

# IFRS 15 - Výnosy ze smluv se zákazníky

Ing. Petr Svoboda  
BDO CA s.r.o.

Brno, 25. října 2016  
Masarykova univerzita v Brně

# Úvod

Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) a americká Rada pro standardy finančního účetnictví (FASB) vydaly 28. května 2014 nový mezinárodní účetní standard IFRS 15 „Výnosy ze smluv se zákazníky“.

Všechny nové standardy musí být navíc schváleny pro použití v rámci EU.

Mezinárodní rada IASB tedy vydá standard - a rada EFRAG musí odsouhlasit použití standardu pro EU.

<http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>



# Úvod

Standard bude závazný od řádného účetního období začínajícího 1. ledna 2018.

Dobrovolně lze ustanovení tohoto standardu uplatnit již před termínem jeho závazné účinnosti.

# Úvod

Nový standard IFRS 16 Leasingy - pro závěrky začínající od 1. 1. 2019.

Na koho se vztahuje nový IFRS 15 od 1. 1. 2018, tak by měl od tohoto data použít i IFRS 16.

Zásadní změna: vše delší než 12 měsíců je finančním leasingem (s výjimkou malých předmětů do 5 tis. USD).

# Nahrazované standardy

Nový účetní standard nahrazuje stávající mezinárodní (IFRS) účetní předpisy upravující účtování výnosů:

IAS 11 Smlouvy o zhotovení

IAS 18 Výnosy

IFRIC 13 Zákaznické věrnostní programy

IFRIC 15 Smlouvy o zhotovení nemovitostí

IFRIC 18 Převody aktiv od zákazníků

SIC-31 Výnosy - barterové transakce zahrnující reklamní služby

# Výnosy řešené jinými standardy

IFRS 15 platí pro vykazování výnosů s výjimkou těch, které vznikají např.:

- z leasingů (IFRS 17),
- z pojistných smluv (IFRS 4),
- z finančních nástrojů (IFRS 39).

# Důvod změny

Důvodem provedené změny byla skutečnost, že původní standardy neobsahovaly postupy pro mnoho druhů transakcí, ze kterých vznikají výnosy, a dále že neřešily **komplexní transakce** (určovaly velmi obecné principy bez odpovídajícího implementačního doplnění).

Zejména nebylo řešeno účtování smluv zahrnujících několik samostatných plnění (tzv. **vícesložkových smluv**), což vedlo v praxi k nejednotnému způsobu jejich vykazování.

# Cíl nového standardu

Standard přináší celosvětově jednotný model a principy, které společnosti budou aplikovat při určení **výše, času a způsobu vykázání výnosů ze smluv** na dodání zboží či služeb zákazníkům.



# Cíl nového standardu

Cílem nového standardu je:

- eliminovat nekonzistentnost a slabiny předchozích účetních pravidel,
- vytvořit koncepční podklad, ze kterého se bude vycházet při reakci na nové problémy,
- zvýšit srovnatelnost informací o výnosech napříč jednotkami, odvětvími, zeměmi a trhy,
- poskytnout uživatelům užitečnější informace zlepšenými komentáři,
- zjednodušit přípravu závěrky snížením počtu požadavků, kterým musí podnik vyhovět.

# Hlavní dopady nového standardu

Pro některé subjekty nebude přinášet aplikace nového standardu žádné změny.

Rozdíly lze očekávat zejména u:

- dlouhodobých smluv na poskytování služeb a
- smluv, které obsahují více dodávek v rámci jednoho ujednání.

# Základní principy IFRS 15

IFRS 15 přináší nový pětistupňový model, který se bude používat pro určení výše, času a způsobu vykázání výnosů ze smluv se zákazníky a který bude platit pro veškeré smlouvy na dodání zboží či služeb zákazníkům (všechny typy transakcí a ve všech odvětvích).

Základním principem je skutečnost, že výnosy se účtují:

- v okamžiku kontroly nad dodaným zbožím či službami na zákazníka
- v částce předpokládané odměny, kterou by účetní jednotka měla podle očekávání za toto zboží nebo služby obdržet.

# Přechod na nový standard

Nový standard se vztahuje na nové smlouvy, které budou vytvořeny k nebo po datu účinnosti a na stávající smlouvy, které k datu účinnosti ještě nejsou dokončeny (smlouvy na nedodané zboží či služby, dlouhodobé smlouvy, záruky, aj.).

Při přechodu na nový standard mohou účetní jednotky volit mezi

- a) plným retrospektivním přístupem a
- b) modifikovaným retrospektivním přístupem.

Výhoda (zjednodušení) modifikovaného přístupu spočívá v tom, že se sice bude uplatňovat i na již existující smlouvy, ale až od počátku běžného období. Údaje za předchozí srovnávací období nebude u tohoto přístupu nutné upravovat, pokud účetní jednotka zveřejní v účetní závěrce pro srovnání rovněž údaje o výnosech za běžné období podle stávajícího IFRS standardu.

# Pětistupňový model určení výnosů

Pět kroků pro určení výše, času a způsobu vykázání výnosů ze smluv se zákazníky:

1. krok - Identifikace smlouvy/smluv se zákazníkem
2. krok - Identifikace smluvních povinností plnit
3. krok - Určení ceny transakce
4. krok - Alokování ceny transakce na povinnosti plnit
5. krok - Vykázání výnosu při splnění povinnosti plnit

# Pětistupňový model určení výnosů

Posouzení podmínek smluv a všech relevantních skutečností a okolností bude od účetních jednotek vyžadovat **odborný úsudek**.

Na smlouvy vykazující obdobné znaky a za obdobných okolností bude nutné uplatňovat ustanovení standardu konzistentně.

Účetní jednotky budou nuceny analyzovat své smlouvy se zákazníky a zvažovat dopady standardu. Lze očekávat související změny v účetních postupech a systémech a **větší aplikaci odhadů**.

# 1. krok - Identifikace smlouvy se zákazníkem

IFRS 15 je platný pouze pro smlouvy se zákazníkem, přitom každá smlouva musí splňovat všechna následující kritéria:

1. Smlouva byla schválena písemně, ústně, nebo v souladu s jinými běžnými obchodními postupy a strany se zavazují plnit své povinnosti vyplývající ze smlouvy, tzn. práva a povinnosti ze smlouvy jsou právně vymahatelné. (Tuto podmínku nenaplnují např. smlouvy, které mohou strany jednostranně vypovědět bez odškodnění druhé strany.)
2. Lze určit práva každé ze stran týkající se převáděného zboží či služby.
3. Lze určit platební podmínky.

