

- 1 Dne 30. dubna 2014 společnost Alfa pořídila 96 tisíc akcií společnosti Beta a za tyto akcie uhradila 7 500 tis. Kč bankovním převodem. Další částku společnost Alfa uhradí dne 30. dubna 2018 za předpokladu, že společnost Beta do té doby vytvoří zisky v předem stanovené výši. Reálná hodnota této podmíněné části pořizovací ceny investice byla k 30. dubnu 2014 stanovena na 2 400 tis. Kč, a k 31. říjnu 2015 byla přehodnocena na 2 800 tis. Kč. Společnost Alfa o této podmíněné části pořizovací ceny investice neúčtovala s ohledem na nejistotu jejího budoucího vyplacení.

Dne 1. listopadu 2014 společnost Alfa pořídila 35% podíl ve společnosti Gama. Úhradou za tento podíl společnost Alfa emitovala 2 své akcie za každých 10 pořízených akcií společnosti Gama. Reálná hodnota jedné akcie Alfa k 1. listopadu 2014 činila 70 Kč. Pořízení investice ve společnosti Gama není v níže uvedeném výkazu o finanční situaci společnosti Alfa promítnuto.

Výkazy o finanční situaci všech tří společností k 31. říjnu 2015 jsou uvedeny níže:

	Alfa	Beta	Gama
	tis. Kč	tis. Kč	tis. Kč
Pozemky, budovy a zařízení	13 280	6 340	4 800
Investice do nemovitostí	3 200	930	-
Dlouhodobý nehmotný majetek	470	120	300
Finanční investice	<u>8 800</u>	<u>400</u>	<u>120</u>
<i>Dlouhodobá aktiva</i>	<i>25 750</i>	<i>7 790</i>	<i>5 220</i>
Zásoby	2 500	1 890	1 600
Pohledávky	2 800	2 340	2 880
Ostatní aktiva	700	-	-
Peníze v bance	<u>940</u>	<u>680</u>	<u>0</u>
Celkem aktiva	<u>32 690</u>	<u>12 700</u>	<u>9 700</u>
Vlastní kapitál a fondy			
Kmenové akcie 50 Kč/kus	8 000	6 000	5 000
Ostatní položky vlastního kapitálu	1 200	800	-
Nerozdělené zisky	<u>5 850</u>	<u>3 400</u>	<u>2 000</u>
<i>Vlastní kapitál celkem</i>	<i>15 050</i>	<i>10 200</i>	<i>7 000</i>
Bankovní úvěry	15 000	-	-
Závazky	2 350	2 180	2 400
Kontokorent na bankovním účtu	-	-	180
Daně ze zisku	<u>290</u>	<u>320</u>	<u>120</u>
<i>Závazky celkem</i>	<i>17 640</i>	<i>2 500</i>	<i>2 700</i>
Celkem vlastní kapitál a závazky	<u>32 690</u>	<u>12 700</u>	<u>9 700</u>

Poznámky:

- (i) K 30. dubnu 2014 činil nerozdělený zisk společnosti Beta 1 800 tis. Kč a ostatní položky vlastního kapitálu k tomuto datu činily 600 tis. Kč.

Reálné hodnoty aktiv a závazků společnosti Beta byly k datu akvizice společností Alfa přibližně stejné jako jejich účetní hodnoty, s následujícími výjimkami:

- Budova výrobního závodu společnosti Beta měla reálnou hodnotu o 2 500 tis. Kč vyšší, než byla její zůstatková účetní hodnota. Zbývající doba použitelnosti této budovy byla 25 let, tento odhad je stále platný.
 - Reálná hodnota zásob společnosti Beta byla o 400 tis. Kč vyšší, než jejich účetní hodnota. Tyto zásoby byly prodány v druhé polovině roku 2014.
 - Společnost Beta evidovala podmíněný závazek, jehož reálná hodnota byla k datu akvizice stanovena na 500 tis. Kč. Tato reálná hodnota byla k 31. říjnu 2015 přehodnocena na 400 tis. Kč. Společnost Beta tento podmíněný závazek ve své samostatné závěrce nevykazuje.
- (ii) Vlastní kapitál společnosti Gama k 1. listopadu 2014 činil 7 600 tis. Kč, z čehož nerozdělený zisk byl 2 600 tis. Kč. Reálná hodnota čistých aktiv společnosti Gama k tomuto datu přibližně odpovídala jejich účetní hodnotě.
- (iii) Reálná hodnota nekontrolního podílu ve společnosti Beta k 30. dubnu 2014 byla 2 400 tis. Kč.
- (iv) Společnost Alfa klasifikovala investici ve společnosti Beta jako realizovatelné finanční aktivum, a přecenila ji k 31. říjnu 2015 na její aktuální reálnou hodnotu 8 100 tis. Kč.
- (v) Všechny společnosti ve skupině vykazují pozemky, budovy a zařízení podle modelu pořizovací ceny a investice do nemovitostí podle modelu reálné hodnoty. Reálná hodnota investice do nemovitostí společnosti Alfa k 31. říjnu 2015 činila 2 700 tis. Kč a společnosti Beta 930 tis. Kč.
- (vi) V roce končícím 31. října 2015 došlo mezi společnostmi Alfa, Beta a Gama k následujícím obchodním transakcím:
- Společnost Alfa prodala výrobky společnosti Beta celkem za 3 800 tis. Kč. Z těchto výrobků měla společnost Beta na skladě k 31. říjnu 2015 položky ve své pořizovací ceně 600 tis. Kč. Společnost Alfa vykazuje přírůžku k nákladům obvyklou u tohoto druhu výrobků 20 %. Společnost Beta měla k datu účetní závěrky související závazek vůči společnosti Alfa ve výši 400 tis. Kč, společnost Alfa evidovala pohledávku za společností Beta ve stejné výši.
 - Společnost Alfa prodala zboží společnosti Gama celkem za 1 800 tis. Kč. Z tohoto zboží měla společnost Gama k 31. říjnu 2015 stále na skladě část ve své pořizovací ceně 720 tis. Kč. Společnost Alfa vykazuje přírůžku k nákladům obvyklou u tohoto druhu zboží 20 %. Společnost Gama měla k datu účetní závěrky související závazek vůči společnosti Alfa ve výši 500 tis. Kč, společnost Alfa evidovala pohledávku za společností Gama ve stejné výši.
 - Společnost Beta prodala výrobky společnosti Gama celkem za 5 700 tis. Kč. Z těchto výrobků měla společnost Gama na skladě k 31. říjnu 2015 položky ve své pořizovací ceně 200 tis. Kč. Společnost Beta vykazuje marži obvyklou u tohoto druhu výrobků 20 %. Společnost Gama měla k datu účetní závěrky související závazek vůči společnosti Beta ve výši 700 tis. Kč, společnost Beta evidovala pohledávku za společností Gama ve stejné výši.
- (vii) Zůstatek položky Ostatní aktiva ve výkazu o finanční situaci společnosti Alfa představuje první splátku leasingu výrobního zařízení, která byla uhrazena dne 1. května 2015. Reálná hodnota výrobního zařízení k tomuto datu činila 4 800 tis. Kč. Společnost Alfa se zavázala pronajímateli uhradit další čtyři roční splátky ve výši 1 230 tis. Kč, splatné zpětně vždy k 30. dubnu. Po uhrazení poslední splátky přejde vlastnické právo k výrobnímu zařízení na společnost Alfa.
- Implicitní úroková sazba tohoto leasingu činí 7,7 % p.a., společnost Alfa odepisuje výrobní zařízení po dobu jejich odhadované použitelnosti šest let.
- (viii) K 31. říjnu 2015 bylo při přípravě konsolidované účetní závěrky provedeno posouzení zůstatkové hodnoty goodwillu z pořízení podílu ve společnosti Beta, a bylo identifikováno snížení hodnoty tohoto neodepisovaného aktiva na 40 % jeho původní hodnoty k datu akvizice.

Úkol: Připravte konsolidovaný výkaz o finanční situaci skupiny Alfa k 31. říjnu 2015 v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. (Neuvažujte odloženou daň. Zaokrouhľujte na celé tisíce Kč.)

