

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 21

IAS 21

## Vplyvy zmien kurzov cudzích mien

OBSAH	Odsek
Cieľ	1-2
Rozsah	3-7
Definície	8-16
Spracovanie definícií	9-16
Funkčná mena	9-14
Investícia do zahraničnej prevádzky	15
Peňažné položky	16
Zhrnutie prístupu vyžadovaného týmto štandardom	17-19
Vykazovanie transakcií v cudzích menách vo funkčnej mene	20-37
Prvotné vykazovanie	20-22
Vykazovanie k nasledujúcim dátumom, ku ktorým je zostavená súvaha	23-26
Vykazovanie kurzových rozdielov	27-34
Zmena funkčnej meny	35-37
Použitie inej meny prezentácie, ako je funkčná mena	38-49
Prepočet do meny prezentácie	38-43
Prepočet prevádzky v zahraničí	44-47
Vyradenie prevádzky v zahraničí	48-49
Daňové vplyvy všetkých kurzových rozdielov	50
Zverejňovanie	51-57
Dátum účinnosti a prechodu	58-60
Stiahnutie existujúcich dokumentov	61-62

Tento revidovaný štandard nahrádza IAS 21 (revidovaný z roku 1993) *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* a platí pre ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie.

## CIEĽ

1. Jednotka môže uskutočňovať zahraničnú činnosť dvoma spôsobmi. Môže uskutočňovať transakcie v cudzích menách alebo môže mať prevádzky v zahraničí. Okrem toho, jednotka môže prezentovať svoju účtovnú závierku v cudzej mene. Cieľom tohto štandardu je predpísať, ako zahrnúť transakcie v cudzích menách a prevádzky v zahraničí do účtovnej závierky jednotky a ako prepočítať účtovnú závierku do meny prezentácie.

## IAS 21

2. Hlavnými otázkami sú, ktorý výmenný kurz(y) používať a ako vykazovať vplyvy zmien vo výmenných kurzoch v účtovnej závierke.

## ROZSAH

3. *Tento štandard sa uplatňuje (\*):*
- (a) *pri účtovaní transakcií a zostatkov v cudzích menách, okrem tých derivátnych transakcií a zostatkov, ktoré sú v rozsahu IAS 39 Finančné nástroje; vykazovanie a oceňovanie;*
- (b) *pri prepočte výsledkov a finančnej pozície prevádzok v zahraničí, ktoré sú zahrnuté v účtovnej závierke jednotky úplnou konsolidáciou, podielovou konsolidáciou alebo metódou vlastného imania;*
- a*
- (c) *pri prepočte výsledkov a finančnej pozície jednotky do meny prezentácie.*
4. IAS 39 sa uplatňuje na mnohé deriváty v cudzej mene a tieto sú potom následne vyňaté z rozsahu tohto štandardu. Avšak tie deriváty v cudzej mene, ktoré nie sú v rozsahu IAS 39 (napríklad niektoré deriváty v cudzej mene, ktoré sú uvedené v iných zmluvách), patria do rozsahu tohto štandardu. Okrem toho, tento sa štandard uplatňuje vtedy, keď jednotka prepočítava sumy týkajúce sa derivátov z ich funkčnej meny do ich meny prezentácie.
5. Tento štandard sa neuplatňuje na účtovanie hedgingu pre položky cudzej meny, vrátane hedgingu investície do zahraničnej prevádzky. IAS 39 sa uplatňuje na účtovanie hedgingu.
6. Tento štandard sa uplatňuje na prezentáciu účtovnej závierky jednotky v cudzej mene a ustanovuje požiadavky pre výsledné účtovné závierky, o ktorých má byť uvedené, že sú v súlade so štandardmi medzinárodného finančného vykazovania. Pre prepočty finančných informácií do cudzej meny, ktoré nespĺňajú tieto požiadavky, špecifikuje tento štandard informácie, ktoré majú byť zverejnené.
7. Tento štandard sa neuplatňuje na prezentáciu peňažných tokov vznikajúcich z transakcií v cudzej mene vo výkaze o peňažných tokoch, ani na prepočet peňažných tokov prevádzky v zahraničí (pozri IAS 7 Výkaz o peňažných tokoch).

## DEFINÍCIE

8. *Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v uvedených významoch:*

*Zatvárací kurz je aktuálny výmenný kurz k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha.*

*Kurzový rozdiel je rozdiel vyplývajúci z prepočtu daného počtu jednotiek jednej cudzej meny do inej cudzej meny pri rozdielnych výmenných kurzoch.*

*Výmenný kurz je pomer pre výmenu dvoch mien.*

*Reálna hodnota je suma, za ktorú môže byť majetok vymenený, alebo záväzok vyrovnaný v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi stranami.*

*Cudzia mena je iná mena ako je funkčná mena jednotky.*

*Prevádzka v zahraničí je jednotka, ktorá je dcérskou spoločnosťou, pridruženým podnikom, spoločným podnikom alebo pobočkou vykazujúcej jednotky, a ktorej činnosti sú umiestnené alebo uskutočňované v inej krajine alebo mene, ako je krajina alebo mena vykazujúcej jednotky.*

(\*) Pozri tiež SIC-7 Zavedenie meny euro.

