS.....	35
2.3 Řešení cizí měny dle US GAAP.....	36
2.3.1 Regulace volby měny a použití kurzů dle US GAAP.....	36
2.3.2 Vstupní pojmy k problematice cizích měn dle US GAAP.....	38
2.3.3 Volba měny.....	39
2.3.4 Vznik a vypořádání kurzových rozdílů.....	42
2.3.5 Metody přepočtu obsažené v ASC 830.....	43
2.3.6 Převod účetní závěrky na jinou měnu.....	45
2.3.6.1 Převod účetní závěrky z cizí měny na funkční měnu.....	46
2.3.6.2 Převod účetní závěrky z funkční měny na měnu vykazování.....	47

2.3.7	Požadavky na zveřejňování dle US GAAP.....	47
3	Komparace řešení cizí měny v účetních systémech.....	49
3.1	Komparace regulací volby měny a použití kurzů	49
3.2	Komparace volby měny	51
3.3	Komparace vzniku a vypořádání kurzových rozdílů	53
3.4	Komparace metod přepočtů položek v cizí měně	54
3.5	Komparace možnosti a způsobu převodu účetní závěrky na jinou měnu	56
3.6	Komparace požadavků na zveřejňování.....	59
4	Výzkum v oblasti volby měny	61
4.1	Formulace výzkumného problému.....	61
4.2	Vymezení základního souboru a navržení výzkumného vzorku.....	62
4.3	Zpracování a analýza dat.....	63
4.3.1	Seznam společností se sídlem v industriální zóně Borská Pole v Plzni ...	63
4.3.2	Zvážení vhodné funkční měny.....	64
4.3.3	Výpočet objemu cizoměnových transakcí	68
4.4	Prezentace a interpretace získaných výsledků výzkumu	73
5	Implementace podmínek IAS/IFRS na vzorový podnik.....	75
5.1	Volba vzorového podniku	75
5.2	Přecenění účetní závěrky na funkční měnu.....	76
5.2.1	Aktiva.....	76
5.2.2	Pasiva	80
5.2.3	Výkaz zisku a ztráty.....	84
5.2.4	Výpočet kurzového rozdílu z přecenění účetní závěrky na funkční měnu	86
5.3	Převod účetní závěrky ve funkční měně na měnu vykazování	88
5.3.1	Aktiva.....	88
5.3.2	Pasiva	89
5.3.3	Výkaz zisku a ztráty.....	89
5.3.4	Výpočet kurzového rozdílu z převodu účetní závěrky na měnu vykazování	91
	Závěr	94
	Seznam obrázků a tabulek	96
	Seznam použitých zkratk	98
	Seznam použitých zdrojů.....	100
	Seznam příloh	106
	Abstrakt.....	127
	Abstract.....	128

Úvod

Problematika volby měny ve finančním účetnictví podniků je velmi aktuální téma, jelikož je v roce 2019 zcela běžné, že téměř každá obchodní společnost (a nejen ta), má vztahy nebo obchoduje se zahraničím. Z toho důvodu se v účetnictví objevují transakce v cizí měně. Pokud však jednotlivé účetní jednotky obchodují se zahraničím ve větším objemu, může docházet k obrovským kurzovým rozdílům, které zkreslují výsledky hospodaření podniků. Příkladem jsou tzv. montovny na území České republiky, které mají ze zákona o účetnictví povinnost vést účetní záznamy v české měně, ale většinu materiálu pořizují ze zahraničí a finální výrobky jsou opět do zahraničí exportovány. V některých případech mohou tyto transakce se zahraničím objemově převažovat nad veškerými transakcemi probíhajícími v české měně.

Dalším důvodem aktuálnosti tématu je existence mnoha mezinárodních společností, působících v několika zemích světa nebo spolupráce se zahraničními partnery. Může se jednat o mateřské a dceřiné společnosti, pobočky, přidružené podniky a podobně. Jednotlivé zahraniční operace mohou účtovat v odlišných měnách a pak nastává problém s vykázáním výsledků za celek.

Dle právních předpisů ČR je prozatím povinné vést účetnictví v české měně, avšak pokud je česká účetní jednotka kotována na burze cenných papírů, je nucena vést dvojí účetnictví. Jedno dle české účetní legislativy a jedno dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS) nebo Všeobecně uznávaných účetních principů ve Spojených státech amerických (US GAAP).

Diplomová práce pojednává o regulaci zacházení s cizí měnou v účetnictví, možnostech volby měny, vzniku kurzových rozdílů a jejich následném vypořádání, metodách přepočtu cizí měny v účetnictví, metodách převodu účetní závěrky na jinou měnu a také o požadavcích na zveřejňování dle české účetní legislativy, IAS/IFRS a US GAAP. Obsahuje také komparaci těchto účetních systémů z hlediska možností řešení cizí měny v účetním výkaznictví, výzkum v oblasti volby měny a implementaci podmínek IAS/IFRS na vzorový podnik.

1 Cíl práce a metodika řešení

Cílem této diplomové práce je provést deskripci metod řešení cizí měny v účetnictví dle právních předpisů platných v České republice a dle mezinárodně uznávaných účetních systémů IAS/IFRS a US GAAP. Poté je cílem komparovat tyto tři účetní systémy vzhledem k problematice cizích měn a následně potvrdit či vyvrátit předpoklad, že při zavedení funkční měny u vybraného segmentu podniků dojde ke snížení částky, která ovlivňuje vznik kurzových rozdílů, v průměru alespoň o 50 %. Posledním cílem je implementovat podmínky IAS/IFRS na vzorový podnik ze zvoleného segmentu.

Práce bude rozdělena na část teoretickou a praktickou. Teoretická část práce bude zpracována na základě průběžné rešerše odborné literatury, platné legislativy a elektronických zdrojů. Zaměří se na oceňování cizoměnových položek ve třech výše zmíněných účetních systémech.

Pro účely praktické části této diplomové práce byla zvolena skupina výrobních podniků sídlících v industriální zóně Borská Pole v Plzni, nedaleko Západočeské univerzity. Důvodem pro zvolení byla nejen lokace, ale také typ podniků, které se zde nacházejí. Sídlí zde mnoho zahraničních společností, zejména montoven, což bylo shledáno jako příhodné pro dané téma.

Výzkum bude probíhat deduktivní metodou. Data pro výzkum budou získávána nepřímou cestou, zejména analýzou dokumentů, jejichž dostupnost je dána legislativou. Jedná se o výroční zprávy a účetní závěrky analyzovaných podniků za kalendářní či hospodářský rok 2017. Dalším zdrojem dat mohou být také oficiální webové stránky společností. V případě, že budou veřejně dostupná data neúplná nebo nedostatečná, dojde k oslovení těch účetních jednotek, u kterých informace chybí. Existuje zde však riziko, že podniky nebudou jevit zájem na spolupráci nebo si data budou chránit. Pokud tato situace nastane, bude zapotřebí jejich data vhodným způsobem odvodit.

Díličím cílem výzkumné části je sestavit seznam společností se sídlem v industriální zóně Borská Pole v Plzni. Jako vstupní data poslouží seznam ekonomických subjektů, působících v rámci průmyslové zóny, dostupný na webových stránkách Útvaru koncepce a rozvoje města Plzně (www.ukr.plzen.eu). Tento seznam bude prověřen

z hlediska aktuálnosti a případně doplněn o informace z databáze Albertina (Bisnode, 2019).

Druhým krokem bude zjištění hlavní činnosti těchto společností a také jejich země původu. Poté dojde k vygenerování zahraničních společností a u nich bude zvažována vhodná funkční měna podle pravidel Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Hlavním informačním zdrojem pro stanovení vhodné funkční měny budou internetové stránky jednotlivých společností, výroční zprávy a účetní závěrky za hospodářský či kalendářní rok 2017, dostupné z databáze Veřejného rejstříku a Sbírký listin. Při zvažování funkční měny bude zohledněn původ hlavních obchodních partnerů a přímé mateřské společnosti. Pokud budou hlavní obchodní partneři pocházet z více zemí a nebude znám poměr transakcí v jistých měnách, bude přijat předpoklad, že tyto transakce (tržby nebo nákupy) probíhají ve stejném poměru.

V dalším kroku budou zvažovány pouze společnosti, u kterých dojde dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k navržení jiné funkční měny než české koruny. U těchto společností budou čerpána data z účetních závěrek za kalendářní nebo hospodářský rok 2017 za účelem stanovení objemu transakcí, které ovlivnily kurzové rozdíly při vedení účetnictví v české měně, a objemu transakcí, které by ovlivnily vznik kurzových rozdílů v případě zavedení funkční měny. Výpočet proběhne tak, že budou nejprve převzaty informace z testování na funkční měnu a bude vyhodnoceno, které hlavní položky výkazu zisku a ztráty způsobily kurzové rozdíly při vedení účetnictví v české měně a které je způsobí při vedení účetnictví ve funkční měně. Poté budou z výkazů zisku a ztráty všech podniků zjištěny celkové tržby, výkonová spotřeba a osobní náklady. Ovlivňující položky za obě varianty budou u každého podniku vyčísleny, a nakonec dojde k srovnání obou variant a tím i potvrzení či vyvrácení předpokladu, že při zavedení funkční měny u podniků sídlících v industriální zóně Borská Pole v Plzni dojde ke snížení částky, která ovlivňuje vznik kurzových rozdílů a tím i k poklesu samotných kurzových rozdílů v průměru alespoň o 50 %. Výpočty v této části budou zaokrouhleny na 2 desetinná místa.

V části implementace podmínek IAS/IFRS na vzorový podnik z vybraného segmentu budou směnné kurzy pro přecenění účetní závěrky na funkční měnu odvozeny od aktuálního kurzovního lístku České národní banky (dále ČNB) a směnné kurzy pro převod účetní závěrky na měnu vykazování budou odvozeny ze stránek Evropské

centrální banky (dále ECB). Kurzy budou zohledňovány se třemi desetinnými čísly a veškeré přeceněné hodnoty budou pro větší přehlednost zaokrouhlovány na celá čísla, jako je tomu běžně v účetních výkazech.

2 Oceňování cizoměnových položek v účetních systémech

Následující text se zabývá oceňováním položek, vyjádřených v cizí měně, dle národního účetního systému v České republice a dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Text je zakončen komparací těchto účetních systémů z hlediska řešení cizích měn.

2.1 Řešení cizí měny dle právních předpisů ČR

Následující kapitoly popisují řešení cizí měny v účetním výkaznictví podle právních předpisů platných na území České republiky.

2.1.1 Regulace volby měny a použití kurzů v české účetní legislativě

Se zaměřením na podnikatelskou sféru (tzn. jsou opomíjeny finanční instituce a pojišťovny) se cizí měnou se v české legislativě zabývá zejména:

- Zákon č. 563/1991, Sb., o účetnictví,
- Vyhláška č. 500/2002 Sb.,
- České účetní standardy (ČÚS) pro účetní jednotky, které účtují dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Zákon o účetnictví je platný obecně pro všechny fyzické a právnické osoby, které jsou účetními jednotkami a vedou na základě toho podvojně účetnictví. Cizí měna je v tomto zákoně zmíněna v § 4 odst. 12 a § 24 odst. 6, 7, 8 a 9. Vyhlášky a ČÚS jsou zpracovány pro jednotlivé typy účetních jednotek. Zde se odlišují například podnikatele, finanční instituce a pojišťovny. Vyhláška č. 500/2002 Sb., obsahuje zmínku o měně a kurzových rozdílech například v § 47, § 49, § 54a, § 58 a § 60. Mezi ČÚS je důležitý konkrétně Český účetní standard pro podnikatele číslo 006 (Kurzové rozdíly) a částečně také Český účetní standard pro podnikatele číslo 020 (Konsolidace). Český účetní standard pro podnikatele číslo 006 má za cíl stanovit základní postupy účtování kurzových rozdílů za účelem docílit souladu účetních jednotek při používání účetních metod.

Regulaci účetnictví dle české účetní legislativy však nepodléhají účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a zároveň emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie. Těmto účetním jednotkám zákon ukládá povinnost vést a sestavovat individuální i konsolidovanou účetní závěrku dle Mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS). V případě této

povinnosti nastává závažný problém v oblasti daní. Přestože ÚJ vede účetnictví ve shodě s IAS/IFRS, je potřeba sestavit základ daně dle českých účetních předpisů, jelikož se na ně váže zákon o daních z příjmů. Řešením je účtování ve dvou účetních systémech zároveň, nebo vyhotovení převodového můstku pro operace, které se zobrazují v obou systémech odlišně, a poté převést účetnictví dle IAS/IFRS na účetnictví dle českých právních předpisů. (Kovanicová, 2004; Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.; České účetní standardy; Vyhláška č. 500/2002 Sb.)

2.1.2 Volba měny

Zákon o účetnictví stanovuje účetním jednotkám v § 4 odst. 12 povinnost vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. Na území České republiky tedy nelze v účetnictví zvolit libovolnou měnu. Zákon dále uvádí, že v některých případech je účetní jednotka povinna použít současně s českou měnou i měnu cizí. Jedná se o pohledávky a závazky, práva z cenných papírů včetně zaknihovaných, práva z derivátů, podíly v obchodních korporacích a ceniny, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně. Tato povinnost zahrnuje mimo výše zmíněné také opravné položky, rezervy a technické rezervy, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou rovněž vyjádřeny v cizí měně. (Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., § 4 odst. 12, 2018)

Výše uvedené však neznamená, že se cizí měna používá u všech vyplývajících důsledků pokaždé. Příkladem je nákup dlouhodobého majetku na fakturu, vystavenou v cizí měně. V tomto případě je v cizí měně evidován pouze závazek, nikoliv pořízení majetku, uvedení do provozu, odpisy, ani vyřazení majetku. U ostatního majetku, který není zmíněn ve výše uvedeném paragrafu zákona o účetnictví, není evidence v cizí měně zákonem zakázána. Pokud se účetní jednotka rozhodne tento majetek takto evidovat, je vhodné toto rozhodnutí uvést do vnitřních účetních směrnic a specifikovat, v kterém případě se jedná o vedení účetnictví v cizí měně v souladu se zákonem a kdy se jedná o zachycování informací nad rámec zákona. (Beránek, 2017)

2.1.3 Vznik a vypořádání kurzových rozdílů

Obchoduje-li účetní jednotka se zahraničím, vzniká určitá část pohledávek a závazků v cizí měně. Vzhledem k tomu, že česká účetní legislativa ukládá povinnost vést účetnictví v české měně, je zapotřebí přepočítávat pohledávky a závazky v jiné měně,

než je česká, směnným kurzem. Tímto v účetnictví mohou vznikat kurzové rozdíly. (Strouhal, Židlická, 2007)

Kurzovým rozdílem se rozumí rozdíl, který vznikne při převodu určitého počtu jednotek jedné měny do měny jiné při různých měnových kurzech. Kurzový rozdíl může mít formu zisku nebo ztráty. Kurzový zisk vzniká jako pozitivní rozdíl plynoucí z převodu daného počtu jednotek jedné měny do měny jiné při odlišných měnových kurzech. Naopak kurzová ztráta vzniká negativním rozdílem při této transakci. (Strouhal, Bokšová, 2015)

Při přepočtu majetku a závazků na cizí měnu vznikají kurzové rozdíly průběžné a kurzové rozdíly k rozvahovému dni. Průběžné kurzové rozdíly vznikají rozdílem mezi kurzem k datu vzniku účetního případu v cizí měně a kurzem k datu dalšího nakládání s majetkem či závazky. Příkladem může být rozdílný kurz při vzniku pohledávky oproti kurzu při jejím inkasu, totéž při vzniku závazku a jeho platbě nebo při nákupu valut do pokladny a následné platbě těmito valutami v zahraničí. Kurzové rozdíly k rozvahovému dni vznikají rozdílem mezi kurzem, ve kterém je oceněn majetek i závazky v účetnictví a aktuálním kurzem ČNB k rozvahovému dni. (Pilařová, 2010)

Kurzové rozdíly mohou dle zákona o účetnictví § 24 odst. 2 vznikat

- k okamžiku uskutečnění účetního případu, tzn. v průběhu účetního období
- ke konci rozvahového dne nebo
- k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje. (Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., § 24 odst. 2, 2018)

Vyhláška č. 500/2002 Sb. v § 60 odstavci 1 tuto část zákona dále rozvádí o informaci, že se tyto kurzové rozdíly účtují na vrub účtu finančních nákladů (účet 563) nebo ve prospěch účtu finančních výnosů (účet 663). Odstavec 2 upozorňuje na situaci, kdy jde o kurzové rozdíly při postupném splácení pohledávek a závazků a pohybech na účtech v účtových skupinách 21, 22 a 26. Tyto kurzové rozdíly je možno vyúčtovat až ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka. V odstavci 3 téhož paragrafu je uvedena výjimka, týkající se kurzových rozdílů z cenných papírů a podílů při ocenění ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka. Takto vzniklé kurzové rozdíly se neúčtují samostatně na příslušné účty nákladů a výnosů, ale jsou součástí ocenění

reálnou hodnotou nebo ocenění ekvivalencí. Pokud není cenný papír nebo podíl takto oceňován, účtují se kurzové rozdíly prostřednictvím rozvahových účtů v účtové skupině 41. (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 60 odst. 1, 2 a 3, 2017)

Vznik k okamžiku uskutečnění účetního případu

Kurzové rozdíly vznikají v průběhu účetního období v případě přepočtu majetku nebo závazků vyjádřených v cizí měně na měnu českou vícekrát pro jednu a tutéž položku majetku nebo závazku. Vzniká tak situace, kdy se účtuje ve dvou různých okamžicích za použití dvou odlišných kurzů. Často tak vznikají kurzové rozdíly nesouladem mezi datem zaúčtování účetního případu a datem vypořádání účetního případu. (Beránek, 2017)

Vodítkem pro rozhodnutí, kdy o kurzovém rozdílu v průběhu účetního období účtovat a kdy nikoliv, je Český účetní standard pro podnikatele číslo 006 – Kurzové rozdíly. Podle bodu 2.2. kurzové rozdíly v průběhu účetního období vznikají při

- splnění peněžitého dluhu a inkasu pohledávky,
- převzetí dluhu u původního dlužníka,
- úhradě úvěru nebo zápůjčky novým úvěrem nebo zápůjčkou,
- postoupení pohledávky a vkladu pohledávky
- vzájemném započtení pohledávek a
- převodu záloh na úhradu pohledávek a závazků. (Český účetní standard č. 006, 2018)

Podle bodu 2.3. kurzové rozdíly nevznikají při

- dohodě o změně zahraničních měn pro úhrady nebo inkasa bez pohybu peněžních prostředků, s výjimkou změny na Kč,
- oznámení o změně věřitele u dlužníka a u věřitele v případě, že za jeho dlužníka bude plnit dlužník jiný a
- splácení peněžních vkladů do obchodních korporací. (Český účetní standard č. 006, 2018)

Vznik k rozvahovému dni

Ke konci rozvahového dne či k jinému okamžiku sestavení účetní závěrky je zapotřebí přecenit majetek a závazky vyjádřené v cizí měně směnným kurzem ČNB, vyhlášeným pro daný den. Při přecenění vznikají kurzové rozdíly, které jsou způsobeny použitím rozdílných směnných kurzů při vzniku účetního případu a při jeho přepočtu k rozvahovému dni. Hodnota, na kterou byly majetek a závazky přeceněny k rozvahovému dni, je platná až do okamžiku dalšího nakládání s tímto majetkem či závazky (platba závazku, inkaso pohledávky, postoupení pohledávky apod.) nebo dalšího rozvahového dne, kdy jsou opět přepočteny aktuálním směnným kurzem ČNB. Vzniklé kurzové rozdíly (až na malé výjimky) jsou ve většině případů účtovány na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů. (Pilařová, 2010)

2.1.4 Metody přepočtu cizí měny na českou měnu

V první řadě je nutno ověřit, zda je v době uskutečnění účetního případu pro danou měnu kurz ČNB vyhlášen, či nikoliv. Rychlé ověření je možno provést na internetových stránkách České národní banky. U měn, pro které ČNB vyhláší denní směnný kurz vůči české koruně, je pro účely účetnictví povinné tento kurz použít. (Beránek, 2017)

Existuje také skupina měn, pro které není Českou národní bankou vyhlášován denní kurz devizového trhu, ale jednou měsíčně se vyhláší takzvané kurzy ostatních měn. Jedná se pouze o orientační kurzy, které je možno od roku 2009 používat stejným způsobem jako kurzy denní. Pro přesnější přepočet těchto měn je možno použít přepočtu přes aktuální kurz eura nebo dolaru na mezibankovním trhu. Poslední skupinou jsou měny, pro které ČNB nevyhláší žádný kurz. Jedná se o měny zemí, které Česká republika neuznává jako samostatný stát a mají vlastní, jinde nepoužívanou měnu nebo měny závislých zemí, které jsou vázány k měně nadřazeného státu v poměru 1:1. Příkladem je faerská koruna vůči dánské koruně. (Beránek, 2017)

Dále nejsou vyhlášovány kurzy měn pro země s vysokou inflací nebo nestabilitou. Přepočet pak probíhá pomocí přepočtu přes aktuální kurz eura nebo dolaru na mezibankovním trhu. Pokud nastane situace, že měna není s eurem nebo dolarem obchodována, je nutno provést přepočet přes jinou měnu, za kterou směna probíhá. Důležité je nezapomenout uvést tento postup do vnitřních účetních směrnic a přílohy v účetní závěrce. (Beránek, 2017)

2.1.4.1 Použití kurzů v průběhu účetního období

Účetní jednotky mohou pro potřeby účetnictví používat následující kurzy:

- denní kurz,
- pevný kurz,
- kurz „exotické“ měny,
- kurz, za jaký byla nakoupena nebo prodána cizí měna.

Způsob používání kurzů by opět mělo být upraveno vnitřní směnicí účetní jednotky. (Kout, Líbal, 2017)

Způsob přepočtu měny za použití denního kurzu

Pro používání denního kurzu je zapotřebí každodenní aktualizace přepočtového kurzu podle kurzu vyhlášeného Českou národní bankou. ČNB vyhláší denní kurz ve 14:30 hodin daného dne, což může účetním jednotkám způsobovat komplikace při přepočtu účetních operací vzniklých v daném dni před touto hodinou. Z toho důvodu vydalo Ministerstvo financí ČR v roce 2002 Sdělení č. j. 282/2 361/2002, které dovoluje účetním jednotkám používat pro účely oceňování položek v cizí měně devizové kurzy předchozího dne. Výjimkou je rozvahový den, nebo jiný okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Při oceňování k rozvahovému dni, nebo jinému okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka je povinností použít devizové kurzy vyhlášené ČNB pro daný den. V průběhu účetního období se může účetní jednotka rozhodnout, zda bude používat kurz předchozího dne, nebo se zaúčtováním účetních případů v cizí měně počká na vyhlášení aktuálního denního kurzu. Není zakázána ani kombinace obou možností, avšak je zapotřebí pracovat s dostatečně vespělým účetním softwarem, který zaznamenává účetnictví s přesností nejen na dny, ale i hodiny a minuty. (Beránek, 2017)

Některé účetní jednotky zpracovávají účetnictví s určitým časovým odstupem, a tak jim nečiní problém vyhledat a použít kurz, který byl vyhlášen pro daný den. Pro dny, ve kterých se zpravidla denní kurzy nevyhláší (soboty, neděle a svátky), je účetní jednotka povinna použít pro přepočet účetních případů v cizí měně kurz z předchozího dne, nebo ze dne, kdy byl kurz naposledy vyhlášen. Při překlenutí víkendu tak dochází k použití jednoho stejného kurzu po dobu tří dnů, protože kurz vyhlášený ČNB v pátek

ve 14:30 bude použit pro účetní operace proběhlé v sobotu, v neděli a také v pondělí. (Kout, Líbal, 2017)

Způsob přepočtu měny za použití pevného kurzu

Zákon o účetnictví dává většině účetních jednotek možnost kromě užívání aktuálního denního kurzu, využít tzv. pevného kurzu. Pevný kurz představuje používání stejného měnového kurzu pro delší časové období. Nejčastěji se používá pro celé účetní období nebo jednotlivé měsíce. Účetní jednotky, kterým není povoleno pevný kurz používat, jsou stanoveny v § 24 odst. 8 zákona o účetnictví a jedná se zejména o účetní jednotky, u kterých by pohyby kurzu mohly výrazně ovlivnit výsledky hospodaření. (Beránek, 2017)

Možnost oceňování položek v cizí měně pevným kurzem „*se nevztahuje na účetní jednotky, které k výkonu činnosti potřebují podle zvláštních právních předpisů bankovní licenci, povolení k výkonu činnosti obchodníka s cennými papíry, povolení ke vzniku investiční společnosti nebo investičního fondu, povolení ke vzniku a činnosti penzijního fondu, povolení k činnosti penzijní společnosti, povolení působit jako družstevní záložna, povolení k provozování pojišťovací nebo zajišťovací činnosti.*“ Nevztahuje se také na Českou národní banku, Českou kancelář pojistitelů a zdravotní pojišťovny. (Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., § 24 odst. 8, 2018)

Zákon o účetnictví definuje pevný kurz jako „*kurz stanovený vnitřním předpisem účetní jednotky na základě kurzu devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou, používaný účetní jednotkou po předem stanovenou dobu*“. Dále je stanoveno, že doba užívání pevného kurzu nesmí přesáhnout účetní období. Účetní jednotka stanovuje pevný kurz na základě kurzu devizového trhu, vyhlášeného Českou národní bankou, k prvnímu dni období, po které je pevný kurz používán. Přesto ale může pevný kurz kdykoliv v průběhu zvoleného období vnitřním předpisem změnit. Povinnost změny pevného kurzu nastává ve chvíli, kdy dojde k vyhlášení devalvace nebo revalvace české koruny. (Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., § 24 odst. 7, 2018)

Pokud se pevný kurz používá pro celé účetní období, kterým je kalendářní rok, je pevným kurzem kurz platný k prvnímu lednu daného roku. Na tento den připadá v České republice státní svátek, a proto ČNB žádný kurz nevyhlašuje. Účetní jednotka tak musí použít poslední vyhlášený kurz z předchozího kalendářního roku. V případě

měsíčního pevného kurzu se využívá kurz vyhlášený ČNB k prvnímu dni v měsíci, nebo poslednímu dni předchozího měsíce, ke kterému byl kurz vyhlášen, pokud první den připadá na sobotu, neděli nebo svátek. (Beránek, 2017)

Pokud však první den v měsíci připadá na pracovní den, musí ÚJ čekat na vyhlášení kurzu do 14:30. Situace se dá vyřešit pravidlem, stanoveným vnitřním předpisem účetní jednotky, že případně-li první den kalendářního měsíce na pracovní den, použití pevného kurzu předchozího kalendářního měsíce se prodlužuje o tento den. Větší problém nastává v situaci, kdy ÚJ používá pevný kurz po celý hospodářský rok a první den tohoto období je pracovním dnem. Situaci nelze řešit posunem platnosti kurzu o další den, protože zákon o účetnictví zakazuje platnost pevného kurzu po delší dobu, než je účetní období. V tomto případě musí ÚJ skutečně čekat do doby vyhlášení kurzu Českou národní bankou. (Kout, Líbal, 2017)

Důležité je také zmínit možnosti přechodu z kurzu denního na kurz pevný a naopak. V průběhu účetního období tato změna možná není. Pokud se účetní jednotka rozhodla, že bude používat denní kurz, musí jej používat celé účetní období. Totéž platí pro pevný kurz, třebaže se může obměňovat každý měsíc nebo čtvrtletí. Přejít z jedné metody na druhou je možný pouze jednorázově mezi dvěma účetními obdobími s vhodným odůvodněním. Takovým důvodem může být zpřesnění účetnictví nebo změna počtu účetních případů v cizí měně. Změna metody musí být uvedena v příloze v účetní závěrce. (Beránek, 2017)

Způsob přepočtu v případě existence „exotické“ měny

„Exotickou“ měnou se rozumí měna, pro kterou není denně vyhlášován kurz Českou národní bankou. Přepočet na českou měnu je možný pomocí kurzu USD nebo EUR, tzn. vyjádření „exotické“ měny v USD nebo EUR přes kurz centrální banky země s „exotickou“ měnou a následný přepočet z USD nebo EUR na české koruny pomocí denního kurzu ČNB. Pokud se jedná o měnu, pro kterou ČNB vyhláší kurz poslední pracovní den v každém měsíci, je možno využít i tohoto posledního známého kurzu. Další možností je využít kurzu centrální banky příslušné země s „exotickou“ měnou, pokud ho vůči české koruně vyhlášovala. Tento způsob je upraven ve Vyhlášce č. 504/2002 Sb. § 42 odst. 5, tzn. že platí pouze pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání. (Kout, Líbal, 2017)

Kurz, za jaký byla nakoupena nebo prodána cizí měna

Zákon o účetnictví říká, že v případě nákupu nebo prodeje cizí měny za měnu českou lze v okamžiku ocenění využít kurzu, za kterou byla cizí měna nakoupena nebo prodána. (Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., § 24 odst. 6, 2018)

Kurz, za jaký byla nekoupena nebo prodána cizí měna, lze použít pouze u čtyř účetních případů. Jde o nákup nebo prodej valut a nákup nebo prodej deviz. Pokud účetní jednotka účtuje například příjem a platbu dodavatelské faktury za zboží, vystavené v cizí měně, příjem zboží na dodavatelskou fakturu zaúčtuje s pevným kurzem nebo kurzem z předchozího dne (záleží, jaký kurz používá dle vnitřních směrnic). Naopak platbu z korunového běžného účtu zaúčtuje s kurzem platným pro devizy prodej k danému dni v bance, u které má ÚJ běžný účet vedený. V takovém případě musí samozřejmě dojít ke kurzovému rozdílu. (Kout, Líbal, 2017)

2.1.4.2 Přepočítání ke dni zpracování účetní závěrky

Ke konci účetního období (v rozvahový den) je zapotřebí přecenit majetek a závazky vyjádřené v cizí měně. Tyto položky v cizí měně se v okamžiku sestavování účetní závěrky přepočítávají kurzem devizového trhu ČNB platným v ten den. Pokud je kurz ve zmíněný den vyhlášen, musí účetní jednotka vyčkat do odpoledních hodin na vyhlášení. Pokud na tento den není kurz ČNB vyhlášen, použije účetní jednotka poslední vyhlášený kurz, tzn. kurz z předchozího pracovního dne předcházejícího rozvahovému dni. Pro situaci, kdy ČNB kurz pro danou měnu nevyhláší, použije ÚJ kurz z posledního pracovního dne předchozího měsíce (pokud existuje) nebo využije přepočtu přes měnu euro či americký dolar. (Beránek, 2017)

2.1.4.3 Přepočítání cizí měny dle ZDPH

Zákon o dani z přidané hodnoty určuje způsob přepočtu cizí měny pro potřebu DPH v § 4 odst. 5. „*Pro přepočítání cizí měny na českou měnu se použije kurz platný pro osobu provádějící přepočítání ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, nebo přiznat uskutečnění plnění, a to*

- a) *kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou, nebo*
- b) *poslední směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou; přepočítání mezi měnami jinými, než je euro se provede za použití směnného kurzu každé z těchto*

měn vůči euru.“ (Zákon o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb., § 4 odst. 5, 2018)

To znamená, že plátce musí vycházet z kurzu, který používá v účetnictví ke dni povinnosti přiznat daň. Tento den je stanoven v § 20 písm. a téhož zákona. Při dodání zboží nebo poskytnutí služby vzniká povinnost přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud byla před uskutečněním zdanitelného plnění přijata úplata, vzniká povinnost přiznat daň z přijaté částky ke dni přijetí úplaty. Výjimkou je případ, kdy není zdanitelné plnění ke dni přijetí úplaty dostatečně určité známo. Dostatečně určité známo je v případě, kdy jsou známy minimálně tyto tři údaje:

- zboží, které má být dodáno, nebo služba, která má být poskytnuta,
- místo plnění a
- sazba daně v případě zdanitelného plnění.

Podle § 29 zákona o DPH je dodavatel povinen na daňovém dokladu uvádět v české měně pouze výši daně. Je však vhodné uvést v české měně také základ daně, který je potřebný ke kontrolnímu hlášení. (Kout, Líbal, 2017)

2.1.5 Převod účetní závěrky na jinou měnu

Účetní předpisy v České republice nařizují vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny a pro některé položky nařizují evidenci současně i v cizí měně. Účetní závěrka musí být také sestavena v české měně. Přepočtení účetní závěrky probíhá pouze v případě potřeby přepočtu konsolidovaných účastí, kdy se zpravidla používají kurzy platné k rozvahovému dni. Neexistují však specifická pravidla, která by tyto přepočty řešila. (PricewaterhouseCoopers, 2009)

Jaký směnný kurz pro přepočtení využít stanovuje Český účetní standard pro podnikatele č. 020 - Konsolidovaná účetní závěrka. Za použití metody plné konsolidace se pro potřeby začlenění jednotlivých složek rozvah a výkazů zisku a ztráty ovládaných osob, které jsou vyjádřeny v cizí měně, tyto položky přepočítávají kurzem platným ke dni, ke kterému je sestavována konsolidovaná účetní závěrka. (Český účetní standard č. 020, odst. 4.2.1, 2018)

2.1.6 Požadavky na zveřejňování dle právních předpisů ČR

Dle české účetní legislativy jsou kurzové zisky zveřejňovány ve finanční části výkazu zisku a ztráty pod položkou „VII. Ostatní finanční výnosy“ a kurzové ztráty pod položkou „K. Ostatní finanční náklady“. (Vyhláška č. 500/2002 Sb., §33 – §34, 2017)

Výjimkou jsou kurzové rozdíly z cenných papírů a podílů při přecenění ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka. Takto vzniklé kurzové rozdíly jsou součástí ocenění reálnou hodnotou nebo ocenění ekvivalencí. Pokud není cenný papír nebo podíl takto oceňován, účtují se kurzové rozdíly pod skupinou 41. (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 60 odst. 3, 2017) To znamená, že jsou tyto rozdíly zveřejněny v rozvaze účetní jednotky na straně pasiv pod položkou „A.II.2.2. – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků“. (Jindrová, Procházková, Stakošová, 2018)

Účetní jednotka je v příloze v účetní závěrce povinna uvést informace o použitých obecných účetních zásadách a použitých účetních metodách a odchylkách od těchto metod s uvedením jejich vlivu na majetek a závazky, na finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky. Na základě toho účetní jednotka uvede způsob uplatněný při přepočtu údajů v cizích měnách a českou měnu. (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 39, odst. 1, 2017) To znamená, že je povinna informovat o tom, zda si pro přepočet položek v cizí měně zvolila využívat denní nebo pevný kurz. Pokud si zvolila pevný kurz, doplní navíc informaci o tom, na jaké období pevný kurz stanovuje, tzn. zda využívá měsíční pevný kurz nebo má stanovený pevný kurz na celé účetní období. V případě, že účetní jednotka mění metodu užívání kurzů, tzn. přechází z použití pevného kurzu na denní kurz nebo naopak, je povinna tuto skutečnost zveřejnit také v příloze v účetní závěrce s vhodným odůvodněním této změny. (Beránek, 2017)

Další zveřejněnou informací v příloze v účetní závěrce může být postup při přepočtu položek vyjádřených v cizí měně na českou měnu v případě, že pro danou cizí měnu nejsou kurzy ČNB vyhlášovány. Důvod může být například takový, že se jedná o měnu země s vysokou inflací nebo nestabilitou. Pak je nutno uvést, zda proběhl přepočet přes měnu euro, přes dolar nebo případně přes jinou měnu, za kterou směna probíhá. (Beránek, 2017)

2.2 Řešení cizí měny dle IAS/IFRS

Následující kapitoly popisují řešení cizí měny v účetním výkaznictví podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS).