/25 bodů/

2 Níže jsou uvedeny pracovní verze výkazů společnosti Delta za rok končící k 30. září 2015:

<u>Výkaz o finanční situaci</u>	tis. Kč
Pozemky, budovy a zařízení	49 310
Finanční aktivum	<u>2 300</u>
Dlouhodobá aktiva	51 610
Zásoby	9 450
Pohledávky z obchodního styku	19 230
Ostatní aktiva	270
Peníze v bance	<u>422</u>
Krátkodobá aktiva	<u>29 372</u>
Celkem aktiva	<u>80 982</u>
Kmenové akcie 1 Kč/kus	10 000
Ostatní položky vlastního kapitálu	480
Nerozdělený zisk	<u>38 240</u>
Vlastní kapitál	48 720
Dluhopis	14 000
Odložený daňový závazek	<u>12</u>
Dlouhodobé závazky	14 012
Rezerva	2 500
Závazky z obchodního styku	<u>15 750</u>
Krátkodobé závazky	<u>18 250</u>
Celkem vlastní kapitál a závazky	<u>80 982</u>
<u>Výkaz o úplném výsledku</u>	tis. Kč
Tržby z prodeje výrobků a služeb	285 400
Náklady na prodané výrobky a služby	<u>-236 200</u>
Hrubý zisk	49 200
Distribuční a správní náklady	-25 670
Finanční náklady	<u>-2 500</u>
Zisk před zdaněním	21 030
Daň ze zisku	<u>-</u>
Čistý zisk za účetní období	21 030
Ostatní úplný výsledek	<u>-</u>
Úplný výsledek za účetní období	<u>21 030</u>

Následující poznámky se vztahují k výše uvedeným výkazům:

- (i) Budova, ve které probíhá výroba společnosti Delta, byla k 1. říjnu 2014 poprvé přeceněna z historické zůstatkové účetní hodnoty 12 100 tis. Kč na reálnou hodnotu 14 500 tis. Kč. K tomuto datu byla zbývající doba použitelnosti budovy odhadována na 25 let s nulovou zbytkovou hodnotou, a tento předpoklad je stále platný.

Ve výše uvedených výkazech není promítnuto přecenění ani odpis tohoto aktiva za rok končící 30. září 2015. Společnost provádí pravidelný převod z fondu z přecenění do nerozděleného zisku vlivem rozdílných odpisů přeceněných aktiv. Přecenění nemá vliv na daňovou zůstatkovou hodnotu aktiva, která odpovídá jeho historické zůstatkové hodnotě.

- (ii) V minulosti společnost Delta přecenila pozemek, na kterém je umístěna administrativní budova. Původní pořizovací cena pozemku byla 5 600 tis. Kč a za rok končící 30. září 2015 klesla jeho reálná hodnota o 1 500 tis. Kč na konečných 4 700 tis. Kč.

Přecenění ani znehodnocení pozemku nemá vliv na jeho daňovou zůstatkovou hodnotu, která odpovídá historické zůstatkové hodnotě tohoto aktiva.

- (iii) K 30. září 2015 provedli odpovědní pracovníci společnosti Delta na základě výsledků roční inventury posouzení zůstatkové hodnoty zásob a identifikovali jeden výrobek, jehož zásobu nebude možné prodat alespoň za cenu odpovídající výrobním nákladům. Účetní hodnota zásoby tohoto výrobku je 1 450 tis. Kč, realistický odhad výnosu z jejich prodeje je pouze 1 000 tis. Kč. Společnost Delta dodává tento výrobek na místo určené zákazníky, a obvyklé distribuční náklady u tohoto druhu výrobků činí 2 % z prodejní ceny.

- (iv) Dluhopis byl emitován společností Delta dne 1. října 2013 za 14 000 tis. Kč. Nominální hodnota dluhopisu, která je splatná dne 30. září 2017, je 15 000 tis. Kč a jeho roční kupón splatný vždy k 30. září činí 5 %. Společnost od počátku vykazuje finanční náklady ve výši ročního kupónu dluhopisu. Efektivní úroková sazba tohoto závazku činí 7 % p.a.

- (v) Položka Rezerva ve výše uvedeném výkazu o finanční situaci představuje rezervu, která byla v běžném účetním období vytvořena na probíhající soudní spor. Právníci vedení společnosti Delta oznámili, že společnost Delta velmi pravděpodobně soudní spor prohraje, a s 30% pravděpodobností bude muset vyplatit odškodnění ve výši 2 500 tis. Kč a se 70% pravděpodobností bude částka odškodnění činit 1 200 tis. Kč. Vedení společnosti Delta z opatrnosti rozhodlo o tvorbě rezervy ve výši 2 500 tis. Kč.

- (vi) Zůstatek účtu Ostatní aktiva ve výkazu o finanční situaci je výsledkem vypořádání splatné daňové povinnosti za minulý rok. Výši splatné daně ze zisku za rok končící 30. září 2015 vedení společnosti Delta odhadlo na 4 560 tis. Kč.

Zdanitelné a odčitatelné přechodné rozdíly k 30. 9. 2015 vznikly pouze z přecenění dlouhodobých aktiv (viz body (i) a (ii) výše), ze snížení hodnoty zásob (viz bod (iii) výše) a z tvorby rezervy (viz bod (v) výše). Sazba daně ze zisku společnosti Delta je 20 %.