# 1. krok - Identifikace smlouvy se zákazníkem

IFRS 15 je platný pouze pro smlouvy se zákazníkem, přitom každá smlouva musí splňovat všechna následující kritéria:

4. Smlouva má komerční charakter (očekává se, že rizika, načasování a částka budoucích peněžních toků se v důsledku smlouvy změní) - nelze tedy vykazovat výnosy z transakcí nekomerčního charakteru. (Podmínka má zabránit umělému nafukování výnosů zpětnými směny za zanedbatelné nebo nulové částky.)
5. Je pravděpodobné, že účetní jednotka vyinkasuje protihodnotu (odměnu), na kterou má na základě smlouvy nárok. Při posuzování míry pravděpodobnosti inkasa protihodnoty zohledňuje účetní jednotka pouze to, zda je zákazník schopen a ochoten zaplatit. (Původní standard IAS 18 Výnosy obsahoval podobné, ale měkčí kritérium, které posuzovalo, zda je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou dodavateli.)



# 1. krok - Identifikace smlouvy se zákazníkem

Tato kritéria se posuzují v okamžiku vzniku smlouvy a toto prvotní posouzení lze změnit pouze v případě indikace následných významných změn skutečností a okolností (a to pouze pro zbývající práva/povinnosti).

Pokud smlouva se zákazníkem nesplňuje všech pět kritérií:

- a) může být přijatá úhrada od zákazníka vykázána ihned jako výnos pouze pokud účetní jednotka nemá žádné další povinnosti dodat zboží či služby zákazníkovi a tato úhrada není vratná,
- b) při ukončení smlouvy za situace, kdy opět úhrada není vratná.

Nelze-li vykázat výnos, jakýkoli příjem musí být vykázán jako závazek.

# Sloučení smluv

Jestliže společnost uzavřela více smluv ve zhruba stejném období a se stejným zákazníkem, může je spojit a účtovat o nich jako o jedné smlouvě, pokud jsou splněna následující kritéria:

- smlouvy byly sjednány jako „balíček“ s jedním obchodním cílem, nebo
- částka úhrady z jedné smlouvy závisí na ceně nebo plnění jiné smlouvy, nebo
- zboží či služby přislíbené ve smlouvě představují jednu povinnost plnit.

# Modifikace smluv

Standard podrobně upravuje rovněž modifikace smluv - tj. odsouhlasené změny v rozsahu nebo ceně plnění. Modifikace může být v závislosti na konkrétních skutečnostech a okolnostech účtována jako

- a) samostatná smlouva, nebo
- b) jako změna podmínek původní smlouvy.

# Modifikace smluv

Modifikovaná smlouva se vykáže jako **nová samostatná smlouva** pouze pokud:

- rozšíření zahrnuje odlišné zboží/služby v porovnání s původně dohodnutými a
- navýšení smluvní ceny odpovídá samostatné prodejní ceně, za kterou by bylo dodatečně sjednané zboží/služba prodáváno.

# Modifikace smluv

## Příklad

*Účetní jednotka uzavřela se zákazníkem smlouvu na dodávku 1.000 kusů výrobku A za 750 Kč po dobu následujících dvanácti měsíců. Poté, co bylo z tohoto kontraktu dodáno 700 ks výrobků, účetní jednotka uzavřela se zákazníkem dodatek ke smlouvě na dodání také 300 kusů výrobku B za 600 Kč, což odpovídá obvyklé prodejní ceně výrobku B.*

## Řešení

*Dodatek ke smlouvě bude řešen jako samostatný kontrakt, zbývající dodávky výrobku A budou i nadále vykazovány ve výnosech ve výši 750 Kč za kus a dodávky výrobku B budou oceněny cenou 600 Kč za kus.*

# Modifikace smluv

V ostatních případech se vykáže přislíbené a k datu modifikace smlouvy zatím nedodané zboží/služby:

- pokud je toto zboží/služby odlišné od zboží/služby, které již byly k datu modifikace smlouvy dodány, vykáže se úprava smlouvy jako ukončení stávající smlouvy a vznik nové smlouvy;
- pokud není toto zboží/služby odlišné od zboží/služby, které již byly k datu modifikace smlouvy dodány, vykáže se úprava smlouvy jako součást jedné povinnosti plnit, která je k datu modifikace pouze částečně splněna. Dopad úpravy smlouvy na cenu transakce a stupeň dokončení povinnosti plnit se vykáže jako kumulativní snížení či zvýšení výnosu k datu modifikace.

# Modifikace smluv

## Příklad

*Účetní jednotka uzavřela se zákazníkem smlouvu na dodání 100 kusů výrobku A za 10.000 Kč za kus a 50 kusů výrobku B za 6.000 Kč za kus. Poté, co byly z této smlouvy dodány všechny výrobky A, ale zatím žádné výrobky B, uzavřela účetní jednotka se zákazníkem dodatek na modifikaci a zvýšení ceny výrobku B o 5%.*

## Řešení

*Účetní jednotka vykáže úpravu smlouvy, jakoby se jednalo o ukončení stávající smlouvy a vznik nové smlouvy. Výnos z výrobků B bude oceněn částkou 6.300 Kč za kus, dosud vykázané výnosy z prodeje výrobků A zůstávají beze změny.*

# Modifikace smluv

## Příklad

*Účetní jednotka uzavřela se zákazníkem kontrakt na dodávku 100 kusů výrobku A za 800 Kč za kus. Poté, co bylo z tohoto kontraktu dodáno 60 ks výrobku A, uzavřela účetní jednotka se zákazníkem dodatek ke smlouvě na dodání 30 kusů výrobku B za 450 Kč za kus. Dohodnutá cena výrobku B je o 10% nižší, než je obvyklá prodejní cena výrobku B, která činí 500 Kč za kus. Účetní jednotka nabídla zákazníkovi slevu na výrobek B i proto, že zákazník již odebírá výrobek A.*



# Modifikace smluv

## Řešení

*Celková poskytnutá sleva činí  $10\% \times 500 \text{ Kč} \times 30 \text{ ks} = 1.500 \text{ Kč}$ . Tato sleva musí být přiřazena k výrobkům A (i již dodaným) i B na základě jejich obvyklých prodejních cen.*

*Celkové tržby z prodeje výrobků A v obvyklých prodejních cenách:*

$$100 \text{ ks} \times 800 \text{ Kč} = 80.000 \text{ Kč}$$

*Celkové tržby z prodeje výrobků B v obvyklých prodejních cenách:*

$$30 \text{ ks} \times 500 \text{ Kč} = 15.000 \text{ Kč}$$

*Přiřazení slevy:*

$$K \text{ výrobkům A: } 1.500 \times 80.000 / (80.000 + 15.000) = 1.263 \text{ Kč}$$

$$K \text{ výrobkům B: } 1.500 \times 15.000 / (80.000 + 15.000) = 237 \text{ Kč}$$

*Na jeden výrobek A tedy připadá sleva ve výši  $1.263 / 100 = 12,63 \text{ Kč}$ . Protože již bylo dodáno 60 ks výrobku A, bude vykázáno jednorázové snížení tržeb ve výši  $60 * 12,63 = 757,80 \text{ Kč}$ .*

*Zbývající dodávané výrobky A budou v tržbách oceněny částkou  $800 - 12,63 = 787,37 \text{ Kč}$  za kus.*

*Dodávané výrobky B budou oceněny částkou  $500 - 237 / 30 = 492,10 \text{ Kč}$  za kus.*

## 2. krok - Identifikace jednotlivých povinností plnění ze smlouvy

Povinnost plnit představuje příslib ve smlouvě dodat zákazníkovi buď:

- zboží nebo službu (nebo balíček zboží a služby), které je odlišitelné; anebo
- sadu odlišitelných zboží či služeb, které mají stejnou povahu, a které jsou předávány zákazníkovi stejným způsobem (např. opakované služby).

