

Převod účetní závěrky na jinou měnu podle IFRS pro potřeby mezinárodních podnikových kombinací[#]

Marie Zelenková*

Úvod

Specifickým problémem při účetním řešení mezinárodních podnikových kombinací, může být přepočtení účetních závěrek na stejnou měnu, jsou-li individuální závěrky společností, kterých spojení podnikatelských aktivit týká, sestaveny v rozdílných měnách. Předtím než bude možné sestavit počáteční účetní výkazy pokračující účetní jednotky, bude jistě nezbytné převést všechny individuální účetní závěrky účetních jednotek vstupujících do podnikové kombinace na stejnou měnu.

Podnikovými kombinacemi se zabývá IFRS 3 – „Business Combination“¹ (dále jen IFRS 3), avšak při převodu účetní závěrky na jinou měnu, byť by to bylo pro potřeby akvizic a fúzí, je potřeba postupovat podle IAS 21 – „The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates“² (dále jen IAS 21), neboť IFRS 3 se přepočty účetní závěrky na jinou měnu nezabývá.

Tento příspěvek se zabývá nejen pokyny IAS 21, jak při přepočtu účetní závěrky na jinou měnu postupovat, ale i obecnými možnostmi těchto postupů, zejména pak při vykázání kurzových rozdílů vzniklých právě z těchto přepočtů.

1. Obecné metody pro převod účetní závěrky na jinou měnu

Metody používané pro přepočtení individuální závěrky účetní jednotky, která je jedním z členů podnikové kombinace, do jiné měny (většinou měny pokračující společnosti) lze obecně rozdělit na dvě základní skupiny (viz následující obrázek):

Odlišnosti mezi výše uvedenými metodami spočívají v tom, zda se pro přepočtení používá jednotný kurz (v tomto případě existuje pouze jeden možný přepočtení, a to přepočtení kurzem platným k datu účetní závěrky), aktuální denní kurz, průměrný kurz za účetní období nebo historický kurz (tj. kurz, který byl platný v době, kdy položka účetní závěrky vstupovala do účetnictví).

V případě, kdy se pro přepočtení individuální závěrky účetní jednotky vstupující do podnikové kombinace na jinou měnu (např. měnu nabyvatele nebo pokračovatele v provozních aktivitách) použije jednotný kurz platný k závěrkovému dni, nevzniká z takového přepočtu žádný kurzový rozdíl. Pokud se však pro přepočtení použije kurzů více, tzn. diferencovaně podle konkrétního charakteru přepočítávané položky účetní závěrky, pak samozřejmě vzniká kurzový rozdíl, který je potřeba pro zachování rovnosti aktiv a pasiv

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu *Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace z interdisciplinárního hlediska* registrovaného u Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy pod evidenčním číslem MSM 6138439903.

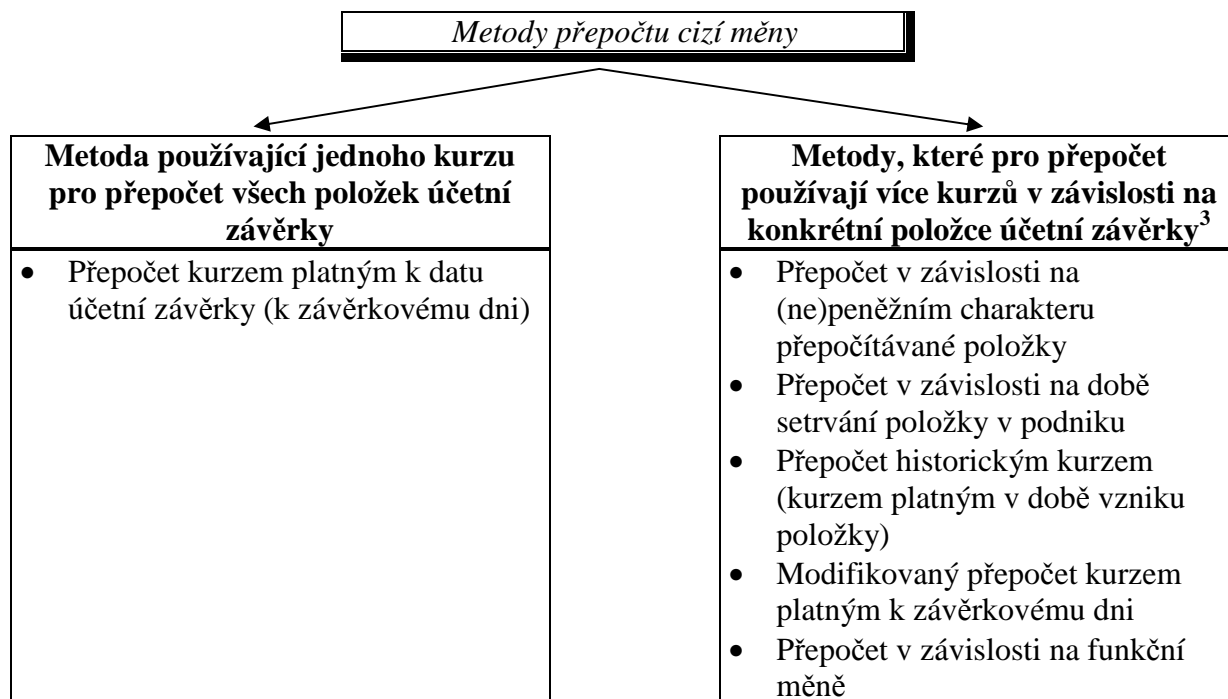
* Ing. Marie Zelenková, Ph.D. – odborná asistentka; katedra finančního účetnictví a auditingu VŠE Praha.