**Funkčná mena je mena primárneho ekonomického prostredia, v ktorom jednotka pôsobí.**

**Skupina je materská spoločnosť a všetky jej dcérske spoločnosti.**

**Peňažné položky sú menové jednotky v držbe, majetok a záväzky, ktoré sa majú prijať alebo vyplatiť v pevnom alebo stanoviteľnom počte menových jednotiek.**

**Investícia do zahraničnej prevádzky je suma podielu vykazujúcej jednotky na majetku v zostatkovej hodnote danej prevádzky.**

**Mena prezentácie je mena, v ktorej sa prezentuje účtovná závierka.**

**Aktuálny výmenný kurz je výmenný kurz pre okamžitú dodávku.**

Spracovanie definícií

Funkčná mena

9. Primárne ekonomické prostredie, v ktorom jednotka pôsobí, je zvyčajne to, v ktorom primárne vytvára a vynakladá peniaze. Pri stanovení svojej funkčnej meny zvažuje jednotka nasledujúce faktory:
  - (a) mena:
    - (i) ktorá najviac ovplyvňuje predajné ceny tovarov a služieb (to bude často tá mena, v ktorej sú predajné ceny za jej tovary a služby vyjadrené a vyrovnané);  
a
    - (ii) krajiny, ktorej konkurenčné sily a predpisy najviac ovplyvňujú predajné ceny jej tovarov a služieb.
  - (b) mena, ktorá najviac ovplyvňuje náklady na prácu, materiál a ostatné náklady na poskytovanie tovarov a služieb (to bude často tá mena, v ktorej sú náklady vyjadrené a vyrovnané).
10. Nasledujúce faktory môžu tiež poskytnúť dôkaz o funkčnej mene jednotky:
  - (a) mena, v ktorej sú získavané prostriedky z finančnej činnosti (t. j. vydávanie úverových a majetkových nástrojov)
  - (b) mena, v ktorej sú zvyčajne udržiavané príjmy z prevádzkovej činnosti.
11. Nasledujúce dodatočné faktory sú zvažované pri stanovení funkčnej meny prevádzky v zahraničí a či jej funkčná mena je rovnaká ako funkčná mena vykazujúcej jednotky (vykazujúca jednotka je v tomto kontexte tá jednotka, ktorá má prevádzku v zahraničí ako svoju dcérsku spoločnosť, pobočku, pridružený alebo spoločný podnik):
  - (a) či je činnosť prevádzky v zahraničí vykonávaná ako rozšírenie činnosti vykazujúcej jednotky, alebo je skôr vykonávaná s významným stupňom autonómie. Príkladom prvej možnosti je, keď prevádzka v zahraničí iba predáva tovary dovezené z vykazujúcej jednotky a odvádza jej výnosy. Príkladom druhej možnosti je, keď prevádzka akumuluje peniaze a iné peňažné položky, vytvára náklady, získava príjmy a zabezpečuje pôžičky, všetko v podstate vo svojej miestnej mene.
  - (b) či transakcie s vykazujúcou jednotkou tvoria veľký alebo malý podiel činností prevádzky v zahraničí;
  - (c) či peňažné toky z činností prevádzky v zahraničí priamo ovplyvňujú peňažné toky vykazujúcej jednotky a sú pohotovo k dispozícii, aby jej boli odvedené.
  - (d) či sú peňažné toky z činností prevádzky v zahraničí dostatočné na to, aby pokryli existujúce a bežne očakávané dlhové záväzky bez toho, aby vykazujúca jednotka poskytla prostriedky.

## IAS 21

12. Ak sa skombinujú uvedené indikátory a funkčná mena nie je zjavná, manažment použije svoj úsudok na určenie tej funkčnej meny, ktorá najvernejšie zobrazuje ekonomické účinky základných transakcií, udalostí a podmienok. V rámci tohto prístupu manažment uprednostní primárne indikátory v odseku 9 pred zvažovaním indikátorov v odsekoch 10 a 11, ktoré sú určené na to, aby poskytovali dodatočné podporné dôkazy pre stanovenie funkčnej meny jednotky.
13. Funkčná mena jednotky odráža základné transakcie, udalosti a podmienky, ktoré sú pre ňu relevantné. Následne, keď je funkčná mena už stanovená, nemení sa, pokiaľ nenastane zmena v týchto základných transakciách, udalostiach a podmienkach.
14. Ak je funkčná mena menou hyperinflačného hospodárstva, účtovná závierka jednotky sa prepočíta v súlade s IAS 29 *Finančné výkazníctvo v hyperinflačných ekonomikách*. Jednotka nemôže predísť prepočtu v súlade s IAS 29 napríklad tým, že si ako svoju funkčnú menu stanoví inú menu, ako je funkčná mena stanovená v súlade s týmto štandardom (ako je funkčná mena materskej spoločnosti).

## Investícia do zahraničnej prevádzky

15. Jednotka môže mať peňažnú položku, ktorá je pohľadávkou alebo záväzkom voči prevádzke v zahraničí. Položka, pre ktorú nie je vyrovnanie ani plánované, a pri ktorej nie je ani pravdepodobné, že vyrovnanie nastane v blízkej budúcnosti, je v podstate súčasťou investície jednotky do danej zahraničnej prevádzky a účtuje sa v súlade s odsekmi 32 a 33. Takéto peňažné položky môžu zahŕňať dlhodobé pohľadávky alebo úvery. Nezahŕňajú obchodné pohľadávky alebo obchodné záväzky.

## Peňažné položky

16. Základnou črtou peňažnej položky je právo prijať (alebo povinnosť dodať) pevný alebo stanoviteľný počet menových jednotiek. Príkladmi sú: penzie a iné zamestnanecké požitky vyplácané peniazmi v hotovosti; rezervy vyplácané peniazmi v hotovosti a peňažné dividendy vykázané ako záväzok. Podobne, zmluva o získaní (alebo dodaní) variabilného množstva vlastných majetkových nástrojov jednotky alebo variabilného množstva majetku, ktorého reálna hodnota, ktorá má byť získaná (alebo dodaná), sa rovná pevnému alebo stanoviteľnému množstvu menových jednotiek, je peňažná položka. Naopak, základnou črtou nepeňažnej položky je absencia práva prijať (alebo povinnosti dodať) pevný alebo stanoviteľný počet menových jednotiek. Príkladmi sú: sumy predplatené za tovary a služby (napríklad predplatené nájomné); goodwill; nehmotný majetok; zásoby; nehnuteľnosti, stroje a zariadenia a rezervy, ktoré majú byť vyrovnané dodaním nepeňažného majetku.

