

- 1 Společnosti Alfa pořídila dne 1. 11. 2011 za 7 250 tis. Kč 60% podíl ve společnosti Beta. Dne 1. 5. 2014 společnost Alfa pořídila 45 tisíc akcií společnosti Gama. Za tyto akcie Alfa přislíbila uhradit jejich původním vlastníkům částku 2 800 tis. Kč ke dni 30. 4. 2017.

Vlastní kapitál společností Beta a Gama k datům, ke kterým společnost Alfa pořídila výše zmíněné podíly, se skládal z následujících položek:

	Beta	Gama
	tis. Kč	tis. Kč
Základní kapitál	4 000	3 000
Ostatní položky vlastního kapitálu	200	200
Nerozdělený zisk	4 870	4 120

Výkazy o finanční situaci všech tří společností k 31. 10. 2014 jsou uvedeny níže:

	Alfa	Beta	Gama
	tis. Kč	tis. Kč	tis. Kč
<u>Aktiva</u>			
Pozemky, budovy a zařízení	9 530	7 450	5 820
Dlouhodobý nehmotný majetek	800	500	840
Finanční investice	<u>11 800</u>	<u>280</u>	<u>60</u>
<i>Dlouhodobá aktiva</i>	<i>22 130</i>	<i>8 230</i>	<i>6 720</i>
Zásoby	3 900	2 170	1 740
Obchodní a ostatní pohledávky	4 500	2 480	2 640
Peníze v bance	<u>1 100</u>	<u>360</u>	<u>540</u>
Celkem aktiva	31 630	13 240	11 640
<u>Vlastní kapitál</u>			
Kmenové akcie 20 Kč kus	5 000	4 000	3 000
Ostatní položky vlastního kapitálu	1 200	400	200
Nerozdělené zisky	<u>5 648</u>	<u>3 380</u>	<u>4 480</u>
<i>Vlastní kapitál celkem</i>	<i>11 848</i>	<i>7 780</i>	<i>7 680</i>
<u>Závazky</u>			
Bankovní úvěry	12 000	2 700	0
Závazek z pořízení podílu ve společnosti Gama	2 352	0	0
Obchodní a ostatní závazky	4 150	1 980	3 420
Daně ze zisku	<u>1 280</u>	<u>780</u>	<u>540</u>
<i>Závazky celkem</i>	<i>19 782</i>	<i>5 460</i>	<i>3 960</i>
Celkem vlastní kapitál a závazky	31 630	13 240	11 640

Poznámky:

- (i) Při posouzení reálných hodnot nabytých aktiv a převzatých závazků společnosti Beta k datu pořízení podílu bylo zjištěno, že účetní hodnoty se liší od reálných hodnot v následujících případech:
- Pozemek vlastněný společností Beta měl reálnou hodnotu o 600 tis. Kč vyšší, než byla jeho zůstatková účetní hodnota. Při přípravě účetní závěrky k 31. 10. 2014 bylo naopak zjištěno, že reálná hodnota pozemku klesla o 300 tis. Kč oproti jeho reálné hodnotě k datu akvizice.
 - Budova vlastněná společností Beta měla reálnou hodnotu o 900 tis. Kč vyšší, než byla její zůstatková účetní hodnota. Zbývající doba použitelnosti budovy byla k datu akvizice 25 let.
 - Reálná hodnota zásob společnosti Beta byla o 280 tis. Kč vyšší než jejich účetní hodnota. Tyto zásoby byly prodané mimo skupinu krátce po akvizici.

- (ii) Dne 1. 11. 2013 společnost Alfa přislíbila každému z jedenácti vybraných manažerů 1 000 opcí na akcie společnosti za podmínky, že budou pro společnost pracovat alespoň do 31. 10. 2018. V průběhu běžného účetního období jeden z vybraných manažerů svůj pracovní poměr u společnosti ukončil, a vedení společnosti předpokládá, že ještě jeden z vybraných manažerů nesplní podmínku udělení.