¹ Mezinárodní standard účetního výkaznictví 3 – Podnikové kombinace.

² Mezinárodní účetní standard 21 – Dopady změn směnných kurzů

v účetní závěrce taktéž vykázat. Otázkou je, v jaké položce bude tento kurzový rozdíl vykázán. V podstatě existují následující možnosti, jak tento kurzový rozdíl vykázat:

Obr. 1: Klasifikace metod pro přepočet měny individuální závěrky



Obr. 2: Možnosti vykázání kurzového rozdílu

ROZVAHA		VÝSLEDOVKA	
AKTIVA	PASIVA	NÁKLADY	VÝNOSY
3. Pořizovací náklad jiného aktiva	1. Zvláštní položka vlastního kapitálu (vyjma výsledku hospodaření)	2a. Samostatná položka nákladů	2b. Samostatná položka výnosů
4a. Zvláštní, samostatné aktivum	2. Výsledek hospodaření	2c. Kurzový zisk nebo ztráta	
	4b. Zvláštní položka pasiv (obvykle v rámci cizích zdrojů)

1. jako součást jiné položky vlastního kapitálu či položky tzv. úplného výsledku (tzn. vyjma běžného výsledku hospodaření),
2. jako součást výsledku hospodaření za běžné období (např. jako náklad nebo výnos),
3. jako součást pořizovacích nákladů aktiva,
4. jako samostatné aktivum nebo pasivum (které není součástí vlastního kapitálu).

³ Vymezení jednotlivých metod používajících více metod pro přepočet cizích měn není předmětem tohoto příspěvku.

Při porovnání jednotlivých metod je patrné, že výše přepočteného výsledku hospodaření může být do značné míry ovlivněna způsobem, jakým jsou jednotlivé vykazované položky přepočítávány. V závislosti na použití konkrétní metody se dále také většinou bude lišit poměr jednotlivých položek na jejich celkovém součtu v původní účetní závěrce oproti závěrce přepočtené.

Vznik rozdílu z přepočtu (tj. za situace, kdy po přepočtu jednotlivých aktiv a pasiv, nákladů a výnosů automaticky není zachována bilanční rovnost) může být (a obvykle bývá) způsoben nebilančním přeceněním jednotlivých položek. Např. položka zboží nebo materiál jsou oceněné kurzem historickým a položka dluh vůči dodavateli kurzem platným k závěrkovému dni (resp. v případě fúzí k tzv. rozhodnému dni); tržby jsou přepočteny jiným kurzem (průměrným historickým) než položka pohledávky (které mohou být přepočteny kurzem platným k závěrkovému/rozhodnému dni) apod.

Obtížnou se jeví i vypovídací schopnost přepočteného výsledku hospodaření (v důsledku přepočtení jednotlivých vykazovaných položek) v závislosti na použité metodě, neboť tento může být v důsledku použití různé metody pro přepočet významně ovlivněn.

