

Zálohy na pořízení dlouhodobého majetku v cizí měně (aplikace pravidel IFRS)[#]

Libor Vašek*

Úvod

Následující příspěvek je koncipován jako ilustrativní příklad, jehož cílem je zobrazit účetní řešení pořízení dlouhodobého majetku, kdy je pořizovací cena vyjádřena v cizí měně a účetní jednotka platí současně zálohy před vlastním pořízením. V souvislosti s takto nastavenou transakcí vznikají dotazy, zdali cizoměnové zálohy k rozvahovému dni přepočítávat závěrkovým kurzem či nikoliv, tj.:

- a) chovat se k poskytnutým zálohám jako k pohledávkám a přepočítávat je s dopadem do výsledku hospodaření, nebo
- b) chovat se k poskytnutým zálohám jako k majetku, nepřepočítávat je a vykazovat v historicky přepočtené částce.

V souvislosti s těmito otázkami vzniká ještě jedna týkající se vyčíslení výše pořizovacích nákladů v takto realizované transakci. Řešení položených otázek vychází z aplikace IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates, IASB, 2005a)*¹, jehož důsledné dodržení vede k účetnímu zobrazení majetku a výsledkových položek, které je při srovnání s českými účetními pravidly odlišné. Současně je vhodné úvodem sdělit, že cílem příspěvku není obecný a široký výklad pravidel IAS 21, ale zaměření se na konkrétní problematiku.

Ilustrativní příklad – zadání

Společnost XYZ sestavuje účetní závěrku v souladu s IFRS (2005b). V kontextu pravidel IAS 21 používá jako funkční měnu českou korunu (CZK)². V průběhu roku 2007 se rozhodne pořídit novou výrobní linku³ a poskytne svému obchodnímu partnerovi z Německa zálohu ve výši EUR 100 000 na její pořízení (směnný kurz k datu transakce je 29 CZK/EUR. K rozvahovému dni (roční či mezitímní účetní závěrky) výrobní linka ještě není pořízena a společnost XYZ vykazuje stále zaplacenou zálohu ve výši EUR 100 000. Závěrkový kurz k rozvahovému dni činí 28,5 CZK/EUR. V následujícím roce dojde k dodání výrobní linky

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

* Ing. Libor Vašek – odborný asistent; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <vasek@vse.cz>.

¹ Oficiální překlad IFRS 2005 do češtiny upravil český název tohoto standardu. Původně používaný název zněl „Dopady změn směnných kurzů cizích měn“.

² Funkční měna je v IAS 21.8 definována jako „měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí svoji činnost.“ Pokud společnost v příkladu používá jako funkční měnu CZK, většina jejích ekonomických transakcí – prodeje, nákupy, půjčky apod. – jsou denominovány v CZK a všechny ostatní měny představují tzv. měnu cizí.

³ Alternativně lze místo pořízení položky dlouhodobého hmotného majetku uvážit pořízení nehmotných aktiv, zásob – materiálu pro výrobu či zboží k dalšímu prodeji – případně předplacení nájemného (služby) na určité období dopředu. I na tyto obsahově odlišné položky by se použil stejný přístup přiblížený dále v textu.

v celkové výši EUR 200 000 (směnný kurz k datu transakce 28 CZK/EUR)⁴. Jeden měsíc po dodání výrobní linky je uhrazena zbývající část pořizovací ceny (směnný kurz 27,5 CZK/EUR).

Ilustrativní příklad – řešení

Odpověď na výše položené otázky vychází plně z ustanovení IAS 21, která se týkají vymezení peněžních a nepeněžních položek a dále pravidel pro přepočítání těchto skupin položek k rozvahovému dni z cizí měny do měny funkční.

IAS 21 rozlišuje pro účely práce s cizími měnami všechny položky rozvahy na položky peněžní a položky nepeněžní. Peněžní položky (monetary items) jsou v IAS 21.8 definovány jako „držené jednotky měny a aktiva a závazky, které mají být přijaty nebo zaplacený v pevném nebo stanovitelném počtu jednotek měny.“⁵ Všechny ostatní položky, které tuto definici nespĺňují, jsou považovány za položky nepeněžní (non-monetary items). Peněžní položky jsou dle IAS 21.23 předmětem pravidelného přepočítávání a vždy k rozvahovému dni jsou zachyceny v cizí měně vyjádřené do funkční měny aktuálně platným kurzem (závěrkovým kurzem). Nepeněžní položky podle stejného odstavce IAS 21 přepočítávány nejsou a jsou oceňovány na bázi historických pořizovacích cen vyjádřených přepočtem cizí měny směnným kurzem platným k datu transakce.⁶