Reálná hodnota akcií společnosti Alfa k 1. 11. 2013 byla 200 Kč, reálná hodnota opcí k tomuto datu činila 180 Kč. K 31. 10. 2014 společnost přehodnotila reálnou hodnotu jedné opce na 210 Kč, akcie společnosti byly k tomuto datu obchodované za 250 Kč / kus.

Účetní společnosti Alfa tuto transakci ve výše uvedeném výkazu o finanční situaci zatím nepromítl.

- (iii) V účetním období končícím 31. 10. 2014 proběhly mezi společnostmi Alfa, Beta a Gama následující obchodní transakce:
- Společnost Alfa prodala zboží společnosti Beta celkem za 6 800 tis. Kč s marží 20 %. Z tohoto zboží měla společnost Beta na skladě k 31. 10. 2014 položky v hodnotě 680 tis. Kč.
 - Společnost Alfa přeúčtovala společnosti Gama právní a účetní služby v celkové výši 1 860 tis. Kč s marží 25 %.
 - Společnost Beta prodala zboží společnosti Alfa celkem za 8 860 tis. Kč. Z tohoto zboží měla společnost Alfa k 31. 10. 2014 na skladě část ve své pořizovací ceně 1 300 tis. Kč. Společnost Beta vykazuje přírůžku k nákladům obvyklou u tohoto druhu zboží 30 %.
 - Společnost Gama prodala společnosti Beta zboží za 5 600 tis. Kč s marží 20 %. Z tohoto zboží měla společnost Beta k 31. 10. 2014 na skladě položky v hodnotě 2 800 tis. Kč.
- (iv) Vzájemné zůstatky z obchodních transakcí mezi společnostmi Alfa, Beta a Gama k 31. 10. 2014 byly následující:

	<u>Alfa</u>	<u>Beta</u>	<u>Gama</u>
Pohledávka za společností Alfa	-	450	-
Pohledávka za společností Beta	480	-	840
Pohledávka za společností Gama	830	-	-

Společnost Alfa uhradila polovinu svého závazku vůči společnosti Beta dne 31. 10. 2014, částka byla připsána na bankovní účet společnosti Beta až 1. 11. 2014.

- (v) Dne 30. 6. 2014 bylo na valné hromadě společnosti Alfa rozhodnuto o vyplacení dividend ze zisku za rok končící 31. 10. 2013 ve výši 1 800 tis. Kč. Dne 28. 9. 2014 bylo na valné hromadě společnosti Beta rozhodnuto o vyplacení dividend ze zisku za minulé roky ve výši 3 800 tis. Kč. Tyto dividendy nebyly k 31. 10. 2014 společností Beta vyplaceny.
- (vi) Společnost Alfa oceňuje nekontrolní podíly při pořízení dceřiných podniků reálnými hodnotami. Reálná hodnota nekontrolního podílu ve společnosti Beta k datu akvizice byla 5 250 tis. Kč.
- (vii) Při přípravě konsolidované účetní závěrky skupiny Alfa k 31. 10. 2014 bylo provedeno posouzení zůstatkové hodnoty goodwillu z pořízení společnosti Beta, a poprvé od akvizice společnosti Beta bylo identifikováno snížení hodnoty o 20 % z hodnoty při prvotním vykázání.
V případě investice do společnosti Gama bylo k datu účetní závěrky identifikováno její znehodnocení ve výši 200 tis. Kč.
- (viii) Diskontní sazba společnosti Alfa je 6 % p.a., částka 1 000 Kč má při této diskontní sazbě následující hodnoty při splatnosti:
- Za jeden rok 943 Kč Za dva roky 890 Kč Za tři roky 840 Kč Za čtyři roky 792 Kč

Úkol:

Připravte konsolidovaný výkaz o finanční situaci skupiny Alfa k 31. 10. 2014.

(Neuvažujte odloženou daň. Zaokrouhlujte na celé tisíce Kč.)