Povinnost plnit je nejmenší jednotkou kontraktu, o které se účtuje samostatně.

## 2. krok - Identifikace jednotlivých povinností plnění ze smlouvy

Klíčovým bodem je určení „odlišnosti“ zboží či služeb.

Standard stanoví, že zboží či služba jsou odlišné, jestliže:

- zákazníkovi přinášejí užitek samostatně nebo společně s dalšími snadno dostupnými zdroji a současně,
- jestliže je možné je oddělit od ostatních příslibů ve smlouvě.

Každé zboží či služba, které je „odlišné“, představuje samostatnou povinnost plnit.

V případě, že je identifikováno více odlišitelných povinností plnit, ale není možno spolehlivě ocenit cenu transakce pro každou povinnost, pak je vykázána pouze jedna povinnost plnit.

## 2. krok - Identifikace jednotlivých povinností plnění ze smlouvy

K datu vzniku smlouvy tedy účetní jednotka posoudí zboží či služby přislíbené ve smlouvě se zákazníkem a určí jako povinnost plnit každý příslib uskutečnit dodání zákazníkovi.

To vyžaduje podrobnou analýzu smluvních podmínek.

Každému odlišnému zboží či službě pak bude nutno přiřadit odpovídající částku sjednané odměny ze smlouvy i načasování vykázání výnosu.

Odlišným produktem nejsou např. ty součásti dodávky, které jsou vzájemně provázané, tj. rizika nesplnění povinnosti plnit jsou vzájemně závislá.

V praxi tento přístup vyžadovaný IFRS 15 může přinést podstatné změny způsobu a načasování vykázání výnosů ve srovnání se stávajícími IFRS.

## 2. krok - Identifikace jednotlivých povinností plnění ze smlouvy

### *Příklad*

*Dodavatel uzavře se zákazníkem smlouvu na výstavbu nové administrativní budovy. Dodavatel je zodpovědný za celý komplexní projekt výstavby, včetně obstarání stavebních materiálů, řízení projektu a souvisejících služeb. Projekt zahrnuje vyklizení staveniště, výstavbu základů, provedení vlastní stavby, instalace vnitřního zařízení a dokončovací práce.*

*I když zboží nebo služby, které mají být dodány, jsou schopné být odlišné (protože zákazník mohl mít užitek z jejich užití či prodeje, a mohl je koupit od jiných dodavatelů), nejsou odlišné v rámci kontextu smlouvy s dodavatelem. Je to proto, že dodavatel poskytuje významnou službu integrace veškerých vstupů do kombinovaného výstupu (nové administrativní budovy), kterou je smluvně zavázán dodat svému zákazníkovi.*

# Záruka

Příkladem samostatné povinnosti plnit je záruka na prodané zboží. Cena takovéto záruky pak je vyčíslena a vykazována časově rozlišená dle doby záruky a není tak účtována do výnosů v okamžiku prodeje výrobku.

IFRS 15 rozlišuje dva typy záruk:

- Záruky, které poskytují zákazníkovi jistotu, že výrobek bude fungovat, jak má - tyto záruky jsou účtovány v souladu s IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva.
- Záruky, které poskytují zákazníkovi službu navíc k zajištění, že produkt bude v souladu s dohodnutými specifikacemi. Tyto "další zaručené služby" jsou účtovány jako povinnost plnit a je jim přidělena část ceny transakce v souladu se zásadami IFRS 15.

# Záruka jako nárok na dodatečnou službu

Pokud si zákazník může záruku koupit samostatně, je považována za odlišitelnou službu a jako takovou ji účetní jednotka vykáže samostatně (povinnost dodat produkt vs. povinnost poskytnout dodatečné záruční služby).

Zda záruka poskytuje zákazníkovi nárok na dodatečnou službu a zda je tudíž nutno rozdělit cenu transakce na několik povinností plnit, rozhodují následující skutečnosti:

- záruka je poskytována ze zákona = spíše se nejedná o samostatnou povinnost plnit,
- délka záruční doby - čím je delší, tím spíše se jedná o samostatnou povinnost plnit,
- charakter činností, které účetní jednotka přislíbí provádět - v případě např. výměn zboží při jejich nefunkčnosti se nebude jednat o samostatnou povinnost plnit.

# Záruka

Pokud záruku není možno koupit samostatně (např. povinnost záruky ze zákona), účetní jednotka vykáže záruku podle pravidel IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva prostřednictvím rezervy na záruční opravy.

V případě ale, že ze záruky vyplývá povinnost poskytnout zákazníkovi dodatečnou službu (např. údržbu), nelze postupovat tímto způsobem.



# Záruka

## *Příklad*

*Účetní jednotka prodala v roce 2016 celkem 1.000 ks výrobků za celkovou cenu 5.000.000 Kč. Ze zákona plyne účetní jednotce povinnost poskytnout záruční opravy po dobu dvou let, účetní jednotka odhaduje celkové náklady na budoucí záruční opravy 300 tis. Kč k datu účetní závěrky za rok končící 31. 12. 2016.*

- a) V roce 2016 vykáže účetní jednotka výnosy ve výši 5 mil. Kč a rezervu ve výši 300.000 Kč. Při ocenění rezervy účetní jednotka také posoudí případný dopad časové hodnoty peněz.*

# Záruka

## *Příklad*

*b) Při koupi výrobku má zákazník možnost dokoupení prodloužené záruky z 2 na 5 let.*

*V tomto případě účetní jednotka prodala dva odlišitelné produkty - výrobek a prodlouženou záruku. Pro každý z nich musí stanovit, kdy nastala povinnost plnit a alokovat prodejní cenu ke každému produktu.*

*c) Spolu s prodejem výrobku účetní jednotka poskytuje navíc i dvouletou údržbu (ne záruku), v rámci které dojde k seřízení a kontrole výrobku, případně k výměně opotřebovaných částí.*

*I v tomto případě účetní jednotka prodala dva odlišitelné produkty - výrobek a údržbu. Pro každý z nich musí stanovit, kdy nastala povinnost plnit a alokovat prodejní cenu ke každému produktu.*

## 3. krok - Stanovení transakční ceny

Transakční cena představuje částku (odměnu), kterou společnost obdržela nebo očekává, že ji obdrží za dodávku zboží či služeb.

