

Otazníky nad zahraniční pobočkou[#]

Jaroslava Roubíčková*

Česká společnost může založit v zahraničí pobočku v různých vlastnických formách propojení, např. jako svou dceřinou nebo přidruženou společnost s podílem na základním kapitálu zakládaného subjektu, ale také pouze jako svou provozovnu, středisko, kancelář. Předmětem našeho zájmu bude zahraniční pobočka, která nebude vybavena od svého zakladatele vkladem do základního kapitálu, nebude mít vlastní právní subjektivitu, veškeré její aktivity budou velmi úzce spojeny se zakladatelem, svým charakterem činnosti bude označována jako „prodloužení činnosti“ zakladatele. Ve své podstatě půjde o provozovnu, středisko, vnitropodnikový útvar v zahraničí. Za situace, že založená zahraniční pobočka bude mít v místě sídla povinnost vedení účetnictví je nutné zamyšlení, jak nastavit propojený systém účetnictví mezi zakladatelem a jeho zahraniční pobočkou. Potkávají se zde dva světy, jednak odlišná národní úprava účetnictví zakladatele a zahraniční pobočky, jednak odlišné funkční měny, tj. měny primárně toho prostředí, kde probíhají nejvýznamnější činnosti zakladatele a jeho pobočky v zahraničí a měny vykazování, kterou bude používat zakladatel při sestavení účetních výkazů.

V tomto článku se pokusíme nadefinovat určité otázky, které souvisejí s jejich praktickým řešením u zakladatele a u jeho zahraniční pobočky. Podnětem k této problematice jsou především odlišné názory a přístupy konkrétních účetních postupů používané v praxi, neexistence jednotného metodického návodu a zároveň s určitou nadsázkou řečeno zavedená účetní legislativa s maximalistickým přístupem, který, zdá se, nemusí vždy vyjadřovat věrný a pravdivý obraz.

Úvodem si naznačíme otázky, které nazýváme jako otazníky v souvislosti se samostatným účetnictvím zahraniční pobočky v místě sídla a účetnictvím zakladatele, který zahrnuje jednotlivé účetní případy své pobočky v zahraničí do svých účetních knih a účetních výkazů.

Otázky budeme členit v zásadě do dvou okruhů s tím, že se bude odlišovat řešení u zakladatele (české společnosti) a řešení v zahraniční pobočce, která bude označována dle obchodního zákoníku jako organizační složka zahraničního zakladatele. K jednotlivým okruhům problémů připojíme následující rozlišení:

Zakladatel česká společnost a její organizační složka v zahraničí:

- a) způsob zachycení zahraniční organizační složky v účetnictví české společnosti,
- b) kursové přepočty zahraniční organizační složky do národní měny české společnosti,
- c) řešení kursových rozdílů,
- d) další souvislosti.

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

^{*} Doc. Ing. Jaroslava Roubíčková, CSc. – docentka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, Česká republika; <roubicko@vse.cz>.

Organizační složka zahraničního zakladatele v České republice:

- a) povinnost účetnictví,
- b) neexistence vlastního kapitálu,
- c) možnosti zachycení vzájemných vztahů se zakladatelem,
- d) výsledek hospodaření,
- e) povinnost auditu, výroční zpráva, zpráva o propojených osobách, povinnosti zveřejnění,
- f) daňové povinnosti.

V následujícím textu vybereme důrazněji oblasti, které podporují zmíněné otazníky vztahující se jednak k české společnosti a její organizační složce v zahraničí a jednak k organizační složce zahraničního zakladatele v České republice. Za zmínku stojí i skutečnost, že pozornost bude věnována především účetním faktorům a daňová oblast bude zmíněna jen okrajově.