Rozlišení jednotlivých rozvahových položek mezi peněžní a nepeněžní by nemělo v praxi dělat problém, i když nelze vyloučit v některých případech nejasnosti. Obecně však lze říci, že vždy, když se určité aktivum či závazek v budoucnu přemění v peněžní prostředky (v pevně stanovenou nebo předem jasně určitelné částku), jde o položku peněžní, v opačném případě o položku nepeněžní. Bližší vyjasnění včetně příkladů peněžních a nepeněžních položek je uvedeno v IAS 21.16.

Podle IAS 21.16⁷ nejsou zaplacené zálohy (tzv. prepayments) za účelem pořízení dlouhodobých aktiv (tj. položek nehmotných aktiv a PPE⁸ neboli pozemků, budov a zařízení), zásob (zboží, materiál) a služeb peněžní položkou, a proto se nesmí přepočítávat k rozvahovému dni závěrkovým kurzem. Tyto položky jsou evidovány v historickém kurzu obdobně jako již skutečně pořízený dlouhodobý majetek, zásoba či služba.

⁴ Pro zjednodušení jsou z příkladu pomínuty vedlejší pořizovací náklady a uvažovaná částka EUR 200 tis. představuje jak cenu pořízení, tak i pořizovací cenu.

⁵ IAS 21.8: „Monetary items are units of currency held and assets and liabilities to be received or paid in a fixed or determinable number of units of currency“.

⁶ Nepeněžní položky oceňované ve fair value nejsou aktuálně uvažovány, neboť oceňování dlouhodobých hmotných či nehmotných aktiv na bázi přeceněných částek (modely oceňování, které IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, resp. IAS 38 *Nehmotná aktiva* povolují) nejsou v praxi často využívány. Převládají modely oceňování na bázi pořizovacích nákladů.

⁷ IAS 21.16: „The essential feature of a monetary item is a right to receive (or an obligation to deliver) a fixed or determinable number of units of currency. Examples include: pensions and other employee benefits to be paid in cash; provisions that are to be settled in cash; and cash dividends that are recognised as a liability. Similarly, a contract to receive (or deliver) a variable number of the entity's own equity instruments or a variable amount of assets in which the fair value to be received (or delivered) equals a fixed or determinable number of units of currency is a monetary item. Conversely, the essential feature of a non-monetary item is the absence of a right to receive (or an obligation to deliver) a fixed or determinable number of units of currency. Examples include: amounts prepaid for goods and services (eg prepaid rent); goodwill; intangible assets; inventories; property, plant and equipment; and provisions that are to be settled by the delivery of a non-monetary asset.“

⁸ Property, plant and equipment neboli anglické (účetní) vyjádření pro dlouhodobý hmotný majetek užívaný účetní jednotkou pro vlastní výdělečnou činnost, nikoliv pro prodej či jako investice.

Vysvětlení tohoto pravidla vychází z faktu, že účetní jednotka, když poskytne peněžní prostředky formou zálohy, nedostane zpět peníze, tj. peněžní aktivum, ale naopak nepeněžní aktivum (stroj, auto, materiál, službu např. v podobě nájemného apod.). Zálohy v takovém případě jsou z ekonomického pohledu již dlouhodobým majetkem, zásobou, nespotebovanou službou oceněnou v historické ceně, tj. v částce vynaložené cizí měny vyjádřené ve funkční měně pomocí směnného kurzu platného k datu uskutečnění transakce.⁹

Aplikují-li se na ilustrativně zadaný příklad výše uvedená pravidla, lze vymezit následující účetní případy:

1. Společnost XYZ zachytí zaplacení EUR zálohy k datu transakce v CZK, pro přepočet použije směnný kurz CZK/EUR platný k datu transakce.

Účetní zápis k datu transakce – úhrada zálohy		
Aktiva / PPE / Poskytnuté zálohy na pořízení PPE	2 900 000	
Aktiva / Peníze / Bankovní účet v EUR		2 900 000
Úhrada zálohy EUR 100 000 při směnném kurzu 29 CZK/EUR.		

