

I Konsolidovaný výkaz o úplném výsledku skupiny Alfa k 31. 3. 2014

	tis. Kč
Tržby z prodeje zboží a služeb (187 600 + 79 920 * 5/12 – 2 600 výp (ii) – 1 100 výp (ii))	217 200
Náklady na prodané zboží a služby (-145 800 – 62 900 * 5/12 – 17 výp (i) – 200 výp (i) + 2 210 výp (ii) – 96 výp (ii))	<u>-170 111</u>
Hrubý zisk	47 089
Ostatní provozní výnosy a náklady (-12 300 – 2 880 * 5/12 – 1 500 výp (iii) + 1 100 výp (ii) – 615 výp (i))	-14 515
Správní náklady (-2 700 – 3 840 * 5/12 – 150 výp (iii))	-4 450
Finanční náklady (-1 900 – 660 * 5/12)	-2 175
Zisk z přecenění dříve pořízeného nekontrolního podílu (výp (i))	550
Finanční výnosy (2 740 + 300 * 5/12 – 1 260 výp (iv) – 330 výp (iv))	1 275
Podíl na zisku přidruženého podniku (výp (v))	<u>6 885</u>
Zisk před zdaněním	34 659
Daň ze zisku (-5 200 – 3 940 * 5/12)	<u>-6 842</u>
Čistý zisk běžného účetního období	27 817
Ostatní úplný výsledek (800 + (4 000 – 2 000))	<u>2 800</u>
Čistý úplný výsledek běžného účetního období	<u>30 617</u>
<u>Čistý zisk běžného účetního období</u>	
přiraditelný nekontrolním podílům (výp (vi))	-149
přiraditelný skupině	<u>27 966</u>
	<u>27 817</u>
<u>Čistý úplný výsledek běžného účetního období</u>	
přiraditelný nekontrolním podílům (-149 + 800 výp (vi))	651
přiraditelný skupině	<u>29 966</u>
	<u>30 617</u>

Výpočty (pozn.: čísla jsou v tis. Kč, pokud není uvedeno jinak):

(i) Pořízení společnosti Beta

Dříve pořízený nekontrolní podíl ve společnosti Beta musí být k datu akvizice, tedy k datu, kdy společnost Alfa získala kontrolu nad společností Beta, přeceněn na reálnou hodnotu. Zisk z přecenění ve výši 550 tis. Kč

(2 250 – 1 700) je vykázán ve výkazu o úplném výsledku společnosti Alfa k datu akvizice.

Pořizovací cena podílu:

- dříve pořízených 15 % 2 250 (15 % * 600 * 25 Kč)

- dalších pořízených 45 % 7 500

Nekontrolní podíly k datu akvizice 6 000 (40 % * 600 * 25 Kč)

Čistá aktiva společnosti Beta k datu akvizice

Základní kapitál 6 000

Ostatní položky vlastního kapitálu	600
Nerozdělený zisk	2 800
Zisk běžného období ($6\,000 * 7/12$)	3 500
Přecenění budovy na reálnou hodnotu	600
Přecenění zásob na reálnou hodnotu	<u>200</u> <u>-13 700</u>

Goodwill k datu akvizice 2 050

Snížení hodnoty goodwillu ($2\,050 * 30\%$) -615

Z navýšené hodnoty budovy je nutné v konsolidované závěrce po zbývajících dobu použitelnosti tohoto aktiva vykazovat navýšení odpisů o 40 tis. Kč ($600 / 15$ let) ročně, tedy o 17 tis. Kč za pět měsíců běžného účetního období.

V průběhu účetního období byly prodány zásoby společnosti Gama, které byly k datu akvizice přeceněny na reálnou hodnotu o 200 tis. Kč vyšší, než byla jejich aktuální zůstatková účetní hodnota. Proto je nutné navýšit náklady na prodané zásoby o tuto částku.

(ii) Vzájemné prodeje zboží a služeb mezi společnostmi Alfa, Beta a Gama

Prodeje zboží

Eliminace výnosů a nákladů z transakce mezi mateřským a dceřiným podnikem v plné výši v plné výši a zároveň eliminace nere realizovaného zisku.

Prodej společnosti Alfa

Konečný zůstatek nere realizovaného zisku je 390 tis. Kč ($2\,600 * 25\% * 3/5$). Celkem jsou tedy náklady sníženy o částku 2 210 tis. Kč ($2\,600 - 390$).

