

- 1 Společnost Alfa pořídila dne 1. 4. 2013 15% podíl ve společnosti Beta za 1 700 tis. Kč. Následně společnost Alfa dne 31. 10. 2013 pořídila dalších 45 % akcií společnosti Beta, za které uhradila 7 500 tis. Kč. Akcie společnosti Beta jsou obchodované na burze, a k 31. 10. 2013 činila tržní cena jedné akcie společnosti Beta 25 Kč. Akcie společnosti Alfa byly k tomuto dni obchodované za 16 Kč / akcie.

Podíl ve společnosti Gama byl společností Alfa pořízen dne 31. 1. 2012 za 2 400 tis. Kč (pořízeno bylo celkem 150 tisíc akcií).

Níže jsou uvedeny hodnoty položek vlastního kapitálu společností Beta a Gama za účetní období, kdy byly podíly společností Alfa pořízeny:

	<i>Beta</i>	<i>Gama</i>
Základní kapitál, nominální hodnota akcie 10 Kč	6 000 tis. Kč	5 000 tis. Kč
Ostatní položky vlastního kapitálu	600 tis. Kč	100 tis. Kč
Nerozdělený zisk k 1. dni daného účetního období	2 800 tis. Kč	900 tis. Kč
Zisk daného účetního období (tvořen rovnoměrně)	6 000 tis. Kč	900 tis. Kč
Ostatní úplný výsledek účetního období	4 000 tis. Kč	-

Všechny tři společnosti sestavují účetní závěrku ke stejnému datu a roční účetní období končí vždy k 31. 3.

Výkazy o úplném výsledku těchto společností za rok končící 31. 3. 2014 jsou uvedeny níže:

	Alfa	Beta	Gama
	tis. Kč	tis. Kč	tis. Kč
Tržby z prodeje zboží a služeb	187 600	79 920	143 900
Náklady na prodané zboží a služby	<u>-145 800</u>	<u>-62 900</u>	<u>-98 700</u>
Hrubý zisk	41 800	17 020	45 200
Ostatní provozní výnosy a náklady	-12 300	-2 880	-9 200
Správní náklady	-2 700	-3 840	-4 700
Finanční náklady	-1 900	-660	-2 700
Finanční výnosy	<u>2 740</u>	<u>300</u>	<u>450</u>
Zisk před zdaněním	27 640	9 940	29 050
Daň ze zisku	<u>-5 200</u>	<u>-3 940</u>	<u>-6 100</u>
Čistý zisk běžného účetního období	22 440	6 000	22 950
Ostatní úplný výsledek	<u>800</u>	<u>4 000</u>	<u>0</u>
Čistý úplný výsledek běžného účetního období	<u>23 240</u>	<u>10 000</u>	<u>22 950</u>

Poznámky:

- (i) Reálné hodnoty aktiv a závazků společností Beta a Gama byly k datům pořízení investice v těchto společnostech společností Alfa přibližně stejné jako jejich účetní hodnoty, s následujícími výjimkami:
- Reálná hodnota budovy výrobního závodu společnosti Beta byla o 600 tis. Kč vyšší, než její zůstatková účetní hodnota. Zbývající doba použitelnosti k datu akvizice byla 15 let. Skupina vykazuje odpisy dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv v rámci položky Náklady na prodané zboží a služby.
 - Zásoby společnosti Beta měly reálnou hodnotu o 200 tis. Kč vyšší, než byla jejich zůstatková účetní hodnota. Tyto zásoby byly do konce účetního období končícího 31. 3. 2014 prodány.
- (ii) Společnost Alfa oceňuje nekontrolní podíly k datu akvizice jejich reálnou hodnotou. Tuto reálnou hodnotu je možné stanovit s odkazem na tržní cenu akcií obchodovaných na burze.
- (iii) Ostatní úplný výsledek společnosti Beta představuje přecenění státních dluhopisů, které společnost Beta pořídila dne 21. 12. 2013, a klasifikovala je jako realizovatelné finanční aktivum.

