

Konvergence IFRS a US GAAP v oblasti vykazování výnosů

Diplomová práce

Vedoucí práce:

Doc. Ing. Hana Bohušová, Ph.D.

Bc. Jakub Schaffer

Brno 2015

Na tomto místě bych rád poděkoval vedoucí mé diplomové práce Doc. Ing. Haně Bohušové, Ph D. za její věcné připomínky a její ochotu a vstřícný přístup v průběhu celého zpracování této diplomové práce. Dále bych chtěl poděkovat své rodině a přátelům za jejich podporu, kterou mi poskytovali v průběhu celého studia.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Konvergence v oblasti IFRS a US GAAP v oblasti vykazování výnosů**

vypracoval 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 vědom, 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 15. května 2015

Abstract

Schaffer Jakub. Convergence of IFRS and US GAAP on revenue recognition. Diploma thesis. Brno: Mendel University, 2015.

This diploma thesis deals with impacts of implementation of the new standard IFRS 15 which is result of part of the project convergence between IFRS and US GAAP. The theoretical part describes current standards which deal with revenues recognition under IFRS and US GAAP and compares them. The practical part describes the new standard IFRS 15. In the practical part there is an identification of changes in comparison with current standards and presented impact which will affect specific sectors.

Keywords

IAS, IFRS, US GAAP, Revenues, Convergence

Abstrakt

Schaffer Jakub. Konvergence IFRS a US GAAP v oblasti vykazování výnosů. Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2015.

Diplomová práce se zabývá dopady implementace nového standardu IFRS 15, který byl vydán v rámci ukončení dílčího projektu procesu konvergence mezi IFRS a US GAAP. Teoretická část popisuje stávající úpravu vykazování výnosů dle IFRS a US GAAP a následně ji porovnává. V praktické části je představen nový standard, jsou zde identifikovány hlavní změny a představeny praktické dopady do vybraných odvětví.

Klíčová slova

IAS, IFRS, US GAAP, Výnosy, Konvergence.

Obsah

1	Úvod, cíl práce a metodika	11
1.1	Úvod.....	11
1.2	Cíl práce a metodika.....	12
2	US GAAP	14
2.1	US GAAP obecně.....	14
2.2	Koncepční rámec US GAAP.....	16
2.3	Vykazování výnosů dle současně platné úpravy v US GAAP.....	21
2.3.1	Rozpoznání výnosů	21
2.3.2	Oceňování výnosů.....	24
2.3.3	Vykazování výnosů ve specifických případech dle US GAAP.....	25
3	IFRS	33
3.1	IFRS obecně.....	33
3.2	Koncepční rámec IFRS.....	33
3.3	Vykazování výnosů dle IFRS.....	36
3.3.1	IAS 18 – Výnosy - definice.....	37
3.3.2	IAS 18 – Výnosy – rozpoznání.....	37
3.3.3	IAS 18 – Výnosy – ocenění.....	39
3.3.4	Vykazování výnosů ve specifických případech dle IFRS.....	40
3.3.5	IAS 11 – Smlouvy o zhotovení.....	42
4	Komparace systémů IFRS a US GAAP	46
4.1	Komparace koncepčních rámců	46
4.2	Komparace v oblasti vykazování výnosů.....	47
4.3	Shrnutí a dílčí závěr.....	48
5	Proces konvergence a IFRS 15	50
5.1	IFRS 15 – základní principy.....	50
5.1.1	Identifikace smlouvy se zákazníkem.....	51
5.1.2	Identifikace jednotlivých plnění ve smlouvě.....	53

5.1.3	Stanovení transakční ceny	54
5.1.4	Alokace transakční ceny	57
5.1.5	Rozpoznání výnosů při splnění povinností.....	58
5.2	IFRS 15 – ostatní úprava.....	60
5.3	IFRS 15 – zveřejnění.....	64
5.4	Shrnutí	66
6	Dopady do vybraných odvětví	70
6.1	Odvětví telekomunikací	70
6.2	Odvětví stavebnictví.....	77
6.3	Shrnutí a diskuze	82
7	Závěr	86
8	Literatura a zdroje	89
9	Seznam obrázků	93
10	Seznam tabulek	94
A	Komparace vykazování výnosů dle US GAAP a IFRS a identifikace rozdílů	96
B	Seznam použitých zkratk	109

1 Úvod, cíl práce a metodika

1.1 Úvod

Účetnictví představuje pro mnoho lidí pouze shluk čísel a chaos, který jim naprosto nic neříká. Avšak pro jeho uživatele, kterých neustále přibývá s rostoucím trendem drobného investování a globalizace, účetnictví představuje velmi důležitý nástroj, jehož prostřednictvím uživatelé získávají relevantní ekonomické informace, které potřebují o daných subjektech znát. S tím souhlasí i jeden z nejvíce světově uznávaných investorů Warren Buffet, který dal tuto radu stážistovi v Goldman Sachs: „Udělej si tolik kurzů účetnictví, kolik můžeš, protože podnikání totiž mluví prostřednictvím účetnictví. Je to stejné jako s cizím jazykem.“ Na celém světě však existuje velké množství účetních systémů, které se tvořily pod vlivem ekonomického, právního a celospolečenského vývoje daných zemí, a tudíž se od sebe liší. Tato situace však v době globalizace, kdy volný pohyb zahraničního kapitálu je samozřejmostí, není vyhovující. Jak pro společnosti, které chtějí získat zahraniční kapitál, tak pro investory, kteří do nich chtějí vložit své prostředky, by bylo velmi složité naučit se využívat několik národních účetních systémů. A to nehledě na to, že většina národních účetních systémů je konstruovaná tak, aby jejich prostřednictvím byla vypočítána příslušná daň. Následkem toho pak výkazy nemusí vyjadřovat relevantní ekonomické informace.

Z těchto důvodů vyplynula potřeba harmonizace účetních systémů a jejich konvergenčí do jednoho celosvětově uznávaného systému finančního výkaznictví, který nebude závislý na jednotlivých národních systémech a bude sloužit pouze pro poskytování relevantních ekonomických informací současným nebo budoucím investorům. Jak uvádí Bohušová a kolektiv (2013), tak v nedávné době se jevily jako dva nejvýznamnější nástroje harmonizace finančního výkaznictví systémy, které byly ve světě nejrozšířenější. Jedná se o Všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP) a Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS). Podle Dvořákové (2014) i přestože US GAAP představuje soubor národních účetních standardů v USA, tak jsou významné pro celosvětovou harmonizaci účetnictví. Příčinou je zejména ekonomický význam USA a kvalita tohoto systému. Navíc New Yorská burza je nejvýznamnější burzou na světě a společnosti, které chtějí na této burze kótovat své cenné papíry, musely donedávna sestavovat své účetní závěrky právě v souladu s US GAAP¹. IFRS jsou pak od roku 2000, kdy Evropská komise vyhlásila novou tzv. harmonizační strategii, systémem, podle kterého musí sestavovat své výkazy společnosti, jež obchodují na evropských burzách.

V důsledku růstu integrace světových finančních trhů americká Komise pro burzy a cenné papíry (SEC) umožnila zahraničním společnostem sestavovat výkazy v souladu s IFRS bez nutnosti transformace. (Bohušová a kolektiv, 2013). Proto se na společném zasedání v Norwalku v roce 2002 členové FASB (organizace zodpovědné za stanovování US GAAP) a členové IASB (organizace zodpovědná za IFRS)

¹ V současné době už mohou mezinárodní společnosti sestavovat výkazy i podle IFRS.

rozhodli vyvinout vysoce kvalitní a kompatibilní účetní standardy, které budou použitelné pro domácí i pro zahraniční výkaznictví. V současné době FASB a IASB pracují na řadě projektů konvergence, z nichž některé se již podařilo dokončit. Dnem 28. května 2014, kdy byl vydán Standard IFRS 15 a ASU 2014-09 (Topic 606), se dokončil právě jeden z nejdůležitějších projektů, a to projekt konvergence v oblasti rozpoznání výnosů (Revenue Recognition). Dle názorů členů FASB a IASB jsou výnosy jedním z nejdůležitějších čísel pro uživatele účetních závěrek. Jelikož však požadavky na jejich vykazování se v obou systémech lišily, byla potřeba tyto systémy změnit a zkvalitnit, protože právě v oblasti výnosů byl vidět největší rozdíl mezi přístupy obou systémů, což uvádí i Epstein, Jermakowicz (2010).

1.2 Cíl práce a metodika

Cílem diplomové práce je zhodnocení dopadů změny metodických postupů pro vykazování výnosů. Hlavním výstupem této práce je stanovení podstatných rozdílů mezi nově vydaným standardem a současně platnou úpravou a jejich kvantifikace na nejvíce dotčené subjekty. Dílčími cíli jsou pak komparace obou systémů a identifikace hlavních změn mezi finální verzí standardu a jeho pracovním návrhem a jejich dopady.

Aby mohlo být dosaženo těchto cílů, je nutná deskripce obou systémů. Všeobecně uznávané účetní principy (US GAAP) a Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS) jsou stručně popsány i včetně jejich základních koncepčních rámců, kterých se přímo diplomová práce netýká, ale pro pochopení základních principů jsou nezbytné. Dále je v rámci každého systému popsána oblast zaměřená na výnosy.

Při zpracování diplomové práce autor využíval dostupnou literaturu, odborné publikace, internetové zdroje a platné Standardy. Veškerá literatura a ostatní zdroje, které byly při psaní práce použité, jsou uvedeny na konci diplomové práce v přehledném seznamu. Při zpracování diplomové práce jsou využívány metodické postupy, které využívají principů logiky a logického myšlení. Jedná se zejména o metody deskripce, komparace, analýza a syntéza, dále pak indukce, dedukce a kvantifikace.

Diplomová práce je z metodického hlediska rozdělena do šesti hlavních kapitol. Ve druhé a třetí kapitole je provedena obecná deskripce US GAAP a IFRS, kde je na základě citací z vhodných literárních a jiných dostupných zdrojů zhodnocen současný stav úpravy týkající se výnosů. V obou kapitolách jsou oba systémy nejdříve popsány obecně a následně se autor zaměřuje pouze na oblast týkající se výnosů. Ve čtvrté kapitole je pak provedena komparace obou systémů a jsou identifikovány podstatné rozdíly v systémech jako celku, ale hlavně v oblasti vykazování výnosů. Zde je využito opět metody deskripce, ale také komparace a dedukce.

V páté kapitole je popsán postup tvorby nového Standardu včetně jeho finálního znění. Opět je zde využito zejména metod deskripce a analýzy. Kapitola se pak také zabývá komparací nového Standardu s jeho pracovní verzí. Jsou zde identifikovány hlavní rozdíly a zhodnocení dopadů implementace nového Standardu na

rozpoznání, zachycování a oceňování výnosů. Opět je zde využito metody deskripce, komparace, analýzy a syntézy, ale dále také metody indukčně-dedukční.

V šesté kapitole se výsledky předchozích zkoumání aplikují na reálné příklady, jejichž prostřednictvím bude dopad kvantifikován. Tyto příklady se týkají odvětví telekomunikací a stavebnictví. Tato odvětví byla vybrána z autorovy analýzy dostupných zdrojů, neboť podle nich budou zavedením nového Standardu nejvíce ovlivněna. Kvantifikace je provedena prostřednictvím ukazatelů finanční analýzy, které budou nejvíce ovlivněny. Jedná se zejména o ukazatele ARPU a EBITDA.

Ukazatel ARPU (Average revenue per user) je definován jako průměrná měsíční útrata zákazníka za komunikační služby s výjimkou výnosů z pevných linek, fixních reklamních služeb a dohod o sdílení vysílacích věží. Tento ukazatel je definován mimo jiné společností Vodafone Group Plc (2014) a je používán všemi společnostmi působících v odvětví telekomunikací. Tento ukazatel byl autorem vybrán také z důvodu, že ho využil ve své diplomové práci Ing. Boček (2012), která je pro vznik této práce stěžejní a na kterou by autor chtěl navázat. ARPU se vypočítá následovně:

$$\text{ARPU} = \text{Celkový měsíční výnos za tel. služby} / \text{průměrný počet zákazníků za dané období}$$

Ukazatel EBITDA (Earnings before interests, taxes, depreciation and amortization) je podle Kislingerové (2010) indikátor provozní výkonnosti společnosti. Tento ukazatel je velmi oblíbený u investorů v zemích Západní Evropy a USA, jedná se tedy o velmi často používaný ukazatel, který umožňuje porovnání ziskovosti společností v určitém odvětví napříč zeměmi, jelikož abstrahuje od způsobu financování, od daní a od různých způsobů výpočtu odpisů, apod. EBITDA tedy umožňuje snadné srovnání ziskovosti společností v různých zemích prostřednictvím jednoho ukazatele. Vypočítá se následovně:

$$\text{EBITDA} = \text{Čisté výnosy} + \text{úroky} + \text{daně} + \text{odpisy} + \text{amortizace}$$

Z metodického hlediska poslední kapitola porovnává získané výsledky a diskutuje je s výstupy ostatních prací a publikací, které se na toto téma zaměřují a jsou zde tak formulovány obecně platné závěry.

2 US GAAP

V této kapitole je popsán systém amerických všeobecně uznávaných účetních zásad (US GAAP). První podkapitola se zabývá US GAAP obecně, je zde stručně popsáno, co vůbec US GAAP představují a jejich stručná historie. V další podkapitole je popsán koncepční rámec US GAAP, z něhož US GAAP vychází a je tedy i pro účel této práce nezbytný. Poslední podkapitola se již zabývá přímo problematikou vykázování výnosů dle US GAAP podle aktuálně platných úprav.

2.1 US GAAP obecně

První základní otázka, na kterou je potřeba si odpovědět, je, co jsou to vlastně US GAAP. To nejlépe vystihuje Mládek (2005) jednoduchou větou, že US GAAP jsou vlastně sadou zásad, podle kterých se sestavují finanční výkazy v USA. Dále uvádí, že jelikož v USA nejsou žádné zákonem dané požadavky na publikování účetních výkazů, US GAAP tedy nejsou povinné ze zákona a nejsou tedy ani tvořeny zákonodárci. Naopak na jejich tvorbě se podílí auditoři, firemní účetní, akademici a regulátoři finančních trhů, jsou tedy tvořeny odborníky z praxe. Bohušová a kolektiv (2013) dodávají, že finanční účetnictví hraje nezastupitelnou roli v americké ekonomice, jelikož podporuje efektivní fungování kapitálových trhů a jeho úkolem je tedy poskytovat informace o subjektech uživatelům, kteří se aktivně nepodílejí na jejich řízení.

Proto zde byla potřeba jednotného uceleného systému finančního výkaznictví, který bude pro investory srozumitelný a bude mít vhodné vypovídací a srovnávací funkce. Neboť právě investoři jsou zdrojem volného kapitálu a tedy celkového ekonomického růstu.

V současné době je za tvorbu US GAAP zodpovědná Rada pro standardy finančního účetnictví (FASB). Tímto úkolem jí v roce 1972 pověřila Komise pro burzy a cenné papíry (SEC). Jak uvádí Bragg (2010) všeobecně uznávané principy jsou technickým pojmem, který v sobě zahrnuje pravidla, konvence a procedury, které jsou nutné k definování účetních principů v daný okamžik, a ty pak poskytují standard pro prezentaci finančních výkazů.

Z uvedeného vyplývá, že principy apod. se nedají vytvořit hned, nýbrž vznikají postupným vývojem, proto také US GAAP se tvořily s postupem času a jejich vývoj začal už před zmíněným rokem 1972. Postupný vývoj US GAAP je stručně shrnut v následující tabulce.

Tab. 1 Historický vývoj US GAAP

Období	Dopad na US GAAP
Před rokem 1929	Výkaznictví vychází ze zvykového práva.
1933	Pravomoc za vydávání standardů delegována na SEC (důsledek burzovního krachu) – standardy byly převzaty od svazu Amerických účetních.
1934	SEC deleguje svoje pravomoci a odpovědnost na Americký svaz certifikovaných účetních, který zakládá CAP (Komise pro účetní postupy) a tuto pravomoc jí svěřuje.
1934 - 50	Tvorba jednotného systému účetnictví, který byl reprezentován 51 Účetními výzkumnými zprávami, jednalo se účetní zásady pro společnosti, které obchodují na burze. Tyto zprávy byly uznány jako GAAP.
50. léta	Nahrazení CAP Radou pro účetní standardy, která během 14ti let fungování vydala 31 APB Opinions, které byly rovněž uznány jako GAAP.
1972	Nahrazení APB za FASB, která byla uznána jako oficiální tvůrce GAAP.
2009	FASB vydává Kodifikaci účetních standardů, kterou se mění celá struktura standardů, neboť nahrazuje veškerou existující literaturu a vytváří jedinou úroveň autoritativního zdroje US GAAP.

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací z Bohušové a kolektiv (2013)

Z tabulky tedy vyplývá, že do roku 2009 neměly US GAAP pouze jeden autoritativní zdroj, ale bylo jich hned několik. Proto auditorská směrnice 69 (SAS 69) zavedla strukturu US GAAP. Tato struktura je také nazývána jako Hierarchie US GAAP. Ta je vymezena prostřednictvím čtyř kategorií, které byly poprvé použity Stevenem Rubinem v Journal of Accountancy v červnu 1984 a které taky citovala Bohušová a kolektiv (2013). Tato hierarchie je uvedena v následující tabulce.

Tab. 2 Hierarchie US GAAP

Kategorie A <i>nejvýznamnější</i>	FASB Standardy a interpretace SFAS (1973 – dosud)	APB Opinions (1959-72)	AICPA Accounting Research Bulletins (účetní výzkumné zprávy) (1938-1958)
Kategorie B	FASB Technical Bulletins	AICPA Industry Audit and Accounting Guides	AICPA Statements of Position (SOPs)
Kategorie C	FASB Emerging Issues Task Force (EITF)		AICPA AcSEC Practice Bulletins
Kategorie D <i>nejméně významné</i>	AICPA účetní interpretace	FASB Implementační příručky (Q a A)	Široce rozšířené a převládající průmyslové postupy

Zdroj: Journal of Accountancy, 1984

Bohušová a kolektiv (2013) dále doplňuje, že Kategorie A a B byly považovány za směrodatné a C a D za okrajové. Tato hierarchická struktura byla od roku 2008 zakotvena také ve standardu SFAS 162, který ve svém 5. odstavci přikazuje účetní jednotce zvážit i jinou účetní literaturu, pokud problém není upraven jednou ze čtyř kategorií. Jiná účetní literatura představovala například FASB Concept Statements (koncepční stanoviska FASB), oběžníky vydávané AICPA, ale také Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS, IAS a související interpretace), tyto další zdroje, jak dodává Bohušová a kolektiv (2013), představují pátou kategorii US GAAP.

Jak už ale bylo uvedeno v předchozím textu, tak celá tato čtyř úroňová struktura byla nahrazena v roce 2009 Kodifikací účetních standardů, díky které jsou současné US GAAP rozděleny do 8 oblastí (AREAS). Tyto oblasti se následně dělí na témata (Topics), dílčí témata (Subtopics), sekce (Section) a podsekce (Subsection), přičemž tzv. pátá úroveň zůstává zachována.

2.2 Koncepční rámec US GAAP

I když koncepční rámec není sám o sobě standardem jako takovým, tak dle Kovanicové (2011) tvoří nedílnou součást US GAAP, neboť na něm spočívá celková konstrukce účetního výkaznictví. Bragg (2010) dodává, že koncepční rámec byl považován za prostředek alternativního řešení v oblastech, ve kterých neexistovaly konkrétní standardy, přestože v současnosti není brán jako autoritativní literatura.

Současný koncepční rámec US GAAP je zobrazen v následující tabulce.

Tab. 3 Koncepční rámec US GAAP

Číslo SFAC	Název	Rok vydání
1 ²	Cíle finančního výkaznictví obchodních společností	1978
2	Kvalitativní charakteristiky účetních informací	1980
3	Prvky finančních výkazů obchodních společností	1980
4	Cíle finančního výkaznictví neobchodních organizací	1980
5	Rozpoznání a oceňování ve finančních výkazech obchodních společností	1984
6	Prvky finančních výkazů	1984
7	Využití informací z cash flow a současná hodnota v účetním oceňování	2000
8	Cíle a kvalita účetních informací neboli koncepční rámec finančního výkaznictví	2010

Zdroj: Vlastní práce na základě (Wolk, Dodd, Rozycki, str. 224, 2013).

K tabulce je nutno dodat, že koncepční rámce (dále jen CON³) 1 a 2 byly nahrazeny CON 8, který se stal výstupem projektu konvergence IFRS a US GAAP. Konkrétně se jednalo o výsledek konvergence fáze A. Tento projekt začal v roce 2008 a byl rozdělen do celkem 8 fází. Jedná se o již zmíněnou fázi A (Cíle a kvalitativní charakteristiky účetní závěrky) jež byla zatím jako jediná dokončená. Následující fáze jsou:

- B – Vymezení prvků a jejich uznání
- C – Oceňování
- D – Koncept vykazující jednotky
- E – Omezení finančního výkaznictví
- F – Účel a postavení koncepčního rámce
- G – Použití koncepčního rámce v nepodnikatelských subjektech
- H – Zbývající oblasti

Takto jednotlivé fáze uvádí Bohušová a kolektiv (2013).

K tabulce č. 3 je nutné ještě uvést, že CON 3 byl kompletně nahrazen prostřednictvím CON 6.

Co se týká obsahu jednotlivých „vyhlášek“ tak základem všeho je v současné době CON 8, ve kterém je mimo jiné definován cíl finančního výkaznictví. Ten je v odst. OB 2 definován jako poskytování informací o účetní jednotce, které jsou užitečné pro současné a potencionální investory, věřitele a ostatní poskytovatele kapitálu, kteří se rozhodují o umístění zdrojů do účetní jednotky. V odst. OB 7 je

² Červeně označené KR byly nahrazeny novými, viz text pod tabulkou.

³ Přestože je v tabulce uvedeno SFAC, zkratka CON je běžně používána přímo na webových stránkách FASB a lze tak podle ní najít příslušné vyhlášky.

blíže specifikováno, že hlavními cíli výkazů není určit hodnotu dané jednotky, ale mají pouze poskytovat informace primárním uživatelům⁴ k jejímu stanovení.

V kapitole 3 CON 8 je uvedeno, jaké kvalitní informace mají být, aby poskytovali svým uživatelům potřebné informace pro jejich rozhodování. To je konkrétně definováno v odstavci QC 4 a následujících. Aby byla informace užitečná, musí být především **relevantní** a **věrně zobrazená**. Dalšími rozšiřujícími charakteristikami jsou pak **srozumitelnost**, **srovnatelnost**, **ověřitelnost** a **včasnost**.

CON 8 také definuje omezení finančního výkaznictví, jež je v první řadě **významnost**. Dle odstavce QC 11 je informace významná, pokud její vynechání nebo její nesprávné uvedení může vyvolat změnu v rozhodování uživatelů. Dalším omezením je pak **přiměřenost nákladů**, která je upravena v odstavci QC 35.

V CON 5 jsou uvedeny základní finanční výkazy a principy rozpoznávání a měření položek ve finančních výkazech subjektů. Jak uvádí Wolk, Dodd, Rozycki (2013), aby mohla být položka rozpoznána, musí odpovídat své definici dle CON 6 a dále musí splňovat následující kritéria:

- Měřitelnost (možnost ocenění)
- Relevantnost
- Spolehlivost

Jak uvádí odstavec 65, aby byla položka (aktiva, závazky) měřitelná, musí mít relevantní znak, který lze měřit prostřednictvím peněžních jednotek. Měřitelnost tak musí být vždy posuzována vzájemně s relevantností a spolehlivostí. Položky finančních výkazů jsou tak oceňovány různými způsoby, které závisí na povaze položek. V současné praxi se užívá 5 možných oceňovacích bází aktiv (závazků), které jsou definovány v odstavci 67 a které ve své práci Ing. Boček (2012) uspořádal do přehledné tabulky.

⁴ Za primární uživatele dle CON 8 lze považovat současné a potenciační investory, věřitele a ostatní poskytovatele kapitálu. Ostatní uživatele pak definuje odst. OB 9-10.

Tab. 4 Oceňovací báze dle CON 5 odst. 67

Druh ocenění	Aktiva	Závazky
Historické náklady	Částka vynaložená na získání v době pořízení obvykle snížená o oprávků.	Částka na úrovni hodnoty obdržené při vzniku závazku
Reprodukční náklady	Částka, která by musela být uhrazena při pořízení stejného aktiva v současné době.	Není definováno v CON 5.
Tržní hodnota	Částka, která by byla získána prodejem aktiva na likvidním trhu.	Částka, která by byla v současné době vynaložena na nákup podkladového aktiva k vyrovnání závazku.
Čistá realizovatelná hodnota	Částka, která bude získána vyrovnáním pohledávky či prodejem aktiva za normálních podmínek	Nediskontovaná částka, kterou bude nutné uhradit při normálním podnikání.
Současná hodnota budoucích cash flow	Současná hodnota budoucího peněžního příjmu (čistého).	Současná diskontovaná hodnota budoucího čistého peněžního výdaje, který se očekává.

Zdroj: Boček, str. 19, (2012)

V CON 5 je dále definován princip přiřazování nákladů k výnosům, tzv. matching principle. Ten vyžaduje současné uznání výnosů a nákladů, které vyplývají společně z určité transakce nebo události. Z oblasti výnosů je ale v rámci CON 5 asi nejdůležitější část zabývající se přímo Rozpoznáním výnosů. Ten je definován v odstavci 83 a následujících.

Výnosy⁵ jsou obvykle oceňovány směnnou hodnotou aktiv nebo závazku do nich zapojených. K tomu aby mohly být výnosy vykázány, musí splnit následující podmínky:

- Musí být realizované nebo realizovatelné – **realizované** jsou ty výnosy, jejichž předmět (zboží, služba, majetek apod.) byl směněn za peněžní prostředky nebo na ně alespoň vznikl nárok. **Realizovatelné** jsou ty výnosy, jejichž nabytá protihodnota je snadno směnitelná za předem známé množství peněžních prostředků nebo nároků na ně.

⁵ Týká se jak výnosů (Revenues), tak tzv. Gains, které lze přeložit jak přínos z přírůstku majetku. Gains většinou neplynou z výdělečné činnosti.

- Musí být zasloužené – výnos je zasloužený, pokud jsou veškeré obvyklé a nezbytné činnosti spojené s realizací dokončené. Pokud nejsou zasloužené, nemohou být vykázány.

V CON 6 jsou definovány základní prvky finančního výkaznictví. Ty jsou uvedeny v následujícím výčtu:

1. Assets (aktiva) – pravděpodobné budoucí ekonomické přínosy, které účetní jednotka získala nebo je kontroluje v důsledku minulých transakcí a událostí.
2. Liabilities (závazky) – pravděpodobné budoucí ekonomické oběti, které vyplývají ze současných povinností převést aktiva nebo poskytnou služby jiným jednotkám důsledkem minulých transakcí a událostí.
3. Equity (vlastní kapitál) – zbytková hodnota aktiv po odečtení závazků.
4. Investments by owners (investice majitelů) – navýšení vlastního kapitálu výměnou za vyšší vlastnický podíl.
5. Distribution to owners (výplaty majitelům) – snížení vlastního kapitálu v důsledku převodu aktiv, poskytnutí služby nebo navýšením závazků vůči vlastníkům za současného snížení jejich podílu.
6. Comprehensive income (souhrný hospodářský výsledek) – změna vlastního kapitálu v průběhu účetního období způsobená transakcemi a událostmi mimo transakce s vlastníky.
7. Revenues (výnosy) – nárůst a jiné zlepšení aktiv či uspokojení závazků jednotky, které vyplývají z dodání či výroby zboží, poskytnutí služby a jiných aktivit představujících pokračující hlavní ekonomické činnosti jednotky.
8. Expenses (náklady) – pokles nebo opotřebení aktiv z důvodu dodání či výroby zboží, poskytnutí služby a jiných aktivit představujících pokračující hlavní ekonomické činnosti jednotky.
9. Gains (zisky, přínosy) – kladné změny v hodnotě aktiv a závazků z vedlejších transakcí a událostí.
10. Losses (ztráty) – záporné změny v hodnotě aktiv a závazků z vedlejších transakcí a událostí.

(Wolk, Dodd, Rozycki, str. 245-246, 2013)

CON 7 svým obsahem navazuje na CON 5 prostřednictvím metody současné hodnoty při oceňování. Tu lze dle CON 7 vypočítat pomocí dvou metod. A to pomocí tradiční metody, která stanovuje očekávané peněžní toky a klade důraz zejména na výběr úrokové sazby k diskontování. Druhou metodou je metoda očekávaného cash flow, která zohledňuje pravděpodobnost peněžních toků, jejich výši a načasování.

Na závěr této podkapitoly je vhodné ještě uvést celkové předpoklady, ze kterých podle Mládka (2005) celé US GAAP vychází a které jsou s koncepčním rámcem úzce spjaty. Jedná se o předpoklad ekonomické jednotky, kdy je ekonomická aktivita přiřazována k jedné konkrétní ekonomické jednotce. Druhým předpokladem je

předpoklad trvání společnosti. Třetí předpoklad se týká měřitelnosti, a to, že aktiva, závazky a veškerá ekonomická činnost se dá měřit v peněžních jednotkách. Posledním předpokladem je, že se ekonomická činnost dá rozdělit do period.

2.3 Vykazování výnosů dle současně platné úpravy v US GAAP

Jak již bylo uvedeno v předcházející kapitole, tak kodifikací z roku 2009 se stal hlavní autoritativní literaturou v oblasti výnosů Topic 605 – Revenue recognition, který se dělí na jednotlivá dílčí témata. Tato dílčí témata pak upravují konkrétní problematiky a zároveň jsou zde uvedeny odkazy na další témata, které jsou sama o sobě specifická a vyžadují si zvláštní úpravu. Jedná se například o odkaz na ASC 420 Guarantees (Záruky) apod. Kromě Topic 605 jsou dalšími zdroji úprav výnosů např. standardy vydané EITF, SEC a AICPA. Jak uvádí Bohušová a kolektiv (2013) jedná se zejména o SAB 104, SAB 101, Topic 13. Tyto standardy slouží k ujasnění problémů a postupů, které by mohly vést k různému účtování o výnosech dle Topic 605. Výnosy se pak zabývají také dílčí témata ASC 8xx a 9xx, které uvádějí odvětvově specifickou úpravu dané problematiky. Základní mi zdroji také zůstávají CON 5 a CON 6, které jsou uvedeny v předchozí podkapitole a na které se přímo Topic 605 ve svém úvodu odkazuje. Dále je Topic 605 strukturován dle Bohušové a kolektivu (2013) následovně:

- 605-10 – obecné principy
- 605-15 – produkty
- 605-20 – služby
- 605-25 – smlouvy obsahující více prvků
- 605-28 – metoda milníků (doplnění autora na základě informací z webu www.iasplus.com)
- 605-30 - práva užívání
- 605-35 – stavební smlouvy a smlouvy výrobního typu
- 605-40 – zisky a ztráty
- 605-45 – plnění prostřednictvím zprostředkovatelů
- 605-50 – zákaznické platby a pobídky

2.3.1 Rozpoznání výnosů

Definice výnosů přechází z CON 6, jedná se tedy o nárůst a jiné zlepšení aktiv či uspokojení závazků jednotky, které vyplývají z dodání či výroby zboží, poskytnutí služby a jiných aktivit představujících pokračující hlavní ekonomické činnosti jednotky. Toto doplňuje CON 5, který říká, že aby mohl být výnos uznatelný, musí být realizovaný nebo realizovatelný, a musí být zároveň zasloužený. K tomuto existuje doplňující úprava přímo v SAB Topic 13 oddíl A část 1. Zde jsou uvedena kritéria,

kteřá musí vynos splňovat, aby mohl být považovaný za realizovaný, realizovatelný a zasloužený. Jsou to tato kritéria:

- Musí být přesvědčivý důkaz o existenci dohody,
- dodávka (zboží) proběhla nebo služba byla poskytnuta,
- prodejní cena je fixní nebo alespoň definovatelná,
- platba od kupujícího je dostatečně jistá.