Prodej společnosti Gama

Gama je přidruženým podnikem společnosti Alfa, a proto je eliminován pouze nere realizovaný zisk z této transakce, a pouze ve výši vlastnického podílu skupiny.

Konečný zůstatek nere realizovaného zisku: 96 tis. Kč ($4\,800 * 25/125 * 1/3 * 30\%$)

Prodeje služeb

Eliminace výnosů a nákladů z transakce mezi mateřským a dceřiným podnikem v plné výši; v případě prodeje spotřebovaných služeb nedochází ke vzniku nere realizovaného zisku.

(iii) Pronájem nemovitosti

Ačkoliv je pronajata nemovitost v samostatné účetní závěrce společnosti Beta vykázána jako investice do nemovitostí, z pohledu konsolidované skupiny se jedná o vlastníkem užívanou nemovitost. Proto je nutné eliminovat zisk z přecenění nemovitosti a vykázat odpisy za období, kdy byla budova pronajata v rámci skupiny, ve výši 150 tis. Kč ($15\,000 * 4\% * 3/12$).

(iv) Dividendy mezi podniky ve skupině

Eliminace dividend od společnosti Beta 1 260 ($2\,100 * 60\%$)

Eliminace dividend od společnosti Gama 330 ($1\,100 * 30\%$)

(v) Podíl na zisku přidruženého podniku Gama

Výsledek hospodaření v samostatné účetní závěrce 22 950 tis. Kč

Podíl skupiny Alfa na tomto výsledku – 30 % 6 885 tis. Kč

(vi) Nekontrolní podíly na čistém zisku běžného účetního období konsolidované skupiny Alfa

Společnost Beta

Čistý zisk z účetní závěrky společnosti Beta ($6\,000 * 5/12$) 2 500

Úpravy o:

Odpisy budovy (výp. (i)) -17

Prodej přeceněných zásob (výp. (i)) -200

Znehodnocení goodwillu (výp. (i)) -615

Eliminace nere realizovaného zisku z prodeje společnosti Alfa (výp. (ii)) -390

Pronájem nemovitosti (-1 500 – 150 výp. (iii))	-1 650
Upravená ztráta v konsolidované účetní závěrce	-372
Z toho 40 %	<u>-149</u>

Nekontrolní podíly na čistém úplném výsledku běžného účetního období konsolidované slupiny Alfa

Podíl na ostatním úplném výsledku společnosti Beta (2 000 * 40 %) 800

2 Výkaz o finanční situaci společnosti Delta k 30. 4. 2014

<u>Aktiva</u>	tis. Kč
Pozemky	3 200
Budova (10 560 – 422 výp (i))	10 138
Stroje a zařízení	8 640
Finanční investice (výp (ii))	<u>11 456</u>
Dlouhodobá aktiva	33 434
Zásoby	6 800
Pohledávky z obchodního styku (5 300 – 4 500 výp (iii) + 2 800 výp (iv))	3 600
Peníze v bance	<u>1 100</u>
Krátkodobá aktiva	<u>11 500</u>
Celkem aktiva	<u>44 934</u>

Vlastní kapitál

Kmenové akcie 5 Kč kus	2 000
Ostatní položky vlastního kapitálu (1 500 – 117 výp (i))	1 383
Nerozdělené zisky (výp (v))	<u>17 109</u>
Vlastní kapitál	20 492

Závazky

Odložený daňový závazek (výp (vi))	<u>3 700</u>
Dlouhodobé závazky	3 700
Finanční závazek (2 142 výp (iv))	2 142
Rezervy (8 000 + 2 000 výp (vii))	10 000
Závazky z obchodního styku	6 500
Splatná daň (4 500 – 2 400)	<u>2 100</u>
Krátkodobé závazky	<u>20 742</u>
Celkem vlastní kapitál a závazky	<u>44 934</u>

Výkaz o úplném výsledku společnosti Delta za rok končící 30. 4. 2014

	tis. Kč
Tržby z prodeje výrobků a služeb (124 500 – 4 500 výp (iii))	120 000
Náklady na prodané výkony (-84 600 – 422 výp (i))	<u>-85 022</u>
Hrubý zisk	34 978
Ostatní provozní náklady	-9 200