Česká společnost a její organizační složka v zahraničí

V souvislosti s účetní metodikou, s účinností zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zaznamenala tato forma propojení několik úprav. V podstatě konkrétnější podobu úpravy mělo jen Sdělení MF ČR (publikováno ve Finančním zpravodaji č. 1/1994) avšak bez právní podpory. Dle tohoto sdělení existovaly **od roku 1994** dva způsoby řešení. Zahraniční pobočky českého zakladatele byly nazývány provozovnami a konkrétní aplikace se týkala provozoven na Slovensku. U provozovny v kterékoli jiné zemi se používal shodný způsob. Provozovny českých subjektů na Slovensku byly řešeny jako samostatné daňové subjekty na Slovensku a zároveň tvořily součást české účetní jednotky – její vnitropodnikový útvar. Dva možné způsoby řešení spočívaly v následujících postupech:

- první způsob řešení předpokládal **centralizované účetnictví** za účetní jednotku jako celek, tj. veškeré doklady slovenské provozovny se běžně účtovaly v korunách českých v ústředí účetní jednotky, popř. se zaúčtovaly alespoň jednou měsíčně s použitím kursu k poslednímu dni účtovaného měsíce. Slovenská provozovna mohla vést vlastní evidenci ve slovenských korunách, která sloužila jako podklad pro daňové přiznání na Slovensku,
- druhý způsob předpokládal oddělené vedení účetnictví za slovenskou provozovnu ve slovenských korunách a přepočet údajů na českou měnu jednou ročně kursem k 31. 12. a zahrnutí takto přepočtených počátečních zůstatků, měsíčních obrátů a konečných zůstatků jednotlivých účtů provozovny do účetnictví české účetní jednotky. Při tomto způsobu docházelo k pohybům pořizovacích cen, popř. cen pořízení majetku slovenské provozovny vyvolanému pohybem kursu slovenské koruny a v případě nehmotného a hmotného investičního majetku docházelo k vlivu na výši odpisů jak účetních, tak daňových, uvedený kursový vliv na výši ocenění majetku a na hospodářský výsledek bylo nutno komentovat v příloze v účetní závěrce včetně zdůvodnění neprovázanosti počátečních a konečných zůstatků účtů v jednotlivých účetních obdobích.

Zvolený způsob byl součástí informací uvedených v příloze účetní závěrky.

V zák. č. 563/91 Sb., o účetnictví, v § 10, který platil do 31. 12. 2001, se hovořilo o použití cizích měn při účtování o pohledávkách a závazcích, ceninách, valutách, devizách, cenných papírech, majetkových účastech, vkladech do základního jmění, nemovitostech

v zahraničí a dále o všech ostatních hodnotách, jejichž ocenění je vyjádřeno v cizí měně. Tento paragraf byl v zákoně nahrazen od 1. 1. 2002 paragrafem 4 odst. 12, kde byla zmíněna povinnost vedení účetnictví v peněžních jednotkách cizí měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních společnostech, cenných papírů a derivátů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, devizových hodnot, 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, je vyjádřen v cizí měně.

Česká společnost, resp. zřizovatel, by měla účtovat o organizační složce v zahraničí ve svém účetním systému jako celek, bez ohledu na účetnictví země sídla organizační složky. (Roubíčková, 2006a) Vzhledem k národním úpravám účetnictví může být celá řada účetních operací samozřejmě zcela odlišných svým řešením. Zřizovatel neeviduje různé pohledávky a závazky, které organizační složce poskytuje nebo od ní přijímá; vše je např. ve formě zvláštního zúčtovacího střediska. Účetnictví zahraniční organizační složky pro český subjekt má v současné úpravě několik výraznějších charakteristik. Historické Sdělení MF ČR k účtování provozoven českých podniků na Slovensku bylo zrušeno (viz Finanční zpravodaj č. 10/2007). Kde hledat další souvislosti? Např. z § 13 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví vyplývá povinnost vedení účetních knih minimálně s měsíčními obraty, tedy i v případě účtování o účetních případech organizační složky v zahraničí.

