

**Aplikace IFRS 15:  
Vykazování výnosů v praxi  
podniků zabývajících se  
poskytováním služeb  
v oblasti IT  
a telekomunikací**

**Diplomová práce**

**Vedoucí práce:**

**doc. Ing. Hana Bohušová, Ph.D.**

**Bc. Lenka Květáková**

**Brno 2016**



### **Poděkování**

Na tomto místě bych chtěla poděkovat paní doc. Ing. Haně Bohušové, PhD. za odborné rady a cenné připomínky při vypracování diplomové práce. Velké poděkování patří také mé rodině a blízkým za podporu, kterou mi věnovali po dobu celého studia a vypracování diplomové práce.



### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Aplikace IFRS 15: Vykazování výnosů v praxi podniků zabývajících se poskytováním služeb v oblasti IT a telekomunikací** vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 20. května 2016

---



## **Abstract**

Květáková, L., Application of IFRS 15: Revenue in the practice of enterprises engaged in the provision of IT services and telecommunications. Diploma thesis. Brno: Mendel University in Brno, 2016.

This diploma thesis deals with the impact of the implementation of the new IFRS 15 Revenue from contracts with customers. It aims to evaluate the impact of application IFRS 15 on revenue recognition and financial indicators at companies operating in IT and telecommunications. The theoretical part contains a description of the current revenue recognition adjustments within the US GAAP and IFRS and their comparison. In the practical part there is a detailed analysis of IFRS 15 and its application to exemplary situations that are typical for specific sectors. The results are then generalized.

## **Keywords**

IFRS 15, revenues, convergence, US GAAP, IFRS

## **Abstrakt**

Květáková, L., Aplikace IFRS 15: Vykazování výnosů v praxi podniků zabývajících se poskytováním služeb v oblasti IT a telekomunikací. Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2016.

Diplomová práce se zabývá dopady implementace nového IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky. Cílem práce je zhodnocení dopadů aplikace IFRS 15 na vykazování výnosů a finanční ukazatele u firem působících v oblasti IT a telekomunikací. Teoretická část obsahuje deskripci současné úpravy vykazování výnosů v rámci US GAAP a IFRS a jejich porovnání. V praktické části je provedena podrobná analýza IFRS 15 a jeho aplikace na modelových situacích, které jsou typické pro vybraná odvětví. Zjištěné výsledky jsou následně zobecněny.

## **Klíčová slova**

IFRS 15, výnosy, konvergence, US GAAP, IFRS





## Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod a cíl práce</b>	<b>17</b>
1.1	Úvod.....	17
1.2	Cíl .....	18
<b>2</b>	<b>Mezinárodní účetní standardy</b>	<b>19</b>
2.1	Historie US GAAP .....	19
2.2	Koncepční rámec US GAAP .....	20
2.3	Historie IFRS .....	21
2.4	Koncepční rámec IFRS .....	23
<b>3</b>	<b>Standardy zaměřené na výnosy</b>	<b>24</b>
3.1	Úprava vykazování výnosů v US GAAP .....	24
3.2	Úprava vykazování výnosů v IFRS .....	27
3.2.1	IAS 18 Výnosy.....	27
3.2.2	IAS 11 Smlouvy o zhotovení .....	31
3.2.3	IFRS 13 Oceňování reálnou hodnotou .....	33
<b>4</b>	<b>Komparace vykazování výnosů</b>	<b>35</b>
<b>5</b>	<b>Konvergence vykazování výnosů</b>	<b>38</b>
<b>6</b>	<b>Metodika</b>	<b>41</b>
<b>7</b>	<b>IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky</b>	<b>43</b>
7.1	Obsah standardu.....	43
7.1.1	Definice pojmů.....	44
7.1.2	Identifikace smlouvy se zákazníkem .....	45
7.1.3	Identifikace plnění vyplývajících ze smluv.....	48
7.1.4	Stanovení ceny transakce.....	48
7.1.5	Alokace ceny transakce na jednotlivá plnění smlouvy .....	50
7.1.6	Vykázání výnosů v případě plnění smlouvy.....	51
7.1.7	Vymezení smluvních nákladů.....	53

---

7.1.8	Zveřejňované informace .....	54
<b>8</b>	<b>Aplikace IFRS 15 ve vybraných odvětvích</b>	<b>56</b>
8.1	Oblast informačních technologií .....	56
8.1.1	Situace 1 .....	57
8.1.2	Situace 2 .....	65
8.2	Oblast telekomunikací.....	68
8.2.1	Situace 3 .....	69
8.2.2	Situace 4 .....	72
<b>9</b>	<b>Diskuze</b>	<b>76</b>
<b>10</b>	<b>Závěr</b>	<b>79</b>
<b>11</b>	<b>Literatura</b>	<b>82</b>

## **Seznam obrázků**

<b>Obr. 1</b>	<b>Kodifikace US GAAP</b>	<b>20</b>
<b>Obr. 2</b>	<b>Pětistupňový model</b>	<b>44</b>
<b>Obr. 3</b>	<b>Postup při změně smlouvy</b>	<b>47</b>
<b>Obr. 4</b>	<b>Vývoj IT subjektů v ČR</b>	<b>57</b>
<b>Obr. 5</b>	<b>Porovnání výnosů dle IAS 11 a IFRS 15</b>	<b>64</b>
<b>Obr. 6</b>	<b>Porovnání ukazatelů</b>	<b>65</b>
<b>Obr. 7</b>	<b>Porovnání výsledků</b>	<b>68</b>

## Seznam tabulek

<b>Tab. 1</b>	<b>Komparace definic výnosů dle koncepčních rámců systémů</b>	<b>35</b>
<b>Tab. 2</b>	<b>Komparace výnosů z prodeje zboží</b>	<b>36</b>
<b>Tab. 3</b>	<b>Komparace výnosů ze služeb a smluv o zhotovení</b>	<b>36</b>
<b>Tab. 4</b>	<b>Vývoj IFRS 15</b>	<b>40</b>
<b>Tab. 5</b>	<b>Současná hodnota splátek u IAS</b>	<b>59</b>
<b>Tab. 6</b>	<b>Výše vykázaných výnosů a nákladů dle současných IAS 60</b>	
<b>Tab. 7</b>	<b>ROA, ROE u IAS</b>	<b>60</b>
<b>Tab. 8</b>	<b>Splnění podmínek IFRA 15</b>	<b>61</b>
<b>Tab. 9</b>	<b>Současná hodnota splátek u IFRS 15</b>	<b>61</b>
<b>Tab. 10</b>	<b>Výše vykázaných výnosů a nákladů dle IFRS 15</b>	<b>63</b>
<b>Tab. 11</b>	<b>ROA, ROE u IFRS 15</b>	<b>63</b>
<b>Tab. 12</b>	<b>ROA, ROE</b>	<b>66</b>
<b>Tab. 13</b>	<b>Ukazatelé IFRS 15</b>	<b>67</b>
<b>Tab. 14</b>	<b>Situace 3 – Výnosy dle současných postupů</b>	<b>70</b>
<b>Tab. 15</b>	<b>Schéma zaúčtování postupu dle IFRS 15</b>	<b>71</b>
<b>Tab. 16</b>	<b>Porovnání vykázaných výnosů</b>	<b>72</b>
<b>Tab. 17</b>	<b>Současný postup</b>	<b>73</b>
<b>Tab. 18</b>	<b>Postup dle IFRS 15</b>	<b>74</b>
<b>Tab. 19</b>	<b>Porovnání výsledků postupů</b>	<b>75</b>
<b>Tab. 20</b>	<b>Zobecnění výsledků ze situace 1</b>	<b>76</b>
<b>Tab. 21</b>	<b>Zobecnění výsledků ze situace 3</b>	<b>77</b>

---

<b>Tab. 22</b>	<b>Výsledky ze situace 4</b>	<b>78</b>
<b>Tab. 23</b>	<b>Zobecnění výsledků ze situace 4</b>	<b>78</b>

## Seznam použitých zkratk

ASC	Uspořádání US GAAP podle oblastí Topics
EAT	Čistý zisk
EBIT	Výsledek hospodaření před zdaněním a úroky
ED	Návrh standardu
EEC	Evropské hospodářské společenství
EFRAG	Poradní skupina pro účetní výkaznictví v Evropě
EU	Evropská unie
FASB	Rada pro standardy finančního účetnictví
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy
IFRIC	Výbor pro interpretace mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IT	Informační technologie
KR	Koncepční rámec
Re-ED	Přepřpracovaný návrh standardu
ROA	Rentabilita aktiv
ROE	Rentabilita vlastního kapitálu
SEC	Komise pro burzy a cenné papíry v USA
SFAC	Dokument vydaný FASB, který popisuje účetní postupy pro určitou oblast
SIC	Stálý interpretační výbor
SOP	Standardní operační postup
US GAAP	Obecně uznávané účetní standardy v USA
USA	Spojené státy americké

# 1 Úvod a cíl práce

## 1.1 Úvod

Důležitým výstupem účetnictví jsou účetní výkazy, které společně tvoří účetní závěrku. Tyto veřejně dostupné výkazy jsou pro externí uživatele stěžejními zdroji ekonomických informací o dané společnosti. Mezi externí uživatele patří zejména stávající nebo potenciální investoři, kteří se rozhodují, do které společnosti mají vložit své finanční prostředky, aby je co nejlépe zhodnotili. Informace čerpají z účetních výkazů firem nejen působících v daném státu, ale i v různých státech světa, čímž vzniká problém při srovnávání hodnot uvedených ve výkazech. Problém je způsoben odlišnými legislativními úpravami účetnictví a sestavování účetních výkazů v jednotlivých státech. V důsledku toho nelze vzájemně porovnávat výkazy společností z různých států nebo odvětví. Mezi dva nejvýznamnější světové systémy pro sjednocení pravidel účetního výkaznictví patří systém Amerických obecně uznávaných účetních principů (Generally Accepted Accounting Principles, dále jen US GAAP) používaný v USA a systém Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards, dále jen IFRS) používaný v Evropě.

S ekonomickým růstem ve světě a globalizací jednotlivých ekonomik roste i potřeba sjednocování úprav účetního výkaznictví dle systémů US GAAP a IFRS, mezi kterými se nachází významné odlišnosti. V dnešní době stále častěji dochází k situaci, kdy například investoři z Evropy chtějí vložit svůj kapitál do amerických firem nebo naopak. Proto zjišťují, jak si daná společnost vede, ale aby porozuměli tamním výkazům, museli by znát jejich problematiku postupů pro vykazování. To vše jsou důvody pro zavedení jednotného účetního systému uznávaného po celém světě. Proto se orgány zodpovědné za tvorbu standardů v rámci systémů US GAAP a IFRS dohodly s cílem vytvořit jeden komplexní systém. Tento konvergenční proces US GAAP a IFRS byl zahájen tzv. Dohodou z Norwalku a má za cíl sjednotit současné systémy a eliminovat jejich odlišnosti a alternativní možnosti řešení v různých oblastech. Dále pak dosáhnout toho, aby IFRS byly akceptovatelné i pro kapitálový trh USA. Termín dokončení konvergence byl stanoven na rok 2012, který však nebyl dodržen a byl postupně prodlužován. Konvergence měla být uskutečněna řadou dílčích projektů, které se týkaly významných oblastí účetního výkaznictví. Dílčí projekty byly rozděleny na projekty s krátkodobým a dlouhodobým časovým horizontem. Konvergence byla plánována například v oblasti koncepčních rámců systémů, podnikových financí, konsolidací, penzijních požitků, výnosů a v dalších oblastech. K dnešnímu datu byla většina z těchto dílčích projektů konvergence dokončena.

## 1.2 Cíl

Výše dosažených výnosů je jednou z informací, které investory nejvíce zajímají. Jednotná úprava vykazování výnosů má umožnit porovnávání finančních výkazů jednotlivých společností jak navzájem z různých odvětví, tak i meziročně. Dále také zajistit věrné a poctivé zobrazení skutečnosti a zamezit neoprávněnému nadhodnocování výnosů za účelem vylepšení hodnot ukazatelů finanční analýzy. První návrhy jednotného standardu byly vydány v červnu 2010, další přepracovaný návrh v listopadu 2011.

Konvergenční proces v oblasti vykazování výnosů byl dokončen 28. května 2014, kdy došlo k vydání nového standardu IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky. Ten přináší komplexní postup pro rozpoznávání, oceňování a vykazování výnosů, který je založen na tzv. pětistupňovém modelu. Implementace tohoto standardu a nových postupů, které přináší, způsobí rozdíl mezi výší vykázaných výnosů dle IFRS 15 a výší výnosů, které by byly vykázány při použití stávajících postupů.

Cílem diplomové této práce je zjistit dopad aplikace nových postupů dle IFRS 15 na vykazování výnosů a následně na hodnotu vybraných ukazatelů finanční analýzy, které investoři používají při porovnávání společností a rozhodování, která z nich dosahuje lepších výsledků. Dopad implementace IFRS 15 bude nejprve zjištěn na jednotlivých typických situacích u českých podniků působících v oblasti IT a telekomunikací. Právě tato odvětví patří mezi odvětví, u kterých jsou použitím IFRS 15 očekávány největší změny. Příklady budou řešeny podle postupu stávající úpravy a podle nového pětistupňového modelu. Zjištěné rozdíly mezi výsledky budou následně kvantifikovány a zobecněny.



## 2 Mezinárodní účetní standardy

Účetní systémy v jednotlivých zemích světa se od sebe v mnoha vlastnostech liší, a to zejména proto, že každý z nich vzniká v různých právních, ekonomických a společenských podmínkách. Porovnání sestavených účetních výkazů jednotlivých společností by pak bylo pro jejich uživatele (zejména investory, zaměstnance) velmi nákladné a náročné. Z důvodu eliminace alternativních postupů řešení a vykazování vznikla snaha o vytvoření souboru jednotných zásad, metod a postupů pro sestavování finančních výkazů. Mezi nejvýznamnější systémy účetního výkaznictví v současnosti patří Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a Americké obecně přijímané účetní principy (US GAAP). (Jílek, 2011) IFRS dodržují společnosti, které obchodují na evropských burzách, zatímco společnosti obchodující na burze v USA postupují podle US GAAP. (Gola, 2009) Každý ze systémů má svůj Konceptní rámec, který je základní filozofií pro sestavování nových standardů finančního výkaznictví. Vývoj těchto systémů a jejich konceptní rámce budou stručně představeny v následujících podkapitolách.

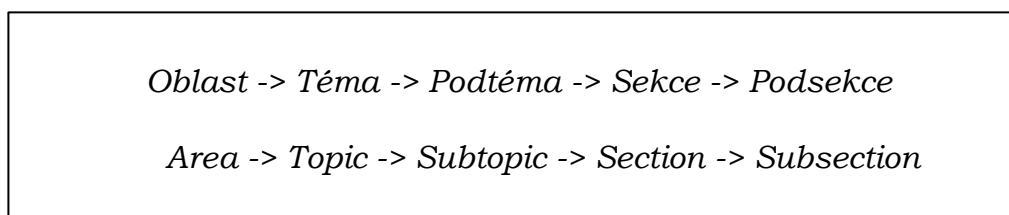
### 2.1 Historie US GAAP

Vznik Obecně uznávaných standardů spadá již do 30. let 20. století a vychází ze zvykového práva. Impulzem pro vytvoření jednotných metod a pravidel pro sestavování finančních výkazů v USA byl krach na newyorské burze. (Ulrich, 2014) Ten byl způsoben špatnou informovaností investorů o finančních situacích podniků. Aby se tato situace již neopakovala, bylo nezbytné sestavit soubor jednotného účetního systému. Za úkol to obdržela v roce 1934 největší burzovní instituce SEC (Security and Exchange Commission). (Cvečková, Demčáková, 2007) SEC svoji pravomoci přenesla na Americký svaz certifikovaných účetních, který následně delegoval pravomoci na Komisi pro účetní postupy, která vytvořila 51 Účetních výzkumných zpráv. Komise pro účetní postupy byla v 50. letech nahrazena Radou pro účetní standardy, která za dobu své působnosti vydala 31 tzv. Názorů Rady pro účetní standardy. V roce 1973 vznikla Rada pro standardy finančního účetnictví (Financial Accounting Standards Board, dále FASB), která byla uznána za oficiálního tvůrce US GAAP. US GAAP jsou závazné pro společnosti kotované na burzách, podporují efektivní fungování kapitálových trhů i ekonomiky jako celku a poskytují informace o účetní jednotce externím uživatelům, kteří se nepodílejí na vedení podniku, např. investory, nikoli však pro manažery, správce daní. (Bohušová a kol., 2013) Auditorská směrnice 69 zavedla

strukturu, která byla nazývána jako hierarchie US GAAP<sup>1</sup> a skládala se ze 4 kategorií (A až D). Kategorie A obsahovala standardy nejvyšší úrovně a měly autoritativní charakter. Patřily zde Standardy finančního účetnictví a interpretace vydané FASB, Názory rady pro účetní standardy, Účetní výzkumné zprávy a prohlášení vydaná předchůdci FASB. Kategorie B obsahovala prohlášení, směrnice a výzkumné zprávy připravované účetními experty, ke kterým se mohla vyjádřit veřejnost a musely být schváleny orgány z kategorie A. Kategorie C prohlášení, směrnice a výzkumné zprávy připravované účetními experty, ke kterým se veřejnost nemohla vyjádřit. Kategorie D obsahovala ostatní dokumenty, které nebyly zařazeny ani do jedné z předchozích kategorií a obsahovaly rozšířené a užitečné účetní metody. (Müllerová, 2004) Tento čtyřstupňový model tvořil strukturu US GAAP až do roku 2009.

Svým komplexním a rozsáhlým obsahem se US GAAP staly pro běžné uživatele souborem pravidel, ve kterém bylo velmi náročné se vyznat, zorientovat a následně aplikovat. Dobře se v nich orientovali pouze odborníci. Z toho důvodu bylo rozhodnuto o vytvoření nové struktury US GAAP, jež bude pro uživatele přívětivější, přehlednější a srozumitelnější. 1. 7. 2009 došlo tedy k tzv. kodifikaci US GAAP, jejímž cílem je zvýšit správnost vytvořených účetních výkazů a zajistit, aby nedocházelo k opomíjení některých nařízení. Nový systém nemění pravidla US GAAP, jen upravuje jejich uspořádání a velké množství standardů pro specifické oblasti nadále zůstalo a obsahují rozdílné postupy, které mohou být navzájem v rozporu. (Vašek, 2009) Novou strukturu zobrazuje následující obrázek.

Obr. 1 Kodifikace US GAAP



Zdroj: Vašek, L., Kodifikace pravidel US GAAP, 2009

## 2.2 Konceptní rámec US GAAP

Konceptní rámec je hlavní filozofií US GAAP a vytvořila jej Rada pro standardy finančního účetnictví. Jeho hlavním cílem je formulovat definice základních prvků výkazů, vytvořit všeobecné zásady jejich rozpoznání, ocenění, vykázání a zveřejnění, dále způsoby myšlení

<sup>1</sup> V odborné literatuře se pro tuto hierarchii používá název „House of GAAP“. (Bohušová a kol., 2013)

uplatňovaných ve finančním účetnictví a výkaznictví. (Cvečková, Demčáková, 2007) FASB z těchto definic a zásad vychází při tvorbě jednotlivých standardů. Konceptní rámec US GAAP představuje ucelený teoretický základ pro konceptní rámce ostatních systémů finančního výkaznictví, například z něj byl odvozen Konceptní rámec IFRS. Konceptní rámec US GAAP nemá právní vymahatelnost, jedná se pouze o doporučení, čímž pak dochází k problému, že některé společnosti vykazují dle US GAAP a jiné ne. (GAAP-IFRS, 2016)

Konceptní rámec US GAAP začala FASB vytvářet již od roku 1978 (Krupová, Mládek, 2004). V současné době se skládá z těchto vyhlášek Statments of Financial Accounting Concepts (dále SFAC):

- SFAC 1 Cíle finančního výkaznictví obchodních jednotek,
- SFAC 2 Kvalitativní charakteristiky účetních informací,
- SFAC 3 Prvky finančních výkazů obchodních jednotek – je nahrazena SFAC 6,
- SFAC 4 Cíle finančního výkaznictví neobchodních jednotek,
- SFAC 5 Uznání a oceňování ve finančních výkazech obchodních jednotek,
- SFAC 6 Prvky finančních výkazů,
- SFAC 7 Využití informací cash flow a metody současné hodnoty při účetním oceňování. (Jurajdová, 2016)

SFAC 6 obsahuje konkrétní definici výnosům, které jsou zde rozděleny na:

- revenue (tržby) – navýšení aktiv nebo snížení závazků, které vzniká následkem dodání výrobků, zboží nebo služeb v rámci běžné činnosti účetní jednotky, jsou vykazovány v brutto hodnotě,
- gains (zisky) – přírůstek kapitálu vznikající jako výsledek vedlejší činnosti podniku (mimo transakcí s vlastníky), jsou vykazovány v netto hodnotě, např. zisk z prodeje pozemků, budov, zařízení nebo nepotřebného materiálu. (Bohušová a kol., 2013)

## 2.3 Historie IFRS

První návrhy na vytvoření jednotných účetních předpisů v rámci Evropského hospodářského společenství vznikly v 70. letech 20. století. Velký vliv zde sehrála neustále se rozšiřující globalizace, fúze nadnárodních společností a investice na finančních zahraničních trzích. V roce 1973 byl v Londýně založen první nezávislý soukromý subjekt, který usiloval o vytvoření jednotných účetních zásad pro sestavení srovnatelných účetních závěrek. (Dvořáková, 2014) Byl jím Výbor pro mezinárodní účetní standardy - International Accounting Standards Committee (dále jen IASC). Nezávislý z toho důvodu, že byl tvořen profesionály z řad auditorů, účetních, investorů a školitelů, kteří jsou

nezávislými osobami. Vznikl dohodou mezi profesionálními účetními institucemi Austrálie, Francie, Japonska, Kanady, Mexika, Německa, Nizozemí, Velké Británie a USA. (Jílek, 2011)

Na území EU existují dva způsoby regulace účetního výkaznictví, a to v návaznosti na charakter společnosti:

- Směrnice EU – vztahují se na všechny společnosti s. r. o., a. s., k. s. a v. o. s.,
- Mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS) – povinné pro obchodní společnosti emitující cenné papíry k obchodování na evropském regulovaném trhu, pro konsolidující a konsolidované účetní jednoty. (Březinová, 2014)

V oblasti **Směrnice EU** bylo důležité vydání následujících směrnic, které tvořily základ účetní legislativy Evropské unie a byly základním harmonizačním nástrojem Evropské komise v oblasti účetnictví (Bohušová a kol., 2013):

- Čtvrtá směrnice č. 78/660/EEC z 25. července 1978 – se týká obsahu a formy účetních závěrek a je kompromisem mezi kontinentálním a anglosaským přístupem,
- Sedmá směrnice č. 83/349/EEC z 13. června 1983 – je zaměřena na konsolidace účetních závěrek,
- Osmá směrnice č. 84/253/EEC z 10. dubna 1984 – se týká auditu.