/25 bodů/

2 Níže jsou uvedeny pracovní verze účetních výkazů společnosti Delta k 31. 10. 2014.

Výkaz o úplném výsledku	tis. Kč
Tržby z prodeje výrobků a služeb	124 500
Náklady na prodané výkony	<u>-84 600</u>
<i>Hrubý zisk</i>	39 900
Ostatní provozní náklady	-9 200
Správní náklady	-11 700
Finanční výnosy	1 200
Finanční náklady	<u>-1 800</u>
<i>Zisk za účetní období</i>	18 400
<i>Ostatní úplný výsledek:</i>	
Ztráta z přecenění aktiv	<u>-8 000</u>
Úplný výsledek za účetní období	10 400

Výkaz o finanční situaci	tis. Kč
<u>Aktiva</u>	
Pozemky	3 200
Budovy	10 550
Stroje a zařízení	8 650
Finanční aktivum	<u>4 800</u>
<i>Dlouhodobá aktiva</i>	27 200
Zásoby	6 800
Splatná daň	800
Pohledávky z obchodního styku	5 300
Peníze v bance	<u>1 100</u>
<i>Krátkodobá aktiva</i>	<u>14 000</u>
Celkem aktiva	41 200
<u>Vlastní kapitál</u>	
Kmenové akcie 10 Kč / kus	2 000
Ostatní položky vlastního kapitálu	-5 500
Nerozdělené zisky	<u>27 700</u>
<i>Vlastní kapitál</i>	24 200
<u>Závazky</u>	
Dluhopis	8 000
Odložený daňový závazek	<u>2 500</u>
<i>Dlouhodobé závazky</i>	10 500
Závazky z obchodního styku	<u>6 500</u>
<i>Krátkodobé závazky</i>	<u>6 500</u>
Celkem vlastní kapitál a závazky	41 200

Následující poznámky se vztahují k výše uvedeným údajům z výkazů:

- (i) Společnost Delta oceňuje položky budov a zařízení podle Modelu Pořizovací ceny a pozemky podle Modelu Přecenění. Budova je odepisována zrychleně sazbou 4 % ročně ze zůstatkové hodnoty. Odhadovaná zbytková hodnota budovy je 2 000 tis. Kč.

Stroje a zařízení společnost odepisuje z pořizovací ceny 12 420 tis. Kč rovnoměrně po dobu očekávané životnosti tohoto zařízení 15 let; zařízení bude možné na konci jeho doby životnosti

odprodat za 2 000 tis. Kč. Žádný ze strojů a zařízení nebyl v daném účetním období pořízený ani prodaný, žádné z těchto aktiv nemá nulovou zůstatkovou hodnotu.

Odpisy za rok končící 31. 10. 2014 nejsou ve výše uvedených výkazech promítnuté.

Pořizovací cena pozemku je 2 800 tis. Kč, k 31. 10. 2014 stanovil znalec reálnou hodnotu tohoto dlouhodobého aktiva na 4 200 tis. Kč.

Společnost vykazuje odpisy dlouhodobého hmotného majetku v rámci nákladů na prodané výkony.

- (ii) Finanční aktivum, klasifikované do kategorie realizovatelná finanční aktiva, představuje 10% podíl ve společnosti Sigma. Ostatní úplný výsledek ve výše uvedených výkazech představuje přecenění finančního aktiva na reálnou hodnotu k 31. 10. 2014 bez vykázání související odložené daně. Reálná hodnota finančního aktiva k 31. 10. 2013 byla 12 800 tis. Kč; dle názoru vedení společnosti Delta je pokles ceny akcií způsoben dlouhodobě nepříznivými výsledky hospodaření společnosti Sigma.
- (iii) Hodnota zásob k 31. 10. 2014 ve skladových cenách je 5 980 tisíc Kč. V průběhu inventury zásob provedené pracovníky společnosti Delta začátkem listopadu 2014 bylo zjištěno, že zásoby v hodnotě 250 tisíc Kč jsou neprodejné z důvodu jejich zastaralosti, a budou muset být zlikvidovány. Likvidace proběhla dne 2. 12. 2014.
- (iv) Zůstatek splatné daně ze zisku v předvaze představuje rozdíl vzniklý při úhradě daňové povinnosti za rok končící 31. 10. 2013. Za rok končící 31. 10. 2014 společnost Delta odhaduje splatnou daňovou povinnost na 5 100 tisíc Kč. Daňová sazba společnosti Delta je 20 %.

