



Cizí měna a cizoměnové přepočty

(Prezentace k přednášce ke kurzu 1FU307)

Libor Vašek

VŠE v Praze



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání



UNIPETROL, a.s – Konsolidovaná účetní závěrka 2013

3.3 Funkční a prezentační měna

Tato konsolidovaná účetní závěrka je prezentována v českých korunách (Kč), které jsou současně funkční měnou Skupiny. Všechny finanční informace prezentovány v Kč byly zaokrouhleny na celé tisíce.

ŠKODA AUTO, a.s – Konsolidovaná účetní závěrka 2012

2.3.1 Funkční měna Společnosti a měna vykazování Skupiny

Položky, které jsou součástí účetní závěrky každé z účetních jednotek Skupiny, jsou oceňovány za použití měny primárního ekonomického prostředí, ve kterém účetní jednotka působí („funkční měna“). Konsolidovaná účetní závěrka je vykázána v českých korunách, které jsou pro Společnost měnou funkční i měnou vykazování.

Transakce Společnosti v cizí měně se přepočítávají do funkční měny na základě směnných kurzů vyhlášených

SABMiller plc

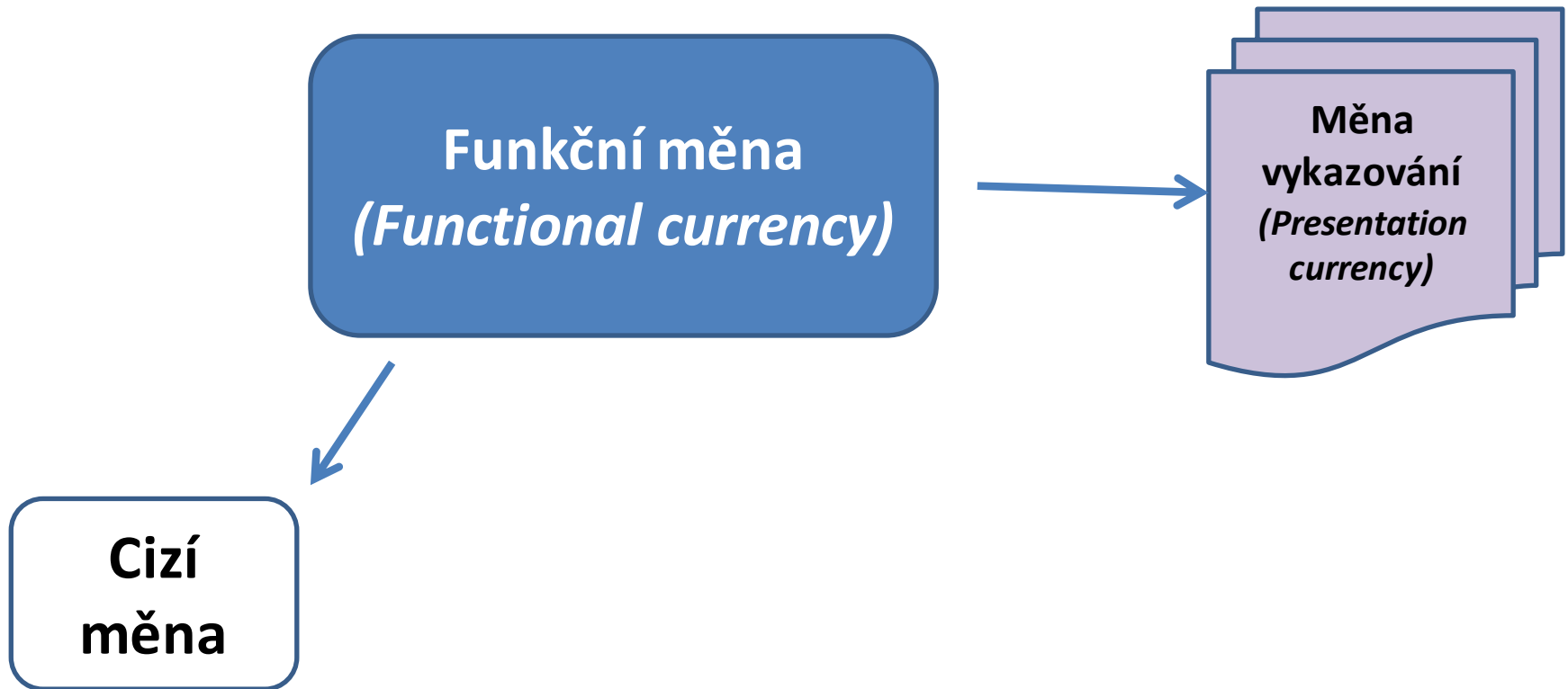
Consolidated

Financial Statements 2012

f) Foreign exchange

(i) Foreign exchange translation

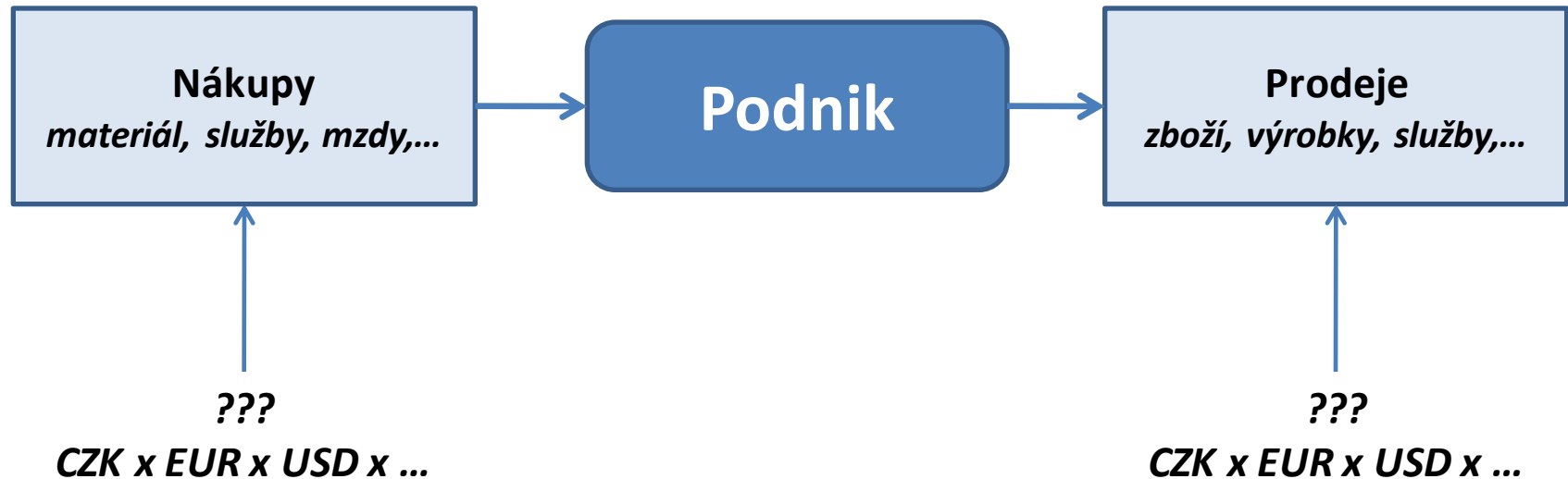
Items included in the financial statements of each of the group's entities are measured using the currency of the primary economic environment in which the entity operates (the functional currency). The consolidated financial statements are presented in US dollars which is the group's presentational currency. The exchange rates to the US dollar used in preparing the consolidated financial statements were as follows:



Zdroj: autor

Funkční měna a její určení

Funkční měna (*Functional currency*) je měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém podnik operuje, tj. prostředí, v němž podnik primárně tvoří a očekává peněžní prostředky.