## ZHRNUTIE PRÍSTUPU VYŽADOVANÉHO TÝMTO ŠTANDARDOM

17. Pri príprave účtovnej závierky si každá jednotka, či už samostatná jednotka, jednotka s prevádzkami v zahraničí (akou je materská spoločnosť) alebo prevádzka v zahraničí (akou je dcérska spoločnosť alebo pobočka), určí svoju funkčnú menu v súlade s odsekmi 9-14. Jednotka prepočíta položky cudzej meny do svojej funkčnej meny a vykáže účinnosť takejto transakcie v súlade s odsekmi 20-37 a 50.
18. Mnohé vykazujúce jednotky sú zložené z viacerých samostatných jednotiek (napríklad skupinu tvorí materská spoločnosť a jedna alebo viaceré dcérske spoločnosti). Rôzne typy jednotiek, či už sú členovia skupiny alebo nie, môžu mať investície do pridružených alebo spoločných podnikov. Môžu mať aj pobočky. Pre výsledky a finančnú pozíciu každej jednotlivé jednotky zahrňte do vykazujúcej jednotky je nevyhnutné, aby bola prepočítaná do meny, v ktorej vykazujúca jednotka prezentuje svoju účtovnú závierku. Tento štandard umožňuje, aby menou prezentácie vykazujúcej jednotky bola akákoľvek mena (alebo meny). Výsledky a finančná pozícia ktorejkoľvek jednotlivé jednotky v rámci vykazujúcej jednotky, ktorej funkčná mena sa líši od meny prezentácie, sú prepočítavané v súlade s odsekmi 38-50.
19. Tento štandard tiež umožňuje samostatnej jednotke pripravujúcej účtovnú závierku alebo jednotke pripravujúcej individuálnu účtovnú závierku v súlade s IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky*, aby prezentovali svoju účtovnú závierku v akejkoľvek mene (alebo menách). Ak sa mena prezentácie jednotky líši od jej funkčnej meny, jej výsledky a finančná pozícia sa tiež prepočítajú do meny prezentácie v súlade s odsekmi 38-50.

## VYKAZOVANIE TRANSAKCIÍ V CUDZÍCH MENÁCH VO FUNKČNEJ MENE

IAS 21

## Prvotné vykazovanie

20. Transakcia v cudzej mene je transakcia, ktorá je uvedená v cudzej mene alebo si vyžaduje vyrovnanie v cudzej mene, vrátane transakcií, ktoré vznikajú, keď jednotka:
- (a) kúpi alebo predá tovary alebo služby, ktorých cena je uvedená v cudzej mene;
  - (b) požičia si alebo požičia peňažné prostriedky, ak sú splatné sumy alebo pohľadávky uvedené v cudzej mene;
- alebo
- (c) inak nadobudne alebo vyradí majetok alebo vyvolá alebo vyrovná záväzky uvedené v cudzej mene.
21. **Transakcia v cudzej mene sa pri prvotnom vykázaní zaznamená vo funkčnej mene, pričom sa pre sumu cudzej meny použije aktuálny výmenný kurz medzi funkčnou menou a cudzou menou k dátumu transakcie.**
22. Dátum transakcie je dátum, kedy sa transakcia prvýkrát kvalifikuje, aby bola vykázaná v súlade so štandardmi medzinárodného finančného vykazovania. Z praktických dôvodov sa často používa kurz, ktorý sa približuje aktuálnemu kurzu dátumu transakcie. Napr. priemerný kurz za týždeň alebo mesiac by sa mohol použiť pre všetky transakcie v každej cudzej mene vyskytujúcej sa počas obdobia. Ak však kurz podstatne kolíše, je použitie priemerného kurzu za obdobie nevhodné.

## Vykazovanie k nasledujúcim dátumom, ku ktorým je zostavená súvaha

23. **Ku každému dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha:**
- (a) **sa peňažné položky v cudzej mene prepočítajú použitím zatváracieho kurzu;**
  - (b) **sa nepeňažné položky, ktoré sa oceňujú s ohľadom na historické náklady v cudzej mene, prepočítajú použitím výmenného kurzu k dátumu transakcie;**
- a
- (c) **sa nepeňažné položky, ktoré sa oceňujú v reálnej hodnote v cudzej mene, prepočítajú použitím výmenných kurzov k dátumu, kedy bola stanovená reálna hodnota.**
24. Účtovná hodnota položky je určená v spojení s ostatnými príslušnými štandardmi. Napríklad nehnuteľnosti, stroje a zariadenia môžu byť ocenené v reálnej hodnote alebo v historických nákladoch v súlade s IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia*. Či už je účtovná hodnota určená na základe historických nákladov alebo na základe reálnej hodnoty, ak je suma určená v cudzej mene, prepočíta sa potom do funkčnej meny v súlade s týmto štandardom.
25. Účtovná hodnota niektorých položiek sa určí porovnaním dvoch alebo viacerých hodnôt. Napríklad účtovná hodnota zásob je nižšia z hodnoty nákladov a realizačnej hodnoty v súlade s IAS 2 *Zásoby*. Podobne, v súlade s IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* je účtovná hodnota majetku, pri ktorom je náznak znehodnotenia, nižšia z účtovnej hodnoty pred zvažovaním možných strát zo zníženej hodnoty a z jeho spätne získateľnej sumy. Keď je takýto majetok nepeňažný a je ocenený v cudzej mene, účtovná hodnota sa určí porovnaním:
- (a) nákladov alebo účtovnej hodnoty, ako je vhodné, prepočítanej výmenným kurzom k dátumu, kedy bola táto hodnota stanovená (t. j. kurz k dátumu transakcie pre položku ocenenú s ohľadom na historické náklady);
- a
- (b) realizačnej hodnoty alebo spätne získateľnej sumy, ako je vhodné, prepočítanej výmenným kurzom k dátumu, kedy bola táto hodnota stanovená (t. j. zatvárací kurz k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha).

## IAS 21

Účinkom tohto porovnania môže byť, že strata zo zníženej hodnoty je vykázaná vo funkčnej mene, ale nebola by vykázaná v cudzej mene, alebo naopak.

26. Keď je k dispozícii niekoľko výmenných kurzov, použije sa ten, pri ktorom by boli budúce peňažné toky reprezentované transakciou alebo zostatok by mohol byť vyrovnaný, ak by tieto peňažné toky nastali k dátumu ocenenia. Ak dve meny nie sú dočasne medzi sebou vymeniteľné, použije sa prvý nasledujúci kurz, pri ktorom by mohli výmeny byť uskutočnené.