- (iv) Společnost Alfa si od 1. 1. 2014 pronajala kancelářskou budovu, kterou vlastní společnost Beta. Tuto budovu společnost Beta do konce roku 2013 používala, ale v důsledku optimalizace své činnosti a přesunu zaměstnanců do jiných prostor, začala od počátku roku 2014 uvolněné prostory pronajímat na operativní leasing. Zisk z přecenění této nemovitosti na reálnou hodnotu ve výši 1 500 tis. Kč společnost Beta vykázala v rámci položky Ostatní provozní výnosy a náklady. Skupina Alfa položky pozemků, budov a zařízení vykazuje podle modelu pořizovací ceny, a odepisuje budovy rovnoměrně sazbou 4 % ročně. Budovu společnost Beta pořídila dne 1. 4. 2008 za 15 000 tis. Kč.
- (v) V běžném účetním období došlo mezi společnostmi Alfa, Beta a Gama k následujícím obchodním transakcím:
- Společnost Beta začátkem roku 2014 prodala společnosti Alfa zboží za 2 600 tis. Kč s marží 25 %. Dvě pětiny tohoto zboží společnost Alfa do konce běžného účetního období prodala třetím stranám s marží 15 %. Společnost Alfa uhradila související závazek společnosti Beta až v dubnu 2014.
 - Společnost Alfa vyúčtovala společnosti Beta manažerské služby za období po akvizici v hodnotě 1 100 tis. Kč. Společnost Alfa obvykle poskytuje služby s přírůžkou 20 % k vlastním nákladům. Společnost Beta vykázala související náklad na řádku Ostatní provozní výnosy a náklady.
 - Společnost Alfa v průběhu roku 2014 prodala společnosti Gama zboží za 4 800 tis. Kč s přírůžkou 25 % k nákladům. Společnost Gama měla k 31. 3. 2014 ještě třetinu tohoto zboží na skladě. K 31. 3. 2014 nebyly mezi společnostmi Alfa a Gama žádné neuhrazené závazky.
- (vi) Dne 30. 11. 2013 bylo na valné hromadě společnosti Alfa rozhodnuto o vyplacení dividend ze zisku za rok končící 31. 3. 2013 ve výši 4 600 tis. Kč.
- (vii) Valná hromada společnosti Beta schválila dne 14. 9. 2013 vyplacení dividend ve výši 2 100 tis. Kč a akcionáři společnosti Gama na valné hromadě konané dne 31. 10. 2013 odsouhlasili výplatu dividend ve výši 1 100 tis. Kč. Společnost Alfa vykazuje výnosy z finančních investic v rámci položky Finanční výnosy.
- (viii) Společnost Alfa provedla k 31. 3. 2014 posouzení goodwillu z podnikové kombinace, a identifikovala 30% znehodnocení tohoto neodepisovaného nehmotného aktiva. Skupina vykazuje znehodnocení dlouhodobých aktiv v rámci Ostatních provozních výnosů a nákladů.

Úkol:

Připravte konsolidovaný výkaz o úplném výsledku skupiny Alfa za rok končící 31. 3. 2014. (Neuvažujte odloženou daň, zaokrouhlujte na celé tisíce Kč.) **/25 bodů/**

- 2 Níže je uvedena pracovní verze výkazu o finanční situaci k 30. 4. 2014 a výkazu o úplném výsledku společnosti Delta za rok končící 30. 4. 2014:

<u>Aktiva</u>	tis. Kč
Pozemky	3 200
Budova	10 560
Stroje a zařízení	8 640
Finanční investice	<u>10 800</u>
<i>Dlouhodobá aktiva</i>	<i>33 200</i>
Zásoby	6 800
Pohledávky z obchodního styku	5 300
Splatná daň	2 800
Peníze v bance	<u>1 100</u>
<i>Krátkodobá aktiva</i>	<i>16 000</i>
Celkem aktiva	<u>49 200</u>
<u>Vlastní kapitál a závazky</u>	
Kmenové akcie 5 Kč kus	2 000
Ostatní položky vlastního kapitálu	1 500
Nerozdělené zisky	<u>26 700</u>
<i>Vlastní kapitál</i>	<i>30 200</i>
Odložený daňový závazek	<u>4 500</u>
<i>Dlouhodobé závazky</i>	<i>4 500</i>
Rezervy	8 000
Závazky z obchodního styku	<u>6 500</u>
<i>Krátkodobé závazky</i>	<i>14 500</i>
Celkem vlastní kapitál a závazky	<u>49 200</u>
Tržby z prodeje výrobků a služeb	124 500
Náklady na prodané výkony	<u>-84 600</u>
<i>Hrubý zisk</i>	<i>39 900</i>
Ostatní provozní náklady	-9 200
Správní náklady	-11 700
Finanční výnosy	1 200
Finanční náklady	<u>-1 800</u>
<i>Zisk před zdaněním z řádné činnosti</i>	<i>18 400</i>
Mimořádné náklady	-8 000
Daň ze zisku	<u>0</u>
Čistý zisk za účetní období	10 400
Ostatní úplný výsledek	<u>0</u>
Úplný výsledek za účetní období	<u>10 400</u>

Následující poznámky se vztahují k výše uvedeným výkazům a popisují případné úpravy, které je nutné vhodně promítnout do účetní závěrky společnosti Delta k 30. 4. 2014:

- (i) Společnost Delta k 1. 5. 2012 přecenila budovu svého výrobního závodu. Částka na řádku Ostatní položky vlastního kapitálu představuje rozdíl mezi zůstatkovou hodnotou budovy k datu přecenění a její přeceněnou hodnotou (fond z přecenění). Přecenění bylo zachyceno formou eliminace oprávek. Podle daňových předpisů země, ve které společnost Delta podniká, nevzniká z přecenění pozemků, budov ani zařízení přechodný rozdíl mezi účetní hodnotou a daňovou základnou těchto aktiv. Budova je odepisována sazbou 4 % ročně ze zůstatkové hodnoty. V roce končícím 30. 4. 2014 vedení společnosti nově rozhodlo o využití možnosti převádění rozdílu mezi historickými odpisy budovy a odpisy z přeceněné hodnoty z fondu z přecenění do nerozděleného zisku. Ve výše uvedených výkazech není promítnut ani roční odpis budovy za běžné účetní období, ani převod z fondu z přecenění do nerozděleného zisku. Společnost Delta vykazuje odpisy budovy v rámci položky Náklady na prodané výkony.
- (ii) Dlouhodobé finanční aktivum představuje dluhopisy jiné entity, které společnost Delta pořídila dne 1. 5. 2013 na burze. Pořizovací cena dluhopisů byla 10 000 tis. Kč a poplatek uhrazený makléři za zprostředkování nákupu ve výši 500 tis. Kč je vykázán v rámci Finančních nákladů. Dluhopisy jsou klasifikované jako finanční aktivum držené do splatnosti. Dluhopisy nenesou žádný roční úrok, ale jsou splatné dne 1. 5. 2015 s prémie 2 500 tis. Kč (emitent je tedy vykoupí od držitele za 12 500 tis. Kč).