Odložená daň vzniká z následujících přechodných rozdílů:

- mezi účetní hodnotou a daňovou základnou budovy (k 31. 10. 2014: 9 700 tis. Kč)
- mezi účetní hodnotou a daňovou základnou strojů a zařízení (k 31. 10. 2014: 6 500 tis. Kč)
- přecenění pozemku na reálnou hodnotu
- mezi účetní hodnotou a pořizovací cenou finančního aktiva ve výši 10 075 tis. Kč
- U zásob, kdy ztráta ze snížení hodnoty těchto aktiv je daňově uznatelná až při jejich skutečné likvidaci.

- (v) Dlouhodobý dluhopis v nominální hodnotě 8 000 tis. Kč byl společností Delta emitován dne 1. 11. 2013 a k 31. 10. 2017 je přeměnitelný na kmenové akcie společnosti Delta dle rozhodnutí držitele dluhopisu v poměru 1 akcie za 100 Kč. K datu emise dluhopisu byly akcie společnosti Delta obchodované na burze za 90 Kč / kus.

Dluhopis je úročen sazbou 4 % p.a., úroky jsou splatné ročně zpětně vždy k 31. 10., a jsou vykázány v rámci Finančních nákladů ve výše uvedeném výkazu o úplném výsledku za rok končící 31. 10. 2014. Roční úroková sazba obdobných dluhopisů bez možnosti přeměny na kmenové akcie byla k datu jeho emise 9 % p.a..

Současná hodnota 1 000 Kč při použití těchto úrokových sazeb činí:

	4 %		9 %	
	<u>Odúročitel</u>	<u>Zásobitel</u>	<u>Odúročitel</u>	<u>Zásobitel</u>
Splatné za jeden rok	961	961	917	917
Splatné za dva roky	925	1 886	842	1 759
Splatné za tři roky	889	2 775	772	2 531
Splatné za čtyři roky	855	3 630	708	3 239
Splatné za pět let	822	4 452	650	3 889

- (vi) Dne 20. 10. 2014 akcionáři společnosti Delta schválili výplatu dividend ve výši 20 Kč na akcii. Jelikož dividendy nebyly do data účetní závěrky vyplaceny, účetní společnost je ve výše uvedených výkazech nepromítl.

Úkol: Připravte:

(a) výkaz o úplném výsledku společnosti Delta za rok končící 31. 10. 2014 (9 bodů)

(b) výkaz o finanční situaci společnosti Delta k 31. 10. 2014 (10 bodů)

(c) výkaz o změnách vlastního kapitálu společnosti Delta za rok končící 31. 10. 2014 (6 bodů)

v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví na základě dostupných informací.

(komentář k účetní závěrce není požadován).

/25 bodů/

3 Při přípravě účetní závěrky za rok končící 30. 9. 2014 narazila asistentka finanční ředitelky veřejně obchodované společnosti Epsilon na několik transakcí a událostí, u kterých si nebyla jista jejich správným účetním ošetřením:

(i) V zápisu z jednání představenstva jsem se dočetla, že společnost Epsilon plánuje emisi přeměnitelných dluhopisů. Tyto dluhopisy mají být nabídnuty zájemcům za úrokovou sazbu, která by byla nižší, než jsou tržní úrokové sazby dluhopisů obdobných společností. Není mi úplně jasné, proč by někdo měl být ochotný takovýto dluhopis koupit. A také si nejsem jistá jejich správným účetním ošetřením při jejich emisi a v účetních obdobích mezi emisí a datem, ke kterému by bylo možné je přeměnit na kmenové akcie. (7 bodů)

(ii) Na jedné z našich porad bylo zmíněno, že v příloze k účetním výkazům máme zveřejnit informace o provozních segmentech. Není mi úplně jasné, proč bychom tyto údaje v příloze měli popisovat a upřímně, mám pocit, že vzhledem k obsáhlosti zveřejňovaných informací by mohlo dojít k úniku potenciálně citlivých informací, což by mohla využít naše konkurence. Navíc mi ani není jasné, kdo by v případě naší společnosti byl onou hlavní osobou rozhodující o činnosti zmiňované ve standardu.