Dále pak už přímo Topic 605-10-25-3 říká, že vynos by měl být zaúčtován v okamžiku, kdy je celá transakce kompletní, samozřejmě za splnění podmínek uvedených v předchozím odstavci. Pokud nejsou tyto podmínky splněny, nemělo by být o výnosu účtováno. Odst. 84 v CON 5 k problematice rozpoznání výnosů tyto specifické případy:

1. Dvě podmínky (vynos je realizovaný nebo realizovatelný a je zasloužený) jsou obvykle splněny, pokud je předmět (zboží) dodán a služba poskytnuta zákazníkovi.
2. Pokud prodej nebo peněžní příjem předchází výrobě a dodání, výnosy mohou být výnosy zaúčtovány právě podle výroby nebo dodávek.
3. Je-li produkt smluvně dohodnut před výrobou, výnosy mohou být vykázány metodou procenta dokončení podle zásluh, pokud je možné provést odhad výsledků dokončování a pokud je možné měřit pokrok ve výrobě.
4. Pokud jsou poskytované služby nebo práva k užívání majetku rozloženy v probíhající čase a jsou běžně dostupné metody ocenění založené na předem stanovené smluvní ceně, mohou být výnosy vykázány s postupem plynutí času.
5. Jsou-li výrobky nebo jiný majetek lehce realizovatelné z důvodu, že jsou obchodovatelné a jejich cena je snadno zjistitelná bez výraznějších problémů, mohou být výnosy vykázány v okamžiku dokončení výroby. Změna jejich ceny se pak projeví buď v přínosu, nebo ve ztrátě. Jako příklad jsou zde uvedeny některé zemědělské produkty, vzácné kovy a cenné papíry.
6. Pokud je výrobek, služba nebo jiné aktivum vyměněno za nepeněžní aktivum, které není lehce převoditelné na peněžní jednotky, výnosy mohou být vykázány pouze, pokud je transakce kompletní a jsou zasloužené.
7. Pokud je zaplacení pohledávky pochybné, výnosy mohou být vykázány na základě obdržení plateb.

Jak uvádí Topic 605-10-25-4 v případech, kdy není možné s jistotou určit uhrazení pohledávky, se využívají dvě metody pro účtování výnosů. Jako první je uvedena metoda splátkového prodeje (installment method) a druhá je metoda krytí nákladů (cost recovery method). Tyto metody jsou pak definovány v paragrafu 360-20-55-7 až 9. Jak uvádí Boček (2012) je zde nutné zdůraznit, že tyto metody porušují základní aktuální princip. Proto je nutné je používat opravdu jen v případech, kdy subjekt není schopen odhadnout splnění závazku. Pokud je subjekt schopný pro-

vést odhad, pak vykáže normální zisk z transakce, který se následně upraví pomocí opravných položek.

Metoda splátkového prodeje se přímo váže k obdrženým peněžním prostředkům. Zisk je tedy vykazován v okamžiku inkasa. Tato metoda je využívána za předpokladu nízkého rizika nezaplacení. Výnosy i náklady se vykazují v okamžiku prodeje, ale hrubý zisk je odložen a postupně vykazován v okamžiku přijatých plateb, a to v poměru k celkové výši.

Naopak druhá metoda krytí nákladů souvisí s vysokým rizikem nezaplacení. Princip vykázání je však podobný, náklady i výnosy jsou rozpoznány v okamžiku prodeje a zisk je odložen. Následně je pak vykázán opět v okamžiku plateb, ale tentokrát až v případě, kdy přijaté platby převýší náklady spojené s touto transakcí.

Jak uvádí Mládek (2008) US GAAP rozlišují mezi prodejem výrobků (zboží) a poskytováním služeb. Jelikož služba se po jejím poskytnutí nedá vzít zpět US GAAP definují základní pravidlo, že pokud je pochyb o přijetí platby za službu, výnos se vykáže až v okamžiku přijetí platby. Bragg (2010) tuto metodu vykázání výnosů definuje jako metodu inkasní.

Naopak pokud pochyb neexistuje nebo jsou služby předplacené, výnos je uznán v okamžiku poskytnutí služby. US GAAP tak dělí služby do těchto kategorií:

- Jednorázová služba (specific performance).
- Hotová služba (completed performance).
- Proporcionální služba (proportional performance).

Jednorázová služba se poskytuje jednorázově nebo po krátké době (opravy apod.). V tomto případě je výnos uznán v okamžiku dokončení služby.

Hotová služba je definována jako služba trvající delší dobu, která vyžaduje několik individuálních úkonů, ale přitom zde musí být provedený závěrečný úkon, který způsobuje nárok vyžadovat platbu. Výnos se v tomto případě uznává opět po dokončení finálního úkonu.

Proporcionální služba je taková služba, která trvá delší dobu, a která vyžaduje sérii individuálních úkonů, ale není zde nutné provedení finálního úkonu, aby měl poskytovatel nárok na platbu. Tyto služby lze rozdělit dle úkonů na:

- Služby s omezeným množstvím úkonů – výnos se vykazuje při poskytování jednotlivých služeb.
- Služby s neomezeným množstvím úkonů – výnosy se vykazují rovnoměrně v daném období.
- Služby s ohraničeným množstvím úkonů – výnosy se vykazují v poměru k přímým nákladům spojeným s právě vykonanou službou k celkově očekávaným přímým nákladům nebo na základě jiné racionální báze.

U výše zmíněných služeb se používají metody vykazování, které Bragg (2010) pojmenovává jako metodu jednorázového výkonu, metodu dokončeného výkonu a metodu proporcionálního výkonu. Jedná se zde opět o definování okamžiků vykázání výnosu. Tyto metody přímo vyplývají z druhů služeb, které byly rozlišeny

v předcházejícím odstavci, tedy u jednorázové služby se využije metoda jednorázového výkonu, u hotové služby metody dokončeného výkonu a proporcionálních služeb metoda proporcionálního výkonu. Na základně těchto metod zjištěné okamžiky rozpoznání výnosů jsou již v předchozím odstavci uvedeny.

2.3.2 Oceňování výnosů

Základ pro oceňování výnosů opět udává CON 5 v 83. odstavci, kde je uvedeno, že výnosy se oceňují směnnou hodnotou zapojených aktiv nebo závazků. Další podmínku uvádí SAB Topic 13 A ve své první části, a to, že požadovaná cena musí být fixní nebo zjistitelná. Boček (2012) doplňuje, že ocenění výnosů musí být sníženo o obchodní slevy a rabaty. V případě odložení platby se jedná o období obchodního úvěru a prodávající tak má povinnost vykázat úrokový výnos, který plyne z aplikace imputované úrokové sazby na jednotlivé platby. To znamená, že v průběhu splatnosti prodávající vykazuje nejen výnos z prodeje, ale také výnos plynoucí z úroků.

Co se týká výnosů plynoucí z inkasa plateb ve jménu třetí strany, tak v tomto případě je jako výnos uznatelná pouze získaná provize. Výnos tedy má být vykázán v čisté výši. Konkrétně se touto problematikou zabývá Topic 605-45, který se zabývá vykazováním výnosů z operací s třetími stranami, založených na hrubé nebo čisté bázi, podrobně. Ukazatele, dle kterých by měly být výnosy oceněny v hrubé či čisté bázi, jsou uvedeny v Topic 605-45-45-2 až 18. Tyto ukazatele ve své práci Boček (2012) uspořádal do přehledné tabulky, která je s drobnými úpravami uvedena níže.

Tab. 5 Ukazatele vykazování výnosů na hrubé nebo čisté bázi

Ukazatel	Hrubá báze	Čistá báze
Jednotka je primárním dlužníkem na základě dohody.	x	
Jednotka nese hlavní riziko snížení hodnoty zásob.	X	
Jednotka má volnost ve stanovení ceny.	X	
Jednotka mění produkt nebo část vykonaných služeb.	X	
Jednotka má pravomoc výběru dodavatelů.	X	
Jednotka se podílí na stanovení specifik výrobků nebo služeb.	X	
Jednotka nese riziko fyzických úbytků zásob po objednávce nebo během dodávání.	X	
Jednotka nese kreditní riziko	X	
Dodavatel jednotky je primárním dlužníkem na základě dohody.		x
Výdělek jednotky je fixní.		X
Dodavatel jednotky nese celé kreditní riziko.		X

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Topic 605-45-45 a Boček (2012).

Tyto ukazatele jsou v Topic-605-45-45-19 až 21 doplněné o dopravní a manipulační poplatky, které by dle těchto odstavců měly být zahrnuty do výnosů vždy, i když je zajišťuje třetí strana.

Dále se pak už Topic 605 specifickými případy vykazování výnosů, které budou uvedeny v následující podkapitole.

2.3.3 Vykazování výnosů ve specifických případech dle US GAAP

Prvním specifickým případem je **Right of return** tzv. právo navrácení zboží. Tento specifický případ je zakotvený v Topic-605-15-25. Odstavec 25-1 přímo uvádí, že pokud jednotka prodává zboží a zároveň poskytuje možnost toto zboží vrátit, mohou být výnosy vykázány ve stejný okamžik prodeje pouze za splnění následujících podmínek:

- Prodejní cena je v den prodeje v podstatě fixní nebo zjistitelná,
- pokud odběratel zaplatí nebo se zaváže zaplatit a přitom tato platba či povinnost není podmíněná další přeprodejem zboží,
- povinnost odběratele zaplatit není ovlivněná událostmi, jako je krádež, fyzické zničení nebo poškození zboží,
- kupující, který pořizuje zboží má svou ekonomickou podstatu, která se liší od té, jež poskytuje prodávající (slouží k zamezení fiktivních obchodů),
- prodávající nemá žádné významné povinnosti, které souvisí s pomocí budoucího přeprodeje pro kupujícího,
- množství budoucích návratů zboží je možné adekvátně stanovit.

Dále je v odstavci 25-1 dodáno, že výnosy a náklady spojené s prodejem, které nejsou vykázány v okamžik prodeje z důvodu nesplnění podmínek, mohou být vykázány, až právo navrácení zboží uplyne nebo jakmile jsou podmínky splněny, a to v okamžik, který nastane dříve.

S výše uvedeným souvisí výnosy vyfakturované před dodáním tzv. **bill and hold arrangements**. Jak uvádí Mládek (2008) US GAAP nezakazuje firmám vyfakturovat dřív, než je zboží dodáno. Tím se vlastně porušuje hlavní předpoklad vykazování výnosů, kterým je dodání, proto SEC v SAB Topic 13 uvádí v části A odstavci 3a uvádí podmínky při jejichž splnění je možné výnos vykázat.

1. Vlastnické riziko musí přejít na kupujícího.
2. Zákazník musí mít daný závazek koupit předmět, nejlépe písemný.
3. Odběratel, nikoliv dodavatel, požádá o to, aby transakce proběhla na základě „bill and hold“. Tedy aby zboží bylo nejprve vyfakturováno a dodáno až později.
4. Musí existovat pevně daný řád dodání zboží. Datum dodání musí být smysluplný a musí být v souladu s obchodním záměrem kupujícího.
5. Výdělečný proces se dá považovat za ukončení, prodávající tedy nemá žádné další povinnosti.
6. Objednané zboží musí být odděleno od ostatního zboží v majetku prodávajícího a nesmí být předmětem, který bude krýt další objednávky.
7. Předmět objednávky musí být kompletní a připravený pro přepravu.

SAB Topic 13A odst. 3b dále upravuje **Customer acceptance**, což lze překládat jako prodeje, které jsou podmíněny fyzickým přijetím zboží. V tomto případě, pokud existuje nejistota, že zákazník nepřijme plnění, nemohou být výnosy vykázány až do doby, než bude dodávka formálně přijatá. Výnosy Topic 13 umožňuje vykázat v okamžiku prodeje pouze v případě, že právo navrácení zboží závisí na objektivních kritériích, která jsou spolehlivým způsobem měřitelná ještě před dodávkou (tím může být hmotnost, dohodnuté množství apod.). Pokud tato kritéria nelze před dodáním změřit, musí být vykázání výnosu odloženo, než dodání nastane.

Další dílčí problematikou, jež US GAAP upravuje, jsou **Multiple-element arrangements**, které lze přeložit jako Více-prvkové dohody. Tyto dohody jsou upraveny v Topic 605-25 a EITF 00-21, který vznikl za účelem odstranění rozporů při rozpoznávání a vykazování výnosů, kdy je předmětem smlouvy dodávka více než jednoho prvku.(Bohušová a kolektiv, 2013). Topic 605-25 pak udává pokyny jak tyto prvky dělit na jednotlivé výnosy nebo je naopak sdružovat dohromady a přiřazovat k nim jednotlivá plnění. Dle Topic 605-25 odstavce 25-5 by měly být dodané prvky považovány za samostatné jednotky, pokud splňují následující podmínky:

- Položka/položky dodání má pro zákazníka samostatnou hodnotu. Tou je myšlena možnost takto dodanou jednotku prodat jiným prodejcem či přeprodat dále,

- pokud smlouva obsahuje obecné právo navrácení vztahující se k dodávanému prvku, musí být dodání doposud nedodaných prvků považováno za pravděpodobné a prvky musí být dostatečně kontrolovány prodávajícím.

Aby mohly být výnosy vykázány, musí prvky splňovat obě výše zmíněné podmínky. Pokud některou z nich nespĺňují, musí být o výnosu z prvku účtováno společně s ostatními nedodanými prvky.

Ocenění těchto prvků pak upravují odstavce 30-2 až 7. Všem prvkům by měla být přidělena na počátku dohody relativní prodejní cena. Toto se nevztahuje na tu část plnění, která je upravena jinými Topics, dle kterých musí být měřena ve Fair Value. A na plnění, jež je nějakým způsobem podmíněno a tato podmínka není pod kontrolou prodejce. U ostatních se využívá již zmíněná relativní prodejní cena, která se stanovuje pro každé plnění na základě přesných objektivních důkazů prodejce, které má ve své evidenci. Pokud takové důkazy neexistují, prodejní cena se stanoví na základě prodejní ceny třetí strany. Pokud ani tuto cenu nelze zjistit, použije prodejce svůj nejlepší odhad.

Další specifickou úpravou je **Milestone method**, tzv. metoda milníků, kterou upravuje Topic 605-28. Tato metoda se dle odstavce 05-01 týká především projektů výzkumů a vývoje a projektů, jejichž část plnění je podmíněna budoucími nejistými událostmi. Tato nejistota je značná. Odstavec 20 doplňuje, že splnění těchto projektů může být dosaženo pouze výslednou činností prodávajícího a dosažení výsledků povede k nároku na dodatečnou platbu. Dle odstavce 25-2 lze „milník“ rozpoznat pouze v případě je-li významný. Aby mohl být považován za významný, musí splnit následující podmínky:

- musí zde být jasná snaha (výkon) prodejce dosáhnout milníku,
- zvýšení hodnoty dodaného předmětu jsou výsledkem snahy prodejce dosáhnout milníku,
- vztahuje se výhradně na předcházející výkony,
- racionálně se vztahuje ke všem výstupům a platebním podmínkám, které byly ujednány.

Další Subtopic 30 **Rights to use**, tzv. Práva užívání pouze odkazuje na úpravy konkrétních věcí v jednotlivých Standardech. Jedná se o různé licence producentů, distributorů v oblasti filmového průmyslu, hudebního apod. Detailní popis těchto Standardů je nad rámec práce a proto je autorem vynechám.

Subtopic 35 **Construction-type and Production-type contracts** je z důvodu svého rozsahu uveden na konci této kapitoly. A jelikož Subtopic 45 popsán již v kapitole, která se věnovala obecnému oceňování výnosů, následuje Subtopic 50 **Customer payments and incentives**, tzv. Platby zákazníkům a stimuly.

Dle odstavce 25 je nejdůležitější rozlišit, jestli se v rámci plnění jedná o snížení prodejní ceny (reduction of revenue), který by mělo být vykázáno jako snížení výnosů, nebo jestli se jedná o náklad (cost), který je spojen s obdrženým plněním. Pak by tyto náklady měly být vykázány. K tomuto rozpoznání dochází dle odstavce 25-3 u plnění, při kterém jsou pobídky nabízeny dobrovolně bez zpětného zúčto-

vání zákazníkovi, kde se pobídky stávají uplatitelné v důsledku směnné transakce a které nezpůsobují ztrátu z prodeje, může prodejce vykázat náklad z této pobídky v pozdějším datu, kdy se vychází z data, které se vztahuje k vykázanému výnosu prodejcem, nebo z data kdy je pobídka nabídnuta (což se týká případů, kdy je pobídka uplatněna až po vykázaní výnosů, např. pokud výrobce vydá slevové kupony na výrobky, které už byly prodány maloobchodníkům).

Odstavec 25-4 doplňuje, v jakém množství by toto plnění mělo být vykázáno. Pokud je možné spolehlivě odhadnout množství budoucích nároků, tak pak by toto množství mělo být také vykázáno. Pokud však tento spolehlivý odhad nelze vytvořit, musí se závazek vykázat v maximální možné výši v budoucnu uplatitelných nároků. Tento odhad mohou dle odstavce 25-4 poškodit tyto faktory:

- poměrně dlouhá doba, ve které se může rabat či sleva uplatnit,
- absence minulých zkušeností s podobnými typy pobídek,
- absence velkého množství příbuzných transakcí.

Pokud se jedná o pobídku, jejíž předmětem je peněžní plnění, tak to může být zaúčtováno jako snížení výnosů pouze v případě, že za něj prodejce neobdrží identifikovatelný prospěch.

Dle odstavce 45-7 negativní kumulace salda výnosů, která byla způsobena účtováním o jejich snížení, musí být přeúčtována do nákladů, pokud nelze s jistotou předpokládat, že se kupující zaváže k budoucímu nákupu produktů, jež zapříčiní kladné saldo.

Dle Bočka (2012) se tato úprava nevztahuje na tzv. věrnostní programy, kdy se bezplatné produkty či služby poskytují až po splnění určitého počtu transakcí apod. O těchto věrnostních programech lze účtovat dle Subtopic 25 Více-prvkové dohody. Různé odměny apod. budou chápány jako samostatné prvky transakce a s nimi spojená část výnosu bude odložena do okamžiku jejich uplatnění. V tomto případě výnosy lze vykázat z neuplatněných odměn současně s uplatněnými v poměru k jejich celkovému počtu, nebo jakmile právo na uplatnění vyprší, nebo jakmile jednotka usoudí, že uplatnění je nepravděpodobné.

US GAAP dále ještě v oblasti výnosů řeší tzv. **barterové transakce a záruky (warranty)**. Barterové operace jsou primárně upraveny v Topic 845 Nonmonetary transactions (nepeněžní operace). Jak uvádí Bohušová a kolektiv (2013), tak se touto problematikou, kdy v případě nepeněžních transakcí vznikají výnosy, zabývá APB Opinion 29, podle kterého při směně odlišných produktů a služeb a je výdělečný proces dokončený, lze zachytit výnosy v jejich reálné hodnotě, a to pouze v případě zjistitelnosti této reálné hodnoty. Rozpoznání a zachycení výnosů není přípustné, pokud dochází ke směně podobných aktiv.

Toto pravidlo je převzato a aplikováno na reklamní barterové transakce, které jsou upraveny v Topic 605-20-25-14 až 18. Jedná se například o transakci mezi dvěma subjekty podnikající prostřednictvím internetu, kdy se účastníci dohodnou, že mohou vzájemně vložit svoje reklamy na webové stránky toho druhého bez poplatků nebo s poplatky ve stejné výši. Výnosy z takové transakce mohou být dle odstavce 25-15 vykázány v případě, že reálná hodnota poskytnuté reklamy jde

stanovit na základě historických zkušeností s platbami za reklamu stejného typu, která byla poskytnuta třetí straně a je nezávislá protistraně transakce. Tato historická zkušenost nesmí být dle odstavce 25-16 starší 6 měsíců.

Záruky (Warranty) pak v jejich základních verzích upravuje Topic 450, ze kterého vyplývá hlavní předpoklad vykázání výnosu. Ten se vykazuje současně s tvorbou rezervy na budoucí opravy, pokud lze množství budoucích oprav odhadnout. Pokud tento odhad provést nelze, musí být vykázání výnosu odloženo. Topic 605-20-25-1 až 6 upravuje tzv. rozšířené záruky (**Extended Warranty**). Dle této úpravy se jedná o samostatně ocenitelný prvek, který je nad rámcem základní záruky, a proto musí být vykazovány zvlášť. Jejich ocenění musí být tedy samostatně určeno a vykázání výnosů odloženo. Takto odložený výnos se bude v průběhu záruční doby vykazovat rovnoměrným způsobem.

Posledním specifickým ve vykazování výnosů je Topic 605-35 **Construction-type and Production-type contracts**, tedy stavební smlouvy a smlouvy výrobního typu. Jak se uvádí v odst. 05-3, největším problémem v účtování smluv tohoto typu je, že se jedná o dlouhodobé smlouvy. Proto dle odstavce 05-4 určení bodu, kdy mohou být výnosy uznány jako zasloužené a výdaje uznány jako náklady je hlavním účetním problémem kontraktů, které jsou tímto Subtopic upraveny. Účtování o takových smlouvách je v podstatě procesem měření poměrných výsledků u dlouhodobých případů a jejich poměrná alokace do krátkodobých účetních období. Toto vyžaduje značné využití odhadů při výpočtu výnosů, nákladů a zisku a jejich přiřazení do daných účetních období. Tento proces je komplikovaný kvůli potřebě oceňování nepřetržitých nejistot, které se danému typu smluv vážou, a kvůli potřebě spolehnout se na odhady výnosů, nákladů a rozsahu dokončení vůči celkovému projektu.

Odstavec 05-5 uvádí, že při procesu rozpoznání výnosů se využívají dvě metody. A to **percentage-of-completion** a **completed-contract-method**. Jak vychází z odstavců 05-7 až 11, tak hlavní výhodou metody procenta dokončení je pravidelné rozpoznání výnosů nedokončeného kontraktu a zobrazení tak stavu nedokončení skrz odhady nákladů na zbylé dokončení kontraktu. Nevýhodou naopak je vysoká závislost na odhadech podstatných nákladů a s nimi spojených výnosů, které jsou ovlivněny nejistotami způsobenými dlouhodobostí kontraktů.

Percentage-of-completion method, metoda procenta dokončení, umožňuje dle Bohušové a kolektivu (2013) zachycení výnosů v příslušném účetním období v návaznosti na stupeň dokončení smlouvy, a to bez ohledu na inkaso peněžních prostředků. Aby mohl uživatel používat tuto metodu, musí splnit podmínky, které jsou definované v odstavcích 25-56 až 61. Na základě těchto odstavců by měla být tato metoda preferována, pokud jednotka dokáže provést spolehlivý odhad stádia rozpracování a s ním spojených výnosů a nákladů a zároveň:

- ve smlouvě existují jasně stanovená vymahatelná práva a vše, co je s nimi spojené,
- prodávající splní všechny povinnosti vyplývající ze smlouvy,
- kupující obdrží vše, co bylo smlouvou ujednáno a řádně za to zaplatí.

Stádia rozpracování se dle odstavce 25-70 mohou měřit pomocí vstupů (input) nebo výstupů (output). Vstupy se měří na základě vynaloženého úsilí, nejčastěji jde tedy o vynaložené náklady. Výstupy jsou naopak založeny na měření již dosažených výsledků. Těmi mohou být již vyprodukované jednotky, milníky kontraktu nebo přidaná hodnota.

Jak je uvedeno v odstavci 25-71 obě metody (input, output) mají za určitých okolností nevýhody. Metoda měření vstupů měří stádium rozpracování pouze nepřímou, jelikož je založená na vzájemném vztahu jednotky vstupu a produktivity. Nevýhodou tedy je, že důvodů neefektivity nebo jiných faktorů je tento vztah narušen, např. jde o neproduktivní vynaložení nákladů, které nesouvisí přímo s výstupem, a proto by do výpočtu neměly být zahrnuty. Z tohoto důvodu odstavce 25-71 považuje za vhodnější metodu, metody použití výstupů. Jejím nevýhodou však je, že není vždycky možné stanovit jasné měřítko výstupu.

V odstavcích 25-83 a 84 jsou uvedeny dvě možnosti, jak určit výnosy, náklady a hrubý zisk pomocí metody procenta rozpracovanosti. Tyto metody Bragg (2010) definuje jako metodu výnosovou a metodu hrubého zisku. Ve výnosové metodě, jsou výnosy a náklady odhadnuty v celkové výši a vynásobeny procentem dokončení. Pak jsou sníženy o již vykázané částky. Rozdíl mezi vykázanými výnosy a náklady je pak hrubý zisk.

Při metodě hrubého zisku se naopak nejprve stanoví celkový hrubý zisk, který je vynásoben procentem dokončení. Ten se očistí od již v minulosti vykázaných zisků. Náklady jsou rovny skutečné vynaloženým nákladům, které jsou sníženy o náklady vztahující se k jiným kontraktům a výnosy se rovnají těmto nákladům navýšeným o vypočtený hrubý zisk.

Druhou metodou pro rozpoznání výnosu je **completed-contract method**, metoda dokončené smlouvy. Jedná se v podstatě o rozpoznání výnosů až, když je smlouva zcela nebo v podstatě dokončena. V podstatě dokončenou smlouvou je dle odstavce 25-96 myšlena taková smlouva, pokud s ní související náklady a rizika, která zbývají, jsou v rámci celé smlouvy zanedbatelná. Tato metoda by se měla dle odstavce 25-90 preferovat v případě, kdy neexistuje dostatek spolehlivých odhadů, nebo existují rizika, která způsobují velkou nejistotu v budoucích předpovědích. Tato metoda se využívá dle Bohušové a kolektivu (2013) zejména v těchto případech:

- doba výstavby je ve smlouvě stanovená na dobu ne kratší než 24 měsíců,
- výše zachycených a vykázaných výnosů by se významně nelišila při použití metody procenta dokončení,
- smlouva je v rozporu s některými podmínkami pro použití metody procenta dokončení,
- projekt, který je předmětem smlouvy, vykazuje značná obchodní rizika.

Pokud jednotka není schopná odhadnout celkové výnosy, ale dokáže spolehlivě odhadnout procento rozpracovanosti a je si jistá, že celkový projekt nebude ztrátový, doporučuje odstavce 25-67 využít na místo metody dokončené smlouvy meto-

du nulové ziskové marže (**zero profit margin approach**). Tato metoda je součástí metody procenta dokončení. Princip spočívá v tom, že jsou v průběhu období vykázovány náklady a k nim i ve stejné výši výnosy. Zisk je pak vykázán až v případě dokončení celé smlouvy nebo na základě opodstatněné domněnky, že lze výnosy celkově odhadnout.

Volba metody rozpoznání výnosů je v kompetenci každého subjektu, který však musí dle Topic 605-35-50 zveřejnit veškeré podstatné souvislosti a informace, které se k volbě metody vztahují a které s ní souvisí.

Jakmile si jednotka vybere konkrétní metodu rozpoznání výnosů, musí splnit další předpoklad, který je definován v odstavci 25-3, a tím je, že každá jednotlivá smlouva musí být samostatným ziskovým střediskem, ke kterému se bude vázat rozpoznání nákladů, výnosů a hrubého zisku. Tyto smlouvy je pak možné slučovat do jednoho ziskového střediska nebo je naopak dělit. Toto sloučení či rozdělení je však možné pouze za splnění taxativně vymezených faktorů, které jsou uvedeny v odstavcích 25-5 až 14.

Celkové stanovení výnosů plynoucích těchto typů smluv je dle odstavce 25-15 procesem, který je ovlivňován mnoha nejistotami, které závisí na výstupu mnoha budoucích událostí. Odhad tak musí být pravdivě revidován v průběhu životnosti kontraktu podle toho, jak různé události nastávají. Hlavními faktory, které musí být brány v úvahu při celkovém odhadu výnosů, jsou:

- základní cena kontraktu,
- smluvní opce,
- změny v podmínkách,
- nároky⁶,
- další ustanovení o různých poplatcích, stimulech a sankcích.

Stanovení základní smluvní ceny je upraveno v odstavcích 25-16 až 24. Smluvní cena může být stanovena jako:

- fixní,
- tzv. unit- price,
- tzv. time and material price,
- cost-type price (nákladová cena).

Fixní cena je většinou stanovená a představuje specifický rámec činností, které mají být vykonány a jejich plán. Neobsahuje-li ustanovení o úpravách ceny, pobídce nebo sankce, je velmi lehce definovatelná. Toto stejné platí i u ceny typu unit-price. Stanovení ceny podle time and material vyžaduje pečlivou analýzu kontraktu, jelikož se v nich často objevují ustanovení o garantovaných maximech apod.,

⁶ Nároky (Claims) představují částky, které jsou nad dohodnutou smluvní cenou. Tyto částky vznikly vinou zákazníka a prodávající usiluje o jejich náhradu. Zvyšují tak smluvní výnosy, pokud lze náhradu považovat za pravděpodobnou a lze jí spolehlivě odhadnout (Topic 605-35-25-30).

a stanovení ceny je tak složitější. Nejsložitější je však stanovení ceny pomocí nákladů. Jednak proto, že mají mnoho forem, jak uvádí odstavec 25-18, a jednak proto, že je nutné analyzovat náklady, které lze refundovat, stanovení přírážky a to jestli smlouva neobsahuje např. dodání některých prvků, u kterých je prodávající pouze v roli zprostředkovatele a má tak povinnost vykázat pouze výnos v čisté výši.

Tato specifická úprava se týká především smluv, které jsou uvedeny v odstavci 15-3, jedná se tedy mimo jiné o:

- smlouvy týkající se stavebních operací (stavby, výkopy, demolice, opravy, apod.),
- smlouvy týkající se projektování a stavby lodí a plavidel,
- smlouvy týkající se stavebních poradních služeb,
- smlouvy s architekty, stavebními inženýry apod.,
- dohody o dodání software, buď samostatně, nebo dohromady s dalšími produkty, které vyžadují značnou produkční činnost nebo tvorbu na zakázku, nicméně zde je nutné vzít v úvahu také Topic 985-605-25-88 až 107.
- smlouvy týkající se návrhu, tvorby nebo změny leteckých a kosmických komplexů nebo specifického elektronického vybavení nebo poskytování služeb vyplývajících z těchto smluv.

3 IFRS

Třetí kapitola má podobnou strukturu jako kapitola druhá, s rozdílem že se již nevěnuje US GAAP, ale IFRS (mezinárodní standardy finančního výkaznictví). Jejím cílem je tedy zhodnocení současné úpravy vykazování výnosů dle IFRS. První podkapitola popisuje IFRS z obecného pohledu a jejich stručnou historii. Následuje druhá podkapitola, která se opět stručně zabývá koncepčním rámcem IFRS, ze kterého tyto standardy vycházejí. Poslední podkapitola už je věnována konkrétně procesu rozpoznání a vykazování výnosů dle aktuálně platné úpravy v systému IFRS.

3.1 IFRS obecně

Základním stanoveným cílem IASB je prostřednictvím IFRS vyvinout ve veřejném zájmu jednotnou sadu vysoce kvalitních, srozumitelných, vynutitelných a globálně uznávaných standardů finančního výkaznictví, které budou založeny na jasně daných zásadách. (Mackenzie a spol., 2013).

Vznik mezinárodních účetních standardů se datuje do sedmdesátých let dvacátého století, kdy v roce 1973 byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASB). Ten byl nezávislou soukromou profesní organizací na základě dohody profesních účetních organizací z různých zemí po celém světě. Od roku 1983 se členy IASB staly všechny profesní organizace sdružené v Mezinárodní federaci účetních (IFAC). Standardy, které IASB vydala, byly a jsou označovány zkratkou IAS (International Accounting Standards). V roce 1997 byl vytvořen Radou Stálý interpretační výbor (SIC), který měl za úkol řešit sporné účetní problémy v kontextu s existujícími standardy a Koncepčním rámcem. V roce 1999 se rozhodlo vytvořit z IASB nadaci, která se postupem času transformovala a v červenci roku 2010 se tato nadace přejmenovala na IFRS Foundation. Za tvorbu celosvětově platných standardů je odpovědná Rada (IASB). Ta vznikla v roce 2001. Standardy vydávané touto radou již nejsou označovány jako IAS, ale jako IFRS. Standardy vydané v minulosti však nadále zůstávají platné. IFRS v obecné rovině v sobě tedy zahrnují standardy IAS a IFRS, dále pak interpretace SIC a IFRIC. Jedná se tedy o celý obsah každoročně vydávaného svazku mezinárodních standardů a interpretací k nim. (Dvořáková, 2014)

3.2 Koncepční rámec IFRS

Dle Mackenzieho a spol. (2013) je Koncepční rámec IFRS důležitou úvodní částí, protože v něm jsou definovány hlavní účetní zásady, základní prvky účetní závěrky, kritéria pro jejich uznání a vykazování a báze jejich ocenění. Původní Koncepční rámec vznikl v roce 1989 a vycházel z Koncepčního rámce US GAAP. Jak dodává Bohušová a kolektiv (2013) na rozdíl od koncepčního rámce US GAAP se však neskládá z více standardů, ale předchází konkrétním standardům. Jedná se tedy

o základní teoretické východisko IFRS. V Koncepčním rámci je tedy dle Dvořákové (2014) vymezen:

- účel koncepčního rámce, informační potřeby uživatelů a základní typy ekonomických rozhodnutí,
- cíl účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků účetní závěrky,
- koncepty oceňování,
- pojetí kapitálu a jeho uchování.