Čtvrtá a Sedmá směrnice byly v roce 2013 nahrazeny novou směrnicí 2013/34/EU Evropského parlamentu. Jedním z důvodů vydání nové směrnice byla potřeba revize Čtvrté a Sedmé směrnice a snaha o modernizaci, zlepšení a vyšší srozumitelnost původních směrnic regulace finančního účetnictví a výkaznictví v Evropské unii. Směrnice číslo 34 přinesla zavedení specifického režimu pro malé podniky, aby došlo k významnému snížení jejich administrativní náročnosti. To se týká malých a středních podniků, které nejsou veřejně obchodované. Dále byl například zaveden princip významnosti (tzn. agregace nevýznamných informací v účetních výkazech). (Žárová, 2013)

Co se týká povinnosti vykazovat podle **Mezinárodních účetních standardů**, důležitá změna nastala v červenci roku 2002 vydáním nového nařízení 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady o uplatňování Mezinárodních účetních standardů. Toto nařízení zavedlo povinnost pro všechny společnosti kotované na veřejném kapitálovém trhu EU sestavovat účetní výkazy v souladu s IAS/IFRS a to nejpozději od počátku roku 2005 (Eur-lex.europa.eu, 2002). Od roku 2002 nastalo přejmenování standardů z původního názvu IAS na IFRS (Eur-lex.europa.eu, 2002). Rozdíl je v tom, že IAS se týkají účetních postupů a nově vydávané IFRS se zaměřují na finanční vykazování, ne postupy.

V současnosti jsou účinné standardy IAS i IFRS. Nově vydávané IFRS postupně doplňují a nahrazují jednotlivé IAS.

Za dobu existence IASC a IASB bylo vydáno celkem 41 IAS a 16 IFRS, přičemž některé IAS byly nahrazeny. (IASplus.com, 2016) Při tvorbě standardů Rada vychází z Konceptčního rámce. Jelikož se vyskytují sporné účetní problémy, které jsou v praxi řešeny nejednotně a vydané standardy neobsahují postup v těchto situacích, jsou vydávány ještě tzv. interpretace, které doplňují standardy a přinášejí pokyny k řešení takových situací. (Dvořáková, 2012)

## 2.4 Konceptní rámec IFRS

Důležitou součástí mezinárodních účetních standardů je tzv. Konceptní rámec (dále jen KR). Představuje základní filozofii pro sestavování a předkládání finančních výkazů, vymezuje základní pojmy a také uživatele účetních závěrek. (Bohušová a kol., 2013) Nalezneme zde nejen definici účetních zásad, předpokladů, základních prvků účetní závěrky, ale také kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce. KR tak zásadně ovlivňuje obsah zveřejněných informací v účetní závěrce. V současnosti dochází k přepracování a aktualizaci KR. To je nutné proto, že je základem pro jednotlivé standardy, které vycházejí právě z definic uvedených v KR. (Dvořáková, 2014)

Konceptní rámec vymezuje:

- účel konceptního rámce, informační potřeby uživatelů účetní závěrky, základní typy ekonomických rozhodnutí, k nimž jsou účetní informace užívány,
- cíl účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky,
- koncepty oceňování,
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu. (Dvořáková, 2014)

V KR je mimo jiné vymezen také pojem výnosy, a to následovně:

- revenue (tržby) – jsou přírůstky ekonomických užitků (může se jednat o různé druhy aktiv – peníze, pohledávky, zboží), které vedou ke zvýšení vlastního kapitálu, odlišného od jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků a plynou z běžné činnosti, např. výnosy z prodeje, poplatků, úroků, dividend, nájemného,
- gains (přínosy) – mohou, ale nemusí být spojeny s běžnou činností podniku, vykazují se v netto hodnotě, např. přínosy z vyřazení dlouhodobých aktiv, přecenění obchodovatelných cenných papírů. (Bohušová a kol., 2013)

## 3 Standardy zaměřené na výnosy

Oblast výnosů patří k nejvíce problematickým oblastem účetního výkaznictví. To je způsobeno, mimo jiné, nutností pracovat s odhady, splňovat dané podmínky apod. Největší rozdíly ve vykazování výnosů vyplývají zejména z toho, že každý účetní systém obsahuje odlišné podmínky pro uznávání a měření výnosů. (Vácha, 2013) Tyto rozdíly se následně projevují v sestavených účetních výkazech, které v důsledku toho nelze srovnat (nebo jen velmi obtížně) při porovnávání dvou či více účetních jednotek.

V rámci respektovaných systémů účetního výkaznictví (IFRS a US GAAP) je problematika vykazování výnosů v současnosti představována těmito platnými standardy:

- v rámci US GAAP:
  - Topic 605 Vykazování výnosů<sup>2</sup>,
- v rámci IFRS:
  - IAS 18 Výnosy,
  - IAS 11 Smlouvy o zhotovení,
  - IFRS 13 Oceňování reálnou hodnotou – jedná se o nezbytnou součást při oceňování výnosů.

Výše uvedené IAS/IFRS jsou dále doplněny interpretacemi týkajícími se výnosů a to:

- SIC<sup>3</sup> 31 – Výnosy - barterové transakce zahrnující reklamní služby,
- IFRIC<sup>4</sup> 12 – Dohody o poskytování servisních služeb,
- IFRIC 13 – Zákaznické věrnostní programy,
- IFRIC 15 – Smlouvy o výstavbě nemovitostí,
- IFRIC 18 – Transfery aktiv od zákazníků.

### 3.1 Úprava vykazování výnosů v US GAAP

V systému US GAAP se výnosům věnuje ASC (Accounting Standards Codification) Topic 605 - Revenue Recognition (Vykazování výnosů). Vykazování výnosů je dále upraveno více než stovkou dalších standardů US GAAP, které jsou většinou členěny podle jednotlivých odvětví a specifických hospodářských operací (např. ASC 985-605 Software). (Krupová, 2009) Odvětvově specifická úprava má před obecnou úpravou přednost.

---

<sup>2</sup> Dále se člení do deseti podkategorií. (IASplus.com, 2016)

<sup>3</sup> Vydal Stálý interpretační výbor (Standing Interpretations Committee)

<sup>4</sup> Vydává Výbor pro interpretace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (International Financial Reporting Interpretations Committee)

Topic ASC 605 poskytuje návod pro účtování výnosů plynoucích z prodeje výrobků, poskytování služeb a tvoří ho deset základních podkapitol, které se následně dělí dle specifických oblastí podnikání. Základních deset částí je:

- obecné zásady,
- produkty,
- služby,
- smlouvy s více druhy plnění,
- metoda milníků,
- práva k užívání,
- stavební smlouvy a smlouvy o zhotovení,
- zisky a ztráty,
- plnění prostřednictvím zprostředkovatelů,
- zákaznické platby a pobídky. (US GAAP Plus, 2016)

ASC 605 vychází z Koncepčního rámce, kde jsou uvedeny základní podmínky, které musí být pro vykázání výnosů splněny. Výnosy musí být realizované nebo realizovatelné (tj. když firmě vznikl nárok na peníze), zasloužené (tj. když prodejce splní všechny povinnosti vyplývající z obchodu).

Výše uvedené požadavky jsou splněny, pokud:

- existuje přesvědčivý důkaz, že dohoda mezi stranami existuje,
- dodání zboží nebo služby bylo uskutečněno,
- je zjistitelná nebo fixní prodejní cena,
- je jisté, že kupující zaplatí.

Výše uvedený postup vykázání výnosů se použije pro výnosy plynoucí z:

- prodeje zboží, výrobků v okamžiku prodeje – tj. při převodu rizik a odměn na vyplývajících z vlastnictví předmětu/služby,
- poskytnutých služeb,
- poskytnutých podnikových aktiv k užívání třetím stranám (např. nájem, licenční poplatky, úroky),
- prodeje aktiv (mimo zásob) v okamžiku prodeje. (Kieso a spol., 2011)

Pro vykazování výnosů z poskytnutých služeb lze použít čtyři metody:

- jednorázového výkonu - použije se při jednorázovém poskytnutí služby a výnos je vykázán v daný okamžik,
- proporcionálního výkonu – použije se, pokud v průběhu trvání kontraktu dochází k pravidelnému opakovanému poskytování služby a platbám od zákazníka,

- dokončeného výkonu – pokud je služba poskytována v průběhu kontraktu a na jeho konci je poskytnuta její stěžejní část, která je nezbytná pro kompletní poskytnutí služby, výnos bude vykázán až po poskytnutí stěžejní části služby,
- inkasní – využívá se u služeb, kde se vyskytují pochybnosti o přijetí platby za poskytnutou platbu. Tato metoda je proto založena na principu vykázání výnosu až v okamžiku přijetí platby od zákazníka. (Bragg, 2010)

Vzhledem k zaměření této diplomové práce považuje autorka za vhodné se nyní zaměřit na oblasti ASC 605 a to 605-25 Smlouvy s více druhy plnění, 605-35 Stavební smlouvy a smlouvy o zhotovení, 605-45 Plnění prostřednictvím zprostředkovatelů a dále pak na SOP 97-2 Vykazování výnosů ze softwaru.

Co se týká části ASC 605-25 Smlouvy s více druhy plnění, zde je upraveno vykazování a oceňování výnosů u kontraktů, které obsahují více druhů plnění, služby, zboží, výrobky. Obsahuje také pokyny, kdy je potřeba plnění rozdělit na samostatná jednotlivá plnění, nebo je sdružovat dohromady. Dále pak pokyny pro alokaci ceny k jednotlivým plněním. S plněním je nakládáno jako se samostatným, pokud u něj lze stanovit samostatně prodejní cenu, např. cena nabízená od jiných prodejců, a pokud smlouva obsahuje právo dodávaný produkt/službu vrátit, musí být dodání zatím nedodaných prvků považováno za pravděpodobné a dostatečně pod kontrolou prodávajícího. Pro vykázání výnosů musí být obě podmínky splněny. Pokud jedna z nich není splněna, musí být o daném plnění účtováno společně s ostatními nedodanými plněními smlouvy. Celková cena je alokována na jednotlivá plnění na základě relativní reálné hodnoty, kde reálné hodnoty jsou stanoveny na základě cen prodejce, cen na trhu nebo nejlepším odhadem. (Financial Accounting Series, 2009)

ASC 605-35 Stavební smlouvy a smlouvy o zhotovení se vztahuje na dlouhodobé kontrakty spadající do více účetních období z oblasti stavebnictví, projektování a stavby lodí a plavidel, dodání software, architektura a návrhu, tvorby nebo změny leteckých a kosmických komplexů. Jsou zde vymezeny čtyři základní druhy smluv:

- za pevnou cenu,
- nákladového typu,
- typu hodinové sazby s přičtením materiálových nákladů,
- typu fixní ceny za jednotku výstupu.

Pro stanovení výše uznatelných výnosů lze použít metodu procenta rozpracovanosti nebo metodu dokončené smlouvy. *Metodu procenta rozpracovanosti* může účetní jednotka použít, pokud je schopna



spolehlivě stanovit odhady stádia rozpracování, smluvních výnosů a nákladů a ve smlouvě jsou jasně specifikována vymahatelná práva smluvních stran. Odhady mohou být stanoveny na základě měření vstupů (na základě vynaložených nákladů) nebo výstupů (na základě dodaných jednotek). Mezi metody vhodné pro výpočet výnosů, nákladů a hrubého zisku patří metoda výnosová (celkové odhadované výnosy a náklady krát procento dokončení snižené o již dokončenou část) a metoda hrubého zisku (výnosy minus náklady krát procento dokončení a snížení o již uplatněný zisk v minulých letech). U *metody dokončené smlouvy* lze výnosy vykázat až v okamžiku, kdy je smlouva v podstatě dokončena (tzn. zbývající náklady a potenciální rizika jsou pouze zanedbatelná). (Boček, 2012)

ASC 605-45 Plnění prostřednictvím zprostředkovatelů se věnuje účtování částek, které obdrží třetí zprostředkovatelé. Pokud je prodávající zprostředkovatelem, výnos je pak vykázán pouze ve výši získané provize, tedy v čisté výši. Dále je zde obsažen přehled indikátorů, podle kterých má být výnos vykázán v hrubé nebo čisté výši.

V případě služeb plynoucích softwarovým firmám je nutno rozlišit, zda vyvíjený software za účelem prodeje firma tvoří na vlastní riziko nebo na zakázku. Pokud na vlastní riziko, pak se použijí pravidla pro výzkum a vývoj a poté pravidla pro výrobky. Pokud se jedná o tvorbu softwaru na zakázku, jedná se o projekt a bude aplikována metoda dlouhodobých zakázek. (Mládek, 2005) Pokyny dle SOP 97-2 Vykazování výnosů ze softwaru se vztahují výhradně na softwarové společnosti. Vydáním tohoto standardu bylo potvrzeno, že podmínky pro uznávání výnosů softwarových společností se neliší od všeobecných podmínek. Významné specifikum pro tuto oblast nastává při oceňování. SOP 98-9, který je modifikací SOP 97-2, vyžaduje pro stanovení výše výnosu u nesplněné dodávky více prvkové smlouvy použít tzv. zbytkovou hodnotu. Před vydáním SOP 98-9 byly výnosy rozpoznávány až po uskutečnění celé dodávky. (Bohušová a kol., 2013)

## **3.2 Úprava vykazování výnosů v IFRS**

### **3.2.1 IAS 18 Výnosy**

Cílem IAS 18 Výnosy je stanovení postupu účtování výnosů, které mohou vznikat z různých druhů transakcí a událostí. Jeho účinnost byla stanovena na účetní období od 1. 1. 1995 a další. Cíl standardu byl stanoven na základě toho, že výnosy jsou spojeny s problémem stanovení doby, kdy výnos nastal. Standard vymezuje požadavky a kritéria, při jejichž splnění budou výnosy uznány. Oproti Koncepčnímu rámci rozšiřuje kritéria pro uznání výnosů. Aby mohly být

výnosy vykazovány v souladu s Koncepčním rámcem, musí být možné je spolehlivě ocenit a je pravděpodobné, že budoucí užitky poplynou do účetní jednotky. Postupy stanovené tímto standardem musí být použity na účtování výnosů, které vznikají:

- prodejem zboží (společností vyrobené statky k prodeji, zboží nakoupené za účelem dalšího prodeje, pozemky),
- poskytováním služeb (vykonání úkolu sjednaného ve smlouvě, v rámci jednoho účetního období nebo během více účetních období),
- při používání majetku účetní jednotky jinými stranami, kde vznikají úroky, licenční poplatky nebo dividendy.

Standard se nevztahuje na výnosy z:

- leasingových smluv (jimi se zabývá IAS 17 Leasingy),
- dividend z investic účtovaných ekvivalenční metodou (IAS 28 Investice do přidružených podniků),
- pojistných smluv (IFRS 4 Pojistné smlouvy),
- změn v reálné hodnotě finančních aktiv a finančních závazků (IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování),
- změn v hodnotě jiných krátkodobých aktiv,
- zemědělství (IAS 41),
- těžby nerostů.

Výnosy jsou v IAS 18 definovány jako hrubé přírůstky ekonomických užitků vzniklé z běžné činnosti účetní jednotky, které vedou ke zvýšení vlastního kapitálu odlišnému od jeho zvýšení v souvislosti se vklady vlastníků. Do výnosů se nezahrnují daně spojené s prodejem, spotřební daně a daň z přidané hodnoty, protože neplynou účetní jednotce, ale třetím stranám a nezvyšují vlastní kapitál. Reálná hodnota je definována jako částka, za kterou by bylo možné dané aktivum směnít k datu ocenění<sup>5</sup>.

Výnosy jsou oceňovány v reálné hodnotě přijaté nebo nárokované protihodnoty, kterou může být hotovost, pohledávka nebo nepeněžní aktivum. (Procházka, 2011)

Výše hodnoty předmětu smlouvy je uvedena ve smlouvě mezi prodejcem a kupujícím a je stanovena na základě reálné hodnoty již přijatého nebo nárokovaného podobného produktu nebo služby. V částce mohou být zahrnuty také různé slevy poskytnuté zákazníkovi.

Jestliže je příjem peněžních prostředků odložen, pak může být reálná hodnota nižší než výše přijatých peněz. Účetní jednotka může poskytnout zákazníkovi bezúročný úvěr nebo od něj může přijmout jako

---

<sup>5</sup> Při stanovení reálné hodnoty se postupuje v souladu s IFRS 13 Ocenění reálnou hodnotou.

úhradu směnku s úrokovou sazbou nižší než je tržní úroková míra. V tomto případě pak musí být reálná hodnota stanovena jako současná hodnota budoucích příjmů při použití implicitní úrokové sazby, tou je jedna ze dvou následujících sazeb a to ta, kterou jde určit transparentnějším způsobem:

- převažující sazba pro podobný nástroj u výstavce s obdobným hodnocením úvěrového rizika,
- úroková sazba, kterou je možno nominální částku nástroje diskontovat na běžnou prodejní cenu zboží nebo služeb za hotové.

U barterových obchodů, tedy při směně zboží nebo služby za zboží nebo službu podobné hodnoty a povahy, nevzniká výnos. Příkladem může být výměna ropy, mléka apod. Pokud dochází ke směně rozdílného zboží nebo služeb, vzniká zde výnos, který je oceňován reálnou hodnotou získaného zboží nebo služeb, která je očištěna o již převedenou částku peněz, popř. peněžních ekvivalentů.

Postup pro uznání výnosu podle tohoto standardu je používán samostatně pro každou transakci zvlášť. Pokud ale transakce obsahuje kromě výrobku také jeho servis, je nutné postup dle standardu aplikovat na každou položku transakce zvlášť. Jedná se o to, že servis nemůže být v době prodeje výrobku uznán jako výnos, ale až v účetním období, ve kterém je poskytnut.

Mohou také nastat případy, kdy jsou kritéria tohoto standardu použita na dvě nebo více transakcí. K této situaci dochází, když spolu transakce úzce souvisí a obchodní efekt nelze pochopit bez odkazu na úplnou řadu transakcí. Příkladem je prodej zboží a současně uzavřena smlouva o zpětné koupi tohoto zboží k pozdějšímu datu, obě transakce se pak posuzují společně.

### **Výnosy z prodeje zboží**

Pro uznání výnosu v případě prodeje zboží, musí být splněny následující podmínky:

- na kupujícího jsou převedena významná rizika a odměny spojené s vlastnictvím zboží,
- prodávající si nezachovává pokračující manažerskou angažovanost ani skutečnou kontrolu nad zbožím,
- výši výnosu je možné spolehlivě ocenit,
- ekonomické užítky poplynou do účetní jednotky,
- vzniklé náklady spojené s transakcí lze spolehlivě ocenit.

První podmínka je splněna při převodu právního titulu nebo s postoupením držby kupujícímu. Tato situace se vyskytuje zejména u prodejů v maloobchodě. Jestliže si prodejce nechá významná rizika spojená s vlastnictvím, nejedná se o transakci prodeje a nelze ji zachytit

jako výnosy. Pokud se jedná o nevýznamné riziko, je tato transakce považována za prodej a případ se zachycuje jako výnosy. Příkladem je maloobchodní prodej s možností vrácení peněz, pokud zákazník nebude spokojen. Jestliže prodejce může odhadnout výši budoucí vrácené částky a zachytí k nim závazek, lze v době prodeje vykázat výnos. Podmínka číslo čtyři nemusí být splněna například v situaci, kdy není jisté, zda zahraniční státní úřad udělí povolení poukázat úhradu z prodeje v zahraničí. V okamžiku, kdy je povolení uděleno, nevyskytuje se již nejistota a transakci je možné zachytit jako výnos. Pokud je splněna poslední podmínka, tedy náklady lze ocenit, jsou náklady i výnosy spojené se stejnou transakcí zachycovány současně. Tomuto postupu se říká přiřazování nákladů k výnosům. Tzv. matching princip (princip správného přiřazování nákladů k výnosům) je jedním ze základních požadavků IFRS.

### **Výnosy z poskytování služeb**

U výnosů ze služeb je používán postup dle stupně dokončení celé transakce k poslednímu dni účetního období. Pro spolehlivý odhad výsledku transakce musí být splněny následující podmínky:

- výši výnosu je možné spolehlivě ocenit,
- ekonomické užítky poplynou do účetní jednotky,
- ke konci účetního období lze spolehlivě určit stupeň dokončení transakce,
- vynaložené náklady a náklady na dokončení transakce lze spolehlivě ocenit.

Pokud je při účtování výnosu užito odvolání na stupeň dokončení transakce, označuje se to jako metoda procenta rozpracovanosti. Zde je vidět podobnost s metodou procenta rozpracovanosti v IAS 11 Smlouvy o zhotovení. Pro stanovení stupně dokončení transakce musí účetní jednotka použít takovou metodu, která spolehlivě určuje rozsah vykonaných služeb. Metody mohou zahrnovat:

- přehled a analýzy vykonaného díla,
- dosud poskytnuté služby jako procento celkových smluvních služeb,
- podíl dosud vynaložených nákladů k odhadnutým celkovým nákladům.