*Vykazovanie kurzových rozdielov*

27. Ako je uvedené v odseku 3, IAS 39 sa uplatňuje na účtovanie hedgingu pre položky cudzích mien. Uplatňovanie účtovania hedgingu vyžaduje, aby jednotka účtovala niektoré kurzové rozdiely od spracovania kurzových rozdielov vyžadovaného týmto štandardom. Napríklad IAS 39 vyžaduje, aby kurzové rozdiely pri peňažných položkách, ktoré sa kvalifikujú ako nástroje hedgingu pri hedgingu peňažných tokov, boli prvotne vykázané vo vlastnom imaní v rozsahu, v akom je hedging účinný.
28. **Kurzové rozdiely vznikajúce pri vyrovnaní peňažných položiek alebo pri prepočte peňažných položiek v kurzoch odlišných ako sú tie, v ktorých boli prepočítané pri prvotnom vykázaní počas obdobia alebo v predchádzajúcich účtovných závierkach, sa vykážu v zisku alebo strate v období, v ktorom vzniknú, s výnimkou ustanovenia odseku 32.**
29. Keď vznikne peňažná položka z transakcie v cudzej mene a nastane zmena vo výmennom kurze medzi dátumom transakcie a dátumom vyrovnania, vzniká kurzový rozdiel. V prípade, že je transakcia vyrovnaná počas rovnakého účtovného obdobia ako je obdobie, v ktorom sa uskutočnila, je celý kurzový rozdiel vykázany v tomto období. Avšak v prípade, že je transakcia vyrovnaná v nasledujúcom účtovnom období, je kurzový rozdiel vykázany v každom období až do dátumu vyrovnania určený zmenou vo výmenných kurzoch počas každého obdobia.
30. **Keď sa zisk alebo strata pri nepeňažnej položke vykazuje priamo vo vlastnom imaní, je každá zložka výmenných kurzov tohto zisku alebo straty vykázaná priamo vo vlastnom imaní. Naopak, keď sa zisk alebo strata pri nepeňažnej položke vykazuje v zisku alebo strate, je každá zložka výmenných kurzov tohto zisku alebo straty vykázaná v zisku alebo strate.**
31. Iné štandardy vyžadujú, aby boli niektoré zisky a straty vykázané priamo vo vlastnom imaní. Napríklad IAS 16 vyžaduje, aby boli niektoré zisky a straty vznikajúce z precenenia nehnuteľností, strojov a zariadení vykázané priamo vo vlastnom imaní. Keď je takýto majetok ocenený v cudzej mene, odsek 23(c) tohto štandardu vyžaduje, aby bola preceňovaná hodnota prepočítaná použitím kurzu ku dňu stanovenia hodnoty, výsledkom čoho bude kurzový rozdiel, ktorý sa vykáže tiež vo vlastnom imaní.
32. **Kurzové rozdiely vznikajúce pri peňažnej položke, ktorá tvorí časť investície vykazujúcej jednotky do zahraničnej prevádzky (pozri odsek 15) sa vykážu v zisku alebo strate v samostatnej účtovnej závierke vykazujúcej jednotky alebo v individuálnej účtovnej závierke prevádzky v zahraničí, ako je to vhodné. V účtovnej závierke, ktorá zahŕňa prevádzku v zahraničí a vykazujúcu jednotku (t. j. konsolidovaná účtovná závierka, keď je prevádzka v zahraničí dcérskou spoločnosťou) sa takéto kurzové rozdiely vykážu prvotne v samostatnej zložke vlastného imania a vykážu sa v zisku alebo strate pri vyradení investície v súlade s odsekom 48.**
33. Keď tvorí peňažná položka časť investície vykazujúcej jednotky do zahraničnej prevádzky a je vyjadrená vo funkčnej mene vykazujúcej jednotky, vznikne v individuálnej účtovnej závierke prevádzky v zahraničí kurzový rozdiel v súlade s odsekom 28. Podobne, ak je takáto položka vyjadrená vo funkčnej mene prevádzky v zahraničí, vznikne v samostatnej účtovnej závierke vykazujúcej jednotky kurzový rozdiel v súlade s odsekom 28. Takéto kurzové rozdiely sa preklasifikujú do samostatnej zložky vlastného imania v účtovnej závierke, ktorá zahŕňa prevádzku v zahraničí a vykazujúcu jednotku (t. j. účtovná závierka, v ktorej je prevádzka v zahraničí konsolidovaná, podiellovo konsolidovaná alebo zaúčtovaná využitím metódy vlastného imania). Avšak peňažná položka ktorá tvorí časť investície vykazujúcej jednotky do zahraničnej prevádzky môže byť vyjadrená v inej mene ako je funkčná mena vykazujúcej jednotky alebo prevádzky v zahraničí. Kurzové rozdiely, ktoré vzniknú pri prepočte peňažnej položky do funkčných mien vykazujúcej jednotky a prevádzky v zahraničí sa nepreklasifikujú do samostatnej zložky vlastného imania v účtovnej závierke, ktorá zahŕňa prevádzku v zahraničí a vykazujúcu jednotku (t. j. naďalej sa vykazujú v strate alebo zisku)

34. Keď jednotka vedie svoje účtovné knihy a záznamy v mene inej ako je jej funkčná mena, sú všetky sumy, v čase keď jednotka pripravuje svoju účtovnú závierku, prepočítavané do funkčnej meny v súlade s odsekmi 20-26. Takto sa získajú rovnaké sumy vo funkčnej mene ako by boli vznikli, keby boli položky prvotne zaznamenané vo funkčnej mene. Napríklad peňažné položky sa prepočítajú do funkčnej meny použitím zatváracieho kurzu a nepeňažné položky, ktoré sú ocenené na základe historických nákladov, sa prepočítajú použitím výmenného kurzu k dátumu transakcie, čo zapríčinilo ich vykázanie.