V roce 2010 se v Koncepčním rámci upravilo vymezení cílů, uživatelů a kvalitativních charakteristik účetní závěrky, které byly v původním koncepčním rámci. Stalo se tak, díky ukončení fáze A v projektu konvergence koncepčních rámců. Tato část koncepčního rámce je od tohoto roku definována naprosto stejně jako v CON 8, který je uveden kapitole 2.2.

Za hlavní předpoklad pro sestavení účetní závěrky považuje Bohušová a kolektiv (2013) akruální princip (Accrual concept) – tedy, že hospodářské operace musí být zachyceny do období, se kterým časově a věcně souvisí a nikoliv v době, kdy dojde k pohybu peněžních prostředků. Jsou tak vykázány v účetní závěrce za období, ke kterému se vztahují. Druhým hlavním předpokladem je dle Bohušové a kolektivu (2013) trvání podniku (Going concern assumption) – kdy se při procesu měření a hodnocení ekonomických jevů vychází předpokladu, že účetní jednotka bude nadále pokračovat ve svých aktivitách. Pokud zde existuje záměr nebo potřeba ukončení činnosti, musí být závěrka zpracována na odlišné bázi a ta musí být zveřejněna.

Jak uvádí Mackenzie a spol. (2013) jsou v Koncepčním rámci IFRS (dále jen KR) vymezeny kvalitativní charakteristiky užitečných finančních informací, jedná se o:

- relevanci a významnost – taková informace, která je schopná měnit rozhodnutí,
- věrné zobrazení – informace, která je kompletní, neutrální a bez chyb,
- srovnatelnost – schopnost identifikace podobností nebo odlišností mezi položkami,
- prokazatelnost – pomáhá uživatelům ujistit se, že informace věrně zobrazuje ekonomickou realitu,
- včasnost – informace je poskytnuta včas, aby umožnila ovlivnit rozhodování,
- srozumitelnost – klasifikace, charakterizace a prezentace informací v jasné a stručné formě.

Základní prvky finančních výkazů jsou uvedeny v kapitole 4 KR, která čerpá z původního KR vydaného v roce 1989. Pro účel této práce není nutností definovat

veškeré prvky obsažené ve finančních výkazech. Stačí tedy uvést pouze definici výnosů a nákladů.

Výnosy jsou definovány v kapitole 4 v odstavcích 29 až 32. Výnosy jsou zde definovány obecně jako Income a následně děleny na Revenues a Gains.

Revenues vznikají v rámci běžné činnosti jednotky a vztahují se k mnoha různým věcem, jako jsou prodeje, poplatky, úroky, dividendy, nájem. Lze je tedy pro účely této práce překládat jako výnosy (myšleno výnosy z prodeje, apod.)

Gains představují jiné položky příjmu, které mohou, ale také nemusí vznikat v rámci běžné činnosti jednotky. Představují nárůst ekonomického užítku jednotky. Gains mohou vznikat vlivem vedlejší aktivity jednotky nebo vlivem externích okolností. Lze je tedy překládat jako přínosy.

Obdobně jako u výnosů, mají i náklady své dvě definice, které jsou vymezeny v odstavcích 33 až 35. Jedná se o definici Expenses a Losses. Lze je definovat jako protihodnoty k Revenues a Gains. Expenses tedy souvisí s Revenues a lze je definovat jako náklady. Losses naopak souvisí s Gains a lze je definovat jako úbytky.

Rozpoznání výnosů je upraveno v kapitole 4 odstavci 47 a 48. Aby však mohla být položka rozvahy či výsledovky vůbec rozpoznána, musí splňovat dle odstavce 37 definici základního prvku a kritéria uvedená v odstavci 38, které jsou:

- pravděpodobnost budoucího ekonomického prospěchu z položky, který bude plynout do účetní jednotky a nebo z ní ven,
- položka má své náklady na pořízení nebo hodnotu, kterou lze spolehlivě měřit.

Výnosy jsou rozpoznány dle odstavce 47 tehdy, pokud došlo vlivem nárůstu majetku nebo poklesu závazky k budoucímu ekonomickému prospěchu, a tyto nárůsty a poklesy lze spolehlivě měřit (ocenit).

Oceněním se dle odstavce 54 myslí proces stanovení množství peněžních jednotek, ve kterých jsou prvky zobrazeny ve finančních výkazech.

Tab. 6 Oceňování dle KR IFRS

Oceňovací báze	Aktiva	Závazky
Historické náklady	Částka, která byla vynaložená na jejich pořízení.	Očekávaná částka, která musí být vynaložena při uhrazení závazku.
Běžná cena	Částka, která musí být uhrazena při pořízení stejného aktiva v současné době.	Částka, která není diskontovaná, a kterou by bylo nutné v současné době vynaložit na úhradu závazku.
Realizovatelná hodnota	Částka, která by byla získána prodejem aktiva za normálních podmínek.	Nediskontovaná částka, kterou je potřeba uspokojit závazky při normálním chodu podnikání.
Současná hodnota	Současná diskontovaná hodnota budoucích příjmů plynoucích z budoucího prodeje nebo použití majetku.	Současná diskontovaná hodnota budoucího peněžního výdaje, který se očekává v závislosti na vypořádání závazku za normálního chodu podniku.

Zdroj: Vlastní zpracování na základě KR IFRS, Kapitola 4 odstavec 55-

Jelikož je KR poněkud zastaralý, chybí v něm významná oceňovací báze, která je všeobecně přijímána a preferována různými Standardy. Jedná se fair value (reálnou hodnotu). IASB pro tuto oceňovací bázi vydala samostatný standard IFRS 13 – oceňování ve fair value. Zde jde Fair value definována, jako cena, která by se získala z prodeje aktiva nebo která musí být zaplacená za převod závazku v běžné transakci mezi účastníky trhu k datu ocenění. Reflektuje tedy tržní hodnotu aktiv, která vychází z podmínek trhu a nikoliv z podmínek účetní jednotky.

3.3 Vykazování výnosů dle IFRS

V oblasti vykazování výnosů mají IFRS několik zdrojů, nejsou však tak rozsáhlé, jako zdroje u US GAAP. Mackenzie a spol. (2013) považují jako hlavní zdroje pro rozpoznání a vykazování výnosů v systému IFRS zejména:

- Rámec IASB (koncepční rámec) pro přípravu a prezentaci finančních výkazů,
- IAS 18 – Výnosy,
- IAS 11 – Smlouvy o zhotovení,
- SIC 31 – Výnosy – barterové operace zahrnující reklamní služby,
- IFRIC 12 – Ujednání o poskytování licencovaných služeb,

- IFRIC 13 – Zákaznické věrnostní programy,
- IFRIC 15 – Dohody týkající se výstavby nemovitostí,
- IFRIC 18 – Převod aktiv od zákazníků.

3.3.1 IAS 18 – Výnosy - definice

V úvodní části standardu je uveden rozsah jeho působnosti, dle kterého musí být tento standard aplikován při účtování výnosů vznikajících z těchto událostí:

- prodej zboží,
- poskytování služeb a
- užití aktiv jednotky jinými stranami, které přináší úroky, licenční poplatky a dividendy.

Dále se pak nevztahuje na výnosy, které vznikají z:

- leasingových smluv,
- dividend plynoucích z investic účtovaných ekvivalenční metodou,
- pojistných smluv,
- změn v reálné hodnotě finančních aktiv a závazků nebo jejich vyřazení,
- změn v hodnotě jiných krátkodobých aktiv,
- prvotního vykazání a změn reálné hodnoty biologických aktiv, které se vztahují k zemědělským aktivitám,
- prvotní vykazání zemědělské produkce,
- těžby nerostů.

Výnosy jsou definovány v odstavci 7 jako hrubé přírůstky⁷ ekonomických užitků během období, které vznikají běžnými činnostmi účetní jednotky, a to v případě, že tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu, které je odlišné od jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků.

3.3.2 IAS 18 – Výnosy – rozpoznání

Jak je uvedeno v odstavci 13, tak kritéria tohoto standardu pro uznání výnosu jsou obvykle aplikována samostatně u každé transakce. Proto je potřeba za určitých okolností aplikovat tato kritéria na samostatně identifikovatelné složky jednotlivé transakce, aby byly jasná podstata transakce. Výnosy by se tedy měly zachytit na základě jejich věcné podstaty nikoliv na základě jejich formy. Dále by měl být dle Bohušové a kolektivu (2013) výnos zachycen v souladu se standardem pouze v případě, kdy jsou plynoucí ekonomické užitky spojené s transakcí pravděpodob-

⁷ Zde si je možné všimnout odlišnosti od definice výnosů dle KR, ze kterého lze vyvodit vykazání výnosů spíše na čisté bázi.

né, a pokud již vznikly náklady nebo mohou být spolehlivě odhadnuty a oceněny a jejich přínos je měřitelný.

U prodeje zboží musí být výnos vykázán, pokud jsou splněny všechny podmínky, které jsou v odstavci 14 uvedeny:

- Účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví zboží.
- Účetní jednotka se nezachovává pokračující manažerskou angažovanost v míře obvykle spojované s vlastnictvím prodaného zboží, ani skutečnou kontrolu nad tímto zbožím.
- Částku výnosu lze spolehlivě ocenit.
- Je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky.
- Vzniklé náklady nebo náklady, které s ohledem na transakci teprve vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny.

Dle odstavce 15 je určení okamžiku převodu významných rizik a odměn z vlastnictví na kupujícího závislé na okolnostech transakce. Ve většině případů se však tento převod děje současně s převodem právního titulu nebo s postoupením držby kupujícímu. Vše však závisí na dohodnutých obchodních podmínkách. Ponechá-li si však účetní jednotka významná rizika vyplývající z vlastnictví, nelze dle odst. 16 takovou transakci považovat za prodej a výnos se tedy nezachytí. Pokud se jedná pouze o nevýznamné riziko, tak se dle odst. 17 výnos zachytí.

Odst. 19 dále uvádí, že pokud se výnosy a náklady vztahují ke stejné transakci, tak se zachycují současně. Tento proces je nazýván jako přiřazování nákladů k výnosům. Pokud nelze spolehlivě příslušné náklady ocenit, nemohou se ani vykázat výnosy. V těchto případech se každá přijatá úhrada z prodeje zboží vykáže jako závazek.

U poskytovaných služeb musí být uznání výnosů provedeno s odkazem na stupeň dokončení celé transakce ke konci účetního období, a to v případě, že výsledek transakce, která poskytnutí těchto služeb zahrnuje, může být spolehlivě odhadnut (IAS 18, odst. 20). Tento výsledek lze dále dle odst. 20 spolehlivě odhadnout, pokud jsou současně splněny všechny následující podmínky:

- částku výnosu lze spolehlivě ocenit,
- je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky,
- ke konci účetního období je možné spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce a
- vynaložené náklady transakce a náklady jejího dokončení mohou být spolehlivě oceněny.

Pokud se jednotka při účtování výnosu odvolává na stupeň dokončení transakce, označuje se to dle odst. 21 jako metoda procenta rozpracovanosti. Podle této me-

tody nastávají výnosy v tom účetním období, ve kterém byly služby poskytnuty. Stupeň dokončení transakce se dle odst. 24 stanovuje řadou metod a účetní jednotka použije vždy tu metodu, která spolehlivě určuje rozsah vykonaných služeb. Tyto metody mohou dle odst. 24 zahrnovat:

- přehled a analýzy vykonaného díla,
- služby poskytnuté do současného data jako procento celkových služeb, které mají být poskytnuty, nebo
- podíl dosud vynaložených nákladů k odhadnutým celkovým nákladům transakce.

Pro potřeby praxe uvádí odst. 25, že v situaci, kdy jsou služby poskytovány jako neurčitý počet úkonů v průběhu určitého časového období, se výnosy uznávají rovnoměrně po dané časové období, a to v případě že stupeň dokončení nelze lépe zachytit jinou metodou. Pokud však určitý úkon má mnohem větší význam než jiné úkony, musí se vykázání výnosů odložit až do jeho vykonání.

Pokud není účetní jednotka schopná spolehlivě odhadnout výsledek transakce, musí být dle odst. 26 výnosy vykázány pouze v rozsahu účtovaných nákladů, které lze zpětně získat.

Výnosy, které vznikají z užívání aktiv, tedy úroky, licenční poplatky nebo dividendy musí být zachyceny podle východisek uvedených v odst. 30, pokud:

- je pravděpodobné, že ekonomické užítky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky, a
- částka výnosu může být spolehlivě oceněna.(IAS 18, odst. 29)

Dle odst. 30 se pak výnosy uznávají podle těchto východisek:

- úrok musí být vykázán použitím metody efektivní úrokové sazby tak, jak je uvedeno v IAS 39, odst. 9 a AG5-AG8,
- licenční poplatky musí být zachyceny na akruální bázi v souladu s podstatou příslušné smlouvy a
- dividendy musí být vykázány, jakmile vznikne právo akcionářů na přijetí platby.

3.3.3 IAS 18 – Výnosy – ocenění

Výnosy musí být oceněny v reálné hodnotě přijaté nebo nárokované protihodnoty (IAS 18, odst. 9).

Částka výnosů vzniklá z transakce je obvykle stanovena ve smlouvě mezi jednotkou a kupujícím či uživatelem aktiva. Je oceněna na základě reálné hodnoty ekvivalentu, a to se zahrnutím eventuálních obchodních slev nebo množstevních rabatů poskytnutých jednotkou (IAS 18, odst. 10).

Jak uvádí odst. 11 je ve většině případů protihodnota ve formě peněz nebo peněžních ekvivalentů. Částka výnosu je pak peněžní částkou nebo částkou peněžních ekvivalentů již přijatých nebo nárokovaných. Odst. 11 dále uvádí, že pokud je

příjem peněz (či jejich ekvivalentů) odložen, reálná hodnota úhrady může být nižší než nominální obnos přijatých nebo nárokových peněz. Pokud taková dohoda ve skutečnosti tvoří finanční transakci, je reálná hodnota úhrady tvořena diskontováním všech budoucích příjmů při užití implicitní úrokové sazby. Rozdíl mezi reálnou hodnotou a nominální částkou úhrady se posuzuje jako úrokový výnos v souladu s odstavci 29 a 30 a v souladu s IAS 39 (IAS 18, odst. 11).

Dále stejně jako v US GAAP existují i v tomto systému určité specifické případy vykazování výnosů. Některé jsou zmíněny přímo v odstavcích IAS 18, ale některým je věnován prostor až v Příloze k IAS 18, případně v dalších úpravách jako je např. SIC 31 a jednotlivé interpretace IFRIC.

3.3.4 Vykazování výnosů ve specifických případech dle IFRS

Prvním specifickým případem je tzv. **právo navrácení** (Right to return). Jedná se dle IAS 18 odst. 17 o případy, kdy je nabízeno vrácení peněz, pokud nebude zákazník spokojen. V těchto případech jsou vykázány výnosy v okamžiku uskutečnění prodeje za předpokladu, že je prodávající schopný spolehlivě odhadnout budoucí vrácené částky a zachytí k nim příslušný závazek na základě dřívější zkušenosti nebo na základě jiných relevantních faktorů.

Další specifické případy jsou již uvedeny v Příloze ke standardu IAS 18. Prvním z nich je jsou **prodeje „bill and hold“**, kde kupující přejímá vlastnická práva a přijímá fakturu, avšak na jeho žádost zboží zatím zůstává u prodávajícího. V takovém případě jsou výnosy vykázány pokud:

- je pravděpodobné, že se dodávka uskuteční,
- předmět dodávky je jednoduše dostupný, identifikovaný a připravený k dodání v den prodeje,
- kupující konkrétně vyžaduje odložení dodávky a
- jsou aplikovány obvyklé platební podmínky.

Dalším specifickým případem se zabývá odst. 3 Přílohy k IAS 18. Jedná se o tzv. prodej **Lay away**, při kterém je zboží doručeno až po zaplacení finální splátky kupujícím. Obecně jsou výnosy vykázány, až je zboží doručeno, ale lze je také vykázat už ve chvíli, kdy prodávající má uhrazenou významnou většinu splátek a zboží je jednoduše dostupné, konkrétně určené a připravené k dodání. Takto je možné vykázat výnosy v případě, že zde existují zkušenosti, že většina podobných transakcí bývá dokončena.

Odstavec 7 Přílohy k IAS 18 se zabývá **předplatným** (subscriptions to publications). Pokud mají položky, k nimž se předplatné vztahuje, podobnou hodnotu v daném období, výnosy se vykazují rovnoměrně během tohoto období. Pokud však mají položky různé hodnoty, vykazují se výnosy na základě poměru prodejní hodnoty položky vůči celkové hodnotě všech položek, které předplatné pokrývá.

Prodej na splátky, který je upraven v odst. 8 Přílohy k IAS 18. Výnos je zde uznán bez úroků v den prodeje. Prodejní cena je současná hodnota plnění, určená

diskontováním splátek úrokovou sazbou. Úroky jsou pak samostatně vykázány jako výnosy v době jejich uhrazení.

Kulturní a společenské akce jsou upraveny odst. 15 Přílohy k IAS 18. Výnosy z těchto akcí jsou rozpoznány, jakmile se příslušná akce koná. Pokud jsou vstupenky na tyto akce prodávané v předprodeji, přiřazují se výnosy ke každé akci v závislosti na rozsahu poskytovaných služeb na dané akci.

Další specifickým příkladem jsou tzv. **Barterové obchody**, které jsou upraveny v SIC 31. Přímo v IAS 18 odst. 12 je pouze uvedeno, že se nepovoluje vykázání výnosů ze směny služeb či zboží, které jsou podobné a mají podobnou hodnotu. Proto SIC 31 definuje možnost, že se prodávající a kupující mohou dostat do situace, kdy si budou vzájemně poskytovat reklamní služby prostřednictvím internetu, televize, časopisů apod. A v některých případech bezúplatně nebo za stejné protiplnění. Tyto služby však musí splňovat podmínku z odst. 12 Přílohy k IAS 18, tedy nesmí být stejné. Výnosy z takovýchto transakcí nemohou být dle odst. 5 SIC 31 měřeny spolehlivě v reálné hodnotě přijatých reklamních služeb. Dodavatel však může spolehlivě ocenit výnosy v reálné hodnotě reklamních služeb, které poskytuje v barterové transakci, ale jediné s odkazem na nebarterové transakce které:

- zahrnují podobné reklamy jako v barterové transakci,
- se často uskutečňují,
- představují rozhodující množství transakcí v porovnání se všemi transakcemi, které jsou podobné této barterové transakci,
- zahrnují protiplnění, které je spolehlivě vyčíslitelné v reálné hodnotě a
- nevztahují se k protistraně barterové transakce.

Obdobně jako u US GAAP jsou i zde specifikem **Zákaznické věrnostní programy** (pobídky). Původně byly upraveny v Příloze k IAS 18, ale to nahradilo vydání IFRIC 13. Jedná se tedy o věrnostní programy, které jednotky využívají k pobídkám svých zákazníků, aby si koupili jejich zboží či služby. Zákazníci prostřednictvím svých nákupů získávají tzv. body (points), na základě kterých pak mohou čerpat příslušné slevy apod. V odst. 5 IFRIC 13 je přímo odkazováno na odstavec 13 IAS 18, dle kterého by měla jednotka účtovat o pobídkách (kreditech) jako o samostatných prvcích celkové transakce. Reálná hodnota protiplnění by měla být alokována mezi poskytnuté pobídky a další prvky prodeje. Částka alokovaná pobídkám by měla být oceněna jejich reálnou hodnotou, jako by byly prodávány samostatně.

Pokud jednotka nabízí pobídky sama (bez zapojení dalších stran), měla by rozpoznat výnos z plnění až v případě, že splní své závazky. Množství rozpoznávaných výnosů by mělo být založeno na poměru splněných kreditů a celkového množství očekávaných pobídek, které budou uplatněny (IFRIC 13, odst. 7).

Pokud však podle odst. 8 IFRIC 13 nabízí kredity třetí strana, jednotka musí rozlišit, jestli do transakce vstupuje jako hlavní osoba (přijímá protihodnotu na svůj účet) nebo jako zástupce třetí strany (přiřazená protihodnota je přijímána na účet třetí strany). Pokud vstupuje jako zástupce, vykazuje výnos pouze v čisté výši ve chvíli, kdy se třetí strana stane povinnou dodat předmět plnění a je oprávněná

za to obdržet protiplnění. Pokud však jednotka vstupuje jako hlavní osoba, vykazuje výnos v hrubé výši ve chvíli, kdy splní své povinnosti.

Příloha k IFRIC 13 pak udává způsoby měření kreditů reálnou hodnotou. Pokud nelze zjistit reálnou hodnotu na trhu identických kreditů, musí být zjištěna pomocí jiné techniky. Tou může být například odhad z reálné hodnoty odměn, za které mohou být tyto kredity proměněny.

Stejně jako v US GAAP jsou také v tomto systému upraveny i **záruky**. Ty jsou dle Mackenzieho a spol. (2013) buď počáteční (initial) nebo rozšířené (extended). Rozšířená záruka je považována za samostatnou operaci, výnos je tak odložen a vykazuje se v průběhu záruční doby. Počáteční záruka tvoří nedělitelný prvek od celkového plnění. Výnos je tedy vykázán klasicky a očekávané náklady jsou vykázány jako rezerva. Pouze v případě, že není možný odhad nákladů, je výnos odložen.

Poslední částí standardu IAS 18 je zveřejnění. Dle odstavce 35 jednotka zveřejní účetní postupy pro vykazování výnosů včetně metod přijatých pro stanovení stupně dokončení transakcí zahrnujících poskytování služeb. Dále pak částky všech významných výnosových kategorií vykázaných během účetního období, které vyplývají z prodeje zboží, poskytování služeb, úroků, licenčních poplatků a dividend. A také částku výnosů, které vzešly ze směn zboží nebo služeb zahrnutých v každé z významných kategorií výnosů.

3.3.5 IAS 11 – Smlouvy o zhotovení

Základním cílem tohoto standardu je zachycení výnosů a nákladů, které jsou spojené se smlouvami o zhotovení. V rámci těchto smluv je většinou činnost, ke které se smlouva vztahuje, ukončena v jiném účetním období než byla zahájena. Odstavec 3 definuje smlouvu o zhotovení jako smlouvu, která je sjednaná za účelem výstavby aktiva nebo takového souboru aktiv, který je vzájemně propojen nebo je závislý z hlediska návrhu, technologie a funkce či jeho konečného účelu nebo použití. Taková smlouva může být dle odst. 3 IAS 11:

- Smlouva za pevnou cenu – dodavatel zde souhlasí s pevnou smluvní cenou nebo pevnou sazbou za jednotku výkonu, což v některých případech podléhá ustanovením o možném zvýšení nákladů.
- Smlouva typu náklady plus přírůžka – zde jsou dodavateli uhrazeny dohodnuté nebo jinak definované náklady navýšené o procento těchto nákladů nebo pevný poplatek.

Smlouva také může být dle odstavce 6 formulována jako smlouva typu náklady plus přírůžka, přičemž zde bude dohodnutá maximální možná cena.

Tento standard se obvykle používá na každou smlouvu o zhotovení samostatně. Avšak v odstavci 7 je dále uvedeno, že za určitých okolností je nutné použít standard na samostatně identifikovatelné součásti jedné smlouvy, nebo dohromady na skupinu smluv, aby se vyjádřila podstata smlouvy nebo skupiny smluv.

Pokud taková smlouva pokrývá výstavbu několika aktiv, přistupuje se k výstavbě každého z nich jako k samostatné smlouvě o zhotovení pokud splní podmínky uvedené v odstavci 8 IAS 11, které jsou:

- Pro každé aktivum byly předloženy samostatné návrhy,
- každé aktivum bylo předmětem samostatného vyjednávání, dodavatel i zákazník byli schopni přijmout či odmítnout tu část smlouvy, která se k tomuto aktivu vztahuje, a
- je možné určit náklady a výnosy na každé aktivum.

Naopak se skupinou smluv, ať je uzavřena s jedním nebo více zákazníky, se zachází jako s jednou smlouvou o zhotovení, pokud splňuje podmínky v odstavci 9 IAS 11, které jsou následující:

- skupina smluv je vyjednávána jako celek,
- smlouvy jsou úzce vzájemně propojeny a to tak, že ve skutečnosti jsou součástí jednoho projektu s celkovou ziskovou marží a
- smlouvy se provádějí souběžně nebo v nepřetržitém sledu.

Výnos ze smlouvy dle odstavce 11 IAS 11 zahrnuje původní sumu výnosu dohodnutou ve smlouvě a odchylky⁸ ve smluvní práci, právní nároky⁹ a stimulační platby¹⁰. Odchylky, právní nároky a stimulační platby jsou v rozsahu, ve kterém je pravděpodobné, že budou mít za následek výnos a musí být spolehlivě měřitelné.

Výnos je měřený v reálné hodnotě obdrženého nebo nárokovaného protiplnění. Měření je ovlivněno mnoha nejistotami, které jsou závislé na výsledku budoucích událostí. Odhady je proto potřeba často upřesňovat podle právě nastalých skutečností (IAS 11, odst. 12).

K výnosům z těchto smluv se přímou váhou náklady, do kterých jsou dle odstavce 16 IAS 11 zahrnuty:

- náklady, které se přímo vztahují ke konkrétní smlouvě,
- náklady, které jsou obecně přiřaditelné ke smluvní činnosti a mohou být alokovány ke smlouvě,
- jiné náklady, které jsou vyúčtovány zákazníkovi podle podmínek smlouvy.

⁸ Odchylkou je dle odst. 13 myšlen pokyn zákazníka, který mění rozsah práce dané smlouvou. Tato odchylka pak může vést ke snížení nebo zvýšení výnosu plynoucího ze smlouvy. Např. změna ve specifikacích aktiva.

⁹ Právní nárok je taková částka, kterou se dodavatel snaží získat od zákazníka jako náhradu za náklady, které nebyly zahrnuty do smluvní ceny. Vzniká např. z důvodu prodloužení zákazníka, chyb ve specifikacích apod. (IAS 11, odst. 14).

¹⁰ Stimulační platby jsou dodatečné částky, které byly zaplacené dodavateli v případě dodržení nebo překročení stanovených parametrů. Např. stimulační platba za brzké dokončení předmětu smlouvy. (IAS 11, odst. 15)

Náklady, které jsou samostatně zúčtovatelné zákazníkovi podle podmínek smlouvy, mohou zahrnovat některé náklady na všeobecnou administrativu a náklady na vývoj, pro něž je náhrada specifikována v podmínkách smlouvy. (IAS 11, odst. 19). Do nákladů smlouvy lze také zahrnout náklady, které byly vynaloženy proto, aby smlouva vůbec vznikla. Musejí být však samostatně identifikovatelné, spolehlivě měřitelné a musí být pravděpodobné, že smlouva bude uzavřena.

Naopak mezi náklady, které dle odst. 20 IAS 11 nelze přičítat ke smluvní činnosti, jsou řazeny všeobecné administrativní náklady, jejichž úhrada není specifikována ve smlouvě, prodejní náklady a odpisy budov a zařízení, které nejsou používány u konkrétní smlouvy.

Náklady a výnosy jsou uznány jednotlivě s ohledem na stupeň rozpracovanosti předmětu smlouvy na konci účetního období, jestliže lze výsledek smlouvy spolehlivě odhadnout (IAS 11 odst. 22). Výsledek smlouvy o zhotovení lze odhadnout v případě smlouvy za pevnou cenu, pokud jsou splněny podmínky v odstavci 23 IAS 11, musí tedy platit, že:

- celkový smluvní výnos lze spolehlivě měřit,
- je pravděpodobné, že ekonomický prospěch poplyne do účetní jednotky,
- náklady na dokončení tak stupeň dokončení smlouvy lze měřit ke konci účetního období,
- náklady přičitatelné ke smlouvě lze jasně identifikovat a spolehlivě měřit, takže je možné provést srovnání s dřívějšími odhady.

Pokud se jedná o smlouvu typu náklady plus přírůžka, lze výsledek odhadnout za splnění podmínek v odst. 24 IAS 11, tedy:

- je pravděpodobné, že ekonomický prospěch spojený se smlouvou poplyne do účetní jednotky a
- smluvní náklady přiřaditelné ke smlouvě lze jasně identifikovat a měřit.

Pokud se výnosy a náklady uznávají v závislosti na stupni rozpracovanosti, je tato metoda dle odst. 25 IAS 11 označována jako metoda procenta rozpracovanosti. Výnos zde je přiřazován k nákladům smlouvy vynaloženým na dosažení daného stupně rozpracovanosti. Výsledkem je pak uznání výnosů, nákladů a zisku v závislosti na dokončené práci. Přičemž jsou výnosy a náklady uznávány v hospodářském výsledku toho období, ve kterém je k nim vztažená práce vykonávána.

Dle odst. 27 IAS 11 může dodavatel vynaložit náklady, které se vztahují k budoucí činnosti na smlouvě. Takové náklady jsou pak v případě, že je pravděpodobná jejich úhrada, zahrnuté do aktiv. Jsou vlastně klasifikovány jako nedokončená výroba, která se vztahuje ke smlouvě.

Pokud výsledek smlouvy nelze spolehlivě odhadnout, měl by být dle odst. 32 výnos uznán jenom v rozsahu vynaložených nákladů na smlouvu, u kterých je pravděpodobná návratnost. Náklady smlouvy pak jako náklady období, ve kterém vzniknou.

Odstavec 33 upřesňuje situace, kdy v počátečních fázích smlouvy nelze přesně odhadnout výsledek smlouvy, ale přesto je pravděpodobné, že jednotka získá zpět vynaložené náklady smlouvy. V takovém případě je výnos vykázán v rozsahu vynaložených nákladů, u kterých je předpoklad návratnosti. Jelikož není možné odhadnout výsledek, nelze ani vykázat zisk. Jedná se o období metody nulové ziskové marže u US GAAP.

Pokud je pravděpodobné, že celkové náklady překročí výnosy, měla by být dle odstavce 36 ztráta okamžitě vykázána jako náklad.

Účetní jednotka má dle odstavce 39 a následujících povinnost zveřejnit zejména:

- částku výnosů ze smlouvy vykázanou jako výnos období,
- metody použité pro určení výnosu ze smlouvy,
- metody použité pro určení stupně rozpracovanosti,
- hrubou částku, kterou zákazníci dluží za smluvní práci jako aktivum,
- hrubou částku, kterou dluží zákazníkům za smluvní práci jako závazek.

S IAS 11 úzce souvisí také **IFRIC 15 – Dohody o výstavbě nemovitosti**. Týká se především účetních jednotek, které podnikají v oblasti výstavby nemovitostí. Jak je uvedeno v úvodní části standardu, může se zde jednat jak o období smluv o zhotovení, tedy prodávají se výstavby, které se budou teprve zhotovovat. Nebo lze prodávat již zhotovené výstavby konečným zákazníkům, což bude zase spadat pod standard IAS 18. IFRIC 15 tedy poskytuje takový návod, kdy je vhodné využít při prodeji nemovitosti IAS 11 a kdy naopak IAS 18.

To je uvedeno v odstavcích 11 a 12. Kde se dle odst. 11 jedná o smlouvu o zhotovení, pokud kupující může specifikovat hlavní prvky projektu před zahájením výstavby a nebo hlavní změny v průběhu stavby, bez ohledu na to, zda to skutečně uplatní. Naopak dle odst. 12 jde o dohodu o prodeji zboží dle IAS 18 v případě, že kupující nemá možnost, nebo jí má pouze omezenou, ovlivnit projekt nemovitosti. Může si např. vybrat pouze z některých určených variant.