U služeb poskytovaných prostřednictvím neurčitého počtu úkonů v průběhu určitého časového období jsou výnosy uznávány rovnoměrně po dané časové období. Pokud není možné spolehlivě odhadnout výsledek transakce, jsou výnosy uznány pouze ve výši účtovaných nákladů, které lze získat zpětně. Podobně je tomu v případě, kdy na začátku kontraktu nelze spolehlivě odhadnout výši transakce a je

pravděpodobné, že vynaložené náklady budou zákazníkem uhrazeny, pak se výnosy uznají v rozsahu vynaložených nákladů, jejichž zpětné získání lze očekávat. Pokud nelze spolehlivě odhadnout výši transakce a ani není pravděpodobné vrácení vynaložených nákladů, výnosy nemohou být uznány a vynaložené náklady se účtují do výsledku.

### **Výnosy v podobě úroků, licenčních poplatků a dividend**

Úroky vznikají, když klient užívá peněžní prostředky nebo majetek účetní jednotky. Licenční poplatky vznikají při užívání dlouhodobého majetku v podobě patentů, obchodních známek, autorských práv nebo počítačového softwaru. Při rozdělení podílu na zisku z držení cenných papírů vznikají dividendy. Musí být splněna pravděpodobnost, že ekonomické užítky poplynou do účetní jednotky a že výše výnosu je možné spolehlivě ocenit. Výnosy jsou uznávány následovně:

- úroky – metodou efektivní úrokové sazby dle IAS 39, odstavec 9 a AG5-AG8,
- licenční poplatky – na akruální bázi v souladu s danou smlouvou,
- dividendy – v okamžiku vzniku práva akcionářům na přijetí platby.

### **3.2.2 IAS 11 Smlouvy o zhotovení**

IAS 11 Smlouvy o zhotovení je účinný pro účetní závěrky za účetní období počínající 1. lednem 1995 a později a nahrazuje IAS 11 Účtování stavebních smluv schválený v roce 1978. Cílem je určit účetní zachycení výnosů a nákladů spojených se smlouvami o zhotovení. Počátek činnosti většinou spadá do jiného účetního období než jejich ukončení. IAS 11 se o rozdělení nákladů a výnosů do toho účetního období, ve kterém byly uskutečněny.

Pojmem smlouva o zhotovení je myšlena výstavba určitého aktiva nebo souboru aktiv, který je vzájemně propojen nebo je závislý na návrhu či technologii. Jednotlivým aktivem se rozumí most, budovu, přehradu, ropovod, silnici nebo tunel. Souborem aktiv může být například výstavba rafinérií, komplexní části továren nebo zařízení. Smlouvy o zhotovení zahrnují smlouvy o poskytování služeb, které se přímo týkají výstavby aktiva (například služby vedoucích projektů a architektů), dále smlouvy na likvidaci nebo obnovu aktiva.

Smlouva o zhotovení může být uzavřena na pevnou cenu nebo typu náklady plus přírážka. Ve smlouvě za pevnou cenu je stanovena pevná smluvní cena nebo pevná sazba za jednotku výkonu, se kterou dodavatel souhlasí. Pokud jsou dodavateli zaplacené dohodnuté nebo jinak definované náklady, plus procento těchto nákladů, nebo pevný poplatek, jedná se o smlouvu typu náklady plus přírážka.

Pokud smlouva zahrnuje několik aktiv, postup dle standardu je použit na každé aktivum zvlášť. Musí však být splněno:

- ke každému aktivu byly vyhotoveny samostatné návrhy,
- každé aktivum je předmětem samostatného vyjednávání,
- lze určit náklady a výnosy na každé aktivum.

V druhém případě je postup podle IAS aplikován na několik smluv a zachází se s nimi jako s jednou smlouvou o zhotovení. Tyto smlouvy mohou být uzavřeny s jedním, ale i více zákazníky. Smlouvy však musí spolu úzce souviset a ve skutečnosti být součástí jednoho projektu s celkovou ziskovou marží a provádějí se souběžně nebo v nepřetržitém sledu. Jestliže nastane situace, že si odběratel přeje zhotovit dodatečné aktivum, pak je s tím aktivem nakládáno jako se samostatnou smlouvou o zhotovení, přičemž se toto aktivum musí značně lišit v návrhu, technologii nebo funkci aktiva a zároveň cena tohoto aktiva je sjednána bez ohledu na původní smlouvu.

Výnosy jsou ve výši dohodnuté ve smlouvě a odchylek ve smluvní práci, právní nároky a stimulační platby. Odchylky vznikají z iniciativy zákazníka změnami specifikací nebo návrhu aktiva a změny v délce trvání smlouvy. Výnosy jsou oceňovány v reálné hodnotě<sup>6</sup> (ocenění reálnou hodnotou v souladu s IFRS 13) a mohou nastat situace, které způsobují zvýšení nebo snížení částky výnosů. Jedná se například o právní nároky nebo snížení výnosu penalizací.

Pro uznání výnosů musí být výsledek smlouvy spolehlivě odhadnout a výnosy jsou pak uznány podle stupně dokončenosti činnosti na konci účetního období. U smlouvy s pevnou cenou může být výsledek spolehlivě odhadnut, pokud jsou splněny všechny tyto podmínky:

- celkový smluvní výnos lze spolehlivě měřit,
- ekonomický prospěch bude pravděpodobně plynout do účetní jednotky,
- ke konci účetního období lze spolehlivě měřit náklady a stupeň dokončenosti smlouvy,
- náklady související se smlouvou lze jasně identifikovat a spolehlivě měřit a v důsledku toho je možné porovnat skutečné náklady s předchozími odhady.

U smlouvy typu náklad plus přírážka musí být splněno:

- ekonomický prospěch bude pravděpodobně plynout do účetní jednotky,
- náklady související se smlouvou je možné jasně identifikovat a spolehlivě měřit.

---

<sup>6</sup> Rozumí se jí tržní hodnota, tedy hodnota, kterou bychom obdrželi při prodeji aktiva. (Strouhal, 2013)

Metoda procenta rozpracovanosti znamená, že výnos je přiřazen k nákladům, které byly vynaloženy na dokončený stupeň činnosti v tomto účetním období. Náklady, výnosy a zisk jsou tedy v daném účetním období uznány na základě dokončené práce. Pro určení stupně rozpracovanosti musí účetní jednotka použít takovou metodu, která spolehlivě stanoví vykonanou práci. Mohou být použity tyto tři postupy:

- poměr vynaložených nákladů na dosud vykonanou práci k předpokládaným celkovým nákladům,
- podle množství dosud vykonané práce,
- dokončení určitého objemu smluvní práce.

Postupné platby a přijaté zálohy od zákazníků nejsou zohledňovány při určování stupně dokončení.

Pokud nelze výsledek smlouvy odhadnout, ale je pravděpodobné, že vynaložené náklady se účetní jednotce vrátí zpět. V této situaci je potřeba výnos uznat pouze ve výši vynaložených nákladů, tento postup se nazývá jako metoda nulového zisku.

### 3.2.3 IFRS 13 Oceňování reálnou hodnotou

Při oceňování výnosů reálnou hodnotou se postupuje v souladu s IFRS 13 Oceňování reálnou hodnotou. Reálná hodnota je zde definována jako cena, kterou by účetní jednotka obdržela z prodeje aktiva nebo by zaplatila za převzetí závazku v rámci řádné transakce od jiného subjektu na trhu ke dni ocenění. Transakcí se zde rozumí směna daného aktiva nebo závazku za obvyklých tržních podmínek na hlavním trhu nebo na nejvýhodnějším trhu pro aktivum nebo závazek.

V dodatku standardu jsou vymezeny tři techniky, které lze použít pro ocenění výnosů plynoucích z prodeje zboží nebo služeb a to: *tržní přístup*, *nákladový* a *výnosový přístup*. Používaná technika ocenění by měla být konzistentní a k její změně by mělo docházet pouze ve výjimečných případech.

Tržní přístup využívá ceny a relevantní informace identických nebo srovnatelných aktiv z trhu, tržních násobků odvozených ze souboru srovnatelných informací. Zvolený násobek musí zohledňovat specifické kvalitativní a kvantitativní faktory.

Nákladový přístup zohledňuje částku, kterou by účetní jednotka v současnosti vyžadovala jako náhradu funkčnosti daného aktiva. Bývá také nazývána jako reprodukční pořizovací cena. Cena se skládá z vynaložených nákladů kupujícím na pořízení nebo vytvoření náhradního aktiva srovnatelné užitečnosti upravených o zastarání.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Zastarání = zhoršení fyzického stavu, může být funkční (technické) nebo ekonomické (vnější) zastarání.

Výnosový přístup převádí pomocí diskontování budoucí částky (peněžní toky nebo výnosy a náklady) na současnou hodnotu. Jsou zde zohledněny současná tržní očekávání, týkající se budoucích částek. Patří zde technika oceňování pomocí současné hodnoty, model oceňování opcí nebo metoda zvýšených výnosů za více období.



## 4 Komparace vykazování výnosů

Současné úpravy pro vykazování výnosů se ze zmíněných systémů účetního výkaznictví od sebe liší. Pro identifikaci konkrétních rozdílů bude provedena komparační analýza pro zjištění konkrétních rozdílů.

První rozdíl lze sledovat již ve struktuře a rozsahu systémů IFRS a US GAAP. Zatímco v IFRS jsou výnosy zahrnuty ve dvou standardech plus 3 interpretací, v US GAAP jsou obsaženy ve velkém množství témat a rozděleny dle odvětví a specifických operací. Navíc pokyny jsou mnohem podrobnější a obsáhlejší. Koncepční rámce jednotlivých systémů uvádějí odlišné definice výnosů. Dle definice tzv. gains v IFRS mohou plynout i z běžné činnosti, zatímco gains v rámci US GAAP vznikají pouze z vedlejší činnosti.

Tab. 1 Komparace definic výnosů dle koncepčních rámců systémů

US GAAP	IAS/IFRS
<ul style="list-style-type: none"> <li>• revenue (tržby) – navýšení aktiv nebo snížení závazků, které vzniká následkem dodání výrobků, zboží nebo služeb v rámci běžné činnosti účetní jednotky, jsou vykazovány v brutto hodnotě,</li> <li>• gains (zisky) – přírůstek kapitálu vznikající jako výsledek vedlejší činnosti podniku (mimo transakcí s vlastníky), jsou vykazovány v netto hodnotě, např. zisk z prodeje pozemků, budov, zařízení nebo nepotřebného materiálu</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• revenue (tržby) – jsou přírůstky ekonomických užitků, které vedou ke zvýšení vlastního kapitálu, odlišného od jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků a plynou z běžné činnosti,</li> <li>• gains (přínosy) – mohou, ale nemusejí být spojeny s běžnou činností podniku, vykazují se v netto hodnotě, např. přínosy z vyřazení dlouhodobých aktiv, přecenění obchodovatelných cenných papírů.</li> </ul>

Zdroj: Bohušová a kol., 2013

Pro vykázání výnosů plynoucích z prodeje zboží jsou v obou systémech stanoveny jiné podmínky, které musí být splněny a jsou shrnuty v následující tabulce. US GAAP klade důraz na dokázání existence smlouvy, platební schopnosti zákazníka, uskutečněného prodeje a cena zboží je zjistitelná nebo fixní. V systému IFRS je rozhodující převod rizik a odměn z vlastnictví na zákazníka, schopnost ocenit náklady a výnosy transakce, plynutí užitků do účetní jednotky. Lze vidět, že US GAAP nepřipouští vykázání výnosů v případě variabilního plnění, avšak klade přísnější podmínky pro vymáhání pohledávek.

Tab. 2 Komparace výnosů z prodeje zboží

US GAAP	IAS/IFRS
<ul style="list-style-type: none"> <li>• existuje přesvědčivý důkaz, že dohoda mezi stranami existuje</li> <li>• dodání zboží nebo služby bylo uskutečněno</li> <li>• je zjistitelná nebo fixní prodejní cena</li> <li>• lze předpokládat s dostatečnou jistotou, že kupující zaplatí</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• na kupujícího jsou převedena významná rizika a odměny spojené s vlastnictvím zboží</li> <li>• prodávající si nezachovává skutečnou kontrolu nad zbožím</li> <li>• výši výnosu a vzniklé náklady je možné spolehlivě ocenit</li> <li>• je pravděpodobné, že ekonomické užítky poplynou do účetní jednotky</li> </ul>

Zdroj: Financial Accounting Series, IAS 18

Dalším z rozdílů mezi IAS/IFRS a US GAAP je také v používání metod pro stanovení výše vykázaných výnosů z poskytnutých služeb a u smluv o zhotovení. US GAAP nabízí celkem čtyři metody (jednorázového výkonu, proporcionálního výkonu, dokončeného výkonu, inkasa) a pro oblast dlouhodobých stavebních a softwarových smluv metodu procenta rozpracovanosti nebo metodu dokončené smlouvy. Při určení procenta dokončení US GAAP lze použít také metodu hrubého zisku, která se v systému IFRS nevyskytuje. IFRS nabízí pro vykázení výnosů ze služeb pouze metodu procenta rozpracovanosti nebo metodu nulového zisku s tím, že stejná metoda může být použita pro všechny druhy smluv, avšak není zde možnost aplikovat metodu dokončeného výkonu.

Tab. 3 Komparace výnosů ze služeb a smluv o zhotovení

US GAAP	IAS/IFRS
<ul style="list-style-type: none"> <li>• metoda jednorázového výkonu,</li> <li>• metoda proporcionálního výkonu</li> <li>• metoda dokončeného výkonu</li> <li>• metoda inkasní</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• metoda procenta rozpracovanosti: <ul style="list-style-type: none"> <li>• dosud poskytnuté služby jako procento celkových smluvních služeb,</li> <li>• podíl dosud vynaložených nákladů k odhadnutým celkovým nákladům</li> </ul> </li> <li>• metoda nulového zisku</li> </ul>
stavební a softwarové smlouvy: <ul style="list-style-type: none"> <li>• metoda procenta rozpracovanosti – metoda hrubého zisku</li> <li>• metoda dokončené smlouvy</li> </ul>	

Zdroj: Bragg, 2010, IAS 18, IAS 11

Odlíšnosti vznikají také při vykazování výnosů ze smluv s více prvky. IFRS i US GAAP doporučuje rozdělení na jednotlivé plnění. Rozdíly způsobují odlišné postupy oceňování jednotlivých plnění a v nich společně poskytovaných služeb a zboží. US GAAP určuje

reálnou hodnotu na základě cen prodejce, cen na trhu nebo nejlepším odhadem prodejce, v případě IFRS je možno určit na základě vynaložených nákladů plus zisková marže nebo zbytkové hodnoty. Problematika více prvkových smluv se často vyskytuje v oblasti telekomunikací. Konkrétně se jedná například o prodej mobilního telefonu nebo zařízení jako je například WiFi router či modem hlasový tarif, mobilní internet, televizní připojení apod.

Obdobný problém nastává i u tzv. věrnostních programů, kdy zákazník dostane při uzavření smlouvy o nákupu mobilního telefonu slevu nebo jej získá zcela zdarma. V současnosti telekomunikační společnosti účtují poskytnuté slevy v souladu s US GAAP jako náklady na získání nových nebo udržení stávajících zákazníků, tedy marketingové náklady. (Bohušová a kol., 2013) Dle systému IFRS jsou takové náklady stanoveny jako marketingové náklady, pokud daný produkt společnost běžně neprodává.

Další odlišnosti vznikají v případě specifických situací, pro které není jasně stanoven návod ani literatura a vzniká zde prostor pro alternativní řešení nebo kreativní účetnictví. Rozdíly vznikají také v důsledku různých požadavků na zveřejňované informace podniků v různých podnikatelských odvětvích.

Z výše provedené komparační analýzy účetních systémů je vidět, že podmínky pro rozpoznávání, měření a vykazování výnosů v současně používaných účetních systémech se od sebe liší a to způsobuje nesrovnatelnost účetních výkazů. Vykazované údaje týkající se výnosů jsou stěžejními informacemi pro externí uživatele zejména pro majitele firem a potenciální investory, které zajímá vývoj rentability podniku. Proto je nutné sjednotit předpisy pro vykazování, aby mohli investoři porovnávat společnosti na základě relevantních údajů z účetních výkazů.

## 5 Konvergence vykazování výnosů

Již v roce 2002 FASB zahájila projekt s cílem vytvořit jeden komplexní standard pro zachycování výnosů a tím eliminovat množství alternativních postupů pro vykazování výnosů a závazků, které je způsobeno velkým množstvím specializovaných standardů. (Bohušová a kol., 2013) V září 2002 obě Rady podepsaly tzv. Dohodu z Norwalku, jejímž cílem je odstranit rozdíly mezi systémem IFRS a US GAAP. Tím byl odstartován dlouhodobý konvergenční proces IFRS a US GAAP, který trvá dodnes. (Valášková, 2011) V rámci tohoto projektu IASB a FASB dochází ke sjednocení nejen problematiky vykazování výnosů, ale také:

- koncepčních rámců,
- podnikových kombinací,
- konsolidací,
- oceňování reálnou hodnotou,
- penzijních požitků,
- výpůjčních nákladů,
- zveřejňování účetní závěrky,
- zaměstnaneckých požitků po skončení pracovního poměru,
- závazků a vlastního kapitálu,
- finančních nástrojů,
- odúčtování,
- nehmotných aktiv,
- konsolidací jednotky zakládáné pro zvláštní účely,
- leasingy. (Vašek, 2006)

Co se týká konvergence v oblasti vykazování výnosů, v prosinci 2008 byl vydán diskusní materiál standardu. Dalším vydaným materiálem byl až v červnu 2010 první pracovní návrh standardu (ED/2010/6). Tento první návrh nového standardu sjednocoval postup a okamžik vykazování výnosů pro zboží a služby. Výnosy by měly být uznány pouze v určitý okamžik. To byl důvod rozsáhlých připomínek od veřejnosti, tzv. Comment letters, což vedlo k úpravě původního návrhu a následně vydání nového přepracovaného pracovního návrhu standardu. Mezi autory Comment letters patří například společnosti BDO, Deloitte, EFRAG, KPMG, PriceWaterhouseCoopers, Ernst & Young nebo MAZARS. (IFRS.org, 2010) Odborná veřejnost právě kritizovala neumožnění vykazování výnosů v průběhu více období a zavedení sjednoceného vykazování jednorázově v okamžiku při převodu ostatních poskytovaných služeb nebo zboží. (Bohušová a kol., 2013) Předpokládá se, že implementace nového standardu bude mít vliv právě na podniky uzavírající dlouhodobé kontrakty (stavebnictví, strojírenství, softwarové

společnosti). Podrobná analýza dopadů u softwarových firem je provedena v kapitole číslo 8.

Jednou ze změn, které návrh standardu přinesl, je, že zařízení poskytnuté se slevou nebo zdarma v rámci věrnostního programu bude považováno za samostatné plnění smlouvy. Výnosy plynoucí z věrnostních programů vykazují v současnosti telekomunikační společnosti s využitím postupu dle US GAAP, který není v rozporu s IAS 18. Princip spočívá v rozpoznání výnosů na základě přijatých plateb od zákazníků. Prosazení této metody bylo předmětem comment letters od telekomunikačních společností (Britské telekomunikace, FEI, Siemens AG, Telecom Argentina, Vodafone Group Services Limited). (IFRS.org, 2010) Rady tento princip vykazování neschválily kvůli případnému negativnímu dopadu na jiné oblasti podnikání s dlouhodobými kontrakty a nedodržení akruálního principu.

14. listopadu 2011 byl vydán, již zmíněný, přepracovaný návrh IFRS 15 (Re-ED/2011/6), období pro podávání připomínek skončilo 13. března 2012. Tímto přepracovaným návrhem byla znovu zavedena možnost uznávání výnosů v průběhu času.

V následujících letech byla pozornost směřována na vydání finální verze standardu a dílčím výsledkem projektu konvergence IFRS a US GAAP se stalo 28. května 2014 vydání nového IFRS Výnosy ze smluv se zákazníky. Na vydání se podílela Rada IASB a FASB a jedná se o jediný komplexní standard s pokyny pro vykazování výnosů. Standard je založen na sjednocených postupech při rozpoznávání, oceňování a vykazování výnosů. Díky tomu budou účetní výkazy srovnatelné a akceptovatelné na všech světových kapitálových trzích. (Bohušová a kol., 2013) Současně s IFRS 15 byl vydán také standard v systému US GAAP ASC Topic 606, který nahrazuje současný ASC 605.

V srpnu roku 2015 Rada pro standardy finančního účetnictví posunula jeho účinnost z původního data 1. 1. 2017 na účetní období začínající 1. 1. 2018, avšak dřívější použití je účetním jednotkám povoleno. (FASB.org, 2015) Důvodem odkladu účinnosti jsou další plánované úpravy standardu, které budou chtít účetní jednotky pravděpodobně použít zároveň s první aplikací IFRS 15 a také to, že byl vydán později, než bylo plánováno, a proto by doba pro realizaci byla kratší. 12. dubna 2016 vydala IASB úpravy standardu IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky, které přináší objasnění požadavků standardu a poskytují společně úlevy při přechodu na IFRS 15. (Účetní zpravodaj, 2016)

Účinnost standardu v České Republice závisí na rozhodnutí Evropské poradenské skupiny pro účetní výkaznictví (EFRAG). Ta v srpnu oznámila, že také doporučuje datum 1. 1. 2018. Schválení IFRS 15 stále probíhá a pro použití v Evropské Unii se schválení očekává

v prvním čtvrtletí roku 2016<sup>8</sup>. (Účetní zpravodaj, 2015) Následující tabulka zobrazuje celý průběh vývoje.

Tab. 4 Vývoj IFRS 15

Datum	Událost	Poznámka
Červen 2002	Počátek projednávání standardů týkajícího se výnosů	Předpokládané ukončení 2005
Prosinec 2008	Předběžné stanoviska vykazování výnosů ze smluv se zákazníky	Diskusní materiál
Červen 2010	Zveřejněn pracovní návrh Výnosy ze smluv se zákazníky (ED/2010/6)	Podávání připomínek do října 2010
Listopad 2011	Zveřejněn přepracovaný pracovní návrh Výnosy ze smluv se zákazníky (Re-ED/2011/6)	Podávání připomínek do března 2012
Květen 2014	Vydání IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky	Účinnost od 1. 1. 2017
Srpen 2015	Odložení účinnosti	Účinnost od 1. 1. 2018
Duben 2016	Vydání úprav IFRS 15	Objasnění požadavků standardu a poskytnutí úlevy při přechodu na IFRS 15.