#### Zmena funkčnej meny

35. **Pri zmene funkčnej meny jednotky, uplatní jednotka postupy prepočtu príslušné pre novú funkčnú menu perspektívne od dátumu zmeny.**
36. Ako je uvedené v odseku 13, funkčná mena jednotky odráža základné transakcie, udalosti a podmienky, ktoré sú pre jednotku relevantné. Následne, keď je funkčná mena už stanovená, môže sa meniť, iba ak nastane zmena týchto základných transakcií, udalostí a podmienok. Napríklad, zmena v mene, ktorá najviac ovplyvňuje predajné ceny tovarov a služieb môže viesť k zmene funkčnej meny jednotky.
37. Vplyv zmeny vo funkčnej mene sa účtuje perspektívne. Inými slovami, jednotka prepočíta všetky položky do novej funkčnej meny použitím výmenného kurzu ku dňu zmeny. Výsledné prepočítané sumy pre nepeňažné položky sa považujú za ich historické náklady. Kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu prevádzky v zahraničí predtým klasifikované vo vlastnom imaní v súlade s odsekmi 32 a 39(c) sa nevykazujú v zisku alebo strate až do vyradenia prevádzky.

### POUŽITIE INEJ MENY PREZENTÁCIE, AKO JE FUNKČNÁ MENA

#### Prepočet do meny prezentácie

38. Jednotka môže prezentovať svoju účtovnú závierku v akejkoľvek mene (alebo menách). Ak sa mena prezentácie líši od funkčnej meny jednotky, prepočíta jednotka výsledky a finančnú pozíciu do meny prezentácie. Napríklad, keď skupina obsahuje individuálne jednotky s rôznymi funkčnými menami, sú výsledky a finančná pozícia každej jednotky vyjadrené v spoločnej mene, aby mohla byť prezentovaná konsolidovaná účtovná závierka.
39. **Výsledky a finančná pozícia jednotky, ktorej funkčná mena nie je menou hyperinflačného hospodárstva, sa prepočítajú do inej meny prezentácie použitím nasledujúcich postupov:**
- (a) **majetok a záväzky pre každú prezentovanú súvalu (t. j. vrátane porovnávacích informácií) sa prepočítajú zatváracím kurzom k dátumu, ku ktorému je zostavená daná súlava;**
  - (b) **príjmy a výdavky pre každý výkaz ziskov a strát (t. j. vrátane porovnávacích informácií) sa prepočítajú výmenným kurzom k dátumom transakcií;**
- a**
- (c) **všetky vyplývajúce kurzové rozdiely sa vykážu ako samostatná zložka vlastného imania.**
40. Z praktických dôvodov sa kurz, ktorý sa približuje skutočným výmenným kurzom k dátumom transakcií, napríklad priemerný kurz v období, často používa pri prepočte výnosových a nákladových položiek. Ak však kurz podstatne kolíše, je použitie priemerného kurzu za obdobie nevhodné.
41. Kurzové rozdiely uvedené v odseku 39(c) vyplývajú z:
- (a) prepočtu výnosov a nákladov vo výmenných kurzoch k dátumom transakcií a majetku a záväzkov zatváracím kurzom. Takéto kurzové rozdiely vznikajú pri výnosových a nákladových položkách vykázaných v zisku alebo strate a pri tých, ktoré sa vykážu priamo vo vlastnom imaní.

## IAS 21

- (b) prepočtu počiatočného majetku v zostatkovej hodnote zatváracím kurzom, ktorý sa líši od predchádzajúceho zatváracieho kurzu.

Tieto kurzové rozdiely nie sú vykázané v zisku alebo strate, pretože zmeny vo výmenných kurzoch majú malý alebo žiadny priamy účinok na súčasné a budúce peňažné toky z prevádzok. Keď sa kurzové rozdiely vzťahujú na prevádzku v zahraničí, ktorá je konsolidovaná, ale nie úplne vlastnená, sú akumulované kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu a priraditeľné menšinovým podielom, pridelené do podielu a vykazované ako časť menšinového podielu v konsolidovanej súvahe.

**42. Výsledky a finančná pozícia jednotky, ktorej funkčná mena je menou hyperinflačného hospodárstva, sa prepočítajú do inej meny prezentácie použitím nasledujúcich postupov:**

- (a) všetky sumy (t. j. majetok, záväzky, položky vlastného imania, výnosy a náklady, vrátane porovnávacích informácií) sa prepočítajú s použitím zatváracieho kurzu platného v deň poslednej predloženej súvahy,

**okrem prípadov**

- (b) keď sú sumy prepočítané do meny nie hyperinflačného hospodárstva, sú porovnávacie informácie tie, ktoré boli prezentované ako sumy bežného roka v príslušnej účtovnej závierke predchádzajúceho roka (t. j. neupravené pre následné zmeny cenovej hladiny alebo následné zmeny výmenných kurzov).

**43. Keď je funkčná mena jednotky menou hyperinflačného hospodárstva, prepočíta jednotka svoju účtovnú závierku v súlade s IAS 29 Finančné výkazníctvo v hyperinflačných ekonomikách pred uplatnením metód ustanovených v odseku 42, okrem porovnateľných hodnôt, ktoré sa prepočítajú do meny nie hyperinflačného hospodárstva (pozri odsek 42(b)). Keď hospodárstvo prestane byť hyperinflačné a jednotka už neprepočítava svoju účtovnú závierku v súlade s IAS 29, použije ako historické náklady pre prepočet do meny prezentácie sumy prepočítané do cenovej hladiny k dátumu, kedy jednotka prestala prepočítavať svoju účtovnú závierku.**

**Prepočet prevádzky v zahraničí**

44. Odseky 45-47, navyše k odsekom 38-43, sa uplatnia, keď sa výsledky a finančná pozícia prevádzky v zahraničí prepočítavajú do meny prezentácie, aby prevádzka v zahraničí mohla byť zahrnutá v účtovnej závierke vykazujúcej jednotky formou konsolidácie, podielovej konsolidácie alebo metódou vlastného imania.