Dluhopis byl k 30. 4. 2014 přeceněn na aktuální reálnou hodnotu 10 800 tis. Kč s dopadem do výsledovky – zisk z přecenění je součástí položky Finanční výnosy. Efektivní úroková sazba dluhopisu je 9,1 % p.a., ale vzhledem k tomu, že dluhopis nese nulový kupón, není ve výše uvedených výkazech žádný úrokový výnos vykázán.
- (iii) V dubnu 2014 společnost prodala zboží jednomu ze svých zákazníků za 4 500 tis. Kč se ziskem 500 tis. Kč. Smlouva se zákazníkem na prodej zboží byla uzavřena v únoru 2014 ještě před tím, než se společnost v březnu dozvěděla o vážných finančních problémech zákazníka. Jelikož ale smlouva o prodeji již byla uzavřena, společnost zákazníkovi zboží dodala. K 30. 4. 2014 ale finanční ředitel společnosti Delta získal informace o tom, že zákazník v brzké době vstoupí do likvidace kvůli svým dluhům, které převyšují jeho likvidní aktiva. Proto navrhuje, aby k této pohledávce byla vytvořena 100% opravná položka. Ve výše uvedených výkazech toto znehodnocení pohledávky zohledněno není. Společnost vykazuje znehodnocení aktiv v rámci položky Ostatní provozní náklady.
- (iv) Dne 31. 3. 2014 společnost Delta uzavřela se svou bankou smlouvu o faktoringu vybraných pohledávek. Nominální hodnota pohledávek postoupených bance činí 2 800 tis. Kč. Banka společnosti Delta dne 1. 4. 2014 uhradila 75 % nominální hodnoty postoupených pohledávek, tedy 2 100 tis. Kč, zbývajících 25 % je splatných až po uhrazení pohledávek ze strany dlužníků. Pokud dlužníci neuhradí plnou výši nominální hodnoty bance ve lhůtě, postoupí banka pohledávky zpět společnosti Delta oproti vrácení uhrazené 75% částky. Splatnost postoupených pohledávek je na konci června 2014. Vedení společnosti Delta je přesvědčeno o tom, že dlužníci uhradí bance pohledávky v plné výši. Banka na konci června 2014 vyúčtuje společnosti Delta poplatek za faktoring ve výši 2 % měsíčně z částky 2 100 tis. Kč (složený úrok).

Ve výše uvedených výkazech je promítnuto pouze odúčtování pohledávek se ztrátou 700 tis. Kč, která je vykázána v rámci položky Správní náklady.
- (v) V listopadu 2013 bylo na valné hromadě rozhodnuto o rozdělení zisku společnosti Delta vlastníkům ve výši 10 Kč na akcii. Tyto dividendy byly do data účetní závěrky uhrazeny, a vykázány v rámci položky Správní náklady ve výše uvedených výkazech.
- (vi) Z výrobních prostor společnosti Delta v druhé polovině roku 2013 unikly provozní tekutiny se škodlivými látkami, a vsákly se do zemědělské půdy v okolí výrobního areálu společnosti. Společnost byla místním úřadem pro ochranu životního prostředí zažalována o náhradu škody ve výši 10 000 tis. Kč. Právníci i vedení společnosti je přesvědčeno o tom, že společnost Delta tento soudní spor v dohledné době s přibližně 80% pravděpodobností prohraje, a proto byla k 30. 4. 2014 vykázána rezerva ve výši 8 000 tis. Kč. Související náklad je vykázán na řádku Mimořádné náklady.
- (vii) Splatná daň ve výkazu o finanční situaci představuje zálohy na daň zaplacené společností Delta v průběhu běžného účetního období ve výši 2 400 tis. Kč a zůstatek z úhrady splatné daně za předcházející účetní období. Odhadovaná výše nákladu na splatnou daň za rok končící 30. 4. 2014 je 4 500 tis. Kč.
- (viii) K 30. 4. 2014 činí přechodné rozdíly ve smyslu IAS 12 *Daně ze zisku* celkem 18 500 tis. Kč (daňová základna aktiv je nižší než jejich účetní hodnota). Ve výši přechodných rozdílů jsou promítnuty veškeré potřebné úpravy výše uvedených výkazů, není tedy nutné do výpočtu odložené daně promítnout žádnou

z případných úprav vyplývajících z bodů (i) až (vii). Všechny přechodné rozdíly vznikají s dopadem na výkaz zisku a ztráty. Sazba daně ze zisku je 20 %.

