

### **Znění dotazu:**

Má účetní jednotka povinnost přepočíst poskytnutou zálohu na dlouhodobý hmotný majetek v cizí měně na českou měnu kurzem ČNB ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, v souladu s ustanovením § 24 odst. 6 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví)?

Z příslušných ustanovení zákona o účetnictví není zcela zřejmé, zda se jedná o:

- a) pohledávku, kterou je třeba k rozvahovému dni přecenit,
- b) položku dlouhodobého majetku, která přeceňování (až na výjimky) k rozvahovému dni nepodléhá.

### **Stanovisko:**

Povinnost přepočítávat majetek vyjádřený v cizí měně na českou měnu k rozvahovému dni vyplývá z ustanovení § 24 odst. 6 písm. b) a výčet přeceňovaných položek z ustanovení § 4 odst. 12 zákona o účetnictví.

Ustanovení § 4 odst. 12 zákona o účetnictví stanoví:

*„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních společnostech, cenných papírů a derivátů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, a cizích měn, jsou účetní jednotky povinny použít současně i cizí měnu; tato povinnost platí i u opravných položek, rezerv a technických rezerv, pokud majetek a závazky, kterých se týkají, jsou vyjádřeny v cizí měně.“*

Je tedy nutné položit si otázku, zda je poskytnutá (rozumějme i zaplacená) záloha pohledávkou. Odpověď bohužel nelze nalézt v zákoně o účetnictví, který legální definici pojmu pohledávka neobsahuje, a ani ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhláška), která pouze vymezuje obsahovou náplň vybraných položek rozvahy. Vyhláška neřeší, jakou povahu vybraná položka má ani jakým způsobem se o ní účtuje. Nelze ani podpořit názor, že poskytnutá záloha na dlouhodobý hmotný majetek je majetkem, protože se vykazuje jako jedna ze složek dlouhodobého majetku.

Domníváme se, že je třeba aplikovat ustanovení o obchodně závazkových vztazích obchodního a občanského práva, abychom dovodili, že poskytnutá záloha je pohledávkou a lze ji např. i soudně vymáhat, z čehož vyplývá, že v souladu s ustanovením § 24 odst. 6 písm. b) zákona o účetnictví vzniká i povinnost ji přecenit kurzem ČNB ke konci rozvahového dne a účtovat o nerealizovaných kurzových rozdílech.

Poskytnutou zálohu nelze považovat za složku dlouhodobého hmotného majetku i z toho důvodu, že jejím zaplacením se účetní jednotka nestává vlastníkem daného dlouhodobého hmotného majetku a nezačínají běžet např. garanční lhůty. Poskytnutá záloha je pouze součástí platebního mechanismu, na kterém se smluvní strany dohodly a vůbec nemusí být vázán dokončeností daného dlouhodobého hmotného majetku a převedení jeho vlastnictví uživateli.

Vzhledem k nejasné právní úpravě je však možné najít odůvodnění i pro účtování poskytnuté zálohy jako položky nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku (tj. účet 04x). Jednalo by se o případ, kdy by byly poskytnuty zálohy na dlouhodobý hmotný majetek, ale ze smlouvy by vyplývalo, že se jedná o dílčí plnění. Vzhledem k daňovým souvislostem je však nezbytné mít dostatek argumentů pro zdůvodnění výše zmíněného postupu.

Referát metodiky účetnictví a auditu ve spolupráci s výborem pro metodiku KA ČR došel k názoru, že povinnost přecenit poskytnutou zálohu na dlouhodobý hmotný majetek v cizí měně na českou měnu kurzem ČNB ke konci rozvahového dne a účtovat o nerealizovaných kurzových rozdílech není v českých účetních předpisech dostatečně jasně upravena, aby nemohlo docházet k výkladovým nejasnostem. Vzhledem k výše zmíněnému se však přikláníme k názoru, že účetní jednotka má povinnost přecenit poskytnutou zálohu na dlouhodobý hmotný majetek v cizí měně ke konci rozvahového dne.