45. Zahnutie výsledkov a finančnej pozície prevádzky v zahraničí do výsledkov a finančnej pozície vykazujúcej jednotky sleduje bežné konsolidačné procedúry, ako je vylúčenie vnútroskupinových zostatkov a vnútroskupinových transakcií dcérskej spoločnosti (pozri IAS 27 Konsolidované a individuálne účtovné závierky a IAS 31 Podiely na spoločnom podnikaní). Vnútroskupinový peňažný majetok (alebo záväzok), či už krátkodobý alebo dlhodobý, však nemôže byť vylúčený voči zodpovedajúcemu vnútroskupinovému záväzku (alebo majetku) bez zobrazenia výsledkov fluktuácie meny v konsolidovanej účtovnej závierke. Vyplýva to z dôvodu, že peňažná položka reprezentuje záväzok konvertovať jednu menu do inej a vystavuje vykazujúcu jednotku zisku alebo strate z fluktuácie meny. Preto ostáva takýto kurzový rozdiel vykázaný v zisku alebo strate v konsolidovanej účtovnej závierke vykazujúcej jednotky, alebo je súčasťou vlastného imania až do vyradenia prevádzky v zahraničí, ak vzniká z okolností opísaných v odseku 32.

46. Ak je účtovná závierka prevádzky v zahraničí zostavená k odlišnému dátumu vykazovania ako je dátum vykazujúcej jednotky, prevádzka v zahraničí často zostavuje dodatočné výkazy k rovnakému dátumu, ako je dátum účtovnej závierky vykazujúcej jednotky. Keď sa tak nestane, umožňuje IAS 27 použitie iného dátumu vykazovania, pokiaľ nie je rozdiel väčší ako tri mesiace a vykonajú sa úpravy pre účinok všetkých významných transakcií alebo iných udalostí, ktoré sa vyskytnú medzi rozdielnymi dátumami. V takom prípade sa majetok a záväzky prevádzky v zahraničí prepočítajú výmenným kurzom k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, prevádzky v zahraničí. Úpravy pre podstatné zmeny vo výmenných kurzoch sa vykonajú až k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, vykazujúcej jednotky v súlade s IAS 27. Rovnaký prístup sa použije pri uplatňovaní metódy vlastného imania na pridružené a spoločné podniky a pri uplatňovaní podielovej konsolidácie na spoločné podniky v súlade s IAS 28 Investície do pridružených podnikov a IAS 31.

47. Akýkoľvek goodwill vznikajúci pri akvizícii prevádzky v zahraničí a všetky úpravy reálnej hodnoty na účtovné hodnoty majetku a záväzkov pri akvizícii tejto prevádzky v zahraničí sa považujú za majetok a záväzky tejto prevádzky v zahraničí. Preto sa vyjadrujú vo funkčnej mene prevádzky v zahraničí a prepočítajú sa zatváracím kurzom v súlade s odsekmi 39 a 42.

Vyradenie prevádzky v zahraničí

48. Pri vyradení prevádzky v zahraničí sa kumulovaná suma kurzových rozdielov, ktoré boli odložené v samostatnej zložke vlastného imania, a ktoré sa vzťahujú na túto prevádzku v zahraničí, vykáže v zisku alebo strate, keď sa vykáže zisk alebo strata z vyradenia.
49. Jednotka môže vyradiť svoj podiel v prevádzke v zahraničí predajom, likvidáciou, vyplatením akciového kapitálu alebo vzdaním sa celej alebo časti tejto jednotky. Platba dividendy je súčasťou vyradenia iba vtedy, ak tvorí vrátenie investície, napríklad keď je dividendy vyplatená zo ziskov pred akvizíciou. V prípade čiastočného vyradenia je do zisku alebo straty zahrnutý len pomerný podiel súvisiacich kumulovaných kurzových rozdielov. Zníženie účtovnej hodnoty prevádzky v zahraničí nie je čiastočné vyradenie. Preto v čase zníženia nie je vykázaná v zisku alebo strate žiadna časť odloženého kurzového zisku alebo straty.

#### DAŇOVÉ VPLYVY VŠETKÝCH KURZOVÝCH ROZDIELOV

50. Zisky a straty z transakcií v cudzích menách a kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu výsledkov a finančnej pozície jednotky (vrátane prevádzky v zahraničí) do inej meny môžu mať daňové vplyvy. Na tieto daňové vplyvy sa uplatňuje IAS 12 *Dane z príjmov*.

#### ZVEREJŇOVANIE

51. V odsekoch 53 a 55-57 sa odkazy na „funkčnú menu“ uplatňujú v prípade skupiny na funkčnú menu materskej spoločnosti.
52. Jednotka zverejní:
- (a) sumu kurzových rozdielov vykázaných v zisku alebo strate okrem tých, ktoré vznikajú z finančných nástrojov oceňovaných v reálnej hodnote prostredníctvom zisku alebo straty v súlade s IAS 39;
  - a
  - (b) výsledné výmenné rozdiely klasifikované v samostatnej zložke vlastného imania a porovnanie sumy takýchto rozdielov na začiatku a na konci obdobia.
53. Keď je mena prezentácie odlišná od funkčnej meny, uvedie sa táto skutočnosť spolu so zverejnením funkčnej meny a dôvodu pre používanie inej meny prezentácie.
54. Keď sa mení funkčná mena vykazujúcej jednotky alebo významnej prevádzky v zahraničí, zverejní sa táto skutočnosť spolu s dôvodom zmeny funkčnej meny.
55. Keď jednotka prezentuje svoju účtovnú závierku v mene, ktorá je odlišná od jej funkčnej meny, uvedie, že účtovná závierka je v súlade so štandardmi medzinárodného finančného vykazovania, iba ak je v súlade so všetkými požiadavkami každého príslušného štandardu a každej príslušnej interpretácie týchto štandardov, vrátane metódy prepočtu ustanovenej v odsekoch 39 a 42.