Pokud je dohoda v rozsahu působnosti IAS 11 a její výsledek může být spolehlivě odhadnut, jednotka vykáže výnosy v závislosti na stupni dokončení podle IAS 11. (IFRIC 15, odst. 13). Pokud však nesplňuje definici pro smlouvy o zhotovení, aplikuje se dle odst. 14 standard IAS 18. V tomto případě však musí jednotka rozlišit, zda se jedná o poskytnutí služby nebo prodej zboží.

Pokud není jednotka povinná dodat stavební materiály, může být smlouva považována za dohodu o poskytování služeb v souladu s IAS 18. V tomto případě pak za splnění kritérií uvedených v odstavci 20 IAS 18 je požadováno, aby byly výnosy vykázány v závislosti na stupni dokončení při využití metody procenta dokončení (IFRIC 15, odst. 15). Naopak, jeli jednotka povinná dodat společně se službami také materiály pro výstavbu nemovitosti, je smlouva považována za dohodu o prodeji zboží a platí pro ní podmínky pro uznání výnosů popsané v odstavci 14 IAS 18. Tedy záleží na konkrétním ujednání týkající se převodu a kontroly podstatných rizik z vlastnictví dané nemovitosti (IFRIC 15, odst. 16).

4 Komparace systémů IFRS a US GAAP

Hlavním cílem této kapitoly je identifikace podstatných rozdílů mezi systémy IFRS a US GAAP, které vyplývají z předcházejících kapitol. Identifikace těchto rozdílů je zaměřena primárně na oblast vykazování výnosů, ale nelze opomenout ani koncepční rámce, ze kterých oba systémy vycházejí.

4.1 Komparace koncepčních rámců

Koncepční rámce obou systémů je nutno chápat, jako základní stavební kameny, ze kterých oba systémy vycházejí, jelikož definují základní prvky výkazů a principy jejich rozpoznávání.

Co se rozsahu týká, tak prvním rozdílem je, že koncepční rámec US GAAP se skládá z několika dokumentů¹¹, kdežto koncepční rámec IFRS je obsažen pouze v jednom dokumentu. V koncepčním rámci IFRS lze očekávat mnoho podobností s koncepčním rámcem US GAAP, jelikož při jeho tvorbě byl právě koncepční rámec US GAAP hlavní předlohou. Přesto lze však nalézt i několik odlišností. V rámci předmětu diplomové práce se autor zabývá pouze oblastí týkající se výnosů.

Dle autora je však největším rozdílem mezi rámci jejich postavení v konkrétním systému. Zatímco koncepční rámec IFRS je tzv. autoritativní literaturou, což znamená, že pokud chybí specifická úprava dané problematiky ve standardech IFRS a jejich interpretacích, musí se subjekt řídit obecně platnými principy, které jsou zakotveny právě v koncepčním rámci. Naproti tomu koncepční rámec US GAAP autoritativní literaturou není, protože není vůbec součástí kodifikace, viz Tabulka č.2 a kapitola 2.2. Je tedy vidět, že koncepční rámce mají v systémech odlišné postavení. Už i na tomto pojetí koncepčních rámců je vidět, že IFRS vycházejí především z principů, jsou tedy tzv. principles-based, kdežto US GAAP jsou založeny spíše na pravidlech, tedy jsou tzv. rules-based. Tato odlišnost je právě viditelná i přímo na výnosech.

Dalším rozdílem je, že prvky finančních výkazů (mezi které patří i výnosy) jsou v jednotlivých koncepčních rámcích definovány odlišně. Koncepční rámec US GAAP navíc v Con 6 definuje více prvků finančních výkazů než KR IFRS. Odlišné definice prvků lze poukázat přímo na výnosech, které jsou v jednotlivých rámcích definovány následovně:

- US GAAP výnosy definuje v Con 6 jako: **Revenues** (výnosy) – nárůst a jiné zlepšení aktiv či uspokojení závazků jednotky, které vyplývají z dodání či výroby zboží, poskytnutí služby a jiných aktivit představujících pokračující hlavní ekonomické činnosti jednotky; a **Gains** (zisky, přínosy) – kladné změny v hodnotě aktiv a závazků z vedlejších transakcí a událostí.

¹¹ Jak je uvedeno v kapitole 2, koncepční rámec US GAAP se skládá z 8 dokumentů, z nichž některé byly postupem času přepracovány nebo nahrazeny, viz Kapitola 2.

- IFRS pak výnosy v KR definuje jako: **Revenues**, které vznikají v rámci běžné činnosti jednotky a vztahují se k mnoha různým věcem, jako jsou prodeje, poplatky, úroky, dividendy, nájem; a **Gians**, které představují jiné položky příjmu, které mohou, ale také nemusí vznikat v rámci běžné činnosti jednotky. Představují nárůst ekonomického užitku jednotky. Gains mohou vznikat vlivem vedlejší aktivity jednotky nebo vlivem externích okolností.

Z předchozího lze vyvodit, že definice není úplně totožná. Největším rozdílem jsou Gains, které dle US GAAP plynou z vedlejší činnosti, kdežto v IFRS mohou být výsledkem činnosti běžné. Dle autora se však v praxi velké rozdíly nebudou vyskytovat, neboť definice v KR IFRS vychází z úpravy dle US GAAP a subjekty potřebují rozlišit v rámci výkaznictví výnosy za běžnou činnost a činnost vedlejší, a toto rozdělení se přímo nabízí jako nejvhodnější.

Navíc lze konstatovat, že tvorba nových standardů vychází právě z koncepčních rámců, a proto lze očekávat trvajících rozdíly mezi standardy, a to až do doby dokud nebudou veškeré definice identické, k čemuž směřuje Fáze B konvergence koncepčních rámců v oblasti vymezení prvků finančních výkazů. Tato fáze však byla zatím pozastavena z důvodu upřednostnění dílčích projektů.

Lze tedy shrnout, že základními rozdíly mezi koncepčními rámci, které se přímo týkají výnosů, jsou:

- odlišný počet prvků finančních výkazů a jejich odlišné definice a
- odlišné principy oceňování a používání oceňovací báze, viz. Kapitoly 2.2 a 3.2.

4.2 Komparace v oblasti vykazování výnosů

V této podkapitole jsou již konkrétně porovnávány specifické případy týkající se výnosů a identifikovány zásadní rozdíly. Základním rozdílem je úprava výnosů v jednotlivých systémech. Zatímco v IFRS jsou výnosy upraveny 2 standardy a příslušnými interpretacemi (3), US GAAP se zabývá výnosy, po zavedení kodifikace, kromě v ASC 605, také v řadě dalších dílčích detailních předpisech. Lze tedy konstatovat, že úprava výnosů v US GAAP je mnohem rozsáhlejší a detailnější, což se týká zejména odvětvově specifických standardů, jako je například zábavní průmysl nebo vývoj software. Tyto odvětvově specifické úpravy jsou však nad rámec této práce a často se liší od základních principů uvedených v ASC 605, proto se následující komparační analýza věnuje pouze obecným případům. Dále by chtěl autor podotknout, že veškeré identifikované rozdíly obecného charakteru dále závisejí na konkrétním odvětví podnikání, které je velmi různorodé. Může se tedy stát, že pro určité odvětví bude mít identifikovaný rozdíl velký dopad a naopak pro jiné odvětví tento dopad může být minimální nebo i nulový. Nahlížení na identifikované rozdíly z úhlu pohledu různých odvětví je však nad rámec této komparační analýzy.

Celá komparační analýza a identifikované rozdíly jsou pro větší přehlednost uvedeny v tabulce v **Příloze A**, která byla autorem vypracována na základě jednotli-

vých standardů a odborných publikací vypracovaných společnostmi KPMG, PWC a EY.

4.3 Shrnutí a dílčí závěr

Proces rozpoznání výnosů v rámci obou systémů je vázaný na dokončení výdělečného procesu a realizaci následných přínosů. V rámci obou systémů je podobná formulace, kdy mají být výnosy uznány, v obou systémech je rozpoznání výnosů založeno na transferu rizik a ukončení výdělečného procesu. Samozřejmě veškeré definice a kritéria, která musí být splněna, nejsou identická, ale jsou si velmi podobná. I přes tyto podobnosti jsou však mezi vykazováním výnosů v rámci obou systémů specifické odlišnosti, které mohou způsobit odlišné způsoby vykazování výnosů. Tím je myšlena doba jejich rozpoznání a jejich vykázaná výše.

První odlišností je přímo základní koncept, který je vidět právě na výnosech. Jedná se o tzv. principles-based a rules-based. Kdy IFRS jsou založeny především na principech. Není tedy příliš důležité, o jaké odvětví se jedná, stačí, když výnosy vycházejí z principů uvedených ve standardech. Oproti tomu US GAAP je založen více na pravidlech. To lze spatřit na množství odvětvově-specifických standardů, které jednotlivé procesy v daných odvětvích konkrétně upravují. Obecné principy zakotvené v Kodifikaci jsou tak dále upraveny nebo i změněny dle daného odvětví.

Lze konstatovat, že IFRS dávají svým uživatelům více volnosti při rozhodování o posuzování vykázaní či nevykázaní výnosu. To vyplývá i z principu „pravděpodobnosti“, který je v základní definici výnosů zakotven. Toto ujednání může ve většině případů způsobit dřívější vykázaní výnosů u uživatelů IFRS. Přísnější podmínky, které musí uživatelé US GAAP splňovat, jsou pak např. vidět u transakcí typu „bill and hold“, podmíněného plnění nebo u prodeje zboží právem navrácení. I v těchto případech může docházet k dřívějšímu vykázaní výnosů u uživatelů IFRS.

V US GAAP by dále byla vhodná jednotná úprava vykazování výnosů v případě zákaznických pobídek. Tato úprava se nejen liší od systému IFRS, ale rozdílná i v rámci samotného systému, jelikož se zde používají dvě různé metody a jejich výběr je v plné kompetenci uživatelů. Vykázaní výnosů u podobných jednotek, které využívají rozdílné metody, pak bude odlišné už v rámci systému US GAAP. IFRS by naopak potřebovali více specifikovat alokaci transakční ceny u smluv skládajících se z více prvků. Tato úprava je dle autora nedostatečná a opět může způsobit odlišné vykázaní výnosů.

Velké rozdíly ve vykazování výnosů lze také spatřit u dlouhodobých smluv o zhotovení. Prvním z nich je, že u US GAAP se daná úprava použije jen na konkrétní odvětví, kdežto v rámci IFRS je standard aplikovatelný v různém odvětví. Aby se uživatel v systému US GAAP vyznal, musí s ním pracovat téměř každý den a musí se orientovat ve velkém množství různých předpisů. To podle autora může odradit potenciální investory, neboť systém vyžaduje velmi dobrou informovanost a zároveň znemožňuje srovnání obdobných společností. Oba systémy pak používají různé metody pro ocenění a vykázaní výnosů z tohoto typu smluv. To opět může způsobit odlišné načasování rozpoznání výnosů a také jejich výši.

Lze tedy konstatovat, že i když jsou si oba systémy velmi podobné, existují v nich odlišnosti, které se mohou zdát na první pohled jako nepodstatné, ale které mohou způsobit odlišné vykázání výnosů ve finančních výkazech, a tím zapříčinit nemožnost jejich srovnání.

5 Proces konvergence a IFRS 15

V červnu 2010 vydaly IASB a FASB první pracovní návrh standardu (Exposure Draft), Výnosy ze smluv se zákazníky, který byl částí společného projektu rozvinutí a sjednocení stávajících standardů zaměřených na výnosy v systému IFRS a US GAAP. Po vydání tohoto pracovního návrhu (dále jen ED) obdržely rady velmi významnou zpětnou vazbu v podobě připomínek (Comment letters, dále jen CL). Na základě těchto připomínek a několika zasedání se rady rozhodly, pro vydání zrevizovaného pracovního návrhu (Re-exposure draft, dále jen R-ED), který vydaly v listopadu 2011. K tomuto R-ED byla otevřena veřejná diskuse, ve které se mohly subjekty vyjádřit prostřednictvím CL, a to do března 2012. Poté se konalo opět několik diskuzí, na základě kterých rady znovu zvážily podstatné připomínky týkající se R-ED. Poté na nějakou dobu diskuze opadly a čekalo se na vyjádření obou rad. To se uskutečnilo v květnu 2014, a to prostřednictvím vydání nových standardů IFRS 15 a ASC Topic 606, které nahrazují veškeré dosavadní platné úpravy, které se týkají výnosů. U IFRS jsou nahrazeny standardy IAS 11, IAS 18, IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 a SIC 31. V systému US GAAP je pak nahrazen ASC Topic 605.

V následující podkapitole bude finální znění standardu IFRS 15 představeno, a bude provedena jeho komparace s R-ED, díky které budou identifikovány případné rozdíly.

5.1 IFRS 15 – základní principy

Jak už bylo uvedeno, standard IFRS 15 byl vydán v květnu 2014. Dotčené jednotky ho jsou povinny aplikovat od 1. 1. 2017. Dřívější převzetí však není zakázané. Pokud však jednotka vykazuje dle IFRS 15 dříve, musí to uvést v příloze k finančním výkazům. Co se týká US GAAP, zde je u veřejných subjektů dřívější převzetí zakázané, povinné je pak od 16. prosince 2016.

IFRS 15 celým názvem Výnosy ze smluv se zákazníky přináší do oblasti vykazování výnosů změny, které se liší od stávajícího způsobu vykazování výnosů. Základní odlišností od stávající úpravy je fakt, že nový standard nerozlišuje mezi prodejem zboží, poskytnutím služby. Vše je zde upraveno jednotně, a to i včetně dlouhodobých smluv o zhotovení. Dále je pak využita metoda smluvních aktiv a závazků. Smluvní aktivum je většinou podmíněno plněním, výnos pak vzniká při nárůstu smluvního aktiva nebo poklesu smluvního závazku, pokud se jedná o činnost dané jednotky. Ke standardu je dále vydán Basis for Conclusions, tzv. zdůvodnění návrhů, kde jsou jednotlivé odstavce standardu vysvětleny a popsány z více pohledů.

Hlavní princip IFRS 15 spočívá v tom, že jednotka rozpozná výnos, který zobrazí převod slíbeného zboží nebo služeb zákazníkovi v množství, které odráží plnění, u kterého jednotka předpokládá, že je oprávněné ve vztahu k dodanému zboží či poskytnuté službě. V tomto procesu je jednotka povinna provést 5 kroků, na jejichž základech je nový standard založen. Jedná se o:

1. Identifikace smlouvy se zákazníkem.
2. Identifikace jednotlivých plnění ve smlouvě.
3. Stanovení transakční ceny.
4. Alokace transakční ceny k jednotlivým plněním ve smlouvě.
5. Rozpoznání výnosů při splnění povinných plnění.

Tyto části budou podrobně popsány v následujících podkapitolách a porovnány s pracovním návrhem standardu.

5.1.1 Identifikace smlouvy se zákazníkem

Jednotka by měla účtovat o smlouvě se zákazníkem, která je předmětem tohoto standardu pouze, pokud jsou splněny všechny podmínky uvedeny v odstavci 9. Jde o tyto podmínky:

- Všechny smluvní strany souhlasí se smlouvou (písemně, ústně nebo dle obvyklých obchodních praktik) a jsou zavázány splnit své povinnosti.
- Jednotka je schopná určit každou část vyplívajících práv týkajících zboží či služeb, které mají být předmětem plnění.
- Jednotka je schopná určit platební podmínky.
- Smlouva má výdělečnou podstatu (rizika, časové rozvržení, množství budoucích cash flow, které je očekáváno jako výsledek smlouvy).
- Je pravděpodobné, že jednotka obdrží plnění, které jí náleží za prodané zboží či poskytnuté služby zákazníkovi. Při hodnocení pravděpodobnosti musí brát jednotka v úvahu pouze schopnost zákazníka a jeho zájem zaplatit. Výše plnění, které je jednotka oprávněná obdržet, může být menší než smluvní cena, pokud je plnění variabilní z důvodu různých zákaznických pobídek, apod.

Smlouvu je pak dle odstavce 10 myšlena dohoda dvou nebo více uživatelů, která vytváří vynutitelná práva a s nimi související povinnosti. Vynutitelnost práv a povinností je záležitostí práva. Smlouva může být písemná, ústní nebo ve formě, která je obvyklá danými obchodními zvyky.

Smlouva naopak nemůže vzniknout podle odstavce 12, pokud každá strana smlouvy má jednostranná vynutitelná práva ukončit celou nesplněnou smlouvu bez kompenzace druhé strany. Smlouva se považuje za zcela nedokončenou, pokud jednotka nepřevedla slíbené zboží či služby zákazníkovi a pokud jednotka neobdržela a už nemá právo obdržet žádné plnění jako směnu za slíbené zboží či služby.

Pokud jednotka nesplní všechny podmínky uvedené v odstavci 9 a přesto obdrží plnění od zákazníka, měla by vykázat výnos pouze, pokud jednotka nemá trvalou povinnost dodat zboží či poskytnout službu nebo pokud jsou všechna plnění (nebo jejich podstatná část) obdržena a jsou nevratná. A pokud byla smlouva zrušena a obdržené plnění je nevratné.

Dle odstavce 17 může jednotka sloučit dvě nebo více smluv se stejným zákazníkem (nebo příbuznými složkami) a účtovat jako o jednotné smlouvě. Toto lze

v případě, pokud jsou smlouvy sjednány jako souhrn jednotlivých obchodních operací, nebo pokud množství zaplaceného plnění v jedné smlouvě závisí na plnění smlouvy jiné, nebo pokud jsou zboží či smlouvy samostatným plněním dle odstavce 22, který bude uveden v následujícím textu.

Odstavce 18 až 21 se věnují smluvním modifikacím. Těmi jsou myšlené změny v rámci smlouvy nebo její ceny (nebo obou), se kterými zúčastněné strany souhlasí. Tyto modifikace existují, pokud vytvářejí nebo mění vynutitelná práva a povinnosti smluvních stran. Jednotka by měla účtovat o modifikacích jako o samostatných smlouvách, pokud jsou splněny následující podmínky:

- Rámec smlouvy se zvětšuje z důvodu dodatečně slíbeného zboží či služeb, které jsou jasně odlišeny a
- smluvní cena narůstá s množstvím plnění, které odráží samostatnou prodejní cenu přidaného zboží či služeb a veškeré vyhrazená změna ceny odráží podmínky jednotlivých smluv.

Pokud se o modifikacích neúčtuje jako o samostatném plnění, měly by jednotky účtovat o doposud nedodaném zboží či službách samostatně k datu smluvní modifikace. Zároveň ale musí jednotka zvážit následující události:

- jednotka by měla účtovat o modifikacích, pokud byla stará smlouva zrušena a nahrazena smlouvou novou, pokud zbývající zboží či služby jsou odlišné od již dodaného zboží či služeb před datem modifikace. Hodnota plnění alokována ke zbývajícím povinnostem je suma slíbených plnění, která byla zahrnuta v odhadu transakční ceny a ještě nebyla vykázána jako výnos, nebo suma slíbeného plnění jako součást smluvní modifikace.
- Jednotka by měla účtovat o modifikacích, pokud zbývající zboží či služby, které jsou částí existující smlouvy, nejsou odlišné, a proto tvoří součást jediné povinnosti, která už byla částečně splněna k datu smluvní modifikace. Takto způsobený efekt, který se projeví na transakční ceně, je rozpoznán jako změna výnosů (růst i snížení) k datu smluvní modifikace. To se zúčtuje na bázi kumulativního dorovnání.
- Pokud zbývající zboží či služby jsou kombinací případů uvedených v předchozích odrážkách, měla by jednotka účtovat o efektu modifikace na neuspokojených povinnostech v modifikovaném kontraktu způsobem, který je konzistentní s předmětem celého paragrafu. Tedy lze říct, že použije předchozí metody odděleně, dle vlastního uvážení.

Ve srovnání s R-ED obsahuje finální verze standardu drobné změny, které spíše konkretizují dané případy, ale nezpůsobí výrazné změny ve vykázání výnosů. První výraznější odlišností, je přidání 5. kritéria, které musí být splněno, aby jednotka mohla účtovat o výnosech ze smluv se zákazníky. Jedná se o předpoklad pravděpodobnosti obdržení plnění. Rady tím dle BC 44 – 46 zohledňují zákaznické kreditní riziko, které tvoří důležitou část stanovení toho, jestli je smlouva opodstatněná. Dle rad se jedná o tzv. inkasní práh (collectability threshold). Dále se rady rozhodly přidat odstavce 14 a 15, které zohledňují uznání výnosů v případech, kdy nejsou

splněny veškeré základní podmínky. Přidání těchto paragrafů by mohlo vést věrnějšímu zobrazení výnosů ve výkazech.

Co se týká smluvních modifikací, tak zde žádná výrazná změna neproběhla. Ve své práci Boček (2012) upozorňuje na fakt, že nová úprava není tak konkrétní jako dosavadní (úprava nároků (claims) a neoceněných modifikací (unpriced change orders), které jsou řešeny v US GAAP). To může vést k různorodé praxi. Na tento problém rady odpovídají v BC 81. Dle jejich názoru není nutné poskytovat specifické požadavky pro účtování těchto typů modifikací, protože IFRS 15 zahrnuje již dostatečně relevantní požadavky. Jde o úpravu v odstavcích 18 a 19, kde je požadavek na to, aby jednotka stanovila, jestli jsou práva a povinnosti smluvních stran, která jsou tvořena nebo měněna neoceněnou změnou nebo nárokem, vynutitelná. Dále pak paragraf 19 požaduje, aby jednotka odhadla změnu transakční ceny za neoceněnou modifikaci nebo nárok a odstavec 21 pak požaduje, aby jednotka určila, jestli neoceněná změna nebo nárok mají být účtovány na bázi možné budoucí hodnoty nebo na bázi kumulativního dorovnání.

Tato úprava je dle rad dostatečná a nemělo by tak docházet rozdílnému účtování o modifikacích v praxi.

5.1.2 Identifikace jednotlivých plnění ve smlouvě

Dle odstavce 22 by měla jednotka na počátku smluvní operace posoudit zboží či služby, které budou dodány a měla by je přiřadit k jednotlivým povinnostem vyplývajících ze smlouvy. Týká se to zboží a služeb, které jsou odlišitelné nebo skupiny odlišitelného zboží (služeb), která je ve své podstatě stejná a která má stejné schéma převodu (pattern of transfer). Skupina odlišitelného zboží (služeb) má stejné schéma převodu, pokud každá jednotka zboží či služby ve skupině splňuje alespoň jednu podmínku uvedenou v odstavci 35, které se týkají uspokojení plnění v čase, tedy:

- Zákazník současně obdrží a spotřebuje výhody poskytnuté prostřednictvím plnění, které jsou výkonem jednotky,
- výkon jednotky vytvoří nebo zvýší aktivum (například pracovní pokrok), které zákazník kontroluje,
- výkon jednotky nevytvoří aktivum s alternativní možností využití a jednotka má vynutitelná práva na platbu za dokončený výkon včas.

A zároveň budou využity stejné metody k měření pokroku vůči dokončení.

Ačkoliv je povinnost vyplývající ze smlouvy identifikována, nemusí být limitující, neboť smlouva může obsahovat sliby, které jsou zahrnuty v běžných obchodních praktikách jednoty, zveřejněných politikách nebo specifických výkazech. Zároveň povinné plnění nezahrnuje aktivity, které musí jednotka podstoupit, aby naplnila smlouvu, pokud se přímo nejedná o převod zboží či služeb zákazníkovi.

Za odlišitelné zboží či služby lze považovat dle odst. 27 to zboží (služby), které splňuje následující podmínky:

- zákazník může profitovat ze zboží či služby jako samostatného prvku nebo společně s ostatními prostředky, které jsou lehce k dispozici zákazníkovi (zboží či služby jsou tedy schopny být odlišné) a
- slib jednotky převést zboží či službu zákazníkovi je samostatně identifikovatelný od ostatních slibů ve smlouvě.

Pokud není slíbené zboží či služby odlišitelné, měla by je jednotka sloučit s jinými dodávkami a identifikovat je jako balík (svazek) zboží či služeb, který je odlišný. Pak se může stát, že jednotka může účtovat o všem zboží a službách uvedených ve smlouvě jako o jednom samostatném plnění.

Jednotka by měla rozpoznat výnosy, jakmile splní své povinnosti prostřednictvím převodu zboží (služby) nebo aktiva zákazníkovi. Aktivum je převedeno, jakmile nad ním zákazník získá kontrolu a může z něho případně profitovat. Takové splnění povinností může být uskutečněno v průběhu času nebo v konkrétní smluvený okamžik.

Pokud je plnění uskutečňováno v průběhu času, musí jednotka měřit pokrok v plnění vůči celkové povinnosti. Vhodné metody měření pokroku mohou být jak metody založené na vstupech tak výstupech. Tyto metody se nijak zvlášť neliší od stávající úpravy. Pokrok lze měřit pouze u plnění, které již bylo převedeno zákazníkovi a ten ho může kontrolovat. Dále zde také platí pravidlo, že pokrok musí být adekvátně měřitelný. Pokud v úvodní části prací nelze adekvátně změřit celkový předpokládaný výnos, vykazují se výnosy pouze ve výši vynaložených nákladů, a to do doby, než bude celkový výnos adekvátně měřitelný.

V porovnání s R-ED lze identifikovat tyto rozdíly. Ve finálním standardu je konkrétněji popsáno, co je myšleno výrazem odlišitelné zboží (služby). Tím se lze vyhnout problémům s identifikací takovýchto plnění. Finální verze standardu dále zahrnuje ukazatele, dle kterých lze zvážit, jestli je zboží či služba odlišná v kontextu s dalšími prvky smluv. Dále pak IFRS 15 specifikuje podmínky, podle kterých opakované převody odlišitelného zboží (služeb) lze účtovat jako o samostatném plnění. Jsou zde uvedeny i ilustrativní příklady, což by mělo eliminovat rozdíly v praktickém využití standardu.

5.1.3 Stanovení transakční ceny

Transakční cenou je dle odst. 47 myšleno množství plnění, u kterého jednotka očekává, že je oprávněné ze směny převedeného zboží či služeb zákazníkovi, vyjma množství, které náleží třetím stranám. Plnění stanovené ve smlouvě může být fixní, variabilní nebo kombinací obou.

Povaha, načasování a množství slíbeného plnění ovlivňují odhad transakční ceny. Při stanovování transakční ceny by měla jednotka vzít v úvahu efekty týkající se variabilního plnění a s nimi spojené omezené odhady, existenci podstatné složky financování, která je závislá na časové hodnotě peněz, nepeněžního plnění a plnění placené zákazníkům.

Základem nových požadavků je tedy stanovení transakční ceny, jež je vlastně množství, na které si jednotka dělá nároky. Je to tedy důležitý krok v tomto mode-

lu, protože toto množství je pak alokováno k danému plnění a po jeho splnění je rozpoznáno jako výnos.

První věcí, na kterou musí jednotka zohlednit, je **variabilní plnění**. Při variabilním plnění musí jednotka odhadovat plnění, na které má nárok. Množství plnění může být rozsáhlé, jedná se o slevy, rabaty, bonusy, prodejní stimuly apod. Konkrétní druh variability může být stanoven přímo ve smlouvě, a to pokud má zákazník opodstatněné očekávání (na základě obchodní politiky, apod.), že jednotka bude akceptovat menší plnění než ujednané. Nebo že má jednotka v úmyslu, když uzavírá smlouvu, nabídnou výhodnější ceny.

Jednotka by měla odhadnout množství variabilního plnění na základě následujících metod. Jakou metodu si vybere, je na jejím uvážení za předpokladu, že metoda povede k lepšímu stanovení odhadu než ta druhá. Jde o tyto metody:

- Metoda očekávané hodnoty – jedná se o sumu, která je váženým průměrem obdržovaných plnění, kde jsou vahami pravděpodobnosti. Tato metoda je vhodná v případech, kdy má jednotka mnoho smluv s podobnými charakteristikami.
- Metoda nejvíce pravděpodobné částky – jedná se o sumu, která je nejpravděpodobnější z určitého množství možných výsledků. Je vhodná, pokud má smlouva pouze dva možné výstupy.

Vybranou metodu by měla jednotka aplikovat trvale v průběhu smlouvy. V podstatě se tato nová úprava příliš neliší od stávající úpravy dle IFRS. Ale u některých plnění, které jsou podle nového standardu považovány za variabilní, může nastat situace, že jsou dle stávající úpravy považovány za fixní, např. při právu navrácení zboží.

IFRS 15 navrhuje, že pokud si je jednotka vědoma potenciálního problému s budoucími platbami už zpočátku smlouvy, ale přesto chce smlouvu přijmout, může to zahrnout do cenového ponížení. Takové ponížení je pak považováno za variabilní plnění. Jednotka však musí posoudit, jestli vstupuje do odůvodněné (rozumné) smlouvy. Pokud na počátku jednání jednotka určí, že plnění není pravděpodobné, nemůže vyvodit, že je smlouva rozumná a tento model aplikovat, a to z důvodu prvního kroku modelu (identifikace smlouvy). Existují zde tedy dvě různá řešení stejné situace, buď podle kroku jedna nebo kroku tři. Pak je obtížné určit, jestli se jedná o ponížení výnosů nebo vykázání pravděpodobné ztráty. I přesto však rady nevytvořili detailní aplikační řád, proto musí jednotky zvážit všechna relevantní data a podmínky, když budou analyzovat podstatu těchto problémů.

V případech, kdy datum platby nekoresponduje s datem převodu zboží (služeb), je nutné zohlednit **časovou hodnotu peněz**, pokud se jedná o významnou složku financování. V odstavci 60 je přímo uvedeno, že při určení transakční ceny by měla jednotka zohlednit časovou hodnotu peněz při plnění, v rámci kterých poskytuje zákazník významnou výhod z financování (např. zálohy).

Odstavec 63 tuto úpravu zmírňuje, neboť říká, že jednotka nemusí vykazovat časovou hodnotu peněz v případě, že očekává, že doba mezi dodáním zboží a platbou bude maximálně jeden rok.

Jednotka by měla dále dle odstavce 62 zvážit všechna relevantní fakta a podmínky při stanovení toho, jestli smlouva obsahuje významnou složku financování. Zejména včetně toho, jestli existuje rozdíl mezi množstvím ujednaného plnění a tzv. cash selling price¹² a dále by měl brát v úvahu právě očekávanou dobu mezi převodem zboží a platbou a zároveň obecnou úrokovou míru na relevantním trhu.

Odstavec 62 uvádí faktory, ve kterých nemůže významná složka financování vzniknout:

- Zákazník zaplatil zálohu za zboží, a převod tohoto zboží je v pravomoci zákazníka,
- podstatné množství sjednaného plnění je variabilní a množství nebo čas tohoto plnění se liší na základě událostí, které nejsou pod kontrolou zákazníka nebo jednotky,
- rozdíl mezi sjednaným plněním a tzv. cash selling price vznikl z jiného důvodu než z finančního zajištění.

Pokud tedy jednotka určí, že jde o podstatnou část financování, určí transakční cenu pomocí diskontování. Užije přitom stejnou diskontní sazbu, kterou by využila, pokud by vstoupila do jiné finanční transakce se zákazníkem. Diskontní sazba musí odrážet úvěrové charakteristiky dané smlouvou. Využití bezrizikové sazby nebo sazby jasně stanovené ve smlouvě, která nekoresponduje s případným oddělným financováním, není akceptovatelné.

Z uvedeného lze vyvodit, že v oblastech s vysokými sazbami budou v podobných operacích výnosy vyšší než v oblastech se sazbami nízkými. Dále také většina jednotek v praxi nevyužívá dohody o financování, ve kterých by nebyla smluvně daná úroková sazba. A také samotné stanovení vhodné sazby může být obtížné a způsobit rozdíly mezi identickými jednotkami.

Další částí, která je ve třetím kroku upravena, jsou **nepeněžní plnění (operace)**. Pokud jednotka obdrží nebo očekává, že obdrží nepeněžní plnění, jeho reálná hodnota musí být zahrnuta do transakční ceny. Jednotka aplikuje požadavky dle IFRS 13 při stanovení reálné hodnoty nepeněžního plnění. Pokud jednotka není schopná přiměřeně odhadnout reálnou hodnotu nepeněžního plnění, tak se toto plnění měří nepřímou s odkazem na odhadovanou samostatnou prodejní cenu sjednaného zboží či služeb.