Zřejmě právě pro obtížnou vypovídací schopnost tohoto rozdílu vzniklého z přepočtu jednotlivých vykazovaných položek některé metody (např. metoda modifikovaného přepočtu kurzem platným k závěrkovému dni, nebo za určitých podmínek i metoda přepočtu v závislosti na funkční měně) o tento rozdíl neovlivňují výši výsledku hospodaření, nýbrž se tento rozdíl vykáže jako tzv. ostatní položka úplného výsledku nebo jako zvláštní, tj. samostatná položka vlastního kapitálu.

2. Přepočet rozvahy a výkazu o úplném výsledku podle IAS 21

IAS 21 byl již několikrát novelizován a poslední novelizace vstoupila v platnost pro účetní závěrky sestavované za období, které začalo 1. 1. 2005. Cílem IAS 21 je rozhodnout, který směnný kurz se použije pro zachycení transakcí v cizích měnách nebo při převodu účetních závěrek zahraničních jednotek do jiné měny, než ve které jsou prvotně vytvořeny.

S účinností od roku 2005 došlo k rozsáhlé novelizaci IAS 21. Hlavními změnami byly změny terminologické, snížení počtu variantních řešení a takové úpravy standardu, na základě nichž byly dříve existující tzv. Interpretace (SIC), vázící se k tomuto standardu, v odpovídající podobě zahrnuty přímo do textu standardu. Příspěvek se zabývá řešením zmíněného problému jak podle předchozí verze IAS 21, tak i podle novelizované a v současnosti stále platné verze tohoto standardu, neboť jen tak je možné poukázat na vývoj daného standardu v souvislosti s vykazování dopadů přepočtu účetních výkazů na jinou měnu.

2.1 Verze IAS 21 platná nejpozději do roku 2004 (IASB, 2003)

Transakce v cizí měně se při jejím počátečním (prvotním) uznání přepočítávala do měny, v níž se vykazovalo, kurzem platným k datu transakce. Pokud položka prvotně zachycená v cizí měně a přepočtená kurzem platným k datu transakce nebyla do konce účetního období vyrovnána, musel podnik postupující podle IAS 21 správně určit, jakým kurzem bude tato položka přepočtena k závěrkovému dni (tj. ke dni, ke kterému se sestavují účetní výkazy) a jak bude v tato položka v přepočtené účetní závěrce vykázána. IAS 21 požadoval, aby u každé nevypořádané položky v cizí měně podnik ke každému rozvahovému dni určil, zda se jedná o položku peněžní či nepeněžní. Na základě tohoto rozdělení pak IAS 21 určil kurz, kterým se

položka v cizí měně přepočítala k datu účetní závěrky (viz následující schéma). Předchozí verze IAS 21 kromě již výše zmíněných dvou způsobů vykázání kurzového rozdílu⁴, umožňovala ještě třetí způsob, který označovala za alternativní řešení. Toto alternativní řešení bylo možné použít v případě, že kurzové rozdíly byly výsledkem silné devalvace (či znehodnocení měny), která ovlivnila výši závazku vzniklého bezprostředně při nedávném nabytí aktiva fakturovaného v cizí měně, aniž by bylo možné se proti tomuto riziku zajistit nebo vyrovnat závazek dříve, než k této devalvaci došlo. Takto vzniklé kurzové rozdíly měly zvýšit pořizovací náklady nabytého aktiva.

Pro převod účetní závěrky z cizí měny do měny, v níž (jiný) podnik vykazoval, byla podle předchozí verze IAS 21 možná dvě řešení. Pro výběr konkrétního řešení standard vyžadoval rozlišení, zda se bude převádět závěrka tzv. „zahraniční provozovny“ nebo závěrka „zahraničního subjektu“ (podrobněji např. Epstein – Mirza, 2000). Za „zahraniční provozovnu“ IAS 21 chápal takovou zahraniční jednotku, která tvořila nedílnou součást operací vykazujícího podniku a prováděla své podnikání jako prodloužení činnosti vykazujícího podniku. Účetní závěrka zahraniční provozovny byla do měny vykazujícího podniku převáděna tak, jako by se převáděly jednotlivé položky z účetní závěrky, tj. úplně stejným způsobem, který IAS 21 vyžadoval pro převod jednotlivých transakcí.