## IAS 21

56. Jednotka niekedy prezentuje svoju účtovnú závierku alebo iné finančné informácie v mene, ktorá nie je jej funkčnou menou bez splnenia požiadaviek podľa odseku 55. Napríklad jednotka môže konvertovať do inej meny iba vybrané položky zo svojej účtovnej závierky. Alebo jednotka, ktorej funkčná mena nie je menou hyperinflačného hospodárstva môže konvertovať svoju účtovnú závierku do inej meny prepočtom všetkých položiek posledným zatváracím kurzom. Takéto konverzie nie sú v súlade so štandardmi medzinárodného finančného vykazovania a vyžadujú sa zverejnenia ustanovené v odseku 57.
57. **Keď jednotka uvádza svoju účtovnú závierku alebo iné finančné informácie v mene, ktorá je odlišná od jej funkčnej meny alebo meny prezentácie a nie sú splnené požiadavky podľa odseku 55, jednotka:**
- (a) jasne identifikuje informáciu ako doplnkovú informáciu, aby ju odlišila od informácie, že je v súlade so štandardmi medzinárodného finančného vykazovania;
  - (b) zverejní menu, v ktorej je uvedená doplnková informácia;
    - a
  - (c) zverejní funkčnú menu jednotky a metódu prepočtu použitú na určenie doplnkovej informácie.

## DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODU

58. **Jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na obdobia začínajúce pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.**
59. **Jednotka uplatní odsek 47 perspektívne na všetky akvizície, ktoré sa vyskytnú po začiatku obdobia finančného vykazovania, v ktorom je tento štandard prvý krát uplatnený. Spätná aplikácia odseku 47 na skoršie akvizície je povolené. Pri akvizícii prevádzky v zahraničí, ku ktorej sa pristupuje perspektívne, ale ktorá nastala pred dátumom, kedy bol tento štandard prvý krát uplatnený, neprepočíta jednotka predchádzajúce roky a podobne môže, keď je to vhodné, považovať goodwill a úpravy reálnej hodnoty vznikajúce pri akvizícii za majetok a záväzky jednotky, skôr ako za majetok a záväzky prevádzky v zahraničí. Preto sú goodwill a reálna hodnota už vyjadrené vo funkčnej mene jednotky alebo sú nepeňažnými položkami v cudzej mene, ktoré sú vykazované použitím výmenného kurzu k dátumu akvizície.**
60. **Všetky ostatné zmeny vyplývajúce z uplatňovania tohto štandardu sa účtujú v súlade s požiadavkami IAS 8 Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby.**

## STIAHNUTIE EXISTUJÚCICH DOKUMENTOV

61. Tento štandard nahrádza IAS 21 Vplyvy zmien kurzov cudzích mien (revidovaný z roku 1993).
62. Tento štandard nahrádza nasledujúce interpretácie:
- a) SIC-11 Cudzía mena - Kapitalizácia strát vyplývajúcich z prudkých devalvácií mien;
  - (b) SIC-19 Mena, v ktorej sa oceňuje - ocenenie a prezentácia účtovnej závierky podľa IAS 21 a IAS 29;
    - a
  - (c) SIC-30 Mena, v ktorej sa vykazuje - prevod z oceňovacej meny na menu, v ktorej sa vykazuje.

## PRÍLOHA

IAS 21

**Zmeny existujúcich dokumentov**

Zmeny v tejto prílohe sa vzťahujú na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na skoršie obdobie, vzťahujú sa tieto zmeny na toto skoršie obdobie.

A1. V IAS 7 Výkaz o peňažných tokoch sa znenie odsekov 25 a 26 mení a dopĺňa nasledovne:

25. **Peňažné toky vyplývajúce z transakcií v cudzej mene sa zaznamenajú vo funkčnej mene jednotky použitím výmenného kurzu medzi funkčnou menou a cudzou menou, prepočítané k dátumu peňažného toku.**
26. **Peňažné toky zahraničnej dcérskej spoločnosti sa prepočítajú kurzami mien medzi funkčnou menou a cudzou menou k dátumu peňažných tokov.**

A2. IAS 12 Dane z príjmov sa mení a dopĺňa nasledovne:

Znenie odseku 1 Úvodu (teraz očíslovaný ako odsek IN 2) sa mení a dopĺňa nasledovne:

IN2. ...

Okrem toho existujú niektoré dočasné rozdiely, ktoré nie sú časovými rozdielmi, ako napríklad dočasné rozdiely, ktoré vznikajú, keď:

- (a) sa nepeňažný majetok a záväzky jednotky oceňujú v jej funkčnej mene, ale zdaniteľný zisk alebo daňová strata (a teda daňový základ jej nepeňažného majetku a záväzkov) sú určené v cudzej mene;
- (b) ...

Znenie odsekov 41 a 62 sa mení a dopĺňa nasledovne:

41. Nepeňažný majetok a záväzky jednotky sa oceňujú v jej funkčnej mene (pozri IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*). Ak sa zdaniteľný zisk alebo daňová strata jednotky (a teda daňový základ jej nepeňažného majetku a záväzkov) určujú v odlišnej mene, zmeny výmenného kurzu spôsobujú vznik dočasných rozdielov, ktorých výsledkom je vykázanie odloženého daňového záväzku alebo (podľa odseku 24) majetku. Výsledná odložená daň sa vykáže na ťarchu alebo v prospech zisku alebo straty (pozri odsek 58).

62. Štandardy medzinárodného finančného vykazovania vyžadujú alebo povoľujú, aby sa určité položky účtovali priamo v prospech alebo na ťarchu vlastného imania. Príklady takýchto položiek sú:

...

- (c) kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu účtovnej závierky prevádzky v zahraničí (pozri IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*);

a

...

A3. IAS 29 *Finančné výkazníctvo v hyperinflačných ekonomikách* sa mení a dopĺňa nasledovne:

Znenie odseku 1 sa mení a dopĺňa nasledovne:

1. **Tento štandard sa uplatňuje na individuálne účtovné závierky vrátane konsolidovaných účtovných závierok každej jednotky, ktorej funkčná mena je menou hyperinflačného hospodárstva.**

## IAS 21

Znenie odseku 8 sa mení a dopĺňa nasledovne:

8. **Účtovná závierka jednotky, ktorej funkčná mena je menou hyperinflačného hospodárstva, či už je založená na prístupe historických nákladov alebo na prístupe bežných nákladov, sa uvedie v cenách mernej jednotky bežnej k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha. Zodpovedajúce údaje za predchádzajúce obdobie vyžadované IAS 1 Prezentácia účtovnej závierky a akékoľvek informácie týkajúce sa predchádzajúcich období, sú tiež uvádzajú v cenách mernej jednotky bežnej k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha. Na účely prezentácie porovnateľných hodnôt v odlišnej mene prezentácie sa uplatnia odseky 42(b) a 43 z IAS 21 Vplyvy zmien kurzov cudzích mien (revidovaný z roku 1993).**

Znenie odseku 17 sa mení a dopĺňa nasledovne:

17. Všeobecný cenový index nemusí byť dostupný za obdobia, pre ktoré je prepočet nehnuteľností, strojov a zariadení vyžadovaný týmto štandardom. Za týchto okolností môže byť potrebné využiť odhad založený napríklad na pohyboch vo výmennom kurze medzi funkčnou menou a pomerne stabilnou cudzou menou.