2. K rozvahovému dni eviduje společnost XYZ zálohu ve výši EUR 100 000 v historickém ocenění CZK 2 900 tis. V této částce jsou zálohy zahrnuty do aktivní položky PPE, resp. jsou v rozvaze vykázány jako součást celkového zůstatku položky PPE. Žádný kurzový rozdíl z přepočtu této cizoměnové položky k rozvahovému dni nevzniká.¹⁰
3. V dalším období dojde k fyzickému dodání výrobní linky a k jejímu zařazení do užívání.¹¹ K okamžiku dodání a zajištění stavu pro následné užívání je výrobní linka účetně zachycena v rámci položek PPE a to v historickém ocenění, které je dáno součtem historického ocenění v minulém období poskytnuté zálohy a historického ocenění zbývající částky aktuálně vzniklého závazku.

Účetní zápis k datu transakce		
Aktiva / PPE / Výrobní linka	5 700 000	
Aktiva / PPE / Poskytnuté zálohy na pořízení PPE		2 900 000
Závazky / Obchodní závazky / Závazek vůči dodavateli v EUR		2 800 000
Pořízení výrobní linky, zúčtování zálohy a vznik závazku ve zbývající částce EUR 100 000 při směnném kurzu 28 CZK/EUR.		

⁹ Zálohy uhrazené za účelem pořízení dlouhodobého majetku, zásob či služeb se stávají ekonomickou pohledávkou, ale ne peněžní pohledávkou. Vyrovnání takové zálohy totiž nastane dodáním nakupované položky, nikoliv vrácením peněz (alespoň ve většině případů). A tuto skutečnost je třeba rozlišovat a promítnout do účetního zachycení, což v důsledku způsobuje odlišnosti mezi IFRS a českými účetními předpisy.

¹⁰ Určitě by někoho napadlo zaúčtovat kurzovou ztrátu ve výši CZK 50 000 v důsledku přepočtu EUR 100 000 závěrkovým kurzem 28,5 CZK/EUR, který je nižší než směnný kurz k datu transakce (29 CZK/EUR). Tento přepočet však není konzistentní s pravidly IFRS a lze jej pro účely účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS považovat za chybu typu špatně aplikovaných pravidel. Naopak při uvážení aplikace českých účetních předpisů na stejný účetní případ, převládá názor, že položka poskytnutých záloh má být k rozvahovému dni přepočtena závěrkovým kurzem (podle názoru autora lze však i o tomto polemizovat a diskutovat, co přesně v současné době české účetní předpisy požadují).

¹¹ Výrazný časový nesoulad mezi okamžikem dodání a počátkem užívání dodaného aktiva není uvažován.

4. Jeden měsíc po dodání výrobní linky je vzniklý obchodní závazek uhrazen. Z rozdílu mezi směnným kurzem k datu vzniku závazku a směnným kurzem k datu úhrady závazku vzniká kurzový rozdíl ovlivňující výsledek hospodaření příslušného období.

Účetní zápis k datu transakce		
Závazky / Obchodní závazky / Závazek vůči dodavateli v EUR	2 800 000	
Aktiva / Peníze / Bankovní účet v EUR		2 750 000
Náklady / Finanční náklady / Kurzové zisky a ztráty ¹²		50 000
Úhrada zbývajících závazku EUR 100 000 při směnném kurzu 27,5 CZK/EUR.		

Závěr – zhodnocení a srovnání

Zhodnotí-li se celkově uskutečněná transakce a její zachycení z hlediska pravidel IFRS, činí celková pořizovací cena nakoupené výrobní linky CZK 5 700 tis. Pořizovací náklady jsou tak vyjádřeny jako součet historického ocenění poskytnuté zálohy a historického ocenění závazku uhradit zbývajících část. Historické ocenění nevychází z ocenění cizoměnové částky EUR 200 000 přepočtené směnným kurzem k okamžiku pořízení aktiva, tj. kurzem 28 CZK/EUR, což by vedlo k vyčíslení pořizovacích nákladů ve výši CZK 5 600 tis. Kurzový rozdíl ve výši CZK 100 000 vzniklý mezi okamžikem zaplacení zálohy a okamžikem pořízení aktiva není konzistentní s pravidly IFRS a lze jej také považovat za chybu typu špatně aplikovaných pravidel IFRS. Tento kurzový rozdíl by naopak vznikl při zachycení transakce podle českých účetních předpisů.