Za „zahraniční subjekt“ byla považována taková zahraniční jednotka, která kumulovala peněžní prostředky a jiné peněžní položky, vznikaly jí náklady, vytvářela výnosy, eventuelně si sjednávala půjčky, a to vše obvykle ve své místní měně. Následující tabulka názorně popisuje, jakým způsobem se převáděla závěrka zahraničního subjektu do jiné měny.

Obr. 3: individuální účetní závěrky zahraničního subjektu

Položka	Přepočet kurzem	Kurzový rozdíl
Peněžní aktiva Nepeněžní aktiva Závazky	} Závěrkový kurz	} Se zúčtuje do jiné položky vlastního kapitálu (vyjma výsledku hospodaření)
Náklady Výnosy	} Kurz platný k datu transakce (event. průměrný kurz)	

⁴ Buď jako náklad nebo výnos ve výsledku hospodaření, nebo v ostatní položce úplného výsledku či v jiné položce vlastního kapitálu.

Obr. 4: Určení směnného kurzu pro přepočet transakce a vykázání kurzového rozdílu

Položky	Použitý kurz pro přecenění	Vykázání kurzového rozdílu
<p><i>Peněžní</i></p> <ul style="list-style-type: none"> → Položka tvořící součást čisté investice → Závazek zajišťující čistou investici → Ostatní peněžní položky 	<p>Kurz platný k datu účetní závěrky (tj. závěrkový kurz)</p> <p>Kurz platný k datu účetní závěrky (tj. závěrkový kurz)</p> <p>Kurz platný k datu účetní závěrky (tj. závěrkový kurz)</p>	<p>Do jiné položky vlastního kapitálu (vyjma výsledku hospodaření), v momentě pozbytí čisté investice přesun do nákladů nebo výnosů</p> <p>Do jiné položky vlastního kapitálu (vyjma výsledku hospodaření), v momentě pozbytí čisté investice přesun do nákladů nebo výnosů</p> <p>Dle povahy kurzového rozdílu do nákladů nebo do výnosů</p>
<p><i>Nepeněžní</i></p> <ul style="list-style-type: none"> → Položky oceněné na bázi historických cen → Položky přeceňované na reálnou hodnotu 	<p>Kurz platný k datu transakce (tj. historický kurz)</p> <p>Kurz platný k datu přecenění položky na reálnou hodnotu (tj. závěrkový kurz pouze tehdy, bylo-li přecenění provedeno k datu účetní závěrky)</p>	<p>Kurzový rozdíl nevzniká, neboť transakce zůstává oceněná stejným kurzem (historickým)</p> <p>Předchozí verze IAS 21 neřešila (logicky lze odvodit, že kurzové rozdíly se měly zachytit stejně jako změna v ocenění položky na reálnou hodnotu, tj. buď do výsledku hospodaření nebo do jiné položky vlastního kapitálu)</p>

2.2 Verze IAS 21 platná od roku 2005 (IASCF, 2007)

Jednou z nejdůležitějších změn v novelizaci IAS 21 od r. 2005 (resp. ve verzi platné nejpozději pro účetní závěrky sestavované za období, které začíná 1. 1. 2005) bylo zrušení možnosti tzv. „alternativního řešení“. Novelizace zrušila možnost zahrnutí kurzových rozdílů vzniklých v důsledku silné devalvace měny do pořizovacích nákladů nabytého aktiva.

Další podstatná změna se vztahuje k výrazu „měna použitá pro vykazování“ (reporting currency). Předchozí verze IAS 21 nerozlišovala mezi měnou ocenění a měnou, v níž byla účetní závěrka prezentována uživatelům účetních výkazů, a zároveň neupravovala převod rozvahy a výsledovky z měny ocenění do měny, v níž byly výkazy prezentovány. Novelizovaná verze IAS 21 si do své působnosti přibrala i toto téma, a nově se tedy zabývá i převodem rozvahy a výsledovky na vykazovací měnu. Aby bylo možné výše uvedené měny

mezi sebou rozlišit, zavádí standard dva nové pojmy, kterými jsou „vykazovací měna“ (presentation currency), tj. měna, ve které se účetní závěrka předkládá, a „funkční měna“ (functional currency).