- (vii) Na jaře 2015 společnost Delta vyplatila dividendy ze zisku minulých let ve výši 4 200 tis. Kč.

Úkol:

Připravte:

(a) výkaz o úplném výsledku společnosti Delta za rok končící 30. 9. 2015 (9 bodů)

(b) výkaz o finanční situaci společnosti Delta k 30. 9. 2015 (10 bodů)

(c) výkaz o změnách vlastního kapitálu společnosti Delta za rok končící 30. 9. 2015 (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 31. října 2015 narazila nová asistentka finančního ředitele společnosti Epsilon na několik oblastí, u kterých si není jista jejich správným ošetřením v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS. Připravila proto níže uvedený přehled:

- (i) Od výrobního ředitele jsem dostala emailem zprávu, že je potřeba s platností od 1. listopadu 2014 upravit dobu odepisování následujících dvou strojů, které naše společnost používá při výrobě:

	<u>Datum pořízení</u>	<u>Pořizovací cena</u>	<u>Původní doba a způsob odepisování</u>
Lis A230	1. května 2010	4 880 tis. Kč	osm let, rovnoměrné odpisy nulová zbytková hodnota
Sušička 338z	1. listopadu 2009	3 920 tis. Kč	šest let, rovnoměrné odpisy zbytková hodnota 200 tis. Kč

U obou strojů má být nově od 1. listopadu 2014 uvažována zbývající doba použitelnosti dva roky a zbytková hodnota 100 tis. Kč za každý stroj.

Já jsem ale ponechala částku odpisů za rok končící 31. října 2015 u těchto dvou strojů tak, jak byla vypočítána i v minulém účetním období. Myslím si totiž, že pokud bychom výpočet ročních odpisů změnili, znamenalo by to naše přiznání, že společnost počítala a vykazovala odpisy v minulých letech chybně. A to by samozřejmě u uživatelů účetní závěrky vyvolalo nedůvěru vůči výkazům společnosti Epsilon. (8 bodů)

- (ii) V zápisu z jednání představenstva jsem se dočetla, že společnost Epsilon plánuje v průběhu listopadu 2015 pořídit většinový podíl ve společnosti Psí. Představenstvo dalo našemu oddělení za úkol prověřit, který z možných způsobů výpočtu goodwillu by bylo při této akvizici možné a vhodné použít. Přiznám se, že tomu vůbec nerozumím. Měla jsem za to, že goodwill se vykazuje pouze v případě, kdy jedna společnost pořídí 100 % v jiné společnosti. Jak to tedy vlastně je, kdy a jakým způsobem se má goodwill počítat? (9 bodů)
- (iii) Všimla jsem si, že v minulých letech naše společnost sestavovala účetní závěrky v různých měnách. Při pročítání přílohy k jedné z účetních závěrek jsem narazila na termíny „funkční měna“, „cizí měna“ a měna vykazování“. Měla jsem za to, že účetní závěrka může být sestavena pouze v měně země, ve které má účetní jednotka sídlo. Co tedy znamenají ty výše uvedené termíny, a jaký mají dopad na přípravu účetní závěrky? (8 bodů)

Úkol:

Zodpovězte dotazy asistentky finančního ředitele společnosti Epsilon v kontextu IFRS. Vaši odpověď doplňte vhodnými odkazy na pravidla relevantních IFRS a případně i výpočty dopadu úprav vykazovaných částek na finanční situaci a výsledek hospodaření společnosti Epsilon za rok končící 31. října 2015.

/25 bodů/

4(a) Vedení společnosti Téta nabízí určitým zaměstnancům účast na níže uvedených motivačních programech:

(i) Vybraných 50 zaměstnanců může získat každý 1 000 opcí. Tento motivační program byl zaměstnancům nabídnut dne 1. září 2013 s podmínkou, že daný zaměstnanec musí pro společnost Téta pracovat nepřetržitě až do 31. srpna 2017. Udělené opce umožní každému zaměstnanci nakoupit akcie společnosti Téta kdykoliv do 31. prosince 2017 za cenu 1 000 Kč/akcie. Nominální hodnota jedné akcie společnosti Téta je 500 Kč.

K 1. září 2013 vedení společnosti Téta očekávalo, že pět z 50 vybraných zaměstnanců nesplní podmínku udělení opčního plánu. Počátkem roku 2014 dva z vybraných zaměstnanců skutečně ze zaměstnaneckého poměru u společnosti Téta odešli, a vedení společnosti Téta k 31. srpnu 2014 upravilo svůj odhad počtu zaměstnanců, kteří nesplní podmínku udělení, na celkem šest osob.