2.2.1 Regulace volby měny a použití kurzů dle IAS/IFRS

Pro dovozce a vývozce je velmi důležitý standard IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn (The Effect of Changes in Foreign Exchange Rates). Tento standard komplexně upravuje problematiku kurzových rozdílů, včetně jejich účetního zachycení a vykázání takovým způsobem, aby pokud možno nezkreslovaly obsah účetní závěrky, zejména vykázaný výsledek hospodaření. Nástrojem k co nejmenšímu zkreslení je takzvaná funkční měna a její správné zvolení. (Dvořáková, 2017)

Ustanovení standardu IAS 21 se vztahují k následujícím oblastem:

- a) účtování transakcí a vykazování zůstatků v cizích měnách s výjimkou derivátových transakcí a zůstatků, které spadají do působnosti standardu IFRS 9 – finanční nástroje (standard IAS 9 nahradil od 1.1.2018 původní standard IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování),
- b) převod výsledků a finanční pozice zahraničních jednotek, které jsou zahrnovány do účetní závěrky jiné účetní jednotky pomocí plné konsolidace, poměrné konsolidace nebo ekvivalenční metodou a
- c) převod výsledků a finanční pozice účetní jednotky do měny vykazování. (Hinke, 2007)

Výše zmíněný standard byl vydán v roce 1993 a nahradil původní standard IAS 21 – Účtování o účincích změn směnných kurzů cizích měn z roku 1985. Ke konci roku 2003 byl novelizován a vešel v platnost od 1.1.2005. Téhož roku proběhla novelizace standardu v oblasti čistých investic do zahraničních jednotek a včetně této novely je platným od 1.1.2006. (Ficbauer, Ficbauer 2012)

K tomuto standardu se vztahuje interpretace IFRIC 16 – Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky. (Ficbauer, Ficbauer 2012) Další vztahující se interpretací je SIC 7 – Zavedení eura, která objasňuje, jakým způsobem má být standard IAS 21 používán po přistoupení nových členských států EU do eurozóny a po přechodu účetních jednotek na měnu euro. (Deloitte, 2015)

Se standardem IAS 21 souvisí také interpretace IFRIC 22 – Cizoměnové transakce a zálohová plnění. Tato interpretace objasňuje způsob účtování transakcí, které zahrnují přijetí nebo zaplacení zálohy v cizí měně. Byla vydána 8.12.2016 a nabyla platnosti 1.1.2018. (Deloitte, 2019a)

Ustanovení standardu IAS 21 se nepoužije v případě měnových derivátů a zajišťovacího účetnictví. Na měnové deriváty a zajišťovací účetnictví se vztahuje standard IFRS 9 – Finanční nástroje (dříve IAS 39 – Finanční nástroje: Účtování a oceňování). Dále není využit v případě vyjádření finančních toků z transakcí v zahraniční měně, v tomto případě se účetní jednotka řídí standardem IAS 7 – Výkaz peněžních toků. (Ficbauer, Ficbauer, 2012)

2.2.2 Vstupní pojmy k problematice cizích měn v IAS/IFRS

Pro snazší pochopení následujícího textu je potřeba nejprve definovat hlavní pojmy, které jsou ve standardu IAS 21 obsaženy (IAS 21, odst. 8-16, 2005):

Měnový kurz (Exchange rate) vyjadřuje směnný poměr dvou měn.

Okamžitý (spotový) měnový kurz (Spot exchange rate) je měnový kurz při okamžité dodávce.

Závěrkový kurz (Closing rate) je spotový měnový kurz platný k rozvahovému dni.

Kurzový rozdíl (Exchange difference) je rozdíl, který je výsledkem převodu určitého počtu jednotek jedné měny do jiné měny při různých měnových kurzech.

Zahraniční jednotka (Foreign operation) je účetní jednotka, která je dceřiným podnikem, přidruženým podnikem, společným podnikem nebo pobočkou vykazující účetní jednotky, jejíž aktivity jsou umístěny nebo vedeny v jiné zemi nebo měně než aktivity vykazující účetní jednotky.

Čistá investice v zahraniční jednotce (Net investment in a foreign operation) je velikost podílu vykazující účetní jednotky na čistých aktivech dané zahraniční jednotky.

Skupina (A group) je mateřský podnik a všechny jeho dceřiné podniky.

Peněžní položky (Monetary items) jsou držené jednotky měny a aktiva a závazky, které mají být přijaty nebo zaplacený v pevném nebo stanovitelném počtu jednotek měny.

Významnou charakteristikou peněžních položek je právo obdržet nebo povinnost zaplatit pevný nebo stanovitelný počet jednotek měny.

Nepeněžní položky (Non-monetary items) jsou opakem peněžních položek. U nepeněžních položek je významnou charakteristikou absence práva obdržet nebo povinnosti zaplatit pevný nebo stanovitelný počet jednotek měny. Těmito položkami mohou být například předplacené částky za zboží a služby, budovy a zařízení, goodwill, zásoby, pozemky a nehmotná aktiva.

Reálná hodnota (Fair value) je cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacená za převod závazku v řádné transakci mezi účastníky trhu v den ocenění.

Funkční měna (Functional currency) je měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí svoji činnost.

Cizí měna (Foreign currency) je jiná měna než funkční měna účetní jednotky.

Měna vykazování (Presentation currency) je měna, ve které je předkládána účetní závěrka.

Mládek definuje měnu vykazování jako měnu, ve které účetní jednotka sestavuje a vydává svoji finanční zprávu matce, investorům nebo jiným uživatelům. (Mládek, 2009)

2.2.3 Volba měny

Vzhledem k mezinárodní působnosti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví umožňuje standard IAS 21 účetním jednotkám zvolit jak funkční měnu pro zachycování jednotlivých účetních transakcí, tak měnu vykazování. Běžným důvodem pro zvolení jiné měny vykazování bývá skutečnost, že účetní závěrka účetní jednotky je zahrnována do konsolidované účetní závěrky např. zahraniční mateřské společnosti. (Honzíková, 2012)

Jak již bylo výše zmíněno, funkční měna je měna primárního ekonomického prostředí, v němž účetní vyvíjí svoji činnost. Volba funkční měny by měla reflektovat měnu, v níž společnost realizuje většinu transakcí. Pokud by byla například v České republice odmyšlena povinnost vést účetnictví a sestavovat účetní závěrku pouze v české měně, mohla by se účetní jednotka působící na českém trhu a obchodující převážně v měně

euro, rozhodnout pro funkční měnu také euro. Šlo by o logické rozhodnutí, při kterém by účetní jednotka nebyla vystavena měnovým rizikům spojeným s kurzovými pohyby eura, a navíc by nemusela vykazovat tak velké kurzové rozdíly, které by vznikaly při vykazování v české měně. (Honzíková, 2012)

V praxi bývá funkční měna často stejná jako měna země, ve které účetní jednotka podniká, avšak může se i lišit. Tato situace nastává v případě, kdy firma sídlí v jedné zemi například aby využila příznivou legislativu a primárně podniká v jiné zemi. (Mládek, 2009)

Standard IAS 21 požaduje, aby účetní jednotka zvolila svoji funkční měnu a v této měně ocenila svůj výkaz o finanční pozici a výkaz o úplném výsledku. Až poté může účetní jednotka prezentovat svoji účetní závěrku v jakékoliv měně (měna vykazování). To znamená, že předpokladem převodu účetní závěrky na měnu vykazování je existence závěrky ve funkční měně. Smyslem tohoto požadavku je, aby účetní jednotka nevykazovala ve své účetní závěrce kurzové rozdíly, které by zkreslovaly strukturu výkazu o úplném výsledku a neměly by jednoznačnou interpretaci. Tomuto problému je vystavováno mnoho společností, sídlících na území České republiky. Dle zákona o účetnictví jsou nuceny vést účetnictví v českých korunách, avšak jejich funkční měna je odlišná (nejčastěji euro). V případě, že tyto společnosti sestavují účetní závěrku dle IAS/IFRS, musí převést svoji účetní závěrku z českých korun na funkční měnu a poté případně ještě na měnu vykazování, pokud se liší od funkční měny. (Krupová, 2009)

Standard IAS 21 poskytuje řadu základních a sekundárních kritérií pro korektní volbu funkční měny. Primární faktory, které by měly být zohledněny při určování funkční měny účetní jednotky, jsou:

- měna, která ovlivňuje především prodejní ceny zboží a služeb. Jedná se často o měnu, ve které jsou uvedeny prodejní ceny;
- měna země, jejíž konkurenční síly a předpisy převážně určují prodejní ceny svých výrobků a služeb a
- měna, která ovlivňuje zejména mzdové, materiálové a jiné náklady na poskytování zboží a služeb. Jedná se často o měnu, ve které jsou tyto náklady denominovány a vypořádány. (Treasury Today, 2005)

Pokud primární faktory nevedou k rozhodujícímu úsudku, je třeba vzít v úvahu několik sekundárních faktorů. Ty jsou považovány za sekundární faktory, protože se netýkají primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka působí, ale mohou poskytnout podpůrné důkazy při určování funkční měny účetní jednotky. Jde o následující faktory:

- měna, ve které se zvyšuje dluhové a kapitálové financování,
- měna, ve které jsou zpravidla kumulovány příjmy z provozní činnosti. (Treasury Today, 2005)

Konečně IAS 21 obsahuje řadu dalších faktorů, které lze použít k posouzení, zda by měla být funkční měna zahraničního provozu shodná s funkční měnou vykazující účetní jednotky. V tomto případě je nutno posoudit, zda:

- jsou činnosti zahraniční jednotky prováděny spíše jako rozšíření činností vykazující účetní jednotky, pak bude funkční měna shodná s funkční měnou vykazující jednotky (například mateřské společnosti);
- je naopak činnost zahraniční jednotky prováděna s podstatným stupněm samostatnosti, pak bude funkční měnou místní měna, v níž probíhá většina transakcí účetní jednotky;
- tvoří transakce s vykazující účetní jednotkou velký podíl činností zahraniční jednotky. Pokud ano, budou funkční měny totožné;
- peněžní toky z činností zahraniční jednotky přímo ovlivňují peněžní toky vykazující účetní jednotky a jsou okamžitě dostupné k převedení vykazující účetní jednotce. I v tomto případě budou funkční měny těchto jednotek shodné;
- jsou peněžní toky z činností zahraniční jednotky dostatečné, aby pokryly existující a obvykle očekávané závazky, aniž by vykazující účetní jednotka poskytovala finanční prostředky k jejich pokrytí. Pokud dostatečné nejsou, měly by mít tyto účetní jednotky identickou funkční měnu. (Dvořáková, 2017)

Pokud výše zmíněné indikátory nevedou k jednoznačnému určení funkční měny, určí vedení účetní jednotky funkční měnu na základě vlastního úsudku. Při určování funkční měny, která nejvěrněji reprezentuje ekonomické účinky příslušných transakcí, událostí a podmínek, dává vedení ÚJ přednost primárním faktorům před sekundárními faktory. (IAS 21, odst. 12, 2005)

Nejvýznamnějším faktorem pro určení funkční měny bývá nejčastěji měna, která nejvíce ovlivňuje prodejní ceny, nejčastěji ta, ve které jsou denominovány výnosy. Problém nastává, pokud se jedná o účetní jednotky, které provádějí zatím pouze výzkum nebo jsou ve fázi začínající vývoje, a které zatím negenerují žádné výnosy. Jak tyto společnosti určují funkční měnu? (Moore Stephens UK, 2015)

V tomto případě by byla zvažována měna, ve které vznikají mzdové náklady a náklady na pořízení materiálu. Poté mohou poskytnout důkaz o funkční měně účetní jednotky další faktory, například měna, v níž jsou denominovány výpůjčky nebo v níž je držena hotovost. Relativní význam těchto faktorů se mění během vývojového cyklu společnosti. Ve fázi výzkumu nebo vývoje je pravděpodobné, že funkční měnou by mohla být místní měna jurisdikce, v níž se projekt nachází, s výdaji zahrnující mzdy, pohonné hmoty a elektřinu. (Moore Stephens UK, 2015)

Jakmile projekt přechází do výroby a začne vytvářet příjmy, nastane přechodné období, kdy se příjmy stanou největším vlivem. Změna funkční měny je významným účetním úsudkem a vedení společnosti bude muset v účetní závěrce odůvodnit proč a kdy ke změně funkční měny došlo. Převod na novou funkční měnu by měl být uplatněn prospektivně od data změny. Všechny položky jsou přepočteny do funkční měny v kurzu platném ke dni změny. (Moore Stephens UK, 2015)

Funkční měnu je tedy možno změnit, ale pouze v případě, kdy se změnily podmínky a transakce, na základě kterých byla původně určena (tzn. v případě, kdy se změnil rozhodující faktor). Vzhledem k tomu standard nepředpokládá, že by ke změně funkční měny docházelo často. (Krupová, 2009)

Dojde-li ke změně funkční měny, musí účetní jednotka k datu změny funkční měny přepočítat veškeré peněžní a nepeněžní položky směnným kurzem mezi novou a původní funkční měnou. (Šrámková a Janoušková, 2015)

Pokud je funkční měna měnou hyperinflační ekonomiky, musí být účetní závěrka ÚJ přepracována podle standardu IAS 29 – Vykazování v hyperinflačních ekonomikách. Přepracování dle standardu IAS 29 je nevyhnutelné, nelze jej obejít ani například přijetím odlišné funkční měny. (IAS 21, odst. 14, 2005)

2.2.4 Vznik a vypořádání kurzových rozdílů

Vznik kurzových rozdílů má v případě účtování dle IAS/IFRS několik příčin. Mezi tyto příčiny patří:

- transakce prováděné v cizích měnách,
- provozovny, dceřiné společnosti a podobné aktivity umístěné v zahraničí a
- převod účetní závěrky do jiné měny (tzv. měny vykazování). (Dvořáková, 2017)

Vznik rozdílů z převodu účetní závěrky obvykle bývá způsoben nebilančním přeceněním jednotlivých položek. Například položka zboží nebo materiál bývají oceněné historickým kurzem a položka závazek vůči dodavateli bývá oceněna kurzem platným k datu účetní závěrky. Dále mohou vyvolat rozdíl například tržby, které bývají přepočteny jiným kurzem než položka pohledávky. Tržby bývají přepočteny průměrným historickým kurzem a pohledávky závěrkovým kurzem. (Zelenková, 2010)

Rozdíly, vzniklé přepočtem peněžních položek nebo jejich vykazováním v jiném kurzu než v tom, ve kterém byly původně zúčtovány, se zaúčtují **jako náklad nebo výnos do období, ve kterém vznikly**, tzn. výsledkově. (Ficbauer, Ficbauer, 2012)

Vykazované kurzové zisky jsou zahrnuty do „gains“ a výsledné kurzové ztráty jsou zařazeny mezi „losses“. Kurzové rozdíly z peněžních položek ovlivní výsledek hospodaření v období vypořádání příslušných transakcí během účetního období, a i v případě jejich zúčtování k bilančnímu dni. Kurzové zisky a ztráty u nepeněžních položek se řídí způsobem zachycení ostatních zisků a ztrát, které souvisejí s těmito položkami. V případě, že zisk nebo ztráta z nepeněžní položky jsou účtovány do vlastního kapitálu, účtujeme veškeré komponenty související se směnnými kurzy taktéž do vlastního kapitálu. Jestliže zisk nebo ztrátu nepeněžní položky účtujeme do výsledovky, veškeré související složky se směnnými kurzy u tohoto zisku nebo ztráty se mají účtovat do výsledovky. (Dvořáková, 2017)

Výsledkově jsou dále zaúčtovány kurzové rozdíly vzniklé přepočtem k rozvahovému dni a kurzové rozdíly plynoucí z převodu účetní závěrky na funkční měnu, pokud je účetní jednotka nucena účtovat v jiné měně, než je funkční. (Hinke, 2007)

Výjimkou jsou čisté investice v zahraničním subjektu (tzn. kurzové rozdíly vzniklé převodem účetní závěrky na měnu vykazování), které se vykazují jako **součást**

vlastního kapitálu společnosti až do okamžiku vyřazení investice, kdy jsou kurzové rozdíly zaúčtovány jako náklad nebo výnos. (Ficbauer, Ficbauer, 2012)

2.2.5 Metody přepočtu obsažené v IAS 21

Přepočet položek vyjádřených v cizí měně je možný provádět v průběhu účetního období nebo k rozvahovému dni. Oběma variantami se zabývají následující kapitoly.

2.2.5.1 Přepočet v průběhu účetního období

Za transakce v cizí měně jsou považovány transakce denominované nebo vyžadující vypořádání v cizí měně, včetně transakcí vzniklých, kdy účetní jednotka:

- nakupuje nebo prodává zboží nebo služby, jejichž cena je denominována v cizí měně;
- si vypůjčuje nebo naopak někomu zapůjčuje prostředky, kdy jsou závazky nebo pohledávky denominovány v cizí měně nebo
- jiným způsobem nabývá nebo prodává majetek, či utváří nebo vypořádává závazky denominované v cizí měně. (Strouhal, Bonaci, Mustafá, 2014)

Při prvotním uznání ve funkční měně se transakce realizovaná v cizí měně zaúčtuje takovým způsobem, že se částka v cizí měně přepočítá spotovým měnovým kurzem mezi cizí měnou a funkční měnou, platným k datu transakce. (IAS 21, odst. 21)

Standard IAS 21 povoluje také použití průměrných kurzů týdne nebo průměrných kurzů měsíce pro transakce v každé cizí měně, které se v daném časovém úseku udály. Použití průměrného kurzu je podmíněno stabilitou měnových kurzů. Pokud měnové kurzy významně kolísají, je použití průměrného kurzu nevhodné. (Dvořáková, 2017)

2.2.5.2 Přepočet k rozvahovému dni

Pro přepočet k rozvahovému dni je nejprve zapotřebí jednotlivé položky výkazu o finanční pozici rozčlenit do dvou skupin, a to na peněžní položky a na nepeněžní položky. Jak již bylo zmíněno, peněžní položky jsou drženy jednotky měny a aktiva a závazky, které mají být přijaty nebo zaplacený v pevném nebo stanovitelném počtu jednotek měny. (Krupová, 2009)

V praxi nebývá jednoduché u všech položek jednoznačně určit, zda se jedná o peněžní či nepeněžní položku. Vodítkem pro správné určení může být tabulka v příloze A na konci této diplomové práce.

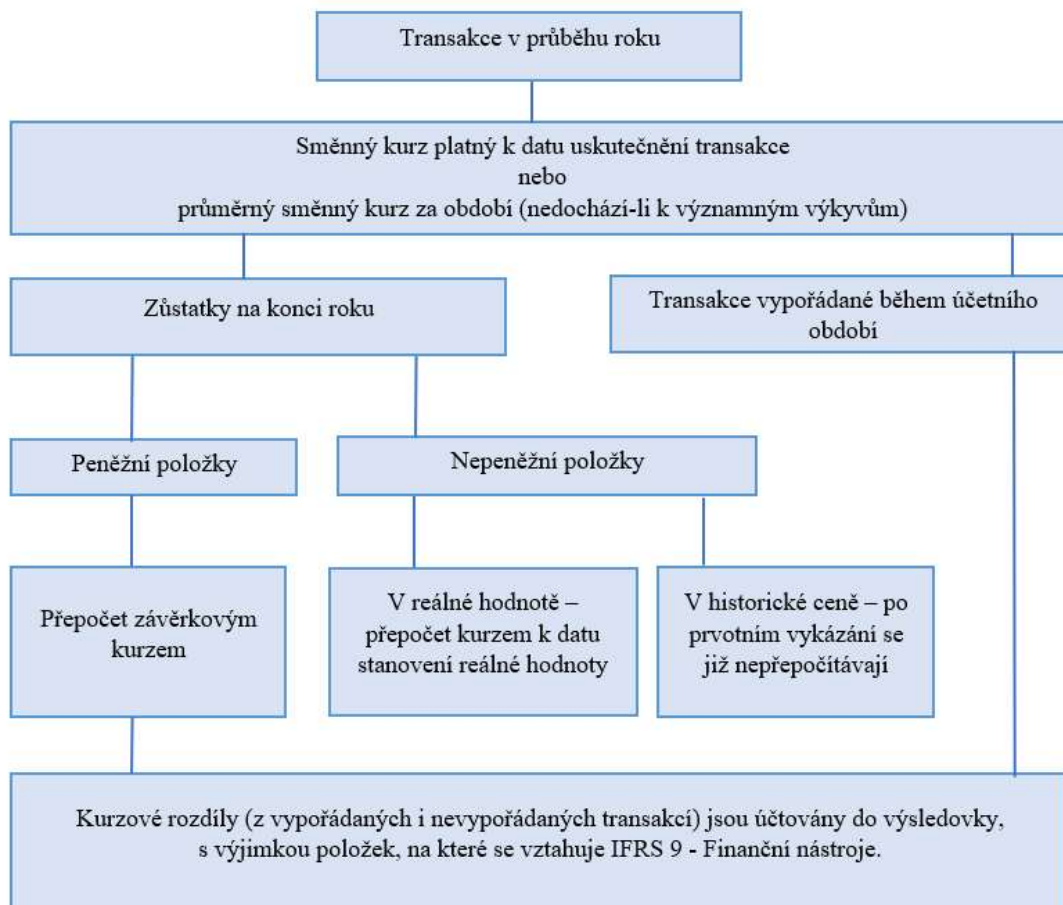
K rozvahovému dni se přepočtení tvoří následujícím postupem:

- **peněžní položky** v cizí měně se přepočítají pomocí závěrečného kurzu,
- **nepeněžní položky** v cizí měně, které jsou vyjádřeny v **historických cenách** se přepočítají směnným kurzem, platným k datu transakce,
- **nepeněžní položky** v cizí měně, které jsou vyjádřeny **reálnou hodnotou** (fair value) se přepočítají směnným kurzem, platným k datu, kdy byla reálná hodnota stanovena. (Strouhal, Bonaci, Mustajta, 2014)

K rozvahovému dni je ale potřeba zohlednit požadavky i ostatních standardů, zejména IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv a IAS 2 – Zásoby. Vzhledem k tomu, že oba tyto standardy požadují testování na případné snížení hodnoty aktiv, je pro zásoby dle IAS 2 zjišťována čistá realizovatelná hodnota a pro testování dle IAS 36 zpětně získatelná částka. Tyto částky mohou být primárně zjištěny v cizí měně a při jejich převodu na funkční měnu se použije směnného kurzu platného k rozvahovému dni, ke kterému jsou dané částky zjišťovány. Díky rozdílu použitých kurzů pro zjištění účetní hodnoty v okamžiku uskutečnění transakce a k bilančnímu dni může dojít k tomu, že zjištěná ztráta ze snížení hodnoty v cizí měně nebude po přepočtu na funkční měnu zjištěna. Zmíněná situace může nastat, pokud dojde k takové depreciaci kurzu, která vyrovná snížení hodnoty aktiv v cizí měně. (Dvořáková, 2017)

Dále pokud účetní jednotka vykazuje investice do nemovitostí podle modelu reálné hodnoty, používá se pro přepočtení kurz platný k datu zjištění reálné hodnoty. Výsledný kurzový rozdíl je součástí celkového zisku nebo ztráty ze změny reálné hodnoty ve výsledovce. V případě, že ÚJ vykazuje položku pozemky, budovy a zařízení podle modelu přecenění, je pro přepočtení použit směnný kurz platný k datu přecenění. Výsledný kurzový rozdíl je součástí celkového přecenění, a jako takové je vykázáno ve fondu z přecenění ve vlastním kapitálu s dopadem do ostatního úplného výsledku. (Šrámková a Janoušková, 2015)

Obr. č. 1: Vykazování cizoměnových transakcí ve funkční měně



Zdroj: Šrámková a Janoušková, 2015, str. 91

2.2.6 Převod účetní závěrky na jinou měnu

Dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je převod účetní závěrky na jinou měnu možný, v některých případech dokonce potřebný. Případné situace, kdy bývá účetní závěrka převáděna, včetně postupů převodu, jsou uvedeny v následujících podkapitolách.

2.2.6.1 Převod účetní závěrky na funkční měnu

Standard IAS 21 výslovně nepožaduje, aby bylo účetnictví vedeno ve funkční měně, avšak požaduje, aby byla funkční měna použita při sestavení účetní závěrky. Pokud tedy účetní jednotka vede účetnictví v jiné měně, než je funkční, například v měně státu, v němž je zaregistrována (může k tomu být nucena i vzhledem k platným předpisům v dané zemi), musí před sestavením účetní závěrky převést jednotlivé položky účetních

výkazů do funkční měny. Výsledný převod by měl vypadat tak, že přepočtené položky vycházejí stejně, jako kdyby byly účtovány ve funkční měně v průběhu celého účetního období. (Dvořáková, 2017)

Převod účetní závěrky na funkční měnu se provádí tzv. **metodou přecenění** (Remeasurement Method). Lze se také setkat s názvem peněžně-nepeněžní metoda (Monetary-non-monetary Method). Dle této metody se postupuje následovně:

- **peněžní položky** ve výkazu o finanční pozici (peníze, pohledávky a peněžní závazky) se převedou závěrkovým kurzem,
- **nepeněžní položky** (nepeněžní aktiva, závazky a položky vlastního kapitálu) se převedou v odpovídajícím historickém kurzu,
- je-li položka oceněna ve **fair value**, bude použit kurz platný ke dni, kdy byla tato fair value stanovena,
- **náklady a výnosy**, které se vztahují k nepeněžním položkám ve výkazu o finanční pozici, se převádějí stejným kurzem jako jim odpovídající položky v tomto výkazu,
- **ostatní náklady a výnosy** se přepočítávají kurzem, který platil v době jejich vzniku. (z praktických důvodů lze využít průměrný kurz). (Krupová, 2009)

Běžné nepeněžní položky, které jsou převáděny v historickém kurzu jsou

- finanční nástroje, které se nepřeceňují,
- zásoby (kromě těch, které se vedou v reálných hodnotách),
- hmotný majetek (oprávky),
- nehmotný majetek (oprávky),
- prioritní akcie,
- kmenové akcie,
- časové rozlišení (náklady příštích období),
- odložené položky. (Mládek, 2009)

Výnosy a náklady, které souvisejí s nepeněžními položkami:

- náklady na prodané zboží,
- odpisy hmotného majetku,
- odpisy nehmotného majetku. (Mládek, 2009)

Běžnými peněžními položkami jsou peníze, peněžní ekvivalenty, závazky, pohledávky, výnosy a náklady nesouvisející s peněžními položkami, investice a jiný majetek a závazky vedené v reálné hodnotě. (Mládek, 2009)

2.2.6.2 Převod účetní závěrky z funkční měny na měnu vykazování

Účetní závěrku je v některých situacích potřeba sestavit v měně, která je odlišná od funkční měny. Jde o situace, kdy je sestavována účetní závěrka za podniky ve skupině, které podnikají v různých zemích a mají odlišné funkční měny. Pro účely konsolidované účetní závěrky je tedy potřebné převést účetní závěrky jednotlivých účetních jednotek spadajících do vykazující účetní jednotky z funkční měny do měny vykazování. (Dvořáková, 2017)

Účetní jednotka tedy může prezentovat svoji účetní závěrku v jakékoliv měně nebo měnách. Avšak předpokladem pro převod účetní závěrky na měnu vykazování je existence účetní závěrky ve funkční měně. (Krupová, 2009)

Pokud se má konsolidovat účetní jednotka, která je dcerou matky, mající odlišnou funkční měnu, je zapotřebí převést účetní závěrku dceřiného podniku na měnu podniku mateřského pomocí tzv. **metody současného kurzu** (Current Rate Method). (Mládek, 2009)

Účetní závěrka ÚJ, jejíž funkční měna **není měnou hyperinflační ekonomiky**, by měla být převedena do měny vykazování za použití následujících postupů:

- **aktiva a závazky** každého zveřejňovaného výkazu o finanční pozici včetně srovnávacích období se převedou pomocí závěrkového kurzu platného k datu sestavení příslušného výkazu o finanční pozici,
- **náklady a výnosy** každého zveřejňovaného výkazu o úplném výsledku zahrnující ostatní výsledek hospodaření včetně srovnávacích období se převedou pomocí směnného kurzu k datu uskutečnění transakcí a
- veškeré vzniklé **kurzové rozdíly** se vykážejí jako samostatná položka vlastního kapitálu s dopadem do ostatního úplného výsledku (OCI). (IAS 21, odst. 39, 2005)

Standard povoluje pro převod nákladů a výnosů využít místo směnného kurzu k datu transakce průměrný kurz za období. Výjimka nastává v případě, kdy se ve výkazu

o úplném výsledku objevuje významná jednorázová položka. Pak je nutno tuto položku převést aktuálním směnným kurzem k datu transakce. (Krupová, 2009)

Zmíněná samostatná položka vlastního kapitálu, která zahrnuje kurzové rozdíly z převodu na měnu vykazování může mít v praxi různé názvy, jelikož výkazy dle IAS/IFRS nemají stanovenou strukturu, jako je tomu v České republice. Může být nazývána například Fond z kurzových rozdílů, Kurzové rozdíly, Úprava o kurzové rozdíly z převodu na jinou měnu a podobně. (Krupová, 2009)

Důvod, proč se kurzové rozdíly vzniklé převodem vykazují jako samostatná položka vlastního kapitálu a nezahrnují se přímo do nákladů nebo výnosů, je logický. Účetní jednotka je běžně vystavována kurzovému riziku, které spočívá v posilování nebo oslabování její funkční měny ve vztahu k cizím měnám, v nichž jsou uskutečňovány transakce. Avšak převod účetní závěrky na měnu vykazování je pro ni pouze technickou záležitostí, proto by nemělo ekonomický smysl účtovat takto vzniklé kurzové rozdíly výsledkově. (Krupová, 2009)

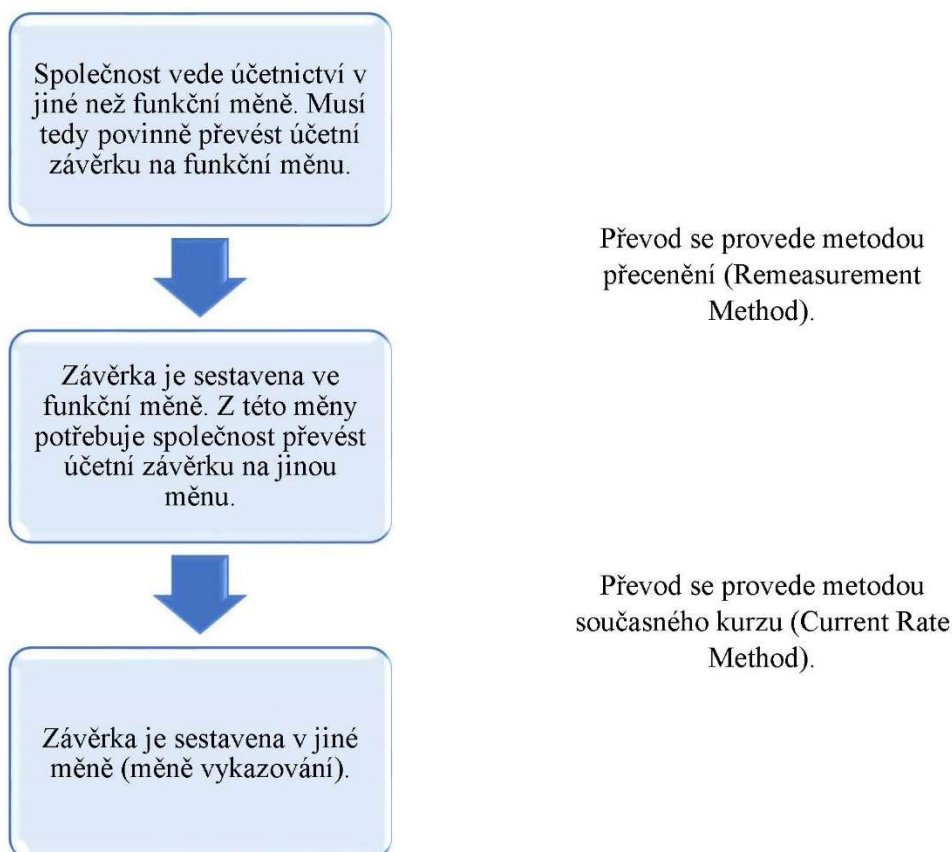
Pokud však účetní jednotka prodá zahraniční jednotku, pak se kumulovaná částka kurzových rozdílů vztahující se k této zahraniční jednotce překlasifikuje ze samostatné položky vlastního kapitálu do výnosů (gain) nebo nákladů (loss), když je vykázán zisk nebo ztráta z prodeje. (Mahútová, 2014)

Lze si povšimnout, že u metody současného kurzu chybí postup pro převod složek vlastního kapitálu. Tato část není standardem IAS 21 specifikována. Pravděpodobněji nevhodnějším přístupem je převod za použití historických kurzů, avšak ani převod za pomoci závěrkového kurzu není chybou. Výsledné kurzové rozdíly jsou vykazovány jako samostatná položka vlastního kapitálu, a proto metoda přepočtu nemá vliv na výši celkového kapitálu. (Mahútová, 2014)

Pokud je funkční měna účetní jednotky **měnou hyperinflační ekonomiky**, přístup se mírně mění. Účetní závěrka účetní jednotky za běžný rok je nejprve přepracována dle požadavků standardu IAS 29 - Finanční výkaznictví v hyperinflačních ekonomikách. Údaje srovnávacího období jsou stejné jako údaje za běžné období v účetních výkazech z předchozího vykazovaného období. Teprve poté se použijí stejné postupy, jaké byly popsány výše. (Mahútová, 2014)

Pro shrnutí předchozích dvou převodů účetních závěrek na různou měnu poslouží následující obrázek.