Zdroj: IASplus.com, 2016

<sup>8</sup> K současnému datu 27. 4. 2016 se stále na schválení čeká. (Účetní zpravodaj, 2016)

## 6 Metodika

Z výsledků komparační analýzy vyplývá, že jsou mezi systémy účetního výkaznictví podstatné rozdíly, a proto došlo k vydání nového jednotného standardu s označením IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky.

V následujících kapitolách bude použita mimo jiné rovněž deskripce, a to pro podrobný popis obsahu IFRS 15. Nezbytnou součástí bude také definování specifických klíčových termínů používaných v rámci nového standardu. Dále pro srozumitelnější představení struktury a aplikace pětistupňového modelu budou využity názorné obrázky. Pětistupňový model, který přináší nový standard, bude podrobně analyzován po jednotlivých jeho částech.

IFRS 15 zatím není platný (platnost od 1. 1. 2018), proto není možné ho aplikovat na reálné případy. Z toho důvodu bude pětistupňový model rozpoznávání, oceňování a vykazování výnosů podle IFRS 15 aplikován na modelových situacích, které jsou typické a odpovídají nejčastější hospodářské transakci uskutečňované firmami ve vybraných odvětvích. Na základě analýzy Comment letters byla identifikována odvětví, která budou novým standardem ovlivněna nejvíce. Jedná se o oblast telekomunikací a informačních technologií. První z modelových příkladů v oblasti IT bude modelován na základě reálně se vyskytující zakázky, které poskytují firmy, jejichž předmětem podnikání je vývoj softwaru na zakázku dle požadavků klienta. Druhý příklad bude modelován jako průměrná poskytovaná služba z aktuálně nabízených účetních systémů na trhu. Pro oblast telekomunikací budou typické situace vytvořeny jako průměrná nabídka z aktuálně nabízených produktů jednoho z velikánů působících v této oblasti a s významnou tržní silou v České republice, konkrétně O2 Czech Republic a. s.

Příklady budou řešeny podle současných IFRS a podle nového IFRS 15. U případů, kde budou platby za zboží nebo služby odloženy, bude nutné tyto platby diskontovat na současnou hodnotu. Pro výpočet bude aplikován vzorec:

$$[1] \quad \text{současná hodnota} = \frac{\text{výše splátky}}{1 + \text{úroková sazba} \cdot \text{počet let odkladu splátky}}$$

Nutná je analýza dopadu aplikace nového standardu na hodnoty ve finančních výkazech účetních jednotek. Dopad použití IFRS 15 na jednotlivé finanční ukazatele bude kvantifikován na základě změn v ukazatelích rentability ROA a ROE, které jsou následně pomocí syntézy zobrazeny v přehledných grafech. Právě tyto ukazatele byli zvoleni proto, že ROA je vhodný při porovnávání firem s rozdílnými podmínkami zdanění a rozdílnou strukturou kapitálu. Zatímco ROE je

ukazatel, který nejvíce zajímá vlastníky a potenciální investory a ukazuje, jaký výnos přináší jimi investovaný kapitál. Pro jejich výpočet je použit zisk před zdaněním (EBIT), zisk po zdanění (EAT), hodnota celkových aktiv a vlastního kapitálu.

$$[2] \quad ROA = \frac{EBIT}{\text{celková aktiva}} * 100 = \%$$

$$[3] \quad ROE = \frac{EAT}{\text{vlastní kapitál}} * 100 = \%$$

Pomocí logické indukce a dedukce bude následně v kapitole Diskuze provedena generalizace závěrů, které vyplynou z aplikace nového IFRS 15 na modelových příkladech v kapitole 8. Zobecnění zjištěných rozdílů ve výši vykázaných výnosů společností v oblasti IT a telekomunikací bude vyjádřeno v relativní výši vzhledem k celkové smluvní hodnotě kontraktu. Dále bude zohledněno množství ročně uzavřených smluv mezi účetní jednotkou a klienty v rámci jejich stěžejní činnosti v dané oblasti podnikání.

Všechny použité zdroje pro vypracování této práce jsou uvedeny v kapitole 11 Literatura. Mezi ně patří zejména dostupná literatura, internetové zdroje, odborné publikace, aktuální znění mezinárodních účetních standardů a standardů finančního výkaznictví.



## 7 IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky

V této kapitole bude provedena podrobná analýza a deskripce obsahu standardu a pětistupňového modelu, který přináší nový IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky.

Úkolem IFRS 15 je zlepšit účetní zachycování výnosů, zlepšit celosvětovou srovnatelnost výnosových údajů v účetních závěrkách a zároveň zamezit neoprávněnému nadhodnocování vykázaných výnosů. Hlavním principem je účtování výnosů v okamžiku kontroly nad dodaným zbožím nebo službou zákazníkovi, a to v hodnotě, kterou dodavatel pravděpodobně obdrží za toto poskytnuté zboží nebo službu.

IFRS 15 se vztahuje na výnosy plynoucí ze smluv se zákazníky, a proto ovlivní nejen poskytovatele služeb a prodejce zboží, ale také zákazníky, kteří s nimi obchodují. Z toho důvodu bude nezbytné prověřit a aktualizovat smlouvy mezi nimi uzavřené. IFRS 15 bude aplikován ve všech odvětvích a na všechny transakce.

Ve standardu je rozšířena povinnost zveřejňovaných informací o výnosech, dále jsou zde uvedeny pokyny pro komplexní řešení transakcí a pokyny pro více článková ujednání (tzv. vícesložkové smlouvy). (Ec.europa.eu, 2015)

Nový standard nahradí všechny dosud účinné standardy a interpretace týkající se výnosů (mezi ně patří např. IAS 11, IAS 18, IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18, SIC-31, ASC Topic 605).

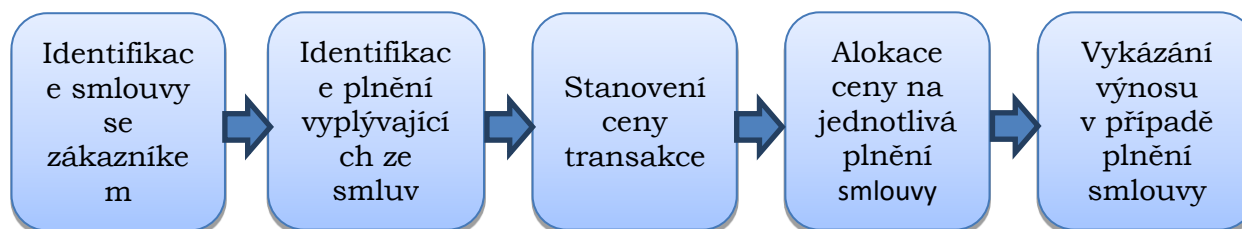
### 7.1 Obsah standardu

Hlavní zásadou IFRS 15 je, že účetní jednotka bude vykazovat výnosy po splnění převodu poskytnutých zboží nebo služeb na zákazníky v částce, na kterou bude mít účetní jednotka podle očekávání právo za toto zboží nebo služby. Při aplikaci standardu má účetní jednotka povinnost zvážit všechny podmínky smlouvy a všechny významné skutečnosti a okolnosti. Dále je povinna tento standard aplikovat na všechny smlouvy se zákazníky, výjimkou jsou leasingové smlouvy, pojistné smlouvy, finanční nástroje, investice do přidružených a společných podniků a na nepeněžní výměny mezi osobami ve stejné oblasti podnikání za účelem usnadnění prodeje zákazníkům. Příkladem takové výjimky může být smlouva mezi dvěma ropnými společnostmi, které se dohodly na vzájemné výměně oleje pro včasné uspokojení poptávky na různých místech.

Principy dle tohoto standardu se budou uplatňovat prostřednictvím pětistupňového modelu:

1. Identifikace smlouvy se zákazníkem

2. Identifikace plnění vyplývajících ze smluv
3. Stanovení ceny transakce
4. Alokace ceny transakce na jednotlivá plnění smlouvy
5. Vykázání výnosu v případě plnění smlouvy



Obr. 2 Pětistupňový model

Použití těchto pokynů závisí na konkrétních skutečnostech a okolnostech uvedených ve smlouvě se zákazníkem a na úsudku kompetentní osoby.

### 7.1.1 Definice pojmů

Ještě před vysvětlením jednotlivých kroků je potřeba uvést přesnou definici pojmů, které jsou ve standardu používány. Jejich vysvětlení lze nalézt také v dodatku A, který je nedílnou součástí tohoto standardu.

- **Smlouva** (contract) = rozumíme dohodu uzavřenou mezi dvěma nebo více stranami, na základě které vznikají vymahatelná práva a povinnosti; vymahatelnost práv a povinností je dána zákonem.
- **Smluvní majetek** (contract asset) = je právo účetní jednotky na protiplnění (finanční obnos) výměnou za zboží nebo služby, které účetní jednotka převedla na smluvní zákazníky. Toto právo není podmíněno uplynutím doby ale jiným faktorem, např. budoucím vývojem účetní jednotky.
- **Smluvní závazek** (contract liability) = povinnost účetní jednotky převést zboží nebo služby na zákazníka, od kterého obdržela protiplnění.
- **Zákazník** (customer) = osoba, která uzavřela s účetní jednotkou smlouvu k získání zboží nebo služeb, které tato účetní jednotka poskytuje v rámci své podnikatelské činnosti, za úplatu.
- **Příjem** (income) = zvyšování ekonomického prospěchu během účetního období zvyšováním hodnoty aktiv nebo snížením závazků, které vedou ke zvýšení vlastního kapitálu (nesouvisející se zvýšením na základě příspěvků vlastníků).

- **Povinnost plnit** (performance obligation) = smluvní příslib účetní jednotky převést na zákazníka zboží/službu (nebo jejich soubor) nebo sérií zboží/služeb, které mají stejný způsob jejich převodu na zákazníka.
- **Výnosy** (revenue) = výnosy, které vznikají v rámci běžné činnosti účetní jednotky.
- **Samostatná prodejní cena zboží nebo služeb** (stand-alone selling price of a good or services) = cena, za kterou by bylo smluvní zboží nebo služby prodány zákazníkovi samostatně.
- **Cena transakce** (transaction price) = výše úplaty, kterou účetní jednotka očekává, že obdrží od zákazníka v případě splnění podmínky (převodu zboží nebo služeb na zákazníka). (IFRS 15, 2014)

### 7.1.2 Identifikace smlouvy se zákazníkem

Prvním důležitým krokem procesu je zajištění platnosti smlouvy kontraktu mezi účetní jednotkou a zákazníkem.

Aby mohly být smlouvy účtovány dle tohoto standardu, musí být splněny následující podmínky:

- smlouva je schválena všemi zúčastněnými stranami (písemně, ústně), které se tím zavázaly plnit sjednané povinnosti,
- účetní jednotka dokáže identifikovat práva každé smluvní strany, týkající se převodu zboží nebo služeb,
- účetní jednotka je schopna určit platební podmínky,
- smlouva má komerční podstatu, to znamená, že nese s sebou riziko, je časově vymezena, je stanovena předpokládaná výše plnění,
- je pravděpodobné, že účetní jednotka obdrží protiplnění, na které má nárok v případě splnění smluvních podmínek a převedení zboží nebo služeb na zákazníka; při hodnocení pravděpodobnosti obdržení protiplnění musí být zohledněna zákazníkova schopnost a úmysl splatit tuto částku. Výše protiplnění může být nakonec nižší, než je uvedeno ve smlouvě a to proto, že zákazníkovi může být nabídnuta sleva.

Zde je při stanovení pravděpodobnosti přijetí plnění kladen důraz na zhodnocení schopnosti a záměru klienta vyplatit slíbenou částku, zatímco IAS 18 vyžaduje mírnější kritérium a to, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky. (BDO.cz, 2014)

Smlouvy uzavřené se zákazníky se liší na základě právních předpisů, odvětví, zúčastněných subjektů nebo na povaze poskytovaného zboží nebo služby. Účetní jednotka dále musí zohledňovat postupy a procesy pro určení, kdy a zda na základě smlouvy se zákazníkem vznikají vymahatelná práva a povinnosti.

Platnost smluv může být stanovena na pevnou dobu nebo nemusí. V takových případech může kdykoli dojít ke změně nebo zrušení z kterékoli smluvní strany. Popřípadě se mohou smlouvy automaticky obnovovat v pravidelných intervalech stanovených ve smlouvě. Postup podle tohoto standardu musí být použit po celou dobu platnosti smlouvy.

Postup dle tohoto standardu není použit v případě smluv, u kterých má každá smluvní strana jednostranně vymahatelné právo odstoupit od nesplněné zakázky bez kompenzace druhé straně. Nesplněná zakázka je v případě, že účetní jednotka dosud nepřevedla zboží a služby na zákazníka a dosud neobdržela a nevznikl jí nárok na protiplnění.

V dalších odstavcích této části standardu jsou uvedeny postupy v případě, že dojde k porušení podmínek nutných pro aplikaci tohoto standardu.

Po celou dobu trvání kontraktu musí účetní jednotka sledovat, zda jsou splněny výše uvedené podmínky. Jestliže nastane situace, kdy nebudou (např. když se významně zhorší platební schopnost zákazníka), měla by účetní jednotka posoudit, zda je pravděpodobné, že obdrží protiplnění, na které bude mít nárok za převedení zbývajících zboží nebo služeb na zákazníka. V případě kdy od zákazníka obdrží protiplnění, přestože nejsou splněny podmínky, účetní jednotka může uznat tuto částku jako výnos pouze v těchto situacích:

- účetní jednotka převedla na zákazníka všechno smluvní zboží a služby a obdržela od něj všechna slíbená protiplnění a jsou nevratná;
- smlouva byla ukončena a přijaté úhrady jsou nevratné.

Dokud nenastane jedna z těchto situací nebo dokud nejsou splněny podmínky, musí účetní jednotka účtovat přijatá protiplnění jako závazek vůči zákazníkovi. A to jako závazek v podobě budoucího převodu zboží nebo služeb na zákazníka nebo vrácení získaného protiplnění. V obou případech je hodnota závazku stanovena na základě hodnoty přijaté úhrady.

Pokud má účetní jednotka ve stejnou dobu uzavřeny dvě nebo více smluv se stejným zákazníkem, je povinná je spojit a účtovat o nich jako o jediné smlouvě, současně však musí být splněna alespoň jedna z těchto podmínek:

- smlouvy jsou sjednány jako balíček s jedním obchodním cílem;

- výše protiplnění v jedné smlouvě závisí na protiplnění jiné smlouvy;
- smluvní zboží nebo služby jsou jediným závazkem plnění.

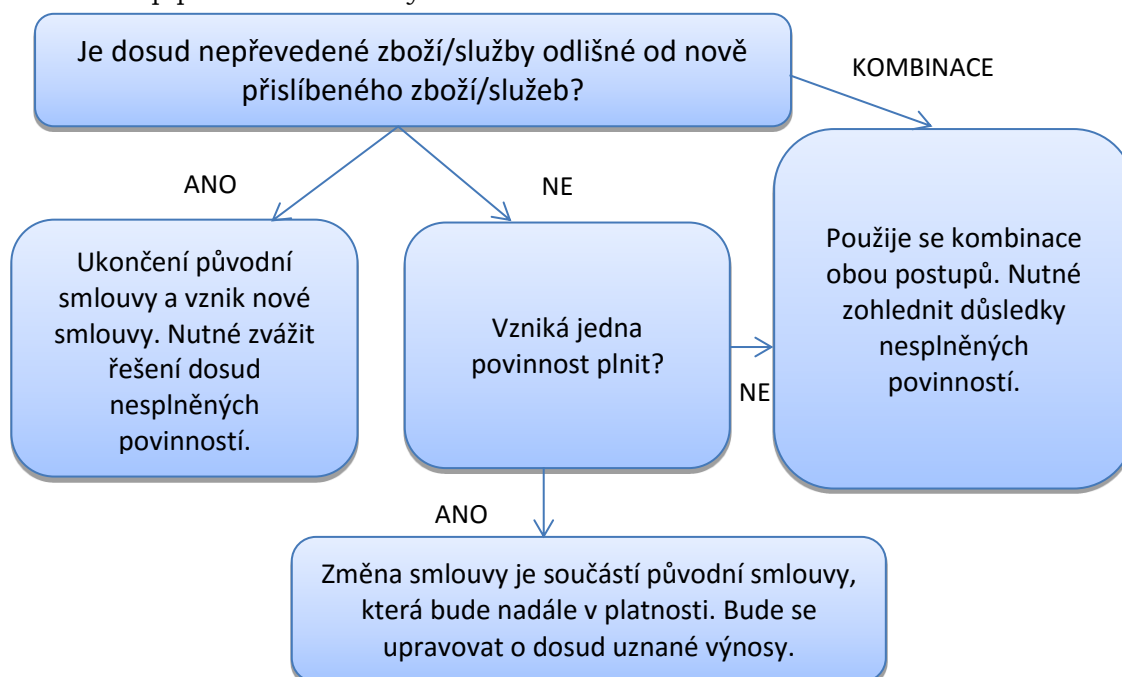
Zmíněné požadavky IFRS 15 na kombinace smluv se mírně liší od požadavků dle IAS 11. Stejně požadavky vyžaduje IAS 18, ale ten podává v této oblasti nedostatek informací. (Mazars.cz, 2014)

V praxi nastávají situace, kdy dochází ke změně již uzavřených smluv. Může se jednat o vytvoření nových vymahatelných práv a povinností smluvních stran nebo pouze o změnu stávajících. Tyto změny musí být schváleny všemi smluvními stranami. Jestliže se rozsah zakázky zvyšuje o nově přislíbené zboží nebo služby (které jsou odlišné od stávajících) a cena zakázky se zvyšuje o částku prodejní ceny přidaného zboží nebo služeb, jsou změny smlouvy zachyceny v účetnictví jako samostatné smlouvy. Pokud účetní jednotka nezachycuje změnu smlouvy samostatně, je povinna účtovat dosud nepřevedené zboží a služby jedním z těchto způsobů:

- Účtovat jako kdyby došlo k ukončení stávající smlouvy a následně ke vzniku nové smlouvy. Hodnota zbývajících povinností je součtem protiplnění slíbeného zákazníkem, které bylo zahrnuto do odhadu ceny transakce a nebylo uznáno jako výnos, a protiplnění přislíbeného v rámci změny smlouvy.
- Jestliže se zbývajících zboží nebo služby neliší od nově přislíbeného zboží nebo služeb, změna smlouvy se zaúčtuje jako součást stávající smlouvy a je součástí jedné povinnosti plnit. K datu změny je již část závazku splněna.
- Pokud je zbývajících zboží nebo služby kombinací předchozích bodů, použije se kombinace výše uvedených postupů.

Tento postup je zobrazen na následujícím obrázku.

Obr. 3 Postup při změně smlouvy



### 7.1.3 Identifikace plnění vyplývajících ze smluv

Na počátku kontraktu musí účetní jednotka vyhodnotit sjednané zboží nebo služby a stanovit povinnosti plnění ze všech převodů na zákazníka. Převést lze zboží nebo služby, které jsou odlišné, nebo skupinu odlišného zboží nebo služeb, které jsou v podstatě stejné a mají stejný typ převodu na zákazníka.

Smluvním zbožím nebo službami dle paragrafu 26 tohoto standardu může být:

- prodej výrobků,
- prodej nakoupeného zboží,
- prodej práv na zboží nebo služby,
- provedení smluvně dohodnuté činnosti pro zákazníka,
- poskytnutí služby,
- udělení práv na zboží nebo služby, které mají být poskytnuty v budoucnu,
- výstavba, výroba nebo vývoj aktiva jménem zákazníka,
- poskytnutí licencí,
- poskytnutí opce na nákup dalšího zboží nebo služeb.

V případě odlišného zboží a služeb musí být splněna tato kritéria:

- zákazník může mít prospěch ze zboží/služeb samostatně nebo s jinými snadno dostupnými prostředky<sup>9</sup>,
- závazek účetní jednotky převést zboží/služby na zákazníka lze samostatně identifikovat od ostatních závazků plynoucích ze smlouvy. Samostatně identifikované je tehdy, pokud:
  - jej účetní jednotka nepoužívá jako vstup k výrobě nebo dodání kombinovaného výstupu určeného zákazníkem,
  - zboží nebo služby nejsou upravovány jiným smluvním zbožím/službami,
  - zboží nebo služby nejsou závislé nebo propojené s ostatním smluvním zbožím/službami.

### 7.1.4 Stanovení ceny transakce

Třetí část modelu upravuje postup stanovení ceny transakce pro jednotlivé části plnění.

Cenou transakce rozumíme protiplnění, které podle očekávání účetní jednotka pravděpodobně získá výměnou za převedené smluvní zboží nebo služby. Částka může být stanovena jako fixní hodnota, proměnlivá nebo kombinace. Při stanovení výše protiplnění musí být zohledněny nejen smluvní podmínky, ale také tyto vlastnosti:

---

<sup>9</sup> Snadno dostupný prostředek je takový, který je prodáván samostatně, nebo který zákazník již získal od prodejce.

- proměnlivé protiplnění,
- omezující odhady proměnlivého protiplnění,
- existence významné složky financování ve smlouvě,
- nepeněžitě protiplnění,
- platby od zákazníka.

V případě protiplnění stanoveného jako proměnlivou částku, musí účetní jednotka odhadnout výši protiplnění, na které bude mít nárok. Výši částky mohou ovlivnit slevy, náhrady, půjčky, cenové úlevy, výkonnostní bonusy. Pak nastane situace, kdy přijaté protiplnění je nižší, než je cena uvedená ve smlouvě. Existují dvě metody odhadu (vybraná metoda musí být použita na celou smlouvu) a to na základě:

- očekávané hodnoty – je součtem všech možných protiplnění vynásobených její pravděpodobností. Postup vhodný u dodavatelů, kteří mají velký počet smluv s podobnými charakteristikami.
- nejpravděpodobnější částka – výše protiplnění je stanovena podle nejpravděpodobnější možnosti z možných protiplnění. Lze využít u smlouvy, která má pouze dva možné výsledky, př. účetní jednotka dosáhne bonusu nebo ne.