Při určování ceny transakce je nutno posoudit všechny následující skutečnosti:

- Odhad variabilní části odměny (tj. části protihodnoty, jejíž výše není fixně dána, např. v souvislosti s poskytovanými slevami a bonusy);
- Časovou hodnotu peněz v případě, že platba odměny časově výrazně neodpovídá době dodání zboží a služeb (tj. smlouva obsahuje významný prvek financování);
- Reálnou hodnotu případného nepeněžního protiplnění;
- Část protihodnoty, kterou zákazník nebude hradit, například poukázky na slevu nebo slevové kupony.

# Variabilní část odměny

Částka úhrady může být proměnlivá např. z důvodů slev, rabatů, vratek, motivačních ujednání, penalizací, aj. Úhrada se také může měnit v případě, kdy je podmíněna výskytem nějaké budoucí události.

IFRS 15 umožňuje použít dvě metody ocenění variabilní části odměny:

- **očekávaná hodnota** - vážený průměr možných částek, kdy vahami je jejich pravděpodobnost (výhodné využití v případě velkého množství podobných smluv),
- **nejpravděpodobnější výsledek** - použita ta nejpravděpodobnější částka (výhodné využití v případě výběru ze dvou možností vyplývajících ze smlouvy - bonus ano/ne).

Zvolená výhodnější metoda nemůže být po celou dobu trvání dané smlouvy měněna.

# Prvek financování identifikovaný ve smlouvě

Element financování zahrnutý do ceny transakce představuje např. zvýšení ceny za odložení platby, nebo snížení ceny v případě včasné úhrady.

Pouze v případě, že je úhrada ceny transakce splatná do jednoho roku, umožňuje standard jako zjednodušení nevykazovat samostatně element financování.

Jinak se element financování (jako úrokový výnos či náklad) vykáže ve výkazu o úplném výsledku odděleně od výnosů ze smluv se zákazníky, ale pouze pokud je také současně vykazováno související aktivum či závazek ze smlouvy se zákazníkem.

# Prvek financování identifikovaný ve smlouvě

Tento nový požadavek může přinést významné změny v praxi. Některé subjekty již dříve zohledňovaly element financování, pokud byla přijímána platba až po dodání zboží či služeb, úpravy ale nebyly typicky prováděny v případě plateb předem (záloh).

# Prvek financování identifikovaný ve smlouvě

## Příklad

*Stavební společnost uzavře smlouvu se zákazníkem na dodání nové budovy.*

*Kontrola nad dokončenou budovou přejde na zákazníka za dva roky (povinnost dodavatele plnit bude realizována k jednomu okamžiku). Tato smlouva obsahuje dvě možnosti platby. Buďto může zákazník zaplatit 5.000.000 Kč za dva roky při předání dostavěné budovy, nebo může zaplatit 4.000.000 Kč ihned po podpisu smlouvy.*

*Zákazník se rozhodne zaplatit ihned po podpisu smlouvy. V důsledku značného časového období mezi datem platby a převodem dokončené budovy zákazníkovi, spolu s vlivem převažující tržní úrokové sazby, zahrnuje cena transakce významnou složku financování. Implicitní úroková míra transakce je 11,8 % (vypočteno ze současné hodnoty 4.000.000 Kč a budoucí hodnoty 5.000.000 Kč).*

*Prodávající si v dané situaci účinně půjčuje od svého zákazníka. Jeho vlastní přírůstková (inkrementální) úroková sazba je stanovena na 6 %.*

# Prvek financování identifikovaný ve smlouvě

## Řešení

Účetní položky vykazované v průběhu trvání smlouvy budou následující (v tis. Kč):

K datu uzavření smlouvy - vykázání závazku z platby přijaté dopředu:

Finanční majetek	4.000	
Závazek ze smlouvy		4.000

V průběhu 2 let výstavby - navyšování závazku o úrokovou sazbu 6 % p.a.:

Úrokové náklady za 2 roky	494	
Závazek ze smlouvy		494

K datu převodu stavby na zákazníka - vykázání výnosu ze smlouvy:

Závazek ze smlouvy	4.494	
Výnosy		4.494



# Prvek financování identifikovaný ve smlouvě

V některých případech však nemusí být významný časový posun mezi platbou a dodáním zboží či služby automaticky důvodem k identifikování elementu financování. Jedná se např. o následující situace:

- Zákazník má zapláceno dopředu a může požadovat dodání zboží či služby v jakémkoli okamžiku (např. předplacené telefonní karty).
- Podstatná část úplaty, kterou má zaplatit zákazník je variabilní, a částka nebo načasování, je určeno budoucí událostí, která není pod kontrolou buď prodávajícího, nebo zákazníka.
- Důvod platby je jiný než zajištění financování - např. poskytnutí záruky zákazníkovi, že prodávající bude odpovídajícím způsobem plnit své povinnosti.

# Prvek financování identifikovaný ve smlouvě

## *Příklad*

*Dodavatel prodal zákazníkovi na splátky notebook. V okamžiku dodání dne 1. 7. 2016 zákazník zaplatil 50.000 Kč a následně uhradí dvě pololetní splátky ve výši 50.000 k 31. 12. 2016 a 1. 7. 2017. Úroková sazba činí 10% pololetně.*

*Jak bude transakce vykázána v účetní závěrce dodavatele k 31. 12. 2016 a 31. 12. 2017?*

# Prvek financování identifikovaný ve smlouvě

Výpočet současné hodnoty budoucích splátek:

<i>Datum</i>	<i>Částka</i>	<i>Odúročitel</i>	<i>Současná hodnota</i>
1. 7. 2016	50.000	1,0000	50.000
31. 12. 2016	50.000	0,9091	45.455
1. 7. 2017	50.000	0,8264	41.320
<i>Celkem</i>	<i>150.000</i>		<i>136.775</i>

Výpočet výše úroků:

<i>Datum</i>	<i>Počáteční zůstatek</i>	<i>Splátka</i>	<i>Úrok</i>	<i>Splátka</i>	<i>Konečný zůstatek</i>
31. 12. 2016	136.775	-50.000	8.678	-50.000	45.453
1. 7. 2017	45.453		4.547	-50.000	0

# Prvek financování identifikovaný ve smlouvě

## Řešení

*V účetní závěrce k 31. 12. 2016 účetní jednotka vykáže:*

<i>Tržbu</i>	<i>136.175 Kč</i>
<i>Úrokový výnos</i>	<i>8.678 Kč</i>
<i>Pohledávku za zákazníkem</i>	<i>45.453 Kč</i>

*V účetní závěrce k 31. 12. 2017 účetní jednotka vykáže:*

<i>Úrokový výnos</i>	<i>4.547 Kč</i>
----------------------	-----------------

# Nepeněžní úhrada

Nepeněžní úhrady se oceňují jejich reálnou hodnotou.