Obr. č. 2: Schematické znázornění převodu účetní závěrky na funkční měnu a měnu vykazování



Zdroj: Krupová, 2009

Pokud společnost vede účetnictví v cizí měně, je zapotřebí nejprve převést účetní závěrku metodou přecenění na funkční měnu a až poté převést metodou současného kurzu na měnu vykazování.

2.2.7 Požadavky na zveřejňování dle IAS/IFRS

IAS 21 předepisuje také množství zveřejněných údajů. Účetní jednotka musí zveřejnit:

- částku kurzových rozdílů, která je obsažena v čistém zisku nebo ztrátě za období,

- částku kurzových rozdílů klasifikovaných jako ostatní úplný výsledek, a porovnání výše těchto kurzových rozdílů na začátku a konci období,
- je-li pro vykazování použita měna odlišná od funkční měny, zveřejní se tento fakt spolu s důvodem použití odlišné měny,
- důvod jakékoli změny ve funkční měně, pokud k ní došlo. (Šrámková a Janoušková, 2015)

Pokud účetní jednotka předkládá účetní závěrku v odlišné měně, než je funkční měna, musí tuto účetní závěrku popsat jako dokument odpovídající Mezinárodním standardům účetního výkaznictví pouze v tom případě, odpovídá-li všem požadavkům jednotlivých standardů a souvisejícím interpretacím. (IAS 21, odst. 55, 2005)

Pokud účetní jednotka předkládá účetní závěrku nebo jiné finanční informace v odlišné měně, než je funkční měna nebo měna vykazování, a zároveň nesplňuje požadavky jednotlivých standardů a souvisejících interpretací, musí:

- jednoznačně označit tyto informace jako doplňkové, pro možné odlišení od informací, které splňují požadavky IAS/IFRS,
- zveřejnit měnu, ve které jsou doplňkové informace zveřejněny a
- zveřejnit funkční měnu účetní jednotky a metodu převodu, která byla použita k stanovení doplňkových informací. (IAS 21, odst. 57, 2005)

2.3 Řešení cizí měny dle US GAAP

Následující kapitoly popisují řešení cizí měny v účetním výkaznictví podle Všeobecně uznávaných účetních principů ve Spojených státech amerických (US GAAP).

2.3.1 Regulace volby měny a použití kurzů dle US GAAP

Vzhledem k předchozí nepřehlednosti pravidel účetního systému US GAAP vešla v platnost 1. července 2009 kodifikace s názvem FASB Accounting Standards CodificationTM, která přinesla předchozí pravidla v novém uspořádání s cílem zvýšit přehlednost a zároveň snížit chybovost a opomíjení některých nařízeních. Kodifikace je členěna na jednotlivá témata, která jsou dále větvena a celkem se lze setkat se čtyřmi částmi: téma (topic), podtéma (subtopic), oddíl (section) a odstavec (paragraph), z nichž každá část je označena číselně. Rozdělení témat do dalších podtémat a sekcí usnadňují

navigaci v Kodifikaci. (Crowley a Guanzini, 2009) Seznam všech témat je k nalezení na konci této diplomové práce v příloze B.

Pokyny, vztahující se k cizí měně, jsou nyní kodifikovány jako ASC 830 – Záležitosti v cizí měně (Foreign Currency Matters), a byly poprvé vydány v roce 1981 jako SFAS 52 – Foreign currency translation. Tyto pokyny poskytují model pro vykazování, pokud účetní jednotka provádí transakce ve více než jedné měně. (PwC, 2014) Téma 830 – Záležitosti v cizí měně poskytuje účetní pokyny pro transakce denominované v cizí měně a pro operace prováděné v prostředí cizí měny. (KPMG, 2018)

Téma ASC 830 obsahuje těchto pět podtémat:

- 1) **ASC 830-10 Overall** – Podtéma poskytuje obecné pokyny k problematice cizích měn, včetně pokynů pro určení způsobu, jakým účetní jednotka určuje funkční měnu zahraničního subjektu (včetně zahraničního subjektu ve vysoce inflační ekonomice), přeceňuje záznamní knihy (v případě potřeby) a charakterizuje zisky a ztráty z transakcí.
- 2) **ASC 830-20 Foreign Currency Transactions** – Zabývá se účtováním a vykazováním transakcí v cizí měně v účetní závěrce účetní jednotky.
- 3) **ASC 830-30 Translation of Financial Statements** – Toto podtéma poskytuje pokyny pro převádění účetní závěrky v cizí měně, která je zahrnuta do účetní závěrky vykazující účetní jednotky v rámci konsolidace.
- 4) **ASC 830-230 Statement of Cash flow** – Popisuje pokyny týkající se zahrnutí záležitostí v cizí měně do přehledu o peněžních tocích účetní jednotky.
- 5) **ASC 830-740 Income Taxes** – Podtéma řeší většinu základních rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a pasiv. Účtování řešené v této podkategorii je omezeno na účtování odložené daně vyplývající ze změn v daňových nebo účetních výkazech z důvodu jejich přepracování na základě požadavků daňových zákonů nebo obecně uznávaných účetních zásad (GAAP) ve Spojených státech. Tyto změny vyplývají ze změn daňových nebo finančních výkazů způsobených některým z následujících faktorů: změny ve funkční měně účetní jednotky, změny vztahující se k cenové hladině, funkční měna zahraniční osoby se liší od místní měny. Podtéma řeší, zda tyto změny, které mohou ovlivnit výši základních rozdílů, povedou k odložené daňové pohledávce nebo závazku. (Deloitte, 2019b)

Detailní struktura tématu ASC 830 je rozepsána na konci této diplomové práce v příloze C.

Do působnosti ASC 830 spadají veškeré subjekty a veškeré transakce v cizích měnách bez ohledu na to, která měna byla zvolena jako měna vykazování. Proto pokud vykazující jednotka zvolila za svoji měnu vykazování místní měnu a sestavuje účetní závěrku dle US GAAP, musí aplikovat ASC 830. Výjimkou jsou případy, kdy účetní jednotka sestavuje účetní závěrku pro jiné účely než účely konsolidace. (PwC, 2014)

Stejně jako standard IAS 21, téma ASC 830 nezahrnuje finanční nástroje a deriváty. Finanční nástroje zahrnuje ASC 825, deriváty a zajištění obsahuje ASC 815. (Deloitte, 2019b) Investiční cenné papíry v cizí měně spadají pod téma ASC 320 – Investice do dluhových a majetkových cenných papírů. (PwC, 2014)

2.3.2 Vstupní pojmy k problematice cizích měn dle US GAAP

Standard ASC 830 obdobně jako IAS 21 obsahuje slovník s důležitými pojmy. Níže jsou uvedeny některé z nich (ASC 830-10-20, 2015):

Směnný kurz (Exchange Rate) je poměr mezi množstvím jednotky jedné měny a množstvím jednotky jiné měny, za který lze tyto jednotky směnit v určitém čase.

Cizí měna (Foreign Currency) je měna jiná než funkční měna jednotky, na kterou se odkazuje.

Účetní závěrka v cizí měně (Foreign Currency Statement) je účetní závěrka, která jako měrnou jednotku používá funkční měnu, která není vykazující měnou vykazující účetní jednotky.

Transakce v cizí měně (Foreign Currency Transactions) jsou transakce, které jsou denominovány v jiné měně, než je funkční měna účetní jednotky.

Převod cizí měny (Foreign Currency Translation) je proces převedení částek denominovaných a měřených v odlišné měně na měnu vykazování vykazující účetní jednotky.

Zahraniční jednotka (Foreign Entity) je operace (například dceřiná společnost, divize, pobočka, společný podnik atd.), jejíž účetní závěrka je:

- a) připravena v jiné měně, než je měna vykazující účetní jednotky
- b) v rámci konsolidace zahrnuta do účetních výkazů vykazující účetní jednotky

Funkční měna (Functional Currency) je měna primárního ekonomického prostředí, v němž účetní jednotka působí. Běžně je to měna prostředí, ve kterém účetní jednotka primárně generuje a vynakládá peníze.

Místní měna (Local Currency) je měna konkrétní země, na kterou je odkazováno.

Měna vykazování (Reporting Currency) je měna, ve které vykazující účetní jednotka sestavuje účetní závěrku.

Vykazující účetní jednotka (Reporting Entity) je účetní jednotka nebo skupina účetních jednotek, která sestavuje účetní závěrku odrážející některou z těchto skutečností:

- a) účetní závěrky jedné nebo více zahraničních jednotek v rámci konsolidace,
- b) transakce v cizí měně.

Úpravy z převodu (Translation Adjustments) jsou výsledkem procesu převodu účetní závěrky účetní jednotky z funkční měny na měnu vykazování.

2.3.3 Volba měny

I v případě vedení účetnictví dle US GAAP má účetní jednotka stanovit svoji funkční měnu a měnu vykazování. Jak již bylo zmíněno, funkční měnou účetní jednotky je měna primárního ekonomického prostředí, v němž účetní jednotka působí. Běžně je to měna prostředí, ve kterém účetní jednotka primárně vytváří a vynakládá peníze. (ASC 830-10-45-2, 2015)

Funkční měna je podle ACS 830 stanovena obdobně jako podle standardu IAS 21. Odlišnost je možno vyzorovat v členění kritérií. Hlavní rozdíl je ten, že jednotlivá kritéria nejsou nadřazena jiným, proto se nečlení na primární a sekundární (podpůrné) indikátory jako tomu bylo ve standardu IAS 21. Kritéria jsou navíc formulována tak, aby rozhodovala o tom, zda bude funkční měnou zahraničního subjektu měna mateřské společnosti nebo cizí měna, která ovlivňuje podnikání tohoto subjektu. (Deloitte, 2009)

Účetní systém US GAAP je také na rozdíl od IAS/IFRS spíše národním účetním systémem než mezinárodním, a třebaže je mezinárodně uznávaný, je připraven pro společnosti se sídlem ve Spojených státech amerických. Proto pokud téma ASC 830 zmiňuje měnu mateřské společnosti, míní tím společnost se sídlem v USA, která používá jako funkční měnu a měnu vykazování americký dolar. Pokud zmiňuje cizí měnu, jedná se o měnu země, kde podnikají pobočky mateřské společnosti. (Deloitte, 2009)

Významné ekonomické indikátory, které by měly být při určování funkční měny zvažovány jak jednotlivě, tak kolektivně s jinými, jsou následující (ASC 830-10-55-5, 2015):

A. Cash flow

- 1) *Cizí měna* – peněžní toky vztahující se k jednotlivým aktivům a závazkům zahraničního subjektu jsou primárně v cizí měně a nemají přímý dopad na peněžní toky mateřské společnosti.
- 2) *Měna mateřského podniku* – peněžní toky vztahující se k jednotlivým aktivům a závazkům zahraničního subjektu mají přímý dopad na peněžní toky mateřské společnosti a jsou okamžitě k dispozici pro převod do mateřské společnosti.

B. Prodejní ceny

- 1) *Cizí měna* – prodejní ceny produktů zahraničního subjektu nejsou primárně reagující na změny směnných kurzů, ale jsou určovány spíše lokální konkurencí nebo regulací místní správy.
- 2) *Měna mateřského podniku* – prodejní ceny produktů zahraničního subjektu reagují především na změny směnných kurzů, například prodejní ceny jsou určovány více celosvětovou konkurencí nebo mezinárodními cenami.

C. Prodejní trh

- 1) *Cizí měna* – pro produkty zahraničního subjektu existuje aktivní lokální prodejní trh, přestože mohou existovat i významné objemy vývozu.
- 2) *Měna mateřského podniku* – prodejní trh je většinou v zemi mateřské společnosti nebo prodejní smlouvy jsou denominovány v měně mateřské společnosti.

D. Náklady

- 1) *Cizí měna* – mzdové náklady, náklady na materiál a ostatní náklady na tvorbu produktů nebo služeb zahraničního subjektu představují převážně místní náklady, a to i přesto, že by mohlo dojít k dovozu z jiných zemí.
- 2) *Měna mateřského podniku* – mzdové náklady, náklady na materiál a ostatní náklady na tvorbu produktů nebo služeb zahraničního subjektu jsou průběžné náklady na komponenty získané ze země, v níž se nachází mateřská společnost.

E. Financování

- 1) *Cizí měna* – financování je primárně denominováno v cizí měně a fondy vytvořené operacemi zahraničního subjektu jsou dostatečné pro zajištění stávajících a běžně očekávaných dluhových závazků.
- 2) *Měna mateřského podniku* – financování probíhá primárně mateřským podnikem nebo jinými závazky denominovanými v dolarech, nebo prostředky vytvořené operacemi zahraničního subjektu nejsou dostatečné pro zajištění stávajících a běžně očekávaných dluhových závazků bez přílivu dodatečných prostředků od mateřské společnosti. Příliv dodatečných finančních prostředků z mateřské společnosti na expanzi není faktorem, jestliže se očekává, že finanční prostředky vytvořené rozšířenými operacemi zahraničního subjektu budou postačovat pro zajištění tohoto dostatečného financování.

F. Vnitropodnikové transakce a ujednání

- 1) *Cizí měna* – dochází k malému objemu vnitropodnikových transakcí a neexistuje značný vztah mezi operacemi zahraničního subjektu a mateřské společnosti. Nicméně, operace zahraničního subjektu se mohou spoléhat na konkurenční výhody mateřské společnosti nebo přidružených společností, jako jsou patenty a ochranné známky.
- 2) *Měna mateřského podniku* – dochází k vysokému objemu vnitropodnikových transakcí a existuje značný vztah mezi operacemi zahraničního subjektu a mateřské společnosti.

V těch případech, kdy jsou indikátory propojeny a funkční měna není zřejmá, je zapotřebí provést odborný úsudek vedením účetní jednotky, jenž povede ke stanovení funkční měny, která nejuvěrněji zobrazuje výsledky hospodaření činností účetní jednotky. (ASC 830-10-55-4, 2015)

Změna funkční měny je možná pouze v případě, kdy dojde ke změně podstaty aktivit společnosti, které rozhodnutí o funkční měně ovlivnily. ASC 250-10-45-1 uvádí, že "změna nebo přijetí jiné účetní zásady vyžadované transakcemi nebo událostmi, které se podstatně liší od těch, které se dříve vyskytly", se nepovažuje za změnu účetního principu. Vzhledem k tomu, že změna funkční měny je zapotřebí významnou změnou ve skutečnostech a okolnostech, které se "podstatně liší od skutečností, které se dříve vyskytly", nesplňuje taková změna definici změny účetního principu, a proto by dříve sestavené účetní závěrky neměly být převáděny na novou funkční měnu. (Deloitte, 2018)

Převod na jinou funkční měnu má přesná pravidla a závisí na tom, z jaké funkční měny se přechází a na kterou funkční měnu se přechází. Může se jednat o přechod z měny vykazující jednotky na místní měnu, z místní měny na měnu vykazující jednotky nebo z místní měny a jinou místní (cizí) měnu. Změna ve funkční měně je prováděna prospektivně od data změny. Přesné datum, kdy došlo ke změně funkční měny, může být obtížné určit, často je uznáváno datum začátku vykazovaného období, které přibližuje datum změny. (PwC, 2014)

Měna vykazování je často měnou země, ve které se nachází vykazující účetní jednotka. Avšak nemusí tomu tak být. Soukromá účetní jednotka může jako svoji měnu vykazování zvolit jakoukoliv měnu. Například, soukromý zahraniční emitent si může zvolit, že sestaví svoji účetní závěrku v amerických dolarech pro účely reportingu investorům ve Spojených státech. V tomto případě by byla měna vykazování americký dolar. (PwC, 2014)

2.3.4 Vznik a vypořádání kurzových rozdílů

Příčinou vzniku kurzových rozdílů jsou transakce probíhající v jiné měně, než je funkční měna. Tyto transakce vznikají, když účetní jednotka provádí některou z těchto činností:

- a) nakupuje nebo prodává na obchodní úvěr zboží nebo služby, jejichž ceny jsou denominovány v cizí měně,
- b) půjčuje nebo si vypůjčuje finanční prostředky a pohledávky nebo závazky z těchto výpůjček jsou denominovány v cizí měně,
- c) je jednou ze smluvních stran nevykonaného měnového forwardu,

- d) z jiných důvodů nabývá nebo vyřazuje majetek, nebo ji vznikají či vyrovnává závazky denominované v cizí měně. (ASC 830-10-20, 2015)

Kurzové rozdíly jsou běžně vykazovány ve výkazu zisku a ztráty, jelikož kolísání směnných kurzů ovlivňuje peněžní toky. Na druhé straně konverze účetní závěrky z funkční měny do měny vykazování nemá vliv na budoucí peněžní toky účetní jednotky, a tak jsou tyto kurzové rozdíly vykazovány ve vlastním kapitálu. (Deloitte, 2018) Výjimka nastává, pokud účetní jednotka přečte svou účetní závěrku z cizí měny do funkční měny. V tomto případě jsou výsledné kurzové rozdíly jsou účtovány výsledkově. (Kenton, 2018)

Zisky nebo ztráty (a související daňové efekty) vzniklé kurzovými rozdíly z převodu jsou zaznamenány na účtu „kumulativní úpravy z převodu“ (anglicky cumulative translation adjustment – dále jen CTA). CTA je samostatná složka vlastního kapitálu, akumulovaná v ostatním úplném výsledku. (PwC, 2014)

ASC 830-30-40-1 (2015) vyžaduje, aby při prodeji nebo při úplné či podstatné likvidaci investice do zahraniční jednotky bylo CTA překlasifikováno z vlastního kapitálu do čistého zisku.

2.3.5 Metody přepočtu obsažené v ASC 830

Transakce v cizích měnách jsou transakce denominované v jiné měně, než je funkční měna účetní jednotky. Tyto transakce v cizích měnách zahrnují:

- výnosy a pohledávky z prodeje na vývoz,
- náklady a závazky vyplývající z nákupů dováženého zboží,
- vnitropodnikové transakce v cizích měnách,
- investice do dluhových a majetkových cenných papírů denominovaných v cizích měnách,
- úvěry v cizích měnách,
- zahraniční bankovní účty,
- daně uložené zahraničními daňovými jurisdikcemi. (PwC, 2014)

Při výchozím uznání transakce v cizí měně je každý majetek, závazek, výnos, náklad, zisk nebo ztráta vyplývající z transakce prvotně oceněn ve funkční měně účetní jednotky za použití směnného kurzu platného k tomuto datu. (ASC 830-20-30-1, 2015)

Ke každému rozvahovému dni zaznamenané zůstatky, které jsou denominovány v jiné měně, než je funkční měna účetní jednotky, se upraví tak, aby odrážely současný směnný kurz. Současný směnný kurz je takový směnný kurz, ve kterém by mohl být závazek nebo pohledávka v rozvahový den vypořádán. (ASC 830-20-35-2, 2015)

Přepočet transakcí v cizí měně k rozvahovému dni závisí na tom, zda se jedná o peněžní aktiva a závazky či nepeněžní aktiva a závazky. (PwC, 2014) Peněžní a nepeněžní aktiva a závazky jsou definovány v tématu ASC 255 – Changing prices, aktualizovaném v roce 2016.

Peněžní aktiva představují nárok na peněžní částku, jejíž výše je pevná nebo určitelná bez ohledu na budoucí ceny konkrétního zboží nebo služeb. Naopak **peněžní závazky** představují povinnost zaplatit peněžní částku, jejíž výše je pevná nebo určitelná bez ohledu na budoucí ceny konkrétního zboží nebo služeb. (ASC 225-10-20, 2015)

Nepeněžní aktiva zahrnují všechny následující položky:

- zboží primárně držené k dalšímu prodeji nebo majetek držený za účelem přímého použití při poskytování služeb v rámci podnikání účetní jednotky,
- nároky na peněžní částky, které jsou závislé na budoucích cenách konkrétního zboží nebo služeb,
- práva jako je například goodwill nebo majetkové účasti. (ASC 255-10-50-51, 2015)

Nepeněžní závazky zahrnují:

- povinnost dodat zboží nebo služby v množstvích, která jsou pevná nebo určitelná bez ohledu na změny cen,
- povinnost zaplatit peněžní částky, které jsou závislé na budoucích cenách konkrétního zboží nebo služeb. (ASC 255-10-20-25, 2015)

Po rozdělení položek na peněžní a nepeněžní probíhá přepočet k rozvahovému dni takto:

- **Peněžní aktiva a závazky**, jako jsou hotovost, pohledávky, splatné závazky a dlouhodobé závazky, vytvářejí kurzové riziko, protože představují částky,

kteře budou vypořádaný s protistranami v jiné měně, než je funkční měna jednotky. Peněžní aktiva a závazky se na konci každého vykazovaného období přepočtou na základě aktuálních směnných kurzů. Tento přepočet má za následek kurzové zisky (gains) a ztráty (losses), které se vykazují v čistém zisku běžného období.

- **Nepeněžní aktiva a závazky**, jako jsou zásoby a pozemky, budovy a zařízení, nejsou k rozvahovému dni přeceňovány, protože nepeněžní aktiva a závazky jsou zaúčtovány ve funkční měně. Všechny aspekty probíhající ze zaúčtování těchto položek (např. odpisy, snížení hodnoty, ocenění nižší z pořizovací nebo tržní ceny) by měly být také zaznamenány ve funkční měně. (PwC, 2014)

Pro vykázání výnosových a nákladových položek lze použít průměrný směnný kurz za určité období. Například úrokové náklady splatné za závazek v cizí měně mohou být zaúčtovány za použití průměrného měsíčního směnného kurzu. Průměrné směnné kurzy mohou být využity jako praktická výhoda namísto identifikace směnného kurzu ke dni uskutečnění každé transakce. (PwC, 2014) ASC 830-10-55-10 (2015) přímo zmiňuje, že je přijatelné použít průměry nebo jiné metody aproximace.

2.3.6 Převod účetní závěrky na jinou měnu

Hlavním cílem ASC 830 je, aby účetní jednotky prezentovaly své konsolidované účetní závěrky jako by byly účetní závěrkou jediného subjektu. Pokud tedy vykazující účetní jednotka působí ve více než jednom měnovém prostředí, musí převést účetní závěrky do jedné měny, tzv. měny vykazování. (Deloitte, 2018)

Kroky potřebné k převodu účetní závěrky zahraniční osoby závisí na tom, zda jsou účetní knihy a záznamy zahraničního subjektu vedeny ve funkční měně nebo v jiné měně. Jak je uvedeno v dokumentu ASC 830-10-45-17, pokud účetní knihy a záznamy zahraniční účetní jednotky nejsou udržovány ve funkční měně, vykazující účetní jednotka musí nejprve přeceňovat účetní závěrku do své funkční měny a poté převést účetní závěrku zahraničního subjektu do účetní závěrky v měně vykazování. (PwC, 2014)

2.3.6.1 Převod účetní závěrky z cizí měny na funkční měnu

Zahraniční subjekt si může pro vedení účetních knih a záznamů zvolit jinou měnu, než je funkční měna, nebo to po něm dokonce může vyžadovat legislativa dané země. V souladu s ASC 830, než se výkazy sestavené v místní měně a podle US GAAP převedou do měny vykazující účetní jednotky, měly by být přeceněny do funkční měny zahraniční jednotky. Toto přecenění by mělo poskytnout výsledky srovnatelné s těmi, ke kterým by došlo, kdyby účetní jednotka používala k vedení svých účetních knih a záznamů funkční měnu. (PwC, 2014)

Proces přecenění probíhá tak, že nepeněžní aktiva, závazky a související výnosy a náklady vyjádřené v jiné měně, než je funkční, jsou převedeny pomocí historického směnného kurzu. Pro přecenění peněžních aktiv, závazků a souvisejících výnosů a nákladů slouží aktuální měnové kurzy. (KPMG, 2018)

Všechny následující položky jsou běžné nepeněžní položky rozvahy a související výnosové, nákladové, ziskové a ztrátové účty, které by měly být přeceněny pomocí historických kurzů k dosažení stejného výsledku, ke kterému by došlo tehdy, kdyby byly tyto položky původně zaznamenány ve funkční měně (ASC 830-10-45-18, 2015):

- obchodovatelné cenné papíry oceněné cenou pořízení, včetně
 - majetkových cenných papírů a
 - dluhových cenných papírů, u kterých není záměr držby do splatnosti,
- zásoby oceněné v pořizovacích nákladech,
- náklady a výnosy příštích období,
- příjmy a výdaje příštích období,
- pozemky, budovy a zařízení,
- oprávkový budov a zařízení,
- patenty, licence, ochranné známky,
- goodwill,
- ostatní nehmotná aktiva,
- přednostní akcie oceněné emisními náklady,
- kmenové akcie,
- výnosy a náklady související s nepeněžními položkami, například:
 - náklady na prodané zboží,

- odpisy budov a zařízení,
- odpisy nehmotných položek, jako jsou patenty, licence a podobně.

2.3.6.2 Převod účetní závěrky z funkční měny na měnu vykazování

Pokud účetní závěrka vykazující účetní jednotky zahrnuje také výsledky zahraničních subjektů, které pod ni spadají, je zapotřebí, aby před konsolidací převedla účetní závěrky těchto subjektů do své funkční měny. Pro zahraniční subjekty se tato měna nazývá měna vykazování. Účetní závěrka zahraničního subjektu by měla být převedena do funkční měny jejího bezprostředního mateřského podniku takto:

- **aktiva a pasiva** se převedou pomocí spotového kurzu platnému ke konci účetního období,
- **náklady a výnosy** se převedou směnným kurzem k datu, kdy byl daný výnos nebo náklad zaznamenán, je zde vhodné využít vážný průměrný směnný kurz,
- **kapitálové účty** s výjimkou změny nerozděleného zisku v průběhu roku, které jsou výsledkem převodu výkazu zisku a ztráty, se převedou historickým směnným kurzem. Změny nerozděleného zisku se přepočítávají historickými směnnými kurzy používanými k přepočtu výkazu zisku a ztráty každého období. (PwC, 2014)

Jakmile vykazující účetní jednotka převedla účetní závěrky svých zahraničních subjektů, měla by tyto částky zaznamenat v konsolidované účetní závěrce. Takto by měla učinit každá mateřská společnost ve skupině, protože ASC 830 by měl být aplikován na každou jednotlivou vrstvu konsolidace, počínaje nejnižší úrovní organizační struktury konsolidované účetní jednotky. (PwC, 2014)

2.3.7 Požadavky na zveřejňování dle US GAAP

Kumulované kurzové zisky nebo ztráty z transakcí zahrnuté do čistého výsledku hospodaření za období musí být zveřejněny v účetní závěrce nebo v její příloze. (ASC 830-20-45-1, 2015) Částka uvedená v příloze v účetní závěrce by měla zahrnovat zisky nebo ztráty z transakcí, které proběhly ve vysoce inflačních ekonomikách. (KPMG, 2018)

Některé kurzové rozdíly jsou vykázány v ostatním úplném výsledku. Veškeré daně z příjmů související s těmito kurzovými rozdíly budou také vykázány a zveřejněny v ostatním úplném výsledku. (ASC 830-20-45-5, 2015)

Účetní jednotka je povinna zveřejnit a analyzovat změny během období v zůstatku účtu kumulativní úpravy z převodu vykázaným ve vlastním kapitálu. Tato analýza může být zveřejněna v samostatném finančním výkazu, v příloze v účetní závěrce nebo ve výkazu změn vlastního kapitálu. (KPMG, 2018)

Tato analýza musí zahrnovat minimálně:

- počáteční a konečnou částku účtu CTA,
- souhrnnou úpravu za období, vyplývající z úprav z převodu, ze zisků a ztrát ze zajištění čisté investice do zahraničního subjektu a zůstatků vnitropodnikových transakcí v cizí měně, které mají dlouhodobý investiční charakter,
- částku daní z příjmů za období, která připadá na úpravy z převodu,
- částky převedené z CTA a zahrnuté do čistého zisku za období v důsledku prodeje celé nebo části investice do zahraniční jednotky, nebo úplné nebo podstatné dokončení likvidace investice do zahraniční jednotky. (ASC 830-30-45-20, 2015; KPMG 2019)

Některé subjekty, zejména banky, jsou obchodníky s devizami. Ačkoliv určité kurzové zisky nebo ztráty z těchto transakcí mohou odpovídat definici kurzových zisků nebo ztrát z běžných transakcí, mohou být zveřejněny jako zisky nebo ztráty z obchodu s devizami (dealer gains nebo losses), nikoliv jako zisky nebo ztráty z běžných transakcí. (ASC 830-20-45-2, 2015)

Účetní závěrka účetní jednotky se neupravuje o změnu měnového kurzu, která nastane po datu účetní závěrky účetní jednotky. (ASC 830-20-35-8, 2015) Pokud dojde k významné změně směnného kurzu a ovlivněné transakce v cizí měně jsou pro vykazující účetní jednotku významné, mělo by být zváženo zveřejnění ve formě následné události. (PwC, 2014)

3 Komparace řešení cizí měny v účetních systémech

V této kapitole je provedena komparace řešení cizí měny z pohledu předchozích tří účetních systémů. Problematika volby měny se setkává s mnoha odlišnostmi, některými zásadními a některými méně významnými. Vzhledem k tomu, že si jsou mezinárodně uznávané účetní systémy IAS/IFRS a US GAAP velmi podobné, nejvíce odlišností lze vyzorovat při porovnání řešení dle těchto dvou účetních systémů s řešením dle české účetní legislativy.

3.1 Komparace regulací volby měny a použití kurzů

Cizí měnou se v české účetní legislativě zabývá Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhláška č. 500/2002 Sb., Český účetní standard pro podnikatele číslo 006 – Kurzové rozdíly a částečně také Český účetní standard pro podnikatele číslo 020 – Konsolidace. V Mezinárodně uznávaných účetních standardech se cizí měnou zabývá zejména standard IAS 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn a ve Všeobecně uznávaných účetních principech ve Spojených státech amerických je cizí měna zachycena v Kodifikaci pod tématem ASC 830 – Záležitosti v cizí měně. Veškeré aspekty, které jsou pod touto kapitolou porovnávány, jsou k vidění v následující komparační matici.

Tab. č. 1: Komparační matice pro regulaci volby měny a použití kurzů

Aspekt	ČÚL	IAS/IFRS	US GAAP
Související předpisy/standardy	- Zákon č. 563/1991 Sb. - Vyhláška č. 500/2002 Sb. - ČÚS č. 006 - ČÚS č. 020	- IAS 21 - IFRS 9, SIC 7, IAS 29, IFRIC 22, IFRIC 16	- ASC 830 - ASC 825, 815, 320, 255
Orientace v předpisech/standardech	obtížná	snadná	velmi snadná
Dostupnost předpisů/standardů	zdarma online	zdarma online po registraci	zdarma online po registraci
Možnost tisku	ano	ano	ne, pouze pro čtení
Webové stránky	www.mfcr.cz	www.ifrs.org	www.fasb.org

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Při pohledu na legislativní pojetí volby měny a použití kurzů je jednoznačné, že každý systém je v tomto směru odlišně konstruován. Vyhodnocení, který systém je v tomto směru nejlepší, je pravděpodobně na uživateli. Avšak je nutno podotknout, že české účetní předpisy jsou zrovna v případě cizích měn sepsány méně přehledným způsobem. Uživatel musí zmínku o cizích měnách v zákoně o účetnictví a prováděcí vyhlášce vyloženě hledat, výjimkou jsou České účetní standardy, které se vzdáleně podobají IAS 21 nebo dřívějšímu SFAS 52. Podoba je viditelná v číslování a názvech, kdy každý standard má své číslo a zabývá se konkrétním tématem. Český účetní standard pro podnikatele č. 006 – Kurzové rozdíly je ale pouze krátkého rozsahu, a to na necelou jednu stránku.

Naopak účetní systém IAS/IFRS je se svým standardem IAS 21 oproti české účetní legislativě zcela přehledný. Uživatel má veškeré základní informace pohromadě a v případě potřeby dalšího doplnění pokynů je odkazován na související interpretace.

Téma ASC 830 je také odlišné, i když došlo v roce 2009 k reorganizaci. Důvodem pro reorganizaci bylo zpřehlednění pravidel a tím i přiblížení se k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví. Na první pohled přiblížení není jednoznačné, protože dříve platný SFAS 52 měl podobnou formu jako IAS 21, tzn. šlo o jeden ucelený soubor s obdobnou strukturou. Téma ASC 830 je nově strukturováno do podtémat a dalších částí, mezi kterými se uživatel musí proklikávat, pokud hodlá Kodifikaci studovat online. Na druhou stranu, pokud uživatel vyhledává konkrétní informaci, je schopen ji intuitivně najít během krátké doby. A tak lze uznat, že k zjednodušení, zpřehlednění a tím nejspíš i přiblížení k IAS/IFRS pravděpodobně došlo. Téma ASC 830 navíc obsahuje také praktické příklady pro pochopení dané problematiky.

Zákon č. 563/1991 Sb., Vyhláška č. 500/2002 Sb. a České účetní standardy jsou k dispozici zdarma přes webové stránky Ministerstva financí ČR, konkrétně www.mfcr.cz, odkud je možno potřebné informace ukládat či tisknout.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou k dispozici na webových stránkách www.ifrs.org a jsou dostupné po registraci. Nadace IFRS poskytuje přes základní registraci bezplatný přístup k PDF souborům obsahující Koncepčním rámeček, jednotlivé IAS i IFRS standardy a platné interpretace. Plné verze standardů s doprovodnými materiály jsou k dispozici pro prémiové předplatitele. Jednotlivé PDF soubory lze přímo

z webových stránek tisknout nebo ukládat, rovněž není problém text znění standardů přepírat.