V případech, kdy zákazník bude hradit cenu smlouvy v nepeněžitě formě, musí účetní jednotka toto jmění ocenit reálnou hodnotou. Pokud účetní jednotka nemůže spolehlivě stanovit reálnou hodnotu, pak určí hodnotu jmění nepřímou na základě samostatné prodejní ceny slíbeného jmění. Dále může nastat situace, že se zákazník podílí na produkci smluvního zboží/služeb například tím, že poskytne dodavateli potřebný materiál, vybavení nebo pracovní sílu. Jestliže účetní jednotka získá kontrolu nad tímto majetkem, musí o něm účtovat jako o nepeněžitě úhradě od zákazníka.

Účetní jednotka může zákazníkovi poskytnout úplatu ve formě finančních prostředků v hotovosti nebo také formou úvěru nebo kupónu nebo poukazu, které mohou být použity proti dluhu vůči účetní jednotce. Ta musí úplaty zaúčtovat jako snížení smluvní ceny a tedy i snížení výnosů. Musí se však jednat o platbu zákazníkovi za odlišný výrobek/službu, který zákazník převede zpět na účetní jednotku. Pokud se jedná o proměnlivou částku, musí odhadnout výši transakční ceny. O snížení výnosů musí být účtováno v době události, která nastane později:

- účetní jednotka vykazuje výnos z převodu smluvního zboží nebo služeb,
- účetní jednotka zaplatí nebo slíbí zaplatit plnění.

### 7.1.5 Alokace ceny transakce na jednotlivá plnění smlouvy

Účelem čtvrté fáze modelu je rozdělení transakční ceny k jednotlivým povinnostem plnit identifikované ve smlouvě a to ve výši, které odpovídá protiplnění, na které účetní jednotka předpokládá, že má nárok za převod zboží/služeb na zákazníka. Alokace transakční ceny neprobíhá, pokud uzavřená smlouva se zákazníkem obsahuje pouze jednu povinnost plnit.

Existují tři druhy alokace ceny k plnění:

- na základě samostatných prodejních cen,
- slev,
- proměnlivého plnění.

Pod pojmem samostatná prodejní cena je skryta částka, za kterou by bylo smluvní zboží/služba prodáno zvlášť zákazníkovi. Vhodným způsobem jejího stanovení je sledovat, za kolik je toto zboží/služby prodáváno na trhu za podobných okolností a podobným zákazníkům, čerpat lze například z ceníků. Samostatné prodejní ceny účetní jednotka stanovuje při založení smlouvy se zákazníkem a cena transakce je k jednotlivým plněním přiřazena v poměru, v jakém jsou samostatné prodejní ceny. Musí být zohledněny všechny běžně dostupné informace, jako jsou obchodní podmínky, specifika prodejce, informace o zákazníkovi nebo třídy odběratelů. Metody stanovení:

- Upravený tržní odhad – v případě, že je subjekt schopen posoudit trh, na kterém je zboží/služby prodáváno, a odhadnout cenu, kterou je zde zákazník ochoten zaplatit. Odkazuje se na konkurenční ceny, které následně upraví v souladu s náklady a marží účetní jednotky a aby odrážela podmínky účetní jednotky.
- Předpokládané náklady plus marže – subjekt musí být schopen stanovit své očekávané náklady na plnění smlouvy a následně zvýšit o přiměřenou marži.
- Zbytková metoda – subjekt odhadne samostatnou prodejní cenu jako celkovou cenu transakce sniženou o sumu zjistitelných samostatných prodejních cen ostatního smluvního zboží/služeb. Tento postup je použit v případě, že nelze použít ani jeden z předchozích postupů. (Mazars.cz, 2014) Musí být však splněna alespoň jedna z podmínek:
  - účetní jednotka dosud nestanovila cenu daného zboží/služeb a dosud jej ani neprodávala na základě samostatné prodejní ceny;
  - účetní jednotka prodává stejné zboží/služby různým zákazníkům (je zde vysoce variabilní prodejní cena).



U prodejů, kde je zákazníkovi poskytnuta sleva (tzn. suma samostatných prodejních cen je vyšší než obdržené protiplnění sjednané ve smlouvě), je sleva proporcionálně alokována na všechna plnění na základě poměru samostatných prodejních cen výrobků a služeb. Tento postup alokace se však nepoužije v situacích, kdy se sleva vztahuje na jednu nebo více, ale ne všechny povinnosti plnění ve smlouvě. Musí být splněno:

- účetní jednotka běžně prodává jednotlivé zboží/služby ve smlouvě o samostatném základu,
- běžně prodává zboží/služby se slevami ve smlouvě na samostatném základu,
- sleva připadající na každý svazek zboží/služeb popsaného v předchozím bodě je v podstatě stejná jako sleva ve smlouvě a jednotlivé balíčky ukazují, ke které smlouvě dané plnění patří.

V případě proměnlivého plnění může být transakční cena a její následně změny alokovány na celou zakázku, na jednu část nebo na více částí. Musí být však splněno následující:

- podmínky proměnlivého plnění se vztahují výhradně na snahu účetní jednotky splnit svůj závazek,
- alokace variabilní výše protiplnění závisí na výši, kterou účetní jednotka pravděpodobně očekává za splněné plnění, musí být však zohledněny všechny podmínky uvedené ve smlouvě.

Po uzavření smlouvy mohou nastat okolnosti, které způsobí změnu původní částky protiplnění. Změny ceny musí být rozděleny mezi jednotlivá plnění stejně, jako byla cena transakce rozdělena mezi plnění při uzavření smlouvy. Zároveň nesmí alokace odrážet změny v jednotlivých prodejních cenách. Částka, která je alokována na již splněné plnění, je uznána jako výnos.

#### **7.1.6 Vykázání výnosů v případě plnění smlouvy**

Jakmile dodavatel splní smluvní závazek, vykáže cenu transakce jako výnos a to ve výši, která je přiřazena k tomuto závazku plnit. Smluvním závazkem účetní jednotky je převod smluvního zboží nebo služeb na zákazníka. Převodem se rozumí situace, kdy zákazník získá kontrolu nad tímto majetkem. To znamená, že majetek může užívat a získávat všechny přínosy z tohoto majetku, kterými jsou potenciální peněžní toky (příjmy, úspory). Příjmy nebo úspory vznikají například z:

- užívání majetku pro výrobu zboží nebo poskytování služeb,
- užívání majetku ke zvyšování hodnoty jiných aktiv,
- užívání majetku k vyrovnání závazků nebo snížení nákladů,
- prodeje nebo převodu majetku,

- držení aktiva.

Při uzavírání smlouvy musí účetní jednotka stanovit, kdy dochází ke splnění povinnosti plnit. To může nastat buď postupně v průběhu trvání smlouvy, nebo jednorázově v určitém okamžiku. Jakmile účetní jednotka splní smluvní závazek, může účtovat o výnosech z tohoto kontraktu.

Co se týká plnění závazku v průběhu trvání smlouvy, mohou být výnosy vykázány pouze, pokud je splněna alespoň jedna z těchto podmínek:

- zákazník obdrží a spotřebuje zisky poskytnuté od účetní jednotky,
- účetní jednotka splněním závazku vytváří nebo zvyšuje hodnotu aktiv,
- účetní jednotka nevytváří aktivum, ale má vymahatelné právo na platbu za dosud splněnou část plnění.

Po celou dobu trvání smlouvy má účetní jednotka nárok na úhradu alespoň ve výši kompenzace za dosud dokončenou část plnění. V takovém případě musí účetní jednotka stanovit postup měření stupně rozpracovanosti, který použije pro všechny podobné smluvní závazky. Není-li schopna určit postup měření rozpracovanosti, nemůže vykazovat výnosy. Na konci každého účetního období musí být provedeno přecenění stupně rozpracovanosti. Existují dvě metody: výstupní a vstupní metody. Při výběru vhodné metody musí být zohledněna povaha smluvního zboží/služeb.

Metoda výstupu (metoda produkce) je založena na přímém měření zboží/služeb, které byly k poslednímu dni účetního období převedeny na zákazníka, v poměru ke zbývajícím zboží/služeb. Tato metoda může selhat, pokud do výpočtu není zahrnuta nedokončená výroba nebo hotové výrobky ovládané zákazníkem.

Metoda vstupů spočívá v uznávání výnosů na základě množství spotřebovaných vstupů k poslednímu dni účetního období (mezi ně může patřit například spotřebovaný materiál, počet hodin práce, počet hodin stroje) v poměru k celkovému očekávanému množství nákladů na zakázku.

V případě zákaznickova jednorázového nabytí kontroly nad smluvním zbožím/službou k určitému dni, musí účetní jednotka při určení tohoto dne zohlednit jak výše uvedené požadavky na převzetí kontroly, tak následující požadavky. Rozhodujícím může být:

- dodavatel má nárok na úhradu za zboží/služby a zároveň zákazník je povinen zaplatit za toto zboží/služby, tím zákazník získá oprávnění majetek užívat a čerpat ostatní zisky z něj plynoucí,

- převedení vlastnického právo k majetku na zákazníka, výjimkou je situace, kdy si dodavatel ponechává vlastnické právo jako ručení v případě platební neschopnosti zákazníka,
- dodavatel převedl majetek na zákazníka a ten jej fyzicky drží, může jej přímo používat a čerpat ostatní zisky z něj plynoucí. V některých případech se fyzické držení nemusí shodovat s kontrolou a nakládáním s tímto majetkem, to nastává například u dohody o zpětném odkupu, konsignačních skladech – to jsou situace, kdy má zákazník zboží fyzicky u sebe, ale užívat jej nemůže. Opačný případ, kdy dodavatel má zboží fyzicky u sebe, ale kontrolu nad ním má zákazník. Postup v takových situacích je popsán v dodatku B tohoto standardu;
  - zákazník nese významná rizika a zisky plynoucí z vlastnictví majetku,
  - zákazník převzal zboží a, to signalizuje, že jej může přímo užívat.

### 7.1.7 Vymezení smluvních nákladů

Mimo jiné jsou ve standardu vymezeny náklady spojené s plněním v rámci smlouvy. Jsou zde rozlišovány náklady na získání zakázky (neboli přírůstkové náklady) a náklady nutné na splnění smluvního závazku. Přírůstkové náklady jsou náklady vynaložené na získání zákazníka a uzavření smlouvy, např. provize.

Náklady na plnění smlouvy může být:

- přímá práce – mzdy a platy zaměstnanců, kteří poskytují plnění přímo u zákazníka,
- přímý materiál – použité zásoby,
- přidělené náklady vztahující se ke smlouvě – náklady spojené se správou smluv, pojištění, amortizace používaných nástrojů a zařízení,
- náklady, které jsou explicitně vyúčtovány zákazníkovi na základě smlouvy,
- platby subdodavatelům apod.

Tyto náklady účetní jednotka vykáže dle IFRS 15 v okamžiku převzetí zákazníkem, avšak musí být splněno následující:

- náklady přímo souvisejí se smlouvou nebo s předpokládanou smlouvou (jedná se např. o náklady na obnovení stávající smlouvy, náklady na návrh předmětu smlouvy),
- náklady spojené s vytvářením nebo zlepšováním zdrojů účetní jednotky, které používá pro naplnění smluvní povinnosti,

- je pravděpodobně, že vynaložené náklady budou uhrazeny.

Pokud jsou náklady na plnění smlouvy v rámci působnosti jiných standardů (např. IAS 2 Zásoby, IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení nebo IAS 38 Nehmotná aktiva), musí být účtovány v souladu s těmito standardy.

### 7.1.8 Zveřejňované informace

V porovnání s IAS 11 a IAS 18 podává IFRS podrobné pokyny pro zveřejňování informací plynoucích ze smluv se zákazníky. Uzavřením smluv vzniká účetní jednotce pohledávka nebo závazek a ten musí být uveden ve výkazu o finanční pozici. V případě vzniku nepodmíněného práva na protiplnění od zákazníka je povinná jej zveřejnit jako pohledávku oddělenou od smluvního aktiva.

Jestliže zákazník uhradí protiplnění před převodem zboží/služby na zákazníka, musí účetní jednotka zveřejnit smlouvu jako smluvní závazek. Naopak, pokud nejdříve nastane převod zboží/služeb na zákazníka, zatímco platba zatím neproběhla, musí účetní jednotka zveřejnit smlouvu jako smluvní aktivum. Po prvním vykázání pohledávky ze smlouvy se zákazníkem musí být všechny následující rozdíly mezi oceněním pohledávky v souladu s IFRS 9 a původní hodnotou zveřejněny jako náklad (ztráta ze snížení hodnoty). Pojmy smluvní aktivum a smluvní závazek je standardem doporučeno, ale účetní jednotka může použít i jiný výraz, avšak musí poskytnout dostatek informací pro to, aby uživatelé účetních výkazů byli schopni rozlišit pohledávku a závazek.

Cílem požadavků IFRS 15 na dostatečné množství zveřejňovaných informací ve výkazech účetní jednotky je zajistit jejich uživatelům pochopit podstatu, výši, načasování a nejistotu výnosů a peněžních toků plynoucích z těchto smluvních vztahů. Pro jeho dosažení musí být zveřejněny kvalitativní a kvantitativní informace o:

- smlouvách se zákazníky,
- významných rozhodnutí a jejich změnách, které vznikly použitím IFRS 15,
- všem majetku získaného prostřednictvím nákladů na získání nebo splnění smlouvy.

Konkrétně musí účetní jednotka zveřejnit tyto údaje:

- počáteční a konečné zůstatky pohledávek a závazků plynoucích ze smluv se zákazníky,
- výše uznaných výnosů v daném roce, které ale byly na počátku účetního období zahrnuty ještě v závazcích plynoucích ze smluv se zákazníky,

- výše uznaných výnosů v daném roce z povinnosti plnit v předchozích obdobích (může se jednat například o změny v ceně transakce).

Při zveřejňování informací musí být dodržen princip agregovat a rozdělovat informace tak, aby nedošlo k zakrytí užitečných informací velkým množstvím nevýznamných detailů, anebo agregací významně odlišných informací. Ve svém výkazu o finanční pozici musí účetní jednotka uvést kvantitativní a kvalitativní vysvětlení významných změn smluvních pohledávek a závazků, které nastaly v daném účetním období. Příčinou významných změn může být snížení hodnoty aktiva kontraktu, změna termínu splnění povinnosti plnit, apod.

U závazků ze smluv s dobou splatnosti nad jeden rok musí být zveřejněno:

- kdy má účetní jednotka zpravidla povinnost plnit (např. při přepravě, expedicích, bill-and-hold režim<sup>10</sup>),
- významné platební podmínky,
- zboží a služby, které má na zákazníka převést jiný subjekt – v případě, že účetní jednotka je zprostředkovatelem,
- druhy záruk,
- zbývající částku povinnosti plnit.

U smluvních závazků, které jsou plněny postupně, musí být zveřejněn postup výstupních nebo vstupních metod, jejich použití a také, proč právě tato metoda poskytuje věrné a poctivé zobrazení skutečnosti. Zatímco u závazků naplněných v jednom určitém okamžiku musí účetní jednotka zveřejnit důležité úsudky a rozhodnutí při vyhodnocení, kdy dochází k převodu zboží/služeb na zákazníka.

Z oblasti stanovení ceny transakce a její alokace na jednotlivé povinnosti plnit se zveřejní její stanovení, odhad její variabilní části, úprava protiplnění v důsledku časové hodnoty peněz, ocenění nepeněžitěho plnění, odhad samostatně prodejní ceny a alokace slev.

Důležité je, že pokud účetní jednotka splňuje zveřejňování informací v souladu s jiným standardem, nemusí poskytovat informace v souladu s IFRS 15.

---

<sup>10</sup> Typ obchodu, kdy zákazník převzal vlastnická práva i fakturu k majetku, ale na jeho žádost majetek fyzicky zůstává u prodejce.

## 8 Aplikace IFRS 15 ve vybraných odvětvích

V následujících kapitolách bude provedena aplikace nového mezinárodního standardu finančního výkaznictví na modelové případy v oblasti informačních technologií a telekomunikací.

Jedním z důvodů, proč bude mít použití IFRS 15 zásadní dopady v oblasti informačních technologií, je, že jsou zde velmi často uzavírány kontrakty se zákazníky na dlouhou dobu, kde naplnění předmětu smlouvy probíhá v průběhu času, spadá do více účetních období a zakázky jsou vytvářeny tzv. „na míru“, u kterých výrobce postupuje přímo podle potřeb a požadavků zákazníka a produkt nebo služba je vyráběn pouze pro něj. Jak bylo uvedeno v kapitole číslo 4, pro problematiku dlouhodobých kontraktů v oblasti softwaru jsou v rámci US GAAP stanoveny jiné podmínky vykazování a měření uznatelných výnosů než v rámci IFRS. To je novým standardem sjednoceno.

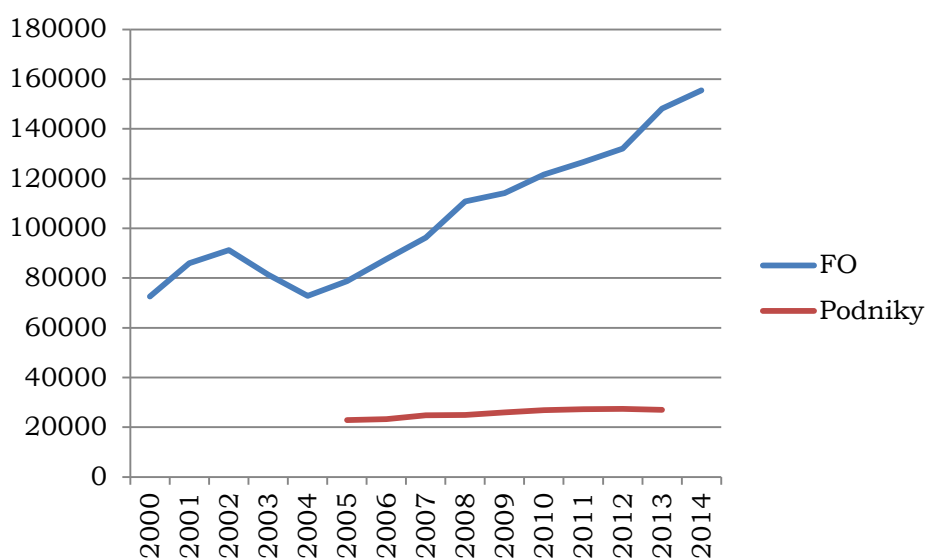
Co se týká oblasti telekomunikací, v mnoha případech se zde vyskytují kontrakty s více druhy plnění (služba, zboží, záruka, poskytnutá sleva, zařízení za výhodnější cenu nebo zdarma). Zde jednotlivé účetní systémy umožňují odlišné postupy k oceňování a stanovení reálné hodnoty. Dále také odlišné zachycení nákladů plynoucích z poskytnutých slev.

Tyto odlišnosti eliminuje nově vydaný IFRS 15 sjednocenými podmínky vykazování a používanými metodami. V důsledku toho vzniknou rozdíly mezi původním vykazováním výnosů a novým dle IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky.

### 8.1 Oblast informačních technologií

Oblast informačních technologií (dále jen IT) je v současné době jednou z oblastí s dynamickým růstem a nezbytnou součástí života každého z nás, protože počítače společně s nejrůznějšími programy jsou používány každodenně jak v rámci běžného života, tak při práci ve všech odvětvích. Jen počet IT odborníků v České republice se od roku 2000 do roku 2014 zvýšil více než dvojnásobně z původních 72 500 na 155 500 IT odborníků v rámci fyzických osob. (Český statistický úřad, 2015) Co se týká počtu podniků v České republice, které poskytují IT služby, došlo od roku 2005 do roku 2013 také k nárůstu o 4 098 podniků (z původních 22 897 na 26 995). (Český statistický úřad, 2015)

Obr. 4 Vývoj IT subjektů v ČR



Zdroj: Zpracováno na základě údajů z Českého statistického úřadu.

Nejvíce rostoucími firmami jsou v České republice právě firmy zabývající se vývojem softwaru. (E15, 2014) Dle analýzy z příloh účetních závěrek IT firem jsou nejčastějšími situacemi poskytování licencí pro využívání softwaru (může jít například o antivirové programy, účetní softwary, apod.), dále se často jedná o dlouhodobé zakázky spadající do více účetních období, které mají vysokou smluvní cenou a softwaru jsou vyvíjeny na míru dle požadavků klientů. Právě na tyto příklady se autorka pokusí modelovat typické situace pro znázornění aplikace IFRS 15.

První případ zobrazuje změny způsobené zavedením jiného postupu vykazování licencí na oblast vývoje softwaru na míru, což je stěžejní činností firem zabývajících se vývojem softwaru. Druhý případ zobrazuje náročnost při alokaci transakční ceny na jednotlivá plnění smlouvy. Aplikace proběhne například na prodeji licencí účetních nebo antivirových softwarů, které jsou firmami ročně prodávány ve vysokém počtu.

### 8.1.1 Situace 1

Společnost ALFA, která se zabývá výrobou softwaru, podepsala 1. 1. 2014 s klientem K1, se kterým již v předchozích letech obchodovala, smlouvu. Předmětem smlouvy je vyvinout centrální informační systém přesně dle stanovených požadavků klienta. Součástí plnění je také instalace do hardwarového zařízení klienta a proškolení uživatelů systému, dále také poskytnutí licence (k užívání softwaru) po

dobu dvou let od podepsání posledního předávacího protokolu. Plnění smlouvy bude probíhat ve 3 fázích:

- první část musí být dokončena a předána 1. 11. 2014 (na tuto část připadá 30 % z celkové ceny),
- druhá část 1. 11. 2015 (35 % ceny),
- třetí část 1. 11. 2016 (35 % ceny).

Celková cena smlouvy byla stanovena na 37 000 000 Kč (bez DPH), na jednotlivá plnění připadalo:

- vývoj systému 23 000 000 Kč,
- instalace, školení 10 000 000 Kč,
- licence 4 000 000 Kč.

Průběh platby byl dohodnut na splátky na bankovní účet firmy ALFA vždy na konci roku (první rok 25 % celkové ceny, další roky 37,5 % Kč celkové ceny). Úroková míra pro diskontování činí 5,4 %<sup>11</sup>. Předání softwaru bude probíhat po splnění jednotlivých fází současně s podepsaným předávacím protokolem, který potvrzuje splnění technických specifikací a převod vlastnického práva a nebezpečí škody na klienta. Celkové předpokládané náklady na vývoj softwaru, instalaci a školení jsou 25 mil. Kč. Výše vynaložených nákladů v prvním roce vývoje byla 7 mil. Kč, v druhém a třetím roce po 9 mil. Kč.