Poslední úprava v tomto kroku se týká **plnění placeného zákazníkům**. Mnoho jednotek poskytuje platby svým zákazníkům. Jedná se o případy, kdy placené plnění představuje nákup zboží (služeb) nabízených zákazníkem, aby byly uspokojeny obchodní potřeby jednotky. Dále mohou představovat iniciativu jednotky přilákat zákazníka k nákupu nebo k pokračování ve vzájemné spolupráci. Jedná se většinou o různé slevy, kupony, produkty zdarma, apod. dle odstavce 70 by měla jednotka o takových plněních účtovat jako o snížení transakční ceny, tedy jako o snížení výnosů pokud se nejedná o směnu jasně odlišitelného zboží (služeb) dle odst. 26 – 30, které zákazník převádí do jednotky. Pokud se jedná o odlišitelné zbo-

¹² Jedná se o cenu, kterou by musel zákazník zaplatit ve stejný čas, kdy bylo zboží dodáno.

ží, musí dle odst. 71 jednotka o takovém zboží účtovat jako o klasickém nákupu zboží či služeb od zákazníka. Pokud takové plnění přesáhne reálnou hodnotu zboží (služby), kterou jednotka obdrží, tak se tento přesah zaúčtuje jako snížení transakční ceny. To samé platí v případech, kdy nelze stanovit přiměřený odhad reálné hodnoty daného zboží či služeb.

Jakmile je o plnění placeném zákazníkům účtováno jako o snížení výnosů, je takové snížení rozpoznáno, jakmile nastanou následující situace, a to při tom, která nastane později:

- jednotka rozpozná výnosy z prodeje zboží či služby,
- jednotka zaplatí nebo slíbí zaplatit plnění, a to i když je platba podmíněna budoucí událostí.

Změny oproti R-ED nejsou příliš významné. Jedno se změnilo bylo nahrazení termínu „přiměřeně ujištěn“ v rámci variabilních plnění termínem „vysoce pravděpodobné“, který má vzbuzovat větší jistotu. Dále pak IFRS 15 objasňuje případy, kdyby měla jednotka využít diskontování, pokud jedna ze stran obdrží významný prospěch ze způsobu financování. Zahrnuje tedy komponenty, které objasňují platební podmínky, při kterých tato povinnost nevzniká. Jedná se opět spíše o takové upřesnění a vyjasnění daných nesrovnalostí. Výrazný vliv na vykázání výnosu to však mít nebude.

5.1.4 Alokace transakční ceny

Dle odstavce 74 by měla jednotka alokovat transakční cenu ke každému plnění ve smlouvě na bázi samostatné prodejní ceny, vyjímaje případů pro alokování slev a variabilního plnění.

Při alokaci transakční ceny na bázi samostatně prodejní ceny by měla jednotka určit tuto cenu již na počátku smluvního vztahu každé části zboží či služby, která je určitelná a která podtrhuje danou část plnění. Takto alokovaná cena by měla být přímo-úměrná těmto samostatným prodejním cenám. Nejlepším důkazem o samostatně prodejní ceně je dle odst. 77 zjiitelná cena zboží a služeb, kdy jednotka tyto komponenty prodává samostatně za podobných podmínek a podobným zákazníkům. Jako vhodné metody pro stanovení samostatně prodejní ceny mohou být dle odst. 79 např.:

- Upravený tržní odhad – jednotka je schopná vyhodnotit trh, na kterém prodává zboží a služby a odhadnout tak cenu, kterou by byl zákazník ochoten za toto zboží na tomto trhu zaplatit. Dále může jít o ceny konkurentů apod.
- Očekávané náklady navýšené o marži – jednotka je schopná předpovídat své očekávané náklady týkající se plnění a pak k nim přidá příslušnou marži.
- Residuální přístup – jednotka může odhadnout samostatně prodejní cenu s odkazem na celkovou transakční cenu poníženou o sumu zjiitelných samostatně prodejních cen dalšího zboží (služeb), které jsou součástí smlouvy. Tento přístup lze použít pouze, pokud je splněna alespoň jedna podmínka. První podmínkou je, že jednotka prodává stejné zboží a služby různým zákazníkům

v rozsáhlém množství (prodejní cena je velmi variabilní a není zjistitelná z minulých transakcí), a druhou podmínkou je, že jednotka zatím neustanovila cenu pro tento daný typ zboží, a toto zboží nebylo nikdy předtím prodáváno za cenu na samostatně prodejní bázi.

V odstavcích 81 – 83 je uveden návod pro alokaci slev. Alokovat slevu lze poměrně v závislosti na samostatně prodejní ceně daného zboží či služeb. Pokud jsou však splněny následující podmínky, musí jednotka alokovat slevu výhradně k jednomu nebo více částem plnění, ale ne k celému plnění. Jedná se o tyto podmínky:

- Jednotka pravidelně prodává každou část plnění (odlišitelné zboží a služby) ve smlouvě na samostatně prodejní bázi,
- jednotka také pravidelně prodává na samostatně prodejní bázi zboží či služby se slevami,
- slevu lze připsat každému balíčku zboží či služeb popsaných v předcházející odrážce a je podstatně stejná jako sleva na smlouvě a každý balíček poskytuje zjistitelný důkaz o tom, ke které smlouvě dané plnění patří.

U variabilního plnění je to podobné. Obecně se alokuje přímo-úměrně k daným prvkům plnění. Změny v odhadu variabilního plnění by měly být alokovány přímo k danému plnění nebo k odlišitelnému zboží či službě, která tvoří část samostatného plnění, a to v případě pokud jsou splněny následující podmínky:

- variabilní platba závisí na specifickém plnění nebo na výstupu z uspokojení požadavků,
- alokace variabilního množství plnění přímo k danému plnění je konzistentní s množstvím, u kterého jednotka očekává, že je oprávněné v závislosti na uspokojení závazků, po zvážení všech dalších podmínek smlouvy.

Alokace transakční ceny je upravená ve finálním standardu velmi podobně jako v jeho pracovním návrhu. Na základě připomínek však byly provedeny drobné úpravy, které předchází úpravu spíše konkretizují, aby nedocházelo k mylnému výkladu v praxi. Nejedná se však o výrazné změny, které by tento systém nějak měnily.

5.1.5 Rozpoznání výnosů při splnění povinností

Dle odstavce 31 by měla jednotka rozpoznat výnosy, jakmile splní své povinnosti prostřednictvím převodu sjednaného zboží (služeb, majetku) zákazníkovi. Majetek je převeden v případě, jakmile nad ním zákazník získá kontrolu.

Pro každé plnění musí jednotka určit, jestli se jedná o plnění v průběhu času nebo o plnění v určitý okamžik. Základním předpokladem je dle odstavce 34 to, že plnění je obecně splňováno v průběhu času. Pokud však není, tak je automaticky bráno, že je splněno v určitý okamžik.

Dle odst. 35 jednotka převádí zboží (služby) v čase a tedy plní povinnosti a rozpoznává výnosy v čase, pokud je splněna alespoň jedna z následujících podmínek:

- Zákazník zároveň obdrží a spotřebuje výhody, které vyplývají z plnění jednotky (může se jednat například o čistící službu),
- výkon jednotky vytváří nebo zvyšuje hodnotu aktiva, které má zákazník pod kontrolou (pracovní pokrok),
- výkon jednotky nevytváří aktivum s alternativním využitím jednotkou a současně má jednotka vymahatelné právo na platbu za dokončené plnění.

Pokud jednotka splňuje plnění v průběhu času, měla by vykazovat výnosy v průběhu času pomocí metody měření pokroku práce. Účelem této metody je vykreslovat převod kontroly zboží (služeb) sjednaného se zákazníkem. Jednotka by měla využívat jedinou metodu měření pokroku pro každou část plnění a měla by jí využívat konzistentně s podobnými plněními a za podobných podmínek. Na konci každého účetního období by měla jednotka přeměřit pokrok vůči plnění.

K měření pokroku se využívají metody založené na vstupech a výstupech. Při určení metody musí jednotka zvážit zejména podstatu zboží nebo služeb, které jsou ve smlouvě sjednány. Metody založené na výstupech měří přímo hodnotu, která je poskytována zákazníkovi prostřednictvím zboží (služeb). Zahrnují metody jako je měření dokončeného plnění, posouzení výsledků, dosažené milníky, produkováné jednotky apod. Vždy musí jednotka pečlivě uvážit, jestli zvolená metoda vykresluje pokrok práce. Nevýhodu tedy mohou být plnění, u nichž je obtížné určit potřebné informace bez zbytečně velkých nákladů. V tomto případě je nutné využít metody založené na vstupech.

Pokud se nejedná o plnění poskytované v průběhu času, je plnění považováno za poskytnuté v určitý okamžik. Aby jednotka určila okamžik rozpoznání výnosů, tedy okamžik kdy na zákazníka přechází kontrola nad sjednaným plněním, musí jednotka zvážit požadavky dle odstavce 31 až 34 (viz. předchozí text). Dále by jednotka měla dle odst. 38 zvážit další ukazatele, které zobrazují převod kontroly, jedná se např. o tyto ukazatele:

- jednotka má právo (v daný čas) na přijetí platby za plnění,
- zákazník má vlastnický nárok na plnění,
- jednotka fyzicky převedla plnění,
- zákazník převzal podstatná rizika a výnosy z vlastnictví plnění,
- zákazník přijal plnění.

Takto rozpoznané výnosy se oceňují v transakční ceně, které jsou věnovány podkapitoly 5.1.3 a 5.1.4.

Ve srovnání s R-ED byly odstraněny některé podmínky pro uznání výnosů v průběhu času, jelikož byly v rozporu s předcházejícími odstavci. Dále pak byly konkretizovány metody ocenění založené na vstupech a výstupech, aby se zamezilo špatnému výběru určité metody.

5.2 IFRS 15 – ostatní úprava

Jelikož IFRS 15 nenahrazuje pouze standardy IAS 18 a 11, ale i příslušné interpretace, jsou v něm upraveny i další oblasti, které doplňují základní principy nového způsobu vykazování výnosů. Tyto oblasti budou popsány v následujících kapitolách.

Ačkoliv je tento standard zaměřen na výnos, první oblastí, kterou dále IFRS upravuje, jsou **smluvní náklady**.

Nový standard upřesňuje účetní ošetření nákladů, které jednotkám vznikají při získávání a naplňování smluv týkajících se prodeje zboží (služeb) zákazníkům, a to u smluv již vzniklých nebo i při smluvním vyjednávání.

Dle IFRS 15 přírůstkové náklady ze získávání smlouvy jsou rozpoznány a kapitalizovány pokud jednotka očekává, že budou získány zpět. V praxi umožňuje standard okamžité účtování do nákladů, pokud by byl majetek, který byl výsledkem kapitalizace takových nákladů, odepsán do jednoho roku. To může být pro jednotky, které rovnou účtovaly tyto náklady do nákladů změnou. Také to bude změna pro jednotky, které náklady kapitalizovaly, ale tyto náklady nesplňovaly požadavek přírůstkových nákladů, tyto jednotky budou muset naopak tyto náklady vykazovat ihned.

Dalšími upravenými náklady jsou náklady vznikající při splňování smluvních povinností. Ty jsou dle IFRS 15 děleny do dvou kategorií. A to na náklady, které zvyšují hodnotu aktiva, a náklady, které jsou již zaúčtovány. Takové náklady by měly být dle odst. 95 kapitalizovány, pokud splňují následující kritéria:

- Náklady přímo souvisí se smlouvou, a nebo se očekává, že teprve vzniknou a jednotka je může konkrétně identifikovat,
- náklady vytvářejí nebo zvyšují zdroje jednotky, které budou vyžity při plnění povinností v budoucnosti,
- očekává se, že náklady budou uhrazeny.

Všechny tyto náklady se týkají pouze nákladů, které nejsou nijak upraveny v jiných standardech.

Všechny kapitalizované náklady jsou nakonec odepsány a zaúčtovány do nákladů, jakmile jednotka převede zboží (službu) na zákazníka. Tyto kapitalizované náklady musí být vždy na konci období testovány, jestli neztratily svou hodnotu nebo naopak nevzrostly. Zhoršení těchto nákladů může nastat, pokud přesáhnou očekávanou hodnotu plnění.

Další úpravou je **prodej s právem navrácení**.

Tato úprava se již nachází v Příloze k IFRS 15 od odst. B20. Jedná se o obdobnou úpravu, jak tomu je ve stávajících standardech. Jde tedy o smlouvy, kdy jednotka převedla kontrolu na zákazníka, ale zároveň poskytuje právo navrátit plnění z různých důvodů a poskytne mu celkovou nebo částečnou náhradu. Kredit, který může aplikovat oproti dlužnému množství nebo výměnu produktu. Při účto-

vání o plnění s právem navrácení by měla jednotka rozpoznat všechny následující případy:

- výnosy z převedeného plnění v množství, u kterého jednotka očekává, že jej obdrží,
- závazek z vrácení peněz,
- aktivum (a sním související úpravy, např. náklady prodeje), které je vytvořeno z důvodu, že má zákazník právo navrácení, na jehož základě se ustanovuje závazek z vrácení peněz.

Jednotka by měla na konci každého období upravovat výši závazků na základě svých odhadů a změn situace. Výměna zboží stejného typu, kvality a ceny se nepovažuje za uplatnění práva navrácení pro účely tohoto standardu.

Naopak produkty, které jsou vrácené jako poškozené, jsou upraveny v další části, kterou jsou **Záruky**.

Záruky jsou často využívány v dohodách o prodeji zboží (služeb), mohou být stanoveny explicitně nebo implicitně vyplývat z běžných obchodních praktik dané jednotky. Mohou být zahrnuty v celkové ceně nebo jako samostatný produkt. Dle IFRS 15 jsou identifikovány 2 druhy záruk. První je záruka, která poskytuje služby zákazníkovi navíc jako ujištění, že dodané plnění je přesně takové, jako je uvedeno ve smlouvě, tzv. servisní záruka. Druhým typem je záruka, která dává jistotu zákazníkovi, že plnění je přesně takové, jako je uvedeno ve smlouvě, tzv. ujišťující záruka.

Servisní záruka je dle IFRS 15 chápána jako samostatně poskytovaná služba. Proto se zde využívá odhad samostatně prodejní ceny a jednotka alokuje část transakční ceny k záruce. Takto alokovaný výnos postupně jednotka vykazuje v čase, kdy servisní záruku poskytuje.

Naproti tomu ujišťující záruka neposkytuje zboží či služby navíc, proto není chápána jako oddělené plnění. Jedná se o účinné garantování kvality. Tyto záruky jsou pak účtovány jako záruční povinnosti a jsou dále upraveny ve standardu IAS 37.

V některých případech může být složité určit, o jaký typ záruky se jedná, proto IFRS 15 ve své příloze v odstavci B31 udává aplikační řád. Také může nastat situace, kdy smlouva zahrnuje oba druhy záruk zároveň. V takovém případě je nutné rozlišit, jestli je lze adekvátně účtovat odděleně nebo ne. Pokud ano, tak vykáže náklady, které se týkají ujišťující záruky, a zároveň odděleně vykáže závazek ze smluvní záruky, o který budou poníženy celkové výnosy. Pokud oba typy záruk nelze odlišit, je o nich účtováno jako o jednotném plnění a výnosy jsou rozpoznány v průběhu období.

Další úprava v příloze k IFRS 15 se týká tzv. **vztahů o zprostředkování**. Úprava je velmi podobná stávajícímu znění standardů. Jednotka nejprve musí určit, zda prodává zboží (služby) sama za sebe nebo jestli je prodává na základě domluvy s další stranou. Pokud prodává sama za sebe, vykazuje výnosy v hrubé výši. Pokud však jednotka pouze v pozici zprostředkovatele (agent), vykazuje výnosy pouze

v čisté výši. Jelikož identifikace toho, zda se jedná o samostatný prodej nebo zprostředkování, není vždy úplně jasná, Rady poskytují ukazatele, na základě kterých lze zhodnotit, že se jedná o zprostředkování. Tyto ukazatele jsou uvedeny v odst. B37 a jedná se o následující ukazatele:

- Třetí strana je primárně odpovědná za naplnění smlouvy,
- jednotka nenese rizika ze skladování zásob, apod., a to před nebo po datu, kdy bylo zboží objednáno, během přepravy nebo vrácení,
- jednotka nemá oprávnění k tvorbě cen, a proto je plnění, které obdrží, limitované,
- plnění má formu provize a
- jednotka je chráněná proti kreditnímu riziku z obdrženého protiplnění od zákazníka.

Zákaznické možnosti pro získání dodatečného zboží nebo služeb jsou upraveny v odstavcích B39 až B43. Jedná se o prodejní smlouvy, které poskytují zákazníkům možnosti (opce) získání dodatečného zboží či služeb. Toto dodatečné množství může být oceněno jako sleva nebo bez účtování. Tyto možnosti mohou mít mnoho forem, např.: prodejní stimuly, zákaznické odměny, možnosti obnovení smlouvy nebo další slevy na budoucí plnění. Standard uvádí, že pokud jednotka poskytuje zákazníkovi možnost získat dodatečné zboží (služby), tato možnost je samostatné plnění, pouze pokud tvoří významné právo pro zákazníka. Významné právo je takové, které způsobí slevu, kterou zákazník neobdrží bez této smlouvy.

Další úpravou jsou tzv. **neuplatněná práva zákazníků**. V tomto případě si musí být jednotka jistá, že tato práva nebudou v budoucnu uplatněna. Pak může takové očekávané množství rozpouštět poměrně do výnosů. S touto problematikou také úzce souvisí tzv. **nevratné platby předem**. Zde záleží na posouzení, zda platba předem souvisí s převodem sjednaného zboží (služeb). Pokud ano, je výnos rozpoznán ve stejný čas, kdy je dotčené zboží převedeno.

IFRS 15 dále ve své příloze upravuje **Licence k právu užívání**. Ty se od ostatních požadavků na sjednané zboží a služby liší pouze nepatrně. Tyto licence zahrnují zejména práva k užívání software a technologií, médií a zábavy (obrázky, hudba), frančizy, patenty, obchodní značky apod. Tato úprava se vztahuje pouze na licence, které jsou odlišitelné. Příklady neodlišitelných licencí jsou uvedeny v odst. B54. Jedná se o licence, které tvoří součást hmotného aktiva a které jsou jeho nedílnou součástí, aby mohlo aktivum fungovat. A dále o licence, které může zákazník získat pouze společně se spojenou službou (např. online služby poskytované jednotkou, které umožňují určitý přístup k danému obsahu).

Dále by jednotka měla určit povahu licence. Může se jednat o:

- přístupné právo, které existuje po celou dobu užívání licence a zahrnuje veškeré změny předmětu této licence nebo
- právo k užívání, které existuje pouze v daný okamžik, tedy v dobu, kdy je licence poskytnuta.

Tyto dva druhy licencí pak mají vliv na okamžik rozpoznání výnosů.

Dle odst. 58 se jedná o přístupní právo, pokud jsou splněny následující podmínky:

- smlouva požaduje, nebo zákazník očekává, že jednotka bude provádět aktivity, které podstatně ovlivní předmět dané licence,
- poskytnutá práva vystavují zákazníka přímo pozitivnímu nebo negativnímu vlivu, který je způsoben aktivitami uvedenými v předchozí odrážce,
- takové aktivity nejsou výsledkem převodu zboží či služeb zákazníkovi, jakmile nastanou.

Na základě toho je tedy pak určen okamžik rozpoznání výnosů. U práva k přístupu jsou výnosy rozpoznávány postupně během doby trvání licence. Naopak u práva k užití je výnos rozpoznán v den, kdy může zákazník nejdříve využít licenci.

Další úpravou jsou **Dohody o zpětném odkupu**. Jedná se o smlouvy, ve kterých se jednotka zavazuje nebo má možnost odkoupit předmětné aktivum zpět. V odstavci B65 jsou uvedeny typy dohod, které lze považovat za dohody o zpětném odkupu. Jedná se o:

- povinnost jednotky odkoupit aktivum (tzv. forward),
- právo jednotky odkoupit aktivum (tzv. kupní opce),
- povinnost jednotky odkoupit aktivum na požadavek zákazníka (tzv. prodejní opce).

V případě práva či povinnosti odkoupit aktivum zákazník nepřejímá dle IFRS 15 kontrolu, proto jednotka o takové transakci účtuje jako o leasingu dle IAS 17, a to v případě, že je cena zpětného odkupu nižší než cena původní. Pokud je cena zpětného odkupu rovná původní ceně nebo vyšší, jedná dle IFRS 15 o dohodu o financování. U prodejní opce je důležitým faktorem posouzení, zda má zákazník podstatný ekonomický stimul tuto opci využít. Pokud takový stimul existuje, účtuje se o dohodě jako o leasingu. Pokud takový stimul není, jedná se o prodej s právem navrácení. Oba případy platí, pokud je cena zpětného odkupu nižší než původní cena. Pokud je vyšší, je dohoda považována za dohodu o financování.

Předposlední úprava se věnuje tzv. **dohodám bill-and-hold**. Úprava se příliš neliší od té stávající. V rámci této úpravy jsou přidána kritéria, která určují, zda zákazník získal kontrolu nad předmětným aktivem v souladu s dohodou bill and hold, jedná se o tyto podmínky:

- musí být významný důvod pro dohodu takového typu,
- produkt musí být odděleně identifikovaný jako produkt patřící zákazníkovi,
- produkt musí být připraven k fyzickému převodu,
- jednotka nemá možnost užívat produktu nebo předání jinému zákazníkovi.

Poslední úprava se týká **prodeje, který je podmíněn přijetím zákazníkem**.

Před určením, jestli zákazník získal kontrolu nad předmětným aktivem, musí jednotka zvážit jakoukoli akceptační doložku, která vyžaduje souhlas zákazníka s předmětným aktivem, a to před povinností zaplatit za něj. Jednotka tedy musí určit okamžik, kdy je kontrola nad předmětným aktivem skutečně převedena a na základě toho rozpoznat výnosy. Pokud je tedy schopná objektivně určit, že předmětné aktivum vyhovuje podmínkám akceptační doložky a ta tak nebude uplatněna, lze vykázat výnos při převodu. V opačném případě musí počkat s vykázáním výnosu až do doby, než zákazník akceptuje přijaté předmětné aktivum.

5.3 IFRS 15 – zveřejnění

IFRS 15 stanovuje explicitní požadavky na zveřejnění a prezentaci, které jsou mnohem detailnější, než tomu bylo doposud podle stávající úpravy. Veškeré požadavky na zveřejnění jsou založeny na stále trvající bázi. IFRS 15 jsou založeny na předpokladu, že účastníkům smlouvy vzniká vždy smluvní aktivum nebo smluvní závazek. Standard tedy požaduje, aby takové aktivum či závazek byl zveřejněn ve výkaze o finanční pozici.

Mohou nastat situace, kdy má jednotka nepodmíněné právo obdržet plnění od zákazníka. Takto nepodmíněné právo je dle Rad klasifikováno odděleně od smluvního aktiva a musí být zveřejněno jako pohledávka. Uživatelé finančních výkazů musí být tedy schopní rozlišit, zda se jedná o pohledávku nebo o smluvní aktivum.

Standard dále požaduje, aby byly výnosy plynoucí ze smluv se zákazníky prezentovány odděleně od ostatních výnosů.

Hlavním cílem těchto požadavků tedy je zveřejnění adekvátních informací, které umožní uživatelům finančních výkazů porozumět podstatě, okamžiku a nejistotách týkajících se výnosů a cash flow plynoucích ze smluv se zákazníky. Aby bylo toho cíle dosaženo, musí jednotka dle odst. 110 zveřejnit kvalitativní a kvantitativní informace o:

- smlouvách se zákazníky,
- podstatných rozhodnutích a změnách v rozhodnutích, které vznikly aplikací tohoto Standardu a
- o aktivech nabitých prostřednictvím nákladů na získání či dokončení smlouvy se zákazníkem.

Zveřejňování v oblasti smluv se zákazníky se týká zejména zveřejnění rozložení výnosů, informací o smluvních aktivech a závazcích a informací o smluvních povinnostech dané jednotky. Požadavky zveřejnění rozložení výnosů do kategorií jsou takové, aby výnosy demonstrovaly svou podstatu, množství, okamžik a nejistoty.

Dalším požadavky se týkají zveřejnění salda smluv, tedy stavu smluvních aktiv a závazků. Jednotka by měla zveřejnit dle odst. 116:

- počáteční a konečné zůstatky pohledávek, smluvních aktiv a závazků ze smluv se zákazníky,

- výnosy rozpoznané v daném období, které byly zahrnuty ve stavu smluvních závazků na začátku období,
- rozpoznané výnosy v daném období ze splněných povinností, které nastaly v předcházejícím období (změny transakční ceny).

Jednotka by měla poskytnout vysvětlení podstatných změn ve smluvních aktivech a závazcích, které nastaly v průběhu sledovaného období. Příklady těchto změn mohou být následující:

- přímé změny obchodních spojení,
- zhoršení smluvních aktiv,
- změny v pokroku práce, odhadech transakční ceny a smluvní modifikace,
- změny v časovém rámci, kdy se právo na plnění stává nepodmíněné,
- změny v časovém rámci, kdy je splněná povinnost vyplývající ze smlouvy.

Požadavky na zveřejnění okolností týkajících se smluvního plnění jsou uvedeny v odst. 119. Jednotka by měla zveřejnit zejména:

- okamžik kdy jednotka typicky plní povinnosti,
- významné platební podmínky,
- povahu zboží či služeb,
- povinnosti týkající se slev, vrácení plateb,
- typy záruk apod.

U transakční ceny má jednotka zveřejnit zejména množství transakční ceny, které je alokované k prozatím nesplněným povinnostem ke konci období. Dále pak vysvětlení, kdy jednotka očekává, že toto množství bude obdrženo.

Standard dále požaduje zveřejňovat významné účetní odhady a rozhodnutí, které určují transakční cenu, její alokaci k plněním a které určují okamžik splnění smluvních povinností. Tyto požadavky přesahují základní požadavky na zveřejňování významných rozhodnutí a účetních odhadů podle IAS 1.

Jednotka musí zveřejnit kvalitativní informace o metodách, vstupech a předpokladech, které využívá v jejich pravidelných výkazech. Všechny tyto informace musí zveřejnit, pokud se týkají:

- určení transakční ceny, která mimo jiné zahrnuje odhad variabilního plnění, efekt časové hodnoty peněz a měření nepeněžních plnění,
- posouzení zda je odhad variabilního plnění nucený,
- alokace transakční ceny, včetně odhadů samostatně prodejní ceny, slev a dalších specifických částí smlouvy,
- měření povinností vratek, vrácení plnění apod.

U povinností plněných v průběhu času má jednotka dle odst. 124 zveřejnit následující informace:

- metody využití pro rozpoznání výnosů (metody vstupů, výstupů, apod.),
- vysvětlení, proč užitá metoda poskytuje poctivý popis převodu zboží (služeb).

U aktiv vzniklých díky nákladům na získání či naplnění smlouvy jednotka zveřejní informace, které pomohou uživatelům porozumět, o jaké typy nákladů se jedná a jak bude toto aktivum odpisováno.

5.4 Shrnutí

Nový standard IFRS 15 vychází z komplexního přístupu vykazování výnosů, které se vztahují ke smlouvám se zákazníky, jejichž zachycování bylo až doposud předmětem několika standardů a interpretací. Celý systém je postavený na základě aktivně - závazkového přístupu a zahrnuje 5 kroků, které musí jednotka určit při procesu rozpoznání výnosů. Nový standard bude účinný od 1. ledna 2017, přičemž dřívější aplikace je povolena za splnění podmínky zveřejnění tohoto faktu. Tento standard vznikl jako výsledek konvergenčního projektu mezi systémy US GAAP a IFRS. Dle připomínek zveřejněných v podobě CL (comment letters) se očekává, že nejvýraznější dopady se projeví v odvětví telekomunikací, nemovitosti, vývoje softwaru a dalších odvětvích, která jsou postavena na uzavírání dlouhodobých smluv. Zároveň lze očekávat, že se změní i profil výnosů u jednotek z odvětví, neboť jak lze pozorovat v předcházejících kapitolách, nový standard obsahuje podrobnější informace než ty předcházející a zároveň představuje nově vzniklé problémy, které musí dané jednotky řešit.

IFRS 15 oproti předcházející úpravě může ovlivnit čas vykazování výnosů, jelikož je oproti stávající úpravě více normativní. To může ovlivnit klíčové ukazatele výkonnosti prostřednictvím ukazatelů FA vycházejících ze zisku. Aby mohly jednotky aplikovat nový standard, budou muset ve většině případů změnit své dosavadní účetní procesy. Jedná se totiž o celkovou změnu přístupu, ať už ve stanovování transakční ceny, tak v povinnosti zveřejňování, která je daleko rozsáhlejší, než tomu bylo doposud.

Velkou změnou je rozlišování, jestli by měly být výnosy vykazány v průběhu času nebo v určitém čase. IFRS 15 v tomto směru zavádí úplně nový přístup pro rozlišení těchto dvou způsobů. Nové požadavky mohou mít například vliv na výrobce produktů, které jsou vyrobeny přímo pro určitého prodejce a nemohou být využity jiným zákazníkem, za předpokladu, že má výrobce nárok na úhradu vyrobených výrobků. U takových jednotek se může stát, že i když vykazovaly dříve výnosy v určitém okamžiku, budou nyní povinny vykazovat výnosy v průběhu času. Jde například o výrobu produktu určeného na zakázku pro konkrétního zákazníka, pokud tato výroba přesahuje jedno účetní období. Za stávající úpravy by se výnos vykazoval až po dokončení výrobku, dle nové úpravy však za podmínek, že má jednotka nárok na úhradu vyrobených výrobků, bude výnos vykazován v průběhu času.

Nové požadavky se také vztahují na variabilní plnění a nejisté výnosy, jako jsou různé slevy, kredity a pobídky. Vlivem těchto požadavků je takové protiplnění zahrnuto do transakční ceny pouze, pokud je vysoce pravděpodobné, že se výše

výnosů v budoucnosti nezmění, a to i v důsledku následného přehodnocení. Tento přístup se od stávající úpravy liší. S tímto také úzce souvisí účtování o zárukách. Podle nového standardu mohou nastat 2 typy záruk a pro jejich určení bude muset účetní jednotka zvážit veškeré faktory. To se dotkne především maloobchodních, velkoobchodních a distribučních odvětví, kde záruky běžně obsahují oba dva typy záruk dohromady. V tomto případě budou muset jednotky rozhodnout, jak alokovat transakční cenu k danému prvku, což může vést k odlišnému účtování, než jak tomu bylo doposud.

Nový standard může také zapříčinit úpravu účetních politiky týkající se alokace výnosů na zboží a služby, jelikož požaduje, aby byly výnosy přiřazeny ke konkrétnímu zboží a službě samostatně a oceněny v samostatné prodejní ceně. Residuální přístup je možno použít, ale už pouze za velmi omezených okolností. Mnohem detailnější je také úprava nevyužitých služeb (breakage), kde nový standard obsahuje konkrétní pokyny, které se těchto služeb týkají a které lze aplikovat na veškeré výnosové transakce se zákazníky, na rozdíl od stávající úpravy, která obsahovala pouze pokyny neuplatněných práv, které byly v kontextu se zákaznickými věrnostními programy. Ve srovnání se současnými US GAAP je pak zrušen požadavek na tzv. contingent revenue cap¹³.

Další změna oproti stávající úpravě je v dodacích podmínkách. Oproti původnímu IAS 18, kdy byl okamžik rozpoznání výnosů v okamžiku převodu rizik a odměn, je IFRS 15 zaměřený na převod kontroly nad předmětem smlouvy. To se opět může projevit na načasování vykazování výnosů. Oproti stávající úpravě jsou také detailně upraveny možnosti změn smluv, kde jednotka bude muset určit, zda se jedná prospektivní či retrospektivní úpravu výnosů. Nové a rozsáhlejší pokyny se týkají také dopadu časové hodnoty peněz, kde jednotka bude muset určit, zda se jedná o významnou finanční komponentu, a pak jí také účtovat odděleně do výnosů.

Kromě změn v účtování výnosů, standard také zavádí speciální požadavky pro kapitalizaci nákladů, které nejsou zahrnuty do působnosti jiných standardů. V tomto případě standard rozlišuje mezi náklady na získání smlouvy (provize) a náklady, které souvisí s plněním smlouvy. To ovlivní zejména odvětví spotřebního zboží, kde vznikají vysoké náklady, které souvisí se získáváním zákazníků, jako jsou právě provize z prodeje, které jsou vypláceny pouze v případě uzavření smlouvy. Tyto náklady budou muset jednotky kapitalizovat, což bude mít dopad na provozní výsledek hospodaření. Tyto kapitalizované náklady pak budou muset být amortizovány, přičemž si jednotky budou muset určit základ pro amortizaci dle vlastního uvážení, a to i včetně časového období, což může vést k nesrovnatelnosti mezi stejnými subjekty.