Kodifikace je k dispozici na webových stránkách www.fasb.org a je také dostupná pouze po registraci. Zdarma nabízí základní verzi (Basic View) a za poplatek rozšířenou verzi (Professional View) s dalšími funkcemi. Výše poplatku se odvíjí od počtu uživatelů, kteří budou mít k rozšířené verzi současně přístup. Poplatek se v roce 2019 pohybuje v rozmezí 625 \$ až 1.034 \$. Při registraci na webových stránkách FASB je vyžadováno bezpečnější heslo než při registraci na stránkách Nadace IFRS. Text Kodifikace není možno tisknout, ukládat ani přepírat. Veškeré přístupné informace jsou k dispozici pouze pro čtení.

3.2 Komparace volby měny

Výběrem měny se české účetní předpisy zřejmě nejvíce odlišují od těch mezinárodních. Důkazem je následující komparační matice, která poukazuje na značné odlišnosti v jednotlivých aspektech z pohledu české účetní legislativy a mezinárodně uznávaných účetních systémů.

Tab. č. 2: Komparační matice pro volbu měny

Aspekt	ČÚL	IAS/IFRS	US GAAP
Měna pro vedení účetnictví	česká koruna	funkční měna	funkční měna
Měna pro sestavení účetní závěrky	česká koruna	funkční měna a měna vykazování (presentation currency)	funkční měna a měna vykazování (reporting currency)
Kritéria pro určení funkční měny	-	stupňována dle významnosti	bez stupňování, kritéria zvažována najednou

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

České předpisy neumožňují účetním jednotkám volit měnu, ve které vedou účetnictví nebo prezentují účetní závěrku. Je-li sídlo účetní jednotky na území ČR, je povinna vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. Ve výjimečných případech, jako je například účtování závazků a pohledávek nebo podílů v obchodních společnostech, vyjádřených v cizí měně, mají účetní jednotky za povinnost použít současně i cizí měnu. Účetní závěrka musí být bezvýhradně sestavena také v české měně.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví i Všeobecně uznávané účetní principy pracují hned s několika měnami, které ovlivňují účetní záznamy účetní jednotky. Oba systémy požadují, aby si účetní jednotka zvolila svoji funkční měnu, což je měna primárního ekonomického prostředí, v němž účetní jednotka působí. Tím nabízejí možnost vést účetnictví v jiné měně, než je lokální měna země, ve které účetní jednotka sídlí.

Poté, co si účetní jednotka podle daných kritérií zvolí funkční měnu, vede v ní své účetní záznamy. Avšak ani to není podmínkou, žádný z těchto dvou systémů nezakazuje vést účetní záznamy v jiné než funkční měně. Jedinou podmínkou pro použití funkční měny je sestavení účetní závěrky.

Jakmile je účetní závěrka sestavena ve funkční měně, může být následně převedena na účetní závěrku v jakékoliv jiné měně, tzv. měně vykazování. Měna vykazování je měna, ve které je předkládána finanční zpráva matce, investorům nebo jiným uživatelům. Nejobvyklejší případ je převod účetní závěrky z funkční měny na měnu vykazování za účelem sestavení konsolidované účetní závěrky. Standard IAS 21 používá odlišný název pro měnu vykazování než téma ASC 830, ale jedná se o totéž. V IAS 21 je měna vykazování označena jako presentation currency a v ASC 830 jako reporting currency.

V této oblasti lze vyzorovat nejspíše jediný markantní rozdíl mezi IAS/IFRS a US GAAP. Standard IAS 21 rozděluje kritéria pro určení funkční měny do tří skupin podle významnosti. Pokud primární kritéria nevedou k rozhodujícímu úsudku, berou se v úvahu sekundární kritéria a pokud stále nejsou dostatečná, přechází se k dalším faktorům. Oproti tomu téma ASC 830 jednotlivá kritéria neřadí podle významnosti, neexistuje mezi nimi žádná hierarchie, ale jsou zvažována najednou. Navíc je každé ze šesti kritérií formulováno tak, aby jednoznačně rozhodlo o tom, zda bude funkční měnou zvolena měna mateřského podniku nebo cizí měna.

Oba systémy se shodují v tom, že pokud nelze na základě kritérií jednoznačně určit funkční měnu, je zapotřebí, aby vedení společnosti provedlo odborný úsudek, který povede ke zvolení nejvhodnější funkční měny.

3.3 Komparace vzniku a vypořádání kurzových rozdílů

V oblasti vzniku a vypořádání kurzových rozdílů se IAS/IFRS a US GAAP liší pouze v názvosloví, proto se opět nejvíce odlišností nachází mezi těmito účetními systémy a účetním systémem dle české účetní legislativy. Detailní přehled udává následující komparační matice.

Tab. č. 3: Komparační matice pro vznik a vypořádání kurzových rozdílů

Aspekt	ČÚL	IAS/IFRS	US GAAP
Vznik kurzových rozdílů	- v průběhu ÚO - k rozvahovému dni	- v průběhu ÚO - k rozvahovému dni - při převodu ÚZ na funkční měnu - při převodu ÚZ na měnu vykazování	- v průběhu ÚO - k rozvahovému dni - při převodu ÚZ na funkční měnu - při převodu ÚZ na měnu vykazování
Výsledek převodu ÚZ z funkční měny do měny vykazování	-	kurzové rozdíly	úpravy z převodu
Vypořádání KR v průběhu ÚO	výsledkově	výsledkově	výsledkově
Vypořádání KR k rozvahovému dni	výsledkově	záleží na typu položky	záleží na typu položky
Vypořádání KR vzniklých převodem ÚZ z cizí měny na funkční měnu	-	výsledkově	výsledkově
Vypořádání KR vzniklých převodem ÚZ z funkční měny na měnu vykazování	-	rozvahově	rozvahově

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Kurzové rozdíly se zjišťují dle ČÚL obdobně jako v IAS/IFRS nebo US GAAP. Mezinárodně uznávané systémy popisují podobné příčiny vzniku kurzových rozdílů, uvádějí ale navíc příčinu, které české předpisy neznají. Jde o převod účetní závěrky do jiné měny, tzv. měny vykazování. Standard IAS 21 nazývá efekty z tohoto převodu

kurzovými rozdíly, ASC 830 nepoužívá termín kurzové rozdíly, ale tzv. úpravy z převodu.

Kurzové rozdíly, vzniklé v průběhu účetního období nebo k rozvahovému dni, se ve všech třech účetních systémech účtují totožně, a to výsledkově. V České republice tento fakt upravuje Vyhláška č. 500/2002 Sb. a je v ní uvedeno, že kurzové rozdíly se účtují na vrub účtu finančních nákladů nebo ve prospěch účtu finančních výnosů. Tyto účty mají konkrétní a pevně dané číselné označení, což mezinárodně uznávané systémy neznají. Standard IAS 21 i téma ASC 830 zachycují kurzové rozdíly vzniklé přepočtem peněžních položek do výnosů (gains) nebo nákladů (losses) v období, ve kterém vznikly. Kurzové zisky a ztráty u nepeněžních položek se řídí charakterem těchto položek. Pokud je přecenění nepeněžní položky účtováno do vlastního kapitálu, budou veškeré záležitosti související se směnnými kurzy účtovány také do vlastního kapitálu. Naopak, pokud je přecenění účtováno výsledkově, budou veškeré související složky se směnnými kurzy také účtovány výsledkově.

Za situace, že účetní jednotka vede své účetní záznamy v jiné měně, než je funkční měna, účtuje do nákladů a výnosů také kurzové rozdíly vznikající převodem účetní závěrky z cizí měny na funkční měnu, ať účtuje dle IAS 21 nebo ASC 830.

Výjimka nastává v případě převodu účetní závěrky z funkční měny na měnu vykazování. Tyto kurzové rozdíly (nebo podle ASC 830 úpravy z převodu) jsou vykazovány jako součást vlastního kapitálu účetní jednotky s dopadem do ostatního úplného výsledku (OCI) až do okamžiku vyřazení investice v zahraniční jednotce. V případě vyřazení jsou kurzové rozdíly převedeny do „gains“ nebo „losses“. Téma ASC 830 navíc stanovuje, že účet, na kterém jsou úpravy z převodu zachyceny, má být nazván kumulativní úpravy z převodu (CTA) nebo obdobě.

3.4 Komparace metod přepočtů položek v cizí měně

Při pohledu na níže uvedenou komparační matici lze usoudit, že přístup z pohledu IAS/IFRS a US GAAP je naprosto totožný. Nejbližší si jsou všechny tři účetní systémy v přepočtu cizoměnových položek v průběhu účetního období. Další aspekty se již liší.

Tab. č. 4: Komparační matice pro metody přepočtů položek v cizí měně

Aspekt	ČÚL	IAS/IFRS	US GAAP
Kurz pro přepočet v průběhu ÚO	směnný kurz platný k datu transakce	směnný kurz platný k datu transakce	směnný kurz platný k datu transakce
Stanovení směnného kurzu	směnný kurz vyhlášený ČNB	není specifikováno	není specifikováno
Možnost využít neměnného směnného kurzu	ano, v podobě pevného kurzu	ano, v podobě průměrného kurzu týdně nebo měsíce	ano, v podobě průměrného kurzu týdně nebo měsíce
Stanovení neměnného směnného kurzu	kurz platný k prvnímu dni období, pro které je pevný kurz stanoven	průměr směnných kurzů za určité období	průměr směnných kurzů za určité období
Kurz pro přepočet k rozvahovému dni	směnný kurz vyhlášený ČNB k rozvahovému dni	záleží na typu položky	záleží na typu položky

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Účtování v průběhu účetního období podle IAS/IFRS i US GAAP je totožné, jako v České republice. Při prvotním uznání se částky transakcí, realizovaných v cizí měně, přepočítají spotovým měnovým kurzem mezi cizí měnou a měnou, ve které účetní jednotka vede účetnictví, platným k datu transakce. Stejně jako je v České republice povoleno používat pevný kurz, tzn. neměnný kurz pro zvolené časové období, existuje podle mezinárodně uznávaných systémů možnost používat průměrné kurzy týdně nebo měsíce. Průměrné kurzy jsou obdobou těch pevných, které se objevují v ČÚL, rozdílné je pouze jejich stanovení. V případě měsíčního pevného kurzu se v ČR pevným kurzem stává kurz vyhlášený ČNB k prvnímu dni v měsíci, nebo poslednímu dni předchozího měsíce, ke kterému byl kurz vyhlášen, pokud první den připadá na sobotu, neděli nebo svátek. Průměrný směnný kurz se stanovuje jako průměr směnných kurzů za určité období.

Rozdíl mezi ČÚL a mezinárodně uznávanými systémy je ten, že přestože využívají stejnou metodu přepočtu při výchozím uznání transakce v cizí měně, směnné kurzy se mohou odlišovat. V české účetní legislativě je totiž výhradně stanoveno používat směnné kurzy vyhlášené Českou národní bankou. Standard IAS 21 ani téma ASC 830 ale nestanovují, jakým způsobem směnný kurz určit. V praxi je obvyklé, že směnný kurz určuje mateřská společnost a dceřiné společnosti jej od mateřské společnosti

přejímají. Mateřská společnost stanovuje kurz podle kurzovního lístku Evropské centrální banky, centrální banky země, ve které sídlí anebo své banky, pomocí které provádí cizoměnové bankovní transakce. Proto může jednoduše nastat situace, že přestože si účetní jednotka zvolí jako funkční měnu českou korunu a vede účetní záznamy ve dvojím provedení, jedno např. dle IAS/IFRS a druhé dle ČÚL, může vykazovat zcela odlišné kurzové rozdíly plynoucí z transakcí v cizí měně.

Na konci účetního období se veškerý majetek a závazky vyjádřené v cizí měně přeceňují dle české účetní legislativy směnným kurzem vyhlášeným Českou národní bankou pro stanovený rozvahový den.

Mezinárodně uznávané účetní systémy mají zcela odlišný přístup. Použití směnného kurzu záleží na typu položky. Pro přepočtení položek v cizí měně k rozvahovému dni je zapotřebí rozlišit rozvahové položky v cizí měně na peněžní a nepeněžní, což v praxi nebývá jednoduché. Česká účetní legislativa tyto dva pojmy (peněžní a nepeněžní položky) vůbec nezná, neexistuje v ní jejich definice. Standard IAS 21 i téma ASC 830 definují peněžní a nepeněžní položky podobně, ale téma ASC 830 navíc poskytuje výčet typických nepeněžních položek.

Peněžní položky jsou podle těchto systémů přepočítávány pomocí závěrkového kurzu. Nepeněžní položky, které jsou oceněny v historických cenách jsou přepočítávány směnným kurzem, platným k datu transakce a nepeněžní položky, které jsou oceněny v reálné hodnotě, jsou přepočítávány směnným kurzem, platným k datu, kdy byla reálná hodnota stanovena.

3.5 Komparace možnosti a způsobu převodu účetní závěrky na jinou měnu

Jednotlivé aspekty, které jsou pod touto kapitolou zvažovány a porovnávány mezi třemi účetními systémy: IAS/IFRS, US GAAP a účetním systémem dle české účetní legislativy (ČÚL), jsou přehledně k vidění v následující komparační matici.

Tab. č. 5: Komparační matice pro možnost a způsoby převodu účetní závěrky na jinou měnu

Aspekt	ČÚL	IAS/IFRS	US GAAP
Měna pro sestavení ÚZ	česká koruna	funkční měna a měna vykazování	funkční měna a měna vykazování
Převod ÚZ na jinou měnu	není možný	je možný	je možný
Metoda pro přecenění ÚZ z cizí měny na funkční měnu	-	peněžně nepeněžní metoda (metoda přecenění)	peněžně nepeněžní metoda (časová metoda)
Přecenění peněžních položek	-	závěrkový kurz	závěrkový kurz
Přecenění nepeněžních položek v historických cenách	-	směnný kurz k datu transakce	směnný kurz k datu transakce
Přecenění nepeněžních položek v reálné hodnotě	-	směnný kurz k datu, kdy byla RH stanovena	směnný kurz k datu, kdy byla RH stanovena
Metoda pro převod ÚZ z funkční měny na měnu vykazování	-	metoda současného kurzu	metoda současného kurzu
Převod aktiv a závazků	-	závěrkový kurz	závěrkový kurz
Převod nákladů a výnosů	-	směnný kurz k datu transakce	směnný kurz k datu transakce
Převod kapitálových účtů	-	historický směnný kurz	historický směnný kurz

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Účetní předpisy v České republice nařizují vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny a účetní závěrka musí být také sestavena v české měně. O převodu účetní závěrky na jinou měnu není v žádném účetním předpise zmínka. Přepočtení účetní závěrky probíhá pouze v případě potřeby přepočtu konsolidovaných účastí. Použití kurzu pro tento přepočtení stanovuje Český účetní standard pro podnikatele č. 020 - Konsolidovaná účetní závěrka. Podle tohoto standardu se má pro začlenění jednotlivých složek rozvah a výkazů zisku a ztráty ovládaných osob použít kurz platný ke dni, ke kterému je sestavována konsolidovaná účetní závěrka.

Oproti tomu standard IAS 21 a téma ASC 830 povolují sestavit účetní závěrku v jakékoliv měně a popisují možné převody účetní závěrky na jinou měnu, tzv. měnu vykazování. Nejprve je potřeba rozlišit, zda účetní jednotka vede své účetní záznamy ve funkční měně nebo v cizí měně, protože zde existuje podmínka, že pro sestavení

účetní závěrky v měně vykazování je zapotřebí mít nejprve sestavenou účetní závěrku ve funkční měně.

Pokud ÚJ vede účetní záznamy v cizí měně, musí před sestavením účetní závěrky převést jednotlivé položky účetních výkazů do funkční měny tak, že nejprve rozdělí položky na peněžní a nepeněžní. Pro přecenění peněžních položek se pak využije aktuální měnový kurz platný ke dni sestavení účetní závěrky, nepeněžní položky se přečnují pomocí historického směnného kurzu a pokud jsou nepeněžní položky oceněny v reálné hodnotě, přecenění se kurzem platným ke dni, kdy byla tato reálná hodnota stanovena. Náklady a výnosy, vztahující se k nepeněžním položkám, se přecenění za použití stejného kurzu jako jim odpovídající položky a ostatní náklady a výnosy se přečnují kurzem, který platil v době jejich vzniku. Pro náklady a výnosy lze z praktických důvodů využít průměrný směnný kurz. Výsledný převod by měl vypadat totožně, jako kdyby byly veškeré položky účtovány ve funkční měně v průběhu celého účetního období.

V této oblasti se oba systémy shodují a ani jeden metodu převodu účetní závěrky do funkční měny nijak nenazývá. V literatuře se lze setkat s názvy jako metoda přecenění (Remeasurement Method), peněžně-nepeněžní metoda (Monetary/Non-monetary Method) nebo časová metoda (Temporal Method).

Pokud ÚJ vede účetní záznamy rovnou ve funkční měně, může předchozí krok vynechat, protože již má sestavenou účetní závěrku ve funkční měně a tím splňuje podmínku. Může tedy přejít k převodu na měnu vykazování.

Převod účetní závěrky sestavené ve funkční měně na účetní závěrku sestavenou v měně vykazování probíhá pomocí tzv. metody současného kurzu (Current Rate Method). Na jejím základě jsou aktiva a závazky převedeny pomocí aktuálního směnného kurzu platného ke konci účetního období. Náklady a výnosy se převedou směnným kurzem k datu, kdy byl daný výnos nebo náklad zaznamenán. Zde je vhodné využít vážený průměrný směnný kurz. Kapitálové účty se převedou historickým směnným kurzem.

3.6 Komparace požadavků na zveřejňování

Také v požadavcích na zveřejňování lze vyzorovat odlišnosti mezi IAS/IFRS, US GAAP a českou účetní legislativou. Rozdílnost požadavků na zveřejňování plyne nejen z rozdílných přístupů k cizím měnám, ale také z celkového pojetí účetnictví.

Tab. č. 6: Komparační matice pro požadavky na zveřejňování

Aspekt	ČÚL	IAS/IFRS	US GAAP
Výkaz pro zveřejňování běžných KR	výkaz zisku a ztráty	výkaz o úplném výsledku	výkaz zisku a ztráty
Souhrnná položka pro vykazování kurzových zisků	ostatní finanční výnosy	gains	gains
Souhrnná položka pro vykazování kurzových ztrát	ostatní finanční náklady	losses	losses
Zveřejňování KR z převodu ÚZ na funkční měnu	-	jako běžné KR	jako běžné KR
Zveřejňování KR z převodu ÚZ na měnu vykazování	-	OCI + fond z převodu cizí měny ve vlastním kapitálu	OCI + kumulativní úpravy z převodu ve vlastním kapitálu
Zaměření informací v příloze v ÚZ	směnné kurzy a jejich použití	funkční měna a její změny	KR z transakcí ve vysoce inflačních ekonomikách, analýza změn účtu CTA během období

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Kurzové zisky nebo kurzové ztráty jsou podle české účetní legislativy zveřejňovány ve finanční části výkazu zisku a ztráty pod položkami ostatní finanční výnosy nebo ostatní finanční náklady.

Podle IAS 21 a ASC 830 se kurzové zisky nebo kurzové ztráty vykazují pod „gains“ nebo „losses“ ve stejném výkazu jako v České republice, liší se pouze názvosloví. Standard IAS 21 tento výkaz nazývá výkaz o úplném výsledku (Statement of Comprehensive Income) a téma ASC 830 stejně jako v ČR, výkaz zisku a ztráty (Income Statement). Rozdílem oproti ČÚL je ten, že ve výkazech podle mezinárodně uznávaných účetních systémů jsou dále zveřejňovány kurzové rozdíly plynoucí

z převodu účetní závěrky sestavené ve funkční měně na účetní závěrku sestavenou v měně vykazování. Tyto kurzové rozdíly jsou podle ASC 830 odlišně nazývány jako úpravy z převodu a v obou systémech se zveřejňují pod samostatnou položkou vlastního kapitálu a zároveň v OCI.

Téma ASC 830 navíc stanovuje, že účet, na kterém jsou úpravy z převodu zachyceny, má být nazván kumulativní úpravy z převodu (CTA) nebo období. V IAS/IFRS se lze setkat s názvem fond z přepočtu cizí měny.

V příloze v účetní závěrce jsou dále zveřejněny další informace a každý účetní systém se v této oblasti požaduje informace poněkud odlišného zaměření. Dle ČÚL jsou zveřejňovány zejména informace týkající se směnných kurzů. Účetní jednotka je povinna zveřejnit jaký směnný kurz používá k přepočtu cizoměnových položek a pokud si zvolila použití pevného kurzu, zveřejní období, na které je pevný kurz stanoven. Další zveřejněnou informací může být postup při přepočtu položek vyjádřených v cizí měně na českou měnu v případě, že pro danou cizí měnu nejsou kurzy ČNB vyhlášovány, tzn. zda proběhl přepočet přes měnu euro, přes dolar nebo případně přes jinou měnu, za kterou směna probíhá.

Standard IAS 21 se nezaměřuje na použití směnných kurzů, ale na funkční měnu. Zveřejňují se informace o tom, jaká byla zvolena funkční měna a pokud je pro vykazování použita měna odlišná, zveřejňuje se také důvod použití této odlišné měny. Dále se v příloze v účetní závěrce zveřejňují informace o změně funkční měny, pokud k ní došlo. Téma ASC 830 navíc požaduje v příloze zveřejnit kurzové zisky nebo kurzové ztráty z transakcí, které proběhly ve vysoce inflačních ekonomikách.

Specialitou ASC 830 je analýza změn účtu kumulativní úpravy z převodu během období, která může být zveřejněna v samostatném výkazu, v příloze v účetní závěrce nebo ve výkazu změn vlastního kapitálu.

Souhrnná komparační matice, která poukazuje na všechny odlišnosti mezi třemi porovnávanými účetními systémy (IAS/IFRS, US GAAP a účetním systémem dle ČÚL) v oblasti volby a řešení cizí měny je přiložena na konci této diplomové práce jako příloha D.

4 Výzkum v oblasti volby měny

Následující podkapitoly prezentují formulaci výzkumného problému, vymezení základního souboru, návržení výzkumného vzorku a zpracování a analýzu dat. V závěru této části jsou prezentovány a interpretovány získané výsledky výzkumu.

4.1 Formulace výzkumného problému

V některých případech sídlí v České republice pouze dceřiné společnosti zahraničních mateřských společností, které tímto využívají jistých výhod. Může se jednat o investiční pobídky, přijatelnější legislativní prostředí nebo úsporu nákladů například ve formě zaměstnávání levné pracovní síly dané země. I tyto dceřiné společnosti jsou nuceny vést účetnictví v české měně, ačkoliv mají charakter pouze tzv. montovny.

Společnost Cushman & Wakefield provedla průzkum, ze kterého vyplynulo, že Česká republika je osmou nejatraktivnější výrobní zemí světa celkem ze 42 porovnávaných zemí. V Evropě se nachází dokonce na třetí příčce ihned za Litvou a Maďarskem z celkem 19 srovnávaných zemí. Českou republiku v žebříčku následuje Slovensko. (Mladá Fronta, 2018)

Právě v těchto případech dochází k největším kurzovým rozdílům, jelikož do montoven plyne materiál od mateřských či sesterských společností, v ČR dojde k výrobě nebo montáži komponent a finální výrobek nebo meziproduct je opět zaslán do zahraničí. Takto vzniklé kurzové rozdíly ale pouze zkreslují finanční výsledky obchodních společností. Jediná cesta, jak se kolísání měnového kurzu v ČR vyvarovat, je využít některou z forem zajištění proti měnovému riziku. Na rozdíl od ČÚL nabízejí IAS/IFRS řešení mimo jiné ve formě funkční měny. Pokud by účetní jednotky v České republice mohly stanovit svoji funkční měnu, která by nejvíce odpovídala primárnímu ekonomickému prostředí, v němž účetní jednotky vyvíjí svoji činnost, bylo by nepřiměřenému zkreslování výsledků hospodaření zabráněno.

Cílem této části diplomové práce je vytvořit seznam obchodních jmen všech účetních jednotek, které podnikají na území industriální zóny Borská Pole v Plzni a poté zjistit jejich původ. Společnostem se zahraniční účast bude stanovena vhodná funkční měna na základě kritérií dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. S přihlédnutím k této funkční měně bude zjištěno, zda a o kolik by se snížila částka, která ovlivňuje

vznik kurzových rozdílů, za předpokladu, že by účetní jednotky působící na území České republiky měly šanci stanovit a používat svoji funkční měnu pro vedení účetnictví. V případě, že by se tato částka snížila, je pravděpodobné, že by došlo také k snížení hodnoty kurzových rozdílů.

4.2 Vymezení základního souboru a navržení výzkumného vzorku

Základním souborem jsou výrobní podniky zahraničních společností na území České republiky. Výzkumným souborem jsou výrobní podniky, sídlící na území městského industriálního parku Borská Pole v Plzni. Tato industriální zóna se nachází v jihozápadní části města nedaleko areálu Západočeské univerzity v Plzni a průmyslové zóny ŠKODA. Plzeň je významným silničním i železničním uzlem, kde se kříží hlavní dopravní tahy a nechybí ani napojení na dálnici D5, což je pro tuto průmyslovou zónu klíčové. Její lokace je červeně vyznačena na mapce níže.

Obr. č. 3: Lokace městského industriálního parku Plzeň Borská Pole



Zdroj: Vlastní zpracování dle Mapy Google, 2019

V této industriální zóně sídlí zejména výrobci komponent pro automobilový průmysl, přesných strojírenských výrobků, klimatizačních zařízení, forem a plastových

prototypů. Na obsazené stopětihektarové ploše se v roce 2017 nacházelo dohromady 42 firem a ke dni 31. 12. 2017 zde pracovalo celkem 8 640 zaměstnanců, z toho byla více než třetina cizinců (Slováků, Ukrajinců a Poláků). Přibližně 40 % zde umístěných podniků je ryze českých, zbylá část představuje zahraniční podniky s největším zastoupením německých a japonských společností. (ÚKR Plzeň 2018, Mladá Fronta 2006)

Přesné vymezení industriálního parku Plzeň Borská Pole včetně umístění jednotlivých podniků je k vidění v příloze E na konci této diplomové práce.

4.3 Zpracování a analýza dat

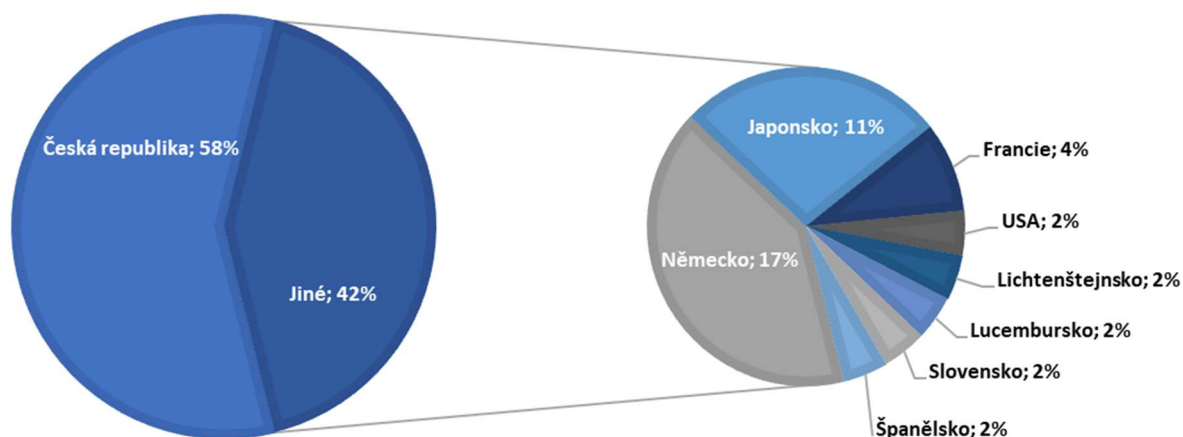
V této části bude vytvořen seznam společností se sídlem v industriální zóně Borská Pole v Plzni a dále bude zvážena vhodná funkční měna pro podniky se zahraniční účastí. Poslední podkapitola se zabývá výpočtem a srovnáním objemu transakcí, které ovlivňují kurzové rozdíly při vedení účetnictví v české měně a objemu transakcí, které ovlivní kurzové rozdíly při zavedení funkční měny.

4.3.1 Seznam společností se sídlem v industriální zóně Borská Pole v Plzni

Při kontrole aktuálnosti seznamu společností podnikajících na území industriálního parku Borská Pole Plzeň, zveřejněného na webových stránkách Útvaru koncepce a rozvoje města Plzeň (www.ukr.plzen.eu), bylo odhaleno, že u několika společností došlo ke změně názvu, některé území již opustily a některé další v seznamu chyběly. Chybějící společnosti byly zjištěny za pomoci databázového softwaru Albertina (Bisnode, 2019). Výsledný seznam obsahuje celkem 52 účetních jednotek. Do tohoto počtu nejsou zahrnuty podniky nacházející se v areálu Obchodního centra Borská Pole, jako je například Tesco Stores, Auto ESA a Auto Kelly.

Ze zjištěných 52 společností je celkem 22 se zahraniční účastí. Podíl zahraničních společností na vymezeném území je 42 % a ryze českých společností je 58 %.

Obr. č. 4: Zastoupení jednotlivých zemí v industriální zóně Borská Pole v Plzni



Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Industriální zóna nalákala investory z několika zemí světa, největší zastoupení zde má Německo (9), následuje Japonsko (6), Francie (2), ale i USA (1), Lichtenštejnsko (1), Lucembursko (1), Slovensko (1) a Španělsko (1). Kompletní abecední seznam názvů společností včetně jejich země původu a předmětu podnikání je k dispozici na konci této diplomové práce v příloze F.

4.3.2 Zvážení vhodné funkční měny

Posouzení vhodné funkční měny proběhlo u 22 zahraničních společností. Nejprve byla zvažována primární kritéria pro určení funkční měny a pokud tato kritéria nebyla dostačující, přešlo se k zvažování sekundárních kritérií. Primární kritéria jsou stanovena dle podmínek IAS/IFRS takto:

- měna, ve které jsou uvedeny prodejní ceny,
- měna, ve které jsou denominovány a vypořádány náklady a
- měna, jejíž konkurenční síly a předpisy převážně určují prodejní ceny svých výrobků a služeb.

Vzhledem k těmto kritériím byly u zahraničních podniků prvotně zvažovány tyto faktory:

- země, odkud pocházejí hlavní dodavatelé,
- země, odkud pocházejí hlavní odběratelé a
- sídlo přímé mateřské společnosti.

Pokud kritéria dostatečně nenaznačovala, o jakou funkční měnu by se mohlo jednat, byla zvažována další kritéria, a to především způsob financování a úroveň provázanosti s mateřskou společností. Nejprve byla funkční měna stanovena pro společnosti pocházející z Německa, dále pro společnosti pocházející z Japonska a na konec pro ostatní společnosti pocházející z jiných zemí. Viz tabulky níže.

Tab. č. 7: Stanovení funkční měny pro společnosti se zemí původu Německo

Firma	Hlavní dodavatelé	Hlavní odběratelé	Mateřská společnost	Funkční měna
Alfmeier CZ, s.r.o.	Německo	Německo	Německo	EUR
HANSA-FLEX spol. s.r.o.	Rakousko, Německo	Rakousko, Německo	Rakousko	EUR
HOFMANN CZ, s.r.o.	Německo	ČR	Německo	CZK
KIEFEL Automotive s.r.o.	Německo	USA	Německo	USD
KONTRON ECT design, s.r.o.	ČR	ČR	Německo	CZK
Porsche Inter Auto CZ, spol. s r.o.	Německo	ČR	Německo	CZK
seele pilsen s.r.o.	ČR	Německo	Německo	EUR
Technocrane, s.r.o.	EU	EU, USA	Německo	EUR
ZF Engineering Plzeň, s.r.o.	Německo	Německo	Rakousko	EUR

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

U společností Alfmeier CZ, s.r.o., HANSA-FLEX spol. s r.o. a ZF Engineering Plzeň, s.r.o. je funkční měna jednoznačná, a to euro. Společnost HOFMANN CZ, s.r.o. se zabývá pronájemem nemovitostí, bytů a nebytových prostor a nejvíce tedy působí v prostředí české měny. Dále KIEFEL Automotive s.r.o. (dříve SWA, s.r.o.) je na pomezí mezi funkční měnou americký dolar a euro. Financování probíhá prostřednictvím mateřské společnosti v Německu, tzn. v eurech. Na druhou stranu společnost cílí na americký trh a při zohlednění částek transakcí s dodavateli a odběrateli, americký dolar přeci jen převažuje. U společnosti KONTRON ECT design, s.r.o. probíhá pravidelné testování na funkční měnu, avšak nikdy nedošlo k situaci, kdy by transakce v eurech převážily nad transakcemi v české měně. Porsche Inter Auto CZ, spol. s r.o. se zabývá prodejem osobních automobilů a působí tak zejména na místním trhu, proto byla jako funkční měna stanovena česká koruna. Společnost seele pilsen s.r.o. nakupuje nejvíce od českých a německých dodavatelů, přičemž čeští dodavatelé převažují. Ona sama pak dodává nejvíce do Německa, proto je

funkční měnou euro. Poměrně problematické bylo stanovení funkční měny pro společnost Technocrane, s.r.o., která se zabývá výrobou teleskopických kamerových jeřábů pro filmová a televizní studia. Technocrane si informace střeží více než ostatní společnosti a nejevila zájem o spolupráci, proto byly údaje v tabulce odvozeny převážně intuitivně. Jedná se o dodavatele do amerických, britských, ale i německých filmových studií a byl přijat předpoklad, že materiál nakupuje v Evropské unii. Mateřská společnost pochází z Německa a podíly na zisku a bankovní záruky jsou vyjádřeny v eurech. Pravděpodobně nejmenší chybou je stanovit jako funkční měnu euro.