Další informace: hodnota celkových aktiv podniku je 926 180 tis. Kč, vlastní kapitál 526 638 tis. Kč, zisk před zdaněním 107 322 tis. Kč, a zisk po zdanění 92 043 tis. Kč, sazba daně z příjmu je 19 %.

## **Řešení**

### **Postup dle IAS 11**

V současné době spadá vývoj softwaru do IAS 11 jako smlouva o zhotovení.

V průběhu vývoje informačního systému bude docházet k vykazování výnosů na základě metody procenta rozpracovanosti, kde procento dokončení bude stanoveno metodou cost-to-cost (vynaložených nákladů).

Procento dokončení v roce 2014 je:  $\frac{7\,000\,000}{25\,000\,000} = 0,28 \Rightarrow 28\%$

V roce 2015 pak:  $\frac{7\,000\,000 + 9\,000\,000}{25\,000\,000} = 0,64 \Rightarrow 64\%$

---

<sup>11</sup> Sazba byla stanovena jako průměrná hodnota z aktuálně nabízených produktů komerčních bank a informací zjištěných přímým dotazováním v konkrétních komerčních bankách. Toto dotazování probíhalo prostřednictvím e-mailu.



$$\text{V roce 2016 pak: } \frac{7\,000\,000 + 9\,000\,000 + 9\,000\,000}{25\,000\,000} = 1 \Rightarrow 100\%$$

Výnos plynoucí z poskytnuté licence musí být zúčtován v souladu s IAS 18 a musí být dodržen akruální princip. Jelikož částka připadající na licenci je oddělitelná a činí 4 mil. Kč a služba bude probíhat až po celkovém předání systému, musí být tato částka odečtena z celkové transakční ceny a výnos z licence vykázán v příslušných letech.

$$\text{Výnosy z licence pro rok 2016 jsou ve výši: } \frac{4\,000\,000}{2 \times 12} \times 2 = 333\,333 \text{ Kč}$$

$$\text{Pro rok 2017 to bude: } \frac{4\,000\,000}{2 \times 12} \times 12 = 2\,000\,004 \text{ Kč}$$

$$\text{Pro rok 2018 to bude: } \frac{4\,000\,000}{2 \times 12} \times 10 = 1\,666\,663 \text{ Kč}$$

Aby byl dodržen princip věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, musí být sjednané odložené platby převedeny diskontováním na současnou hodnotu. Před diskontováním bude ještě odečtena částka připadající na licenci, aby nedošlo ke dvojímu uznání výnosu (z plateb v prvních letech kontraktu a podruhé v letech trvání licence). Pro diskontování je použit vzorec č. 1.

Tab. 5 Současná hodnota splátek u IAS

Rok	Splátka	Současná hodnota
2014	8 250 000	7 827 324
2015	12 375 000	11 139 456
2016	12 375 000	10 568 744
Celkem	33 000 000	29 535 524

Nyní budou použity vypočtené koeficienty procenta dokončení pro stanovení výše uznatelných výnosů:

- 2014:  $0,28 \times 29\,535\,524 = 8\,269\,947 \text{ Kč}$
- 2015:  $0,64 \times 29\,535\,524 - 8\,269\,947 = 10\,632\,788 \text{ Kč}$
- 2016:  $1 \times 28\,072\,131 - 8\,269\,947 - 10\,632\,788 = 10\,632\,788 \text{ Kč}$

Následující tabulka obsahuje shrnutí, jak bude probíhat vykázání výnosů a nákladů v jednotlivých letech.

Tab. 6 Výše vykázaných výnosů a nákladů dle současných IAS

Rok	Výše vykázaných výnosů v Kč	Výše vykázaných nákladů v Kč
2014	8 269 947	7 000 000
2015	10 632 788	9 000 000
2016	10 966 121	9 000 000
2017	2 000 004	
2018	1 666 663	
Celkem	33 535 524	25 000 000

Nyní je nutné vypočítat hodnoty ukazatelů rentability ROA a ROE v jednotlivých letech. Pro zjednodušení bude abstrahováno od ostatních účetních operací. Celková vyfakturovaná a uhrazená částka v jednotlivých letech byla: první rok 9 250 tis. Kč, druhý a třetí rok 13 875 tis. Kč. Při výpočtu hodnoty ROA původní zisk před zdaněním zvýšíme o hodnotu vykázaných výnosů a snížíme o náklady a hodnotu celkových aktiv zvýšíme o hodnotu fakturované a uhrazené částky. Pro rok 2014 bude mít ukazatel ROA po použití vzorce č. 2 hodnotu:

$$ROA = \frac{107\,322\,000 + 8\,269\,947 - 7\,000\,000}{926\,180\,000 + 9\,250\,000} \times 100 = 11,61 \%$$

U výpočtu ROE bude použit vzorec č. 3 a původní čistý zisk se navýší o vykázaný výnos snížený o příslušné náklady a o daň z příjmu, hodnota vlastního kapitálu zůstane stejná:

$$ROE = \frac{92\,043\,000 + (1 - 0,19) \times (8\,269\,947 - 7\,000\,000)}{526\,638\,000} \times 100 = 17,67 \%$$

Stejný výpočet byl proveden i pro následující roky a vyšly hodnoty uvedené v následující tabulce. Tyto hodnoty budou následně porovnány s hodnotami ukazatelů po aplikaci postupu dle IFRS 15.

Tab. 7 ROA, ROE u IAS

Rok	2014	2015	2016	2017	2018
ROA v %	11,61	11,59	11,63	11,05	11,01
ROE v %	17,67	17,73	17,78	17,79	17,73

### **Postup dle IFRS 15**

Při uzavření smlouvy vznikl firmě ALFA závazek poskytnout službu. Závazek se bude snižovat třemi dílčími dodávkami služby dle domluveného harmonogramu. Bude použit pětistupňový model:

1. Identifikace smlouvy – musí být posouzena požadovaná kritéria na smlouvu. Případ splňuje všechna potřebná kritéria, proto lze použít postup dle IFRA 15.

Tab. 8 Splnění podmínek IFRA 15

Podmínka	Splnění	Poznámka
Schválení zúčastněnými stranami, písemná nebo ústní forma	ano	1. 6. 2014, písemně
Identifikace práv smluvních stran při převodu zboží/slужby	ano	podepsání předávacího protokolu
Určení platebních podmínek	ano	37 mil. Kč v ročních splátkách na bankovní účet
Pravděpodobnost obdržení protiplnění	ano	dlouhodobý klient

2. Identifikace plnění:
  - vývoj centrálního informačního systému,
  - proškolení uživatelů a instalace do hardwarového zařízení klienta,
  - licence k užívání.
3. Stanovení ceny transakce – cena transakce je stanovena jako fixní částka ve výši 37 mil. Kč. Z důvodu odložených plateb je zde také nutné diskontovat splátky. Výpočet diskontování proběhne stejně jako v předchozím postupu, rozdíl nastává pouze v tom, že při diskontování nebude od celkové ceny odečtena hodnota připadající na licenci (zdůvodnění na následující straně).

Tab. 9 Současná hodnota splátek u IFRS 15

Rok	Splátka	Současná hodnota
2014	9 250 000	8 776 091
2015	13 875 000	12 489 693
2016	13 875 000	11 849 804
Celkem	37 000 000	33 115 588

4. Alokace ceny transakce – rozdělení ceny bylo ve smlouvě stanoveno na:
  - vývoj systému 23 mil. Kč
  - instalace, školení 10 mil. Kč
  - licence 4 mil. Kč

5. Vykázání výnosů – zde dochází k vykázání výnosů postupně v době splnění (předání na základě předávacího protokolu) první, druhé a třetí fáze a to v takové výši protiplnění, která byla pro danou fázi stanovena.

Výnos 4 mil. Kč plynoucí z licence úzce souvisí s poskytnutou službou (nejedná se tedy o odlišnou službu), a proto bude rozpoznán, jak je uvedeno v IFRS 15 odstavci B54, společně s ostatními službami sjednanými ve smlouvě postupně v průběhu trvání smlouvy. Zde nastává významná odlišnost od předchozího postupu v souladu se současně platnými IAS.

V roce 2014 proběhne dokončení a předání první fáze vývoje softwaru, na kterou připadá 30 % z celkové transakční ceny, tj. 11 100 tis. Kč. Přestože vyfakturováno a uhrazeno bylo pouze 9 250 tis. Kč, vykázáno jako výnos bude 9 934 676 Kč (30 % z 33 115 588), protože první část vyvíjeného systému a kontrola nad produktem byla fakticky převedena na zákazníka a tím byla splněna podmínka pro vykázání výnosu. Tato situace, kdy došlo dříve k převodu služby na zákazníka před platbou v plné výši odpovídající za první část systému, je pohledávkou firmy vůči klientovi ve výši 1 850 tis. Kč a ta musí být zveřejněna v účetních výkazech.

V roce 2015 celková částka vystavených a uhrazených faktur činí 13 875 tis. Kč, ale smluvní část protiplnění připadající na druhou část softwaru, která byla předána zákazníkovi, činí 12 950 tis. Kč (35 % z 37 mil. Kč), hodnota vykázaných výnosů je 11 590 456 Kč (35 % z 33 115 588). Nyní je situace opačná než v roce 2014, tj. vznikl závazek účetní jednotce vůči klientovi (snížila se pohledávka z předchozího roku) ve výši 925 tis. Kč.

V následujícím roce 2016 je situace stejná jako v roce 2015, čili výše uznatelných výnosů je 11 590 456 Kč, zvýšil se závazek o 925 tis. Kč, došlo k vyrovnání pohledávky z roku 2014, k úhradě celkové transakční ceny a převedení poslední části vyvíjeného softwaru na zákazníka.

Tab. 10 Výše vykázáných výnosů a nákladů dle IFRS 15

	Fakturováno v Kč	Výše vykázáných výnosů v Kč	Výše vykázáných nákladů v Kč
2014	9 250 000	předána 1. fáze vývoje	7 000 000
		9 934 676	
2015	13 875 000	předána 2. fáze vývoje	9 000 000
		11 590 456	
2016	13 875 000	předána 3. fáze vývoje	9 000 000
		11 590 456	
Celkem	37 000 000	33 115 588	25 000 000

Nyní opět provedeme stejným způsobem výpočet ukazatelů rentability ROA a ROE ve všech letech, jen aktualizujeme výši vykázáných výnosů, výsledky obsahuje následující tabulka.

Pro rok 2014:

$$ROA = \frac{107\,322\,000 + 9\,934\,676 - 7\,000\,000}{926\,180\,000 + 9\,250\,000} \times 100 = 11,79\%$$

$$ROE = \frac{92\,043\,000 + 0,81 \times (9\,934\,676 - 7\,000\,000)}{526\,638\,000} \times 100 = 17,93\%$$

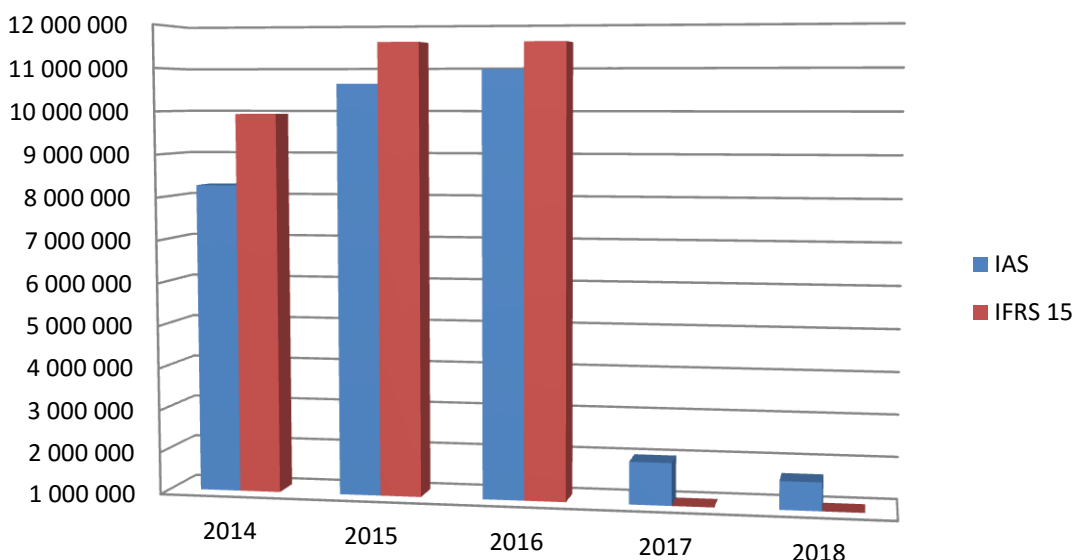
Tab. 11 ROA, ROE u IFRS 15

Rok	2014	2015	2016	2017	2018
ROA v %	11,79	11,69	11,69	11,59	11,59
ROE v %	17,93	17,88	17,88	17,48	17,48

### **Porovnání obou postupů**

Nyní je na místě oba provedené postupy rozpoznání výnosů porovnat. To zobrazuje následující graf. Na první pohled je zřejmé, že velký rozdíl nastal v letech 2014, 2017 a 2018. Rozdíl je způsoben jiným vykázáním poskytnuté licence. V souladu s IAS 18 nastalo vykázání výnosů až v posledních dvou letech ve výši 2 mil. Kč a 1,66 mil. Kč, zatímco podle IFRS 15 byly nulové, protože byly vykázány v průběhu trvání smlouvy. Oproti tomu v roce 2016 se hodnoty obou postupů nejvíce přiblížily. Tím v případě použití IFRS 15 dojde k dřívějšímu vykázání vyšší hodnoty výnosů.

Obr. 5 Porovnání výnosů dle IAS 11 a IFRS 15

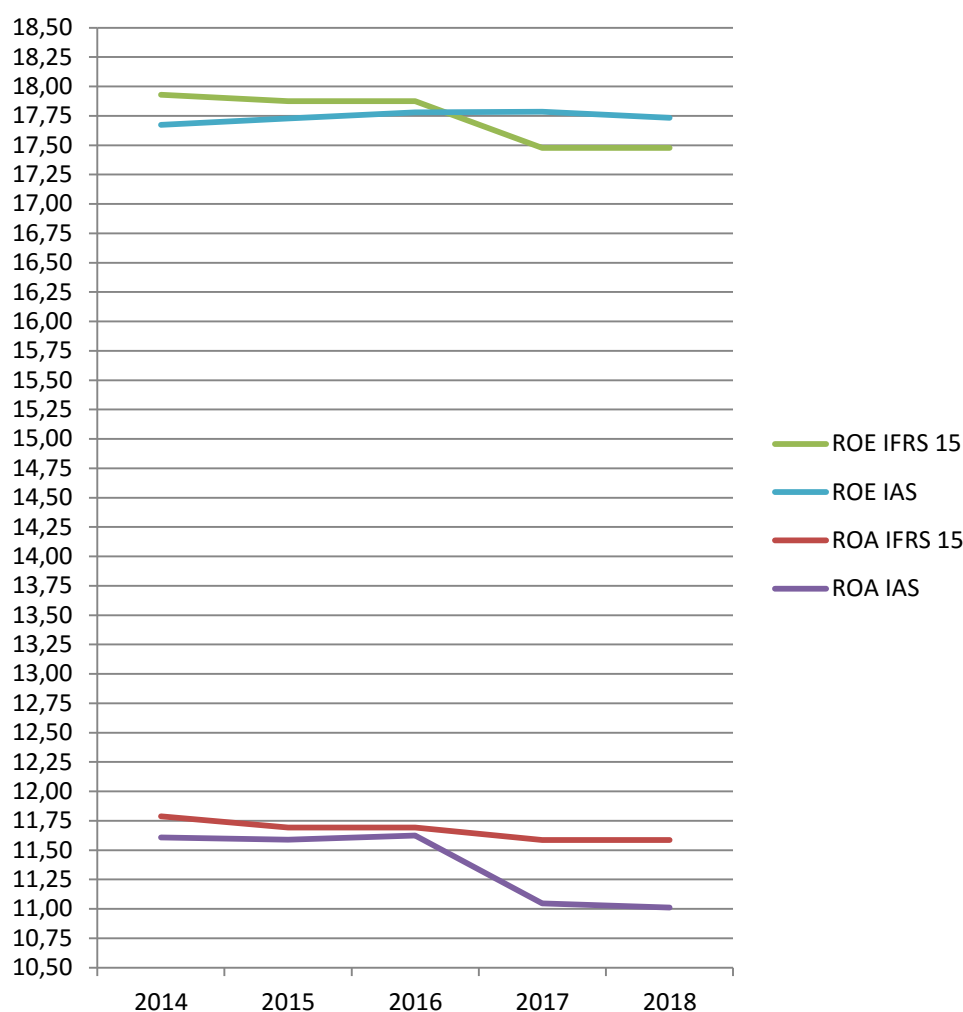


Důležitým aspektem je, jak jednotlivé postupy ovlivnily výkonnostní ukazatele. Po provedení analýzy výše uvedených výsledků je zřejmé, že skutečně vznikly rozdíly mezi ukazateli rentability ROA a ROE.

V případě ukazatele ROE je průběh velmi podobný jen s malým rozdílem mezi hodnotami. Avšak v prvních letech kontraktu je vyšší hodnota ukazatele u postupu dle IFRS 15. Nicméně v roce 2016 došlo k vyrovnání hodnot a následně nastal razantní pokles ROE. U postupu dle IFRS 15 byl pokles vysoký. Dle současně platných IAS došlo k pozvolnému nárůstu a následně opět k poklesu ROE. Tento pokles je důsledkem toho, že u IAS byla v letech 2017 a 2018 rozpoznána licence, zatímco v případě IFRS 15 byla rozložena rovnoměrně v předchozích letech. Tato skutečnost způsobila, že hodnoty ukazatele v případě postupu dle IAS převýšily hodnoty u IFRS 15. Dále můžeme říci, že se zvyšující se dobou kontraktu se budou rozdíly ukazatelů na začátku kontraktu zvyšovat. To lze nazvat jako dopředné vykazování.

Co se týká ukazatele ROA, ten byl u postupu dle IAS 11 podhodnocen po celou dobu kontraktu. To znamená, že při porovnávání společnosti s ostatními podnikatelskými subjekty byla firma ALFA znevýhodněna. Hodnota ROA signalizovala pro investory nižší rentabilitu aktiv, což by při srovnávání s konkurencí mohlo mít negativní dopad na rozhodování investoru při výběru subjektu, do kterého budou investovat. Postup dle IFRS 15 by měl ovlivnit hodnoty finančních ukazatelů tak, aby lépe odpovídaly skutečnosti.

Obr. 6 Porovnání ukazatelů



### 8.1.2 Situace 2

Společnost BETA je prodejcem vlastního produktu a to účetního softwaru.

Společnost BETA 1. 1. 2015 uzavřela s klientem K2 licenční smlouvu, jejímž plněním je dodání účetního programu v kompletní verzi pro pět klientových počítačů plus podpora (ta zahrnuje aktualizace programu a podporu v případě výskytu jakýchkoli problémů se softwarem po celou dobu trvání smlouvy) na dva roky od data uzavření smlouvy. Po uplynutí této doby bude nutné pro prodloužení platnosti licence uzavřít novou smlouvu. Ve stejný den proběhla úhrada faktury i předání licenčního kódu pro aktivaci produktu. Celková smluvní cena je stanovena na 50 000 Kč bez DPH.

Informace pro výpočet finančních ukazatelů:

- zisk před zdaněním: 53 221 tis. Kč,
- zisk po zdanění: 43 239 tis. Kč,
- hodnota aktiv celkem: 353 016 tis. Kč,
- hodnota vlastního kapitálu: 208 443 tis. Kč,
- sazba daně z příjmu: 19 %.

## Řešení

### Postup dle IAS 18

U výnosů plynoucích ze služeb se postupuje dle IAS 18 a výnos bude rozpoznáván od prvního dne platnosti licence. Současně bude rozpoznán jak výnos z licenčních poplatků, tak i výnos ze sjednané podpory, protože se jedná o spojené transakce a částka za podporu je neoddělitelná. Musí být dodržen aktuální princip.

Celková částka 50 000 Kč bude rozdělena do dvou let a výnos vykazován postupně:

- v roce 2015 ve výši 25 000 Kč,
- v roce 2016 ve výši 25 000 Kč.

Hodnoty vypočtených ukazatelů zobrazuje následující tabulka.

Tab. 12 ROA, ROE

v %	2015	2016
ROA	15,0810	15,0832
ROE	20,7535	20,7535

### Postup dle IFRS 15

Aplikace pětistupňového modelu:

- 1) Identifikace smlouvy – písemně uzavřená smlouva splňující všechny náležitosti dle IFRS 15.
- 2) Identifikace plnění – zde je nutné oddělení jednotlivých plnění smlouvy:
  - licence k užívání,
  - podpora.
- 3) Stanovení ceny transakce – celková cena transakce sjednána ve výši 50 000 Kč.
- 4) Alokace ceny transakce – zde je nutné alokovat transakční cenu na jednotlivá plnění smlouvy. Jelikož smlouva neobsahuje, jaká část ceny přísluší každé službě, bude použita metoda samostatné prodejní ceny zjištěné provedením průzkumu trhu s účetními softwary. Bylo zjištěno, že v průměru se samostatná prodejní cena takového programu pohybuje na trhu okolo 38 000 Kč na dva



roky, podpora 7 000 Kč na 1 rok. Alokace transakční ceny pak bude:

- licence 36 538 Kč ( $\frac{38\,000}{38\,000+2 \cdot 7\,000} * 50\,000$ ),
- podpora 13 462 Kč ( $\frac{14\,000}{38\,000+2 \cdot 7\,000} * 50\,000$ ).

Po přepočtu hodnot na jeden rok:

licence 18 269 Kč,

podpora 6 731 Kč.