Odsek 23 je zrušený.

Znenie odseku 31 sa mení a dopĺňa nasledovne:

31. Zisk alebo strata z čistej peňažnej pozície sa účtuje v súlade s odsekmi 27 a 28.

Znenie odseku 34 sa mení a dopĺňa nasledovne:

34. Zodpovedajúce údaje za predchádzajúce vykazované obdobie, či už boli založené na prístupe historických nákladov alebo prístupe bežných nákladov, sú prepočítané s použitím všeobecného cenového indexu tak, že porovnateľné účtovné závierky sú uvedené v cenách mernej jednotky bežnej ku koncu vykazovaného obdobia. Zverejnené informácie týkajúce sa predchádzajúcich období sú tiež vyjadrené v cenách mernej jednotky bežnej ku koncu vykazovaného obdobia. Na účely prezentácie porovnateľných hodnôt v odlišnej mene prezentácie sa uplatnia odseky 42(b) a 43 z IAS 21 Vplyvy zmien kurzov cudzích mien (revidovaný z roku 1993).

Znenie odseku 39 sa mení a dopĺňa nasledovne:

39. **Zverejnia sa nasledujúce údaje:**

- (a) **skutočnosť, že účtovná závierka a zodpovedajúce údaje za predchádzajúce obdobia boli prepočítané vzhľadom na zmeny vo všeobecnej kúpnej sile funkčnej meny a z toho dôvodu sú uvedené v cenách mernej jednotky bežnej k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha;**

...

A4. [Zmena sa nevzťahuje na základné štandardy]

A5. [Zmena sa nevzťahuje na základné štandardy]

A6. V IAS 38 Nehmotný majetok, sa znenie odseku 107 mení a dopĺňa nasledovne:

107. **Účtovná závierka zverejní pre každú triedu nehmotného majetku, rozlišujúc medzi nehmotným majetkom vytvoreným vlastnou činnosťou a ostatným nehmotným majetkom, nasledujúce:**

...

- (e) **odsúhlasenie účtovnej hodnoty na začiatku a na konci obdobia, zobrazujúc:**

...

- (vii) **výsledné výmenné rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovnej závierky do inej meny prezentácie a pri prepočte prevádzky v zahraničí do meny prezentácie vykazujúcej jednotky;**

a

...

A7. V IAS 41 *Poľnohospodárstvo* sa znenie odseku 50 mení a dopĺňa nasledovne:

50. **Jednotka predloží zosúladenie zmien v účtovnej hodnote biologického majetku medzi začiatkom a koncom bežného obdobia. Zosúladenie obsahuje tieto položky:**

...

(f) **výsledné výmenné rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovnej závierky do inej meny prezentácie a pri prepočte prevádzky v zahraničí do meny prezentácie vykazujúcej jednotky;**

**a**

...

A8. SIC-7 *Zavedenie meny euro* sa mení a dopĺňa nasledovne.

Znenie odseku 4 sa mení a dopĺňa nasledovne:

4. To znamená, že najmä:

(a) peňažný majetok a záväzky v cudzej mene vyplývajúce z transakcií sa naďalej prepočítavajú na funkčnú menu zatváracím kurzom. Všetky výsledné kurzové rozdiely sa vykážu ako výnos alebo náklad okamžite, okrem toho, že jednotka naďalej uplatňuje svoju existujúcu účtovnú metódu na kurzové zisky a straty týkajúce sa hedgingu menového rizika predpokladanej transakcie.

(b) kumulatívne kurzové rozdiely súvisiace s prepočtom účtovnej závierky prevádzok v zahraničí sa naďalej klasifikujú ako vlastné imanie a vykazujú ako výnosy alebo náklady iba pri vyradení investície do zahraničnej prevádzky.

...

Znenie určenia dátumu účinnosti sa mení a dopĺňa nasledovne:

**Dátum účinnosti:** Táto interpretácia sa stáva účinnou dňom 1. jún 1998. Zmeny v účtovných metódach sa účtujú podľa požiadaviek IAS 8.

A9. IFRS 1 *Prvé uplatnenie Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva* sa mení a dopĺňa nasledovne:

V Prílohe B, sa pridávajú odseky B1A a B1B:

B1A Jednotka nemusí uplatňovať IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* spätne na úpravy reálnej hodnoty a goodwill vyplývajúce z obchodných kombinácií, ktoré nastali pred dátumom prechodu na IFRS. Ak jednotka neuplatní IAS 21 spätne na tieto úpravy reálnej hodnoty a goodwill, považuje ich za majetok a záväzky jednotky, skôr ako za majetok a záväzky nadobúdaného. Preto sú tento goodwill a úpravy reálnej hodnoty vyjadrené buď vo funkčnej mene jednotky, alebo sú nepeňažnými položkami v cudzej mene, ktoré sa vykazujú s použitím výmenného kurzu uplatňovaného podľa predchádzajúcich GAAP.

B1B Jednotka môže uplatniť IAS 21 spätne na úpravy reálnej hodnoty a goodwill vyplývajúce:

(a) zo všetkých obchodných kombinácií, ktoré nastali pred dátumom prechodu na IFRS;

alebo

(b) zo všetkých obchodných kombinácií, o ktorých jednotka rozhodne, že budú prepočítané, aby boli v súlade s IAS 22, ako umožňuje odsek B1.