Tab. č. 8: Stanovení funkční měny pro společnosti se zemí původu Japonsko

Firma	Hlavní dodavatelé	Hlavní odběratelé	Mateřská společnost	Funkční měna
DAIHO CZECH s.r.o.	Japonsko	Japonsko	Japonsko	JPY
Daikin Industries Czech Republic s.r.o.	Belgie	Belgie	Belgie	EUR
Fuji Koyo Czech, s.r.o.	Japonsko	Francie	Francie	EUR
JTEKT Automotive Czech Plzen s.r.o.	Japonsko	EU	Francie	EUR
Panasonic AVC Networks Czech, s.r.o.	Japonsko, Hongkong	Německo	Velká Británie	EUR
Yazaki Wiring Technologies Czech s.r.o.	Japonsko	Německo	Německo	EUR

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Společností, které pocházejí z Japonska, je poněkud méně než z Německa, ale jde o zástupce těch plošně největších v industriální zóně Borská Pole v Plzni. DAIHO CZECH s.r.o. je typickou montovnou, kdy mateřská společnost z Japonska zasílá materiál do ČR, ten je zde zpracován a finální výrobek je opět zaslán do Japonska. Funkční měnou je samozřejmě japonský jen. Ostatním společnostem, přestože pocházejí z Japonska, byla stanovena funkční měna euro. Tyto společnosti jsou velmi úzce spjaty s přímou mateřskou společností a jako příklad pro vysvětlení poslouží společnost Yazaki Wiring Technologies Czech s.r.o. Přestože Yazaki v Plzni odebírá materiál od své nepřímé mateřské společnosti z Japonska, finální výrobek odesílá své přímé mateřské společnosti do Německa, která provozuje zákaznická centra pro hlavní odběratele. Prodej výrobků probíhá právě prostřednictvím těchto německých zákaznických center. Japonské společnosti sídlící v Plzni jsou často se svoji přímou mateřskou společností spjaty i finančně. Výjimkou je společnost Panasonic AVC

Networks Czech, s.r.o., jejíž přímá mateřská společnost pochází z Velké Británie. V tomto případě připadala v úvahu i britská libra. Panasonic AVC Networks Czech nejvíce nakupuje v Japonsku a Hong Kongu, ale drtivou většinu výrobků odesílá propojené osobě do Německa. Přestože manipuluje s větším množstvím měn, společnost je jednoznačně zaměřena na evropský trh s televizory a také v eurech uskutečňuje nejvíce transakcí, včetně finančních služeb.

Tab. č. 9: Stanovení funkční měny pro společnosti pocházející z ostatních zemí

Firma	Země původu	Hlavní dodavatelé	Hlavní odběratelé	Mateřská společnost	Funkční měna
MBtech Bohemia s.r.o.	Francie	EU	Německo	Německo	EUR
Precision Castparts CZ s.r.o.	USA	Velká Británie	Velká Británie	USA	GBP
RENTAL DEALING s.r.o.	Lichtenštejnsko	ČR	ČR	Lichtenštejnsko	CZK
Safran Cabin CZ s.r.o.	Francie	USA	USA	Nizozemí	USD
TOPTRANS EU, a.s.	Slovensko	Slovensko, ČR	ČR	Slovensko	CZK
Typos, tiskařské závody, s.r.o.	Lucembursko	Německo	ČR	Německo	CZK
VIZA AUTO CZ, s.r.o.	Španělsko	Španělsko	Francie	Španělsko	EUR

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Společnosti RENTAL DEALING s.r.o. a TOPTRANS EU, a.s. poskytují služby na území České republiky a pravděpodobně nejvíce transakcí probíhá v české měně. Společnost Typos, tiskařské závody, s.r.o. se zaměřuje na český a německý trh, a protože disponuje tiskárnami také v Německu, byl přijat předpoklad, že se plzeňská tiskárna soustředí nejvíce na ten český. U společnosti MBtech Bohemia s.r.o. byla funkční měna jednoznačná, a to euro. Totéž u společnosti VIZA AUTO CZ, s.r.o., která pochází ze Španělska a zabývá se výrobou rámu sedaček pro automobilový průmysl. Společnost Precision Castparts CZ s.r.o. pochází z USA a poskytuje služby obrábění a ultrazvukového testování zejména pro letecký průmysl. Nejvíce služeb poskytuje své sesterské společnosti z Velké Británie, konkrétně do anglického Lincolnu a skotského

Livingstonu. Zodiac Galleys Europe, s.r.o. byla přejmenována na Safran Cabin CZ s.r.o. a její převažující měnou je americký dolar.

4.3.3 Výpočet objemu cizoměnových transakcí

Výpočet, zda dojde ke snížení hodnoty cizoměnových transakcí a tím i poklesu hodnoty kurzových rozdílů, které zkreslují výsledky hospodaření zahraničních účetních jednotek, bude proveden pouze u zahraničních společností, kterým nebyla stanovena jako funkční měna česká koruna. Celkem je těchto společností 16, z toho 12 mají funkční měnu euro, 2 americký dolar, 1 japonský jen a 1 britskou libru.

Ukázka výpočtu na vzorovém podniku

Společnost Alfmeier CZ, s.r.o. pochází z Německa a zde má také svoji přímou mateřskou společnost. Zabývá se výrobou komponentů pro automobilový průmysl a jako vhodná funkční měna (FM) se jeví euro. Pro výpočet bude z výkazu zisku a ztráty zjištěna hodnota tržeb, nákladů v podobě výkonové spotřeby a osobních nákladů. Částky těchto položek jsou zpravidla nejvyšší a nejvíce ovlivňují kurzové rozdíly.

Tab. č. 10: Data pro výpočet objemu cizoměnových transakcí při zavedení funkční měny u vzorového podniku

Položka	Částka v tis. Kč	Vliv na KR CZK	Vliv na KR FM
Tržby z prodeje výrobků a služeb	3 276 203	-	-
Tržby za prodej zboží	0	-	-
Tržby celkem	3 276 203	ano	ne
Výkonová spotřeba	3 049 928	ano	ne
Osobní náklady	224 460	ne	ano

Zdroj: Vlastní zpracování (2019) dle účetní závěrky Alfmeier CZ, s.r.o. z roku 2017

Společnost Alfmeier CZ, s.r.o. má hlavní dodavatele i hlavní odběratele v Německu, proto byly kurzové rozdíly způsobeny jak tržbami, tak výkonovou spotřebou. Osobní náklady byly proplaceny v českých korunách, a tak neměly na kurzové rozdíly vliv. Pokud by však účtovala ve své funkční měně (tj. euro), situace by se obrátila a kurzové rozdíly by způsobily pouze osobní náklady.

Částka, která ovlivnila kurzové rozdíly při vedení účetnictví v české měně (dále označováno jako hodnota CZK) se vypočítá jako součet tržeb a výkonové spotřeby. Takto se bude postupovat u všech podniků, pokud nebude některá z těchto položek vypořádána v českých korunách. U společnosti Alfmeier CZ je vypadá výpočet takto:

$$\text{hodnota CZK} = 3\,276\,203 + 3\,049\,928 = 6\,326\,131 \text{ Kč.}$$

Dále je zapotřebí zjistit částku, která by měla vliv na kurzové rozdíly při zavedení funkční měny (dále označováno jako hodnota FM). Dle výše uvedené tabulky se tato hodnota rovná částce osobních nákladů, tj. 223 460 Kč. Snížení přepočítávané částky se zjistí takto:

$$6\,316\,131 - 223\,460 = 6\,101\,671 \text{ Kč, tj. snížení o 96,45 \%.$$

V případě společnosti Alfmeier CZ by došlo k přibližnému snížení kurzových rozdílů z částky 31 467 tis. Kč na 1 117 tis. Kč.

Určení vlivu položek výkazu zisku a ztráty na kurzové rozdíly

Před samotným výpočtem je důležité zjistit, které položky ovlivňují vznik kurzových rozdílů. K tomu byly využity informace o dodavatelích, odběratelích a funkční měně z předchozí kapitoly. Souhrnný přehled pro všechny analyzované společnosti uvádí následující dvě tabulky, z čehož první tabulka vychází z toho, že je účetnictví vedeno v české měně a druhá tabulka vychází ze situace, že je účetnictví vedeno v navržené funkční měně.

Tab. č. 11: Vliv položek výkazu zisku a ztráty na kurzové rozdíly při vedení účetnictví v české měně

Společnost	Nákupy	Prodeje	Účetní měna	Vliv výkon. spotřeby	Vliv tržeb	Vliv osobních nákladů
Alfmeier CZ	EUR	EUR	CZK	ano	ano	ne
DAIHO CZECH	JPY	JPY	CZK	ano	ano	ne
Daikin Industries	EUR	EUR	CZK	ano	ano	ne
Fuji Koyo	JPY	EUR	CZK	ano	ano	ne
HANSA-FLEX	EUR	EUR	CZK	ano	ano	ne

Společnost	Nákupy	Prodeje	Účetní měna	Vliv výkon. spotřeby	Vliv tržeb	Vliv osobních nákladů
JTEKT Automotive	JPY	EUR	CZK	ano	ano	ne
KIEFEL Automotive	EUR	USD	CZK	ano	ano	ne
MBtech Bohemia	EUR	EUR	CZK	ano	ano	ne
Panasonic AVC	JPY, HK	EUR	CZK	ano	ano	ne
Precision Castparts	GBP	GBP	CZK	ano	ano	ne
Safran Cabin	USD	USD	CZK	ano	ano	ne
seele pilsen	CZK	EUR	CZK	ne	ano	ne
Technocrane	EUR	EUR, USD, GBP	CZK	ano	ano	ne
VIZA AUTO	EUR	EUR	CZK	ano	ano	ne
Yazaki	JPY	EUR	CZK	ano	ano	ne
ZF Engineering	EUR	EUR	CZK	ano	ano	ne

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Při vedení účetnictví v české měně nezpůsobují vznik kurzových rozdílů pouze osobní náklady, u kterých je předpokladem, že jsou vypořádány v českých korunách. V tomto případě ovlivňují kurzové rozdíly jak tržby, tak výkonová spotřeba. Výjimkou je společnost seele pilsen s.r.o., která provádí nákupy v zejména českých korunách. U této společnosti ovlivní kurzové rozdíly při vedení účetnictví v české měně pouze tržby.

Tab. č. 12: Vliv položek výkazu zisku a ztráty na kurzové rozdíly při vedení účetnictví ve funkční měně

Společnost	Nákupy	Prodeje	Funkční měna	Vliv výkon. spotřeby	Vliv tržeb	Vliv osobních nákladů
Alfmeier CZ	EUR	EUR	EUR	ne	ne	ano
DAIHO CZECH	JPY	JPY	JPY	ne	ne	ano
Daikin Industries	EUR	EUR	EUR	ne	ne	ano
Fuji Koyo	JPY	EUR	EUR	ano	ne	ano
HANSA-FLEX	EUR	EUR	EUR	ne	ne	ano

Společnost	Nákupy	Prodeje	Funkční měna	Vliv výkon. spotřeby	Vliv tržeb	Vliv osobních nákladů
JTEKT Automotive	JPY	EUR	EUR	ano	ne	ano
KIEFEL Automotive	EUR	USD	USD	ano	ne	ano
MBtech Bohemia	EUR	EUR	EUR	ne	ne	ano
Panasonic AVC	JPY, HK	EUR	EUR	ano	ne	ano
Precision Castparts	GBP	GBP	GBP	ne	ne	ano
Safran Cabin	USD	USD	USD	ne	ne	ano
seele pilsen	CZK	EUR	EUR	ano	ne	ano
Technocrane	EUR	EUR, USD, GBP	EUR	ne	částečně	ano
VIZA AUTO	EUR	EUR	EUR	ne	ne	ano
Yazaki	JPY	EUR	EUR	ano	ne	ano
ZF Engineering	EUR	EUR	EUR	ne	ne	ano

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Př vedení účetnictví ve funkční měně budou naopak u všech společností způsobovat vznik kurzových rozdílů osobní náklady, protože těmto společnostem byla navržena jiná funkční měna než česká koruna, ale osobní náklady jsou v české koruně vypořádány. Další rozdíl oproti vedení účetnictví v české měně je, že tržby a výkonová spotřeba nezpůsobují kurzové rozdíly buď vůbec (pokud je obojí vypořádáno ve funkční měně), anebo je způsobuje pouze jedna z těchto položek.

Jelikož společnost Technocrane, s.r.o. dodává své výrobky do Evropské unie, Spojených států amerických a Velké Británie a není znám poměr těchto transakcí, byl přijat předpoklad, že poměr je stejný. To znamená, že dodávky v eurech byly 1/3 všech tržeb, dodávky v amerických dolarech také 1/3 tržeb a dodávky v britských librách také. Proto je v tabulce uvedeno, že tržby ovlivní vznik kurzových rozdílů pouze částečně. Ovlivní je totiž pouze 2/3 celkových tržeb.

Výpočet objemu cizoměnových transakcí před a po zavedení funkční měny

Pro konkrétní výpočet objemu cizoměnových transakcí před zavedením a po zavedení funkční měny jsou potřebná data z účetních závěrek všech analyzovaných společností, konkrétně z výkazů zisku a ztráty za kalendářní či hospodářský rok 2017. Převzaty byly částky tržeb z prodeje výrobků a služeb, tržeb za prodej zboží, nákladů v podobě výkonových spotřeb a osobních nákladů. V níže situované tabulce jsou tržby z prodeje výrobků a služeb a tržby za prodej zboží uvedeny souhrnně pod položkou „Tržby“.

Tab. č. 13: Data z účetních závěrek analyzovaných společností za hospodářský či kalendářní rok 2017 (v tisících Kč)

Společnost	Tržby	Výkonová spotřeba	Osobní náklady
Alfmeier CZ	3 276 203	3 049 928	224 460
DAIHO CZECH	731 091	577 518	110 641
Daikin Industries	12 079 495	10 593 297	599 704
Fuji Koyo	1 292 231	1 125 753	188 549
HANSA-FLEX	211 063	121 459	35 976
JTEKT Automotive	11 440 014	10 414 226	538 733
KIEFEL Automotive	311 370	178 350	119 600
MBtech Bohemia	879 299	279 301	452 323
Panasonic AVC	15 621 424	15 162 677	534 778
Precision Castparts	409 351	153 257	150 562
Safran Cabin	5 433 414	3 611 448	567 175
seele pilsen	398 314	192 002	65 066
Technocrane	329 104	72 946	37 179
VIZA AUTO	637 700	484 790	115 802
Yazaki	1 530 267	1 320 617	214 143
ZF Engineering	508 604	144 176	285 802

Zdroj: Vlastní zpracování (2019) dle účetních závěrek společností za kalendářní či hospodářský rok 2017

Jakmile jsou zjištěna veškerá potřebná data, lze přejít k výpočtu obou hodnot. „Hodnota CZK“ opět vyjadřuje částku, která ovlivnila kurzové rozdíly při vedení účetnictví v české měně a „hodnota FM“ vyjadřuje totéž, akorát při zavedení funkční měny. Poté je možno vyčíslit rozdíl. Tento rozdíl představuje objem transakcí, které by při zavedení funkční měny nebylo třeba z cizí měny přepočítávat a tím by mělo dojít i k snížení kurzových rozdílů. Konkrétní výsledky výpočtů viz následující tabulka.

Tab. č. 14: Výpočet objemu cizoměnových transakcí před a po zavedení funkční měny (v tisících Kč)

Společnost	Hodnota CZK	Hodnota FM	Rozdíl	%
Alfmeier CZ	6 326 131	224 460	6 101 671	96,45
DAIHO CZECH	1 308 609	110 641	1 197 968	91,55
Daikin Industries	22 672 792	599 704	22 073 088	97,35
Fuji Koyo	2 417 984	1 314 302	1 103 682	45,64
HANSA-FLEX	332 522	35 976	296 546	89,18
JTEKT Automotive	21 854 240	10 952 959	10 901 281	49,88
KIEFEL Automotive	489 720	297 950	191 770	39,16
MBtech Bohemia	1 158 600	452 323	706 277	60,96
Panasonic AVC	30 784 101	15 697 455	15 086 646	49,01
Precision Castparts	562 608	150 562	412 046	73,24
Safran Cabin	9 044 862	567 175	8 477 687	93,73
seele pilsen	398 314	257 068	141 246	35,46
Technocrane	402 050	256 582	145 468	36,18
VIZA AUTO	1 122 490	115 802	1 006 688	89,68
Yazaki	2 850 884	1 534 760	1 316 124	46,17
ZF Engineering	652 780	285 802	366 978	56,22

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

U všech společností ve zvoleném segmentu došlo k snížení hodnoty, kterou by bylo v průběhu účetního období zapotřebí z cizí měny přepočítávat. K nejrapidnějšímu snížení, tj. o 97,35 % došlo u společnosti Daikin Industries Czech Republic s.r.o. a naopak k nejmenším rozdílům došlo u společnosti seele pilsen s.r.o., kde by byl objem cizoměnových transakcí snížen pouze o 35,46 %. Průměrně se objem cizoměnových transakcí při zavedení navržené funkční měny sníží o 65,62 %.

4.4 Prezentace a interpretace získaných výsledků výzkumu

Výzkum byl aplikován na podniky se sídlem v industriální zóně Borská Pole v Plzni, přičemž byl vytvořen seznam těchto podniků. Výsledný seznam obsahuje celkem 52 účetních jednotek, z nichž 30 je ryze českého původu a 22 z nich je se zahraniční účastí, kde má největší zastoupení Německo. U 22 zahraničních účetních jednotek byla stanovena vhodná funkční měna dle podmínek Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Z toho u 6 společností zůstala funkční měnou česká koruna, u 12 společností bylo jako funkční měna stanoveno euro a u 2 společností americký dolar. Nejmenší zastoupení mezi funkčními měnami má japonský jen a britská libra. Tyto

měny byly stanoveny pouze jedenkrát. V dalším kroku byly opomíjeny společnosti, u kterých nedošlo ke změně funkční měny, tzn., byla jim stanovena jako funkční měna česká koruna. Zbylo tedy 16 společností, u kterých byl zkoumán vliv položek z výkazů zisku a ztráty na kurzové rozdíly. Jelikož některé společnosti nemají účetní období totožné s kalendářním rokem, byly u každé společnosti převzaty údaje za poslední zveřejněné účetní období, a to kalendářní či hospodářský rok 2017. Vliv byl posuzován při vedení účetnictví v české měně a poté byl zvažován při případném zavedení funkční měny. Po převodu vlivu na konkrétní objemy transakcí a následném vyhodnocení bylo dospěno k závěru, že by k snížení objemu cizoměnových transakcí došlo u všech společností ve zvoleném segmentu. K nejrapidnějšímu snížení, tj. o 97,35 % došlo u společnosti Daikin Industries Czech Republic s.r.o. a naopak k nejmenším rozdílům došlo u společnosti seele pilsen s.r.o., kde by byl objem cizoměnových transakcí snížen pouze o 35,46 %.

Znění předpokladu: Při zavedení funkční měny u vybraného segmentu podniků dojde ke snížení částky, která ovlivňuje vznik kurzových rozdílů (a tím i k poklesu samotných kurzových rozdílů) v průměru alespoň o 50 %.

Výsledek výzkumu: Průměrně se objem cizoměnových transakcí sníží o 65,62 % při zavedení navržené funkční měny.

Závěr: Došlo k potvrzení správnosti předpokladu.

Pokud by zahraniční společnosti v industriální zóně Borská Pole v Plzni měly možnost stanovit svoji funkční měnu, která by se odlišovala od stávající měny, ve které dle české účetní legislativy vedou účetnictví, došlo by k snížení objemu cizoměnových transakcí, které je zapotřebí během účetního období přeceňovat. Tím by tyto společnosti zvýšily svoji výkonnost nejen díky snížení počtu přeceňovaných transakcí, ale také pravděpodobným snížením kurzových rozdílů, které zkreslují výsledky hospodaření. Pokud by se množství kurzových rozdílů snížilo o identické procento jako objem cizoměnových transakcí, došlo by u těchto společností k ovlivnění výsledku hospodaření o milionové částky a v případě společnosti Safran Cabin CZ by se jednalo až o miliardy.

5 Implementace podmínek IAS/IFRS na vzorový podnik

V této kapitole bude zvolen jeden zástupce z analyzovaných podniků, sídlících v industriálním parku Borská Pole v Plzni. Na základě výsledků výzkumu bude účetní závěrka přeceněna na vhodnou funkční měnu a poté bude uskutečněn převod této účetní závěrky na účetní závěrku v měně vykazování.

5.1 Volba vzorového podniku

Jako vzorový podnik pro implementaci podmínek IAS/IFRS byla zvolena společnost Daikin Industries Czech Republic s.r.o. Tato společnost se jeví jako vhodná z toho důvodu, že konsolidovanou účetní závěrku sestavuje DAIKIN EUROPE N.V. se sídlem v Oostende v Belgickém království a dále je tato společnost konsolidována do skupiny Daikin Industries, Ltd. se sídlem v Japonsku. Lze tedy provést přecenění účetní závěrky v cizí měně (CZK) na účetní závěrku ve funkční měně (EUR) a následně převést účetní závěrku oceněnou ve funkční měně na účetní závěrku v měně vykazování (JPY). Dalším důvodem pro zvolení právě této výrobní společnosti byl fakt, že její příloha v účetní závěrce obsahuje více detailních informací než přílohy ostatních společností, které připadaly v úvahu.

Společnost Daikin Industries Czech Republic s.r.o. (dále jen Daikin) byla založena dne 7. května 2003 a vznikla zapsáním do obchodního rejstříku pod totožným názvem dne 28. května 2003 se sídlem Na Vršíčkách 13, Plzeň. Od listopadu roku 2006 sídlí tato společnost na adrese U Nové Hospody 1155/1, 301 00 Plzeň. Jedná se o 100% dceřinou společnost společnosti DAIKIN EUROPE N.V., Belgické království. IČO společnosti je 26357895.

Skupina Daikin je významným celosvětovým výrobcem klimatizačních jednotek a tovarů společnosti se nacházejí téměř po celém světě. Hlavními výrobky jsou klimatizační a chladicí jednotky, chemikálie, olejová hydraulika, obranné systémy a elektronika, z čehož 90 % prodeju tvoří právě klimatizační jednotky. Mateřská společnost se pro výstavbu podniku v České republice rozhodla kvůli její atraktivní poloze v centru Evropy a konkrétně Plzeň představuje výhody v podobě blízkosti hranic s Německem, rychlého napojení na dálniční síť zásobující jižní a jihovýchodní Evropu, velkého potenciálu kvalitní pracovní síly v regionu a možné spolupráce s technickými

fakultami Západočeské univerzity. Výrobní závod v Plzni se soustředí na výrobu klimatizačních jednotek pro residenční využití, tzn. do domácností. Tyto výrobky poté putují do belgického Oostende, kde se nachází centrála, sklad a továrny na výrobu klimatizačních jednotek pro komerční a průmyslové využití. V roce 2018 plzeňský podnik disponoval třemi montážními linkami na výrobu venkovních klimatizačních jednotek a šesti linkami na kompletaci jednotek vnitřních. Výrobní závod v Plzni je finančně a technicky propojen se svoji přímou i nepřímou mateřskou společností, což mu zajišťuje přístup k nejmodernějšímu výzkumu a vývoji v oblasti klimatizační techniky. (Daikin Czech, 2019)

Účetním obdobím společnosti je hospodářský rok, který končí vždy ke dni 31. března. Účetní závěrku společnost sestavuje v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a Českými účetními standardy pro podnikatele v platném znění. Účetní závěrku sestavuje v historických cenách, deriváty vykazuje v reálné hodnotě.

5.2 Přecenění účetní závěrky na funkční měnu

V této podkapitole jsou popsány postupy přecenění účetní závěrky v souladu s účetními předpisy platnými v České republice na účetní závěrku oceněnou ve funkční měně. Přeceňována je poslední zveřejněná účetní závěrka, tzn. účetní závěrka pro hospodářský rok od 1. dubna 2017 do 31. března 2018 (viz příloha G). Výsledná účetní závěrka nebude sestavena dle pravidel Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, ale bude pouze dle těchto pravidel přeceněna, jelikož cílem této části diplomové práce je demonstrovat pouze způsob přecenění.

5.2.1 Aktiva

Při přeceňování aktiv je zapotřebí nejprve rozčlenit jednotlivé položky rozvahy na peněžní a nepeněžní. Peněžní položky se přeceňují závěrkovým kurzem, tj. v případě společnosti Daikin kurzem platným ke dni 31. 3. 2018. K tomuto datu nebyl kurz ČNB vyhlášen, jelikož tento den připadá na sobotu a předcházející datum připadalo na Velký pátek (svátek), proto je závěrkovým kurzem směnný kurz platný ke dni 29. 3. 2018. V tento den byl směnný kurz 1 EUR = 25,43 CZK. Nepeněžní položky, které jsou vyjádřeny v historických cenách se přeceňují historickým směnným kurzem

a nepeněžní položky, které jsou vyjádřeny v reálné hodnotě se přeceňují směnným kurzem platným k datu, kdy byla reálná hodnota stanovena. Ve všech tabulkách v této části jsou uvedeny pouze netto hodnoty, kompletní výsledek převodu včetně brutto hodnot a korekcí je k nalezení v příloze H na konci této diplomové práce.

Přecenění dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého hmotného majetku

Následující tabulka prezentuje postup přecenění položek dlouhodobého nehmotného (DNM) a dlouhodobého hmotného majetku (DHM).

Tab. č. 15: Přecenění DNM a DHM (v tisících jednotkách dané měny)

Položka	Typ	CZK	Kurz	EUR
Dlouhodobý nehmotný majetek	-	3 697	-	132
Software	N	3 647	28,065	130
Nedokončený DNM	N	50	25,965	2
Dlouhodobý hmotný majetek	-	1 942 716	-	73 013
Pozemky	N	52 855	28,065	1 883
Stavby	N	577 304	28,065	20 570
Hmotné movité věci a jejich soubory	N	1 237 953	25,96	47 687
Poskytnuté zálohy na DHM	N	3 588	26,09	138
Nedokončený DHM	N	71 016	25,965	2 735

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Veškeré položky, které patří pod dlouhodobý hmotný i dlouhodobý nehmotný majetek jsou nepeněžní položky, a proto jsou přeceňovány historickým směnným kurzem. Pozemky a stavby byly přeceněny směnným kurzem platným k datu 16. 11. 2006, tj. 1 EUR = 28,065 CZK. V tento den došlo k oficiálnímu přesunu sídla účetní jednotky na Borská pole. Za předpokladu, že k tomuto datu byl zároveň pořízen i software, došlo k jeho převodu totožným směnným kurzem. Vzhledem k vývoji přírůstků a úbytků nedokončeného dlouhodobého nehmotného i hmotného majetku lze předpokládat, že k pohybům docházelo v průběhu celého hospodářského roku, a proto byly tyto položky převedeny mediánem směnných kurzů za celé účetní období, tj. 1 EUR = 25,965 CZK. Medián je preferován před průměrem z toho důvodu, že na rozdíl od průměru není ovlivněn extrémními hodnotami. Poskytnutá záloha na DHM byla pro zjednodušení zvažována jako jednorázová s datem poskytnutí přibližně v polovině účetního období, tj. například dne 18. 9. 2017. V tento den byl směnný kurz 1 EUR = 26,09 CZK. Hmotné movité věci a jejich soubory byly přeceněny

kurzem, ke kterému bylo dospěno za pomoci průměrné doby odpisování dle lineární metody konkrétního majetku a zohledněním již odepsané částky.

Tab. č. 16: Výpočet průměrného počtu let odpisování hmotných movitých věcí a jejich souborů

Položka DHM	Počet let odpisování	Průměrný počet let
Stroje, přístroje a zařízení	3-15	9
Inventář	4-5	4,5
Celkový průměr	-	6,75

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Pořizovací cena hmotných movitých věcí a jejich souborů k 31. 3. 2018 byla 4 259 096 tis. Kč a oprávky 3 021 143 tis. Kč. Z toho plyne, že ke dni účetní závěrky bylo odepsáno 70,93 %. Vynásobením průměrného počtu let odpisování a procenta odepsaného majetku je možno dojít k závěru, že je majetek odpisován již 4,79 let, neboli 1 748 dní. Odečtením 1 748 dní od data účetní závěrky lze získat datum 17. 7. 2013, kdy byl směnný kurz 1 EUR = 25,96 CZK.

Přecenění zásob

Následující tabulka prezentuje postup přecenění materiálu, výrobků, nedokončené výroby a polotovarů.

Tab. č. 17: Přecenění položek zásob (v tisících jednotkách dané měny)

Položka	Typ	CZK	Kurz	EUR
Zásoby	-	675 928	-	26 032
Materiál	N	673 505	25,965	25 939
Nedokončená výroba a polotovary	N	2 053	25,965	79
Výrobky	N	370	25,965	14

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Zásoby jsou opět nepeněžní položkou, a proto by měly být přeceněny historickým směnným kurzem. Jelikož jsou zásoby pořizovány průběžně, byl k přecenění opět použit medián směnných kurzů za celé účetní období, tj 1 EUR = 25,965 CZK. Zásoby tak byly přeceněny na 26 032 tis. EUR.

Přecenění pohledávek

Následující tabulka obsahuje postup přecenění pouze krátkodobých pohledávek, protože společnost Daikin k datu účetní závěrky žádné dlouhodobé pohledávky nevykázala.

Tab. č. 18: Přecenění krátkodobých pohledávek (v tisících jednotkách dané měny)

Položka	Typ	CZK	Kurz	EUR
Krátkodobé pohledávky	-	7 844 621	-	308 474
Pohledávky z obchodních vztahů	P	1 370 692	25,43	53 901
Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	P	6 359 958	25,43	250 097
Stát – daňové pohledávky	P	4 409	25,43	173
Krátkodobé poskytnuté zálohy	N	6 961	25,965	268
Dohadné účty aktivní	N	98 150	25,43	3 860
Jiné pohledávky	P, N	4 451	25,43	175

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Pohledávky jsou zpravidla peněžní položkou. Výjimkou jsou dohadné účty aktivní, u nichž není známa přesná částka, ale jde pouze o odhad. Krátkodobé poskytnuté zálohy jsou peněžní pouze v tom případě, pokud jsou vratné. Protože krátkodobé poskytnuté zálohy obsahují zejména zálohové platby na dodávku elektřiny vůči poskytovateli energie, nepředpokládá se, že by byly vratné, a proto jsou nepeněžní položkou. Peněžní položky jsou podle pravidel převedeny závěrkovým kurzem, tj. směnným kurzem platným k datu 31. 3. 2018. Pod položkou dohadné účty aktivní se skrývá dohad na čtvrtletní fakturaci služeb vývojového centra EDC. Tento dohad byl vytvořen na konci účetního období, proto je přeceněn za pomoci totožného kurzu, jako peněžní položky. Krátkodobé poskytnuté zálohy jsou běžně poskytovány v průběhu celého účetního období, ale datum vyúčtování může být individuální, a tak není jasné, za které měsíce do této položky skutečně spadají. Byly proto přeceněny mediánem směnných kurzů za účetní období. Položka jiné pohledávky obsahuje mimo jiné změnu reálné hodnoty derivátů. Reálná hodnota byla stanovena k datu účetní závěrky, proto je směnný kurz totožný jako u peněžních položek.

Přecenění peněžních prostředků

V níže uvedené tabulce je uveden postup přecenění peněžních prostředků účetní jednotky.

Tab. č. 19: Přecenění peněžních prostředků (v tisících jednotkách dané měny)

Položka	Typ	CZK	Kurz	EUR
Peněžní prostředky	-	340	-	13
Peněžní prostředky v pokladně	P	340	25,43	13

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Peněžní prostředky jsou samozřejmě peněžní položkou a jsou přeceněny za použití závěrkového směnného kurzu. Zajímavostí je, že účetní jednotka neeviduje žádné peněžní prostředky na bankovních účtech. Má to ale své odůvodnění. Zůstatková hodnota k minulému účetnímu období byla totiž použita na částečné pokrytí penále vyměřeného od Specializovaného finančního úřadu za nesplnění podmínek čerpání dotace na vzdělávací program z Evropského sociálního fondu. Peněžní prostředky v pokladně pak zahrnují také otevřené položky na účtu Peníze na cestě, které nebyly k datu účetní závěrky převedeny na bankovní institut.

Přecenění časového rozlišení

Poslední přeceňovanou položkou na straně aktiv v rozvaze je časové rozlišení. Postup je zachycen v následující tabulce.

Tab. č. 20: Přecenění časového rozlišení (v tisících jednotkách dané měny)

Položka	Typ	CZK	Kurz	EUR
Časové rozlišení	-	26 525	-	960
Náklady příštích období	N	26 525	27,62	960

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Časové rozlišení je nepeněžní položkou, a proto je k přecenění zapotřebí historický směnný kurz. Náklady příštích období zahrnují především IT služby a nejvýznamnější položkou jsou náklady na pořízení softwarového systému SAP PR2. Tyto náklady jsou postupně rozpouštěny po dobu pěti let od 1. 12. 2014. Pro přecenění byl tedy použit směnný kurz k tomuto datu, tj. 1 EUR = 27,62 CZK.

5.2.2 Pasiva

Rozčlenění jednotlivých položek na peněžní a nepeněžní platí také při přeceňování pasiv. Peněžní položky jsou opět přeceněny závěrkovým kurzem, tj. kurzem platným ke dni 31. 3. 2018. Na tento den připadá směnný kurz 1 EUR = 25,43 CZK. Nepeněžní

položky, které jsou vyjádřeny v historických cenách se přečnují historickým směnným kurzem a nepeněžní položky, které jsou vyjádřeny v reálné hodnotě se přečnují směnným kurzem platným k datu, kdy byla reálná hodnota stanovena. Kompletně přečtená pasiva jsou k vidění na konci této diplomové práce v příloze CH.

Přecenění vlastního kapitálu

Vlastní kapitál účetní jednotky je typickou nepeněžní položkou a jeho způsob přecenění je k vidění v následující tabulce.

Tab. č. 21: Přecenění položek vlastního kapitálu (v tisících jednotkách dané měny)

Položka	Typ	CZK	Kurz	EUR
Vlastní kapitál	-	8 898 213	-	326 386
Základní kapitál	N	1 860 000	31,34	59 349
Ostatní rezervní fondy	N	186 000	*	7 203
Nerozdělený zisk minulých let	-	6 500 976	*	248 137
Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	-	351 237	-	11 697

* výpočet v tabulce č. 15 a tabulce č. 16

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Základní kapitál byl přeceněn historickým kurzem, platným ke dni zápisu účetní jednotky do obchodního rejstříku. K datu 28. 5. 2003 byl směnný kurz 1 EUR = 31,34 CZK. Ostatní rezervní fondy pochází z původního zákonného rezervního fondu, který byl do roku 2014 povinně tvořen ve výši 5 % ze zisku až do dosažení částky rovnající se 10 % základního kapitálu. Společnost Daikin zákonný rezervní fond v roce 2014 nerozpustila, ale rozhodla se ho nadále udržovat. Vývoj přidělu a přepočet historickým kurzem k dosažení částky v eurech je zachycen v následující tabulce.