- 5) Vykázání výnosů – licence je charakteru neodlišné služby, protože je úzce spojena s druhou poskytnutou službou - podporou, proto bude výnos rozpoznán společně od prvního dne předání softwaru a dodržen akruální princip.

$$2015: 18\,269 + 6\,731 = 25\,000 \text{ Kč}$$

$$2016: 18\,269 + 6\,731 = 25\,000 \text{ Kč}$$

Hodnoty ukazatelů rentability v případě IFRS 15 jsou:

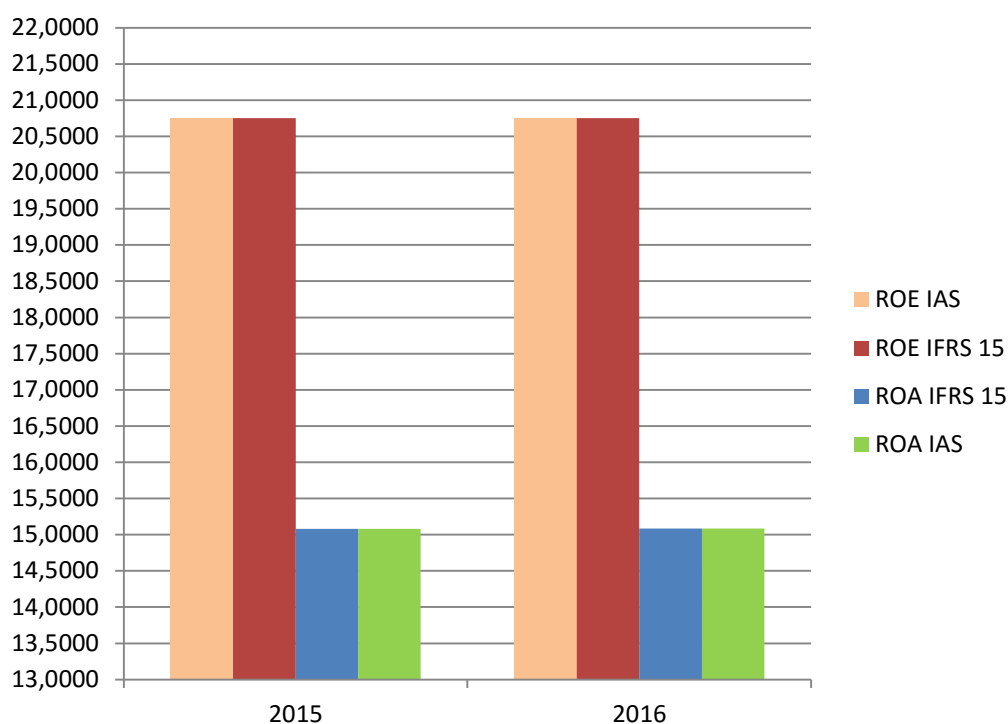
Tab. 13 Ukazatelé IFRS 15

v %	2015	2016
ROA	15,0810	15,0832
ROE	20,7535	20,7535

### **Porovnání obou postupů**

Následující graf zobrazuje porovnání výsledných výší vykázaných výnosů a hodnot ukazatelů z předchozích výpočtů a lze vidět, že jsou naprosto shodné. Přestože byla v postupu dle nového IFRS 15 použita jiná metodika výpočtu pro uznání výnosů, v hodnotě vykázaných výnosů nevznikl žádný rozdíl. Tento příklad zobrazuje, že implementace IFRS 15 způsobí pro účetní jednotky vyšší náročnost na postup stanovení výše uznatelných výnosů. Klade důraz na přesnější vykazování, práci s odhady a zveřejňovat v účetních výkazech více informací. Tato náročnost roste také s množstvím uzavřených smluv s klienty.

Obr. 7 Porovnání výsledků



## 8.2 Oblast telekomunikací

Zásadní změnu v oblasti telekomunikací přináší implementace nového IFRS 15 s povinností oddělovat jednotlivé položky smlouvy a alokovat cenu na jednotlivá plnění. Tyto změny jsou obsaženy ve druhém a čtvrtém kroku pětistupňového modelu. Přičemž současný IAS 18 neobsahuje postup pro více druhů plnění.

Mezi vedoucí telekomunikační společnosti na českém trhu patří O2 Czech Republic a.s., T-Mobile Czech Republic a.s. a Vodafone Czech Republic a.s. Jak z posláních těchto firem vyplývá, typickými situacemi, které generují jejich výnosy, jsou smlouvy uzavírané s klienty na poskytnutí hlasových tarifů, připojení k internetu, televizní připojení, mobilní internet, prodej mobilních telefonů, modemů a dalšího příslušenství.

Následující příklady ukáží změny způsobené aplikací metod dle IFRS 15. Na prvním příkladu budou zobrazeny změny způsobené povinností alokovat transakční cenu a v druhém případě změny způsobené jiným zachycením nákladů na získání klienta pomocí zprostředkovatele.

### **8.2.1 Situace 3**

Zákazník Z3 si 1. 3. 2016 sjednal v prodejně telekomunikační společnosti GAMA nákup tabletu Lenovo společně s mobilním internetem 10 GB. Aby na tablet obdržel zvýhodněnou cenu, musí podepsat smlouvu na dva roky. Cenová nabídka je následující:

- 649 Kč měsíční poplatek za mobilní internet,
- 6 495 Kč cena tabletu.

Fakturace a jejich úhrada za internet bude probíhat měsíčně. Tablet účetní jednotka pořídila pravděpodobně za 6 000 Kč. Průměrná cena tabletu na trhu je v době uzavření smlouvy okolo 9 000 Kč a cena internetu stejných specifikací 800 Kč. V příkladu bude pro zjednodušení abstrahováno od variabilního plnění v podobě čerpání služeb nad rámec tarifu.

### **Řešení**

#### ***Současný postup***

Jak již bylo zmíněno v kapitole číslo 4, v současnosti telekomunikační společnosti vykazují výnosy podle přijatých plateb od zákazníka na základě postupné fakturace k poskytnuté službě. Při sjednání nákupu bude jednorázově vystavena faktura na úhradu tabletu a měsíční poplatek za internet, celkem 7 144 Kč. Každý následující měsíc bude vystavena a uhrazena faktura za internet ve výši 649 Kč. Celkem za rok 2016 jsou vykázány výnosy ve výši 12 985 Kč, v roce 2017 celkem 7 788 Kč, v roce 2018 pouze 1 298 Kč. Částka 6 000 Kč nabývá charakteru nákladů na prodané zboží.

Tab. 14 Situace 3 – Výnosy dle současných postupů

Datum	Operace	Výnos (Kč)
1. 3. 2016	Uskutečnění nákupu	$6\,495 + 649 = 7\,144$
1. 4. – 1. 12. 2016	Měsíční fakturace internetu	$9 * 649 = 5\,841$
Celkem výnosy za rok 2016		12 985
2017 – 1. 12. 2017	Měsíční fakturace internetu	$12 * 649 = 7\,788$
2018 – 1. 2. 2018	Měsíční fakturace internetu	$2 * 649 = 1\,298$
Celkem výnosy za kontrakt		22 071

### **Postup dle IFRS 15**

Pětistupňový model přináší náročnější postup, zejména musí být stanovena celková transakční cena, která bude následně alokována na bázi relativních reálných hodnot.

- 1) Identifikace smlouvy – písemně uzavřená smlouva splňující všechny náležitosti dle IFRS 15.
- 2) Identifikace plnění – určení jednotlivých plnění smlouvy:
  - tablet – prodej zboží,
  - mobilní internet – poskytnutí služby.
- 3) Stanovení ceny transakce – celková cena transakce je 22 071 Kč ( $6\,495 + 12 * 649$ ).
- 4) Alokace ceny transakce – stejně jako u příkladu Situace 2, je v tomto kroku modelu potřeba alokovat celkovou transakční cenu na jednotlivá plnění smlouvy. Samostatná prodejní cena tabletu je 9 000 Kč, mobilní internet 800 Kč měsíčně (za celou dobu transakce  $800 * 12 = 19\,200$  Kč). Alokace transakční ceny na bázi reálných hodnot pak bude:

- tablet  $7\,044$  Kč  $\left(\frac{9\,000}{9\,000+19\,200} * 22\,071\right)$ ,

- mobilní internet  $15\,027$  Kč  $\left(\frac{19\,200}{9\,000+19\,200} * 22\,071\right)$ .

5) Vykázání výnosů – výnosy budou postupně vykázány na základě výše vypočtené reálné hodnoty.

$$\begin{aligned}
 2016: \text{ při uzavření smlouvy:} & \quad 7\,044 + \frac{15\,027}{24} = 7\,670 \text{ Kč} \\
 & \quad \text{následující měsíce:} \quad 9 * 626 = 5\,634 \text{ Kč} \\
 & \quad \text{celkem vykázané výnosy:} \quad 7\,670 + 5\,634 = 13\,304 \text{ Kč} \\
 2017: & \quad 12 * 626 = 7\,512 \text{ Kč} \\
 2018: & \quad 2 * 626 = 1\,252 \text{ Kč} \\
 \text{Celkem vykázané výnosy za kontrakt:} & \quad 22\,068 \text{ Kč}^{12}
 \end{aligned}$$

Jelikož je částka vykázaných výnosů v okamžiku uzavření smlouvy vyšší než hodnota přijaté částky, vzniká tak smluvní aktivum z prodeje zboží ve výši 549 Kč (7 044 – 6 495) a z prodeje služeb vznikne smluvní závazek ve výši 23 Kč (649 - 626) snižující smluvní aktivum. Celý tento postup znázorňuje následující schéma.

Tab. 15 Schéma zaúčtování postupu dle IFRS 15

Pohledávka		Peněžní prostředky		Zboží		Náklady na prodané zboží	
1)7144	7144 (3	3)7144			6000(2	2)6000	
4) 649	649 (5	5) 649					
Výnos ze služby		Výnos za zboží		Smluvní aktivum			
	626 (1		7044 (1	1)549	23 (1		
	626 (4				23 (4		

### Legenda

- 1) Vystavení faktury na tablet a internet první měsíc, vznik smluvního aktiva a jeho snížení
- 2) Vyskladnění tabletu
- 3) Úhrada faktury
- 4) Fakturace následující měsíce
- 5) Úhrada měsíčních faktur

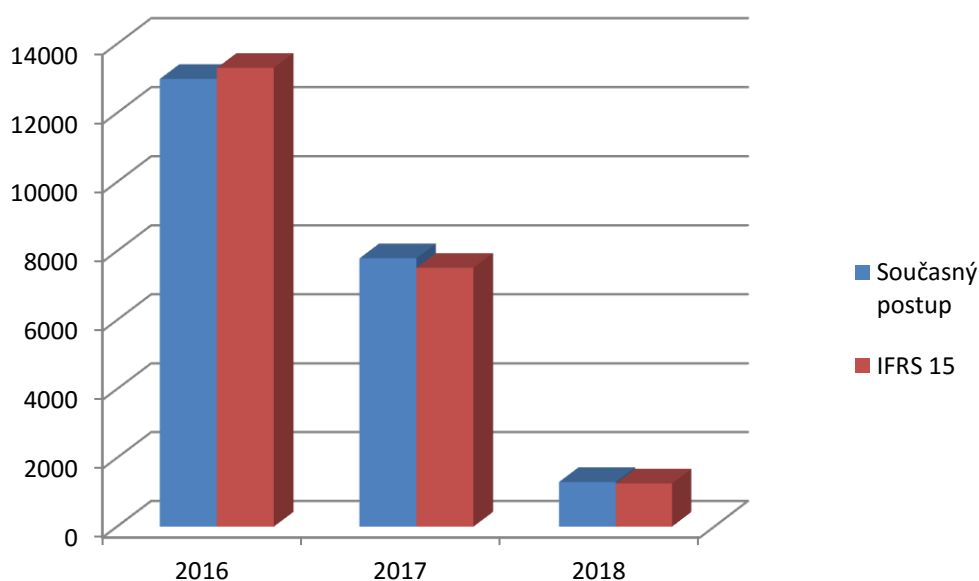
### **Porovnání výsledků jednotlivých postupů**

Jak je vidět z grafu, aplikací pětistupňového modelu došlo v prvním roce ke zvýšení vykázaných výnosů, ve druhém roce kontraktu ke snížení

<sup>12</sup> Rozdíl 3 Kč oproti celkové transakční ceně je způsoben zaokrouhlováním v průběhu výpočtu.

a v posledním roce se hodnoty dle obou postupů sobě nejvíce přibližují. To má následně vliv i na hodnotu ukazatelů ROA i ROE, protože došlo ke změně hodnot na výnosových účtech oproti hodnotám v prvním postupu. Nadhodnocená hodnota ukazatelů v prvním roce může ovlivnit rozhodování investorů. Jelikož se jedná o stejnou operaci jen s jiným postupem zaúčtování, je nezbytné pro správné porozumění uvádět ve finančních výkazech podrobnější informace, jaký model účtování je použit a že právě z toho důvodu nastávají rozdíly.

Tab. 16 Porovnání vykázaných výnosů



Zde byla znázorněna vyšší náročnost na postup vykazování výnosů a s tím související rozdíly v rozpoznaných výnosech.

Další rozdíl by nastal, pokud by si společnost GAMA účtovala aktivační poplatek. Ten by byl dle IFRS časově rozložen do všech účetních období po dobu trvání kontraktu.

### 8.2.2 Situace 4

Telekomunikační společnost DELTA nabízí připojení k internetu a k tomu WiFi modem. Pořizovací cena modemu je 1 000 Kč, samostatná prodejní cena na trhu je 1 500 Kč. Cena WiFi modemu pro zákazníka v rámci nabídky je 500 Kč, měsíční poplatek za připojení k internetu činí 1 200 Kč, služba je poskytnuta na dobu dvou let, fakturace a její úhrada probíhá měsíčně.

Zájem o tuto nabídku má zákazník A, který uskuteční nákup 1. 1. 2015 přímo na prodejně, a zákazník B, který si pořídí připojení k internetu také 1. 1. 2015 ale přes zprostředkovatele. Zprostředkovateli

náleží od společnosti DELTA za uskutečnění prodeje provize 2 000 Kč. Pro zjednodušení bude příklad abstrahován od aktivačních poplatků a od časové hodnoty peněz.

## Řešení

### Současný postup

Při postupování podle současných postupů v případě přímého prodeje bude výnos vykázán v okamžiku uskutečnění ve výši 500 Kč, což je výnos z prodaného zboží (modemu) a každý následující měsíc poplynou výnosy ze služby (připojení k internetu) ve výši 1 200 Kč. Za rok 2015 to činí celkem 14 900 Kč, za rok 2016 pak 14 400 Kč. Provize zprostředkovateli se zde nevyskytuje.

U nepřímého prodeje je provize uhrazená zprostředkovateli vykázána jako náklad k okamžiku uskutečnění prodeje. Dále je vidět, že u této varianty dosahuje společnost DELTA nižšího zisku. To je zobrazeno v následující tabulce.

Tab. 17 Současný postup

v Kč	Přímý prodej			Nepřímý prodej		
	2015	2016	Celkem	2015	2016	Celkem
Výnos – modem	500		500			
Výnos – internet	14 400	14 400	28 800	14 400	14 400	28 800
Výnosy celkem	14 900	14 400	29 300	14 400	14 400	28 800
Náklady na pořízení modemu	1 000		1 000			
Náklad - provize			0	1 200		1 200
Náklady celkem	1 000	0	1 000	1 200	0	1 200
HV z kontraktu	13 900	14 400	28 300	13 200	14 400	27 600

### Postup dle IFRS 15

Při aplikaci postupu IFRS 15 v případě přímého prodeje musí být výnos vykázán na bázi relativní reálné hodnoty, jejíž výpočet je stejný jako v předchozím příkladu. V důsledku toho je zde první rok kontraktu vykázán vyšší výnos a vzniká smluvní aktivum.

V případě nepřímého prodeje zde nastává významná odlišnost v zachycení nákladů spojených s vyplacenou provizí. Dle IFRS 15 je provize klasifikována jako přírůstkový náklad, který musí být kapitalizován (zahrnut do aktiv společnosti). Do nákladů se tato položka dostane až formou postupné amortizace. To vše je zachyceno v následující tabulce.

Tab. 18 Postup dle IFRS 15

v Kč	Přímý prodej			Nepřímý prodej		
	2015	2016	Celkem	2015	2016	Celkem
Výnos – modem	1 450,5		1 450,5			
Výnos – internet	13 924,7	13 924,7	27 849,5	14 400	14 400	28 800
Výnosy celkem	15 375,2	13 924,7	29 300	14 400	14 400	28 800
Náklady na pořízení modemu	1 000		1 000			
Náklad - provize			0			0
Náklad - amortizace provize				600	600	1 200
Náklady celkem	1 000	0	1 000	600	600	1 200
HV z kontraktu	14 375,2	13 924,7	28 300	13 800	13 800	27 600

### **Porovnání postupů**

Při srovnání jednotlivých výsledků vidíme, že rozdíl byl způsoben vykázáním výnosů na bázi reálné hodnoty, kapitalizací provize a její následné amortizace. Ve třetí části následující tabulky je přesně vidět, ve kterých položkách došlo ke změně a v jaké výši. Aplikací IFRS 15 budou u přímého prodeje v prvním roce kontraktu vykazovány vyšší výnosy než při použití současných postupů, toto navýšení bude v druhém roce vyrovnáno. V případě nepřímého prodeje nebude ovlivněna výše vykázáných výnosů, ale nákladů, které místo vykázání pouze jednorázově v prvním roce, budou rozloženy prostřednictvím amortizace rovnoměrně do obou let. V případě přímého prodeje dojde k ovlivnění ukazatelů ROA a ROE a to v prvním roce k jejich růstu, naopak v druhém roce k poklesu. Co se týká nepřímého prodeje, hodnoty ukazatelů se v prvním roce zvýšily a ve druhém klesly o stejnou hodnotu jako nejprve vzrostly. Vzniklé rozdíly jsou velmi nízké částky, nicméně při zohlednění množství uzavřených smluv se bude jednat o významně vysoké hodnoty. To bude konkrétně znázorněno v další kapitole Diskuze.



Tab. 19 Porovnání výsledků postupů

v Kč	Přímý prodej			Nepřímý prodej		
	Současný postup					
	2015	2016	Celkem	2015	2016	Celkem
<b>Výnosy</b>	<b>14 900</b>	<b>14 400</b>	<b>29 300</b>	<b>14 400</b>	<b>14 400</b>	<b>28 800</b>
Náklady	1 000	0	1 000	1 200	0	1 200
HV	13 900	14 400	28 300	13 200	14 400	27 600
ROA	37,88	39,27		36,47	39,27	
ROE	76,30	78,32		73,46	78,32	
	IFRS 15					
<b>Výnosy</b>	<b>15 375,25</b>	<b>13 924,75</b>	<b>29 300</b>	<b>14 400</b>	<b>14 400</b>	<b>28 800</b>
Náklady	1 000	0	1000	600	600	1200
HV	14 375,25	13 924,75	28 300	13 800	13 800	27 600
ROA	38,83	38,31		37,68	38,06	
ROE	78,22	76,40		75,89	75,89	
	Rozdíly v hodnotách					
<b>Výnosy</b>	<b>475,25</b>	<b>-475,25</b>	<b>0</b>	0	0	0
<b>Náklady</b>	0	0	0	<b>-600</b>	<b>600</b>	<b>0</b>
HV	475,25	-475,25	0	600	-600	0
ROA	0,95	-0,96		1,20	-1,21	
ROE	1,92	-1,92		2,43	-2,43	

## 9 Diskuze

Vydání prvního pracovního návrhu nového standardu a s ním návrhu na sjednocení vykazování výnosů v jednom okamžiku pro všechny účetní jednotky by znamenalo razantní změny ve výši vykázaných výnosů zejména v odvětvích jako stavebnictví, strojírenství nebo vývoje softwaru. Tento způsob byl však na základě rozsáhlých připomínek zrušen a v dalším návrhu standardu opět umožněn postup uznávání výnosů v čase. Tím došlo i ke snížení původně očekávaných zásadních rozdílů ve výši vykázaných výnosů. Nicméně i přesto změny v metodických postupech, které IFRS 15 přináší, způsobí rozdíly. To bylo ověřeno v předchozí kapitole. Pro zjištění dopadu implementace IFRS 15 ve vybraných odvětví je nyní potřeba výsledky z individuálních příkladů zobecnit.

Co se týká situace 1, z následující tabulky lze přehledně vidět, že došlo k významným rozdílům. Firmy zabývající se vývojem softwaru na zakázku uzavírají za dané účetní období smlouvy pouze v malém množství, např. v řádech jednotek nebo desítek (s dobou trvání na několik let), avšak s vysokou smluvní cenou. A proto lze významné rozdíly způsobené aplikací IFRS 15 pozorovat již na jedné smlouvě. Tabulka č. 20 zobrazuje relativní vyjádření vzniklého rozdílu vzhledem k celkové smluvní částce. Jedná se o rozdíl od 1,69 % do 5,4 %, průměrně rozdíl činí 3,7 % transakční ceny smlouvy (tedy 1,37 mil.).

Tab. 20 Zobecnění výsledků ze situace 1

Rok	Výše vykázaných výnosů v Kč dle:		Rozdíl v Kč	Relativní vyjádření rozdílu [%]
	IAS	IFRS 15		
2014	8 269 947	9934676	1 664 729	<b>4,50</b>
2015	10 632 788	11590456	957 668	<b>2,59</b>
2016	10 966 121	11590456	624 335	<b>1,69</b>
2017	2 000 004	0	-2 000 004	<b>5,41</b>
2018	1 666 663	0	-1 666 663	<b>4,50</b>

V modelovém příkladu situace 2 byla zobrazena náročnost postupu stanovení výše uznatelných výnosů, který přináší nový IFRS 15. Tento náročný postup zasáhne všechny kontrakty, kde se vyskytuje více plnění, protože na každé z nich musí být přesně alokována příslušná část transakční ceny. Víceprvkové smlouvy se v odvětví IT a telekomunikací vyskytují na denním pořádku. V důsledku toho budou mít společnosti povinnost se více věnovat odhadům a také výšší požadavků na kvalifikaci pracovníků, kteří mají tuto činnost v kompetenci.