Tvorba rezervy na soudní spor	-10 000
Správní náklady (-11 700 + 700 výp (iv) + 4 000 výp (viii))	-7 000
Finanční výnosy (1 200 – 800 výp (ii) + 956 výp (ii))	1 356
Finanční náklady (-1 800 + 500 výp (ii) – 42 výp (iv))	<u>-1 342</u>
Zisk před zdaněním	8 792
Daň ze zisku (-4 900 výp (vi) + 800 výp (vi))	<u>-4 100</u>
Čistý zisk a úplný výsledek za účetní období	<u>4 692</u>

Výpočty (pozn.: čísla jsou v tis. Kč, pokud není uvedeno jinak):

(i) Budova

Za rok končící 30. 4. 2014 je nutné vykázat nejenom odpisy tohoto dlouhodobého aktiva 422 tis. Kč, ale i související převod z fondu z přecenění do nerozděleného zisku ve výši 117 tis. Kč (60 + 57). Tento převod je nutné provést restrospektivně i za rok končící 30. 4. 2013 jelikož se jedná o změnu účetního pravidla dle IAS 8 *Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*.

	<u>Historická cena</u>	<u>Přeceněná hodnota</u>	<u>Rozdíl</u>
1. 5. 2012	9 500	11 000	1 500
Roční odpisy (4 % p.a.)	<u>-380</u>	<u>-440</u>	<u>-60</u>
30. 4. 2013	9 120	10 560	1 440
Roční odpisy (4 % p.a.)	<u>-365</u>	<u>-422</u>	<u>-57</u>
30. 4. 2013	<u>8 755</u>	<u>10 138</u>	<u>1 383</u>

(ii) Finanční investice

V případě finančního aktiva drženého do splatnosti je nesprávné vykazovat jeho přecenění na reálnou hodnotu jako finanční výnos i odúčtovat transakční náklady na jeho pořízení do finančních nákladů. Naopak je nutné vykázat úrokový výnos z tohoto aktiva použitím efektivní úrokové míry a jeho aktuální účetní hodnoty.

Cena pořízení	10 000
Transakční náklady	<u>500</u>
Zůstatková hodnota k 1. 5. 2013	10 500
Úroky za rok končící 30. 4. 2014 (10 500 * 9,1 %)	<u>956</u>
Zůstatková hodnota k 30. 4. 2014	<u>11 456</u>

(iii) Nedobytná pohledávka

Společnost Delta má pochybnosti o vymahatelnosti této pohledávky. Zboží ale bylo zákazníkovi prodáno, a pohledávka tedy vznikla až po té, co se společnost dozvěděla o vážných finančních problémech zákazníka. Proto neměl být prvotně vykázán ani výnos, ani tato pohledávka (viz základní kritéria pro vykázání výnosů dle IAS 18 *Výnosy*, mezi které patří i očekávání pravděpodobného přítoku ekonomických užitků z transakce). Není tedy správné snížení hodnoty pohledávky vykázat jako náklad za účetní období končící 30. 4. 2014.

(iv) Faktoring pohledávek

Vzhledem k tomu, že společnost Delta nepřevdla na banku úvěrová rizika, spojená s postoupenými pohledávkami, nemůže tato aktiva k 30. 4. 2014 odúčtovat. Úhrada přijatá od banky proto bude vykázána jako finanční závazek až do okamžiku, kdy buď dlužníci faktorovi své závazky uhradí, anebo dokud společnost Delta faktorovi peníze nevrátí. Zároveň je nutné vykázat finanční náklady související s tímto závazkem.

Potřebné úpravy tedy jsou:

Navýšení pohledávek	2 800
Vykázání finančního závazku (2 100 + 2 100 * 2 %)	2 142
Snížení správních nákladů (2 800 – 2 100)	700
Zvýšení finančních nákladů (2 100 * 2 %)	42

(v) <u>Nerozdělený zisk</u>	
Za zadání	26 700
Výsledek hospodaření ze zadání	-10 400
Rozdělení zisku – dividendy (výp (vii))	-4 000
Zvýšení zisku – převod z fondu z přecenění (výp (i))	117
Výsledek hospodaření z výkazu o úplném výsledku	<u>4 692</u>
	<u>17 109</u>

(vi) Daň ze zisku

Náklad na daň ze zisku ve výsledovce:

Splatná daň – doplatek z minulého účetního období (2 800 – 2 400)	400
– náklad běžného účetního období	4 500
Odložená daň (viz níže)	<u>-800</u>
	<u>4 100</u>