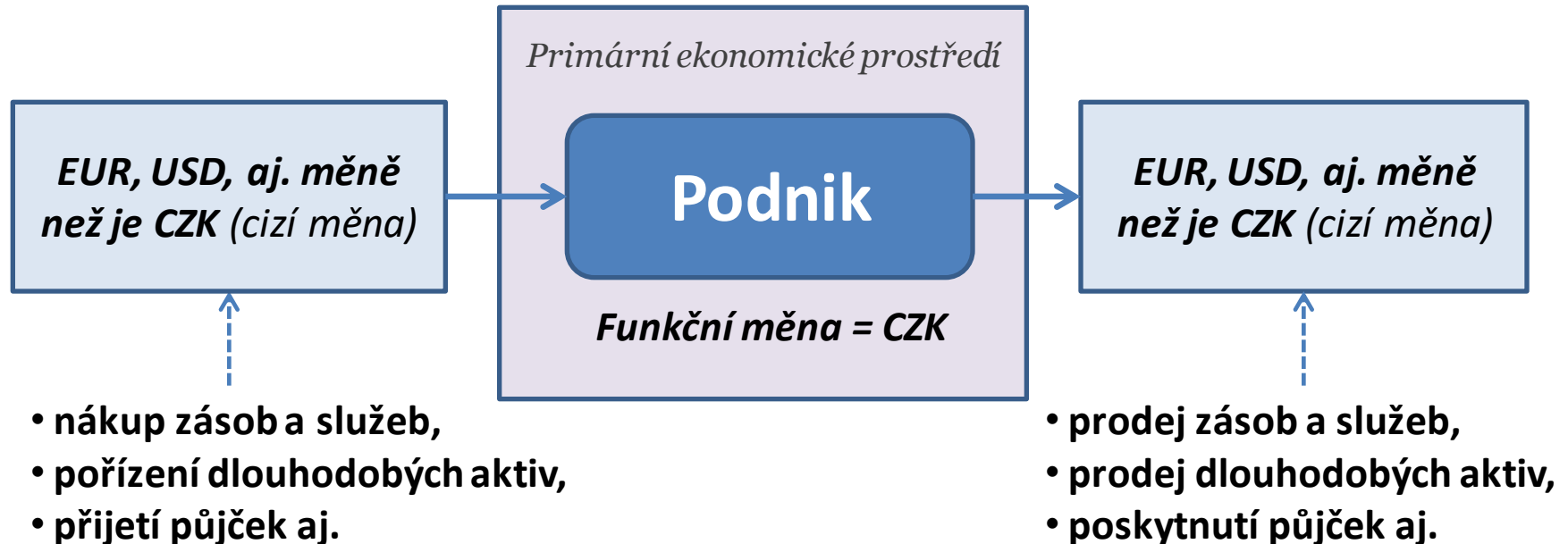
Zdroj: autor

Další faktory k posouzení při rozhodování o funkční měně:

- měna, ve které jsou generovány peněžní prostředky z finančních činností (tj. emitování dlužných či majetkových nástrojů); a
- měna, ve které jsou obvykle drženy příjmy z provozních činností.

Cizoměnové transakce a jejich přepočty

Cizoměnová transakce (foreign currency transaction) je transakce denominovaná v cizí měně nebo požaduje vypořádání v cizí měně.