Z následující tabulky lze vidět, že rozdíly vzniklé ve výsledcích ze situace 3 činí v relativním vyjádření průměrně 1 % z transakční ceny kontraktu, tj. přibližně 221 Kč. Konkrétní hodnota hladiny významnosti, kterou společnost využívá v účetnictví, je neveřejný údaj. Nicméně na základě údajů z výroční zprávy a uvedené výše dosažených výnosů z telekomunikační činnosti dané společnosti (44,7 mld. Kč) lze předpokládat, že se hladina významnosti může pohybovat minimálně v řádech desetitisíců. Absolutní hodnota rozdílu (221 Kč) vyplývajícího z jednoho kontraktu je v porovnání s hladinou významnosti pro tuto telekomunikační společnost zcela zanedbatelná. Když vzniklý relativní rozdíl bude aplikován na celkové výnosy z telekomunikační činnosti, vyjde absolutní hodnota rozdílu 447 mil. Kč. Tento vliv lze ověřit také zohledněním počtu uzavřených smluv. Telekomunikační společnosti ročně uzavřou s klienty smlouvy, jejichž celkový počet se za dané účetní období pohybuje v řádech tisíců. Z veřejně dostupných informací bylo zjištěno, že daná společnost uzavřela za jedno účetní období 59 000 smluv na dobu 24 měsíců (O2 Czech Republic a. s., 2014). Původně vzniklé rozdíly v řádech stovek korun pak, při zohlednění počtu klientů, dosahují řádů milionů. To již není zanedbatelná částka a má pro společnost významný vliv jak na výsledek hospodaření, tak na finanční ukazatele, potažmo ekonomická rozhodnutí externích uživatelů účetních výkazů.

Tab. 21 Zobecnění výsledků ze situace 3

Rok	Výše vykázaných výnosů v Kč dle:		Rozdíl v Kč	Relativní vyjádření rozdílu [%]
	Současný postup	IFRS 15		
2016	12 985	13 304	319	<b>1,45</b>
2017	7 788	7 512	-276	<b>1,25</b>
2018	1 298	1 252	-46	<b>0,21</b>

Postup zobecnění výsledků situace 4 proběhne stejně jako v předchozím případě. První z následujících tabulek zobrazuje rozdíly způsobené aplikací IFRS 15 a druhá tabulka tyto rozdíly v relativním vyjádření. Je vidět, že v prvním roce trvání smlouvy v případě přímého prodeje došlo ke zvýšení vykázané hodnoty výnosů relativně o 1,62 %, která je následně ve druhém roce kontraktu vyrovnána nižší hodnotou vykázaných výnosů oproti původnímu postupu. U nepřímého prodeje došlo k rozdílu ve vykázaných nákladech o 2,08 % z celkové smluvní částky. Po zohlednění 59 tis. nově uzavřených smluv, by však bylo opět dosaženo rozdílů v řádech milionů korun, což pro společnost činí významný rozdíl oproti původně používanému postupu.

Tab. 22 Výsledky ze situace 4

v Kč	Přímý prodej		Nepřímý prodej	
	2015	2016	2015	2016
Výnosy	475,25	-475,25	0	0
Náklady	0	0	-600	600
HV	475,25	-475,25	600	-600

Tab. 23 Zobecnění výsledků ze situace 4

v %	Přímý prodej		Nepřímý prodej	
	2015	2016	2015	2016
Výnosy	<b>1,62</b>	<b>1,62</b>	0	0
Náklady	0	0	<b>2,08</b>	<b>2,08</b>
HV	1,62	1,62	2,08	2,08

Z výše uvedených výsledů jde vidět, že nová metodika vykazování výnosů způsobí v absolutním vyjádření pouze minimální rozdíly ve vykázaných výnosech. V relativním vyjádření se jedná o rozdíl od 0,21 % do 5,41 % z transakční ceny v závislosti na specifických vlastnostech kontraktu. Jelikož vybrané modelové situace představují stěžejní činnost podniků, budou se rozdíly po zohlednění objemu uskutečněných kontraktů v jejich specifické činnosti za dané období pohybovat v řádech milionů korun ročně. To bude mít následně vliv na ukazatele finanční analýzy, na základě kterých čerpají informace a rozhodují se externí uživatelé výkazů. Například v prvních letech kontraktů, kdy budou novou metodikou vykázány vyšší výnosy než dříve, budou mít ukazatelé vyšší hodnotu a následně pozitivní vliv na ekonomické rozhodnutí potenciálního investora.

## 10 Závěr

Hlavní informací, která zajímá externí uživatele účetních výkazů, je hodnota výsledku hospodaření, kterého daná účetní jednotka dosáhla svojí hospodářskou činností v konkrétním účetním období. Postupy pro sestavení těchto výkazů se mezi největšími systémy, aktuálně používanými ve světě (US GAAP a IFRS), liší. Pro sjednocení těchto systémů byl vydán nový jednotný komplexní standard IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky, který byl cílem konvergenčního projektu IFRS a US GAAP v oblasti výnosů.

Hlavním cílem této práce bylo zjištění dopadů aplikace nového IFRS 15 u podniků, které poskytují služby v oblasti informačních technologií a telekomunikací. Pro dosažení tohoto cíle byly v první části práce představeny stávající systémy US GAAP a IFRS a jednotlivé úpravy vztahující se na rozpoznání, ocenění a vykazování výnosů. Provedenou komparační analýzou těchto systémů byly vymezeny konkrétní problematické oblasti a rozdíly. První návrhy nového standardu vyvolaly bouřlivou diskuzi a reakce z odborné veřejnosti. Z analýzy comment letters lze očekávat, že mezi oblastmi, na které bude mít implementace IFRS 15 zásadní dopad, patří právě IT a telekomunikace. Rady vyslyšely připomínky a vydaly přepracovaný návrh standardu. Druhá verze standardu znovuzavedením vykazování výnosů v průběhu času zmírnila dopad na podniky působící v těchto oblastech, přesto však zde významné rozdíly nastanou.

Dále bylo nezbytné provedení podrobné analýzy finální verze standardu, která byla vydána 28. 5. 2014. Standard nahrazuje všechny dosavadní úpravy vykazování výnosů. IFRS 15 přináší nové termíny, mezi které patří například povinnost plnit nebo transakční cena. Princip standardu spočívá ve vykázání výnosů na základě převodu kontroly nad zbožím nebo službou na zákazníka, čímž došlo k nahrazení momentálně používané metody procenta dokončení. Postup dle nového standardu je založen na pětistupňovém modelu, jehož jednotlivé kroky jsou: Identifikace smlouvy se zákazníkem, Identifikace plnění vyplývajících ze smluv, Stanovení ceny transakce, Alokace ceny transakce na jednotlivá plnění a Vykázání výnosu v případě plnění smlouvy. Pomocí těchto pěti fází má standard přesně zachytit průběh kontraktu. Velké odlišnosti v pokynech přináší zejména krok 2 a 4 a to přesnými instrukcemi pro určení jednotlivých prvků plnění a pro rozdělení celkové transakční ceny na každé z předem vymezených plnění u více prvkových smluv. Dalším jeho specifickým je sjednocení pravidel pro vykazování výnosů plynoucích jak z prodeje zboží, služeb, tak z výstavby hmotných nebo nehmotných aktiv. Všechny druhy jsou nazývány jednotně jako povinnost plnit. Tím došlo k nahrazení mnoha úprav pro specifické oblasti.

Všechny nové pokyny, které standard přináší, znamenají pro účetní jednotky změny. Aplikací IFRS 15 na modelových situacích, které zobrazují nejčastější hospodářskou činnost daných společností, bylo zjištěno, kde se změny nové metodiky nejvíce projeví. V případě softwarových firem jde z výsledků vidět, že nové pojetí poskytnuté licence k softwaru vyvíjeného na zakázku způsobí vyšší hodnotu vykazovaných výnosů v prvních letech trvání kontraktu. V relativním vyjádření se pro představu jedná o zvýšení v rozmezí od 1,69 % do 4,5 % transakční ceny z každé uzavřené smlouvy, v posledních letech kontraktu dojde naopak k vykázání nižší hodnoty výnosů. Procentní rozdíl se bude lišit v závislosti na podmínkách a na specifikacích konkrétních smluv. V dalším případě bylo zjištěno, že aplikace pětistupňového modelu podle IFRS 15 u víceprvkových smluv nezpůsobí rozdíl ve výši uznaných výnosů, nýbrž zvýší náročnost metodiky jejich vykazování.

Na dalších dvou situacích byl vidět dopad aplikace IFRS 15 na typických smlouvách na datové či hlasové tarify v oblasti telekomunikací. Rozdíl v prvním případě vznikl nahrazením současně používaného principu vykazování na základě přijatých plateb novou metodikou a alokací celkové ceny na jednotlivé prvky smlouvy za použití samostatně prodejní ceny. Tím je způsobeno, že telekomunikační společnosti budou vykazovat v prvním roce trvání smlouvy výkazy o 1,45 % z ceny transakce, než vykazují účetní jednotky v současnosti. V druhém případě bylo zobrazeno zachycení výnosů v případě přímého a nepřímého prodeje. Provize vyplacené zprostředkovateli budou v souladu s novými pokyny kapitalizovány a do výsledku hospodaření se promítnou až prostřednictvím amortizace. Výše vykázaných výnosů bude v případě přímého prodeje v prvním roce vyšší o 1,62 % ze smluvní ceny každé uzavřené smlouvy, u nepřímého prodeje budou v prvním roce nižší náklady o 2 %.

Nový standard splnil svůj účel eliminovat rozdíly, sjednotit postupy mezi účetními systémy a zvýšit srovnatelnost účetních výkazů. Dále by měl také zajistit věrné a poctivé zobrazení skutečného stavu, proto se nyní budou externí uživatelé účetních výkazů rozhodovat na základě relevantnějších informací než dříve. Například v případech, kdy bude nyní vykázána vyšší hodnota výnosů než dříve, dojde k pozitivnímu vlivu na ekonomické rozhodnutí potenciálních investorů.

Implementace IFRS 15 ponese v praxi značné náklady na změnu současných účetních postupů a používaných informačních systémů, protože budou používány složitější postupy, které vyžadují více informací. Nejen pro společnosti působící v těchto vybraných oblastech, ale i pro všechny ostatní účetní jednotky, které vykazují dle IFRS nebo US GAAP, bude aplikace nového standardu náročná. Je to způsobeno novými požadavky na stanovení transakční ceny a její následné alokace,

což bude vyžadovat od pověřených pracovníků účetních jednotek vyšší náročnost na odhady. Například odhad variabilní části ceny smlouvy, odhad samostatné prodejní ceny a vyšší množství zveřejňovaných informací o vykazování výnosů ze smluv se zákazníky. Dále se také zvýší nároky na kvalifikaci a odbornost zodpovědných pracovníků. Na zajištění všech těchto požadavků mají společnosti podle současné situace čas do 1. 1. 2018.

## 11 Literatura

- BDO.cz *IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky*. [online] 2014 [cit. 2016-04-06]. Dostupné z: <http://www.bdo.cz/2014-4/ifrs-15-vynosy-ze-smluv-se-zakazniky>.
- BOČEK, M. *Dopady potenciální konvergence systémů US GAAP a IAS/IFRS v oblasti vykazování výnosů*. Brno: MENDELU, 2012.
- BOHUŠOVÁ, H., SVOBODA, P., NERUDO VÁ, D., BOČEK, M. *Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví*. Vyd. 1. Brno: Policy Research Center, c2013, 276 s. ISBN 978-80-87909-00-3.
- BRAGG, S. M. *GAAP 2011: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. New Jersey (USA): Wiley, 2010. 1351 s. ISBN 978-0470-55439-5.
- BŘEZINOVÁ, H. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 224 s. ISBN 978-80-7478-640-2.
- CVEČKOVÁ, M., DEMČÁKOVÁ, I. *Medzinárodné účtovné štandardy pre malé a stredné podniky – historické východiská, vznik, význam a súčasný stav*. [online] 2007 [cit. 2016-04-13]. Dostupné z: <http://www.epi.sk/odborny-clanok/Medzinarodne-uctovne-standardy-pre-male-a-stredne-podniky-historicke-vychodiska-vznik-vyznam-a-sucasny-stav.htm>.
- Český statistický úřad. *IT odborníci podle povolání v České republice*. [online] 2015 [cit. 2016-04-06]. Dostupné z: [https://www.czso.cz/documents/10180/36785880/32018115\\_0805.pdf/cb21da77-ebe8-498d-9f8d-7e35778c1b69?version=1.1](https://www.czso.cz/documents/10180/36785880/32018115_0805.pdf/cb21da77-ebe8-498d-9f8d-7e35778c1b69?version=1.1).
- Český statistický úřad. *Veřejná databáze - ICT sektor v ČR*. [online] 2015 [cit. 2016-04-06]. Dostupné z: [https://vdb.czso.cz/vdbvo2/faces/index.jsf?page=vystup-objekt&evo=&str=&zo=N&udIdent=&pvo=ICT01&pvoch=&vyhltext=&nahled=N&sp=N&nuid=&zs=&skupId=&verze=-1&pvokc=&filtr=G~F\\_M~F\\_Z~F\\_R~F\\_P~S~\\_null\\_null\\_&katalog=31031&z=T](https://vdb.czso.cz/vdbvo2/faces/index.jsf?page=vystup-objekt&evo=&str=&zo=N&udIdent=&pvo=ICT01&pvoch=&vyhltext=&nahled=N&sp=N&nuid=&zs=&skupId=&verze=-1&pvokc=&filtr=G~F_M~F_Z~F_R~F_P~S~_null_null_&katalog=31031&z=T).
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014, 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.



- DVOŘÁKOVÁ, D. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a jejich aplikace v zemědělství (úvod)*. [online] 2012 [cit. 2016-04-13]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d38596v48550-mezinarodni-standardy-ucetniho-vykaznictvi-ifrs-a-jejich-aplikace-v/>.
- Deloitte.com. *IFRS do kapsy 2011*. [online] 2011 [cit. 2016-04-06]. Dostupné z: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/IFRSdoKapsy2011.pdf>.
- E15.cz. *Deloitte: Z českých IT firem nejrychleji roste Logic point*. [online] 2014 [cit. 2016-04-23]. Dostupné z: <http://e-svet.e15.cz/it-byznys/deloitte-z-ceskych-it-firem-nejrychleji-roste-logic-point-1129384>.
- Ec.europa.eu. *Zpráva Komise Evropskému parlamentu a Radě o činnosti nadace IFRS, EFRAG a PIOB v roce 2014*. [online] 2015 [cit. 2016-04-13]. Dostupné z: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/CS/1-2015-461-CS-F1-1.PDF>.
- Eur-lex.europa.eu. *Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů*. [online] 2002 [cit. 2016-04-06]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex:32002R1606>.
- Eur-lex.europa.eu. *NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) č. 1255/2012 ze dne 11. prosince 2012, kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní účetní standard 12, mezinárodní standard účetního výkaznictví 1, mezinárodní standard účetního výkaznictví 13 a výklad Výboru pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví 20*. [online] 2012 [cit. 2016-04-06]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:360:0078:0144:CS:PDF>.
- FASB.org *Accounting standards updates—effective dates*. [online] 2015 [cit. 2016-04-06]. Dostupné z: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1218220137102>.

- Financial Accounting. Series. *Accounting Standards Update, Revenue Recognition (Topic 605)*. [online] 2009 [cit. 2016-04-23]. Dostupné z: <https://asc.fasb.org/imageRoot/62/6844362.pdf>.
- GAAP-IFRS. *Světové účetnictví II online*. [online] 2016 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://www.gaap.cz/cs/su-2-01>.
- GOLA, P. *Kdo sestavuje účetní výkazy dle IFRS nebo US GAAP*. [online] 2009 [cit. 2016-04-06]. Dostupné z: <http://firmy.finance.cz/zpravy/finance/245538-kdo-sestavuje-ucetni-vykazy-dle-ifrs-nebo-us-gaap/>.
- IAS 18. *IAS 18 Výnosy / Revenue*. [online] 2009 [cit. 2016-04-06]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/vynosy-revenue-13-h.html>.
- IAS 11. *Smlouvy o zhotovení / Construction Contracts*. [online] 2008 [cit. 2016-04-06]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/smlouvy-o-zhotoveni-construction-contracts-9-h.html>.
- IASplus.com. *ASC 605 — Revenue Recognition*. [online] 2016 [cit. 2016-04-13]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en-us/standards/fasb/revenue/asc605>.
- IASplus.com. *IFRS 15 — Revenue from Contracts with Customers*. [online] 2016 [cit. 2016-04-20]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>.
- IASplus.com. *Standards*. [online] 2016 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/standards#international-financial-reporting-standards>.
- IFRS 15. *International Financial Reporting Standard 15, Revenue from Contracts with Customers*. United Kingdom, 2014. ISBN 978-1-909704-34-3. [online] Dostupné z: [http://www.efrag.org/Files/EFRAG%20public%20letters/Revenue%20Recognition/IFRS\\_15.pdf](http://www.efrag.org/Files/EFRAG%20public%20letters/Revenue%20Recognition/IFRS_15.pdf)
- IFRS.org. *Comment letters*. [online] 2010 [cit. 2016-04-06]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Pages/Comment-letters.aspx>.
- JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. Praha: Grada, 2011. ISBN 978-80-247-4710-1.

- JURAJDOVÁ, V. *Vybrané rozdíly účtování dle US GAAP, IFRS a účetnictvím platným dle české legislativy v podmínkách TRANS TECHNIK, spol.s.r.o.* Brno, 2016, 86 s. Dostupné z: <https://dspace.vutbr.cz/xmlui/bitstream/handle/11012/52153/Diplomov%C3%A1%20pr%C3%A1ce%20ve%C5%99ejn%C3%A1.pdf?sequence=2&isAllowed=y>. Vysoké učení technické v Brně.
- KIESO, D., WEYGANDT, J., WARFIELD, T. *Intermediate Accounting*. 14th ed. New Jersey (USA): Wiley, 2011. 1640 s. ISBN 978-0-470-58723-2.
- KRUPOVÁ, L. *Diskusní materiál IASB: Vykazování výnosů u smluv se zákazníky*. [online] 2009 [cit. 2016-04-06]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d5227v7266-diskusni-material-iasb-vykazovani-vynosu-u-smluv-se-zakazniky/>.
- KRUPOVÁ, L., MLÁDEK, R. *Teoretická východiska při tvorbě normativních textů v USA v kontrastu k teoretické bázi standardů IAS / IFRS – koncepční rámec*. [online] 2004 [cit. 2016-04-25]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/aop/241>.
- Meridea.cz. *Novinka v Mezinárodních účetních standardech IFRS*. [online] 2015 [cit. 2016-04-06]. Dostupné z: <http://www.meridea.cz/index.php/novinka-v-mezinarodnich-ucetnich-standardech-ifrs/>.
- Mazars.cz. *IFRS 15: an overview of the new principles of revenue recognition*. [online] 2014 [cit. 2016-04-06]. Dostupné z: <http://www.mazars.cz/Domovska-stranka/Media-a-publikace/Publikace-Mazars/Newslettery/IFRS-novinky/Rok-2014/IFRS-15-Specialni-vydani>.
- MÜLLEROVÁ, L. *Proces tvorby US GAAP (jako inspirace pro tvorbu českých účetních standardů)*. [online] 2004 [cit. 2016-04-27]. Dostupné z: [https://www.researchgate.net/publication/267402506\\_Proces\\_tvorby\\_US\\_GAAP\\_jako\\_inspirace\\_pro\\_tvorbu\\_ceskych\\_ucetnich\\_standardu](https://www.researchgate.net/publication/267402506_Proces_tvorby_US_GAAP_jako_inspirace_pro_tvorbu_ceskych_ucetnich_standardu).
- MLÁDEK, R. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2005, 415 s. ISBN 80-720-1519-2.
- O2 Czech Republic a.s. *Výroční zpráva 2014* [online] 2014 [cit. 2016-04-27]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=42179922&subjektId=68417&spis=74998>.

- PROCHÁZKA, D. *Principy uznávání a oceňování výnosů dle IFRS a ČÚS*. [online] 2011 [cit. 2016-04-06]. Dostupné z: [https://webhosting.vse.cz/prochazd/media/Materialy/RUZNE/Konference/11-12-08\\_Vynosy\\_FV.pdf](https://webhosting.vse.cz/prochazd/media/Materialy/RUZNE/Konference/11-12-08_Vynosy_FV.pdf).
- STROUHAL, Jiří. *Oceňování v účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 417 s. ISBN 978-80-7478-366-1.
- Účetní zpravodaj. [online] 2015, (9) [cit. 2016-04-07]. Dostupné z: <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1509>.
- Účetní zpravodaj. [online] 2016, (4) [cit. 2016-04-27]. Dostupné z: <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1604>.
- Účetní zpravodaj. [online] 2016, (5) [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1605>.
- ULRICH, M. *Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS)*. [online] 2014 [cit. 2016-04-13]. Dostupné z: <http://www.vtpup.cz/cs/download/po-studiu---podnikatel/mezinarodni-standardy-financniho-vykaznictvi.pdf>.
- US GAAP Plus. *ASC 605 – Revenue Recognition*. [online] 2016 [cit. 2016-04-22]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en-us/standards/fasb/revenue/asc605>.
- VÁCHA, P. *Jeden má výnos, druhý nic a ten třetí, ten má peníze aneb největší šedá zóna českého účetnictví v roce 2013*. [online] 2013 [cit. 2016-04-13]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/2174/a2-2013-web.pdf>.
- VALÁŠKOVÁ, M. *IFRS v roli globálních standardů*. [online] 2011 [cit. 2016-04-21]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/1795/A8-2011-web.pdf>.
- VÁŠEK, L. *Kodifikace pravidel US GAAP*. [online] 2009 [cit. 2016-04-13]. Dostupné z: <http://docplayer.cz/15304897-Kodifikace-pravidel-us-gaap-1.html>.
- VÁŠEK, L. *Konvergenční proces mezi IFRS a US GAAP na období 2006 až 2008*. [online] 2006 [cit. 2016-04-06]. Dostupné z: [http://www.lvc.cz/convergence\\_projects.pdf](http://www.lvc.cz/convergence_projects.pdf).

---

ŽÁROVÁ, M. *Zlepší nová účetní směrnice účetní výkaznictví v Evropě?* Český finanční a účetní časopis, 2013, roč. 8, č. 3, s. 4-5. [online] [cit. 2016-04-20]. Dostupné z: [www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=344.pdf](http://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=344.pdf).