

Funkční měna v obrysech nového zákona o účetnictví

Autor: Ing. Ladislav Čížek, auditor, Rödl & Partner

Jednou z nejvíce zmiňovaných novinek v souvislosti s tématem nového zákona o účetnictví je beze sporu zavedení takzvané funkční měny. Po možnosti vést účetnictví v jiné měně než v českých korunách volali čeští podnikatelé už dlouho. Pojďme se na předpokládanou novinku podívat více zblízka, přičemž obsah podcastu vychází z návrhu zákona ve stavu k prosinci 2022.

V tiskové zprávě Ministerstva financí k vládou schválenému věcnému záměru nového zákona o účetnictví už z roku 2020 se uvádí, že: „*záměr počítá s možností účtování v takzvané funkční měně. V současné době se účetní závěrka, respektive konsolidovaná účetní závěrka sestavuje pouze v českých korunách. Nově se navrhuje umožnit vést účetnictví i v jiné měně.*“ Ačkoliv v době předložení návrhu nového zákona o účetnictví do vnějšího připomínkového řízení na konci roku 2022 ještě řada otázek neměla své jednoznačné řešení, je v podstatě jisté, že funkční měna v novém zákoně o účetnictví své místo mít bude. Ptáte se, jaké otázky ještě nebyly přesně zodpovězeny? Uvedme si dva příklady:

Za prvé jde o samotnou definici funkční měny. V textu návrhu zákona, tak jak byl předložen do vnějšího připomínkového řízení, zní definice takto: „*Funkční měnou se rozumí měna, ve které účetní jednotka uskutečňuje převážnou část své činnosti.*“ Například ale Komora daňových poradců k této definici podala připomínku. Aby definice lépe odpovídala mezinárodnímu standardu IAS 21. Dle názoru Komory by definice měla znít například takto: „*Funkční měnou se rozumí měna, která primárně ovlivňuje činnost účetní jednotky.*“

Jde o drobné „slovíčkaření“, které ale může být velmi důležité. Jedním z deklarovaných cílů nového zákona o účetnictví je totiž koncepční sladění s uznávanými účetními rámci ve světě, zejména s IFRS. Optikou tohoto cíle je pak více než důležité mít základní definice (jakožto stavební kameny zákona) co nejvíce harmonizované s IFRS. Pokud by se totiž toto podařilo, pak by bylo možné i řadu otázek, které praxe jistě přinese, odvozovat právě přímo z mezinárodních účetních standardů, respektive souvisejících interpretací IFRIC. Ty jsou vcelku podrobné a sama důvodová zpráva se na ně odvolává, například IAS 29, věnující se hyperinflační měně. Sladění pojmů a definic s IFRS by proto bylo jistě ku prospěchu a není třeba pro účely českého zákona o účetnictví „objevovat kolo“.

Když se nad tím v klidu zamyslíte, pak určitě najdete několik situací, kdy měna, která významně **ovlivňuje** účetní jednotku bude odlišná od té, ve které účetní jednotka **uskutečňuje převážnou část své činnosti**.

Ačkoliv je záměr zavést do českého prostředí takzvanou funkční měnu jasně daný už minimálně od roku 2020, samotná definice funkční měny je ještě k diskusi.

Druhým příkladem mohou být připomínky České národní banky. Ta v rámci připomínkového řízení poukazuje na skutečnost, že používání cizí měny pro účely daní by velmi pravděpodobně vedlo k nezamýšlenému zintenzivnění euroizace české ekonomiky.

Praktickou komplikací, ale nikoliv neřešitelnou, pak v mých očích není nakonec daň z příjmů právnických osob. Pokud odhlédneme od záloh, tak daň z příjmů právnických osob je placena

jednou ročně. Jde tak o „technikálii“, v jakém okamžiku bude přepočtena do českých korun a kdo toto kurzové riziko ponese – buď stát, nebo účetní jednotka.

Nejpalčivější problém bude zřejmě DPH – vystavování daňových dokladů, platby a okamžik přepočtu. Tato problematika zatím jasné řešení nemá, respektive nebylo zatím uveřejněno.

A kdo si funkční měnu bude moci zvolit? Jak už definice napovídá, funkční měna nebude jen tak pro všechny účetní jednotky – z plezíru. Pro posouzení, jakou měnu považovat v konkrétním případě každé jedné účetní jednotky za „funkční měnu“, mohou být relevantní tyto ukazatele:

- podíl transakcí účetní jednotky provedených v dané měně vyšší než 50 procent;
- míra, jakou daná měna ovlivňuje ceny zboží a služeb účetní jednotky;
- měna státu, jehož konkurenční prostředí a podmínky stanovené pro podnikání převážně ovlivňují ceny zboží a služeb účetní jednotky
- a míra, jakou měna ovlivňuje mzdové a další náklady, které jednotka musí vynaložit při výrobě a prodeji zboží a poskytování služeb.