I přes výrazné změny byl však uživatelům a účetním jednotkám poskytnut prostor pro přípravu a případné připomínky prostřednictvím ED (2010) a R-ED (2011). R-ED už se velmi podobal finálnímu standardu, který byl vydán v květnu

¹³ Jedná se o způsob vykazování výnosů, který odvozen od výše přijatých plateb. Výnos pak s těmito platbami koresponduje. Tento způsob vykazování je použit v kapitole 6.1.

2014, přesto však i zde lze nalézt drobné změny, které vykazování výnosů ovlivní. První úpravou je plnění povinností v průběhu času, kde nový standard objasňuje aplikaci každého kritéria pro určení, jestli se právě o takové plnění jedná. Dále také vysvětluje, kdy se jedná o aktivum s alternativním využitím a udává faktorky, které určují, zda má jednotka právo na obdržení platby.

Dále konkretizuje úpravu, kdy jsou zboží a služby považovány za odlišitelné. Určuje ukazatele, které pomůžou zvážit, jestli je sjednané zboží či služba odlišitelná v kontextu s dalším plněním ve smlouvě. Následně nový standard specifikuje podmínky, podle kterých opakované převody odlišitelného zboží či služeb mohou být účtovány jako samostatné plnění, zároveň jsou k této problematice uvedeny ilustrativní příklady.

Další pozměněná úprava se týká zákaznického kreditního rizika. Aby se zabránilo zmatku v prezentaci výnosu v čisté či hrubé výši z rozpoznané ztráty, zahrnují IFRS 15 požadavky zveřejnit tyto ztráty vztahující se ke smlouvám se zákazníky. Zároveň zahrnuje požadavek na tzv. výběrový práh. Dle kterého musí být pravděpodobné, že jednotka obdrží plnění od zákazníka. Tím se poněkud zpřísňuje úprava, která byla uvedena v R-ED(2011), kde zákaznické kreditní riziko nebylo zohledněno vůbec.

Splnění přísnějších podmínek nový standard požaduje u variabilních plnění, kde je určité omezení pro odhady. Zde zavádí dva nové pojmy a to, pravděpodobnost a důležitost (likelihood and magnitude), na základě kterých pak musí jednotka zvážit veškeré možné dodatečné změny. Dále musí odhad splnit požadavek vysoké pravděpodobnosti, který nahradil požadavek přeměřeného ujištění. Konkrétnější úprava se týká také časové hodnoty peněz, kde nový standard přímo uvádí, že jednotka musí uvažovat o takové úpravě, jakmile jedna ze stran smlouvy obdrží podstatný přínos z financování, dále pak zahrnuje ukazatele, které objasňují, kdy na základě určitých platebních podmínek nevzniká podstatná finanční komponenta.

Velkou změnu prodělaly licence. Kde se původní autorské honoráře (royalties) přejmenovali na licence z duševního vlastnictví (intellectual property). Standard udává zásadní rozlišení, kdy se jedná o neodlišitelnou licenci, z níž má být výnos vykázán v určitý okamžik. A kdy se jedná o odlišitelnou licenci, kde může být výnos vykázán jak v určitý okamžik, tak ale také v průběhu času. Záleží na povaze dané licence, která je rozlišována jako právo k přístupu nebo právo k užívání. Dále pak IFRS 15 požaduje rozpoznání výnosů z takové licence v dobu prodeje nebo využití nebo v dobu, kdy jednotka převedla licenci, a to v ten okamžik, který nastane později.

Posledním zásadním rozdílem je zrušení úpravy týkající se obtížných (onerous) plnění. Tato úprava byla na základě R-ED (2011) předmětem rozsáhlé kritiky a v úpravě, v jaké byla předložena by způsobila více problémů než užitku. Proto se ji Rady rozhodly odstranit s komentářem, že ostatní požadavky na vykazování výnosů v rámci IFRS 15 jsou dostačující, a že se tedy bez úpravy této problematiky obejdou. Co se týká zveřejnění tak IFRS 15 doplňuje, že nároky na zveřejnění by neměly přesahovat přínosy.

V R-ED je uveden požadavek na retrospektivní aplikaci nového standardu. Ten tuto aplikaci konkretizuje a dává jednotce k výběru metody retrospektivní aplikace. První metoda je retrospektivní aplikace do daného období dle IAS 8. Druhou metodou je retrospektivní aplikace s kumulativním efektem prvně aplikovaného IFRS 15 do již vykázaného kapitálu. Takto aplikovaná metoda musí být doplněna o dodatečné požadavky na zveřejnění.

6 Dopady do vybraných odvětví

Nově vydaný standard IFRS 15 nahradí stávající úpravu vykazování výnosů ve dvou největších světových systémech, a to v IFRS a US GAAP. Tyto systémy byly doposud nejednotné, a proto se Rady rozhodly sjednotit stávající vykazování výnosů do komplexního standardu. Hlavními důvody bylo to, že vykazování výnosů dle IFRS obsahovalo široce obsáhlé principy, které ve své podstatě závisely na rozhodnutí daných jednotek, a tak se mohlo stát, že stejné transakce byly u různých jednotek vykazovány odlišně. Některé společnosti dokonce stavěly své IFRS politiky na základech pravidel platných pro US GAAP, který je na rozdíl od IFRS velmi detailní, neboť obsahuje velké množství úpravy pro vykazování výnosů v závislosti na obo-ru činnosti.

Jak je uvedeno v kapitole č. 5, která se zabývá detailní deskripcí nového standardu, je IFRS 15 založen na principu pětistupňového modelu, který mění dosavadní způsoby rozpoznání a vykázání výnosů. Na základě studia tzv. Comment Letters¹⁴ a odborných publikací velkých poradenských společností lze konstatovat, že společnosti v některých odvětvích budou novým standardem ovlivněny mnohem více než ostatní. Jedná se zejména o společnosti působící v odvětví:

- telekomunikací,
- výstavby a prodeje nemovitostí,
- maloobchodu,
- IT,
- poskytování služeb, kde jsou běžné podmíněné odměny, apod.

Prvním dvěma zmíněným odvětvím se budou věnovat následující podkapitoly, kde budou dopady změn v pravidlech pro vykazování výnosů představeny na praktických příkladech.

6.1 Odvětví telekomunikací

Toto odvětví bylo autorem vybráno na základě odborných publikací velkých poradenských společností, a na základě možných dopadů, které ve své Diplomové práci uvedl Ing. Boček. Ten představil možné dopady do odvětví telekomunikací v době, kdy byl vydán R-ED (2011) a finální verze standardu tak nebyla známá.

Ačkoliv většina respondentů s novým návrhem standardu souhlasila a požadovala spíše komentáře a drobnější formální úpravy, byly to právě společnosti z odvětví telekomunikací, které se proti novému návrhu ohradily a požadovaly změnu pravidel nebo alespoň udělení výjimky. Tyto společnosti se vyjádřily k návrhu prostřednictvím Comment Letters, a to zejména v CL 95, 119, 159, 215, 225 273. Kde se společnosti jako Vodafone Group PLC, Telefonica,

¹⁴ Dopisy psané zainteresovanými subjekty v rámci připomínkového řízení.

Deutsche Telecom, atd. kritizovaly nový návrh standardu. Jejich kritika se týkala zejména kroku 2 a 4, tedy identifikování povinnosti plnění a následné alokace transakční ceny.

V úvodu této kapitoly je uvedeno, že některé subjekty vykazující dle IFRS tvoří své systémy na základě pravidel převzatých z US GAAP. To je právě případ většiny telekomunikačních společností, neboť IAS 18 neposkytoval žádný konkrétní aplikační řád jak alokovat výnosy mezi zboží a služby, které jsou poskytovány zároveň. Jedná se o typický příklad smluv telekomunikačních společností se zákazníky. Kdy v rámci podepsané smlouvy na dobu určitou je zákazníkovi nabídnut přístroj (mobilní telefon, wifi router, apod.) za zvýhodněnou cenu nebo dokonce zdarma, v takovém případě by byly výnosy z takto převedeného zboží nulové.

Avšak během dlouhodobé praxe se většina těchto společností využívající IFRS rozhodla vykazovat výnosy podle pravidel US GAAP, které nijak stávající úpravě v IAS 18 neodporovaly, což vychází i z KR IFRS.

Výnosy se dle US GAAP v těchto případech vykazovány na základě tzv. contingent revenue cap. Jedná se o vykázání výnosů, které je podmíněno přijatou platbou. Tedy vykázané výnosy jsou ve výši přijaté platby.

Nový model vykazování výnosů však tento způsob neumožňuje, transakční cena musí být rozdělena na bázi relativní reálné hodnoty ke každému plnění zvlášť, každá část plnění tedy musí mít svou samostatnou prodejní cenu, která bude stejná pro podobné transakce stejného typu. Tato změna ve vykazování výnosů bude vysvětlena na následujícím příkladě.

Telekomunikační společnosti často nabízejí ke svému tarifu možnost nákupu mobilního přístroje za zvýhodněnou cenu. Dne 8. 4. 2015 nabízela společnost T-Mobile Česká republika možnost nákupu mobilního telefonu Iphone 6 16 GB za cenu 14 999 Kč. Aby měl zákazník nárok na takto zvýhodněný mobilní telefon, musel by podepsat dvouletou smlouvu s tarifem **S námi síť nesít**¹⁵, ve kterém se zavazuje platit měsíční paušál za poskytované služby ve výši 749 Kč. Lze předpokládat. Lze předpokládat, že takový mobilní telefon společnost pořídila cca za 18 000 Kč, jeho samostatná prodejní cena se pak pohybuje v rozmezí od 19 000 Kč až po 22 000 Kč. Odhadem tedy lze určit, že samostatná prodejní cena je 20 500 Kč. Dále si společnosti T-Mobile CZ neúčtuje žádné aktivační poplatky. Pro zjednodušení není uvažováno ani variabilní plnění, týkající se využívání služeb nad rámec paušálu, které by společnost musela odhadnout.

V následujících tabulkách bude zobrazeno, jak by vypadalo zachycení takové situace dle současné úpravy IFRS a US GAAP. Jelikož si v současné době společnost T-Mobile, ale i ostatní společnosti na českém trhu neúčtují aktivační poplatky, není třeba rozlišovat mezi systémy, neboť účtování bude velmi podobné. Jelikož se jedná o stávající úpravu vykazování, nezajímá nás transakční cena, zajímá nás pouze

¹⁵ Jedná se o název smluvního tarifu.

výše přijatých úplat. Vykázání výnosů a jejich zaúčtování je uvedeno v následujících tabulkách.

Tab. 7 Vykázané výnosy z dané smlouvy dle stávající úpravy

	První den	První měsíc	Další měsíce
Stávající IFRS/US GAAP	14 999	749	749

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Grant Thornton 2014

Tab. 8 Možné zachycení v účetnictví dle stávajících úprav

Operace	Účet	Debetní strana	Kreditní strana
Podpis smlouvy a prodej zboží	Peníze	14 999	
	Výnosy za zboží		14 999
Vyskladnění přístroje	Zboží		18 000
	Náklady na prodané zboží	18 000	
Výnos ze služeb	Výnosy za služby		749
	Pohledávka	749	

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Grant Thornton 2015

Výnosy za další měsíce by pak byly v pravidelné výši 749 Kč.

Nový standard IFRS 15 však kompletně tento systém vykazování výnosů mění.

V první řadě je potřeba určit celkovou transakční cenu (TP).

$$TP = 14\,999 + 24 \cdot 749 = 32\,975$$

Následně je nutné určit reálnou hodnotu (samostatně prodejní cenu) přístroje a poskytovaných služeb.

Reálná hodnota přístroje je 20 500 Kč a služeb je 17 976 Kč za celé období.

Když je známá reálná hodnota přístroje a služeb, musí se celková transakční cena alokovat k plněním na její bázi.

$$\text{Výnos z telefonu} = (20\,500 / 38\,476) \cdot 32\,975 = 17\,570$$

$$\text{Měsíční výnos za služby} = (749 / 38\,476) \cdot 32\,975 = 642$$

Tab. 9 Vykázané výnosy dle IFRS 15

	První den	První měsíc	Další měsíce
IFRS 15	17 570	642	642

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Grant Thornton 2015

Takto vykázaný výnos sebou přináší také vznik smluvního aktiva, které je postupně rozpouštěno. Toto smluvní aktivum je rozdíl mezi aktuálně obdrženou částkou a celkovým výnosem za prodej zboží.

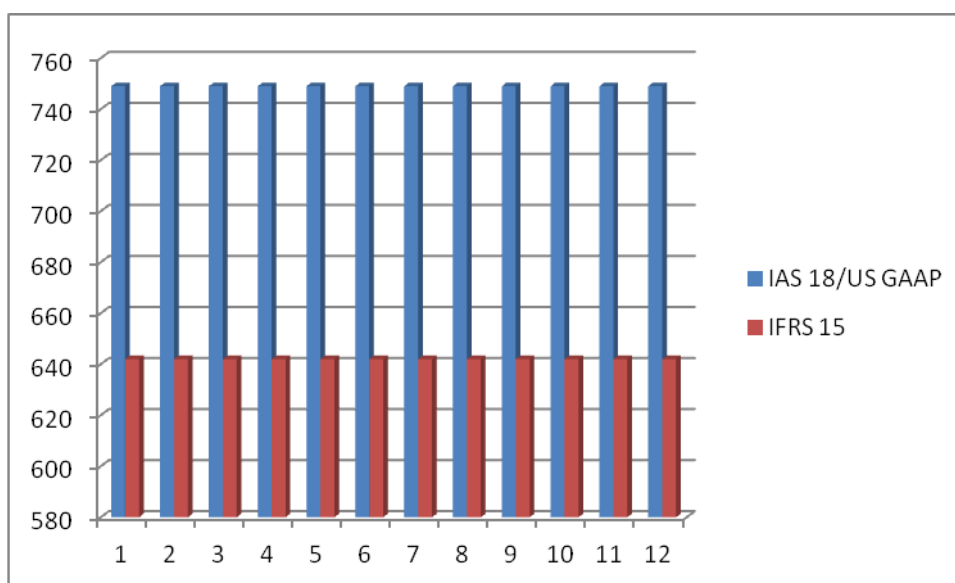
Tab. 10 Možné zachycení dle IFRS 15

Operace	Účet	Debetní strana	Kreditní strana
Podpis smlouvy a prodej zboží	Peníze	14 999	
	Výnos za zboží		17 570
	Smluvní aktivum	2571	
Vyskladnění zboží	Zboží		18 000
	Náklady na prodané zboží	18 000	
Výnos ze služeb	Pohledávka	749	
	Výnos ze služby		642
	Smluvní aktivum		107

Zdroj: Vlastní práce na základě Grant Thornton 2015

Z výše uvedených tabulek je viditelná změna ve vykazování výnosů, které sebou nový standard IFRS 15 přinese. Pro větší přehlednost si lze také představit to, že by mobilní telefon byl dán zákazníkovi zdarma. Pak by na základě stávající úpravy byly vykázány pouze výnosy z poskytovaných služeb, kdežto dle IFRS 15, by bylo vykázání totožné z předcházející tabulkou, jen by se změnilы hodnoty transakční ceny a výše vykázaných výnosů připadajících ke zboží a službám.

Tato změna přinese vyšší vykazování výnosů na počátku kontraktů a bude mít negativní vliv na ukazatel ARPU, který je uveden ve výkazech telekomunikačních společností. Vliv na ukazatel ARPU je graficky zobrazen v následujícím obrázku.



Obr. 1 Graf vývoje ukazatele ARPU

Nový standard tedy mění celkový profil vykazovaných výnosů. To může vyvolat u investorů dojem, že se situace v dané jednotce změnila k horšímu. Proto je nutné veškeré změny a dopady zveřejňovat, aby uživatelé finančních výkazů správně těmto změnám porozuměli.

Na předchozím příkladě reálně dostupné smlouvy byl demonstrován vliv alokace transakční ceny k jednotlivým plněním na vykazování výnosů v čase a s tím související ukazatel ARPU. Kromě alokace transakční ceny může finanční výkaznictví telekomunikačních společností také ovlivnit způsob získávání klientů. Na tuto problematiku upozornili zástupci společnosti Vodafone Group PLC v CL 273. Zde upozornil, že přímo jejich společnost, ale i také další společnosti tohoto odvětví získávají své zákazníky buď přímou nebo nepřímou cestou. Jedná se buď o prodej smluv v kamenném obchodě, kde jsou zákazníci lákáni na nabídky zvýhodněných cen zařízení k vybraným tarifům (viz. předchozí příklad) nebo jsou smlouvy prodávány prostřednictvím zprostředkovatelů, kterým Vodafone Group PLC vyplácí provize z prodeje.

Dle jejich názoru nový standard IFRS 15 ovlivní klíčový ukazatel finančních výkazů, kterým je EBITDA a dále také klíčový ukazatel pro toto odvětví, kterým jsou výnosy ze služeb. Tyto ukazatelé se budou lišit v závislosti na způsobu získání zákazníka, ačkoliv půjde formálně o totožné smlouvy. Vliv způsobu získávání zákazníků je vysvětlen v následujícím příkladě.

Pro účely tohoto příkladu lze použít stejnou smlouvu a podmínky z příkladu předcházejícího. Jen je nutné jej doplnit o následující podmínky. Pokud zákazník podepíše smlouvu v kamenném obchodě, má možnost zakoupení zlevněného přístroje. Pokud podepíše smlouvu prostřednictvím zprostředkovatele, vyplácí společnost zprostředkovateli provizi, která může zprostředkovatel využít také k nákupu přístroje nebo jiného zboží či podpůrných služeb. Hodnota provize závisí

na velikosti tarifu, na který je uzavřena smlouva. V tomto případě se velikost provize stanoví na 3 000 Kč za uzavřenou smlouvu. Pro zjednodušení budou hodnoty předcházejícího příkladu zaokrouhleny na celé stokoruny.

V tabulce č. 12 jsou uvedeny vypočtené hodnoty ukazatelů Výnosy ze služeb a EBITDA za využití stávajících pravidel vykazování.

Tab. 11 Ukazatel EBITDA za použití stávajících předpisů

Ukazatel	Prodej přímým kanálem			Prodej nepřímým kanálem		
	Okamžik prodeje	Konec období	Celkem	Okamžik prodeje	Konec roku	Celkem
Výnosy z prodeje přístroje	15 000		15 000			
Výnosy ze služeb		18 000	18 000		18 000	18 000
Celkové výnosy	15 000	18 000	33 000		18 000	18 000
Náklady na prodané zboží	18 000		18 000			
Vyplacená provize				3 000		3 000
EBITDA			15 000			15 000

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Vodafone Group PLC (2012)

Dle stávající úpravy se tedy nijak neprojeví způsob prodeje, jelikož nebyla povinnost amortizovat náklady (provize) na získání kontraktu. Jelikož se jedná o smlouvu na 24 měsíců, je dle IFRS 15 nutné náklady na získání smlouvy (provize) kapitalizovat, a po té je postupně amortizovat, což se projeví právě na ukazateli EBITDA, který je o amortizaci očištěný. Výsledné hodnoty po aplikaci nového standardu jsou uvedeny v tabulce č. 13.

Tab. 12 Ukazatel EBITDA při použití IFRS 15

Ukazatel	Prodej přímým kanálem			Prodej nepřímým kanálem		
	Okamžik prodeje	Konec období	Celkem	Okamžik prodeje	Konec období	Celkem
Výnosy z prodeje přístroje	17 600		17 600			
Výnosy ze služeb		15 400	15 400		18 000	18 000
Výnosy celkem	17 600	15 400	33 000			18 000
Náklady na prodané zboží	18 000		18 000			
EBITDA			15 000			18 000
Amortizace				3 000		3 000
Čistý výnos			15 000			15 000

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Vodafone Group PLC (2012)

Pro srovnatelnost údajů jsou vypočtené ukazatele uvedeny v tabulce č. 14.

Tab. 13 Rozdíly v ukazateli EBITDA a výnosů ze služeb

Ukazatel	Stávající úprava		IFRS 15	
	Přímý k.	Nepřímý k.	Přímý k.	Nepřímý k.
EBITDA	15 000	15 000	15 000	18 000
Výnosy ze služeb	18 000	18 000	15 400	18 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky č. 13 je tedy viditelné, jak se projeví změna metodiky pro vykazování výnosů dle IFRS 15 oproti stávající úpravě. Kromě alokace transakční ceny, která byla řešena předcházejícím příkladem a která má vliv na profil a výši vykazovaných výnosů, ovlivňuje také vykazování výnosů a ukazatele finanční analýzy i způsob získávání zákazníků.

Jelikož je EBITDA jedním z hlavních měřítek pro hodnocení společnosti a investory je považován za důležitý ukazatel, bude opět nutné, aby telekomunikační společnosti zveřejnili, čím byl případný růst tohoto ukazatele způsoben, pokud se bude jednat o růst z důvodu nepřímého prodeje. Uživatelé finančních výkazů by si totiž tento růst mohli vyložit špatným způsobem a jejich chování by mohlo být ovlivněno na základě nerelevantních informací.

V této úpravě se IFRS 15 nijak neliší od svého pracovního návrhu R-ED (2011), proti kterému se právě telekomunikační společnosti ohradily zejména z důvodů uvedených výše. Společnosti argumentovaly tím, že je velmi obtížné stanovit samostatně prodejní cenu zařízení pro každou smlouvu, jelikož počet zákaz-

níků je velmi rozsáhlý a takový způsob by pak byl velmi nákladný. Dále upozorňovaly na problém s odhadem variabilního plnění, které se týká využívání služeb nad rámec paušálu. V těchto případech je opět velmi složité odhadnout u každé smlouvy pravděpodobné využití služeb nad limit paušálu. Společnosti pak také zmiňují vysokou nákladnost implementace nového standardu z důvodu kompletní změny účetních způsobů a jejich zavedení do systémů společností. A potřebu dostatečného času pro tuto implementaci.

Telekomunikační společnosti tedy chtěly, aby Rady pozměnily metodiku pro vykazování výnosů ze smluv se zákazníky nebo aby alespoň udělily výjimku společností z tohoto odvětví a ponechaly tak způsob vykazování dle původního systému. Rady tyto připomínky vzaly v úvahu, avšak jejich vyjádření bylo pro telekomunikační společnosti negativní. Vyjádření Rad k připomínkám telekomunikačních společností je uvedeno v Basis for Conclusions, konkrétně v odstavcích BC 287 až 293. Jedním z hlavních odpovědí bylo, že nevidí důvod pro udělení výjimky, neboť neshledávají smlouvy poskytované telekomunikačními společnostmi odlišnými oproti ostatním smlouvám se zákazníky, na základě kterých jsou převáděny tzv. balíčky zboží a služeb. Dále pak nabízejí možnost pro zjednodušení odhadů na základě tzv. portfoliových technik, kde není třeba stanovit samostatně prodejní cenu pro každou smlouvu, nýbrž je možnost stanovit ji pro skupinu smluv podobných.

Odmítnutí vykazování výnosů dle contingent revenue cap pak rady odůvodnily zejména tak, že množství alokovaných výnosů, které se rovná přijatým prostředkům odporuje hlavnímu principu IFRS 15. Pokud by takový způsob vykazování povolily, mohlo by se to negativně projevit v ostatních odvětvích, jako je např. stavebnictví, kde by tento způsob vykazování výnosů mohl vést k odkladu jejich vykazování. Dále pak Rady udávají, že v mnoha smlouvách, které byly dříve vykazovány dle contingent revenue cap, nebylo množství plnění alokovaného k předmětu smlouvy podmíněné (což je podmínka pro contingent revenue cap), jelikož v případě kdy zákazník zrušil smlouvu, byl stejně za předmět smlouvy povinný zaplatit. Jednalo se například o smlouvy, v rámci kterých měl zákazník právo na levnější přístroj, přičemž pokud smlouvu vypověděl, musel zaplatit rušící poplatky, které se shodovaly s hodnotou daného přístroje.

Rady se tedy rozhodly připomínkám nevyhovět a vydaly nový standard IFRS 15 s vědomím, že bude mít poměrně rozsáhlý dopad na vykazování výnosů v odvětví telekomunikací. Dopad změn byl představen v této kapitole.

6.2 Odvětví stavebnictví

V podkapitole 6.1 byl demonstrován zejména vliv identifikace plnění a následné alokace transakční ceny. Na odvětví stavebnictví však mají největší dopad zejména kroky 3 a 5. Tedy určení transakční ceny a okamžik rozpoznání výnosů. Jak již bylo uvedeno, nový standard IFRS 15 je založen zejména na odhadech, které bude muset dotčená jednotka provádět. V rámci transakční ceny se to týká zejména určení, zda se jedná o podstatný komponent financování a využití tak nástroje diskontování. Dále pak odhady různých nejistých plnění apod. Na základě studia několika

stavebních smluv však lze konstatovat, že tyto smlouvy jsou velmi detailně tvořené a odhad transakční ceny pak nebude představovat velký problém. Jediným výraznějším problémem by mohlo být určení implicitní úrokové míry potřebné k diskontování.

Mnohem větší komplikace však mohou, dle autorova zkoumání odborných publikací a příslušných Comment letters, způsobit nové požadavky na určení okamžiku vykázání výnosů. Jedná se o určení, zda budou výnosy vykázány v průběhu času nebo v určitý okamžik. Nový standard poskytuje mnohem detailnější úpravu a jasně daná pravidla než stávající úprava. Může se tedy stát, že společnosti, které doposud vykazovaly výnosy v průběhu času, tato úprava postihne a budou muset vykázat výnos až při dokončení smlouvy. Výše vykázáných výnosů pak ovlivní jejich finanční výkazy. Vše závisí zejména na znění stavební smlouvy, jejíž detailní analýzou a případnou změnou se budou muset dotčené společnosti zabývat.

Dle stávající úpravy US GAAP se výnosy ze smluv o výstavbě nemovitosti vykazují buď na základě metody procenta dokončení nebo metody dokončené smlouvy. Vše záleží na podmínkách, které jsou zmíněny ve 2. kapitole. V praxi však dochází k vykazování výnosů na základě metody dokončené smlouvy jen zřídka, neboť stavební společnosti jsou schopny odhadnout předpokládané náklady a výnosy. Dle standardu IAS 11 jsou výnosy z takovýchto smluv vykazovány prostřednictvím metody procenta dokončení (podobné jako US GAAP) a nebo metody nulového zisku. V praxi je opět četnější metoda procenta dokončení. Současné stavební smlouvy totiž obsahují buď fixní cenu nebo % přirážku k nákladům, na základě kterých lze uskutečnit spolehlivé odhady. V současné praxi se tak výnosy z těchto smluv vykazovali v průběhu času a lišily se pouze ve své výši, která byla ovlivněna zvolenou metodou jejich odhadu. Tyto rozdíly však dle názorů odborné veřejnosti nepředstavovaly velké výkyvy ve vykazování výnosů v průběhu období.

Toto však může změnit nově navrhovaná úprava, jelikož obsahuje pevně stanovená pravidla pro subjekty, kdy lze výnosy vykázat v průběhu času a kdy naopak nikoliv. Tyto podmínky jsou uvedeny v podkapitole 5.1.5. Následující část práce se bude věnovat podmínce, **kdy je tvořeno aktivum, které nemá alternativní využití a současně má jednotka právo na protiplnění za dokončené práce**. Přidání logického operátoru **a současně**, může způsobit změny ve vykazování výnosů. Jak se vyjádřily subjekty tohoto odvětví, může se často stát, že společnosti budou schopny splnit pouze jednu část podmínky, ale druhou nikoliv, což bude znamenat vykázání výnosu v konkrétní okamžik (tedy po dokončení smlouvy), přesto že doposud vykazovaly výnosy v průběhu času.

Tato situace bude demonstrována na konkrétní stavební smlouvě. Nahlédnutí do této smlouvy a možnost jejího zpracování pro účely této diplomové práce autorovi poskytl zaměstnanec brněnské stavební společnosti. Jelikož se jedná o reálnou smlouvu, nepřejí si zástupci, aby byla zveřejněna jakákoliv data, která by mohla identifikovat projekt a investory (zákazníky). Název projektu a investoři tedy nebudou jmenováni, lze pouze sdělit, že se jedná o reálnou smlouvu o výstavbě bytového komplexu v městské části Prahy 9.

Pro zjednodušení bude abstrahováno od časové hodnoty peněz, dále pak od detailního popisu jednotlivých nákladových položek, neboť pro účely této práce a tohoto příkladu nejsou důležité.

Shrnutí smlouvy:

Jedná se o smlouvu o zhotovení díla mezi brněnskou stavební společností a investorem A a B. Společnost o smlouvě účtuje jako o celku, i když je uzavřena se dvěma investory. Jedná se o výstavbu bytového komplexu v oblasti Prahy 9, kde celková stavba bude mít tvar písmene L. Za celkovou výstavbu je udána fixní cena, a to 283 mil. Kč. Z této částky bude hradit investor A 209 402 000 Kč a investor B 73 580 000 Kč. Smluvní ujednání je následující. Jakékoliv dodatečné práce (vícepráce) nad rámec smlouvy budou předmětem dodatku ke smlouvě, a považovány tedy za smlouvu další. Každý prvek vybavení či materiál, který má být včleněn do díla (případajícího investorovi A) se stává vlastnictvím investora A, a to když se tento prvek stane součástí díla nebo jakmile je zhotovitel oprávněn k uhrazení předmětného prvku, a to v okamžik který nastane dříve. Investor A bude hradit faktury za průběžně provedené práce, ze kterých si bude ponechávat 10 % částky jako zádržné, pro případné nesplnění podmínek zhotovitelem. Investor A nemůže odstoupit od smlouvy bez důvodu, které smlouva stanovuje, pokud tak učiní, musí uhradit zhotoviteli veškeré vzniklé náklady a s tím spojený zisk, který by mu v této fázi projektu náležel a převzít stavbu jako nedokončenou. Vlastnictví na investora B přechází až po dokončení celkové výstavby. Investor B zaplatí na počátku stavby nevratnou zálohu ve výši 60 % celkové částky, která se vztahuje k jeho části. Smlouvu může kdykoliv vypovědět a zhotovitel bude mít právo část stavby připadající investorovi B prodat jinému zákazníkovi, přičemž předkupní právo bude mít právě investor A.¹⁶

Stavba začala v 7. měsíci roku 2012 a dokončena s předáním byla za 27 měsíců.

V následujícím příkladě je uvedeno vykázání výnosů z této zakázky na základě stávající úpravy. Ačkoliv se teoreticky jedná o 2 smlouvy s různými investory, IAS 11 i Topic 605 část 35 umožňují tyto smlouvy sloučit pod jednu, jelikož se jedná o jednotný komplex a celkovou marži si společnost stanovila jednotně na základě dokončení celkového bytového komplexu. To, komu se práce fakturuje, není důležité. Pro zjednodušení příkladu budeme uvažovat, že výnosy budou vykázány na základě metody procenta dokončení. Ačkoliv v rámci Topic 605 část 35 je preferovanější metoda určení procenta rozpracovanosti založená na výstupech, je v následujícím příkladu použita metoda založená na vstupech, která tímto systé-

¹⁶ Celková smlouva byla ještě před začátkem stavby modifikována, kdy se na základě jednání investoři rozhodli, že celková stavba bude nakonec ve vlastnictví Investora A. Smlouva tak byla nakonec předělána jako smlouva o zhotovení díla mezi investorem A jako objednatelem a konkrétní brněnskou společností, jako zhotovitelem. Pro účely této práce a poukázání na změnu ve vykazování výnosů je však vhodnější využít původní znění smlouvy. Pozn. autora.

mem není zakázána. V tomto přístupu bude využito metody cost to cost, kterou umožňují IAS 11 v rámci využití metody procenta dokončení. Lze tedy konstatovat, že na základě zvolených odhadů, bude vykázání výnosů dle IAS 11 a Topic 605.35 obdobné.

Celková fixní cena = 283 000 000 Kč.

Tab. 14 Celkové rozpočtované náklady na zhotovení díla

Položka	Celkové náklady v Kč
Stavební část – podzemní podlaží	63 324 968
Stavební část – nadzemní podlaží	133 165 534
Činnosti specialistů	50 932 252
Ostatní náklady smlouvy	7 532 200
Celkem	254 954 954

Zdroj: Vlastní práce

Celkovou fixní cenu však nelze považovat za sumu výnosů, ty musejí být poníženy o zádržné, které se vztahuje k investorovi A. Tedy 10 % z 209 420 000, což je 20 942 000 Kč.