Pokud ji nelze spolehlivě určit, ocení se úhrada s odkazem na samostatnou prodejní cenu zboží či služeb přislíbených zákazníkovi výměnou za tuto úhradu.

Pokud zákazník poskytne účetní jednotce zboží či služby pro umožnění splnění smluvních povinností účetní jednotky (např. materiál), je rozhodující pro vykázání tohoto plnění jako nepeněžní úhrady skutečnost, zda účetní jednotka nad tímto zbožím či službou získala kontrolu. Pokud ano, tak účetní jednotka toto zboží či služby vykáže jako nepeněžní úhradu od zákazníka.

# Povinnost vrátit úhradu

Účetní jednotka může na zákazníka převést kontrolu nad zbožím, a zároveň mu umožní zboží z určitých důvodů vrátit výměnou za:

- úplné nebo částečné vrácení úhrady,
- kredit, který je možno využít na úhradu později odebraného zboží,
- jiné zboží.

Účetní jednotka splnila svou smluvní povinnost (dodala zboží), ale současně poskytla právo na jeho vrácení. V účetní závěrce je tak nutno zachytit nejen vlastní dodání zboží, ale i právo zákazníka na jeho vrácení. Účetní závěrka tak bude zahrnovat:

- výnos z dodaného zboží v částce, o které účetní jednotka předpokládá, že si ji ponechá (nebude ji vracet zpět zákazníkům),
- závazek z důvodu vráceného zboží,
- aktivum představující očekávanou hodnotu zboží, které zákazníci vrátí (souvztažně se snížením nákladů na prodané výkony).

# Povinnost vrátit úhradu

Aktivum představující zpětně získané zboží je prvotně oceněno podle účetní hodnoty daného zboží snížené o očekávané náklady na jeho zpětné získání a očekávané ztráty ze snížení hodnoty zboží. K datu sestavení každé další účetní závěrky je nutno aktualizovat odhad závazku z vratky a aktiva na základě změn okolností.

Výměna zboží za zboží stejného typu, kvality, stavu a ceny se nepovažují za povinnost vrátit úhradu.

# Povinnost vrátit úhradu

## *Příklad*

*Dne 1. ledna 2016, dodavatel prodá 1.000 ks totožného zboží různým zákazníkům, za prodejní cenu 1.000 Kč. Náklady na každé zboží jsou 500 Kč. Výnosy jsou zachyceny jednorázově v okamžiku, kdy si zákazník zboží koupí. Současně mají zákazníci právo vrátit zboží do 30 dnů od původního nákupu, s nárokem na vrácení celé prodejní ceny.*

*Na základě historických zkušeností dodavatel očekává, že zákazníci vrátí 3 %, tj. 30 ks zakoupeného zboží.*



# Povinnost vrátit úhradu

## Řešení

*Dne 1. ledna 2016 prodávající uznává tržby ve výši 970.000 Kč (1.000 Kč \* 970 ks) spolu se závazkem z vratky zboží ve výši 30.000 Kč (1.000 Kč \* 30 ks). Nadále budou také vykazovány zásoby ve výši 15.000 Kč (500 Kč x 30 ks), protože prodávající předpokládá, že vrácené zboží bude schopen prodat alespoň za tuto částku.*

## Výkaz o úplném výsledku hospodaření

<i>Tržby</i>	<i>970.000 Kč</i>
<i>Náklady</i>	<i>485.000 Kč</i>

## Výkaz o finanční situaci

<i>Zásoby</i>	<i>15.000 Kč</i>
<i>Závazky</i>	<i>30.000 Kč</i>

# Protihodnota placená zákazníkovi

Jedná se o peněžní částku, kterou účetní jednotka uhradí (nebo očekává, že uhradí) zákazníkovi nebo jiným stranám, které od zákazníka účetní jednotky koupí zboží či služby dodané účetní jednotkou. Protihodnota také může mít podobu slevy (poukázky, kupónu...), která může být použita pro snížení dlužné částky účetní jednotce.

# Protihodnota placená zákazníkovi

## Příklad

*Dodavatel, který je výrobcem nápojů, uzavře smlouvu o prodeji zboží s velkým supermarketem na období jednoho roku. Supermarket je povinen koupit zboží za nejméně 20 milionů Kč v průběhu následujícího roku.*

*Smlouva vyžaduje, aby supermarket provedl změny na regálech v obchodech, v nichž se budou nápoje prodávat. K datu uzavření smlouvy dodavatel uhradí zákazníkovi jako protihodnotu požadovaných úprav regálů částku ve výši 2.000.000 Kč. Tato platba není vratná. Regály zůstávají ve vlastnictví supermarketu a dodavatel tedy platbou nezískává žádné odlišné zboží nebo služby, tzn. nezískává kontrolu či jakákoli práva k těmto regálům.*

*V důsledku toho se platba 2.000.000 Kč vykáže jako snížení ceny transakce, kdy dodavatel vykazuje výnosy za postupné dodávky dojednaného zboží. K dosažení tohoto cíle, je platba 2.000.000 Kč nejprve vykázána jako aktivum, a následně je rozpouštěna odpovídajícím způsobem tak, jak jsou vykazovány související výnosy z prodeje zboží.*

# Protihodnota placená zákazníkovi

Úhrada (pokud není přiřaditelná k výměně za jiné odlišitelné zboží či služby) se vykáže jako snížení výnosu ze smlouvy se zákazníkem.

Posouzení toho, zda prodejce obdrží nějaké odlišné zboží nebo služeb za úplatu zákazníkovi, může představovat drobnou, ale potenciálně významnou změnu.

V některých případech mohou prodejci vykazovat tyto typy plateb spíše jako marketingové náklady, než snížení příjmů.

## Ztrátová povinnost plnit

Pokud nejnižší možný náklad na vypořádání povinnosti plnit je vyšší, než cena transakce alokovaná na tuto povinnost, pak je nutno postupovat podle standardu IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva (ztrátové smlouvy).

## 4. krok - Alokace transakční ceny na jednotlivé povinnosti plnit

Výnos se vykazuje při splnění každé ze smluvních povinností plnit.

