

Měna pro sestavení konsolidace

Pokud společnost sestavuje svou konsolidovanou účetní závěrku za skupinu, ve které figurují i zahraniční podniky, je zřejmé, že se nevyhne kurzovému přepočtu zahraničních dceřiných společností do měny mateřské společnosti.

Měna, ve které společnost prezentuje svou konsolidovanou účetní závěrku (tzv. měna prezentace nebo prezentační měna), závisí na tom, dle jakých účetních pravidel je konsolidace sestavena, zdali dle českých účetních předpisů nebo IFRS. Konsolidovaná účetní závěrka sestavená v souladu s českými účetními předpisy musí být prezentována pouze v českých korunách¹. Jiné je to ale v IFRS, kde je možné si měnu prezentace zvolit, ať už společnost sestavuje svou konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS povinně, či dobrovolně. Samotný postup přepočtu jednotlivých společností do měny prezentace, shrnutý dále, vychází v IFRS z IAS 21 *Dopady změn měnových kurzů*, přičemž pro účely konsolidace dle českých účetních předpisů (tedy při přepočtu do českých korun) je v praxi postupováno shodně, neboť české účetní předpisy postupy detailně neposkytují.

Dále uvádíme, jak postupovat v situaci, kdy si skupina zvolí prezentovat svou konsolidovanou účetní závěrku v jiné měně, než je měna mateřské společnosti (např. české koruny).

Přehled kurzů, které je třeba použít:

Aktiva (včetně goodwillu) a závazky	měnový kurz k datu sestavení konsolidace
Výsledek hospodaření (v IFRS pak i ostatní úplný výsledek)	měnový kurz k datu transakce, resp. pro praktické zjednodušení průměr daného období
Vlastní kapitál	historický měnový kurz k datu vzniku transakce

Rozdíl, který vznikne z důvodu požadavku na použití různých kurzů v rámci jednotlivých položek účetní závěrky, představuje samostatnou složku vlastního kapitálu, přičemž meziroční změna je v konsolidaci dle IFRS součástí ostatního úplného výsledku². Související otázkou je, jak s takovým rozdílem bude zacházeno v budoucnu a zdali bude či nebude někdy součástí výsledku hospodaření, neboť ostatní úplný výsledek rozlišuje položky s následnou recyklací (převodem) do výsledku hospodaření a položky bez následné recyklace (převodu) do výsledku hospodaření. Toto rozlišení přitom musí být uváděno přímo ve výkazu úplného výsledku v sekci ostatního úplného výsledku.

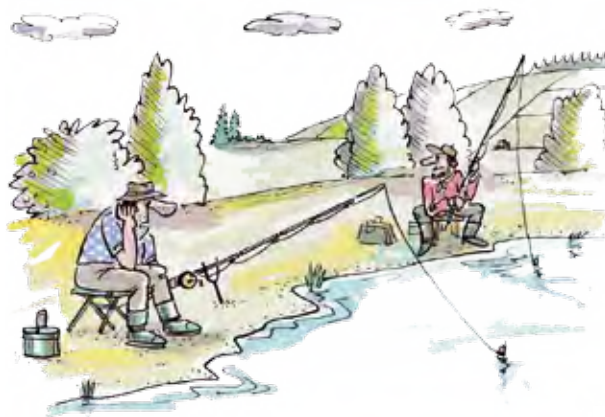
V případech, kdy skupina přepočítává účetní výkazy zahraničních dceřiných společností a provozoven (v IFRS souhrnně nazývaných foreign operations) do měny mateřské společnosti, jsou tyto kurzové

rozdíly vykazovány jako položka s budoucí recyklací do výsledku hospodaření. Znamená to, že ve chvíli vyřazení – prodeje (dekonsolidace) zahraniční dceřiné společnosti je kumulovaný kurzový rozdíl přeúčtován z příslušné složky vlastního kapitálu (fondu) do výsledku hospodaření a ovlivňuje v důsledku výsledek z prodeje dceřiné společnosti.

V případě, kdy je kurzový rozdíl důsledkem rozhodnutí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku v měně prezentace (např. v eurech) odlišné od měny mateřské společnosti (např. českých korun) objasňuje postup následující příklad.

Mateřská společnost M podniká na českém trhu a její měnou jsou české koruny (tzv. funkční měna³). Společnost M má dvě dceřiné společnosti – společnost D1, jejíž funkční měnou jsou také české koruny, a společnost D2, jejíž funkční měnou jsou americké dolary. Mateřská společnost se rozhodla, že konsolidovanou účetní závěrku připraví dle IFRS, a jako měnu prezentace si zvolila eura.

Jak již bylo zmíněno, kurzové rozdíly se obvykle vykazují jako položka s budoucí recyklací do výsledku hospodaření, protože v případě dekonsolidace dceřiné společnosti jsou součástí efektu prodeje ve výsledku hospodaření. Tato recyklace má ale podmínku – přeúčtovat lze pouze kurzové rozdíly, které vznikly z přepočtu dceřiných společností (a provozoven) splňujících definici tzv. foreign operations (cizoměnových operací). Pouze u nich nastává dopad do výsledku při vyřazení, který má být korigován o kurzové přecenění za dobu držby. V případě konsolidované účetní závěrky jsou cizoměnovou operací dceřiné společnosti (a provozovny), které mají jinou funkční měnu, než je funkční měna mateřské společnosti. V uvedeném příkladě je tedy tato cizoměnová



Minulý týden jsem v Excelu sestavil tři konsolidované účetní závěrky. Teď se potřebuji alespoň dva dny jen dívat do vody a mlčet.

Kresba: Ivan Svoboda

¹ Dle aktuálně platné úpravy, neboť připravovaná nová účetní legislativa by měla umožnit sestavení a prezentaci konsolidované účetní závěrky i v jiné měně než českých korunách.

² Postupem přepočtu se podrobně zabývá článek *Konsolidace zahraničního podniku* v časopise Auditor č. 4/2016.

³ Tématu stanovení funkční měny se věnuje článek *Konsolidace zahraničního podniku* v časopise Auditor č. 4/2016.