Odložený daňový závazek

Zůstatek k 1. 5. 2013 (ve výkazu o finanční situaci ze zadání)	4 500
Zůstatek k 30. 4. 2014 (18 500 * 20 %)	<u>3 700</u>
Změna – snížení nákladu na daň ze zisku	<u>800</u>

(vii) Rezerva na soudní spor

Při ocenění rezervy se vychází z nejlepšího možného odhadu reálné hodnoty tohoto závazku k datu sestavení účetní závěrky. Reálnou hodnotou je částka, za kterou by na sebe související závazek převzal nějaký účastník trhu. Pokud reálnou hodnotu závazku není možné stanovit, použije účetní jednotka pro jeho ocenění buď nejpravděpodobnější částku (pro velké množství obdobných titulů, ze kterých vzniká závazek), anebo hodnotu nejpravděpodobnějšího výsledku (v případě tvorby rezervy na jeden určitý titul). V tomto případě měla společnost použít druhou zmíněnou metodu a správná výše rezervy k 30. 4. 2014 má být 10 000 tis. Kč.

IAS 1 *Prezentace účetní závěrky* nepovoluje vykazování mimořádných položek ve výkazu o úplném výsledku. Významné náklady či výnosy je však vhodné v tomto výkazu prezentovat jako samostatné položky.

(viii) Dividendy: Rozdělení zisku jako transakci s vlastníky v jejich funkci vlastníků není možné vykázat jako náklad ve výkazu o úplném výsledku, ale jako snížení nerozděleného zisku v rámci vlastního kapitálu.

3 (i) Postup zvolený asistentem finančního ředitele společnosti Epsilon není v souladu s pravidly IFRS. Podle IFRS 2 *Úhrady vázané na akcie* tyto úhrady vykazovat už od okamžiku jejich příslibu, kdy společnosti vznikla povinnost buď protistraně dodat kapitálové nástroje, anebo vyplácet peněžní odměnu.

O úhradách vázaných na akcie je nutné účtovat po dobu udělení rovnoměrně s tím, že IFRS 2 předepisuje odlišené vykazování a oceňování pro úhrady k vypořádání kapitálovými nástroji a k vypořádání penězi. Doba udělení u obou schémat společnosti Epsilon je tři roky – začíná okamžikem příslibu a končí okamžikem udělení, kdy protistrany získají nárok na příslibenou úhradu.

Po dobu udělení je nutné přehodnocovat počet manažerů, kteří pravděpodobně splní podmínku udělení. U obou schémat je podmínka udělení služební – povinnost setrvat v pracovním poměru u společnosti Epsilon. Tento počet je použit při výpočtu kumulovaných částek úhrad k datu sestavení účetních závěrek po danou dobu udělení.

Úhrady k vypořádání kapitálovými nástroji, v případě společnosti Epsilon jde o opce na nákup akcií společnosti, jsou oceněny reálnou hodnotou příslibených opcí k datu příslibu, a následně nejsou přeceňovány.

Tyto úhrady k vypořádání kapitálovými nástroji jsou vykazovány po dobu udělení jako náklad proti navýšení vlastního kapitálu, a to přírůstkovým způsobem (náklad běžného období se vypočítá jako rozdíl mezi kumulativní částkou vlastního kapitálu na konci běžného a minulého účetního období).

Úhrady k vypořádání penězi jsou oceňovány vždy při sestavení účetní závěrky aktuální reálnou hodnotou příslibené peněžní odměny od data příslibu až do okamžiku skutečného vyplacení.

Na rozdíl od úhrad k vypořádání kapitálovými nástroji jsou úhrady k vypořádání penězi vykazovány přírůstkovým způsobem jako náklad proti závazku od data příslibu až do data jejich vyplacení.

- (ii) Postup navržený asistentem finančního ředitele v tomto případě není správný. Je nutné postupovat podle pravidel IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* pro vykazování krátkodobých (nevybraná dovolená) a dlouhodobých (jubilea) požitků.

Nevybraná dovolená jako krátkodobý zaměstnanecký požitek musí být vykázána jako náklad a závazek účetní jednotky v tom účetním období, kdy jí zaměstnanci poskytli službu, za kterou získali nárok na tento požitek. Důvodem je respektování základního aktuálního principu účetnictví.

Proto je nutné v účetní závěrce společnosti Epsilon k 31. 5. 2014 vykázat závazek odpovídající počtu dní nevybrané dovolené, jejíž uplatnění je do konce roku 2014 očekáváno, s dopadem do výsledku hospodaření společnosti za rok končící 31. 5. 2014.