IFRS 15 přináší zásadní změnu v přístupu, protože stávající IFRS obsahují jen velmi málo pokynů pro přidělení ceny transakce komponentám smlouvy (nebo "rozdělení" smlouvy).

Pokud není ve smlouvě každému plnění sjednána samostatná cena, je nutné alokovat transakční cenu na jednotlivé povinnosti plnit, a to na základě poměru jejich samostatné prodejní ceny (tj. ceny, za kterou by dané zboží nebo služba byly dodány samostatně a nezávisle na ostatních plněních ve smlouvě).

## 4. krok - Alokace transakční ceny na jednotlivé povinnosti plnit

Pro stanovení samostatné prodejní ceny je účetní jednotka povinna použít objektivně zjistitelné (pozorovatelné) informace, pokud jsou k dispozici. Pokud žádné údaje o samostatné prodejní ceně nelze zjistit, účetní jednotka provede odhad na základě informací, které jsou přiměřeně dostupné.

Standard uvádí jako příklad dvě možné metody stanovení samostatné prodejní ceny:

- upravená tržní cena - tj. částka, kterou jsou ochotni zaplatit účastníci trhu,
- očekávané náklady plus marže - dle odhadu očekávaných nákladů na splnění povinnosti plnit.

Metodu zbytkové hodnoty (jako zbývající cenu transakce po odečtení všech ostatních zboží či služeb přislíbených ve smlouvě) lze použít pouze v případě, že samostatná prodejní cena daného zboží nebo služby výrazně kolísá nebo je „nejistá“ (pro dané zboží či služby účetní jednotka zatím nestanovila cenu a nikdy v minulosti je neprodávala).

# Sleva

V případě, že celková cena transakce je nižší, než součet jednotlivých samostatných prodejních cen odlišitelného zboží či služeb, je nutno slevu přiřadit ke konkrétním zbožím či službám (obecně smluvním povinnostem), ke kterým se vztahuje. Pokud se sleva vztahuje ke smlouvě jako celku, je v poměru hodnot rozpočtena mezi všechny jednotlivé povinnosti plnit.



# Sleva

## Příklad

*Dodavatel prodává tři výrobky (A, B a C) zákazníkovi za celkovou cenu 100.000 Kč. Každý výrobek bude převeden na zákazníka v odlišnou dobu. Výrobek A se pravidelně prodává samostatně za 50.000 Kč a výrobek B za 25.000 Kč. Výrobek C není běžně prodáván samostatně, ale jeho odhadovaná samostatná prodejní cena je 75.000 Kč.*

*Neexistuje žádná informace, že se sleva 50.000 Kč ( $50.000 + 25.000 + 75.000 - 100.000$ ) vztahuje výhradně k jednomu nebo skupině dvou výrobků.*

*V důsledku toho je nutno slevu poměrně rozdělit mezi všechny tři výrobky a výnosy se vykáží následovně:*

*výrobek A:  $(100.000 \times (50.000 / 150.000)) = 33.000$  Kč*

*výrobek B:  $(100.000 \times (25.000 / 150.000)) = 17.000$  Kč*

*výrobek C:  $(100.000 \times (75.000 / 150.000)) = 50.000$  Kč*

## Opce na získání dalšího zboží či služeb

Opce na získání dalšího zboží či služeb, kterou zákazník získává nákupem, a která představuje významné právo pro zákazníka, je oceněna na základě samostatné prodejní ceny zboží či služeb, na něž se opce vztahuje (příp. odhadem).

V případě využití odhadu se sleva upravuje o pravděpodobnost uplatnění opce a slevu, na kterou by měl zákazník nárok bez využití opce.

# Opce na získání dalšího zboží či služeb

## Příklad

Účetní jednotka při prodeji zboží za 1.000 Kč dala zákazníkovi poukaz na slevu 10%, kterou lze uplatnit při dalším nákupu zboží v hodnotě alespoň 500 Kč. Účetní jednotka očekává, že tuto slevu využije 80 % zákazníků, a že průměrná výše útraty před slevou bude 600 Kč.

Hodnota očekávané budoucí slevy =  $600 * 0,8 * 0,1 = 48$  Kč

Samostatná prodejní cena těchto dvou položek je 1.048 Kč (1.000 Kč za zboží a 48 Kč za poukaz na slevu). Za tyto dvě položky však zákazník zaplatil pouze 1.000 Kč. Proto je nutné rozdíl 48 Kč rozdělit mezi dvě části (tržby) - prodej zboží a poukaz na slevu v poměru k jejich samostatným prodejním cenám.

K prodeji zboží bude přiřazen rozdíl ve výši  $48 / 1.048 * 1.000 = 46$  Kč a účetní jednotka v okamžiku prodeje zboží vykáže tržbu ve výši  $1.000 - 46 = 954$  Kč.

K poukazu na slevu bude přiřazen rozdíl ve výši  $48 / 1.048 * 48 = 2$  a účetní jednotka v okamžiku prodeje zboží vykáže výnos příštích období ve výši  $48 - 2 = 46$  Kč. Ten bude vykázán ve výnosech v okamžiku uplatnění slevového poukazu.

# Opce na získání dalšího zboží či služeb

Obdobným způsobem se postupuje v případě zákaznických věrnostních programů, kdy zákazník může nasbírané body směnit za další zboží či služby (či slevu na zboží či služby). V okamžiku prodeje, při kterém jsou získávány tyto body, nelze vykazovat celý výnos, ale část připadající na získané body musí být časově rozlišena do okamžiku čerpání bodů zákazníkem.

# Alokování proměnlivé úhrady

Proměnlivá úhrada vyplývající ze smlouvy může být alokována na:

- jednu nebo více povinností plnit, ale ne na smlouvu jako celek (např. bonus za včasné dokončení se může týkat hrubé stavby, ale již ne dokončení interiérů), nebo
- jedno nebo více odlišitelných zboží či služeb v sadě odlišitelných zboží či služeb, která tvoří povinnost plnit (např. množstevní sleva na zboží odebrané v konkrétním roce, která se na ostatní roky nevztahuje).

# Změna ceny transakce

Změny ceny transakce jsou jednotlivým povinností plnit alokovány stejným způsobem, jakým byla původní cena transakce alokována při vzniku smlouvy.

Změny, které se týkají již splněných povinností plnit, se vykazují okamžitě jako snížení/zvýšení výnosů v období, kdy ke změně v ceně transakce dochází.

## 5. krok - Vykázání výnosů v okamžiku splnění povinnosti plnit

Povinnost účetní jednotky plnit se považuje za splněnou, jakmile dojde k převodu kontroly (chvíle, kdy má zákazník možnost rozhodovat o užívání a získání užitku z daného zboží či služby) nad přislíbeným zbožím nebo službami na zákazníka. V tom okamžiku vykáže účetní jednotka výnos.