Tab. č. 22: Vývoj přidělu do rezervního fondu a jejich přepočet na funkční měnu

Datum	Výše přidělu (tis. Kč)	Závěrkový kurz	Přepočet (tis. EUR)
31. 3. 2008	64 140	25,335	2 532
31. 3. 2009	58 743	27,38	2 145
31. 3. 2010	30 610	25,445	1 203
31. 3. 2011	27 376	24,54	1 116
31. 3. 2012	5 131	24,73	207
CELKEM	186 000	-	7 203

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Zákonný rezervní fond byl poprvé tvořen ze zisku v hospodářském roce 2007 a posledních 5 % bylo přiděleno v hospodářském roce 2010. K poslednímu přidělu pro dosažení hodnoty představující 10 % základního kapitálu došlo v hospodářském roce 2011, kdy bylo přiděleno pouze 0,8 % zisku.

Nerozdělený zisk se také poprvé objevil v účetní závěrce k datu 31. 3. 2008. Od této doby se hodnota nerozděleného zisku každoročně navyšuje a jelikož se také jedná o nepeněžní položku, musí být při přeceňování zvažován historický směnný kurz. Princip výpočtu byl proto totožný jako v předchozím případě.

Tab. č. 23: Vývoj částky nerozděleného zisku a přepočtení na funkční měnu

Datum	Výše přidělu (tis. Kč)	Závěrkový kurz	Přepočtení (tis. EUR)
31. 3. 2008	139 776	25,335	5 517
31. 3. 2009	1 116 124	27,38	40 764
31. 3. 2010	581 600	25,445	22 857
31. 3. 2011	520 132	24,54	21 195
31. 3. 2012	634 412	24,73	25 654
31. 3. 2013	662 975	25,735	25 762
31. 3. 2014	376 111	27,44	13 707
31. 3. 2015	478 022	27,53	17 364
31. 3. 2016	679 809	27,055	25 127
31. 3. 2017	602 555	27,03	22 292
31. 3. 2018	709 460	25,43	27 899
CELKEM	6 500 976	-	248 137

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Výše přidělu byly přeceněny závěrkovým kurzem připadající na účetní období, v němž došlo k navýšení nerozděleného zisku. Výsledná přepočtená částka je 248 137 tis. EUR. Výsledek hospodaření běžného období byl převzat z přeceněného výkazu zisku a ztráty.

Přecenění rezerv

Níže uvedená tabulka obsahuje přecenění rezerv účetní jednotky do funkční měny.

Tab. č. 24: Přecenění rezerv (v tisících jednotkách dané měny)

Položka	Typ	CZK	Kurz	EUR
Rezervy	-	35 083	-	1 359
Ostatní rezervy	N	35 083	25,823	1 359

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Společnost Daikin vykazuje v ostatních rezervách pouze rezervy na záruční opravy. U těchto rezerv je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, ale není jistá částka nebo datum, v němž budou plněny. Jelikož není jistá částka, splňují rezervy definici nepeněžní položky. Rezervy na záruční opravy jsou účtovány vždy na konci měsíce, ve kterém proběhly prodeje záručních výrobků. Pro určení směnného kurzu k přecenění byly zjištěny směnné kurzy platné ke konci každého měsíce, spadajícího do účetního období, a z nich byl vyčíslen medián.

Přecenění závazků

Poslední přecenění pasivních položek rozvahy se týká závazků. Níže je popsán postup přecenění dlouhodobých i krátkodobých závazků.

Tab. č. 25: Přecenění závazků (v tisících jednotkách dané měny)

Položka	Typ	CZK	Kurz	EUR
Dlouhodobé závazky	-	95 253	-	3 746
Odložený daňový závazek	P	95 253	25,43	3 746
Krátkodobé závazky	-	1 465 278	-	57 620
Krátkodobé přijaté zálohy	N	1 700	25,965	65
Závazky z obchodních vztahů	P	861 565	25,43	33 880
Závazky k zaměstnancům	P	598	25,43	24
Stát – daňové závazky a dotace	P	86 021	25,43	3 383
Dohadné účty pasivní	N	505 334	25,43	19 872
Jiné závazky	P, N	10 060	25,43	396

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

V kategorii dlouhodobých závazků se nachází pouze odložený daňový závazek, který je peněžní položkou, a proto je přeceněn za použití závěrkového směnného kurzu. V krátkodobých závazcích se totéž týká závazků z obchodních vztahů, závazků vůči zaměstnancům a závazků vůči státu. Pod položkou jiné závazky se skrývá mimo jiné změna reálné hodnoty derivátů. Reálná hodnota byla stanovena ke dni 31. 3. 2018, a proto je celá tato položka přeceněna závěrkovým kurzem. Společnost Daikin v souladu s instrukcemi mateřské společnosti uzavírá účetní knihy krátce po rozvahovém dni a tato situaci si vyžaduje tvorbu dohadných položek pasivních na dodávky, u kterých účetní jednotka neobdržela do data účetní závěrky faktury. Proto pro převod této nepeněžní položky byl použit také závěrkový směnný kurz.

5.2.3 Výkaz zisku a ztráty

Pro větší přehlednost bude přecenění výkazu zisku a ztráty rozděleno na výpočet provozního výsledku hospodaření, výpočet finančního výsledku hospodaření a výpočet výsledku hospodaření za účetní období. Tabulky obsahují zejména hodnoty souhrnných položek, detailně jsou rozepsány pouze sekce, u kterých došlo k přecenění odlišnými směnnými kurzy. Kompletní přehled přeceněných položek výkazu zisku a ztráty je k vidění v příloze I na konci této diplomové práce.

Přecenění položek pro vyčíslení provozního výsledku hospodaření

Náklady a výnosy jsou podle autorky Krupové (2009) přečtenovány kurzem, který platil v době jejich vzniku a z praktických důvodů lze využít průměrný kurz. Náklady a výnosy, které se vztahují k nepeněžním položkám rozvahy se převádějí stejným směnným kurzem, kterým byly přeceněny jim odpovídající položky.

Tab. č. 26: Přecenění provozní sekce výkazu zisku a ztráty (v tisících jednotkách dané měny)

Položka	CZK	Kurz	EUR
Tržby z prodeje výrobků a služeb	12 079 495	25,92	466 030
Výkonová spotřeba	10 593 297	25,92	408 692
Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	-1 407	25,92	-54
Aktivace (-)	-560	25,92	-22
Osobní náklady	599 704	25,92	23 136
Úpravy hodnot v provozní oblasti	379 575	*	14 622
Ostatní provozní výnosy	176 854	25,92	6 823
Ostatní provozní náklady	118 894	25,92	4 587
Provozní výsledek hospodaření (+/-)	566 846	-	21 892

*výpočet viz tabulka č.20

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Každá položka v provozní části výkazu zisku a ztráty až na úpravy hodnot v provozní oblasti byla přeceněna průměrným směnným kurzem, který byl zjištěn jako průměr ze všech vyhlášených směnných kurzů ČNB za celé účetní období. Úpravy hodnot v provozní oblasti byly vyčísleny takto:

Tab. č. 27: Přecenění úprav hodnot v provozní oblasti (v tisících jednotkách dané měny)

Položka	CZK	Kurz	EUR
Úpravy hodnot DNM a DHM – trvalé	377 544	25,96	14 543
Úpravy hodnot zásob	2 042	25,965	79
Úpravy hodnot pohledávek	-11	25,43	-0,4
Úpravy hodnot v provozní oblasti	379 575	-	14 622

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Protože úpravy hodnot se vtaňují k nepeněžním položkám v rozvaze, bylo zapotřebí využít totožných směnných kurzů, jako u souvisejících nepeněžních položek. Opravné položky k zásobám byly přeceněny mediánem, jako tomu bylo u zásob v aktivech a opravné položky k pohledávkám byly přeceněny závěrkovým směnným kurzem, jako většina pohledávek v aktivech. Vzhledem k poměru pořizovací ceny a počtu let odpisování lze usoudit, že největší částku odpisů tvoří právě hmotné movité věci a jejich soubory, proto byly trvalé úpravy hodnot nehmotného a hmotného majetku přeceněny totožným směnným kurzem jako hmotné movité věci a jejich soubory v aktivech. K dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku nebyly během běžného ani minulého účetního období tvořeny opravné položky.

Přecenění položek pro vyčíslení finančního výsledku hospodaření

Přecenění položek ve finanční části výsledku zisku a ztráty probíhá opět za použití průměrného směnného kurzu za celé účetní období, tj. 1 EUR = 25,92 CZK.

Tab. č. 28: Přecenění finanční sekce výkazu zisku a ztráty (v tisících)

Položka	CZK	Kurz	EUR
Výnosové úroky a podobné výnosy	654	25,92	25
Ostatní finanční výnosy	75 868	-	-
z toho kurzové rozdíly	63 020	-	-
OFV – KR	12 848	25,92	496
Ostatní finanční náklady	193 989	-	-
z toho kurzové rozdíly	16 242	-	-
OFN – KR	177 747	25,92	6 858
Finanční výsledek hospodaření	-117 467	-	-6 337

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

U ostatních finančních výnosů a ostatních finančních nákladů bylo zapotřebí zohlednit, že se pod nimi skrývají kurzové zisky a kurzové ztráty, které by byly při vedení

účetnictví ve funkční měně eliminovány. Proto byly tyto kurzové rozdíly ještě před přeceněním ostatních finančních výnosů a ostatních finančních nákladů odečteny.

Přecenění položek pro vyčíslení výsledku hospodaření za účetní období

Postup vedoucí k vyčíslení výsledku hospodaření za účetní období ve funkční měně je k vidění v níže uvedené tabulce. Zde je také přeceněna hodnota daně z příjmů.

Tab. č. 29: Přecenění sekce pro vyčíslení výsledku hospodaření za účetní období (v tisících)

Položka	CZK	Kurz	EUR
Výsledek hospodaření před zdaněním	449 379	-	15 556
Daň z příjmů splatná	96 987	25,43	3 814
Daň z příjmů odložená	1 155	25,43	45
Výsledek hospodaření po zdanění	351 237	-	11 697
Výsledek hospodaření za účetní období	351 237	-	11 697

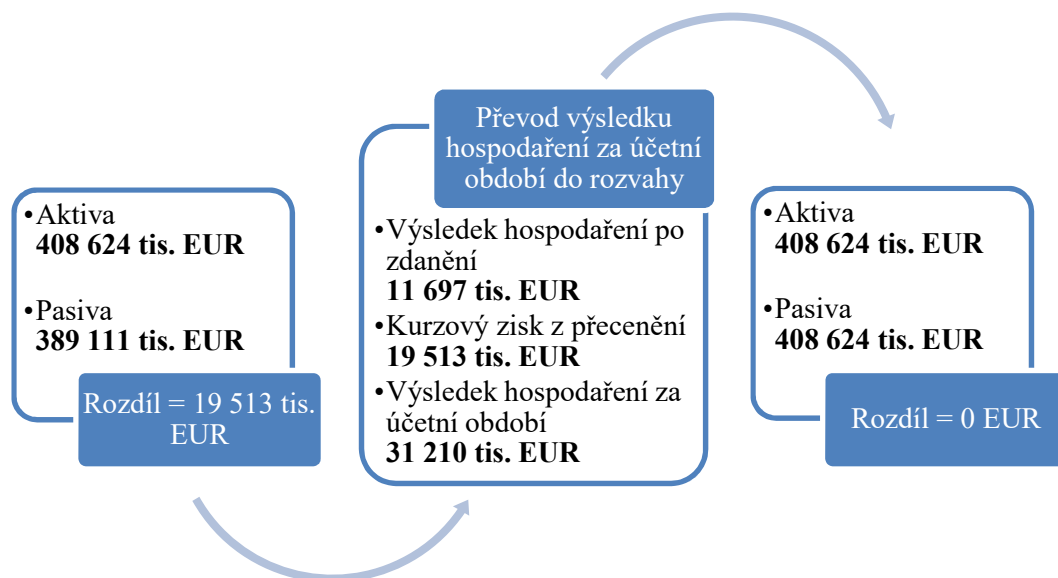
Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Výsledek hospodaření před zdaněním byl zjištěn jako součet provozního a finančního výsledku hospodaření. Splatná i odložená daň z příjmů byla přeceněna na funkční měnu za použití závěrkového směnného kurzu, protože výše těchto daní byla vyčíslena k datu účetní závěrky. Přeceněný výsledek hospodaření za účetní období je 11 697 tis. EUR.

5.2.4 Výpočet kurzového rozdílu z přecenění účetní závěrky na funkční měnu

Nejprve je důležité si uvědomit, jak kurzový rozdíl z přecenění účetní závěrky na funkční měnu vůbec vzniká. Protože se každá položka v rozvaze přečte jiným směnným kurzem, dojde k narušení bilančního principu v podobě nerovnosti aktiv a pasiv. Rovnost aktiv a pasiv je ale nutno dodržet, proto bude postup následující. Nejprve bude zjištěna celková suma aktiv a celková suma pasiv po přecenění účetní závěrky na funkční měnu a poté bude ze zjištěných hodnot vyčíslen rozdíl. Tento rozdíl je kurzovým rozdílem z přecenění účetní závěrky na funkční měnu, a protože v případě přečtení účetní závěrky na funkční měnu jsou kurzové rozdíly účtovány výsledkově, bude zjištěný kurzový rozdíl zahrnut do výkazu zisku a ztráty. Nakonec bude výsledek hospodaření za účetní období včetně kurzového rozdílu z přecenění převeden do rozvahy na stranu pasiv a tím by mělo dojít k požadovanému vyrovnaní bilanční sumy aktiv a pasiv. Postup výpočtu demonstruje následující obrázek.

Obr. č. 5: Výpočet kurzového rozdílu z přecenění účetní závěrky na funkční měnu



Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Rozdíl z hodnoty aktiv a hodnoty pasiv v přeceněné rozvaze je přičten k výsledku hospodaření po zdanění ve výkazu zisku a ztráty. Protože mají pasiva nižší hodnotu než aktiva, je zapotřebí k dosažení bilanční rovnosti pasiva navýšit, a proto je kurzový rozdíl považován za kurzový zisk. Výsledek hospodaření za účetní období včetně kurzového zisku z přecenění je celkem 31 210 tis. EUR a po převodu tohoto aktualizovaného výsledku hospodaření zpět do rozvahy dojde k změně celkové výše vlastního kapitálu (viz tabulka níže) a zároveň k požadovanému vyrovnání aktiv a pasiv.

Tab. č. 30: Změna vlastního kapitálu po vykázání kurzových rozdílů (v tisících jednotkách dané měny)

Položka	CZK	EUR před převodem	EUR po převodu
Vlastní kapitál	8 898 213	326 386	345 899
Základní kapitál	1 860 000	59 349	59 349
Ostatní rezervní fondy	186 000	7 203	7 203
Nerozdělený zisk minulých let	6 500 976	248 137	248 137
Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	351 237	11 697	31 210

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Vlastní kapitál je pomocí výsledku hospodaření běžného období navýšen o kurzový rozdíl, který se rovnal rozdílu mezi celkovou hodnotou aktiv a pasiv. Tímto krokem došlo k vybilancování. Aktualizované přecenění pasiv na funkční měnu po zohlednění kurzových rozdílů je k vidění v příloze J na konci této diplomové práce.

5.3 Převod účetní závěrky ve funkční měně na měnu vykazování

Jakmile je účetní závěrka oceněna ve funkční měně, je možné ji dle IAS 21 převést na měnu vykazování. Převodem aktiv, pasiv a výkazu zisku a ztráty se zabývají následující podkapitoly.

5.3.1 Aktiva

Veškerá aktiva se podle pravidel standardu IAS 21 převádí z funkční měny na měnu vykazování za použití směnného kurzu platného k datu účetní závěrky. Vzhledem k tomu, že je směnný kurz pro veškerá aktiva stejný, jsou v tabulkách na rozdíl od předchozí kapitoly uvedeny pouze souhrnné netto položky. Detailní převod všech položek aktiv včetně korekcí je možno vidět v příloze K na konci této diplomové práce.

Následující tabulka obsahuje převod souhrnných položek aktiv společnosti Daikin Industries Czech Republic z funkční měny na měnu vykazování.

Tab. č. 31: Převod aktiv z funkční měny na měnu vykazování (v tisících jednotkách dané měny)

Položka	EUR	Kurz	JPY
Dlouhodobý nehmotný majetek	132	131,15	17 312
Dlouhodobý hmotný majetek	73 013	131,15	9 575 655
Zásoby	26 032	131,15	3 414 097
Krátkodobé pohledávky	308 474	131,15	40 456 365
Peněžní prostředky	13	131,15	1 705
Časové rozlišení	960	131,15	125 904
Aktiva CELKEM	408 624	-	53 591 038

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Závěrkový směnný kurz pro převod aktiv z funkční měny na měnu vykazování byl 1 EUR = 131,15 JPY. Tento údaj byl převzat z webových stránek Evropské centrální banky. K datu 31. 3. 2018 nebyl směnný kurz mezi eurem a japonským jenem vyhlášen, proto byl převzat poslední platný směnný kurz před tímto datem, tj. kurz platný ke dni

29. 3. 2018. V aktivech jsou převáděny pouze krátkodobé pohledávky, protože účetní jednotka dlouhodobé pohledávky k datu účetní závěrky nevykázala.

5.3.2 Pasiva

Pasiva jsou dle standardu IAS 21 převáděna na měnu vykazování totožně jako aktiva, tzn. za použití směnného kurzu platného k datu účetní závěrky. Protože je směnný kurz pro veškerá pasiva opět stejný, jsou v tabulkách uvedeny zejména souhrnné položky. Detailněji je uveden pouze vlastní kapitál, protože navíc obsahuje převzatý údaj z výkazu zisku a ztráty. Kompletní převod všech pasivních položek je možno vidět v příloze L na konci této diplomové práce.

Tab. č. 32: Převod pasiv z funkční měny na měnu vykazování (v tisících jednotkách dané měny)

Položka	EUR	Kurz	JPY
Vlastní kapitál	345 899	-	47 050 765
Základní kapitál	59 349	131,15	7 783 621
Ostatní rezervní fondy	7 203	131,15	944 673
Nerozdělený zisk minulých let	248 137	131,15	32 543 168
Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	31 210	*	5 779 303
Rezervy	1 359	131,15	178 233
Dlouhodobé závazky	3 746	131,15	491 288
Krátkodobé závazky	57 620	131,15	7 556 863
Pasiva CELKEM	408 624	-	55 277 149

*převzato z převedeného výkazu zisku a ztráty

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Pro převod pasiv byl opět použit směnný kurz platný k 29.3.2018, protože ke dni 31.3.2018 nebyl kurz mezi eurem a japonským jenem Evropskou centrální bankou vyhlášen. Kurzem 1 EUR = 131,15 JPY byly přepočteny všechny položky vyjma výsledku hospodaření běžného účetního období, který byl převzat z převedeného výkazu zisku a ztráty.

5.3.3 Výkaz zisku a ztráty

Převod výkazu zisku a ztráty bude za účelem větší přehlednosti rozdělen na výpočet provozního výsledku hospodaření, výpočet finančního výsledku hospodaření a výpočet výsledku hospodaření za účetní období. Tabulky opět obsahují pouze hodnoty

souhrnných položek, ale detailní přehled je možno nalézt na konci této diplomové práce v příloze M.

Převod položek pro vyčíslení provozního výsledku hospodaření

Náklady a výnosy jsou podle standardu IAS 21 převáděny pomocí směnného kurzu platného k datu uskutečnění transakce. Pro zjednodušení lze použít průměrný směnný kurz.

Tab. č. 33: Převod provozní sekce výkazu zisku a ztráty (v tisících jednotkách dané měny)

Položka	EUR	Kurz	JPY
Tržby z prodeje výrobků a služeb	466 030	132	61 515 960
Výkonová spotřeba	408 692	132	53 947 344
Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	-54	132	-7 128
Aktivace (-)	-22	132	-2 904
Osobní náklady	23 136	132	3 053 952
Úpravy hodnot v provozní oblasti	14 622	132	1 930 051
Ostatní provozní výnosy	6 823	132	900 636
Ostatní provozní náklady	4 587	132	605 484
Provozní výsledek hospodaření (+/-)	21 892	-	2 889 797

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Každá položka v provozní oblasti výkazu zisku a ztráty byla převedena za použití průměrného směnného kurzu, který byl zjištěn jako průměr ze všech vyhlášených směnných kurzů ECB za celé účetní období, tj. od 1.4. 2017 do 31.3.2018. Výsledný směnný kurz je 1 EUR = 132 JPY.

Při převodu úprav hodnot v provozní oblasti hraje roli zaokrouhlení položek ve výkazu zisku a ztráty vyjádřeném v měně euro. V této kategorii jsou zahrnuty úpravy hodnot pohledávek ve výši 400 EUR. Výkaz je ale uveden v tisících, proto při výpočtu celkových úprav v provozní oblasti došlo k zaokrouhlení této částky směrem dolů. Avšak při převodu účetní závěrky na měnu vykazování byla přepočítána i tato položka.

Převod položek pro vyčíslení finančního výsledku hospodaření

Položky ve finanční oblasti výsledku hospodaření byly opět převedeny pomocí průměrného směnného kurzu za celé účetní období, tj. 1 EUR = 132 JPY.

Tab. č. 34: Převod finanční sekce výkazu zisku a ztráty (v tisících jednotkách dané měny)

Položka	EUR	Kurz	JPY
Výnosové úroky a podobné výnosy	25	132	3 300
Ostatní finanční výnosy	496	132	65 472
Ostatní finanční náklady	6 858	132	905 256
Finanční výsledek hospodaření	-6 337	132	-836 484

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Výsledkem převodu je ztráta ve výši 836 484 tis. JPY. Nyní lze přejít k vyčíslení výsledku hospodaření za účetní období.

Převod položek pro vyčíslení výsledku hospodaření za účetní období

Postup vedoucí k vyčíslení výsledku hospodaření za účetní období v měně vykazování je k vidění v následující tabulce.

Tab. č. 35: Převod sekce pro vyčíslení výsledku hospodaření za účetní období (v tisících jednotkách dané měny)

Položka	EUR	Kurz	JPY
Výsledek hospodaření před zdaněním	15 556	-	3 726 281
Daň z příjmů splatná	3 814	131,15	500 206
Daň z příjmů odložená	45	131,15	5 902
Výsledek hospodaření po zdanění	11 697	-	3 220 173
Kurzový zisk z přecenění na funkční měnu	19 513	131,15	2 559 130
Výsledek hospodaření za účetní období	31 210	-	5 779 303

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

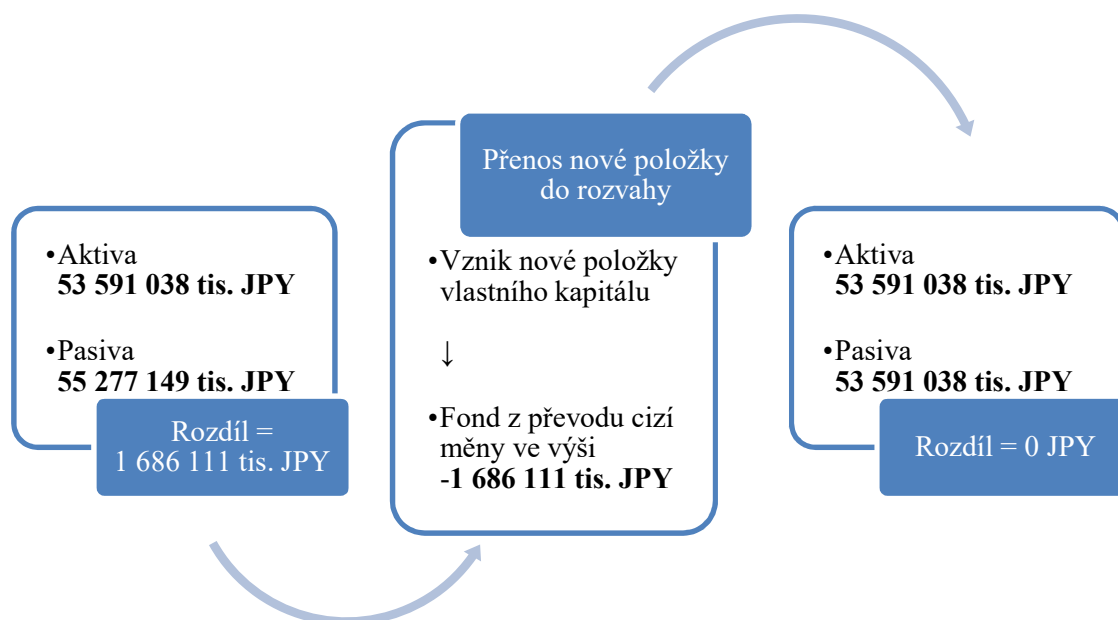
Výsledek hospodaření před zdaněním je součtem provozního a finančního výsledku hospodaření. Částky splatné daně z příjmů, odložené daně z příjmů a kurzového zisku z přecenění na funkční měnu byly převedeny prostřednictvím závěrkového směnného kurzu, protože k jejich vyčíslení došlo až k datu účetní závěrky. Výsledek hospodaření za účetní období je 5 779 303 tis. JPY.

5.3.4 Výpočet kurzového rozdílu z převodu účetní závěrky na měnu vykazování

Kurzový rozdíl z převodu účetní závěrky na měnu vykazování vzniká obdobně jako kurzový rozdíl z přecenění účetní závěrky na funkční měnu. Přestože jsou položky aktiv

a pasiv v rozvaze převáděny pomocí totožného směnného kurzu, do kategorie vlastního kapitálu je začleněn výsledek hospodaření běžného účetního období, který je převzat z výkazu zisku a ztráty v měně vykazování. Výkaz zisku a ztráty je převáděn na měnu vykazování za použití odlišného směnného kurzu než aktiva a pasiva v rozvaze a tím vznikne bilanční nerovnost. Rozdílem mezi bilanční sumou aktiv a bilanční sumou pasiv vznikne kurzový rozdíl a v případě převodu účetní závěrky na měnu vykazování se tento kurzový rozdíl vykazuje rozvahově s dopadem do OCI. Proto tentokrát nebude ovlivněn výsledek hospodaření, ale vznikne nová položka vlastního kapitálu. Postup znázorňuje následující obrázek.

Obr. č. 6: Výpočet kurzového rozdílu z převodu účetní závěrky na měnu vykazování



Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Rozdíl mezi hodnotou aktiv a hodnotou pasiv je kurzový rozdíl z převodu účetní závěrky na měnu vykazování. Tento kurzový rozdíl je základem pro vznik nové položky vlastního kapitálu, konkrétně fondu z převodu cizí měny. Fond je vytvořen ve stejné výši, jako kurzový rozdíl, ale protože je hodnota pasiv v tomto případě vyšší než hodnota aktiv, jedná se o kurzovou ztrátu. Fond z převodu cizí měny musí být tedy vykázán v záporné hodnotě. Přenosem fondu z převodu cizí měny do rozvahy dojde k změně celkové výše vlastního kapitálu (viz tabulka níže) a tím i k požadovanému vyrovnání aktiv a pasiv.

Tab. č. 36: Změna vlastního kapitálu po vykázání kurzových rozdílů (v tisících jednotkách dané měny)

Položka	EUR	JPY před převodem	JPY po převodu
Vlastní kapitál	345 899	47 050 765	45 364 654
Základní kapitál	59 349	7 783 621	7 783 621
Ostatní rezervní fondy	7 203	944 673	944 673
Nerozdělený zisk minulých let	248 137	32 543 168	32 543 168
Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	31 210	5 779 303	5 779 303
Fond z převodu cizí měny	-	-	-1 686 111

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Vlastní kapitál je prostřednictvím fondu z převodu cizí měny ponížen na hodnotu 45 364 654 tis. JPY a tím došlo také k vyrovnání bilančních hodnot aktiv a pasiv. Aktualizovaný převod pasiv na měnu vykazování po zohlednění kurzových rozdílů je možno vidět v příloze N na konci této diplomové práce.

Závěr

Tato diplomová práce se zabývá problematikou volby měny v účetním výkaznictví podniků z hlediska české účetní legislativy, Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS a Všeobecně uznávaných účetních principů US GAAP. Cílem práce bylo provést deskripci metod řešení cizí měny v účetnictví dle právních předpisů platných v České republice a dle mezinárodně uznávaných účetních systémů IAS/IFRS a US GAAP. Dále bylo cílem komparovat tyto tři účetní systémy z hlediska řešení cizí měny, provést výzkum v oblasti volby měny a implementovat podmínky IAS/IFRS na vzorový podnik.

První kapitola teoretické části se zabývala popisem řešení cizí měny dle české účetní legislativy, a proto vycházela pouze z českých zdrojů. Druhá kapitola popisovala totéž z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS a podklady byly čerpány jak českých, tak cizojazyčných zdrojů. Třetí a také poslední kapitola řešila cizí měnu v účetnictví dle Všeobecně uznávaných účetních principů US GAAP. Tato kapitola byla kompletně sestavena pouze z cizojazyčných zdrojů.

Při zvážení přístupů jednotlivých účetních systémů bylo odhaleno, že největší rozdíly se nachází mezi českou účetní legislativou a mezinárodně uznávanými systémy IAS/IFRS a US GAAP. Česká účetní legislativa na rozdíl od mezinárodně uznávaných systémů nezná pojmy funkční měna, měna vykazování nebo převod účetní závěrky na jinou měnu. Bohužel ani mezinárodně uznávané systémy nejsou zcela totožné. Nejvíce se odlišují v kritériích pro stanovení funkční měny nebo v názvosloví. Princip však zůstává stejný.

Výzkum byl aplikován na podniky se sídlem v industriální zóně Borská Pole v Plzni, přičemž byl vytvořen seznam těchto podniků. Výsledný seznam obsahoval celkem 52 účetních jednotek, z nichž 30 bylo českého původu a 22 bylo se zahraniční účastí, kde mělo největší zastoupení Německo. U 22 zahraničních účetních jednotek byla stanovena vhodná funkční měna dle podmínek Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Z toho u 6 společností setrvala funkční měnou česká koruna, u 12 společností bylo jako funkční měna stanoveno euro a u 2 společností americký dolar. Nejmenší zastoupení mezi funkčními měnami má japonský jen a britská libra. Tyto měny byly stanoveny pouze jedenkrát. V dalším kroku byly opomíjeny společnosti, u kterých nedošlo

ke změně funkční měny, tzn. byla jim stanovena jako funkční měna česká koruna. Zbylo tedy 16 společností, u kterých byl zkoumán vliv položek z výkazu zisku a ztráty na kurzové rozdíly. Vliv byl posuzován při vedení účetnictví v české měně a poté také při případném zavedení funkční měny. Po převodu vlivu na konkrétní objemy transakcí a následném vyhodnocení výzkumu bylo dospěno k závěru, že se objem transakcí, které ovlivní kurzové rozdíly při zavedení funkční měny průměrně sníží o 65,62 % oproti vedení účetnictví v českých korunách. O podobné procento by poklesly také kurzové rozdíly. Tímto došlo k potvrzení předpokladu, že při zavedení funkční měny u vybraného segmentu podniků dojde ke snížení částky, která ovlivňuje vznik kurzových rozdílů v průměru alespoň o 50 %.

Pokud by zahraniční společnosti v industriální zóně Borská Pole v Plzni měly možnost stanovit svoji funkční měnu, která by se odlišovala od stávající měny, ve které dle české účetní legislativy vedou účetnictví, došlo by k snížení objemu cizoměnových transakcí, které je zapotřebí během účetního období přeceňovat. Tím by tyto společnosti zvýšily svoji výkonnost nejen díky snížení počtu přeceňovaných transakcí, ale také pravděpodobným snížením kurzových rozdílů, které zkreslují výsledky hospodaření. Pokud by se množství kurzových rozdílů snížilo o identické procento jako objem cizoměnových transakcí, došlo by u těchto společností k ovlivnění výsledku hospodaření o milionové částky a v případě společnosti Safran Cabin CZ by se jednalo až o miliardy.

Podmínky IAS/IFRS byly implementovány na společnost Daikin Industries Czech Republic s.r.o. Tato společnost byla považována za vhodnou, protože konsolidovanou účetní závěrku sestavuje DAIKIN EUROPE N.V. se sídlem v Oostende v Belgickém království a dále je tato společnost konsolidována do skupiny Daikin Industries, Ltd. se sídlem v Japonsku. Bylo tedy možné přecenit účetní závěrku z cizí měny (CZK) na funkční měnu (EUR) a následně převést účetní závěrku oceněnou ve funkční měně na účetní závěrku v měně vykazování (JPY). Přecenění účetní závěrky na funkční měnu bylo poněkud obtížnější než převod na měnu vykazování, protože bylo zapotřebí zvažovat každou položku výkazů zvlášť a pro každou stanovit speciální směnný kurz. Naopak převod účetní závěrky na měnu vykazování proběhl pouze za použití dvou směnných kurzů.