Proto jsem v pracovní verzi přílohy celou část věnovanou provozním segmentům vynechala. (5 bodů)

(iii) Při výpočtu odložené daně k 30. 9. 2014 jsem narazila na několik mně nejasných položek:

- V běžném účetním období naše společnost vynaložila celkem 3 600 tis. Kč na vývoj nového produktu, které byly vykázány jako nedokončené nehmotné aktivum. Podle informací od technického ředitele je dokončení vývoje očekáváno začátkem roku 2015 a po následujících pět let budou výsledky vývoje používány při výrobě nového produktu. Odhadované náklady na dokončení vývoje jsou 1 300 tis. Kč. Daňově byly a budou náklady na vývoj uznány při jejich vynaložení. Proto jsem v souvislosti s touto záležitostí nevykázala žádnou odloženou daň.

- V průběhu tohoto účetního období naše společnost přecenila pozemky, na kterých stojí sídlo společnosti. Zisk z přecenění těchto pozemků činil 2 700 tis. Kč, a tento nerealizovaný zisk nepodléhá splatné dani. Jelikož společnost tyto pozemky neodepisuje, ani je nemá v úmyslu v dohledné době prodat, není dle mého názoru nutné v souvislosti s přeceněním vykázat odloženou daň.

- Sazba daně ze zisku z podnikatelské činnosti na období končící 30. 9. 2014 je 25 %. Na následující období byla uzákoněna sazba daně ze zisku z podnikatelské činnosti 22 % a nově zvolený ministr financí včera v televizi prohlásil, že vláda má v plánu snížit tuto sazbu od roku 2016 na 20 %. Sazba daně ze zisku z prodeje dlouhodobého majetku je 30 % a v současné době vláda její změnu neplánuje. Proto si nejsem jistá, jakou daňovou sazbu mám pro výpočet odložené daně použít. (8 bodů)

(iv) Od výrobního ředitele jsem získala informaci, že v průběhu léta 2014 byl změněn způsob určování nákladů na prodané zboží z First In First Out (FIFO) na vážený průměr. Velmi mě to překvapilo, protože jsem měla za to, že způsob určování nákladů na prodané zboží není možné v průběhu účetního období měnit. Dopad přecenění zásob z FIFO na vážený průměr jsem ale vykázala jako výnos za rok končící 30. 9. 2014 – předpokládala jsem, že o této změně bylo rozhodnuto s cílem vylepšit výsledek hospodaření společnosti. (5 bodů)

Úkol: Navrhněte, v souladu s IFRS, vhodné účetní ošetření výše uvedených transakcí a položek, které jsou pro společnost Epsilon významné, pokud je dle Vašeho názoru odlišné od jejich postupu použitého asistentkou finanční ředitelky společnosti. Váš návrh doplňte vhodnými odkazy na relevantní pravidla standardů a interpretací a případně i výpočty souvisejících částek. V případě potřeby použijte diskontní sazbu 5 % p.a., neuvažujte odloženou daň, pokud tato není předmětem jednotlivé popsání záležitosti. /25 bodů/

- 4 (a) Společnost Omega již několik let vlastní nemovitost (pozemek a na něm stojící budovu), kterou používala jako skladový areál. Budova je rozčleněna do samostatných skladovacích částí (buněk), které jsou od sebe stavebně odděleny. Nemovitost byla pořízena před deseti lety za 25 milionů Kč a je odepisována rovnoměrně po dobu odhadované použitelnosti 50 let se zbytkovou hodnotou 5 milionů Kč, která odpovídá původní pořizovací ceně pozemku. Původní předpoklad doby použitelnosti i zbytkové hodnoty zůstává stále platný.