Schematický příklad

Vymezení základních pravidel a definice účetních operací:

- používán aktuální, denní kurs ČNB,
- cizí měna je euro; národní, resp. vykazovací měna je Kč,
- u veškerých účtů organizační složky je používána shodná analytika (... 2),
- spojovací účet (účet 399) s organizační složkou je při účetní závěrce v cizí měně vyrovnán,
- závěrkové kursové rozdíly vznikají u položek, které se podle účetních metodiky v ČR,
- přepočítávají (např. pohledávky, závazky, devizové účty, pokladny v cizí měně).

**Tab. 1: Účetní operace organizační složky v zahraničí u zakladatele v ČR
(primárně ve vykazovací měně Kč, podpůrně i v cizí měně)**

Účetní operace	Cizí měna	Kurs	Národní měna	MD	D
1. Přijaty peněžní prostředky	10 000 EUR	25	250 000 CZK	221.2	399.2
2. Nákup zařízení	5 000 EUR	24	120 000 CZK	042.2	221.2
3. Nákup zboží	3 000 EUR	23	69 000 CZK	132.2	221.2
4. Úbytek prodaného zboží	2 000 EUR	23	46 000 CZK	504.2	132.2
5. Fakturované tržby za zboží	2 500 EUR	22	55 000 CZK	311.2	604.2
6. Závěrkový přepočet, kurs 21					
CZK/EUR, závěrkové kursové rozdíly		21	19 000 CZK	563.2	221.2
221.2 Běžný účet, KZ 2 000 EUR		21	2 500 CZK	563.2	311.2
311.2 Odběratelé, KZ 2 500 EUR					

Účetní operace	Cizí měna	Kurs	Národní měna	MD	D
7. Převod konečných zůstatků rozvahových účtů (v EUR) na spojovací účet s organizační složkou:					
042.2 Pořízení dlouhodobého majetku	5 000 EUR			399.2	042.2
132.2 Zboží na skladě	1 000 EUR			399.2	132.2
221.2 Běžný účet	2 000 EUR			399.2	221.2
311.2 Odběratelé	2 500 EUR			399.2	311.2
8. Převod konečných zůstatků výsledkových účtů (v EUR) na spojovací účet s organizační složkou:					
504.2 Prodané zboží	2 000 EUR			399.2	504.2
604.2 Tržby za zboží	2 500 EUR			604.2	399.2

Zdroj: Vlastní příklad autorky

Organizační složka zahraničního zakladatele v České republice

Za situace, kdy záměrem zahraničního zakladatele není založit v ČR kapitálově vybavenou společnost s právní subjektivitou, ale cílem se stává např. přímé podnikání nikoli prostřednictvím samostatného právního subjektu jako je založení obchodní společnosti, jedná se dle naší legislativy, zákon č. 513/91 Sb., obchodní zákoník (např. §§ 7, 21, 21a, 38h) o organizační složku podniku, která má povinnost zápisu do obchodního rejstříku a tímto datem vzniká oprávnění podnikat na území České republiky (Kaňka, J. 2005). Zde nastává také velmi úzký vztah na povinnost vedení účetnictví této organizační složky. Tuto skutečnost již určuje § 1 zákona č. 563/91 Sb., o účetnictví, který hovoří o účetních jednotkách. Mezi vyjmenované subjekty s povinností vedení účetnictví jsou zahrnuty i zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů. Povinnost vedení účetnictví podle českých předpisů je stanovena ode dne zahájení činnosti až do dne ukončení činnosti. K uvedeným skutečnostem (povinnost zápisu do obchodního rejstříku a vedení účetnictví) je nutné připomenout, že se dále pro organizační složky zahraničního zakladatele odvíjí celá řada charakteristických rysů:

- nejedná se o subjekt se samostatnou právní subjektivitou ani způsobilostí k právním úkonům,
- významným dokumentem může být i tzv. rozhodnutí zahraničního zakladatele o založení, zřízení organizační složky,
- účastníkem řízení ve vztahu k ostatním subjektům, např. i ke státním institucím a zároveň veškerá právní odpovědnost je stále na zahraničním zakladateli. Na území ČR zmocní svého zástupce (vedoucího organizační složky, který je zapsán v obchodním rejstříku) pro zabezpečení dalších povinností,
- platí povinnost dodržovat zákonodárství země původu zahraničního zakladatele a zároveň české právní předpisy. Organizační složka získává identifikační číslo včetně daňové registrace a dalších registračních povinností vůči státním institucím (např. v případě zaměstnanců vůči správě sociálního zabezpečení a vůči zdravotním pojišťovnám, získání živnostenského oprávnění),
- organizační složka založená v ČR je součástí celofiremní struktury zahraničního zakladatele, vnitropodnikový útvar či středisko (Liškařová, 2002). Zahraniční právnická osoba v podobě zakladatele organizační složky v ČR a organizační složka

v ČR je stále jeden právní subjekt. Ze strany zakladatele se nejedná o osobu ovládanou, u organizační složky v ČR není povinnost sestavovat zprávu o vztazích mezi propojenými osobami,

- organizační složka nemá žádný základní kapitál,
- zahraniční zakladatel vybavuje organizační složku např. věcnou i finanční výpomocí jako záloha, dotace, příspěvek, který se vyúčtovává vnitropodnikově se zakladatelem. Zde není povinnost zveřejňovat výši a formu záloh, dotací či příspěvků v obchodním rejstříku. Nejen při založení organizační složky, ale i dále v průběhu její činnosti na území ČR by měla být stanovena pravidla (rozhodnutí) o účelovém poskytování a zúčtování těchto záloh, dotací či příspěvků i vzhledem k časovým intervalům. Ve své podstatě se jedná o formu závazku krátkodobého nebo dlouhodobého charakteru. Zároveň může být nastolena otázka, zda tento závazek vůči zřizovateli, v případě, že bude poskytnut v cizí měně, bude předmětem závěrkových přepočtů podle platné české legislativy a bude vyúčtován závěrkový kursový rozdíl s dopadem na výsledek hospodaření organizační složky. Vždyť zahraniční zřizovatel eviduje svou organizační složku založenou na území jiného státu jako středisko, ne jako samostatnou pohledávku,
- v případě že organizační složka dosahuje výsledku hospodaření ze svých aktivit, jedná se však o výsledek hospodaření zakladatele, nejedná se o nakumulovaný výsledek hospodaření minulých let této organizační složky. Zahraniční zakladatel rozhodne o zúčtování tohoto vnitropodnikového výsledku hospodaření dle svých firemních pravidel. Výsledek hospodaření by měl být zúčtován se závazkem vůči zřizovateli,
- jako subjekt, který dosahuje příjmů ke zdanění dle české daňové legislativy, je dle rozhodnutí správce daně stanoven daňový základ a vyčíslena daňová povinnost. Bylo by vhodné použití varianty, která funguje i v jiných národních úpravách, že tyto organizační složky vedou pouze daňovou evidenci pro zjištění celkové daňové povinnosti na území jiného státu. Tuto daňovou povinnost si zahraniční zakladatel zahrnuje v rámci svého daňového přiznání (dle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění),
- pokud organizační složka v rámci účetnictví bude splňovat kritéria §§ 20, 21 a 21a zákona č. 563/91 Sb., o účetnictví, vzniká povinnost auditované účetní závěrky organizační složky (s kritérii výše obrátu, úhrnu aktiv, počtem zaměstnanců) se svým důsledkem i na povinnost sestavit výroční zprávu a povinnost zveřejnění. Na tomto místě přichází auditor a má vyjádřit svůj názor na věrný a poctivý obraz účetnictví a účetní závěrky a to podle českých pravidel. Skutečnost a pravdivost je však zcela jiná, a to ve vztahu k ústředí, k zahraničnímu zakladateli této organizační složky. Např. organizační složka v ČR dosahuje výnosů z podnikání, ale nejsou zde zohledněny veškeré její náklady, neboť zahraniční zakladatel spravuje založenou organizační složku na jiném území, nese i většinu jejích správních nákladů apod. Reálně můžeme danou situaci obrátit a povšimnout si, že na území ČR organizační složka zahraničního zakladatele vynakládá náklady, ale nedosahuje žádných výnosů, neboť ty jsou poskytovány a fakturovány zahraničním zakladatelem v rámci celkových výnosů (Roubíčková, 2006b). Už může být auditor „na scestí“ i vzhledem k běžným účetním zásadám a předpokladům. Příkladem uveďme předpoklad přiřazení nákladů k výnosům; zásadu vedení účetnictví za účetní jednotku jako celek, požadavek na úplnost účetnictví – posuzujeme ve vztahu ke skutečnosti, že určitá část nákladů, resp. výnosů může být u zřizovatele v zahraničí. Finanční situace i výsledek hospodaření nemusí tedy vůbec odrážet celkovou činnost organizační složky zahraničního zakladatele na území ČR. Nabízí se i další otázka, pro jakého uživatele je významná výroční zpráva organizační složky v podobě vnitropodnikového útvaru?