Tento převod může probíhat po určitou dobu, nebo být jednorázový. Tato skutečnost je se posuzuje pro každou povinnost plnit k datu vzniku smlouvy.

## 5. krok - Vykázání výnosů v okamžiku splnění povinnosti plnit

Splnění povinnosti plnit je většinou jednorázové.

Výjimkou jsou případy, kdy je splněna některá z následujících podmínek, a dochází tak k průběžnému plnění:

- zákazník čerpá a spotřebovává požitky plynoucí z plnění smlouvy současně s tím, jak účetní jednotka plní (např. každodenní úklidové služby),
- plněním smlouvy vzniká, resp. zhodnocuje se aktivum, přičemž zákazník toto aktivum kontroluje již v době jeho vytváření nebo zhodnocování (např. výstavba budovy na pozemku zákazníka, nebo zakázkový software implementovaný do stávající IT struktury zákazníka),
- plněním smlouvy vzniká aktivum, pro něž účetní jednotka (dodavatel) nemá alternativní využití, a účetní jednotka má právně vymahatelný nárok na úhradu za plnění, které zákazníkovi doposud poskytl (např. provádění auditu účetní závěrky, výstavba budovy).



## 5. krok - Vykázání výnosů v okamžiku splnění povinnosti plnit

Způsob účtování výnosů vychází ze způsobu převodu kontroly:

- V případě průběžného plnění se výnosy budou účtovat po dobu, kdy účetní jednotka plní, a to s použitím metody, která nejlépe odráží model průběžného převodu kontroly.
- Výnosy alokované na povinnost plnit, jež byla splněna jednorázově, se budou účtovat v okamžiku **převodu kontroly** nad zbožím nebo službami souvisejícími s daným plněním.

## 5. krok - Vykázání výnosů v okamžiku splnění povinnosti plnit

Indikátory okamžiku převodu kontroly nad zbožím či službou (aktivem) na zákazníka jsou následující:

- účetní jednotka má v daném okamžiku právo na platbu za aktivum,
- účetní jednotka převedla fyzické držení aktiva na zákazníka (což nemusí platit vždy - např. komisioní prodej),
- zákazník získal právní titul k aktivu, a má tedy schopnost rozhodovat o nakládání s aktivem, má nárok na užitky z aktiva, může zamezit ostatním v přístupu k těmto užitkům, (přitom převod vlastnického práva vázaný na úplnou úhradu nemá na tyto skutečnosti vliv),
- zákazník je vystaven podstatným rizikům a výhodám spojovaným s vlastnictvím aktiva,
- zákazník aktivum akceptoval.

## 5. krok - Vykázání výnosů v okamžiku splnění povinnosti plnit

V případě některých smluv (v závislosti na smluvních podmínkách), u nichž jsou v současné době výnosy vykazovány jednorázově, může nový standard IFRS 15 vést k vykazování výnosů v průběhu času.

Například by se to mohlo vztahovat na výstavbu a prodej rezidenčních bytových domů, kdy by každá bytová jednotka v domě byla výnosově vykazována samostatně (za situace, kdy jednotky jsou prodávány nespojeným třetím stranám).

Praktické problémy pak ale mohou nastat při stanovení stupně dokončení každé jednotky k datu vykázání výnosu, když je celá budova dokončena pouze částečně.

# Nevratné předem hrazené poplatky

Může se jednat např. o členské nebo aktivační poplatky.

V případech, kdy tento poplatek představuje předplacení budoucí dodávky zboží či služeb, může být výnos vykázán až při tomto dodání.

# Konsignační ujednání

Výhodou prodeje prostřednictvím komisionářů je skutečnost, že na komisionáře nepřechází rizika spojená s držetím zásob zboží a při prodeji zboží získají od účetní jednotky provizi z prodeje. Právě protože nedochází k převodu rizik na komisionáře, nemůže účetní jednotka (komitent) vykázat výnos při dodání zboží komisionáři.

# Ujednání fakturuj a drž

Toto ujednání představuje situaci, kdy účetní jednotka fakturuje zákazníkovi produkt, ale ponechá si jej ve fyzickém držení a zákazníkovi jej dodá až v budoucnu.

V případě, že fyzické držení účetní jednotkou má pouze formu úschovy a zákazník získává faktickou kontrolu nad produktem, může být výnos vykázán při splnění následujících podmínek:

- důvod pro ujednání „fakturuj a drž“ je podstatný (bylo požadováno zákazníkem),
- produkt je jasně označen jako patřící zákazníkovi,
- produkt je okamžitě k dispozici k dodání zákazníkovi,
- účetní jednotka nesmí produkt použít ani s ním jinak nakládat.

# Licence

Licence představuje poskytnutí práva užívat duševní vlastnictví účetní jednotky, jako je např. software, hudba, franšízy, patenty, ochranné známky, aj.

Kromě vlastní licence může být přislíbeno i dodání dalšího zboží či služby. Pokud to lze, je pak nutné identifikovat každou povinnost plnit a alokovat na ni odpovídající cenu.

V některých případech ale není možné odlišit licenci od jiného zboží či služby. Pak je identifikována jen jedna povinnost plnit. Příkladem je např. licence, která je součástí hmotného zboží a je jeho nedílnou součástí, nebo licence, ze které může mít zákazník užitek jen ve spojení se související službou.

# Licence

Dále je nutno posoudit, zda je licence:

- dodávána v průběhu času - pak se výnosy vykazují po dobu trvání licence (např. v případech přístupu k duševnímu vlastnictví po celou dobu trvání licence),
- dodána v určitém okamžiku - pak je výnos vykázán jednorázově k tomuto okamžiku.

V aplikační příručce, která je jako dodatek součástí standardu, jsou vysvětlující ustanovení, jež by účetním jednotkám měla pomoci při posuzování toho, jakým způsobem dochází k převodu licence k duševnímu vlastnictví - zda průběžně, nebo jednorázově.