Úkol:

Připravte konečnou verzi výkazu o finanční situaci a výkazu o úplném výsledku za rok končící 30. 4. 2014 společnosti Delta v souladu s IFRS na základě dostupných informací. (Komentář k účetní závěrce není požadován, zaokrouhlete na celé tisíce Kč.) */25 bodů/*

3 Při přípravě účetní závěrky za rok končící 31. 5. 2014 narazil nový asistent finančního ředitele společnosti Epsilon, provozující maloobchod a velkoobchod se sportovním vybavením a oblečením, na několik oblastí, u kterých si nebyl jist jejich správným účetním ošetřením:

- (i) V zápisu z jednání představenstva společnosti z dubna 2013 jsem se dočetl, že bylo rozhodnuto o vzniku nového motivačního plánu pro členy vyššího a středního vedení naší společnosti. Těmto manažerům byla nabídnuta možnost získání buď opcí na nákup akcií společnosti Epsilon, anebo na peněžní odměnu, jejíž výše se bude odvíjet od zhodnocení akcií naší společnosti obchodovaných na burze.

Získání opcí anebo peněžní odměny je podmíněno tím, že manažeři budou pro společnost Epsilon pracovat po dobu tří let, tedy do 31. 5. 2016. O opce či peněžní odměnu pak mohou požádat kdykoliv mezi 1. 6. a 30. 11. 2016.

S tímto druhem ujednání nemám zatím vůbec žádné zkušenosti. Myslím si ale, že vzhledem k tomu, že manažeři získají opce či peněžní odměnu až v roce 2016, není nutné o těchto transakcích do té doby nijak účtovat. (7 bodů)

- (ii) Personální ředitel mi poslal email s informací o počtu zaměstnanců, kteří si v roce končícím 31. 5. 2014 nestihli vybrat všechny dny placené dovolené. Podle interních pravidel naší společnosti mají zaměstnanci možnost vybrat si nevyčerpané dny placené dovolené nejpozději do konce roku 2014. Protože k vybrání nevyčerpané dovolené dojde až po datu účetní závěrky, není dle mého názoru nutné toto nijak v účetní závěrce k 31. 5. 2014 zohlednit.

Personální ředitel mi také poslal informace o počtu odpracovaných let zaměstnanců naší společnosti. Jak vím, mají všichni zaměstnanci nárok na vyplacení výroční odměny ve výši dvou měsíčních platů v případě, že v naší společnosti odpracují šest let od zahájení pracovního poměru, anebo tři roky od data účinnosti tohoto plánu výročních odměn, které bylo 1. 6. 2011. Jelikož první výroční odměny budou vyplaceny až po datu účetní závěrky k 31. 5. 2014, nijak jsem je v této závěrce nepromítl. Netuším ale, jak toto bylo ošetřeno v účetní závěrce k 31. 5. 2013, kterou připravoval můj předchůdce. (6 bodů)

- (iii) V letošním roce jsme začali s prodejem zboží na splátky. V některých případech si zákazník převezme zboží ihned na prodejně, při jeho převzetí uhradí první splátku, a následně hradí po určitou dobu další dohodnuté splátky. V jiných případech ale zákazník nejprve hradí dohodnuté splátky, a zboží mu dodáme až po doplacení poslední splátky.

Myslím si, že v obou případech je vhodné vykázat výnos v okamžiku, kdy zákazník podepíše s naší společností smlouvu o prodeji zboží na splátky. Například v případě, kdy zákazník uhradil při podpisu smlouvy dne 1. 6. 2013 částku 5 000 Kč a zavázal se uhradit dalších pět splátek ve výši 5 000 Kč každých šest měsíců (poslední splátka tedy bude uhrazena 30. 11. 2015), vykázal jsem k 1. 6. 2013 tržbu z prodeje zboží ve výši 30 000 Kč, příjem peněz 5 000 Kč a pohledávku za zákazníkem 25 000 Kč. (8 bodů)

- (iv) Při prověrce prodeje zboží v průběhu června 2014 jsem si všiml, že některé položky byly prodávány se ztrátou. Podle informací od obchodního ředitele se jednalo o zboží z loňské kolekce, o které už nebyl příliš velký zájem, a proto bylo zákazníkům nabízeno s výraznou slevou. Protože bylo zboží prodáváno se slevou až po konci účetního období, nebylo dle mého názoru nutné tyto položky zásob k 31. 5. 2014 považovat za znehodnocené. Proto jsem je ponechal ve výkazu o finanční situaci k tomuto datu oceněné v pořizovacích cenách. (4 body)