- jaká je tedy vlastně vypovídací schopnost účetnictví a účetní závěrky organizační složky zahraničního zakladatele v ČR, která má formální povinnost splnit požadavky národní legislativy?

Schematický příklad

Vymezení základních pravidel a definice účetních operací:

- je účtováno pouze v cizí měně (funkční měnou je euro),
- spojovací účet se zakladatelem je při účetní závěrce v cizí měně vyrovnán.

Tab. 2: Účetní operace organizační složky v zahraničí (v cizí měně – euro)

Účetní operace	Cizí měna	MD	D
1. Přijaty peněžní prostředky	10 000 EUR	221.2	399.2
2. Nákup zařízení	5 000 EUR	042.2	221.2
3. Nákup zboží	3 000 EUR	132.2	221.2
4. Úbytek prodaného zboží	2 000 EUR	504.2	132.2
5. Fakturované tržby za zboží	2 500 EUR	311.2	604.2
6. Převod konečných zůstatků rozvahových účtů (v EUR) na spojovací účet se zakladatelem:			
042.2 Pořízení dlouhodobého majetku	5 000 EUR	399.2	042.2
132.2 Zboží na skladě	1 000 EUR	399.2	132.2
221.2 Běžný účet	2 000 EUR	399.2	221.2
311.2 Odběratelé	2 500 EUR	399.2	311.2
7. Převod konečných zůstatků výsledkových účtů (v EUR) na spojovací účet se zakladatelem:			
504.2 Prodané zboží	2 000 EUR	399.2	504.2
604.2 Tržby za zboží	2 500 EUR	604.2	399.2

Zdroj: Vlastní příklad autorky

Závěr

Ekonomický pohled na zahraniční pobočku s sebou přináší celou řadu námětů a zamyšlení nad konkrétním řešením. Z pozice zakladatele jde především o znalost právního, účetního, daňového prostředí a jeho pravidel v zemi, kde bude mít zahraniční pobočka své sídlo. My jsme se zabývali především účetními hledisky. Je nutné od počátku nastavit systém toku dokladů a informací, ale i peněžních prostředků a jejich účelové určení; v pravidelných intervalech rozhodovat o finanční pozici a finanční situaci, jakož i o výsledku hospodaření. Jde o vnitropodnikový útvar bez právní subjektivity a samostatnosti, který je místně odloučen od zakladatele a má sídlo v jiné zemi.

V případě české společnosti a její organizační složky v zahraničí musí být rozhodnuto o způsobu účtování činnosti organizační složky (v podstatě centralizovaným způsobem) formou např. samostatného vnitropodnikového střediska nebo s použitím určitých spojovacích účtů včetně využití širší analytiky. Pro přepočet cizí měny (cizích měn) u účetních operací organizační složky na vykazovací měnu zakladatel používá denní nebo pevné kursy. Při

účetní závěrce přepočítává zakladatel položky v cizích měnách odlišných od vykazovací měny, u kterých je povinnost závěrkových kursových přepočtů buď podle národní úpravy, nebo podle jiných účetních pravidel (např. pokud je vykazováno podle IAS/IFRS).