Následující tabulka zobrazuje rozdíl v hlavních položkách ovlivněných účetním zachycením výše popisované transakce.

Tab. 1: Shrnutí hlavních položek ovlivněných účetním zachycením transakce v souladu s IFRS a českými účetními pravidly

	IFRS	České účetní předpisy ¹³
Pořizovací cena aktiva	5 700 tis.	5 600 tis.
Kurzový rozdíl (nerealizovaný k datu závěrky)	–	–50 tis.
Kurzový rozdíl (nerealizovaný k okamžiku zúčtování zálohy)	–	–50 tis.
Ocenění závazku při prvotním uznání	2 800 tis.	2 800 tis.
Kurzový rozdíl (realizovaný k okamžiku úhrady závazku)	50 tis.	50 tis.

¹² Z transakce vyplývá kurzový zisk CZK 50 tis., přesto je popis řádky odpovídá spíše kurzové ztrátě. Tento přístup je záměrný a vysvětlení následující: ve výsledovce sestavené podle IFRS musí být dle IAS 1.81(b) uvedena řádka „Finanční náklady (Finance cost)“ a součástí této řádky je ve většině případů čistá pozice kurzových rozdílů (tj. převis kurzových nákladů nad kurzovými zisky či naopak). K tomu IAS 21.52(a) požaduje zveřejnit (nejčastěji v příloze) částku kurzových rozdílů vykázanou ve výsledovce, a proto řádková položka je označena souhrnně „Kurzové zisky a ztráty“. Detailní oddělené zveřejnění kurzových zisků či ztrát není požadováno.

¹³ Většinový přístup, i když se již objevují diskuse nad tím, zdali je toto zachycení opravdu v kontextu požadavků českých účetních předpisů.

Z hlediska IFRS je kurzový rozdíl (zisk) vzniklý v důsledku pořízení vyčíslen pouze ve výši CZK 50 tis. a pouze jako rozdíl mezi částkou prvotně zachyceného závazku a částkou úhrady tohoto závazku. Jde tak o kurzový rozdíl z přepočtu peněžní položky rozvahy (závazku). Kurzový rozdíl (ztráta) ve výši CZK 100 tis., jehož vznik by připadal v úvahu při zachycení transakce podle českých účetních předpisů je v IFRS kompenzován vyšší pořizovací cenou aktiva a následně vyššími odpisy zachycenými do nákladů po dobu užívání aktiva.

Literatura

- [1] IASB (2005a): *IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*. Londýn, IASB, 2005.
- [2] IASB (2005b): *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včetně Mezinárodních účetních standardů a Interpretací*. Praha, Svaz účetních, 2005.

Zálohy na pořízení dlouhodobého majetku v cizí měně (aplikace pravidel IFRS)

Libor Vašek

ABSTRAKT

Příspěvek poskytuje ilustrativní příklad, jehož cílem je zobrazit účetní řešení pořízení dlouhodobého majetku, kdy je pořizovací cena vyjádřena v cizí měně a účetní jednotka platí současně zálohy před vlastním pořízením. V souvislosti s takto nastavenou transakcí vznikají dotazy, zdali cizoměnové zálohy k rozvahovému dni přepočítávat závěrkovým kurzem či nikoliv, což také ovlivňuje počáteční ocenění uznaného aktiva. Pravidla vyplývají z IAS 21, jejichž požadavek oceňovat nepeněžní položky (dlouhodobý majetek) historickým kurzem vede v současné době k odlišnému řešení než požadují česká účetní pravidla.

Klíčová slova: Cizí měna; Dlouhodobý majetek; Mezinárodní standardy účetního výkaznictví; České účetní standardy.

Prepayments for Purchase of Property, Plant and Equipment (IFRS Application)

ABSTRACT

The article provides an illustrative example whose aim is to show an accounting treatment for a purchase of property, plant and equipment when the purchase price is denominated in foreign currency and prepayments are provided by entity. The following question arises in connection with that transaction: Shall be the prepayments denominated in foreign currency translated at balance sheet date using closing rate or not? The solution results from IAS 21 where the requirement to translate non-monetary items (including property, plant and equipment) using historical rate is included. This policy leads to different results than Czech accounting standards.

Key words: Foreign currency; Property, plant and equipment; International Financial Reporting Standards; Czech Accounting Standards.

JEL classification: M41.