Výroční odměny (jubilea) představují dlouhodobý zaměstnanecký požitek po dobu trvání pracovního poměru. V tomto případě musí společnost Epsilon vykazovat náklad a související navyšování závazku po celou dobu, kterou zaměstnanci musejí odpracovat pro získání nároku na tuto odměnu.

Závazek ke každému datu účetní závěrky bude stanoven podle aktuálně odhadovaného počtu zaměstnanců, kteří na tuto odměnu pravděpodobně budou mít nárok, a podle již odpracovaných let z celkového počtu roků nutných pro dosažení výročí.

Tento závazek bude vždy k datu účetní závěrky odúročen na současnou hodnotu. Meziroční nárůst závazku, vykazaný jako náklad tímto přírůstkovým způsobem, tak bude odrážet nejen skutečnost, že zaměstnanci odpracovali další rok z let potřebných pro dosažení výročí a získání odměny, ale také vliv časové hodnoty peněz.

- (iii) Postup navržený asistentem není správný. Je nutné postupovat podle pravidel IAS 18 *Výnosy* pro splátkový prodej zboží a pro prodej s odloženým dodáním zboží.

Základní kritéria pro vykázání výnosů z prodeje zboží podle tohoto standardu jsou:

- částku výnosů a souvisejících nákladů je možné spolehlivě ocenit;
- účetní jednotka očekává z prodejní transakce přítok ekonomických užitků; a
- rizika a výhody spojené s vlastnictvím zboží jsou převedena na kupujícího.

Zákazník si převezme zboží ihned na prodejně

Tržba z prodeje zboží je vykázána při převzetí zboží zákazníkem dne 1. 6. 2013, a je oceněna v současné hodnotě celkových budoucích očekávaných příjmů 27 259 Kč ($5\,000 + 5\,000 / 1,04 + 5\,000 / 1,04^2 + 5\,000 / 1,04^3 + 5\,000 / 1,04^4 + 5\,000 / 1,04^5$).

Pohledávka k datu prodeje činí 22 259 Kč ($27\,259 - 5\,000$), následně je navyšována o úrokový výnos 4 % pololetně a snižována o přijaté splátky.

Úrokový výnos za rok končící 31. 5. 2014 bude 1 616 Kč ($22\,259 * 4\% + (22\,259 * 104\% - 5\,000) * 4\%$).

Zůstatek pohledávky k 31. 5. 2014 tedy bude 13 875 Kč ($22\,259 + 1\,616 - 2 * 5\,000$).

Zákazník nejprve hradí dohodnuté splátky, zboží je dodáno až po doplacení poslední splátky.

Přijaté peníze jsou vykazovány jako závazek (např. jako přijatá záloha či výnosy příštích období) až do doby, kdy je doplacena poslední splátka, a zboží je předáno zákazníkovi.

Případně by bylo možné vykázat výnos po zaplacení podstatné částky splátek, pokud by společnost Epsilon měla zkušenosti s tím, že v takových případech zákazníci zcela jistě doplatí i zbývající částku. Zboží by ale muselo být již k dispozici a připravené k předání zákazníkovi, aby mohl být vykázán i související náklad na prodané zboží.

- (iv) Účetní ošetření navržené asistentem finančního ředitele není ani v tomto případě správné. Je nutné postupovat podle pravidel IAS 2 *Zásoby* pro oceňování těchto aktiv ve výkazu o finanční pozici.

Dle pravidel IAS 2 musejí být zásoby v účetní závěrce oceněny v nižší z nákladů na jejich pořízení a jejich čisté realizovatelné hodnoty, což je i v souladu s obecným principem opatrnosti (aktiva nesmějí být nadhodnocena a ztráty mají být vykázány hned, jak jsou očekávány).

IAS 2 rovněž uvádí, že cena, za kterou bylo zboží prodáno v období následujícím po datu sestavení účetní závěrky, tedy v případě společnosti Epsilon v průběhu června 2014, je vhodnou indikací realizovatelné hodnoty tohoto zboží. Toto je v souladu i s pravidly IAS 10 *Události po datu účetní závěrky*.

Při určování čisté realizovatelné hodnoty je nutné prodejní cenu zásob snížit o náklady, které společnost musí vynaložit na dosažení jejich prodeje (např. distribuční náklady). Rozdíl mezi

zůstatkovou účetní hodnotou zásob a jejich čistou realizovatelnou hodnotou má být vykázán jako náklad ve výkazu o úplném výsledku společnosti Epsilon za rok končící 31. 5. 2014.