Zdroj: autor

Přepočet cizoměnové transakce do funkční měny k prvotnímu zachycení

Částka v cizí měně

×

měnový kurz mezi funkční měnou a cizí měnou k datu transakce

Cizoměnové transakce a jejich přepočty

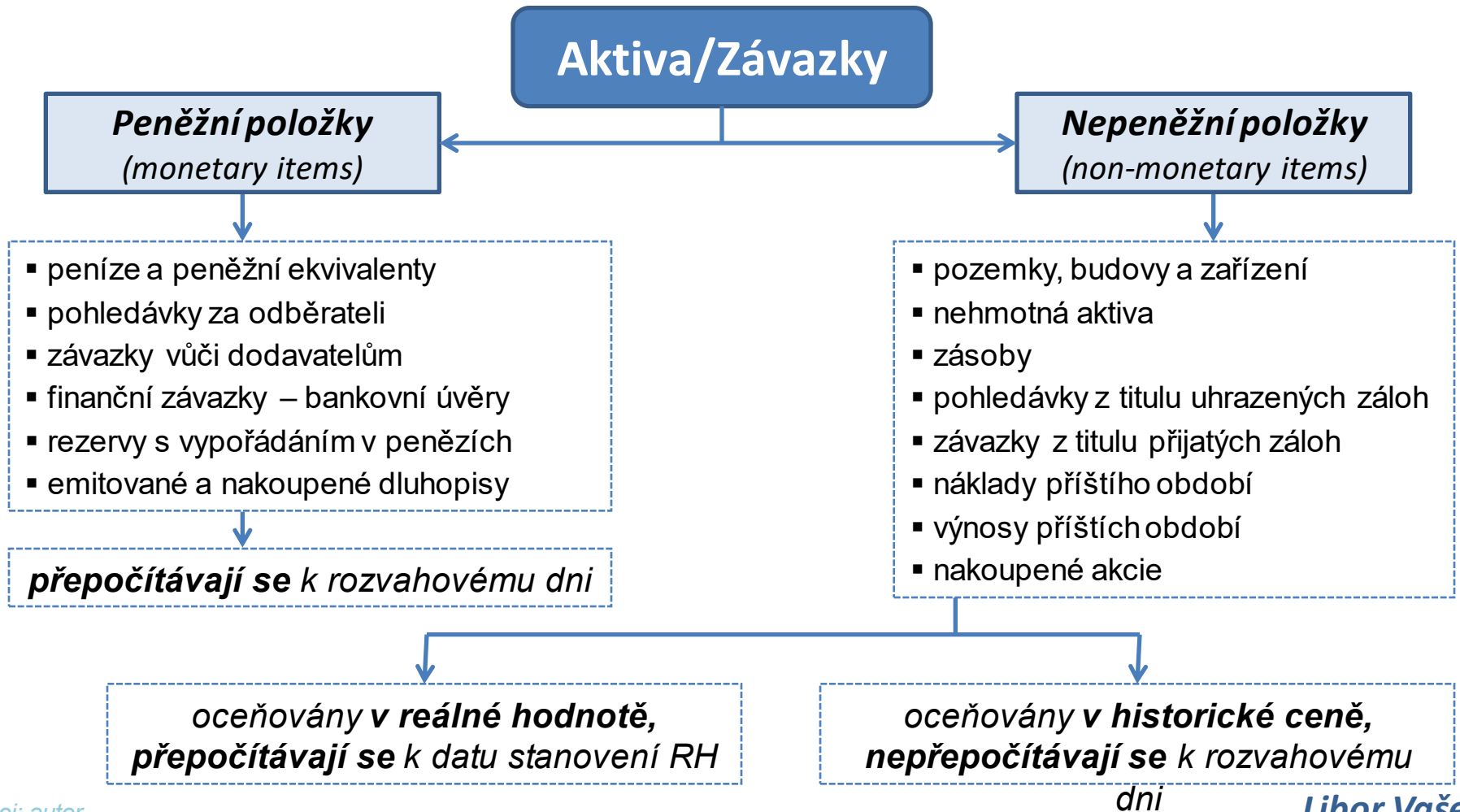
Datum transakce (*date of the transaction*) je datum, ke kterému jsou poprvé splněny podmínky IFRS pro uznání transakce (nákup majetku, prodej zásob apod.).

Okamžitý (spotový) měnový kurz vs. pevný měnový kurz vs. průměrný měnový kurz

- IFRS předpokládají (**vyžadují**) použití měnového kurzu platného k datu transakce, tj. spotového měnového kurzu.
- IFRS z praktických důvodů umožňují využití kurzu, který aproximuje kurz skutečný:
 - průměrný kurz období (týdne, měsíce,...)
 - pevný kurz období
- IFRS však zakazují použít jiný než aktuální kurz, pokud měnový kurz vykazuje výrazné kolísání.