Pro organizační složku zahraničního zakladatele v ČR stále více i v praktickém pohledu převládá názor na nadbytečnost silné regulace účetními pravidly podle české legislativy včetně povinností auditu, sestavování výroční zprávy a zveřejňování. V úvahu přichází určitá forma daňové evidence pro stanovení a vyčíslení daňové povinnosti nebo použití obdobného postupu jako mají v současné době subjekty účtující a vykazující dle IAS/IFRS (dle zákona č. 563/91 Sb., o účetnictví, § 19 odst. 9). Možné návrhy a změny lze očekávat i v souvislosti s přeshraničními fúzemí kapitálových společností (dle směrnice Evropského parlamentu a Rady ES č. 2005/56 ze dne 26. 10. 2005) a novým zákonem o přeměnách v ČR (zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev).

Literatura

- [1] IASB (2007): *International Financial Reporting Standards (IFRSs)*. London, International Accounting Standards Board, 2007.
- [2] Liškařová, I. (2002): *Účtování o provozovnách českých podniků v zahraničí*. Auditor, 2002, roč. 8, č. 6, s. 8.
- [3] Kaňka, J. (2005): *Organizační složka podniku zahraniční právnické osoby*. Praha, Linde, 2005.
- [4] Roubíčková, J. (2006a): *Převod účetní závěrky na jinou měnu aneb Účetní výkazy s převodem na jinou měnu v individuální účetní závěrce*. Účetní a daně, 2006, roč. 9, č. 4, s. 5.
- [5] Roubíčková, J. (2006b): *Převod účetní závěrky zahraniční jednotky aneb Účetní výkazy mateřského podniku s implementací zahraniční jednotky*. Účetní a daně, 2006, roč. 9, č. 5, s. 5.

Otazníky nad zahraniční pobočkou

Jaroslava Roubíčková

ABSTRAKT

Téma článku se zabývá problematikou poboček založených zakladatelem v zahraničí v podobě vlastnického propojení. Tyto pobočky, které jsou předmětem článku, jsou označovány vzhledem k různým právním vymezením ne vždy jednotným názvem, např. podle české legislativy „stálé provozovny“ (daňové aspekty), organizační složky (vymezení vyplývající z obchodního zákoníku). Uvedené zahraniční pobočky se dostávají v praktických účetních postupech k nejednotným přístupům při řešení jednak vedení běžného účetnictví v místě sídla zahraniční pobočky a jednak z pozice zakladatele, který tuto pobočku zahrnuje do svých účetních knih a je součástí účetních výkazů zakladatele. Článek definuje řadu otázek spojených s účetnictvím zahraničních poboček při absenci konkrétní úpravy v účetní metodice.

Klíčová slova: Zahraniční jednotka/subjekt; Zahraniční činnost; Kursové rozdíly.

Question Marks over Foreign Entities

ABSTRACT

The article deals with the issue of foreign entities that are established abroad by the founder in the form of an ownership link. These foreign entities, which are the subject of this article, are because of different juridical definition not always designated by the same name, e.g. “Permanent Business Premises” according to the Czech law (tax aspects) or Organizational Organ (definition following from the Czech Business law). In practice, mentioned foreign entities apply different approaches when they handle keeping ordinary accounting at the seat of the foreign entity or when it is viewed from the perspective of the founder, who includes that entity, which is a part of his accounting reports, in his accounting. The article poses a lot of questions linked to the accounting of foreign entities in a situation of the absence of a concrete regulation of the accounting methodology.

Key words: Foreign entity; Foreign operation; Foreign exchange difference.

JEL classification: M41.