Ale tak úplně každá měna být funkční měnou nemůže. V původním návrhu byla připuštěna pouze britská libra, americký dolar a euro. Od takto omezeného okruhu funkčních měn bylo ale upuštěno a zákon pouze říká, že se nesmí jednat o hyperinflační měnu. Dovolím si proto tvrdit, že například venezuelský bolívar jako funkční měnu použít nelze. Skutečnost, zda je daná cizí měna měnou hyperinflační se podle důvodové zprávy posuzuje podle obecných znaků a měřítek hyperinflace – mimo jiné s odkazem na IAS 29.

Při posuzování, zda je daná měna funkční měnou účetní jednotky, je třeba vycházet z výše uvedených kritérií jak v kontextu účetních informací z minulých účetních období, tak v kontextu budoucího předpokládaného vývoje účetní jednotky. Pokud vzniká nová účetní jednotka, která již od počátku své existence chce jako měnu účetnictví používat cizí měnu, je zřejmé, že definici funkční měny jakožto měny, v níž uskutečňuje převážnou část své činnosti, nemůže zcela naplnit. Doposud totiž žádnou činnost nevykonávala. Z tohoto důvodu u nově vzniklé účetní jednotky, která nemůže vycházet z informací za minulá účetní období, postačí, pokud má reálný a prokazatelný předpoklad, že převážnou část své činnosti bude uskutečňovat v určité cizí měně, kterou lze pokládat za měnu funkční.

Důležité je uvést, že použití funkční měny jako měny účetnictví je ponecháno na volbě účetní jednotky, která tak může setrvat u používání české měny i tehdy, když česká měna fakticky není měnou jejího primárního ekonomického prostředí.

A jedno důležité upozornění na závěr! Skutečnost, že je použití cizí měny při splnění podmínek ponecháno na rozhodnutí účetní jednotky, neznamená, že je možné přecházet mezi českou měnou a cizí měnou tam a zpět libovolně. S nadsázkou můžeme říci, že zvolit si můžeme pouze jednou.

V případě, že účetní jednotka splňující podmínky pro použití cizí měny již učiní rozhodnutí používat jako měnu účetnictví cizí měnu místo české koruny, je změna měny účetnictví možná pouze tehdy, pokud je odůvodněna změnou předpokladů pro použití funkční měny. Jinými slovy – pokud účetní jednotka dosud používala českou korunu jen proto, že nebyla jiná možnost, a přejde na vykazování v eurech, protože to je věcně její funkční měna, nemůže se pak „jen tak“ vrátit k vykazování v českých korunách. Muselo by dojít k věcné změně jejího prostředí podle kritérií výše a mohla by se k české koruně vrátit jen tehdy, pokud by česká

koruna byla věcně její funkční měnou. Přechod na funkční měnu je tedy potřeba dobře promyslet.

Kontrolní otázky:

Otázka první

1. **Je pravda, že funkční měnou může být pouze americký dolar, britská libra nebo euro?**

Ne, funkční měnou může být jakákoliv měna, která není hyperinflační.

2. **Pokud si zvolím vykazování ve funkční měně a po dvou letech se ukáže, že s tímto postupem je spojena řada administrativních problémů, které s vykazováním v české měně nejsou, budu se moci vrátit k vykazování v české měně?**

Jednoduše se vrátit k vykazování v české měně nelze, muselo by se jednat o věcnou změnu ekonomického prostředí, tj. česká měna by musela být funkční měnou dané účetní jednotky.

3. **Podle čeho určit (co zvažovat) při volbě funkční měny?**

- Podíl transakcí účetní jednotky provedených v dané měně vyšší než 50 %,
- míra, jakou daná měna ovlivňuje ceny zboží a služeb účetní jednotky,
- měna státu, jehož konkurenční prostředí a podmínky stanovené pro podnikání převážně ovlivňují ceny zboží a služeb účetní jednotky,
- míra, jakou měna ovlivňuje mzdové a další náklady, které jednotka musí vynaložit při výrobě a prodeji zboží a poskytování služeb.

Související odkazy:

- Návrh paragrafového znění nového zákona o účetnictví (stav k vnějšímu připomínkovému řízení)
<https://odok.cz/portal/services/download/attachment/KORNCKKHWT75/>
- Důvodová zpráva k návrhu nového zákona o účetnictví
<https://odok.cz/portal/services/download/attachment/KORNCKKHUOM/>
- Obdržené připomínky k návrhu nového zákona o účetnictví
<https://odok.cz/portal/veklep/material/pripominky/KORNCKKHGM1N/>