Funkční měna je měna používaná v primárním ekonomickém prostředí, ve kterém subjekt působí, tj. ve kterém vytváří a vydává své peněžní prostředky (podrobněji např. Alfredson – Leo – Picker – Pacter – Radford – Wise, 2007). Nově začal IAS 21 vyžadovat, aby každý subjekt zpracovávající účetní závěrku určil svou funkční měnu a v ní pak sestavil výkazy vypovídající o výsledku hospodaření a finanční pozici subjektu. V případě, že by byla jako funkční měna u určitého subjektu stanovena měna hyperinflační ekonomiky, musel by tento subjekt nejprve přepracovat účetní závěrku podle postupů uvedených v IAS 29. Standard zdůrazňuje, že není dovoleno, aby si subjekt jako funkční měnu zvolil jinou měnu, která by byla stabilní (např. kdyby si jako funkční měnu zvolil rovnou měnu nástupnické společnosti), aby se tak vyhnul tomuto přepracování.

Při určování své funkční měny podnik zvažuje:

- která měna převážně ovlivňuje prodejní ceny zboží a služeb nebo jaká je měna země, jejíž konkurenční síly a legislativa významně ovlivňují (či určují) prodejní ceny zboží a služeb,
- která měna ovlivňuje (resp. ve které měně jsou hrazeny) náklady na práci, na materiál, příp. další náklady související s pořízením zboží nebo s poskytováním služeb,
- ve které měně podnik vytváří své externí nebo interní finanční zdroje (jako např., ve které měně emituje nástroje cizího nebo vlastního kapitálu, ve které měně si půjčuje finanční prostředky apod.),
- ve které měně má podnik příjmy z provozní činnosti.

Novelizace verze IAS 21 již nepožadovala rozlišení, zda se jedná o zahraniční provozovnu nebo zahraniční subjekt. Příčinou toho byla zřejmě snaha o sjednocení způsobu převodu účetní závěrky z jedné cizí měny do jiné cizí měny u obou typů. Standard nově upravoval převod položek za předcházející účetní období, vykázaných v účetní závěrce pro srovnání běžného a předcházejících období. V tomto případě je potřeba položky přepočíst pomocí různých kurzů podle toho, z jaké funkční měny a do jaké jiné měny jsou převáděné – viz Obr. 5.

Z tohoto schématu vyplývá, že je nezbytné rozlišení, zda je funkční měna, ve které je sestavena rozvaha či výsledovka za předchozí srovnávané (či srovnávaná) období, měnou hyperinflační ekonomiky či nikoliv. Není-li měnou hyperinflační ekonomiky, pak se převod provede stejně, jako by se převáděly položky rozvahy či výsledovky běžného období. Je-li měnou hyperinflační ekonomiky, pak je nutné další rozlišení podle toho, zda měna, do které se výkazy převádějí, je také měnou hyperinflační ekonomiky nebo není. Jsou-li obě měny měnami hyperinflační ekonomiky, pak se výkazy nejprve upraví o změny v cenové hladině, které nastaly po datu, k němuž jsou výkazy sestavené, a teprve takto upravené položky rozvahy i výsledovky se převedou kurzem platným k závěrkovému dni běžného účetního období. Je-li měnou hyperinflační ekonomiky pouze měna, z níž se rozvaha a výsledovka převádí, zatímco měna, do níž se tyto výkazy převádějí, už není měnou hyperinflační ekonomiky, pak rozvaha a výsledovka (či rozvahy a výsledovky) za srovnávané (či srovnávaná) období zůstávají v nezměněné podobě, tj. tak, jak byly prezentovány v době, kdy byly považovány za výkazy sestavené za běžné období, tj. neupravují se o změny v kupní síle. Pro převod výkazů (rozvah a výsledovek) za srovnávaná období, které jsou sestavené ve funkční měně, jenž není měnou hyperinflační ekonomiky, není podstatné (resp. standard

nerozlišuje), zda se převádějí do měny, která také není měnou hyperinflační ekonomiky, nebo naopak do měny, která je měnou hyperinflační ekonomiky.

Obr. 5: Převod účetní závěrky za období předcházející běžnému do jiné měny

Funkční měna, ve které je rozvaha a výsledovka sestavena ...