Vzhledem k postupné změně rozsahu činností společnosti její vedení zvažuje, jak s touto nemovitostí, která není v současnosti plně využívána, dále naložit. Uvažované možnosti jsou:

- (i) Prodej celé nemovitosti za její tržní cenu 23 milionů Kč. Společnost Omega by si následně na deset let pronajala od nového majitele nemovitosti několik buněk za tržní roční nájemné.
- (ii) Pronájem skladovacích buněk jiným entitám na dobu jednoho roku s možností prodloužení na další období vždy za tržní nájemné. Skladové buňky by bylo možné prodat i samostatně, protože na trhu je po takovýchto skladovacích prostorách relativně velká poptávka, ale tuto variantu vedení společnosti Omega v současné době neuvažuje.
- (iii) Vedení společnosti Omega zvažuje i možnost pronájmu celého skladového areálu ve variantě buď na 20 let, anebo na 40 let za roční nájemné 2 350 tis. Kč placené na konci každého roku. Nemovitost by po celou dobu pronájmu zůstala ve vlastnictví společnosti a nájemce by ani neměl možnost skladový areál po skončení pronájmu odkoupit.

Úkol: Připravte pro vedení společnosti Omega přehled dopadu jednotlivých zvažovaných variant na výsledek hospodaření a finanční situaci společnosti v souladu s relevantními pravidly IFRS. V případě potřeby uvažujte implicitní úrokovou sazbu pronájmu 10 % p.a. (15 bodů)

- (b) Vedení společnosti Lambda na svém jednání dne 31. 8. 2014 rozhodlo o prodeji jedné z výrobních divizí společnosti a pověřilo výkonného ředitele hledáním vhodného kupce. Výkonný ředitel je přesvědčen, že o tuto divizi bude zájem, a že jí bude možné prodat za odsouhlasenou cenu 45 milionů Kč. Výrobní divizi by bylo možné prodat v současném stavu a vedení společnosti Lambda odhaduje náklady související s prodejem této divize na 1,2 milionu Kč.

O aktivech a závazcích divize k 31. 8. 2014 jsou k dispozici následující informace:

<u>Položka</u>	<u>Zůstatková účetní hodnota</u>	<u>Poznámka</u>
	tis. Kč	
Pozemek	6 000	
Budova	18 600	zbývající doba použitelnosti 25 let
Stroje a zařízení	22 500	průměrná zbývající doba použitelnosti 12 let
Ostatní oběžná aktiva	4 200	
Závazky	3 700	

Ostatní oběžná aktiva představují zásoby a pohledávky divize, které jsou také předmětem plánovaného prodeje. Závazky vůči dodavatelům budou při prodeji divize také převedeny na jejího nového majitele. Zůstatková účetní hodnota těchto položek odpovídá jejich reálné hodnotě k 31. 8. 2014.

K datu účetní závěrky za rok končící 30. 11. 2014 výkonný ředitel společnosti přehodnotil odhadovanou prodejní cenu divize na 43 milionů Kč a odhadované náklady související s prodejem na 1 milion Kč. Hodnota závazků divize k tomuto datu byla 3 900 tis. Kč. Zisk prodávané divize po zdanění za rok končící 30. 11. 2014 činí 2 600 tis. Kč.

V lednu 2015 byla divize prodána za konečnou částku 44 milionů Kč, po odečtení nákladů souvisejících s prodejem. Zisk divize po zdanění za období od 1. 12. 2014 do data prodeje dosáhl 300 tis. Kč.

Úkol: Připravte výňatky z výkazu o finanční situaci a výkazu o úplném výsledku společnosti Lambda za rok končící 30. 11. 2014 a 2015 zachycující výše uvedené skutečnosti v souladu s IFRS. (10 bodů)

/25 bodů/