- 4 (a) Vykázání prodeje a zpětného leasingu z pohledu nájemce závisí na tom, zda se jedná o zpětný finanční anebo operativní pronájem. Kritéria pro klasifikaci pronájmu jsou daná IAS 17 *Leasingy*, a jsou stejná pro zpětný pronájem jako i pro běžný pronájem.

Prodej a zpětný finanční leasing

Aktivum, které je předmětem pronájmu, zůstává v účetní závěrce nájemce, který nad ním při této transakci neztrácí kontrolu. Úhrada od kupujícího / pronajímatele je vykázána jako závazek z finančního leasingu. Aktivum je odepisováno po dobu pronájmu či po zbývající dobu použitelnosti dle toho, která z těchto dob je kratší, a zda po skončení pronájmu přejde vlastnické právo k aktivu zpět na nájemce. Závazek je navyšován o úrokové náklady a snižován o splátky.

Aktivum může být v souladu s IAS 17 přeceněno na prodejní cenu se souvisejícím vznikem časového rozlišení výnosů, které je pak následně rovnoměrně rozpouštěno po dobu trvání zpětného nájmu, a aktivum je odepisováno z navýšené zůstatkové hodnoty.

Prodej a zpětný operativní leasing

V případě zpětného operativního pronájmu musí být dané aktivum odúčtováno z knih nájemce proti přijaté úhradě od pronajímatele s dopadem do výkazu o úplném výsledku v závislosti na tom, jaký je poměr prodejní ceny k reálné hodnotě daného aktiva k okamžiku prodeje.

Pokud je prodejní cena aktiva sjednána přibližně na úrovni jeho reálné hodnoty, je výsledný zisk či ztráta z prodeje aktiva vykázána ve výkazu o úplném výsledku okamžitě.

V případě, kdy dohodnutá prodejní cena aktiva převyšuje jeho reálnou hodnotu k okamžiku prodeje, je pouze rozdíl mezi zůstatkovou účetní hodnotou a reálnou hodnotou aktiva vykázán do výkazu o úplném výsledku okamžitě při prodeji. Rozdíl mezi reálnou hodnotou a dohodnutou prodejní cenou je časově rozlišen a následně rozpouštěn do výkazu o úplném výsledku po dobu trvání zpětného leasingu.

Posledním případem, který může nastat, je situace, kdy je aktivum prodáno za cenu, která je nižší než jeho reálná hodnota k datu prodeje. Pokud jsou budoucí leasingové splátky dohodnuté ve výši, která přibližně odpovídá jejich reálné hodnotě, je rozdíl mezi zůstatkovou účetní hodnotou prodaného aktiva a jeho prodejní cenou vykázán ve výkazu o úplném výsledku okamžitě při prodeji.

Pokud však bude nájemce hradit leasingové splátky v částce nižší, než je jejich reálná hodnota, je ztráta z prodeje do výše budoucí úspory na splátkách časově rozlišena a rozpouštěna po dobu zpětného leasingu. Případný přebytek ztráty anebo zisk z prodeje je vykázán ve výkazu o úplném výsledku okamžitě.

(b) Výňatky z výkazu o finanční situaci společnosti Omega k 30. 6. 2014 tis. Kč

Dlouhodobá aktiva

Pozemky, budovy a zařízení (3 850 výp (i) + 1 658 výp (ii))	5 508
Náklady příštích období – nájemné (výp (i))	201

Krátkodobá aktiva

Náklady příštích období – nájemné (výp (i))	11
---	----

Dlouhodobé závazky

Finanční leasing (výp (i))	3 444
Rezerva na odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu (výp (ii))	294
Časové rozlišení nájemného (výp (ii))	600

Krátkodobé závazky

Finanční leasing (výp (i))	150
Časové rozlišení nájemného (45 výp (i) + 200 výp (ii))	245

Výňatky z výkazu o úplném výsledku společnosti Omega za rok končící 30. 6. 2014

Náklady na nájemné (143 výp (i) + 800 výp (ii))	943
Odpisy dlouhodobých aktiv (150 výp (i) + 414 výp (ii))	564
Finanční náklady (214 výp (i) + 22 výp (ii))	236

Pomocné výpočty:

Výpočet (i) – leasing výrobního závodu

Finanční leasing je takový pronájem, který na nájemce v podstatě převádí rizika a výhody spojené s vlastnictvím aktiva. V případě, kdy nedojde v průběhu leasingu k převodu vlastnictví aktiva z pronajímatele na nájemce, je nutné posoudit další kritéria uvedená ve standardu IAS 17 pro klasifikaci leasingů.