Převáděná položka	... není měnou hyperinflační ekonomiky	... je měnou hyperinflační ekonomiky a převádí se na jinou měnu hyperinflační ekonomiky	... je měnou hyperinflační ekonomiky a převádí se na měnu, která není měnou hyperinflační ekonomiky
Aktiva a závazky	Závěrkovým kurzem (platným k datu závěrky)	Závěrkovým kurzem k nejbližšímu uplynulému rozvahovému dni	Závěrkovým kurzem (platným k datu závěrky)
Vlastní kapitál	Závěrkovým kurzem (platným k datu závěrky)	Závěrkovým kurzem k nejbližšímu uplynulému rozvahovému dni	Závěrkovým kurzem (platným k datu závěrky)
Náklady a výnosy	Historickým kurzem platným k datu transakce (event. průměrným kurzem)	Závěrkovým kurzem k nejbližšímu uplynulému rozvahovému dni	Historickým kurzem platným k datu transakce (event. průměrným kurzem)
Poznámka	<i>IAS 21 nerozlišuje, do jaké měny se převádí (zda do měny, která je nebo není měnou hyperinflační ekonomiky).</i>	<i>Nejprve je nutné výkazy upravit o změny v kupní síle peněžní jednotky podle požadavků v IAS 29.</i>	<i>Nepřevádí se o změny v kupní síle peněžní jednotky.</i>

Zdroj: Zelenková (2005).

V návaznosti na IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv změna IAS 21 do svého znění zakomponovala i způsob, jakým se mají zjišťovat ztráty ze snížení hodnoty nepeněžního aktiva v cizí měně (tj. aktiva, které prvotně vzniklo v jiné měně, než je měna funkční). Test na snížení hodnoty se provádí ve funkční měně, a proto je potřeba nejprve nepeněžní aktivum z cizí měny převést do měny funkční a teprve po tom je možné tuto hodnotu porovnat se zpětně získatelnou částkou (určenou jako reálnou hodnotu po odečtení nákladů spojených s prodejem tohoto aktiva nebo hodnotu plynoucí z užívání tohoto aktiva, podle toho, která z těchto dvou hodnot je vyšší), jež bude vyjádřena také ve funkční měně. Stejný způsob, jakým IAS 21 řeší převod nepeněžního aktiva, jenž podléhá testu na snížení hodnoty podle IAS 36, z cizí měny do funkční měny a převod zpětně získatelné částky do funkční měny pro účely testu na snížení hodnoty aktiva, se použije i pro převod zásob (jakožto nepeněžního aktiva) z cizí měny do funkční měny a převod čisté realizovatelné hodnoty těchto zásob do funkční měny pro potřeby zjištění, zda by se neměla snížit hodnota vykazovaných zásob, přestože problematiku snížení hodnoty u zásob neupravuje IAS 36, ale IAS 2 – Zásoby (dále

jen IAS 2). Podle tohoto přístupu se vykáže ztráta ze snížení hodnoty nepeněžního aktiva pouze v případě, že platí:

$$\mathbf{HN \cdot HK > ZZ\check{C} \cdot ZK}$$

Vysvětlivky:

- HN historický náklad (resp. pořizovací náklad) vyjádřený v cizí měně
 ZZČ zpětně ziskatelná částka vyjádřená v cizí měně (event. čistá realizovatelná hodnota u zásob)
 HK historický kurz (resp. kurz k datu transakce)
 ZK závěrkový kurz, příp. kurz ke dni stanovení zpětně ziskatelné částky, pokud by zpětně ziskatelná částka byla stanovena k jinému časovému okamžiku než ke konci účetního období

V rámci změny IAS 21 došlo zároveň i k zúžení jeho kompetencí, např. v tom, že se veškeré převody zajišťovacích nástrojů nechávají v kompetenci IAS 39 – Finanční nástroje: Účtování a oceňování, tj. ani pro zajištění čisté investice v zahraniční jednotce už se nově nepoužívají postupy uvedené v IAS 21. Z důvodu rozsahu se problematice transformace finančních nástrojů na jinou měnu tento příspěvek nevěnuje.