Seznam obrázků a tabulek

Seznam obrázků

Obr. č. 1: Vykazování cizoměnových transakcí ve funkční měně.....	31
Obr. č. 2: Schematické znázornění převodu účetní závěrky na funkční měnu a měnu vykazování.....	35
Obr. č. 3: Lokace městského industriálního parku Plzeň Borská Pole.....	62
Obr. č. 4: Zastoupení jednotlivých zemí v industriální zóně Borská Pole v Plzni.....	64
Obr. č. 5: Výpočet kurzového rozdílu z přecenění účetní závěrky na funkční měnu.....	87
Obr. č. 6: Výpočet kurzového rozdílu z převodu účetní závěrky na měnu vykazování.....	92
Obr. č. 7: Industriální zóna Borská Pole v Plzni a umístění jednotlivých podniků.....	113

Seznam tabulek

Tab. č. 1: Komparační matice pro regulaci volby měny a použití kurzů.....	49
Tab. č. 2: Komparační matice pro volbu měny.....	51
Tab. č. 3: Komparační matice pro vznik a vypořádání kurzových rozdílů.....	53
Tab. č. 4: Komparační matice pro metody přepočtů položek v cizí měně.....	55
Tab. č. 5: Komparační matice pro možnost a způsoby převodu účetní závěrky na jinou měnu.....	57
Tab. č. 6: Komparační matice pro požadavky na zveřejňování.....	59
Tab. č. 7: Stanovení funkční měny pro společnosti se zemí původu Německo.....	65
Tab. č. 8: Stanovení funkční měny pro společnosti se zemí původu Japonsko.....	66
Tab. č. 9: Stanovení funkční měny pro společnosti pocházející z ostatních zemí.....	67
Tab. č. 10: Data pro výpočet objemu cizoměnových transakcí při zavedení funkční měny u vzorového podniku.....	68
Tab. č. 11: Vliv položek výkazu zisku a ztráty na kurzové rozdíly při vedení účetnictví v české měně.....	69
Tab. č. 12: Vliv položek výkazu zisku a ztráty na kurzové rozdíly při vedení účetnictví ve funkční měně.....	70
Tab. č. 13: Data z účetních závěrek analyzovaných společností za hospodářský či kalendářní rok 2017 (v tisících Kč).....	72
Tab. č. 14: Výpočet objemu cizoměnových transakcí před a po zavedení funkční měny (v tisících Kč).....	73

Tab. č. 15: Přecenění DNM a DHM (v tisících jednotkách dané měny).....	77
Tab. č. 16: Výpočet průměrného počtu let odpisování hmotných movitých věcí a jejich souborů.....	78
Tab. č. 17: Přecenění položek zásob (v tisících jednotkách dané měny).....	78
Tab. č. 18: Přecenění krátkodobých pohledávek (v tisících jednotkách dané měny).....	79
Tab. č. 19: Přecenění peněžních prostředků (v tisících jednotkách dané měny).....	80
Tab. č. 20: Přecenění časového rozlišení (v tisících jednotkách dané měny).....	80
Tab. č. 21: Přecenění položek vlastního kapitálu (v tisících jednotkách dané měny)....	81
Tab. č. 22: Vývoj přidělů do rezervního fondu a jejich přepoččet na funkční měnu.....	81
Tab. č. 23: Vývoj částky nerozděleného zisku a přepoččet na funkční měnu.....	82
Tab. č. 24: Přecenění rezerv (v tisících jednotkách dané měny).....	82
Tab. č. 25: Přecenění závazků (v tisících jednotkách dané měny).....	83
Tab. č. 26: Přecenění provozní sekce výkazu zisku a ztráty (v tisících jednotkách dané měny).....	84
Tab. č. 27: Přecenění úprav hodnot v provozní oblasti (v tisících jednotkách dané měny).....	85
Tab. č. 28: Přecenění finanční sekce výkazu zisku a ztráty (v tisících).....	85
Tab. č. 29: Přecenění sekce pro vyčíslení výsledku hospodaření za účetní období (v tisících).....	86
Tab. č. 30: Změna vlastního kapitálu po vykázání kurzových rozdílů (v tisících jednotkách dané měny).....	87
Tab. č. 31: Převod aktiv z funkční měny na měnu vykazování (v tisících jednotkách dané měny).....	88
Tab. č. 32: Převod pasiv z funkční měny na měnu vykazování (v tisících jednotkách dané měny).....	89
Tab. č. 33: Převod provozní sekce výkazu zisku a ztráty (v tisících jednotkách dané měny).....	90
Tab. č. 34: Převod finanční sekce výkazu zisku a ztráty (v tisících jednotkách dané měny).....	91
Tab. č. 35: Převod sekce pro vyčíslení výsledku hospodaření za účetní období (v tisících jednotkách dané měny).....	91
Tab. č. 36: Změna vlastního kapitálu po vykázání kurzových rozdílů (v tisících jednotkách dané měny).....	93

Tab. č. 37: Příklady peněžních a nepeněžních položek	107
Tab. č. 38: Souhrnná komparační matice	110
Tab. č. 39: Seznam společností působících v industriální zóně Borská Pole Plzeň	114

Seznam použitých zkratk

ASC	kodifikace účetních standardů (Accounting Standards Codification)
AUT	Rakousko
BEL	Belgie
CTA	kumulativní úpravy z převodu (Cumulative Translation Adjustment)
CZE	Česká republika
CZK	koruna česká
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČÚL	česká účetní legislativa
ČÚS	české účetní standardy
DE	Německo
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
ECB	Evropská centrální banka
EU	Evropská unie
EUR	euro (měna eurozóny)
FASB	Výbor pro vydávání účetních standardů (Financial Accounting Standards Board)
FM	funkční měna
FRA	Francie
HK	Hongkong
IAS	Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)
IFRIC	Výbor pro interpretace mezinárodních standardů účetního výkaznictví (International Financial Reporting Interpretations Committee)
IFRS	Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)

JPN	Japonsko
JPY	japonský jen
Kč	koruna česká
KR	kurzové rozdíly
N	nepeněžní položka
OCI	ostatní úplný výsledek (Other Comprehensive Income)
P	peněžní položka
PDF	přenosný formát dokumentů (Portable Document Format)
RH	reálná hodnota
SFAS	Vyhláška standardů finančního účetnictví (Statement of Financial Accounting Standards)
SIC	Stálý interpretační výbor (Standing Interpretations Committee)
ÚJ	účetní jednotka
UK	Spojené království Velké Británie a Severního Irska
US GAAP	Všeobecně uznávané účetní principy ve Spojených státech amerických (United States Generally Accepted Accounting Principles)
USA	Spojené státy americké
USD	americký dolar
ÚZ	účetní závěrka

Seznam použitých zdrojů

Literární zdroje

BERÁNEK, Petr. *Cizí měny a kurzové rozdíly v podvojném účetnictví: výklad a řešené příklady*. 7. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2017. 255 s. ISBN 978-80-7554-081-2.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017. 368 s. ISBN 978-80-265-0692-8.

FICBAUER, Jiří a FICBAUER, David. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012. 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6.

HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS: [charakteristika účetního systému]*. 1. vyd. Praha: Kernberg, 2007. 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.

KOUT, Petr a LÍBAL, Tomáš. *Komplikované účetní případy a jejich daňové dopady*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: VOX, 2017. 360 s. ISBN 978-80-87480-55-7.

KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským a českým účetním výkazům*. Vyd. 1. Praha: Polygon, 2004. 284 s. ISBN 80-7273-095-9.

KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: [aplikace v podnikové praxi: stav k 1.1.2009]*. Vyd. 1. Praha: VOX, 2009. 804 s. Účetnictví. ISBN 978-80-86324-76-0.

MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS = IFRS policies and procedures*. Vyd. 1. Praha: Leges, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.

STROUHAL, Jiří a BOKŠOVÁ, Jiřina. *Lexikon účetních pojmů: překlad z ČJ do AJ a NJ, výklad pojmů v ČJ, AJ a NJ, praktické příklady, účtový rozvrh*. Vydání první. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 380 s. ISBN 978-80-7478-787-4.

STROUHAL, Jiří a ŽIDLICKÁ, Renata. *Účetnictví: velká kniha příkladů*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2007. 452 s. ISBN 978-80-251-1515-2

STROUHAL, Jiří, BONACI, Carmen Giorgiana a MUSTAȚĂ, Răzvan V. *International accounting practices*. Vydání první. Prague: Oeconomica, 2014. 231 s. Vysokoškolská učebnice. ISBN 978-80-245-2040-7.

ŠRÁMKOVÁ, Alice a JANOUŠKOVÁ, Martina. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*. Šesté, aktualizované vydání. Praha: Institut certifikace účetních, 2015. 329 s. ISBN 978-80-86716-99-2.

Právní předpisy a standardy (zákony, vyhlášky a standardy)

ASC 255 – Changing Prices. *FASB Accounting Standards Codification* [online]. [cit. 12.02.2019]. Dostupné z: <https://asc.fasb.org/topic&trid=2175615> (dostupné po registraci)

ASC 830 – Foreign Currency Matters. *FASB Accounting Standards Codification* [online]. [cit. 23.01.2019]. Dostupné z: <https://asc.fasb.org/topic&trid=2175825> (dostupné po registraci)

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášek č. 500/2002 Sb., č. 501/2002 Sb., č. 502/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. 17.1.2018. *Ministerstvo financí ČR* [online]. © 2005-2013 [cit. 14.11.2018]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a/2018/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-30742>

IAS 21 – The Effect of Changes in Foreign Exchange Rates. *eIFRS* [online] © 2019 IFRS FOUNDATION [cit. 19.01.2019]. Dostupné z: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PdfAlone?id=19300&sidebarOption=UnaccompaniedIas> (dostupné po registraci)

Vyhláška 500/2002 Sb., k provedení zákona o účetnictví pro podnikatele v aktuálním znění. 6.12.2002 *Nové Aspi* [online]. © 2018 Wolters Kluwer [cit. 14.11.2018]. Dostupné z: <https://www.noveaspi.cz/products/lawText/1/54043/1/2>

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. 1.4.2004. *DAUC.cz: Portál daňových poradců a účetních profesionálů* [online]. © 2018 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 13.11.2018]. Dostupné z:

https://www.dauc.cz/dokument/?modul=pr&cislo=57849#pr_57849_295

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v aktuálním znění. 12.12.1991 *Nové Aspi* [online]. © 2018 Wolters Kluwer [cit. 14.11.2018]. Dostupné z: <https://www.noveaspi.cz/products/lawText/1/39611/1/2>

Elektronické zdroje

CROWLEY, M. a GUANZINI, A. What Preparers Need to Know About the FASB Codification. Květen 2009, číslo 16, vydání 19. *Heads up*. [online]. © 2009 Deloitte Development LLC. [cit. 12.02.2019] Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/binary/usa/headsup/headsup0905codification.pdf>

ČNB. *Česká národní banka* [online]. [Praha]: Česká národní banka, © 2003-2019 [cit. 7.3.2019]. Dostupné z: <http://www.cnb.cz>

Daikin Czech. *DICZ Plzeň (ČR)* [online]. © Daikin [cit. 06.03.2019] Dostupné z: https://www.daikinczech.cz/cz_cz/index/o-dicz/dicz-plzen.html

DELOITTE. A roadmap to foreign currency transactions and translations. 2018. *Deloitte United States* [online]. © 2019 [cit. 26.01.2019]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/audit/articles/a-roadmap-to-foreign-currency-transactions-and-translations.html>

DELOITTE. ASC 830 – Foreign Currency Matters. *US GAAP Plus* [online]. © 2019b Deloitte. [cit. 24.01.2019]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en-us/standards/fasb/broad-transactions/asc830>

DELOITTE. IFRIC 22 - Foreign Currency Transactions and Advance Consideration. *IAS Plus* [online]. © 2019a Deloitte. [cit. 15.01.2019]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifric/ifric-22>

DELOITTE. IFRS do kapsy. *Deloitte Česká republika* [online]. 2015 [cit. 15.01.2019]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/cz/cs/pages/audit/articles/cze-audit-ifrs-do-kapsy.html>

DELOITTE. Účetní zpravodaj – novinky z oblasti českého účetnictví, IFRS a US GAAP. prosinec 2009. *Deloitte Česká republika* [online]. © 2009 Deloitte Česká republika. Dostupné z:

https://edu.deloitte.cz/Upload/Newsletters/accounting/2009/ucetni_zpravodaj_0912.pdf

ECB. *Evropská centrální banka* [online]. [Frankfurt nad Mohanem]: European Central Bank, © 2019 [cit. 8.3.2019]. Dostupné z: <https://www.ecb.europa.eu>

HONZÍKOVÁ, Klára. Dopady změn měnových kurzů – IAS 21. 18.6.2012. *Fučík & Partners* [online]. © 2019 [cit. 15.01.2019]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/dopady-zmen-menovych-kurzu-ias-21-1/>

JINDROVÁ, Blanka, PROCHÁZKOVÁ, Dagmar, STRAKOŠOVÁ, Pavla. 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků. 7.3.2018. *DU.cz* [online]. © 1997-2019 by Dashöfer Holding, Ltd. a Verlag Dashöfer, nakladatelství, spol. s r. o. Dostupné z: <https://www.du.cz/414-ocenovaci-rozdily-z-preceneni-majetku-a-zavazku-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EugQrRPOU40wwGM5HcW2V4S09wA0oaANzA/>

KENTON, Will. Temporal Method. 16.1.2018. *Investopedia* [online]. [cit. 23.01.2019]. Dostupné z: <https://www.investopedia.com/terms/t/temporalmethod.asp>

KPMG. Foreign currency handbook. 2018. *frv.kpmg.us* [online]. © 2019 KPMG LLP. [cit. 26.01.2019] Dostupné z: <https://frv.kpmg.us/content/dam/frv/en/pdfs/2018/foreign-currency-handbook.pdf>

MAHÚTOVÁ, Silvia. IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates. 2014 *IFRSbox - Making IFRS Easy* [online]. © 2009–2019 Simlogic, s.r.o. [cit. 23.01.2019]. Dostupné z: <https://www.ifrsbox.com/ias21-foreign-exchange-rates/>

MAHÚTOVÁ, Silvia. Monetary or Non-Monetary? 2015 *IFRSbox - Making IFRS Easy* [online]. © 2009–2019 Simlogic, s.r.o. [cit. 19.01.2019]. Dostupné z: <https://www.ifrsbox.com/monetary-non-monetary/>

MAPY GOOGLE. Plzeň. *Mapy Google* [online] Mapová data © 2019 Google. Dostupné z: <https://www.google.com/maps/@49.7369461,13.3526952,16362m/data=!3m1!1e3>

MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČR. *Veřejný rejstřík a Sbírka listin* [online]. [Praha]: Ministerstvo spravedlnosti České republiky, © 2012-2015 [cit. 9.1.2019]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>

MLADÁ FRONTA. Oblíbená montovna: Česko je osmou nejatraktivnější výrobní zemí světa. 6.3.2018. *Euro: Byznys* [online]. © 2019 Mladá Fronta, a.s. [cit. 23.02.2019] Dostupné z: <https://www.euro.cz/byznys/cesko-je-osmou-nejatraktivnejsi-vyrobnizemi-na-svete-ukazala-studie-jednickou-je-cina-1396679>

MLADÁ FRONTA. Plzeň už nechce montovny. 25.9.2006. *Euro: Byznys* [online]. © 2019 Mladá Fronta, a.s. [cit. 23.02.2019] Dostupné z: https://www.euro.cz/byznys/plzen-uz-nechce-montovny-881872#utm_medium=selfpromo&utm_source=euro&utm_campaign=coppylink

MOORE STEPHENS UK. Functional currency. *Moore Stephens UK* [online]. 5.2.2015 © Moore Stephens UK [cit. 15.01.2019]. Dostupné z: <https://www.moorestephens.co.uk/news-views/february-2015/functional-currency>

PILAŘOVÁ, Ivana. Účtování v cizích měnách a problémy s tím spojené. 1.6.2010 *DAUC.cz: Portál daňových poradců a účetních profesionálů* [online]. © 2018 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 13.11.2018]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=107097&well=danarionline>

PRICEWATERHOUSECOOPERS. IFRS a české účetní předpisy – podrobnosti a rozdíly. prosinec 2009. *PwC.com* [online]. © 2009 PricewaterhouseCoopers [cit. 23.01.2019]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>

PWC. Foreign currency 2014. *pwc.com* [online]. © 2016–2019 PwC [cit. 26.01.2019] Dostupné z: <https://www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/accounting-guides/pwc-guide-foreign-currency-2014.pdf>

TREASURY TODAY. Managing FX translation risk part V – IAS 21. *Treasury Today Group* [online] Zář 2005 © 2019 Treasury Today [cit. 15.01.2019]. Dostupné z: <http://treasurytoday.com/2005/09/managing-fx-translation-risk-part-v-ias-21>

ÚTVAR KONCEPCE A ROZVOJE PLZEŇ. Městský industriální park Plzeň Borská Pole. 2018. Útvar koncepce a rozvoje Plzeň [online]. © 2019 Útvar koncepce a rozvoje města Plzně. [cit. 23.02.2019] Dostupné z: <https://ukr.plzen.eu/rozvoj-mesta/ukoncene-projekty/mestsky-industrialni-park-plzen-borska-pole/mestsky-industrialni-park-plzen-borska-pole.aspx>

Odborný článek

ZELENKOVÁ, Marie. Převod účetní závěrky na jinou měnu podle IFRS pro potřeby mezinárodních podnikových kombinací. *Český finanční a účetní časopis* [online časopis]. 2010, **5** (4), 42-52 [cit. 30.03.2019]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/85>

Seznam příloh

- Příloha A: Příklady peněžních a nepeněžních položek
- Příloha B: Seznam témat Kodifikace FASB
- Příloha C: Struktura kodifikace ASC 830 – Foreign Currency Matters
- Příloha D: Souhrnná komparační matice
- Příloha E: Industriální park Borská Pole v Plzni a umístění jednotlivých podniků
- Příloha F: Seznam společností působících v industriální zóně Borská Pole Plzeň
- Příloha G: Rozvaha a výkaz zisku a ztráty v české měně
- Příloha H: Přecenění aktiv na funkční měnu
- Příloha CH: Přecenění pasiv na funkční měnu (před zohledněním kurzových rozdílů)
- Příloha I: Přecenění výkazu zisku a ztráty na funkční měnu
- Příloha J: Přecenění pasiv na funkční měnu (po zohlednění kurzových rozdílů)
- Příloha K: Převod aktiv na měnu vykazování
- Příloha L: Převod pasiv na měnu vykazování (před zohledněním kurzových rozdílů)
- Příloha M: Převod výkazu zisku a ztráty na měnu vykazování
- Příloha N: Převod pasiv na měnu vykazování (po zohlednění kurzových rozdílů)

Příloha A

Tab. č. 37: Příklady peněžních a nepeněžních položek

Peněžní položky	Nepeněžní položky
Investice do dluhových cenných papírů	Zásoby
Pohledávky z obchodního styku	Nevratné zálohy (poskytnuté i přijaté)
Poskytnuté vratné půjčky	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 dávky	Investice do nemovitostí (při cost modelu)
Rezervy, které budou vypořádány v penězích	Biologická aktiva
Čistá investice do leasingu	Základní kapitál
Ostatní pohledávky, které mají být vypořádány v hotovosti	Ostatní složky vlastního kapitálu
Rezervy na zaměstnanecké požitky	Investice do nástrojů vlastního kapitálu
Závazky z finančního leasingu	Investice do dceřiných, přidružených a společných podniků v individuálních rozvahách, užívá-li se na ně metoda „at cost“ podle IAS 27
Peníze v hotovosti, vklady v bankách	

Zdroj: Krupová 2009, Mahútová 2015

Příloha B

Seznam témat Kodifikace FASB

Presentation

- 205 – Presentation of Financial Statements
- 210 – Balance Sheet
- 215 – Statement of Shareholder Equity
- 220 – Comprehensive Income
- 225 – Income Statement
- 230 – Statement of Cash Flows
- 235 – Notes to Financial Statements
- 250 – Accounting Changes and Error Corrections
- 255 – Changing Prices
- 260 – Earnings per Share
- 270 – Interim Reporting
- 272 – Limited Liability Entities
- 275 – Risks and Uncertainties
- 280 – Segment Reporting

Financial Statement Line Item

Assets

- 305 – Cash and Cash Equivalents
- 310 – Receivables
- 320 – Investments — Debt and Equity Securities
- 323 – Investments — Equity Method and Joint Ventures
- 325 – Investments — Other
- 330 – Inventory
- 340 – Other Assets and Deferred Costs
- 350 – Intangibles — Goodwill and Other
- 360 – Property, Plant, and Equipment

Liabilities

- 405 – Liabilities
- 410 – Asset Retirement and Environmental Obligations
- 420 – Exit or Disposal Cost Obligations
- 430 – Deferred Revenue
- 440 – Commitments
- 450 – Contingencies
- 460 – Guarantees
- 470 – Debt
- 480 – Distinguishing Liabilities from Equity

Equity

- 505 – Equity

Revenue

- 605 – Revenue Recognition

Expenses

- 705 – Cost of Sales and Services
- 710 – Compensation — General
- 712 – Compensation — Nonretirement Postemployment Benefits
- 715 – Compensation — Retirement Benefits
- 718 – Compensation — Stock Compensation
- 720 – Other Expenses
- 730 – Research and Development
- 740 – Income Taxes

Broad Transactions

- 805 – Business Combinations
- 808 – Collaborative Arrangements
- 810 – Consolidation
- 815 – Derivatives and Hedging
- 820 – Fair Value Measurements and Disclosures
- 825 – Financial Instruments
- 830 – Foreign Currency Matters
- 835 – Interest
- 840 – Leases
- 845 – Nonmonetary Transactions
- 850 – Related Party Disclosures
- 852 – Reorganizations
- 855 – Subsequent Events
- 860 – Transfers and Servicing

Industry

- 905 – Agriculture
- 908 – Airlines
- 910 – Contractors — Construction
- 912 – Contractors — Federal Government
- 915 – Development Stage Entities
- 920 – Entertainment — Broadcasters
- 922 – Entertainment — Cable Television
- 924 – Entertainment — Casinos
- 926 – Entertainment — Films
- 928 – Entertainment — Music
- 930 – Extractive Activities — Mining
- 932 – Extractive Activities — Oil and Gas
- 940 – Financial Services — Broker and Dealers
- 942 – Financial Services — Depository and Lending
- 944 – Financial Services — Insurance
- 946 – Financial Services — Investment Companies
- 948 – Financial Services — Mortgage Banking
- 950 – Financial Services — Title Plant
- 952 – Franchisors
- 954 – Health Care Entities
- 958 – Not-for-Profit Entities
- 960 – Plan Accounting — Defined Benefit Pension Plans
- 962 – Plan Accounting — Defined Contribution Pension Plans
- 965 – Plan Accounting — Health and Welfare Benefit Plans
- 970 – Real Estate — General
- 972 – Real Estate — Common Interest Realty Associations
- 974 – Real Estate — Real Estate Investment Trusts
- 976 – Real Estate — Retail Land
- 978 – Real Estate — Time-Sharing Activities
- 980 – Regulated Operations
- 985 – Software
- 995 – U.S. Steamship Entities

Zdroj: Crowley a Guanzini, 2009

Příloha C

Struktura kodifikace ASC 830 – Foreign Currency Matters

ASC 830 - Foreign Currency Matters

10 - Overall

- 00 - Status
- 05 - Overview and Background
- 10 - Objectives
- 15 - Scope and Scope Exceptions
- 20 - Glossary
- 45 - Other Presentation Matters
- 55 - Implementation Guidance and Illustrations
- 60 - Relationships

20 - Foreign Currency Transactions

- 00 - Status
- 05 - Overview and Background
- 15 - Scope and Scope Exceptions
- 20 - Glossary
- 25 - Recognition
- 30 - Initial Measurement
- 35 - Subsequent Measurement
- 40 - Derecognition
- 45 - Other Presentation Matters
- 50 - Disclosure
- 55 - Implementation Guidance and Illustrations
- 75 - XBRL Elements

30 - Translation of Financial Statements

- 00 - Status
- 05 - Overview and Background
- 15 - Scope and Scope Exceptions
- 20 - Glossary
- 40 - Derecognition
- 45 - Other Presentation Matters
- 50 - Disclosure
- 55 - Implementation Guidance and Illustrations
- 60 - Relationships
- 65 - Transition and Open Effective Date Information
- 75 - XBRL Elements

230 - Statement of Cash Flows

- 00 - Status
- 05 - Overview and Background
- 15 - Scope and Scope Exceptions
- 20 - Glossary
- 45 - Other Presentation Matters
- 55 - Implementation Guidance and Illustrations
- 75 - XBRL Elements

740 - Income Taxes

- 00 - Status
- 05 - Overview and Background
- 15 - Scope and Scope Exceptions
- 20 - Glossary
- 25 - Recognition
- 30 - Initial Measurement
- 45 - Other Presentation Matters
- 55 - Implementation Guidance and Illustrations

Zdroj: Vlastní zpracování dle FASB, 2019

Příloha D

Tab. č. 38: Souhrnná komparační matice

Aspekt	ČÚL	IAS/IFRS	US GAAP
Související předpisy/standardy	- Zákon č. 563/1991 Sb. - Vyhláška č. 500/2002 Sb. - ČÚS č. 006 - ČÚS č. 020	- IAS 21 - IFRS 9, SIC 7, IAS 29, IFRIC 22, IFRIC 16	- ASC 830 - ASC 825, 815, 320, 255
Orientace v předpisech/standardech	obtížná	snadná	velmi snadná
Dostupnost předpisů/standardů	zdarma online	zdarma online po registraci	zdarma online po registraci
Možnost tisku	ano	ano	ne, pouze pro čtení
Webové stránky	www.mfcr.cz	www.ifrs.org	www.fasb.org
Měna pro vedení účetnictví	česká koruna	funkční měna	funkční měna
Měna pro sestavení účetní závěrky	česká koruna	funkční měna a měna vykazování (presentation currency)	funkční měna a měna vykazování (reporting currency)
Kritéria pro určení funkční měny	-	stupňována dle významnosti	bez stupňování, kritéria zvažována najedou
Vznik kurzových rozdílů	- v průběhu ÚO - k rozvahovému dni	- v průběhu ÚO - k rozvahovému dni - při převodu ÚZ na funkční měnu - při převodu ÚZ na měnu vykazování	- v průběhu ÚO - k rozvahovému dni - při převodu ÚZ na funkční měnu - při převodu ÚZ na měnu vykazování
Výsledek převodu ÚZ z funkční měny do měny vykazování	-	kurzové rozdíly	úpravy z převodu
Vypořádání KR v průběhu ÚO	výsledkově	výsledkově	výsledkově
Vypořádání KR k rozvahovému dni	výsledkově	záleží na typu položky	záleží na typu položky
Vypořádání KR vzniklých převodem ÚZ z cizí měny na funkční měnu	-	výsledkově	výsledkově
Vypořádání KR	-	rozvahově	rozvahově

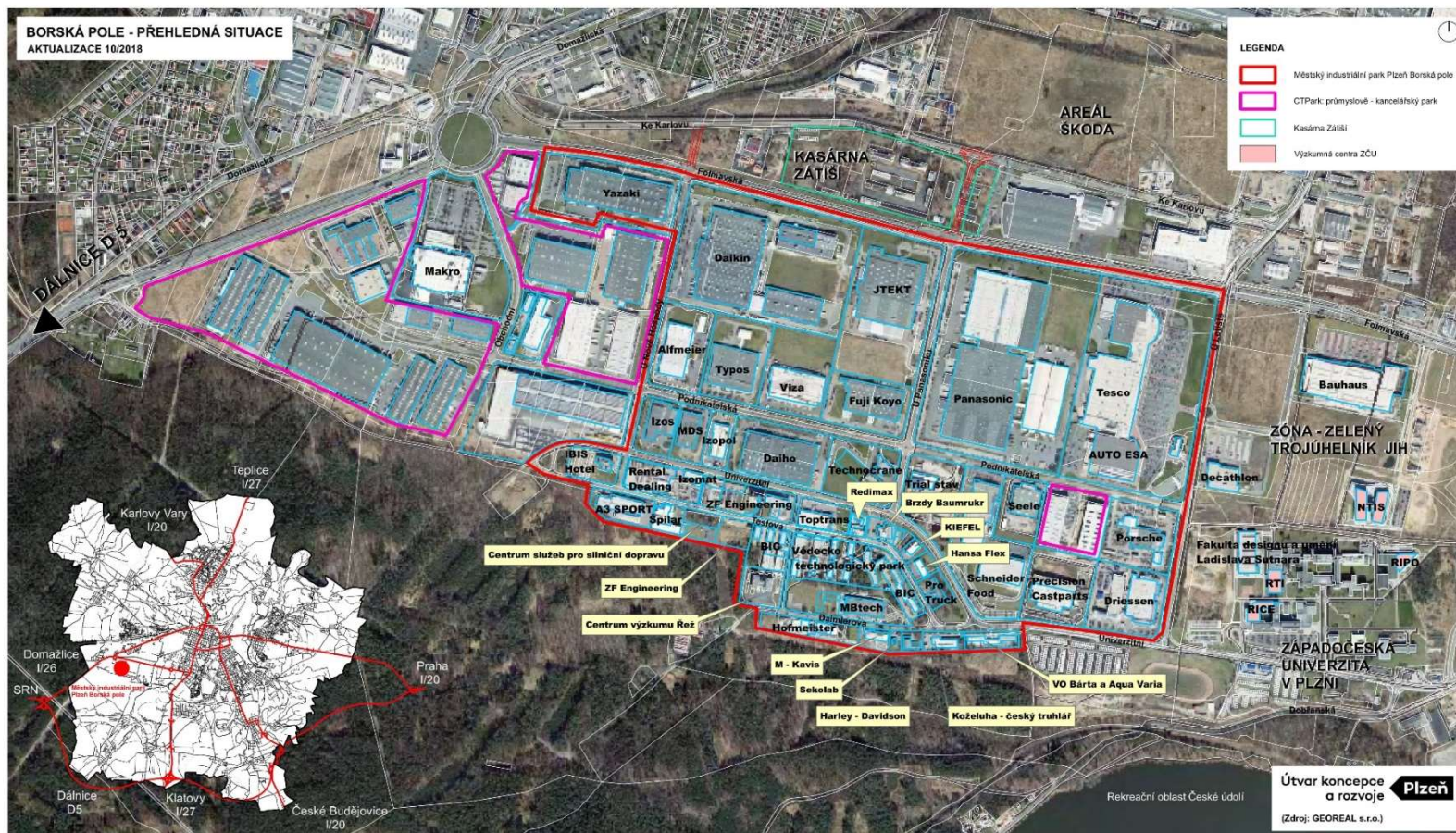
Aspekt	ČÚL	IAS/IFRS	US GAAP
vzniklých převodem ÚZ z funkční měny na měnu vykazování			
Kurz pro přepočet v průběhu ÚO	směnný kurz platný k datu transakce	směnný kurz platný k datu transakce	směnný kurz platný k datu transakce
Stanovení směnného kurzu	směnný kurz vyhlášený ČNB	není specifikováno	není specifikováno
Možnost využít neměnného směnného kurzu	ano, v podobě pevného kurzu	ano, v podobě průměrného kurzu týdne nebo měsíce	ano, v podobě průměrného kurzu týdne nebo měsíce
Stanovení neměnného směnného kurzu	kurz platný k prvnímu dni období, pro které je pevný kurz stanoven	průměr směnných kurzů za určité období	průměr směnných kurzů za určité období
Kurz pro přepočet k rozvahovému dni	směnný kurz vyhlášený ČNB k rozvahovému dni	záleží na typu položky	záleží na typu položky
Měna pro sestavení ÚZ	česká koruna	funkční měna měna vykazování	funkční měna měna vykazování
Převod ÚZ na jinou měnu	není možný	je možný	je možný
Metoda pro přecenění ÚZ z cizí měny na funkční měnu	-	peněžně nepeněžní metoda metoda přecenění	peněžně nepeněžní metoda časová metoda
Přecenění peněžních položek	-	závěrkový kurz	závěrkový kurz
Přecenění nepeněžních položek v historických cenách	-	směnný kurz k datu transakce	směnný kurz k datu transakce
Přecenění nepeněžních položek v reálné hodnotě	-	směnný kurz k datu, kdy byla RH stanovena	směnný kurz k datu, kdy byla RH stanovena
Metoda pro převod ÚZ z funkční měny na měnu vykazování	-	metoda současného kurzu	metoda současného kurzu
Převod aktiv a závazků	-	závěrkový kurz	závěrkový kurz
Převod nákladů a výnosů	-	směnný kurz k datu transakce	směnný kurz k datu transakce
Převod kapitálových účtů	-	historický směnný kurz	historický směnný kurz
Výkaz pro zveřejňování běžných KR	výkaz zisku a ztráty	výkaz o úplném výsledku	výkaz zisku a ztráty
Souhrnná položka pro vykazování kurzových	ostatní finanční výnosy	gains	gains

Aspekt	ČÚL	IAS/IFRS	US GAAP
zisků			
Souhrnná položka pro vykazování kurzových ztrát	ostatní finanční náklady	losses	losses
Zveřejňování KR z převodu ÚZ na měnu vykazování	-	jako běžné KR	jako běžné KR
Zveřejňování KR z převodu ÚZ na měnu vykazování	-	OCI + fond z převodu cizí měny ve vlastním kapitálu	OCI + kumulativní úpravy z převodu ve vlastním kapitálu
Zaměření informací v příloze v ÚZ	směnné kurzy a jejich použití	funkční měna a její změny	KR z transakcí ve vysoce inflačních ekonomikách, analýza změn účtu CTA během období

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Příloha E

Obr. č. 7: Industriální zóna Borská Pole v Plzni a umístění jednotlivých podniků



Zdroj: Útvar koncepce a rozvoje Plzeň, 2018

Příloha F

Tab. č. 39: Seznam společností působících v industriální zóně Borská Pole Plzeň

Firma	IČO	Země původu	Předmět činnosti
A3 SPORT s.r.o.	26350823	ČR	sklad sportovního zboží
Alfmeier CZ s.r.o.	26167492	Německo	výroba komponentů pro automobilový průmysl
AL-TRAX, s.r.o.	28608194	ČR	výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení
AQUA VARIA, s.r.o.	26386437	ČR	realizace rodinných a veřejných bazénů na klíč
BIC Plzeň, s.r.o.	45354774	ČR	podnikatelský inkubátor a vědeckotechnický park
Bitcomp s.r.o.	03281175	ČR	činnost v oblasti informačních technologií
BRZDY BAUMRUKR, s.r.o.	26347229	ČR	opravy dvoustopých motorových vozidel, prodej náhradních dílů
Centrum výzkumu Řež s.r.o.	26722445	ČR	výzkum a vývoj v oboru energetiky
CORTIS Consulting s.r.o.	26397668	ČR	poskytování software a poradenství v oblasti software a hardware, zpracování dat, správa sítí
DAIHO CZECH s.r.o.	26178435	Japonsko	výroba a prodej plastových výlisků pro průmyslová odvětví
Daikin Industries Czech Republic s.r.o.	26357895	Japonsko	výroba klimatizačních zařízení
Diadema Internet s.r.o.	29093961	ČR	služby přístupu k síti Internet, přenos dat
Diadema Software s.r.o.	26400758	ČR	poskytování software, poradenství v oblasti software a hardware
DOMOZA projekt s.r.o.	28145089	ČR	pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb
Fuji Koyo Czech, s.r.o.	26733561	Japonsko	výroba komponentů řízení pro automobilový průmysl
HANSA-FLEX, spol. s r.o.	63982846	Německo	prodej systémů a náhradních dílů v oblasti hydrauliky
HOFMANN CZ s.r.o.	26339978	Německo	pronájem nemovitostí,

Firma	IČO	Země původu	Předmět činnosti
			bytů a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb
Hotel Ibis Pilsen Holding s.r.o.	06736980	ČR	provozování hotelových a restauračních služeb
IZOMAT stavebniny s.r.o.	45242003	ČR	dodávky stavebních materiálů, stavebnin, výroba a prodej technických izolací
IZOPOL DVOŘÁK, s.r.o.	26342391	ČR	výroba obalů z pěnového polystyrenu
IZOS, s.r.o.	47285338	ČR	výroba izolačních dvojskel
Jan Špilar, Ryby – drůbež	18711227	ČR	porcování, balení a vážení chlazené drůbeže
JTEKT Automotive Czech Plzen s.r.o.	26734851	Japonsko	výroba komponentů řízení pro automobilový průmysl
KIEFEL Automotive s.r.o. (dříve SWA, s.r.o.)	46884513	Německo	výroba nástrojů, strojů a zařízení pro automobilový průmysl
KONTRON ECT design s.r.o.	25241494	Německo	vývoj a prodej embedded počítačů a embedded hardware
KOŽELUHA – ČESKÝ TRUHLÁŘ, s.r.o.	25220748	ČR	výroba dřevěných částí interiérů
MATEX PM, s.r.o.	26390906	ČR	laserové kalení, svařování a navařování, laboratorní zkoušky
MBtech Bohemia s.r.o.	65416082	Francie	technologické centrum se zkušební vývojovou dílnou
MDS Engineering k.s.	49790102	ČR	výroba přesných strojírenských výrobků, strojů, nástrojů a součástí
M-KAVIS Plzeň, spol s r.o.	47717025	ČR	nákup, skladování a prodej drogistického zboží
Panasonic AVC Networks Czech, s.r.o.	64833054	Japonsko	výroba televizorů
PHD BIKES, a.s.	29113997	ČR	prodej a servis motocyklů Harley-Davidson
Porsche Inter Auto CZ, spol. s r.o.	47124652	Německo	centrum pro motoristy (prodej, služby)
Precision Castparts CZ s.r.o.	25249959	USA	obrábění výkovek a odlitků pro letecký a energetický průmysl
Pro Truck autopříslušenství s.r.o.	61170640	ČR	velkoobchod s autopříslušenstvím, doplňky a náhradními díly
REDIMAX spol. s r.o.	45349134	ČR	renovace a výroba

Firma	IČO	Země původu	Předmět činnosti
			diamantových nástrojů, servis a prodej malé stavební mechanizace
RENTAL DEALING s.r.o.	25209248	Lichtenštejnsko	realitní činnost
Safran Cabin CZ s.r.o. (dříve Zodiac Galleys Europe, s.r.o.)	26339510	Francie	výroba interiérů vlakových souprav a letadel
seele pilsen s.r.o.	64361551	Německo	výroba prvků z nerezových a ušlechtilých ocelí pro stavební konstrukce
SEKOLAB s.r.o.	25224646	ČR	rozbory pitných a odpadních vod
SPREN s.r.o.	29084792	ČR	výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení
Technocrane s.r.o.	26353458	Německo	výroba teleskopických kamerových jeřábů pro filmová a televizní studia
TOPTRANS EU, a.s.	28202376	Slovensko	expresní vnitrostátní a zahraniční přeprava zásilek
TRIAL STAV s.r.o.	26363712	ČR	prodej stavebního materiálu a stavebnin
Typos, tiskařské závody, s.r.o.	28433301	Lucembursko	polygrafická výroba
Vědeckotechnický park Plzeň, a.s.	26392054	ČR	podpora rozvoje výzkumného potenciálu ZČU Plzeň, inovačních aktivit firem a poradenské služby podnikatelům
Velkoobchod Pavel Bárta	41689186	ČR	velkoobchod s nápoji
VIZA AUTO CZ, s.r.o.	26354063	Španělsko	výroba rámců sedaček pro automobilový průmysl
Vodaprim s.r.o.	26410257	ČR	úprava a rozvod užit. vody a provoz. vodovodů a kanalizací
Yazaki Wiring Technologies Czech s.r.o.	47716011	Japonsko	montáž kabelových svazků pro automobilový průmysl
ZF Engineering Plzeň s.r.o.	26343398	Německo	výzkumné, vývojové a testovací centrum.