V případě pronájmu nemovitostí je situace poněkud složitější, pokud je předmětem jednoho leasingu budova i pozemek. Může se totiž stát, že leasing každé z těchto nemovitostí bude klasifikován odlišně, což je tento případ.

Leasing budovy je klasifikován jako finanční pronájem, protože doba pronájmu představuje v podstatě celou její zbývající dobu použitelnosti. Po skončení leasingu bude budova zbourána a společnost Omega tak spotřebuje v podstatě všechny zbývající ekonomické užítky plynoucí z tohoto aktiva.

Naopak leasing pozemku je považován za operativní pronájem, protože aktivum bude vráceno pronajímateli po relativně krátké době v poměru k jeho neurčitelné době použitelnosti.

Reálná hodnota nemovitostí a související splátky pro účely vykazování budou rozděleny následujícím způsobem:

Budova

Reálná hodnota $6\,000 * 2/3 = 4\,000$ tis. Kč

První splátka $660 * 2/3 = 440$ tis. Kč

Pololetní splátka $270 * 2/3 = 180$ tis. Kč

Finanční pronájem k 30. 6. 2014:

- Zůstatková hodnota budovy 3 850 tis. Kč ($4\,000 - 4\,000 / 20 * 9/12$)
- Závazek z leasingu 3 594 tis. Kč ($4\,000 - 440 + 143 - 180 + 141 / 2$), z toho dlouhodobá část činí 3 444 tis. Kč a krátkodobá část závazku 150 tis. Kč
- Odpisy budovy za běžné účetní období 150 tis. Kč ($4\,000 / 20 * 9/12$)
- Finanční náklady ze závazku z leasingu 214 tis. Kč ($143 + 141 / 2$)

Pomocné výpočty:

Období končící	Počáteční zůstatek závazku	První splátka	Úrok 4 % pololetně	Pravidelná splátka	Konečný zůstatek závazku
31. 3. 2014	4 000	-440	143	-180	3 523
30. 9. 2014	3 523		141	-180	3 484
31. 3. 2015	3 484		140	-180	3 444

Pozemek

Reálná hodnota $6\,000 * 1/3 = 2\,000$ tis. Kč

První splátka $660 * 1/3 = 220$ tis. Kč

Pololetní splátka $270 * 1/3 = 90$ tis. Kč

Operativní pronájem k 30. 6. 2014:

- První splátka časově rozlišená na 20 let, zůstatek 212 tis. Kč ($220 - 220 / 20 * 9/12$)
- Závazek – časové rozlišení druhé pololetní splátky 45 tis. Kč ($90 / 2$)
- Splátky v nákladech 143 tis. Kč ($90 + 90 / 2 + (220 / 20 * 9/12)$)

Výpočet (ii) – nájem prodejny

Splátky nájemného jsou vykazovány do nákladů rovnoměrně po dobu trvání leasingu i v případě, kdy společnosti byla poskytnuta část doby pronájmu bezúplatně.

Rezervu na odstranění stavebních úprav je nutné podle pravidel IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* vykázat k 1. 7. 2013 proti pořizovací ceně souvisejícího dlouhodobého aktiva v současné hodnotě budoucího očekávaného výdaje. Následně bude navyšována prostřednictvím finančních nákladů po dobu do skutečného vynaložení daného výdaje.

K 30. 6. 2014:

- Stavební úpravy v zůstatkové hodnotě 1 658 tis. Kč
 $((1\ 800 + 400 / 1,08^5) - 414)$
- Časové rozlišení nájemného (závazek) 800 tis. Kč $(1\ 000 * 4/5)$, z toho krátkodobá část $1/4 = 200$ tis. Kč a dlouhodobá 600 tis. Kč
- Dlouhodobá rezerva 294 tis. Kč $(400 / 1,08^5 + 22)$
- Náklady na nájemné 800 tis. Kč $(1\ 000 * 4/5)$
- Odpisy dlouhodobého hmotného aktiva 414 tis. Kč $((1\ 800 + 400 / 1,08^5) / 5)$
- Navýšení rezervy 22 tis. Kč $(400 / 1,08^5 * 8 \%)$