3. Přepočítání výkazu o peněžních tocích podle IAS 7

Vlastní peněžní toky podniku, které plynou z transakcí vzniklých v cizí měně, se převádějí do měny, v níž podnik sestavuje výkaz o peněžních tocích, kurzem platným k datu peněžního toku. Obdobně i peněžní toky zahraniční účetní jednotky se převádějí do jiné měny směnnými kurzy platnými k datům, kdy se peněžní toky uskutečnily. V souladu s IAS 21 dovoluje IAS 7 – „Cash Flow Statement“⁵ (dále jen IAS 7) pro zjednodušení namísto kurzu platného k datu peněžního toku, použití kurzu stanoveného na základě váženého aritmetického průměru.

Ačkoliv nerealizované zisky a ztráty ze změn směnných kurzů cizích měn nejsou peněžními toky, standard požaduje, aby se vykazovaly ve výkazu peněžních toků, protože jinak by na sebe nenavazovaly (po přičtení či odečtení změny stavu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů za běžné období) počáteční a konečné stavy peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Nutnost vzniku těchto nerealizovaných kurzových (spíše však převodních) rozdílů názorně vysvětluje rozklad následující rovnice:

$$\begin{array}{ccccccc}
 \text{PZ} & \pm & \Delta \text{PT} & = & \text{KZ} \\
 \downarrow & & \downarrow & & \downarrow \\
 \text{tj.: } (\text{PP}_{n-1} + \text{PE}_{n-1}) \cdot \text{ZK}_{n-1} & \pm & \text{PT}_m \cdot \text{HK}_m & ? & (\text{PP}_n + \text{PE}_n) \cdot \text{ZK}_n
 \end{array}$$

Vysvětlivky:

- PZ počáteční zůstatek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů,
 KZ konečný zůstatek peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů,
 PP+PE peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty,
 Δ PT změna stavu PP+PE (peněžní toky),
 ZK kurz platný k datu závěrky.

⁵ Mezinárodní účetní standard 7 – Výkazy peněžních toků

HK	kurz platný ke dni uskutečnění peněžního toku,
m	den uskutečnění peněžního toku,
n	konec běžného období,
n-1	počátek běžného období (neboli konec předcházejícího období),
?	může se rovnat, ale většinou se nerovná.

Výše uvedené rovnice naznačují základní vztah mezi rozvahou a výkazem o peněžních tocích. Přičte-li se k počátečnímu zůstatku peněžních prostředků a peněžní ekvivalentů jejich změna stavu za běžné období, musí vyjít jejich konečný stav. Počáteční a konečný stav je však přepočítáván závěrkovým kurzem a peněžní toky jsou přepočítávány kurzem ke dni jejich uskutečnění. Nyní je nadmíru jasné, že uvedená rovnice se po přepočtení nemusí rovnat a může zde vzniknout určitý rozdíl. Tento rozdíl (vyplývající ze změny směnných kurzů) musí být vykázán ve výkazu peněžních toků odděleně od peněžních toků za provozní činnost, investiční činnost nebo financování.

Závěr

Použití historických směnných kurzů u nepeněžních položek rozvahy k závěrkovému datu konzervuje podmínky okamžiku, k němuž byla daná položka nepeněžního aktiva nebo nepeněžního závazku zachycena v účetnictví. Toto řešení vychází z oprávněného předpokladu, že dotyčná jednotka již od data nabytí např. nepeněžního aktiva není vystavena měnovému riziku, tzn., jakékoli změny kurzů od data nabytí daného aktiva nejsou naplněním měnového rizika. Toto riziko skončilo nákupem aktiva v cizí měně. Na druhou stranu je třeba s ohledem na potřeby sestavení účetních závěrek pro potřeby podnikových kombinací podotknout, že použití historického kurzu fixuje vzájemný vztah dvou měn v minulosti a vůbec nic nevyovídá o aktuální situaci. Pokud se naopak použije pro nepeněžní rozvahové položky kurz závěrkový, jsou příslušná přepočtená aktiva a závazky vyčísleny v hodnotách odpovídajících aktuální relaci mezi oběma měnami k tomuto datu.