Úkol:

Okomentujte, zda jsou výše popsané jednotlivé položky a transakce vykázány v souladu s IFRS. Pokud tomu tak není, navrhněte jejich správné účetní ošetření. Váš návrh doplňte vhodnými odkazy na relevantní pravidla standardů a interpretací a výpočty souvisejících částek, které by měly být vykázány v účetní závěrce za rok končící 31. 5. 2014. V případě potřeby použijte diskontní sazbu 4 % pololetně. (Neuvažujte odloženou daň, bodové hodnocení je uvedeno u každé dílčí otázky). /25 bodů/

- 4 (a) Prodej a následný zpětný leasing daného aktiva je jednou z možností, jak může účetní jednotka získat potřebné finanční prostředky bez toho, že by přišla o možnost dále používat potřebnou položku majetku. V praxi se můžeme setkat s tím, že zpětný leasing má charakter buď finančního, anebo operativního nájmu, kdy kritéria pro klasifikaci zpětného leasingu jsou daná pravidly IAS 17 Leasingy. Od charakteru zpětného pronájmu se pak odvíjí vykazování dopadu prodeje a zpětného leasingu v účetní závěrce nájemce i pronajímatele.

Úkol: Připravte souhrnný přehled pravidel IFRS týkajících se vykázání prodeje a zpětného leasingu dlouhodobého aktiva z pohledu nájemce. (7 bodů)

- (b) Společnost Omega uzavřela v průběhu účetního období končícího 30. 6. 2014 několik leasingových smluv, o kterých máme k dispozici následující informace.

Smlouva o leasingu výrobního závodu

V rámci této smlouvy společnost Omega získala dne 1. 10. 2013 do užívání budovu spolu se souvisejícím pozemkem. Doba pronájmu je dohodnuta na 20 let, tedy do 30. 9. 2033, kdy bude nemovitost vrácena zpět pronajímateli. Pronajímatel předpokládá, že koncem roku 2033 bude muset vrácenou budovu strhnout, a na jejím místě postavit budovu novou.

Společnost Omega při převzetí nemovitosti uhradila první splátku 660 tis., Kč, a zavázala se hradit pravidelné pololetní nájemné 270 tis. Kč splatné vždy k 31. 3. a 30. 9. K datu převzetí nemovitosti znalec najatý pronajímatelem ocenil pro účely pojištění reálnou hodnotu pronajaté nemovitosti na 6 000 tis. Kč s tím, že přibližně jednu třetinu z této částky představuje hodnota pozemku. Na základě těchto informací byla implicitní úroková míra pronájmu stanovena na 4 % pololetně.

Smlouva o leasingu maloobchodní prodejny

K 1. 7. 2013 společnost Omega převzala do užívání maloobchodní prodejnu, kterou si pronajala formou operativního nájmu do 30. 6. 2018. Společnost Omega provedla na vlastní náklady potřebné stavební úpravy prodejny v hodnotě 1 800 tis. Kč, které bude muset na konci nájemní doby odstranit. Odhadované náklady na odstranění stavebních úprav jsou 400 tis. Kč.

Pravidelné roční nájemné ve výši 1 000 tis. Kč začne společnost Omega platit až od 30. 6. 2015; pronajímatel společnosti odpustil splátku nájemného za první rok leasingu. Diskontní sazba společnosti je 8 % p.a.

Úkol:

Připravte výňatky z relevantních položek výkazu o finanční situaci k 30. 6. 2014 a výkazu o úplném výsledku společnosti Omega za rok končící 30. 6. 2014 v souladu s IFRS zachycující výše uvedené nájmy. Výpočty doplňte vysvětlením vámi zvoleného postupu. (Neuvažujte odloženou daň). (18 bodů)

/25 bodů/