Zdroj: Útvar koncepce a rozvoje města Plzně (2018), Bisnode (2019), Veřejný rejstřík a Sběrka listin (2017)

Příloha G

Rozvaha a výkaz zisku a ztráty v české měně

		31.03.2018			31.03.2017
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
ROZVAHA		Daikin Industries Czech Republic s.r.o.			
v plném rozsahu		IČO 263 57 895			
k datu		U Nové Hospody 1155/1			
31.03.2018		301 00 Plzeň - Skvrňany			
(v tisících Kč)					
	AKTIVA CELKEM	14 310 671	3 816 844	10 493 827	10 137 397
B.	Dlouhodobý majetek	5 713 899	3 767 486	1 946 413	1 955 867
<i>B.I.</i>	<i>Dlouhodobý nehmotný majetek</i>	<i>60 481</i>	<i>56 784</i>	<i>3 697</i>	<i>6 367</i>
<i>B.I.2.</i>	<i>Ocenitelná práva</i>	<i>60 431</i>	<i>56 784</i>	<i>3 647</i>	<i>5 577</i>
<i>B.I.2.1.</i>	<i>Software</i>	<i>60 431</i>	<i>56 784</i>	<i>3 647</i>	<i>5 577</i>
<i>B.I.5.</i>	<i>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek</i>	<i>50</i>		<i>50</i>	<i>790</i>
<i>B.I.5.1.</i>	<i>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek</i>				
<i>B.I.5.2.</i>	<i>Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek</i>	<i>50</i>		<i>50</i>	<i>790</i>
<i>B.II.</i>	<i>Dlouhodobý hmotný majetek</i>	<i>5 653 418</i>	<i>3 710 702</i>	<i>1 942 716</i>	<i>1 949 500</i>
<i>B.II.1.</i>	<i>Pozemky a stavby</i>	<i>1 319 718</i>	<i>689 559</i>	<i>630 159</i>	<i>624 089</i>
<i>B.II.1.1.</i>	<i>Pozemky</i>	<i>52 855</i>		<i>52 855</i>	<i>52 855</i>
<i>B.II.1.2.</i>	<i>Stavby</i>	<i>1 266 863</i>	<i>689 559</i>	<i>577 304</i>	<i>571 234</i>
<i>B.II.2.</i>	<i>Hmotné movité věci a jejich soubory</i>	<i>4 259 096</i>	<i>3 021 143</i>	<i>1 237 953</i>	<i>1 274 771</i>
<i>B.II.5.</i>	<i>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek</i>	<i>74 604</i>		<i>74 604</i>	<i>50 640</i>
<i>B.II.5.1.</i>	<i>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek</i>	<i>3 588</i>		<i>3 588</i>	<i>8 774</i>
<i>B.II.5.2.</i>	<i>Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek</i>	<i>71 016</i>		<i>71 016</i>	<i>41 866</i>
C.	Oběžná aktiva	8 570 247	49 358	8 520 889	8 144 723
<i>C.I.</i>	<i>Zásoby</i>	<i>725 286</i>	<i>49 358</i>	<i>675 928</i>	<i>630 350</i>
<i>C.I.1.</i>	<i>Materiál</i>	<i>722 863</i>	<i>49 358</i>	<i>673 505</i>	<i>626 579</i>
<i>C.I.2.</i>	<i>Nedokončená výroba a polotovary</i>	<i>2 053</i>		<i>2 053</i>	<i>1 531</i>
<i>C.I.3.</i>	<i>Výrobky a zboží</i>	<i>370</i>		<i>370</i>	<i>2 240</i>
<i>C.I.3.1.</i>	<i>Výrobky</i>	<i>370</i>		<i>370</i>	<i>2 240</i>
<i>C.II.</i>	<i>Pohledávky</i>	<i>7 844 621</i>		<i>7 844 621</i>	<i>7 513 925</i>
<i>C.II.2.</i>	<i>Krátkodobé pohledávky</i>	<i>7 844 621</i>		<i>7 844 621</i>	<i>7 513 925</i>
<i>C.II.2.1.</i>	<i>Pohledávky z obchodních vztahů</i>	<i>1 370 692</i>		<i>1 370 692</i>	<i>1 257 859</i>
<i>C.II.2.2.</i>	<i>Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba</i>	<i>6 359 958</i>		<i>6 359 958</i>	<i>6 161 759</i>
<i>C.II.2.4.</i>	<i>Pohledávky - ostatní</i>	<i>113 971</i>		<i>113 971</i>	<i>94 307</i>
<i>C.II.2.4.3.</i>	<i>Stát - daňové pohledávky</i>	<i>4 409</i>		<i>4 409</i>	
<i>C.II.2.4.4.</i>	<i>Krátkodobé poskytnuté zálohy</i>	<i>6 961</i>		<i>6 961</i>	<i>6 810</i>
<i>C.II.2.4.5.</i>	<i>Dohadné účty aktivní</i>	<i>98 150</i>		<i>98 150</i>	<i>69 997</i>
<i>C.II.2.4.6.</i>	<i>Jiné pohledávky</i>	<i>4 451</i>		<i>4 451</i>	<i>17 500</i>
<i>C.IV.</i>	<i>Peněžní prostředky</i>	<i>340</i>		<i>340</i>	<i>448</i>
<i>C.IV.1.</i>	<i>Peněžní prostředky v pokladně</i>	<i>340</i>		<i>340</i>	<i>334</i>
<i>C.IV.2.</i>	<i>Peněžní prostředky na účtech</i>				<i>114</i>
D.	Časové rozlišení	26 525		26 525	36 807
<i>D.1.</i>	<i>Náklady příštích období</i>	<i>26 525</i>		<i>26 525</i>	<i>36 807</i>

		31.03.2018	31.03.2017
	PASIVA CELKEM	10 493 827	10 137 397
A.	Vlastní kapitál	8 898 213	8 546 977
<i>A.I.</i>	<i>Základní kapitál</i>	<i>1 860 000</i>	<i>1 860 000</i>
A.I.1.	Základní kapitál	1 860 000	1 860 000
<i>A.III.</i>	<i>Fondy ze zisku</i>	<i>186 000</i>	<i>186 000</i>
A.III.1.	Ostatní rezervní fondy	186 000	186 000
<i>A.IV.</i>	<i>Výsledek hospodaření minulých let (+/-)</i>	<i>6 500 976</i>	<i>5 791 517</i>
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	6 500 976	5 791 517
A.V.	<i>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</i>	<i>351 237</i>	<i>709 460</i>
B.+C.	Cizí zdroje	1 595 614	1 590 420
B.	Rezervy	35 083	44 450
B.IV.	Ostatní rezervy	35 083	44 450
C.	Závazky	1 560 531	1 545 970
C.I.	Dlouhodobé závazky	95 253	94 098
C.I.8.	Odložený daňový závazek	95 253	94 098
C.II.	Krátkodobé závazky	1 465 278	1 451 872
C.II.3.	Krátkodobé přijaté zálohy	1 700	
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	861 565	750 451
C.II.8.	Závazky ostatní	602 013	701 421
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům	598	270
C.II.8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	86 021	265 080
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	505 334	423 226
C.II.8.7.	Jiné závazky	10 060	12 845

		Období do 31.03.2018	Období do 31.03.2017
<p>VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v druhovém členění</p> <p>období končící k 31.03.2018 (v tisících Kč)</p> <p style="text-align: right;">Daikin Industries Czech Republic s.r.o. IČO 263 57 895 U Nové Hospody 1155/1 301 00 Plzeň - Skvrňany</p>			
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	12 079 495	13 549 034
A.	Výkonová spotřeba	10 593 297	11 861 584
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	9 773 301	10 884 258
A.3.	Služby	819 996	977 326
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	-1 407	5 975
C.	Aktivace (-)	-560	-637
D.	Osobní náklady	599 704	554 445
D.1.	Mzdové náklady	451 355	417 486
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	148 349	136 959
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	137 409	127 916
D.2.2.	Ostatní náklady	10 940	9 043
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	379 575	349 479
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	377 544	359 549
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	377 544	359 549
E.2.	Úpravy hodnot zásob	2 042	-9 994
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	-11	-76
III.	Ostatní provozní výnosy	176 854	163 757
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	353	515
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	111 728	122 532
III.3.	Jiné provozní výnosy	64 773	40 710
F.	Ostatní provozní náklady	118 894	112 323
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	154	95
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	97 262	77 883
F.3.	Daně a poplatky	965	1 002
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	-9 368	5 120
F.5.	Jiné provozní náklady	29 881	28 223
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	566 846	829 622
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	654	349
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	654	349
VII.	Ostatní finanční výnosy	75 868	118 197
K.	Ostatní finanční náklady	193 989	81 759
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-117 467	36 787
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	449 379	866 409
L.	Daň z příjmů	98 142	156 949
L.1.	Daň z příjmů splatná	96 987	163 700
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	1 155	-6 751
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	351 237	709 460
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	351 237	709 460
*	Čistý obrat za účetní období	12 332 871	13 831 337

Příloha H

Přecenění aktiv na funkční měnu

AKTIVA

období končící k 31.3.2018

v tisících jednotkách dané měny

	Brutto CZK	Korekce CZK	Netto CZK	položka	kurz	Brutto EUR	Korekce EUR	Netto EUR
AKTIVA CELKEM	14 310 671	3 816 844	10 493 827	-	-	553 495	144 871	408 624
B. Dlouhodobý majetek	5 713 899	3 767 486	1 946 413	-	-	216 115	142 970	73 145
B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek	60 481	56 784	3 697	-	-	2 155	2 023	132
B.I.2. Ocenitelná práva	60 431	56 784	3 647	-	-	2 153	2 023	130
B.I.2.1. Software	60 431	56 784	3 647	N	28,065	2 153	2 023	130
B.I.5. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	50		50	-	-	2		2
B.I.5.2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	50		50	N	25,965	2		2
B.II. Dlouhodobý hmotný majetek	5 653 418	3 710 702	1 942 716	-	-	213 960	140 947	73 013
B.II.1. Pozemky a stavby	1 319 718	689 559	630 159	-	-	47 024	24 570	22 454
B.II.1.1. Pozemky	52 855		52 855	N	28,065	1 883		1 883
B.II.1.2. Stavby	1 266 863	689 559	577 304	N	28,065	45 140	24 570	20 570
B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory	4 259 096	3 021 143	1 237 953	N	25,96	164 064	116 377	47 687
B.II.5. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	74 604		74 604	-	-	2 873		2 873
B.II.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	3 588		3 588	N	26,09	138		138
B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	71 016		71 016	N	25,965	2 735		2 735
C. Oběžná aktiva	8 570 247	49 358	8 520 889	-	-	336 420	1 901	334 519
C.I. Zásoby	725 286	49 358	675 928	-	-	27 933	1 901	26 032
C.I.1. Materiál	722 863	49 358	673 505	N	25,965	27 840	1 901	25 939
C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary	2 053		2 053	N	25,965	79		79
C.I.3. Výrobky a zboží	370		370	-	-	14		14
C.I.3.1. Výrobky	370		370	N	25,965	14		14
C.II. Pohledávky	7 844 621		7 844 621	-	-	308 474		308 474
C.II.2. Krátkodobé pohledávky	7 844 621		7 844 621	-	-	308 474		308 474
C.II.2.1. Pohledávky z obchodních vztahů	1 370 692		1 370 692	P	25,43	53 901		53 901
C.II.2.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	6 359 958		6 359 958	P	25,43	250 097		250 097
C.II.2.4. Pohledávky - ostatní	113 971		113 971	-	-	4 476		4 476
C.II.2.4.3. Stát - daňové pohledávky	4 409		4 409	P	25,43	173		173
C.II.2.4.4. Krátkodobé poskytnuté zálohy	6 961		6 961	N	25,965	268		268
C.II.2.4.5. Dohadné účty aktivní	98 150		98 150	N	25,43	3 860		3 860
C.II.2.4.6. Jiné pohledávky	4 451		4 451	P	25,43	175		175
C.IV. Peněžní prostředky	340		340	-	-	13		13
C.IV.1. Peněžní prostředky v pokladně	340		340	P	25,43	13		13
D. Časové rozlišení	26 525		26 525	-	-	960		960
D.1. Náklady příštích období	26 525		26 525	N	27,62	960		960

Příloha CH

Přecenění pasiv na funkční měnu (před zohledněním kurzových rozdílů)

PASIVA před kurzovými rozdíly
období končící k 31.3.2018
v tisících jednotkách dané měny

	CZK	položka	kurz	EUR
PASIVA CELKEM	10 493 827	-	-	389 111
A. Vlastní kapitál	8 898 213	-	-	326 386
A.I. Základní kapitál	1 860 000	-	-	59 349
A.I.1. Základní kapitál	1 860 000	N	31,34	59 349
A.III. Fondy ze zisku	186 000	-	-	7 203
A.III.1. Ostatní rezervní fondy	186 000	N	-	7 203
A.IV. Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	6 500 976	-	-	248 137
A.IV.2. Nerozdělený zisk minulých let	6 500 976	-	-	248 137
A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	351 237	-	viz VZZ	11 697
B.+C. Cizí zdroje	1 595 614	-	-	62 725
B. Rezervy	35 083	-	-	1 359
B.IV. Ostatní rezervy	35 083	N	25,823	1 359
C. Závazky	1 560 531	-	-	61 366
C.I. Dlouhodobé závazky	95 253	-	-	3 746
C.I.8. Odložený daňový závazek	95 253	P	25,43	3 746
C.II. Krátkodobé závazky	1 465 278	-	-	57 620
C.II.3. Krátkodobé přijaté zálohy	1 700	N	25,965	65
C.II.4. Závazky z obchodních vztahů	861 565	P	25,43	33 880
C.II.8. Závazky ostatní	602 013	P	-	23 675
C.II.8.3. Závazky k zaměstnancům	598	P	25,43	24
C.II.8.5. Stát - daňové závazky a dotace	86 021	P	25,43	3 383
C.II.8.6. Dohadné účty pasivní	505 334	N	25,43	19 872
C.II.8.7. Jiné závazky	10 060	P	25,43	396

Příloha I

Přecenění výkazu zisku a ztráty na funkční měnu

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

období končící k 31.3.2018

v tisících jednotkách dané měny

	CZK	kurz	EUR
I. Tržby z prodeje výrobků a služeb	12 079 495	25,92	466 030
A. Výkonová spotřeba	10 593 297	-	408 692
A.2. Spotřeba materiálu a energie	9 773 301	25,92	377 056
A.3. Služby	819 996	25,92	31 636
B. Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	-1 407	25,92	-54
C. Aktivace (-)	-560	25,92	-22
D. Osobní náklady	599 704	-	23 136
D.1. Mzdové náklady	451 355	25,92	17 413
D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	148 349	-	5 723
D.2.1. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	137 409	25,92	5 301
D.2.2. Ostatní náklady	10 940	25,92	422
E. Úpravy hodnot v provozní oblasti	379 575	-	14 622
E.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	377 544	-	14 543
E.1.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	377 544	25,96	14 543
E.2. Úpravy hodnot zásob	2 042	25,965	79
E.3. Úpravy hodnot pohledávek	-11	25,43	-0,4
III. Ostatní provozní výnosy	176 854	-	6 823
III.1. Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	353	25,92	14
III.2. Tržby z prodaného materiálu	111 728	25,92	4 310
III.3. Jiné provozní výnosy	64 773	25,92	2 499
F. Ostatní provozní náklady	118 894	-	4 587
F.1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	154	25,92	6
F.2. Zůstatková cena prodaného materiálu	97 262	25,92	3 752
F.3. Daně a poplatky	965	25,92	37
F.4. Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	-9 368	25,92	-361
F.5. Jiné provozní náklady	29 881	25,92	1 153
* Provozní výsledek hospodaření (+/-)	566 846	-	21 892
VI. Výnosové úroky a podobné výnosy	654	-	25
VI.1. Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	654	25,92	25
VII. Ostatní finanční výnosy	75 868	25,92	496
K. Ostatní finanční náklady	193 989	25,92	6 858
* Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-117 467	-	-6 337
** Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	449 379	-	15 556
L. Daň z příjmů	98 142	-	3 859
L.1. Daň z příjmů splatná	96 987	25,43	3 814
L.2. Daň z příjmů odložená (+/-)	1 155	25,43	45
** Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	351 237	-	11 697
Kurzový zisk z přecenění na funkční měnu	-	-	19 513
*** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	351 237	-	31 210
* Čistý obrát za účetní období	12 332 871	-	492 887

Příloha J

Přecenění pasiv na funkční měnu (po zohlednění kurzových rozdílů)

PASIVA finální výsledek
období končící k 31.3.2018
v tisících jednotkách dané měny

	CZK	položka	kurz	EUR
PASIVA CELKEM	10 493 827	-	-	408 624
A. Vlastní kapitál	8 898 213	-	-	345 899
A.I. Základní kapitál	1 860 000	-	-	59 349
A.I.1. Základní kapitál	1 860 000	N	31,34	59 349
A.III. Fondy ze zisku	186 000	-	-	7 203
A.III.1. Ostatní rezervní fondy	186 000	N	-	7 203
A.IV. Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	6 500 976	-	-	248 137
A.IV.2. Nerozdělený zisk minulých let	6 500 976	-	-	248 137
A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	351 237	-	viz VZZ	31 210
B.+C. Cizí zdroje	1 595 614	-	-	62 725
B. Rezervy	35 083	-	-	1 359
B.IV. Ostatní rezervy	35 083	N	25,823	1 359
C. Závazky	1 560 531	-	-	61 366
C.I. Dlouhodobé závazky	95 253	-	-	3 746
C.I.8. Odložený daňový závazek	95 253	P	25,43	3 746
C.II. Krátkodobé závazky	1 465 278	-	-	57 620
C.II.3. Krátkodobé přijaté zálohy	1 700	N	25,965	65
C.II.4. Závazky z obchodních vztahů	861 565	P	25,43	33 880
C.II.8. Závazky ostatní	602 013	P	-	23 675
C.II.8.3. Závazky k zaměstnancům	598	P	25,43	24
C.II.8.5. Stát - daňové závazky a dotace	86 021	P	25,43	3 383
C.II.8.6. Dohadné účty pasivní	505 334	N	25,43	19 872
C.II.8.7. Jiné závazky	10 060	P	25,43	396

Příloha K

Převod aktiv na měnu vykazování

AKTIVA

období končící k 31.3.2018

v tisících jednotkách dané měny

	Brutto EUR	Korekce EUR	Netto EUR		Brutto JPY	Korekce JPY	Netto JPY
AKTIVA CELKEM	553 495	144 871	408 624	-	72 590 899	18 999 861	53 591 038
B. Dlouhodobý majetek	216 115	142 970	73 145	-	28 343 512	18 750 545	9 592 967
B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek	2 155	2 023	132	-	282 406	265 356	17 312
B.I.2. Ocenitelná práva	2 153	2 023	130	-	282 406	265 356	17 050
B.I.2.1. Software	2 153	2 023	130	131,15	282 406	265 356	17 050
B.I.5. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	2		2	-	262		262
B.I.5.2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	2		2	131,15	262		262
B.II. Dlouhodobý hmotný majetek	213 960	140 947	73 013	-	28 060 844	18 485 189	9 575 655
B.II.1. Pozemky a stavby	47 024	24 570	22 454	-	6 167 076	3 222 365	2 944 711
B.II.1.1. Pozemky	1 883		1 883	131,15	246 955		246 955
B.II.1.2. Stavby	45 140	24 570	20 570	131,15	5 920 121	3 222 365	2 697 756
B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory	164 064	116 377	47 687	131,15	21 516 974	15 262 824	6 254 150
B.II.5. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	2 873		2 873	-	376 794		376 794
B.II.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	138		138	131,15	18 099		18 099
B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	2 735		2 735	131,15	358 695		358 695
C. Oběžná aktiva	336 420	1 901	334 519	-	44 121 483	249 316	43 872 167
C.I. Zásoby	27 933	1 901	26 032	-	3 663 413	249 316	3 414 097
C.I.1. Materiál	27 840	1 901	25 939	131,15	3 651 216	249 316	3 401 900
C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary	79		79	131,15	10 361		10 361
C.I.3. Výrobky a zboží	14		14	-	1 836		1 836
C.I.3.1. Výrobky	14		14	131,15	1 836		1 836
C.II. Pohledávky	308 474		308 474	-	40 456 365		40 456 365
C.II.2. Krátkodobé pohledávky	308 474		308 474	-	40 456 365		40 456 365
C.II.2.1. Pohledávky z obchodních vztahů	53 901		53 901	131,15	7 069 116		7 069 116
C.II.2.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	250 097		250 097	131,15	32 800 222		32 800 222
C.II.2.4. Pohledávky - ostatní	4 476		4 476	-	587 027		587 027
C.II.2.4.3. Stát - daňové pohledávky	173		173	131,15	22 689		22 689
C.II.2.4.4. Krátkodobé poskytnuté zálohy	268		268	131,15	35 148		35 148
C.II.2.4.5. Dohadné účty aktivní	3 860		3 860	131,15	506 239		506 239
C.II.2.4.6. Jiné pohledávky	175		175	131,15	22 951		22 951
C.IV. Peněžní prostředky	13		13	-	1 705		1 705
C.IV.1. Peněžní prostředky v pokladně	13		13	131,15	1 705		1 705
D. Časové rozlišení	960		960	-	125 904		125 904
D.1. Náklady příštích období	960		960	131,15	125 904		125 904

Příloha L

Převod pasiv na měnu vykazování (před zohledněním kurzových rozdílů)

PASIVA před kurzovými rozdíly
období končící k 31.3.2018
v tisících jednotkách dané měny

	EUR	kurz	JPY
PASIVA CELKEM	408 624	131,15	55 277 149
A. Vlastní kapitál	345 899	-	47 050 765
A.I. Základní kapitál	59 349	-	7 783 621
A.I.1. Základní kapitál	59 349	131,15	7 783 621
A.III. Fondy ze zisku	7 203	-	944 673
A.III.1. Ostatní rezervní fondy	7 203	131,15	944 673
A.IV. Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	248 137	-	32 543 168
A.IV.2. Nerozdělený zisk minulých let	248 137	131,15	32 543 168
A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	31 210	viz VZZ	5 779 303
B.+C. Cizí zdroje	62 725	-	8 226 384
B. Rezervy	1 359	-	178 233
B.IV. Ostatní rezervy	1 359	131,15	178 233
C. Závazky	61 366	-	8 048 151
C.I. Dlouhodobé závazky	3 746	-	491 288
C.I.8. Odložený daňový závazek	3 746	131,15	491 288
C.II. Krátkodobé závazky	57 620	-	7 556 863
C.II.3. Krátkodobé přijaté zálohy	65	131,15	8 525
C.II.4. Závazky z obchodních vztahů	33 880	131,15	4 443 362
C.II.8. Závazky ostatní	23 675	-	3 104 976
C.II.8.3. Závazky k zaměstnancům	24	131,15	3 148
C.II.8.5. Stát - daňové závazky a dotace	3 383	131,15	443 680
C.II.8.6. Dohadné účty pasivní	19 872	131,15	2 606 213
C.II.8.7. Jiné závazky	396	131,15	51 935

Příloha M

Převod výkazu zisku a ztráty na měnu vykazování

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

období končící k 31.3.2018

v tisících jednotkách dané měny

	EUR	kurz	JPY
I. Tržby z prodeje výrobků a služeb	466 030	132	61 515 960
A. Výkonová spotřeba	408 692	-	53 947 344
A.2. Spotřeba materiálu a energie	377 056	132	49 771 392
A.3. Služby	31 636	132	4 175 952
B. Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	-54	132	-7 128
C. Aktivace (-)	-22	132	-2 904
D. Osobní náklady	23 136	-	3 053 952
D.1. Mzdové náklady	17 413	132	2 298 516
D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	5 723	-	755 436
D.2.1. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	5 301	132	699 732
D.2.2. Ostatní náklady	422	132	55 704
E. Úpravy hodnot v provozní oblasti	14 622	-	1 930 051
E.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	14 543	-	1 919 676
E.1.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	14 543	132	1 919 676
E.2. Úpravy hodnot zásob	79	132	10 428
E.3. Úpravy hodnot pohledávek	-0,4	132	-53
III. Ostatní provozní výnosy	6 823	-	900 636
III.1. Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	14	132	1 848
III.2. Tržby z prodaného materiálu	4 310	132	568 920
III.3. Jiné provozní výnosy	2 499	132	329 868
F. Ostatní provozní náklady	4 587	-	605 484
F.1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	6	132	792
F.2. Zůstatková cena prodaného materiálu	3 752	132	495 264
F.3. Daně a poplatky	37	132	4 884
F.4. Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	-361	132	-47 652
F.5. Jiné provozní náklady	1 153	132	152 196
* Provozní výsledek hospodaření (+/-)	21 892	-	2 889 797
VI. Výnosové úroky a podobné výnosy	25	-	3 300
VI.1. Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	25	132	3 300
VII. Ostatní finanční výnosy	496	132	65 472
K. Ostatní finanční náklady	6 858	132	905 256
* Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-6 337	-	-836 484
** Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	15 556	-	3 726 281
L. Daň z příjmů	3 859	-	506 108
L.1. Daň z příjmů splatná	3 814	131,15	500 206
L.2. Daň z příjmů odložená (+/-)	45	131,15	5 902
** Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	11 697	-	3 220 173
Kurzový zisk z přecenění na funkční měnu	19 513	131,15	2 559 130
*** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	31 210	-	5 779 303
* Čistý obrat za účetní období	492 887	-	65 044 498

Příloha N

Převod pasiv na měnu vykazování (po zohlednění kurzových rozdílů)

PASIVA finální výsledek
období končící k 31.3.2018
v tisících jednotkách dané měny

	EUR	kurz	JPY
PASIVA CELKEM	408 624	131,15	53 591 038
A. Vlastní kapitál	345 899	-	45 364 654
A.I. Základní kapitál	59 349	-	7 783 621
A.I.1. Základní kapitál	59 349	131,15	7 783 621
A.III. Fondy ze zisku	7 203	-	944 673
A.III.1. Ostatní rezervní fondy	7 203	131,15	944 673
A.IV. Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	248 137	-	32 543 168
A.IV.2. Nerozdělený zisk minulých let	248 137	131,15	32 543 168
A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	31 210	viz VZZ	5 779 303
A.VI. Fond z převodu cizí měny	-	-	-1 686 111
B.+C. Cizí zdroje	62 725	-	8 226 384
B. Rezervy	1 359	-	178 233
B.IV. Ostatní rezervy	1 359	131,15	178 233
C. Závazky	61 366	-	8 048 151
C.I. Dlouhodobé závazky	3 746	-	491 288
C.I.8. Odložený daňový závazek	3 746	131,15	491 288
C.II. Krátkodobé závazky	57 620	-	7 556 863
C.II.3. Krátkodobé přijaté zálohy	65	131,15	8 525
C.II.4. Závazky z obchodních vztahů	33 880	131,15	4 443 362
C.II.8. Závazky ostatní	23 675	-	3 104 976
C.II.8.3. Závazky k zaměstnancům	24	131,15	3 148
C.II.8.5. Stát - daňové závazky a dotace	3 383	131,15	443 680
C.II.8.6. Dohadné účty pasivní	19 872	131,15	2 606 213
C.II.8.7. Jiné závazky	396	131,15	51 935

Abstrakt

ČERMÁKOVÁ, Andrea. *Problematika volby měny v účetním výkaznictví podniků*. Plzeň, 2019. 129 s. Diplomová práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: cizí měna, kurzové rozdíly, IAS 21, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS, Všeobecně uznávané účetní principy US GAAP, úpravy z převodu, ASC 830, funkční měna, měna vykazování, závěrkový kurz

Předložená diplomová práce se zabývá problematikou volby měny v účetním výkaznictví podniků z hlediska české účetní legislativy, Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS a Všeobecně uznávaných účetních principů US GAAP. Diplomová práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část, přičemž první část je zaměřena na teoretické předpoklady v oblasti regulace volby měny a použití směnných kurzů, volby měny, vzniku a vypořádání kurzových rozdílů, metod přepočtu cizí měny, převodu účetní závěrky na jinou měnu a požadavků na zveřejňování. Praktická část práce je věnována komparaci řešení cizí měny v účetních systémech, pokračuje výzkumem v oblasti volby měny a vrcholí implementací podmínek IAS/IFRS na vzorový podnik. V závěru práce je shrnuta problematika volby měny v účetním výkaznictví podniků a formulovány poznatky z praktické části.

Abstract

ČERMÁKOVÁ, Andrea. *The issue of currency choice in the financial reporting of enterprises*. Plzeň, 2019. 129 p. Master Thesis. University of West Bohemia. Faculty of Economics.

Key words: foreign currency, exchange differences, IAS 21, International Financial Reporting Standards IAS/IFRS, Generally Accepted Accounting Principles US GAAP, translation adjustments, ASC 830, functional currency, presentation/reporting currency, closing rate

This diploma thesis deals with the issue of currency choice in the financial reporting of enterprises in terms of Czech accounting legislation, International Financial Reporting Standards IAS/IFRS and Generally Accepted Accounting Principles US GAAP. The diploma thesis is divided into theoretical and practical part, while the first part is focused on theoretical assumptions in the area of regulation of currency choice and use of exchange rates, choice of currency, arise and settlement of exchange rate differences, methods of foreign currency conversion, translation of financial statements to other currency and disclosure request. The practical part of this thesis is devoted to the comparison of foreign currency solutions in the accounting systems, continues with research in the field of currency choice and culminates in the implementation of IAS/IFRS conditions on a model enterprise. The issue of currency choice in the financial reporting of enterprises is summarized and knowledge from the practical part is formulated at the end of the thesis.