V průběhu účetního období končícího 31. srpna 2015 ale žádný z vybraných zaměstnanců od společnosti Téta neodešel, a proto vedení společnosti změnilo svůj odhad na celkem čtyři osoby z původně vybraných 50 zaměstnanců, které nesplní podmínku udělení k 31. srpnu 2017.

Dne 1. září 2013 byla tržní cena jedné akcie společnosti Téta 1 800 Kč. Tato tržní cena vzrostla na 2 200 Kč k 31. srpnu 2014 a o rok později klesla na 2 180 Kč za akcii.

Vedení společnosti Téta odhadlo reálnou hodnotu jedné přislíbené opce na 600 Kč k 1. září 2013, následně upravilo svůj odhad na 800 Kč k 31. srpnu 2014 a poté na 1 100 Kč k 31. srpnu 2015.

(ii) Celkem deseti vybraným členům středního managementu společnosti Téta byla dne 1. září 2013 nejvyšším vedením nabídnuta možnost získat finanční odměnu, jejíž částka bude odvislá od zhodnocení akcií společností Téta na burze. K datu příslibu byla tržní cena jedné akcie 1 800 Kč. Tato tržní cena vzrostla na 2 200 Kč k 31. srpnu 2014 a o rok později klesla na 2 180 Kč za akcii.

Podmínkou pro získání této odměny je setrvání v zaměstnaneckém poměru u společnosti Téta nepřetržitě do 31. srpna 2016. Vedení společnosti až do poloviny roku 2015 odhadovalo, že z 10 vybraných zaměstnanců všichni tuto podmínku splní. V létě 2015 ale jeden z vybraných ředitelů od společnosti Téta odešel, a proto vedení společnosti k 31. srpnu 2015 přehodnotilo svůj odhad osob, které podmínku udělení nakonec splní, na osm osob.

Vedení společnosti Téta původně k datu příslibu odhadlo reálnou hodnotu výše odměny, přislíbené každému z vybraných ředitelů, na 120 000 Kč. Tento odhad byl k 31. srpnu 2014 změněn na 180 000 Kč a následně k 31. srpnu 2015 opět upraven na 170 000 Kč.

Odměna bude zaměstnancům vyplacena na jejich žádost kdykoliv v průběhu čtyř měsíců od 1. září 2016 do 31. prosince 2016.

Úkol:

Připravte výňatky z výkazu o finanční situaci a z výkazu o úplném výsledku společnosti Téta za rok končící 31. srpna 2015 zobrazující výše uvedené úhrady vázané na akcie v souladu s pravidly Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, včetně srovnávacích údajů za předcházející účetní období. U každé položky uveďte, ve které části těchto výkazů bude zahrnuta, přehledně uveďte výpočty a Vámi zvolený postup při výpočtech okomentujte s odkazem na relevantní pravidla IFRS 2 Úhrady vázané na akcie (neuvažujte odloženou daň). (14 bodů)

(b) Společnost Zeta plánuje pořídit nové výrobní zařízení pro zamýšlené rozšíření výroby v jednom ze svých závodů. Vedení společnosti zjistilo, že společnost Zeta by se za určitých podmínek mohla ucházet o získání dotací od ministerstva průmyslu.

První dotaci by bylo možné získat na pořízení výrobního zařízení, pokud by se jednalo o nový stroj, a pokud by společnost Zeta byla jeho prvním vlastníkem a uživatelem. Toto zařízení by pak muselo být používáno při výrobě v dané lokalitě alespoň po dobu pěti let od jeho pořízení. Druhou dotaci by společnost mohla získat na zaškolení zaměstnanců, kteří by výše uvedené výrobní zařízení obsluhovali. Tito zaměstnanci by pak u společnosti museli pracovat alespoň po dobu tří let od zaškolení.

Vedení společnosti má vážný úmysl se o obě dotace ucházet. Nejsou si však jisti, jaký dopad by měly tyto dotace na finanční situaci a výsledky hospodaření společnosti Zeta. Finanční ředitel se proto na Vás obrátil se žádostí o vypracování přehledu pravidel vykazování dotací v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Úkol:

Připravte přehled vyžádaný vedením společnosti Zeta, tento přehled doplňte vhodnými odkazy na relevantní IFRS. (Neuvažujte odloženou daň). (11 bodů)

/25 bodů/