Cizoměnové zůstatky a jejich přepočty

Peněžní položky (*Monetary items*) jsou drženy peníze, aktiva a závazky, které mají být obdrženy nebo zaplacený v pevných nebo určitelných peněžních částkách. Základním rysem je **právo získat** (resp. povinnost dodat) **pevné či určitelné množství jednotek měny**.



Cizoměnové zůstatky a jejich přepočty

Ilustrace:

Funkční měnou podniku je CZK a k rozvahovému dni (30. 6.) eviduje několik zůstatků, které byly prvotně zachyceny z cizoměnových transakcí. Závěrkový měnový kurz je 25,69 CZK/EUR.

1. Výrobní zařízení nakoupené dne 20. 4. (25,32 CZK/EUR) v hodnotě 12 000 EUR. Zařízení je odpisováno rovnoměrně od měsíce následujícího měsíci zařazení, doba použitelnosti odhadnuta k okamžiku pořízení na 5 let (60 měsíců).

Výrobní zařízení je nepeněžní položkou oceněnou historickou pořizovací cenou. K rozvahovému dni se nepřeceňuje a jeho ocenění bude vycházet z přepočtu učiněného při prvotním zachycení, tj.:

Pořizovací cena = 12 000 EUR × 25,32 CZK/EUR = 303 840 CZK

Odpisy do konce června (a oprávky k 30.6.2010) = 303 840 / 60 × 2 = 10 128 CZK

Zůstatková cena k 30.6.2010 = 293 712 CZK

2. Pohledávka z prodeje zboží v hodnotě 1 000 EUR uznaná dne 10. 6. (25,73 CZK/EUR).

Pohledávka z prodeje je finanční aktivem a současně peněžní položkou a musí být přeceněna k rozvahovému dni, neboť je s ní spojeno měnové riziko:

Prvotní ocenění = 1 000 EUR × 25,73 CZK/EUR = 25 730 CZK

Přeceněná částka = 1 000 EUR × 25,69 CZK/EUR = 25 690 CZK

Nerealizovaná kurzová ztráta = 40 CZK (snížení aktiva)

Cizoměnové zůstatky a jejich přepočty

Ilustrace:

3. 10 ks akcií klasifikovaných jako finanční aktiva držená k obchodování, nakoupeny za tržní cenu 10 EUR/ks dne 11. 6. (25,70 CZK/EUR); tržní cena k rozvahovému dni je 12 EUR/ks.

Akcie jsou finanční aktivem oceněným reálnou hodnotou a současně nepeněžní položkou. Vývoj měnového kurzu musí být zohledněn při aktualizaci reálné hodnoty:

Prvotní ocenění = 10 ks × 10 EUR × 25,70 CZK/EUR = 2 570 CZK

Přeceněná částka = 10 ks × 12 EUR × 25,69 CZK/EUR = 3 083 CZK

Zisk z přecenění finančních aktiv = 513 CZK (zvýšení aktiva) uznaný ve výsledku hospodaření bez rozlišení a oddělení dopadu kurzového rozdílu.

4. Záloha výši 200 EUR přijatá od zákazníka dne 16. 6. (25,73 CZK/EUR). Zboží bude dodáno během července.

Přijatá záloha od zákazníka uznaná jako výnos příštího období je nepeněžní položkou a k rozvahovému dni se nepřeceňuje, neboť s ní není spojeno měnové riziko.

Prvotní ocenění = 200 EUR × 25,73 CZK/EUR = 5 146 CZK, které je v červenci při dodání zboží uznáno jako výnos. Do té doby vykazováno jako odložený výnos mezi závazky.

Cizoměnové zůstatky a jejich přepočty

Ilustrace:

5. Podnik uzavřel kontrakt na nákup technologického zařízení za 10 000 EUR, v němž byly potvrzeny tyto platební podmínky:

- při podpisu smlouvy úhrada 10 % smluvené částky (před rozvahovým dnem; 25,60 CZK/EUR);
- při dodání zařízení úhrada 40 % smluvené částky (před rozvahovým dnem; 28,10 CZK/EUR);
- při instalaci zařízení úhrada 20 % smluvené částky (po rozvahovém dni);
- do jednoho měsíce od instalace úhrada zbývajících 30 % smluvené částky (po rozvahovém dni).