Celková suma výnosů = 262 058 000 Kč.

Zádržné bude rozpuštěno do výnosů postupně po okamžiku dokončení, a to v závislosti na splnění podmínek, které se k němu vztahují¹⁷.

Zbytek výnosů bude vykazován na základě procenta dokončení dohromady za oba investory. I když investor B nesplňuje podmínky uvedené v IFRIC 15 pro vykazování dle IAS 11, splňuje však předpoklady pro vykazování metody na základě procenta dokončení, dle IFRIC 15 tak bude vykazování stejné jako u investora A.

Tab. 15 Vykázání výnosů ze zakázky dle stávající úpravy

Okamžik	Vykázané náklady	Vykázané výnosy
Konec období 2012	38 243 243	39 308 700
Konec období 2013	114 729 729	117 926 100
Konec období 2014	101 981 982	104 823 200
Celkem	254 954 954	262 058 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Výnosy jsou počítány na základě metody procenta dokončení. Kdy ke konci prvního období bylo vynaloženo 38 243 243 nákladů, což je 15 % celkových nákladů, takto byly celkové výnosy počítány v jednotlivých letech.

¹⁷ Prvních 5 % je rozpuštěno v následujících 3 měsících po dokončení a předání stavby. Zbýlých 5 % zádržného je rovnoměrně rozpouštěno v následujících 5 letech.

Na základě nové úpravy v rámci standardu IFRS 15 již takové vykázání nebude možné. Jelikož investor B nesplňuje podmínku pro vykázání výnosů v průběhu času, protože společnost nemá nárok na platby za aktuálně dokončené práce, drží pouze nevratnou kauci, která s danými úkony nekoresponduje, navíc má právo v případě nezájmu investora B část komplexu prodat.

Výnosy se tedy musí rozdělit zvláště mezi jednotlivé části smlouvy, na základě stupně rozpracovanosti. Opět bude uvažováno, že nejlepší vypovídací hodnotu, má metoda odhadu založená na vstupech. Tedy metoda obdobná stávající metodě cost to cost. Navíc je předpokládáno, že se jedná pouze o náklady související se smlouvou, z nichž jsou vyloučeny náklady na promarněný materiál apod., které se dle IFRS 15 musí z metod založených na vstupech vyloučit.

Výnos připadající na investora A = 188 478 000 Kč

Výnos připadající na investora B = 73 580 000 Kč

Tab. 16 Vykázání výnosů ze zakázky dle IFRS 15

Okamžik	Náklady	Výnosy		
		Investor A	Investor B	Celkem
Konec období 2012	38 243 243	28 271 700	0	28 271 700
Konec období 2013	114 729 729	84 815 100	0	84 815 100
Konec období 2014	101 981 982	75 391 200	73 580 000	148 971 200
Celkem	254 954 954	188 478 000	73 580 000	262 058 000

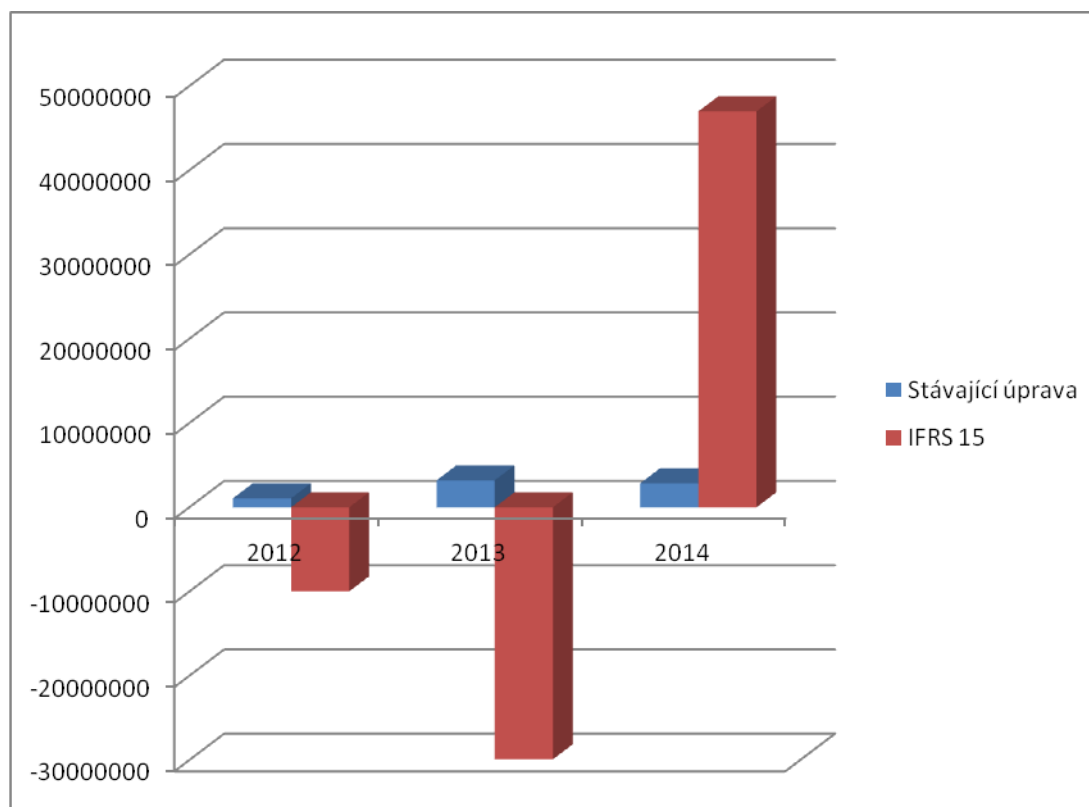
Zdroj: Vlastní práce

Na výše uvedeném příkladu je demonstrován vliv podmínek uvedených ve stavební smlouvě, které by dle stávající úpravy nevyžadovaly žádnou změnu ve vykazování výnosů, ale úpravy nové se výše výnosů v jednotlivých letech změní. Jelikož se z výnosů počítají téměř veškeré důležité ukazatele finanční analýzy, budou taktéž ovlivněny, zejména pak různé druhy rentabilit, a ukazatele založené na zisku, jako je EBIT, EBITDA apod. Změna ukazatele EBITDA je pro větší přehlednost zobrazena v následující tabulce a obrázku.

Tab. 17 Vliv změny metodiky na EBITDA

Ukazatel	2012	2013	2014
EBITDA (stávající úprava)	1 065 457	3 196 371	2 841 218
EBITDA (IFRS 15)	-9 971 543	-29 914 629	46 989 218

Zdroj: Vlastní práce



Obr. 2 Graf vývoje ukazatele EBITDA

Ve výše uvedené tabulce a grafu je jasně viditelná, jak aplikace nových pravidel ovlivní finanční ukazatel EBITDA u dotčených společností. Ty tedy budou muset pečlivě projít podmínky stanovené ve smlouvách a překlasifikovat je. Nebo budou muset v příloze zveřejňovat relevantní informace o výpočtech různých ukazatelů a výši výnosů, jejichž vykazání je odloženo z výše zmíněného důvodu.

Obdobná situace může nastat i z druhého úhlu pohledu. Kdy společnosti dříve vykazovaly výnosy až po dokončení smlouvy, ale dle nové úpravy budou povinny vykazat výnosy v průběhu času.

6.3 Shrnutí a diskuze

V roce 2010 byl vydán první pracovní návrh nového standardu ED (2010), který měl sjednotit vykazování výnosů ve dvou největších světových systémech US GAAP a IFRS. K tomu to návrhu se vyjádřilo mnoho respondentů takovým způsobem, že

se Rady raději rozhodly návrh stáhnout a přepracovat. Proto v listopadu 2011 vydaly nový R-ED. Ten byl opět podroben připomínkovému řízení. Tento návrh už byl podporován většinou respondentů, avšak zde stále byly subjekty, které s návrhem nesouhlasily a žádaly jeho přepracování nebo alespoň udělení výjimky pro své odvětví. Čekalo se tedy, jak se Rady zachovají. Jejich vyjádření pak přišlo v květnu 2014, kdy usoudily, že připomínky nejsou tak závažné, aby bylo nutné návrh opět předělávat. Proto vydaly nový standard IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky. Tento standard se stává účinným od 1. ledna 2017.

Tento standard téměř odpovídá svému pracovnímu návrhu R-ED (2011). Rozdíly mezi těmito standardy jsou minimální, ačkoliv se očekávaly na základě ohlasu některých dotčených subjektů (zejména z oblasti telekomunikací) změny. Veškeré rozdíly mezi R-ED (2011) a IFRS 15 jsou popsány v kapitole 5. Nejpodstatnějšími změnami jsou úpravy týkající se licencí a nevýhodného plnění. V ostatních případech došlo spíše jen k formální či zpřesňující úpravě nebo o přidání vysvětlení v podobě praktických příkladů a aplikačního řádu, svůj postup pak Rady obhajují v Basis for Conclusions, které tvoří první přílohu nového standardu IFRS 15.

Téměř veškeré okruhy, se kterými dotčené subjekty v rámci R-ED (2011) nesouhlasily, byly pozměněny (nevýhodná plnění, licence), až na jeden zásadní, a tím byl nesouhlas s alokací transakční ceny a vykazování výnosů pro telekomunikační společnosti. Tento problém je řešen v podkapitole 6.1. Na reálné smlouvě telekomunikační společnosti je představen dopad změny metodiky pro vykazování výnosů z obdobných transakcí. Tato změna ovlivní celkový profil a výši vykazovaných výnosů, což bude pro dotčené společnosti znamenat změnu ve finančních výkazech. Zároveň pro ně vznikají požadavky na změnu účetních metodik, s čím souvisí i změna účetních systémů a databází. Na základě nového standardu budou muset společnosti evidovat mnohem více informací, které budou následně sloužit pro budoucí odhady. Jak uvádějí telekomunikační společnosti, tato aplikace pro ně bude velmi nákladná bez vidiny dostatečného přínosu z ní. Rady se k těmto připomínkám vyjádřily poněkud stroze, de facto řekly, že tyto smlouvy se nijak neliší od ostatních smluv, a proto není důvod o nich účtovat jinak. Naopak doposud používaný systém contingent revenue cap, kdy výnosy korespondovaly s platbami, odporuje hlavní myšlence IFRS 15.

Toto je velmi diskutabilní, výnosy by sice neměly korespondovat s platbami, ale dle autorova názoru, nově navržený model vykazování výnosů nevyjadřuje ekonomickou podstatu transakce. Telekomunikačním společnostem totiž nejde o prodej přístrojů nýbrž o poskytování služeb. Na základě transakční ceny tak výnosy nebudou odpovídat podstatě ekonomické činnosti daných subjektů, což může v konečném důsledku představovat velmi matoucí informace pro uživatele finančních výkazů. De facto zde došlo k paradoxní situaci. Nový standard měl sjednotit vykazování výnosů ve dvou největších systémech, což se bez pochyby u většiny případů i stalo, ale zároveň narušil fungování systému, který se postupem času a fungování trhu sjednotil sám. Na druhou stranu je však nutné podotknout, že pokud by zde byla udělena výjimka, už by se nejednalo o komplexní systém vy-

kazování výnosů ze smluv se zákazníky a spíše by se to přibližovalo současnému US GAAP, kde ke každému odvětví existují specifické standardy. V současné době bohužel není možná žádná detailnější empirická analýza, jelikož standard ještě není účinný a žádné telekomunikační společnosti ho doposud neaplikovaly. Samy Rady se vyjádřily, že empirické zhodnocení dopadů aplikace nového standardu bude možné a také provedeno dva roky po jeho účinnosti, tedy v roce 2019. Je tedy možné, že standard bude ještě nakonec poupraven příslušnými IFRIC.

Další diskutabilní částí nového standardu je určení, zda je výnos z plnění vykázán v průběhu času nebo v určitý čas. Tuto problematiku objasňuje příklad uvedený v podkapitole 6.2. Hlavním cílem nového standardu je vykázání výnosů ze smluv se zákazníky po převodu kontroly nad daným plněním. Což je hlavní změnou oproti stávající úpravě, kde byl důležitým ukazatelem převod rizik spojených s vlastnictvím. Proto nebylo vykázání v průběhu času v ED (2010) vůbec uvažováno, výnos byl vykázán v případě dokončení či splnění smlouvy. Oproti tomu se ohradily dotčené subjekty, že takto vykázané výnosy nebudou vykreslovat ekonomickou činnost společností a výkazy tak nebudou podávat věrný a poctivý obraz finanční situace. Proto se Rady rozhodly do R-ED (2011) zapracovat ustanovení, kdy je výnos vykazován v průběhu času. Toto vyvolalo opět poněkud rozsáhlou diskuzi. Pro uživatele IFRS nová úprava představuje celkem radikální změnu, jelikož jsou nyní stanovena jasně daná pravidla, podle kterých se musí postupovat, což se liší od původního modelu, založeném spíše na vlastním uvážení a možnosti volby. Pro vykázání výnosů v průběhu času musí jednotka splnit dané podmínky, viz podkapitola 5.1.5. Dle některých názorů pak toto ustanovení odporuje celkovému smyslu nového standardu, a to rozpoznání výnosů po převodu kontroly nad plněním. Nejedná se tedy o jednotný model vykázání výnosů. Tento názor zveřejnila Americká Asociace Účetních. Zařazení tohoto ustanovení je však dle autora nutné, neboť by byla narušeno vykázání ekonomických činností dotčených společností. Dále pak bylo kritizováno, že podmínka v odstavci 35 a) je v rozporu s podmínkou 35 c). Autor si takového rozporu není vědom, neboť obě podmínky je nutno chápat v odlišném kontextu. Podmínka v odst. 35 a) se váže zejména k poskytovaným službám a tak je nutné jí taky chápat (BC 125 – 128). Naopak podmínka 35 c) se váže k tvorbě především nemovitých aktiv.

Ačkoliv se někteří zástupci stavebních společností neztotožnili s přidáním logického operátoru **a současně** do podmínky v odst. 35 c), neboť to může změnit způsob a výši jimi vykazovaných výnosů, je dle názoru Rady tato podmínka nutností, protože zpřesňuje identifikaci aktiva bez alternativního využití a tím i rozhodování, zda lze výnos vykázat v průběhu času, a to i přes fakt, že se tím způsobí případné změny. S tímto názorem se autor ztotožňuje, neboť i přes případné změny tato úprava představuje celkem jasný řád pro to, jak určit okamžik rozpoznání výnosů. Což pozitivně ovlivní srovnatelnost u podobných subjektů napříč odvětvím.

Celkově lze tedy konstatovat, že i přes některé připomínky a nesrovnalosti, se Radám podařilo udělat veliký krok vpřed v oblasti konvergence systému IFRS a US GAAP v oblasti vykazování výnosů. Nový standard eliminuje podstatné rozdíly me-

zi těmito systémy a poskytuje úplně nový řád, podle kterého se bude vykazování výnosů od 1. ledna 2017 řídit. Ačkoliv obsahuje sice poměrně podrobná aplikační ustanovení, bude od dotčených subjektů vyžadován větší odborný odhad, než jak tomu bylo doposud. Zároveň to pro mnohé subjekty znamená změnu stávajících účetních postupů a s tím souvisejících informačních systémů.

7 Závěr

Předmětem této diplomové práce je problematika vykazování výnosů v nejrozšířenějších systémech finančního výkaznictví na světě, a to v systému US GAAP a IFRS. Jelikož jsou tyto systémy nejpoužívanější na světě, rozhodli se jejich tvůrci, FASB a IASB, že v jejich rámci bude zahájen projekt konvergence, který oba systémy sjednotí a usnadní tak práci všem uživatelům finančních výkazů. Dílčím projektem byl právě i projekt konvergence v oblasti vykazování výnosů. Tento dílčí projekt byl dokončen v květnu 2014, kdy byl vydán úplně nový standard **IFRS 15 – výnosy ze smluv se zákazníky**, který mění celý dosavadní systém vykazování výnosů v rámci IFRS a US GAAP. Tento standard bude účinný od 1. ledna 2017, pro subjekty vykazující dle US GAAP pak od 16. února 2016.

Hlavním cílem této diplomové práce byla identifikace a kvantifikace dopadů zavedení nového standardu IFRS 15. Aby mohlo být tohoto cíle dosaženo, byla nejprve provedena deskripce současné úpravy pro vykazování výnosů v rámci IFRS a US GAAP. V oblasti US GAAP nebyl brán ohled na odvětvově specifické standardy, jejichž zkoumání by bylo nad rámec této diplomové práce. Na základě této deskripce pak byla provedena komparace obou systémů a byly identifikovány základní rozdíly a jejich možné dopady.

V návaznosti na to byla provedena detailní analýza nového standardu IFRS 15. V rámci této analýzy byla také provedena komparace s pracovní verzí standardu a se současně platnou úpravou. Na základě této komparace byly identifikovány možné dopady. Největší problematické oblasti autor identifikoval v odvětví telekomunikací a stavebnictví, a proto byla následná kvantifikace dopadů provedena právě v těchto oblastech.

Nový standard IFRS 15 sebou přináší velké změny. Nahrazuje všechny dosavadní úpravy v systémech IFRS a US GAAP, které se týkaly vykazování výnosů, které plynuly ze smluv se zákazníky. Nově je celý systém rozpoznání a vykázání výnosů postaven na bázi pěti-stupňového modelu. Hlavním principem celkového modelu je, že by jednotky měly vykazovat výnosy takovým způsobem, kterým přesně vykreslí (popíšou) celý proces převodu slíbeného zboží (či služeb) zákazníkovi, a to v množství odrážející hodnotu plnění, které jednotka považuje za oprávněné v závislosti na převedeném zboží (službě). Aby mohlo být tohoto procesu dosaženo, požaduje IFRS 15 aplikaci pomocí pěti kroků (stupňů). Prvním krokem je identifikace smlouvy. Druhým je identifikace smluvního plnění. Třetím krokem je odhad transakční ceny. Ve čtvrtém kroku pak jednotka přiřazuje transakční cenu ke každé části plnění. V pátém kroku je pak vykázán výnos, jakmile je povinnost plnění splněna.

Jednou ze změn tedy je, že už není rozlišováno, zda se jedná o výnos z prodeje zboží či poskytnuté služby. Vše je teď souhrnně označováno jako plnění a povinnost k němu vztažená. Takové plnění pak může být splněno v daný okamžik nebo v průběhu času, což je další novinka, kterou sebou nový standard přináší. Jednotky, které v současnosti využívaly metody procenta dokončení, budou muset dle nové úpravy přehodnotit odhady, zda mají vykazovat výnosy v průběhu času

nebo v určitý okamžik. Nový standard poskytuje jasně daná pravidla, na základě kterých musí jednotky zvážit, zda musí či nemusí vykazování výnosů přehodnotit. Jednotky tak budou muset vyhodnotit ekonomickou podstatu jejich povinnosti plnění a zrevidovat smluvní podmínky.

Ve srovnání se stávající úpravou se změní profil vykazovaných výnosů u transakcí zahrnujících více prvků, variabilní plnění nebo licence. Takové výnosy budou oproti stávající úpravě buď vyšší nebo nižší, a to v závislosti na daných podmínkách. Zejména pak u licencí, kde je dle nového standardu jasně uvedeno, jestli mají být výnosy z nich plynoucí vykazány v určitý okamžik nebo v průběhu času.

Ačkoliv je v rámci nového standardu vytvořen poměrně detailní aplikační řád, přichází s novým standardem také potřeba odborných odhadů a posudků managementu. S tímto je spojená také změna dosavadních informačních systémů společností, účetních procesů a interních kontrol. Povinnost retrospektivní aplikace spojená s předcházejícími požadavky může u dotčených subjektů vyvolat vysoké náklady spojené s aplikací nového standardu. Jak některé subjekty uvedly, může se jednat o náklady v řádech desítek až stovek milionů eur.

V informačních systémech dotčených společností budou muset být oproti stávající úpravě zpracovány informace o samostatně prodejních cenách daného zboží. Dále pak budou muset být systémy schopny rozeznat každé plnění samostatně a alokovat mu příslušnou transakční cenu. Jelikož jednotky budou muset odhadovat případné budoucí smluvní modifikace, musí být v systémech uchována řada historických dat, na základě kterých bude případná transakční cena upravena.

Aplikace nového standardu IFRS 15 se některých subjektů dotkne více než jiných. Jedná se zejména o subjekty z oblastí, pro které jsou typické dlouhodobé smlouvy. Řada odborníků se shoduje, že největší dopad pocítí subjekty z oblasti telekomunikací, IT, stavebnictví, maloobchodu, využívání licencí, letectví, apod.

Kvantifikace dopadů změn byla provedena na reálných smlouvách vyskytujících se v odvětví telekomunikací a stavebnictví. Změny v metodice vykazování výnosů postihnou zejména subjekty z odvětví telekomunikací, kterým se na základě nové úpravy změní celkový profil a výše vykazovaných výnosů. Dochází zde tak k paradoxní situaci, kdy vykazování výnosů, které bylo trhem sjednoceno a nebyla zde tak potřeba dalších úprav, bylo kompletně změněno. Jedná se zejména o transakce typické v tomto odvětví, tedy převod zlevněného přístroje při podpisu smlouvy. Oproti současné úpravě bude mít na základě nové metodiky velký vliv stanovení transakční ceny zlevněného přístroje. Takto stanovená transakční cena se pak podepíše na profilu a výši vykazovaných výnosů, které jsou typické pro tyto společnosti, a to jsou výnosy z poskytovaných služeb. Stanovená transakční cena tyto výnosy snižuje, čímž je i snižován finanční ukazatel ARPU. Toto bez patřičného vysvětlení povede k tomu, že tyto společnosti budou vypadat jako méně ziskové, protože jejich výnosy z poskytovaných služeb poklesnou. Dále pak způsobí problém volba prodejního kanálu, kdy se bude lišit vykazování výnosů u jinak ekonomicky stejných transakcí. Na základě nového modelu se musí náklady spojené se získáním smlouvy amortizovat, jedná se právě například o různé provize z prodeje. Tak-

to zvolený prodejní kanál pak způsobí umělé zvýšení ukazatele finanční analýzy EBITDA, což může opět bez patřičného vysvětlení vést k mylné interpretaci.

V odvětví stavebnictví budou muset dotčené společnosti zrevidovat stávající smlouvy, jelikož jejich znění může způsobit změnu v dosavadní praxi vykazování výnosů. Těchto smluv se dotýká nový aplikační řád, podle kterého mají jednotky určit, zda se výnosy vykazují v průběhu času nebo v určitý okamžik. Může totiž nastat situace, zejména v oblasti zhotovení bytových jednotek, kdy dotčené jednotky podle současné úpravy vykazovaly výnosy v průběhu času. Dle nové metodiky však může nastat změna a budou muset výnosy vykazovat až po dokončení zakázky a předání předmětu smlouvy zákazníkovi. To by opět znamenalo změnu ve výši vykazovaných výnosů za dané období. Kdyby v období tvorby výnosy vykázané nebyly, ale v období, kdy společnost předmět smlouvy dokončí a předá, vykáže obrovské výnosy. To se opět projeví zejména na ukazateli finanční analýzy EBITDA, který může bez patřičného vysvětlení vést k domněnce, že je daný subjekt v letech tvorby málo ziskový a neproduktivní. Proto je nutné, aby dotčené subjekty prostudovaly a případně pozměnily podmínky smlouvy. V opačném případě zde pak nastane vysoká potřeba zveřejnění detailních informací v přílohách k finančním výkazům, které případné změny finančních ukazatelů a položek finančních výkazů patřičně vysvětlí a objasní.

8 Literatura a zdroje

Accounting for revenue is changing: Telecommunications. KPMG. *www.kpmg.com* [online]. 2014 [cit. 2015-03-04]. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/iline-of-business-publications/pages/revenue-leaflet-telecommunication.aspx>

Accounting Standard Codification. FASB. *www.fasb.org* [online]. [cit. 2015-02-13]. Dostupné z: <https://asc.fasb.org/>¹⁸

AL], Bruce Mackenzie ... [et]. *Wiley 2013: interpretation and application of international financial reporting standards.; bruce mackenzie et al.* HOBOKEN: JOHN WILEY, 2013. ISBN 978-111-8277-270.

Applying IFRS: A closer look at the new revenue recognition standard. EY. *www.ey.com* [online]. 2014 [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_A_closer_look_at_the_new_revenue_recognition_standard_\(June_2014\)/\\$FILE/Applying-Rev-June2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_A_closer_look_at_the_new_revenue_recognition_standard_(June_2014)/$FILE/Applying-Rev-June2014.pdf)

ASU_2014-09_Section_A: Revenue from contract with customers (Topic 606). FASB. *www.fasb.org* [online]. 2014 [cit. 2015-04-05]. Dostupné z: <http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Page&pagename=FASB%2FPage%2FSectionPage&cid=1176156316498>

BARRY J. EPSTEIN, Barry J.Eva K. *Wiley IFRS 2010: interpretation and application of International Financial Reporting Standards.* Hoboken, NJ: Wiley, 2010. ISBN 978-047-0453-230

BDO - IFRS INDUSTRY ISSUES - Construction and Real Estate. BDO INTERNATIONAL. *www.bdointernational.com* [online]. 2014 [cit. 2015-04-04]. Dostupné z: <http://www.bdointernational.com/Services/Audit/IFRS/IFR-Bulletins-2011/IFRB%202014/2014%20001.pdf>

BDO – IFRS Industry issues - TELECOMMUNICATIONS. BDO INTERNATIONAL. *www.bdointernational.com* [online]. 2014 [cit. 2015-03-22]. Dostupné z: <http://www.bdointernational.com/Services/Audit/IFRS/IFR-Bulletins-2011/IFRB%202014/2014%20007.pdf>

BDO - Revenue from contracts with customers: International financial reporting bulletin. BDO INTERNATIONAL. *www.bdointernational.com* [online]. 2014 [cit. 2015-03-02]. Dostupné z: <http://www.bdointernational.com/Services/Audit/IFRS/IFR-Bulletins-2011/IFRB%202014/IFRB-2014-08.pdf>.

BOČEK, Miroslav. *Dopady potenciální konvergence systémů US GAAP a IAS/IFRS v oblasti vykazování výnosů.* Brno, 2012. Dostupné z: <http://is.mendelu.cz/lide/clovek.pl?id=20459;zalozka=7>. Diplomová práce. Mendelova univerzita. Vedoucí práce Doc. Ing. Hana Bohušová, Ph.D.

¹⁸ Pro přístup je nutná registrace u FASB.

- BOHUŠOVÁ, Hana. *Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví*. Vyd. 1. Brno: Policy Research Center, 2013, 276 s. ISBN 978-80-87909-00-3
- BRAGG, Steven M. *Wiley GAAP 2011: interpretation and application of generally accepted accounting principles*. Hoboken, N.J: Wiley, 2010. ISBN 978-047-0554-395
- BUZGOVÁ, Ľudmila. Zhrnutie najvýznamnejších dopadov IFRS 15. [online]. 2014 [cit. 2015-04-23]. Dostupné z: http://www.cfo.sk/articles/zhrnutie-najvyznamnejsich-dopadov-ifrs-15#.VUd_1DNO7IU
- Comment Letters Summary. FASB. www.fasb.org [online]. 2012 [cit. 2015-04-29]. Dostupné z: http://www.fasb.org/cs/ContentServer?site=FASB&c=Document_C&pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&cid=1176160060501
- Comparison between U.S. GAAP and International Financial Reporting Standards. GRANT THORNTON. www.grantthornton.com [online]. 2015 [cit. 2015-03-15]. Dostupné z: <http://www.grantthornton.com/~media/content-page-files/audit/pdfs/white-papers/GTUS-Comparison-Document-April-2015.ashx>
- DINGLI, Jonathan. Malta: New Rules For Revenue Recognition - What's The Impact On Your Business?. [online]. 2014 [cit. 2015-04-24]. Dostupné z: <http://www.mondaq.com/x/329268/Accounting+Standards/New+rules+for+revenue+recognition+whats+the+impact+on+your+business>
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS: aktualizované a rozšířené vydání*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014, 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7
- Exposure Draft ED/2011/6 - A revision of ED/2010/6 Revenue from Contracts with Customers. IASB. www.ifrs.org [online]. 2011 [cit. 2015-03-03]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/EDNov11/Documents/RevRec_EDII_Standard.pdf
- EY - IFRIC 15 Agreement for the construction of Real Estate. www.ey.com [online]. 2008 [cit. 2015-04-15]. Dostupné z: https://www2.eycom.ch/publications/items/ifrs/olk/200807_supplement_10/200807_supplement_ifrs_outlook_10.pdf
- IAS 11. www.ucetni-portal.cz [online]. 2008 [cit. 2015-02-20]. Dostupné z: www.ucetni-portal.cz/stahnout/ias-11-cz_841.pdf
- IAS 18. www.ucetni-portal.cz [online]. 2009 [cit. 2015-02-18]. Dostupné z: http://www.ucetni-portal.cz/stahnout/ias-18-cz_845.pdf
- IFRS and US GAAP: similarities and differences. PWC. www.pwc.com [online]. 2014 [cit. 2015-03-01]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/publications/ifrs-and-us-gaap-similarities-and-differences.jhtml>
- IFRS industry insights: Real Estate Sector: New revenue Standard could have a major impact on profile of revenue and profit recognition. DELOITTE. www2.deloitte.com [online]. 2014 [cit. 2015-04-15]. Dostupné z: <http://www2.deloitte.com/am/en/pages/real-estate/articles/otraslevie-novosty-msfo.html>

- IFRS News Special Edition - Grant Thornton. GRANT THORNTON. www.grantthornton.com [online]. 2014 [cit. 2015-04-04]. Dostupné z: http://www.grantthornton.ca/resources/insights/accounting_standards_developments/GTI%20IFRS%20News%20Special%20Edition%20on%20Revenue%20portrait.pdf.
- IFRS 15 - Revenue from contracts with customers. IASB. www.efrag.org [online]. 2014 [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: http://www.efrag.org/Files/EFRAG%20public%20letters/Revenue%20Recognition/IFRS_15.pdf
- IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers – Basis for Conclusion. PHILIPPINE ACCOUNTING UPDATES. www.philcpa.org [online]. 2014 [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://philcpa.org/2014/06/ifrs-15-download-and-learning-resources/>¹⁹
- IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers – Illustrative Examples. PHILIPPINE ACCOUNTING UPDATES. www.philcpa.org [online]. 2014 [cit. 2015-03-15]. Dostupné z: <http://philcpa.org/2014/06/ifrs-15-download-and-learning-resources/>²⁰
- KISLINGEROVÁ, Eva. *Manažerské finance*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, xxxviii, 811 s. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7400-194-9.
- KPMG - First Impressions: Revenue from contracts with customers. KPMG. www.kpmg.com [online]. 2014 [cit. 2015-02-20]. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/first-impressions/Documents/First-Impression-Revenue-2014.pdf>
- KPMG - IFRS compared to. KPMG. www.kpmg.com [online]. 2013 [cit. 2015-03-04]. Dostupné z: http://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCAQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.kpmg.com%2FCN%2Fen%2FIssuesAndInsights%2FArticlesPublications%2FDocuments%2FIFRS-compared-to-US-GAAP-An-overview-O-201411.pdf&ei=SXBHVZeOL8Loas7wgcgl&usg=AFQjCNHT2S_s8E4udrVMZSZ3PQgmIPb_w
- KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]*. Vyd. 1. Praha: VOX, 2009, iv, 804 s. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-86324-76-0
- M., Silvia. IFRS 15 Examples: How IFRS 15 Affects Your Company. In: www.ifrsbox.com [online]. 2015 [cit. 2015-04-13]. Dostupné z: <http://www.ifrsbox.com/ifrs-15-examples/>
- M., Silvia. IFRS 15 vs. IAS 18: Huge Change Is Here!. In: www.ifrsbox.com [online]. 2014 [cit. 2015-04-04]. Dostupné z: <http://www.ifrsbox.com/ifrs-15-vs-ias-18/>
- M., Silvia. US GAAP vs IFRS. In: www.ifrsbox.com [online]. 2012 [cit. 2015-02-26]. Dostupné z: <http://www.ifrsbox.com/us-gaap-vs-ifrs/>

¹⁹ Pro získání dokumentu je nutná registrace.

²⁰ Pro získání dokumentu je nutná registrace.