Zajímavější situace je u položek výkazu o úplném výsledku. I zde připadá v úvahu obojí přístup k přepracování na jinou měnu. Použití historického kurzu k datům transakcí i zde fixuje podmínky mezi oběma měnami platné k těmto datům. Nabízí se otázka, zda by nebylo možné i položky výnosů a nákladů přepočítávat kurzem závěrkovým namísto kurzu k datu transakce. Za těchto okolností by se součástí výsledku staly veškeré kurzové rozdíly v časovém intervalu, který by začínal datem transakce, k němuž náklad či výnos vznikl, a končil datem závěrkovým. Ačkoliv podnik v tomto intervalu již není vystavován měnovému riziku, přesto by podle tohoto přístupu vykázal kurzový zisk nebo ztrátu.

V praxi bývá obvyklé rozdělení položek účetní závěrky podle nějakého kritéria, přičemž na jednu skupinu těchto položek se použije přepočtení pomocí historických kurzů a na druhou pomocí kurzů závěrkových. V případě, že je klasifikace jednotlivých položek do těchto dvou skupin komplikovaná a existuje řada výjimek, které by sice podle zvoleného klasifikačního klíče určily přepočtení dané položky pomocí historického kurzu, ale ta se bude přepočítávat kurzem závěrkovým (a opačně), pak je vypovídací schopnost částky, jež představuje kurzový rozdíl velice obtížná. Je třeba si však uvědomit, že i tato částka ovlivňuje vypovídací schopnost celé účetní závěrky a následně i výsledků finanční analýzy z takové závěrky připravené. Z tohoto důvodu je nezbytné, aby kurzové rozdíly byly vždy vykázány jako specifická (oddělená) položka ve výkazu o úplném výsledku eventuelně v jiné položce vlastního kapitálu.

Literatura

- [1] Alfredson, K. – Leo, K. – Picker, R. – Pacter, P. – Radford, J. – Wise, V. (2007): *Applying International Financial Reporting Standards (enhanced edition)*. Milton, Wiley, 2007.
- [2] Epstein, B. J. – Mirza, A. A. (2000): *Interpretation and Application of International Accounting Standards 2000*. New York, Wiley, 2000.
- [3] IASC (2003): *International Financial Standards 2003*. London, IASC, 2003.
- [4] IASCF (2007): *International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2007*. London, IASCF, 2007.
- [5] Zelenková, M. (2005): *Kurzové rozdíly. Změny v IAS 21 platné pro účetní závěrky sestavované za období počínající 1. 1. 2005 a později*. Účetnictví, 2005, roč. 53, č. 5, s. 13-25.

Převod účetní závěrky na jinou měnu podle IFRS pro potřeby mezinárodních podnikových kombinací

Marie Zelenková

ABSTRAKT

Převod účetních závěrek do jiné měny patří k rozporupným oblastem účetního výkaznictví. Existuje řada přístupů, jak takový převod provést. Tento příspěvek se zabývá klasifikací metod převodu účetních výkazů do jiné měny a rovněž vývojem přístupu IFRS v této oblasti. Na účetní jednotce je požadováno, aby převedla své účetní výkazy (rozvahu a výsledovku) ze své funkční měny do měny (nebo měn) vykazování za použití metody, která je vyžadována k převodu zahraničních jednotek za účelem zahrnutí této informace do účetní závěrky vykazující účetní jednotky. Při převodu účetních závěrek na jinou měnu vznikají kurzové rozdíly. Příspěvek se zabývá i vykazáním těchto kurzových rozdílů.

Klíčová slova: Funkční měna; Měna použitá pro vykazování; Podnikové kombinace; Převod účetní závěrky na jinou měnu; Vykazovací měna.

Translation of Financial Statements in Other Currency according to IFRS because of Business Combination

ABSTRACT

Translation of financial reports into other currency is inconsistent area of financial reporting. There are lots of ways of such translation. This paper deals with classification of methods of translation of financial reports into other currency and also deal with development of IFRS approach in this. An entity is required to translate its financial statements (i.e. results and financial position) from its functional currency into a presentation currency (or currencies) using the method required for translating a foreign operation for inclusion in the reporting entity's financial statements. Exchange differences arising on translating financial statements in other currency. This paper deals also with reporting of this exchange differences.

Key words: Functional currency; Reporting currency; Business combination; Translation of financial reports into other currency; Presentation currency.

JEL classification: M41.