K rozvahovému dni je závěrkový kurz 28,50 CZK/EUR.

Zdroj: autor

Směnná transakce	Částka transakce	Historický přepočet	Přepočet závěrkovým kurzem
První platba (10 %)	1 000 EUR	25 600 CZK	28 500 CZK
Druhá platba (40 %)	4 000 EUR	112 400 CZK	114 000 CZK
Celkem	5 000 EUR	138 000 CZK	142 500 CZK

Představují platby před instalací zálohy na pořízení (postupné splátky) nebo zajištění, které může být i vratné? => třeba zvážit podmínky smluvních kontraktů a podstatu transakce při rozhodování, zdali platby v rozvaze představují peněžní nebo nepeněžní položku.

Cizoměnové zůstatky a jejich přepočty

Ilustrace:

6. Společnost s funkční měnou CZK nakoupila dluhopisy za 8 000 EUR s 5% p.a., placeným čtvrtletně, tj. 100 EUR na konci každého (kalendářního) čtvrtletí. K okamžiku pořízení byl směnný kurz 27,00 CZK/EUR a závěrkový kurz na konci roku je 28,50 CZK/EUR. Jak bude zachycen úrokový výnos?

Úrokový výnos je 100 EUR za relevantní čtvrtletí a měl by být přepočten do CZK průměrným kurzem daného období, např. 27,80 CZK/EUR, nikoliv závěrkovým kurzem, ačkoliv bude např. ke konci čtvrtletní o něm účtováno.

Úrokový výnos po přepočtu zachycený ve výsledku 2 780 CZK a rozdíl vůči peněžní částce, kterou společnost obdrží je kurzový rozdíl, v tomto případě kurzový zisk v důsledku deprecie CZK vůči EUR.

Položka	MD	Dal
Peníze	2 850	
Úrokový výnos (výsledovka)		2 780
Kurzový zisk (výsledovka)		70

Zdroj: autor

Cizoměnové zůstatky a jejich přepočty

Ilustrace:

7. Společnost, jejíž funkční měna je CZK, eviduje obchodní pohledávku ve výši 1 000 EUR, která je již 90 dní po splatnosti a v souladu s podnikovou směrnicí je k této pohledávce vytvořena opravná položka ve výši 50 %? Pohledávka byla zachycena prvotně při kurzu 27,80 CZK/EUR, následně k okamžiku zaúčtování opravné položky činil kurz 28,20 CZK/EUR a k rozvahovému dni je 28,50 CZK/EUR. Jaký průběh a ocenění bude mít v účetnictví tato pohledávka a její opravná položka?

Prvotní zachycení pohledávky = 1 000 EUR × 27,80 CZK/EUR = 27 800 CZK

K okamžiku zaúčtování opravné položky = 1 000 EUR × 28,20 CZK/EUR = 28 200 CZK

=> Kurzový zisk = 400 CZK

Opravná položka = 500 EUR × 28,20 CZK/EUR = 14 100 CZK => náklady na tvorbu OP

Pohledávka k rozvahovému dni = 1 000 EUR × 28,50 CZK/EUR = 28 500 CZK

=> Kurzový zisk = 300 CZK

Opravná položka k rozvahovému dni = 500 EUR × 28,50 CZK/EUR = 14 250 CZK

=> Kurzová ztráta = 150 CZK, nikoliv náklad na tvorbu OP

Cizoměnové zůstatky a jejich přepočty

Ilustrace:

8. Zboží nakoupené dne 21. 5. (25,76 CZK/EUR) v hodnotě 3 000 EUR. Zboží je prodáváno v CZK, přičemž čistá prodejní cena je odhadnuta na částku 85 000 CZK.