- MIRZA, Abbas Ali, Graham J HOLT a Magnus ORRELL. *Wiley IFRS: practical implementation guide and workbook*. 2nd ed. Hoboken, N.J.: Wiley, c2008, 474 p. ISBN 978-0470-17022-9.
- MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2005, 415 s. ISBN 80-720-1519-2.
- MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS: IFRS policies and procedures*. Vyd. 1. Praha: Leges, 2009, 351 s. Praktik (Leges). ISBN 978-80-87212-13-4.
- NANDAKUMAR, A. *Understanding IFRS fundamentals: international financial reporting standards*. Hoboken, N.J.: Wiley, c2010, 414 p. ISBN 04-703-9914-7
- New revenue recognition standard - Impact to real estate property developers. PWC. www.pwccn.com [online]. 2014 [cit. 2015-04-18]. Dostupné z: http://www.pwccn.com/home/eng/new_rev_real_estate_aug2014.html
- Online Comment Letters. FASB. www.fasb.org [online]. 2011 [cit. 2015-04-01]. Dostupné z: http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter_C/CommentLetterPage&cid=1218220137090&project_id=2011-230
- PAPA, Vincent. New Revenue Recognition Accounting Standard: What Investors Need to Know. In: www.ifrsbox.com [online]. 2014 [cit. 2015-03-27]. Dostupné z: <http://blogs.cfainstitute.org/marketintegrity/2014/07/29/new-revenue-recognition-accounting-standard-what-investors-need-to-know/>
- Project Summary and Feedback Statement: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. IASB. www.ifrs.org [online]. 2014 [cit. 2015-01-28]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Documents/IFRS-15/Revenue-from-Contracts-Project-summary-Feedback-Statement-May-2014.pdf>
- Telecommunications sector: Industry insights for IFRS 15. DELOITTE. www2.deloitte.com [online]. 2014 [cit. 2015-04-04]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-audit-ifrs15-telecommunications.pdf>
- US GAAP Convergence and IFRS: What you need to know about the IASB and FASB's joint projects. PWC. www.pwc.com [online]. 2014 [cit. 2015-03-07]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/publications/ifrs-convergence-joint-projects.jhtml>
- US GAAP versus IFRS - The basics. EY. www.ey.com [online]. 2013 [cit. 2015-03-11]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-US-GAAP-vs-IFRS-the-basics-2013/\\$FILE/EY-US-GAAP-vs-IFRS-the-basics-2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-US-GAAP-vs-IFRS-the-basics-2013/$FILE/EY-US-GAAP-vs-IFRS-the-basics-2013.pdf)
- Vodafone Group Plc: Annual Report 2014. VODAFONE PLC. www.vodafone.com [online]. 2014 [cit. 2015-02-01]. Dostupné z: http://www.vodafone.com/content/annualreport/annual_report14/downloads/full_annual_report_2014.pdf
- WOLK, Harry I, James L DODD a John J ROZYCKI. *Accounting theory: conceptual issues in a political and economic environment*. 8th ed. Thousand Oaks: SAGE Publications, c2013, xiv, 792 p. ISBN 978-141-2991-698.

9 Seznam obrázků

Obr. 1 Graf vývoje ukazatele ARPU 74

Obr. 2 Graf vývoje ukazatele EBITDA 82

10 Seznam tabulek

Tab. 1	Historický vývoj US GAAP	15
Tab. 2	Hierarchie US GAAP	16
Tab. 3	Koncepční rámec US GAAP	17
Tab. 4	Oceňovací báze dle CON 5 odst. 67	19
Tab. 5	Ukazatele vykazování výnosů na hrubé nebo čisté bázi	25
Tab. 6	Oceňování dle KR IFRS	36
Tab. 7	Vykázané výnosy z dané smlouvy dle stávající úpravy	72
Tab. 8	Možné zachycení v účetnictví dle stávajících úprav	72
Tab. 9	Vykázané výnosy dle IFRS 15	73
Tab. 10	Možné zachycení dle IFRS 15	73
Tab. 11	Ukazatel EBITDA za použití stávajících předpisů	75
Tab. 12	Ukazatel EBITDA při použití IFRS 15	76
Tab. 13	Rozdíly v ukazateli EBITDA a výnosů ze služeb	76
Tab. 14	Celkové rozpočtované náklady na zhotovení díla	80
Tab. 15	Vykázání výnosů ze zakázky dle stávající úpravy	80
Tab. 16	Vykázání výnosů ze zakázky dle IFRS 15	81
Tab. 17	Vliv změny metodiky na EBITDA	82

Přílohy

A Komparace vykazování výnosů dle US GAAP a IFRS a identifikace rozdílů

Oblast	Úprava dle IFRS	Úprava dle US GAAP
Výnosy obecně a okamžik uznání	Výnosy vymezuje IAS 18 jako hrubé přírůstky ekonomických užitků během období, které vznikají běžnými činnostmi účetní jednotky, a to v případě, že tyto přírůstky vedou ke zvýšení vlastního kapitálu, které je odlišné od jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků. A výnosy se uznávají pouze v případě, kdy jsou plynoucí ekonomické užitky spojené s transakcí pravděpodobné, a pokud již vznikly náklady nebo tyto náklady mohou být spolehlivě odhadnuty a oceněny a jejich přínos je měřitelný	Definice výnosů přechází z CON 6, jedná se tedy o nárůst a jiné zlepšení aktiv či uspokojení závazků jednotky, které vyplývají z dodání či výroby zboží, poskytnutí služby a jiných aktivit představujících pokračující hlavní ekonomické činnosti jednotky. Toto doplňuje CON 5, který říká, že aby mohl být výnos uznatelný, musí být realizovaný nebo realizovatelný, a musí být zároveň zasloužený. Topic 605 pak dodává, že celá transakce musí být ukončená.
Možný dopad	Základním rozdílem je na první pohled odlišná definice výnosů. Co se ale obsahu definic týká, tak lze konstatovat, že je velmi podobný a výrazné dopady na vykazování výnosů mít nebude. To ovšem neplatí při posuzování okamžiku uznání. V rámci IFRS je okamžik uznání definovaný více volněji, stačí, když výnos bude pravděpodobný. Proto zde může docházet k situacím, že vykazování výnosů dle IFRS proběhne dříve než by proběhlo dle US GAAP. Znamenalo by to tedy, že stejné společnosti mohou vykazovat výnosy odlišně a komparace takových společností pak ztrácí vypovídací hodnotu.	
Prodej zboží	Výnosy z prodeje zboží jsou zachyceny, pokud jsou splněny podmínky dle IAS 18, tedy:	Výnosy z prodeje zboží jsou zachyceny, pokud jsou splněny podmínky dle SAB Topic 13,

	<ul style="list-style-type: none"> -účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví zboží -účetní jednotka se nezachovává pokračující manažerskou angažovanost v míře obvykle spojované s vlastnictvím prodaného zboží, ani skutečnou kontrolu nad tímto zbožím -částku výnosu lze spolehlivě ocenit. -je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky -vzniklé náklady nebo náklady, které s ohledem na transakci teprve vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny. 	<p>tedy: -musí být přesvědčivý důkaz o existenci dohody,</p> <ul style="list-style-type: none"> -dodávka (zboží) proběhla nebo služba byla poskytnuta, -prodejní cena je fixní nebo alespoň definovatelná, -platba od kupujícího je dostatečně jistá.
Možný dopad	Opět lze spatřit odlišné definice, které však vzhledem ke svému obsahu lze považovat za podobné. Žádné velké dopady tedy mít nebudou.	
Podmíněné plnění	IFRS výslovně vyžadují zvážení pravděpodobnosti prospěchů plynoucích do jednotky a zároveň schopnost spolehlivého měření výnosů s ním spojeným. Pokud je pravděpodobné, že přínosy poplynou do jednotky a množství výnosů lze spolehlivě ocenit, podmíněné plnění bude rozpoznáno za předpokladu, že budou splněny další podmínky pro uznání výnosů, které jsou zmíněny v předchozím řádku, který se věnoval prodeji zboží.	Základní úpravou zabývající se podmíněným plněním je SAB Topic 13 a koncept fixní nebo zjištěné prodejní ceny. Na základě těchto ustanovení by měly být v případě, kdy dodávka již proběhla, uznány až v situaci, kdy je náhodná událost, která se váže k podmíněnému plnění, vyřešena.
Možný dopad	Zde je vidět rozdílné řešení v obou systémech, které může způsobit, že budou výnosy v rámci IFRS	

	vykázány dříve než dle US GAAP.	
Transakce typu „bill and hold“	V těchto případech jsou výnosy vykázány dle přílohy 1 k IAS 18 pokud: je pravděpodobné, že se dodávka uskuteční, předmět dodávky je jednoduše dostupný, identifikovaný a připravený k dodání v den prodeje, kupující konkrétně vyžaduje odložení dodávky a jsou aplikovány obvyklé platební podmínky.	Dle SAB Topic 13A, odst. 3a, musí být pro vykázání výnosů splněna následující kritéria: 1)Vlastnické riziko musí přejít na kupujícího. 2)Zákazník musí mít daný závazek koupit předmět, nejlépe písemný. 3)Odběratel, nikoliv dodavatel, požádá o to, aby transakce proběhla na základě „bill and hold“. Tedy aby zboží bylo nejprve vyfakturováno a dodáno až později. 4)Musí existovat pevně daný řád dodání zboží. Datum dodání musí být smysluplný a musí být v souladu s obchodním záměrem kupujícího. 5)Výdělečný proces se dá považovat za ukončení, prodávající tedy nemá žádné další povinnosti. 6)Objednané zboží musí být odděleno od ostatního zboží v majetku prodávajícího a nesmí být předmětem, který bude kryt další objednávkou. 7)Předmět objednávky musí být kompletní a připravený pro přepravu.
Možný dopad	V tomto případě je vidět, že úprava dle US GAAP vyžaduje splnění mnohem přísnějších podmínek než úprava dle IFRS. Lze tedy opět očekávat, že výnosy dle IFRS budou vykázány dříve.	

Prodej s právem navrácení	Jedná se dle IAS 18 odst. 17 o případy, kdy je nabízeno vrácení peněz, pokud nebude zákazník spokojen. V těchto případech jsou vykázány výnosy v okamžiku uskutečnění prodeje za předpokladu, že je prodávající schopný spolehlivě odhadnout budoucí vrácené částky a zachytí k nim příslušný závazek na základě dřívější zkušenosti nebo na základě jiných relevantních faktorů.	Tento specifický případ je zakotvený v Topic-605-15-25. Odstavec 25-1 přímo uvádí, že pokud jednotka prodává zboží a zároveň poskytuje možnost toto zboží vrátit, mohou být výnosy vykázány ve stejný okamžik prodeje pouze za splnění následujících podmínek: a) Prodejní cena je v den prodeje v podstatě fixní nebo zjistitelná, b) pokud odběratel zaplatí nebo se zaváže zaplatit a přitom tato platba či povinnost není podmíněná další přeprodejem zboží, c) povinnost odběratele zaplatit není ovlivněná událostmi, jako je krádež, fyzické zničení nebo poškození zboží, d) kupující, který pořizuje zboží má svou ekonomickou podstatu, která se liší od té, jež poskytuje prodávající (slouží k zamezení fiktivních obchodů), e) prodávající nemá žádné významné povinnosti, které souvisí s pomocí budoucího přeprodeje pro kupujícího, f) množství budoucích návratů zboží je možné adekvátně stanovit. Dále je v odstavci 25-1 dodáno, že výnosy a náklady spojené s prodejem, které nejsou
---------------------------	---	--

		vykázány v okamžik prodeje z důvodu nesplnění podmínek, mohou být vykázány, až právo navrácení zboží uplyne nebo jakmile jsou podmínky splněny, a to v okamžik, který nastane dříve
Možný dopad	V případě práva navrácení zboží je opět viditelná přísnější úprava dle US GAAP. Jelikož zde SEC požaduje splnění výše zmíněných podmínek, může dojít opět k dřívějšímu vykázání výnosů u uživatelů IFRS, jelikož dle US GAAP bude rozpoznání a vykázání výnosů odloženo.	
Smlouvy složené z více prvků - obecně	. Ačkoliv IAS 18 neobsahuje specifická kritéria pro oddělení identifikovatelných částí jednotlivé transakce, v určitých situacích toto oddělení požaduje, a to tak aby vyjadřovalo podstatu transakce. IAS 18 však neposkytuje návod na rozdělení transakce do jednotlivých prvků. Ocenění těchto prvků se pak provádí na bázi reálné hodnoty jednotlivých prvků dohody nebo na základě vynaložených nákladů, které se navýší o přiměřenou ziskovou marži. Je také umožněno využití reziduálních metod.	Dle Topic 605-25 odstavce 25-5 by měly být dodané prvky považovány za samostatné jednotky, pokud splňují následující podmínky: -položka/položky dodání má pro zákazníka samostatnou hodnotu. Tou je myšlena možnost takto dodanou jednotku prodat jiným prodejcem či přeprodat dále, -pokud smlouva obsahuje obecné právo navrácení vztahující se k dodávanému prvku, musí být dodání doposud nedodaných prvků považováno za pravděpodobné a prvky musí být dostatečně kontrolovány prodávajícím. Aby mohly být výnosy vykázány, musí prvky splňovat obě výše zmíněné podmínky. Pokud některou z nich nespĺňují, musí být o výnosu z prvku účtováno společně s ostatními nedodanými prvky.

		<p>Ocenění těchto prvků pak upravují odstavce 30-2 až 7. Všem prvkům by měla být přidělena na počátku dohody relativní prodejní cena. Toto se nevztahuje na tu část plnění, která je upravena jinými Topics, dle kterých musí být měřena ve reálné hodnotě. A na plnění, jež je nějakým způsobem podmíněno a tato podmínka není pod kontrolou prodejce. U ostatních se využívá již zmíněná relativní prodejní cena, která se stanovuje pro každé plnění na základě přesných objektivních důkazů prodejce, které má ve své evidenci. Pokud takové důkazy neexistují, prodejní cena se stanoví na základě prodejní ceny třetí strany. Pokud ani tuto cenu nelze zjistit, použije prodejce svůj nejlepší odhad. Reziduální metody jsou zakázané</p>
Smlouvy složené z více prvků – ztrátové prvky	<p>Pokud první prvek vykazuje ztrátu a druhý je ziskový (a celá transakce je v souhrnu zisková) může si jednotka vybrat mezi dvěma způsoby vykazání, pokud je dokončení smlouvy pravděpodobné nebo pod kontrolou společnosti. Při prvním způsobu společnost stanoví výnosy na základě nákladů navýšených o opodstatněnou marži, čímž odstraní ztrátu z prvního prvku. Nebo</p>	<p>Pokud je první prvek ztrátový a druhý ziskový (a celá transakce je zisková), může si jednotka vybrat ze dvou možností, ovšem pokud je nedodaný prvek pravděpodobný a pod kontrolou společnosti. Existují výhradně dvě možnosti, jak vykázat způsobenou ztrátu. Jednotka může vykázat náklady v množství, které se rovná výnosům alokovaným</p>

	rozpozná veškeré náklady spojené s dodaným prvkem (tedy ztrátu) okamžitě po jeho dodání. Jakmile je uskutečněna počáteční alokace výnosů, už se k ní jednotka nevrací	k dodanému prvku a odložit přesahující náklady dokud nebude dodán zbytek prvků. Nebo může vykázat veškeré náklady (ztrátu) okamžitě po dodání prvku.
Možný dopad	US GAAP umožňují použití reziduálních metod pouze v určitých případech, kdežto IFRS použití těchto metod nijak neomezují. U vykázání ztráty pak IFRS nepodporují odložení ztráty z prvního prvku, jako to umožňují US GAAP. V důsledku toho se může vykázání výnosů dle jednotlivých systémů opět lišit, zejména v případech, které se týkají vykázání ztráty.	
Zákaznické pobídky (stimuly)	<p>V odst. 5 IFRIC 13 je přímo odkazováno na odstavec 13 IAS 18, dle kterého by měla jednotka účtovat o pobídkách (kreditech) jako o samostatných prvcích celkové transakce. Reálná hodnota protiplnění by měla být alokována mezi poskytnuté pobídky a další prvky prodeje. Částka alokovaná pobídkám by měla být oceněna jejich reálnou hodnotu, jako by byly prodávány samostatně.</p> <p>Pokud jednotka nabízí pobídky sama (bez zapojení dalších stran), měla by rozpoznat výnos z plnění až v případě, že splní své závazky. Množství rozpoznávaných výnosů by mělo být založeno na poměru splněných kreditů a celkového množství očekávaných pobídek, které budou uplatněny (IFRIC 13, odst. 7).</p> <p>Pokud však podle odst. 8 IFRIC 13 nabízí kredity třetí strana, jednotka musí rozlišit, jestli do</p>	V systému US GAAP se využívají dva odlišné modely při vykazování výnosů. Prvním modelem je model více prvků, ve kterém jsou výnosy přiřazeny k přiznaným kreditům na základě jejich reálné hodnoty, stejně tak, jako by se jednalo o více prvkové plnění. Druhým modelem je model přírůstkových nákladů, ve kterém jsou náklady na budoucí plnění vykazovány okamžitě proti závazku. Zároveň jsou rovnou vykázány celkové výnosy transakce.

	<p>transakce vstupuje jako hlavní osoba (přijímá protihodnotu na svůj účet) nebo jako zástupce třetí strany (přiřazená protihodnota je přijímána na účet třetí strany). Pokud vstupuje jako zástupce, vykazuje výnos pouze v čisté výši ve chvíli, kdy se třetí strana stane povinnou dodat předmět plnění a je oprávněná za to obdržet protiplnění. Pokud však jednotka vstupuje jako hlavní osoba, vykazuje výnos v hrubé výši ve chvíli, kdy splní své povinnosti.</p> <p>Příloha k IFRIC 13 pak udává způsoby měření kreditů reálnou hodnotou. Pokud nelze zjistit reálnou hodnotu na trhu identických kreditů, musí být zjištěna pomocí jiné techniky. Tou může být například odhad z reálné hodnoty odměn, za které mohou být tyto kredity proměněny.</p>	
Možný dopad	<p>V tomto případě velmi záleží na výběru modelu, podle kterého se budou výnosy vykazovat. Neexistuje zde rozdíl pouze mezi IFRS a US GAAP, nýbrž je velký rozdíl v rámci samotného US GAAP. Proto už jen v rámci US GAAP může výběr odlišného modelu vést k rozdílným výsledkům, ve smyslu data rozpoznání výnosů a jejich ocenění. Nelze tedy srovnávat stejné jednotky, pokud každá používá jiný model. Z výše uvedeného ale lze předpokládat, že v případě odlišností bude v systému IFRS vykázání výnosu odloženo spíše než v rámci systému US GAAP.</p>	
Poskytování služeb	<p>U poskytovaných služeb musí být uznání výnosů provedeno s odkazem na stupeň dokončení celé transakce ke konci účetního období, a to v případě, že výsledek transakce, která poskytnutí</p>	<p>US GAAP definují základní pravidlo, a to že pokud je pochyb o přijetí platby za službu, výnos se vykáže až v okamžiku přijetí platby. Bragg (2010) tuto metodu vykázání výnosů</p>

	<p>těchto služeb zahrnuje, může být spolehlivě odhadnut (IAS 18, odst. 20). Tento výsledek lze dále dle odst. 20 spolehlivě odhadnout, pokud jsou současně splněny všechny následující podmínky:</p> <p>částku výnosu lze spolehlivě ocenit, je pravděpodobné, že ekonomické užítky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky, ke konci účetního období je možné spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce a vynaložené náklady transakce a náklady jejího dokončení mohou být spolehlivě oceněny. Pokud se jednotka při účtování výnosu odvolává na stupeň dokončení transakce, označuje se to dle odst. 21 jako metoda procenta rozpracovanosti. Podle této metody nastávají výnosy v tom účetním období, ve kterém byly služby poskytnuty. Stupeň dokončení transakce se dle odst. 24 stanovuje řadou metod a účetní jednotka použije vždy tu metodu, která spolehlivě určuje rozsah vykonaných služeb. Tyto metody mohou dle odst. 24 zahrnovat:</p> <p>přehled a analýzy vykonaného díla, služby poskytnuté do současného data jako procento celkových služeb, které mají být poskytnuty, nebo</p>	<p>definuje jako metodu inkasní.</p> <p>Naopak pokud pochyb neexistuje nebo jsou služby předplacené, výnos je uznán v okamžiku poskytnutí služby. US GAAP tak dělí služby do těchto kategorií:</p> <p>Jednorázová služba (specific performance). Hotová služba (completed performance). Proporcionální služba (proportional performance).</p> <p>Jednorázová služba se poskytuje jednorázově nebo po krátké době (opravy apod.). V tomto případě je výnos uznán v okamžiku dokončení služby.</p> <p>Hotová služba je definována jako služba trvající delší dobu, která vyžaduje několik individuálních úkonů, ale přitom zde musí být provedený závěrečný úkon, který způsobuje nárok vyžadovat platbu. Výnos se v tomto případě uznává opět po dokončení finálního úkonu.</p> <p>Proporcionální služba je taková služba, která trvá delší dobu, a která vyžaduje sérii individuálních úkonů, ale není zde nutné provedení finálního úkonu, aby měl poskytovatel nárok na platbu. Tyto služby lze rozdělit dle úkonů na:</p>
--	--	--

	<p>podíl dosud vynaložených nákladů k odhadnutým celkovým nákladům transakce.</p> <p>Pro potřeby praxe uvádí odst. 25, že v situaci, kdy jsou služby poskytovány jako neurčitý počet úkonů v průběhu určitého časového období, se výnosy uznávají rovnoměrně po dané časové období, a to v případě že stupeň dokončení nelze lépe zachytit jinou metodou. Pokud však určitý úkon má mnohem větší význam než jiné úkony, musí se vykazování výnosů odložit až do jeho vykonání.</p> <p>Pokud není účetní jednotka schopná spolehlivě odhadnout výsledek transakce, musí být dle odst. 26 výnosy vykazovány pouze v rozsahu účtovaných nákladů, které lze zpětně získat</p>	<p>Služby s omezeným množstvím úkonů – výnos se vykazuje při poskytování jednotlivých služeb.</p> <p>Služby s neomezeným množstvím úkonů – výnosy se vykazují rovnoměrně v daném období.</p> <p>Služby s ohraničeným množstvím úkonů – výnosy se vykazují v poměru k přímým nákladům spojeným s právě vykonanou službou k celkově očekávaným přímým nákladům nebo na základě jiné racionální báze.</p> <p>U výše zmíněných služeb se používají metody vykazování, které Bragg (2010) pojmenovává jako metodu jednorázového výkonu, metodu dokončeného výkonu a metodu proporcionálního výkonu.</p>
Možný dopad	<p>Z výše uvedeného porovnání lze upozorovat odlišnou metodiku rozpoznání výnosů. IFRS neumožňují metodu dokončeného výkonu. US GAAP naopak neumožňují metodu procenta rozpracovanosti, avšak lze zde použít proporcionální metody, která je metodě procenta rozpracovanosti velmi podobná. Rozdílem je, že v případě US GAAP se užívají metody založené na výstupech, kdežto v systému IFRS lze použít metody založené na vstupech. Jelikož se metody liší, lze konstatovat, že totožné jednotky budou vykazovat výnosy odlišně, a proto nebudou v čase srovnatelné.</p>	
Smlouvy o zhotovení	<p>Odstavec 3 IAS 11 definuje smlouvu o zhotovení jako smlouvu, která je sjednaná za účelem</p>	<p>Konstrukční smlouvy upravuje Topic 605 -35. Ve kterém je jasně uvedeno, že se tato úprava</p>

	<p>výstavby aktiva nebo takového souboru aktiv, který je vzájemně propojen nebo je závislý z hlediska návrhu, technologie a funkce či jeho konečného účelu nebo použití. Taková smlouva může být dle odst. 3 IAS 11:</p> <p>Smlouva za pevnou cenu – dodavatel zde souhlasí s pevnou smluvní cenou nebo pevnou sazbou za jednotku výkonu, což v některých případech podléhá ustanovením o možném zvýšení nákladů. Smlouva typu náklady plus přírážka – zde jsou dodavateli uhrazeny dohodnuté nebo jinak definované náklady navýšené o procento těchto nákladů nebo pevný poplatek.</p> <p>Smlouva také může být dle odstavce 6 formulována jako smlouva typu náklady plus přírážka, přičemž zde bude dohodnutá maximální možná cena.</p> <p>Při měření výnosů se využívá metoda procenta dokončení. Pokud není možné spolehlivě odhadnout finální výkon, užívá se metoda nulového zisku, kdy se výnosy přiřazují jednotlivým nákladům, u kterých se očekává, že budou uhrazeny. Metoda hrubého zisku a metoda dokončené smlouvy není povolena. V IFRIC 15 jsou navíc uvedeny možnosti, kdy o takovýchto smlouvách účtovat dle IAS 11 nebo dle IAS18.</p>	<p>vztahuje pouze na smlouvy týkající se konstrukce hmotných zařízení, výroby zboží nebo provizí u daných služeb. Rámec odvětví je tedy limitován a nelze tuto úpravu používat na smlouvy týkající se tvorby software a podobně. Vykázání výnosů lze na základě dvou metod, a to metody dokončené smlouvy a metody procenta rozpracovanosti. Ačkoliv je upřednostňována metoda procenta rozpracovanosti, lze použít metodu dokončené smlouvy v případech, kdy jednotka není schopná provést spolehlivé odhady. V rámci metody procenta rozpracovanosti lze využít dva odhady a to ziskový odhad nebo odhad hrubého zisku.</p>
--	---	---

Možný dopad	V úpravě dlouhodobých smluv lze spatřit mnoho odlišností s dalekosáhlými důsledky. Základním rozdílem je, že úprava dle IAS 11 se dá použít na veškeré typy dlouhodobých smluv, kdežto úprava dle Topic 605-35 pouze na konstrukci hmotných aktiv. Ostatní dlouhodobé smlouvy jsou specificky upravené v konkrétních odvětvových standardech. Dalším rozdílem je využití různých metod, kdy IFRS nedovolují použití metody dokončené smlouvy. Avšak může nastat situace, kdy se dle IFRIC 15 bude postupovat dle IAS 18, pak je účtování obdobné jako u metody dokončené smlouvy. V rámci metody procenta rozpracovanosti vyžadují IFRS splnění kritérií dle IAS 11, jinak se musí využít metoda nulového zisku. Metoda odhadu hrubého zisku, kterou umožňují US GAAP, je zakázaná. Opět zde lze vidět, že metody dle US GAAP jsou založeny spíše na odhadovaných výstupech, kdežto metody dle IFRS spíše na vstupech, což je základním rozdílem, který způsobí odlišné vykázání výnosů, a také tedy nemožnost srovnání podobných jednotek.	
Barterové obchody	Tyto transakce jsou upraveny v SIC 31. Přímo v IAS 18 odst. 12 je pouze uvedeno, že se nepovoluje vykázání výnosů ze směny služeb či zboží, které jsou podobné a mají podobnou hodnotu. Proto SIC 31 definuje možnost, že se prodávající a kupující mohou dostat do situace, kdy si budou vzájemně poskytovat reklamní služby prostřednictvím internetu, televize, časopisů apod. A v některých případech bezúplatně nebo za stejné protiplnění. Tyto služby však musí splňovat podmínku z odst. 12 Přílohy k IAS 18, tedy nesmí být stejné. Výnosy z takovýchto transakcí nemohou být dle odst. 5 SIC 31 měřeny spolehlivě v reálné hodnotě přijatých reklamních služeb. Dodavatel však může	Barterové operace jsou primárně upraveny v Topic 845 Nonmonetary transactions (nepeněžní operace). Touto problematikou, kdy v případě nepeněžních transakcí vznikají výnosy, se zabývá APB Opinion 29, podle kterého při směně odlišných produktů a služeb a je výdělečný proces dokončený, lze zachytit výnosy v jejich reálné hodnotě, a to pouze v případě zjistitelnosti této reálné hodnoty. Rozpoznání a zachycení výnosů není přípustné, pokud dochází ke směně podobných aktiv. Toto pravidlo je převzato a aplikováno na reklamní barterové transakce, které jsou upraveny v Topic 605-20-25-14 až 18. Jedná

	<p>spolehlivě ocenit výnosy v reálné hodnotě reklamních služeb, které poskytuje v barterové transakci, ale jedině s odkazem na nebarterové transakce, které:</p> <ul style="list-style-type: none"> -zahrnují podobné reklamy jako v barterové transakci, -se často uskutečňují, -představují rozhodující množství transakcí v porovnání se všemi transakcemi, které jsou podobné této barterové transakci, -zahrnují protiplnění, které je spolehlivě vyčíslitelné v reálné hodnotě a -nevztahují se k protistraně barterové transakce. 	<p>se například o transakci mezi dvěma subjekty podnikající prostřednictvím internetu, kdy se účastníci dohodnou, že mohou vzájemně vložit svoje reklamy na webové stránky toho druhého bez poplatků nebo s poplatky ve stejné výši. Výnosy z takové transakce mohou být dle odstavce 25-15 vykázaný v případě, že reálná hodnota poskytnuté reklamy jde stanovit na základě historických zkušeností s platbami za reklamu stejného typu, která byla poskytnuta třetí straně a je nezávislá protistraně transakce. Tato historická zkušenost nesmí být dle odstavce 25-16 starší 6 měsíců</p>
Možný dopad	<p>Vykazování barterových transakcí je velmi podobné. U IFRS se oceňují v reálné hodnotě přijatého plnění a u US GAAP v reálné hodnotě obětovaných aktiv, pokud není reálná hodnota získaného plnění více evidentní. Trochu odlišná formulace však dle obsahové stránky vede k téměř identickým výsledkům. Lze tedy konstatovat, že dopady rozdílů formulací jsou minimální a podobné společnosti lze srovnávat.</p>	
Rozšířené záruky	<p>Rozšířená záruka je dle IFRS považována za samostatnou operaci, výnos je tak odložen a vykazuje se v průběhu záruční doby. Počáteční záruka tvoří nedělitelný prvek od celkového plnění. Výnos je tedy vykázán klasicky a očekávané náklady jsou vykázány jako rezerva. Pouze v případě, že není možný odhad nákladů, je</p>	<p>Dle Topic 605-20-25-1 až 6 se jedná o samostatně ocenitelný prvek, který je nad rámecem základní záruky, a proto musí být vykázány zvlášť. Jejich ocenění musí být tedy samostatně určeno a vykázání výnosů odloženo. Takto odložený výnos se bude v průběhu záruční doby vykazovat</p>

	výnos odložen.	rovnoměrným způsobem.
Možný dopad	Požadavek IFRS odděleně alokovat část protiplnění ke každému komponentu dohody na bázi jejich reálné hodnoty může mít potencionální dopad na období rozpoznání výnosu u smluv, ve kterých jsou rozšířené záruky zvláště cenově oddělené. Takovéto výnosy by mohli být v rámci IFRS vykázány dříve.	

Zdroj: Vlastní zpracování na základě konkrétních standardů²¹ a odborných publikací.²²

²¹ IAS 18, IAS 11, IFRIC 13, IFRIC 15, SIC 31, ASC TOPIC 605, SAB TOPIC 13.

²² PWC – IFRS and US GAAP similarities and differences (2014), Grant Thornton – Comparison between US GAAP and IFRS (2015), EY – US GAAP versus IFRS The Basis (2013), KPMG – IFRS compared to US GAAP: An overview (2014), Bohušová a kolektiv (2013)-

B Seznam použitých zkratek

AICPA	Americký institut certifikovaných účetních
APB	Rada pro účetní principy
ARPU	Průměrné výnosy z poskytovaných služeb na zákazníka
ASC	Kodifikace účetních standardů
BC	Vysvětlení závěrů
CAP	Komise pro účetní postupy
CL	Připomínkový dopis
CON	Koncepční rámec US GAAP
EBITDA	Zisk před zdaněním, úroky, odpisy a amortizací
ED	Původní pracovní návrh standardu
EITF	Speciální komise pro nepředvídatelné události
FASB	Rada pro účetní standardy US GAAP
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy IFRS
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy
IFRIC	Výbor pro interpretace mezinárodních účetních standardů
IFRS	Mezinárodní standardy finančního výkaznictví
KR	Koncepční rámec IFRS
R-ED	Přepracovaný pracovní návrh standardu
SAB	Účetní bulletin
SAS	Směrnice auditorských standardů
SEC	Komise pro burzu cenných papírů
SIC	Stálý interpretační výbor
US GAAP	Všeobecně uznávané účetní principy Spojených států