Zboží je nepeněžní položkou oceněnou na bázi nižší z pořizovací ceny a čisté prodejní ceny. K rozvahovému dni se proto nepřeceňuje:

Pořizovací cena = 3 000 EUR × 25,76 CZK/EUR = 77 280 CZK

Čistá prodejní cena = 85 000 CZK => k rozvahovému dni vyšší než pořizovací cena, proto nedochází ke snížení hodnoty a ponecháno ocenění 77 280 CZK.

Pozor u zásob, je-li jejich prodej v cizí měně:

Podnik vyrábí výrobky, které z převážné části exportuje a prodejní ceny jsou nastavovány v EUR. K rozvahovému dni podnik eviduje na skladě výrobky v pořizovacích nákladech 100 tis. CZK, u nichž odhaduje čistou prodejní cenu ve výši 4 000 EUR.

(i) Je-li závěrkový kurz 25,69 CZK/EUR, dosahuje čistá prodejní cena po přepočtu částky 102 760 CZK a podnik není nucen snížit ocenění zásob, protože je očekáván zisk z jejich realizace.

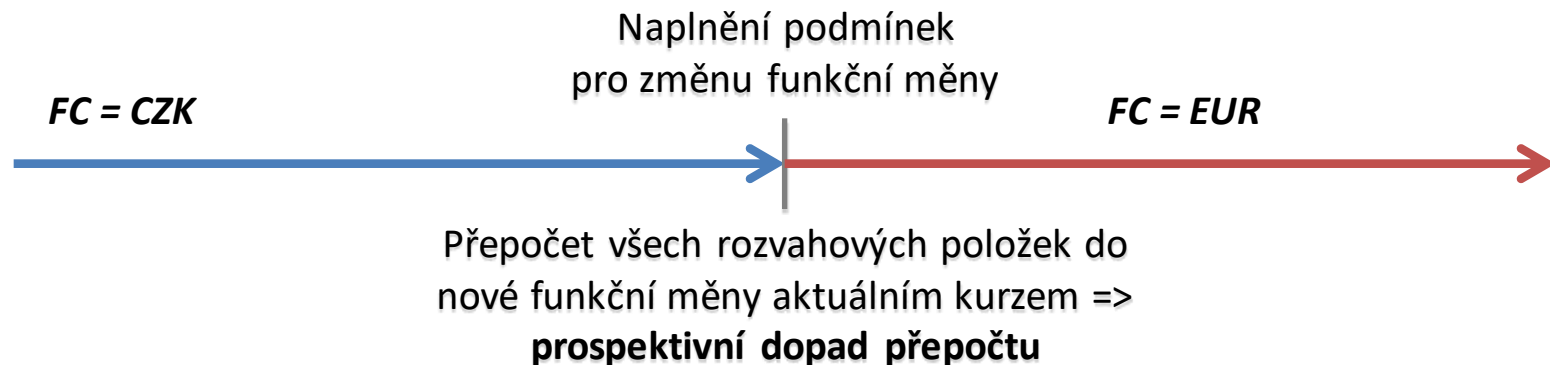
(ii) Je-li závěrkový kurz 24,90 CZK/EUR, dosahuje čistá prodejní cena po přepočtu částky 99 600 CZK a podnik je nucen snížit ocenění zásob o 400 CZK, protože je očekávána ztráta z jejich realizace.

⇒ vyjádření čisté prodejní ceny je ovlivněno vývojem měnového kurzu.

Změna funkční měny

Obecné pravidlo => funkční měna by měla být stabilní a její změna by měla být výjimečná a měla by být **důsledkem zásadní změny ekonomického prostředí**, např.

- zavedení Eura v členských státech Evropské měnové unie a zánik dřívější národní měny;
- převedení obchodních aktivit podniku do jiné země;
- změny na straně dodavatelů (tuzemské dodavatele nahrazují zahraniční nebo opačně);
- změny v cenové politice (denominování cen v jiné měně).



Zdroj: autor

Pěkný den

Libor Vašek
vasek@vse.cz
KFUA VSE v Praze