## 5. krok - Vykázání výnosů v okamžiku splnění povinnosti plnit

### *Příklad*

*Určete, v jakém okamžiku je možné v následujících případech vykázat výnos. Zdůvodněte, pokud výnos vykázat nelze.*

*Prodej časopisů obchodníkům, kteří mají právo neprodané kusy do 30 dnů vrátit prodejci oproti vrácení peněz. Prodejce odhaduje, že obchodníci do uplynutí lhůty vrátí 15 % dodaných časopisů.*

### *Řešení*

*75 % tržeb je vykázáno při dodání zboží, zbývajících 15 % je vykázáno jako závazek a případně může být odúčtováno do tržeb po uplynutí lhůty 30 dnů ve výši odpovídající nevráceným kusům.*

## 5. krok - Vykázání výnosů v okamžiku splnění povinnosti plnit

### *Příklad*

*Určete, v jakém okamžiku je možné v následujících případech vykázat výnos. Zdůvodněte, pokud výnos vykázat nelze.*

*Prodej předplatného do divadla na sezónu 2016/2017.*

### *Řešení*

*Výnos bude vykazován postupně podle odehraných představení, na které bylo předplatné prodáno.*

## 5. krok - Vykázání výnosů v okamžiku splnění povinnosti plnit

### *Příklad*

*Určete, v jakém okamžiku je možné v následujících případech vykázat výnos. Zdůvodněte, pokud výnos vykázat nelze.*

*Předání dodávky výrobků AMWAY distributorce, která zajišťuje jejich domovní prodej ve své síti zákazníků. Neprodané výrobky může distributorka kdykoliv vrátit.*

### *Řešení*

*Výnos může být vykázán až po prodání výrobků konečným zákazníkům.*

## 5. krok - Vykázání výnosů v okamžiku splnění povinnosti plnit

### *Příklad*

*Určete, v jakém okamžiku je možné v následujících případech vykázat výnos. Zdůvodněte, pokud výnos vykázat nelze.*

*Částečná platba kupní ceny nemovitosti placená realitní kanceláři při podpisu kupní smlouvy.*

### *Řešení*

*Výnos je možné vykázat až po zapsání změny vlastnictví nemovitosti v katastru nemovitostí.*

## 5. krok - Vykázání výnosů v okamžiku splnění povinnosti plnit

### *Příklad*

*Určete, v jakém okamžiku je možné v následujících případech vykázat výnos. Zdůvodněte, pokud výnos vykázat nelze.*

*Při zadání závazné objednávky na výrobu plastových oken je zaplácena výrobci jejich plná cena. Doba výroby plastových oken je odhadována na 3 týdny, dodání vč. montáže proběhne ve čtvrtém týdnu. Výrobce neprodává plastová okna bez montáže.*

### *Řešení*

*Výnos bude vykázán až po dodání oken odběrateli a jejich montáži na základě akceptace dodávky odběratelem.*

## 5. krok - Vykázání výnosů v okamžiku splnění povinnosti plnit

### *Příklad*

*Určete, v jakém okamžiku je možné v následujících případech vykázat výnos. Zdůvodněte, pokud výnos vykázat nelze.*

*Vratná kauce při zapůjčení automobilu.*

### *Řešení*

*Výnos bude vykázán pouze v případě, že kauce nebude vracena např. z důvodu porušení smluvních povinností.*

## 5. krok - Vykázání výnosů v okamžiku splnění povinnosti plnit

### *Příklad*

*Určete, v jakém okamžiku je možné v následujících případech vykázat výnos. Zdůvodněte, pokud výnos vykázat nelze.*

*Prodej registrace internetové domény společně s poskytováním uživatelské podpory po dobu 5 let, celková částka je splatná 30 dní od prodeje.*

### *Řešení*

*Rozlišitelná částka za prodej domény se vykáže v okamžiku, kdy jsou na jejího nového majitele převedena významná rizika a odměny jejího vlastnictví a je pravděpodobné, že tato částka bude novým majitelem uhrazena. Zbývající částka za uživatelskou podporu bude časově rozlišena po dobu sjednané podpory - tj. 5 let.*

# Metody měření postupu prací

Metody měření stavu rozpracovanosti (postupu prací) jsou založeny buď na vstupech, nebo na výstupech.

Účetní jednotka použije jednu metodu (věrněji zobrazující skutečnost) pro každou povinnost plnit, která je plněna v průběhu času, i pro všechny obdobné povinnosti plnit za obdobných podmínek.

Při zjišťování stavu rozpracovanosti se neberou v úvahu zboží či služby, které dosud nebyly dodány.



# Metody měření postupu prací

Měření postupu rozpracovanosti na základě výstupů

Výnosy jsou vykazovány na základě přímého ocenění hodnoty dodaného zboží či služeb tak, jak je vnímá zákazník. Metoda zahrnuje např. zjištění výkonu dokončeného do data, expertní posouzení dosaženého výsledku, stanovení uplynulého času, aj. Tyto metody nejsou vhodné, pokud ocenění dílčích výstupů není spolehlivé, nebo by jejich zjištění bylo příliš nákladné.

# Metody měření postupu prací

## Měření postupu rozpracovanosti na základě vstupů

Výnosy jsou vykazovány na základě vstupů odrážejících zdroje vynaložené při plnění povinnosti plnit (spotřebovaný materiál, vynaložené hodiny práce, aj.). V případě rovnoměrného vynakládání zdrojů může být nejvhodnější vykazování výnosů na rovnoměrné bázi.

Nevýhodou metody založené na vstupech je, že nemusí existovat přímá vazba mezi vynaloženými vstupy a převodem kontroly nad zbožím či službami na zákazníka (např. při vynaložení nákladů, které nesouvisí s plněním smluvních povinností nebo pokud vynaložené náklady neodpovídají poměru skutečné rozpracovanosti). Pak je nutno příslušným způsobem upravit stav rozpracovanosti.

# Metody měření postupu prací

Měření postupu rozpracovanosti na základě vstupů

V případě, že účetní jednotka není schopna spolehlivě stanovit stav rozpracovanosti, může vykázat výnos jen do výše vynaložených nákladů a to pouze tehdy, že současně očekává zpětné získání těchto nákladů.

Metody na vstupu nesmí zahrnovat náklady nepřinášející zákazníkovi užitky.

# Metody měření postupu prací

## Příklad

Stavební společnost má k 31. 12. 2015 rozpracované následující smlouvy, které splňují kritéria pro vykázání výnosů v průběhu času (částky v tis. Kč):

Smlouva	A	B	C
Datum zahájení	25. 1. 2015	10. 4. 2015	15. 12. 2015
Náklady vynaložené k datu 31.12.2015	2.200	1.800	45
Očekávané náklady na dokončení	2.700	3.900	5.100
Výnosy ze smlouvy	4.500	6.500	5.500
Stav rozpracovanosti	45 %	30 %	0 %

## Úkol

Pro každou z těchto smluv určete výši výnosů a nákladů vykázanou ve výkazu o úplném výsledku za rok 2015.

# Metody měření postupu prací

## Řešení

<b>Celkový očekávaný zisk</b>	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>
<i>Výnosy ze smlouvy</i>	4.500	6.500	5.500
<i>Náklady vynaložené k datu 31.12.2015</i>	2.200	1.800	45
<i>Očekávané náklady na dokončení</i>	2.700	3.900	5.100
<i>Očekávaný výsledek</i>	-400	800	355

# Metody měření postupu prací

## Řešení

*Smlouva A je ztrátová, a proto musí být celá ztráta uznána okamžitě (dle IAS 37).*

<i>Výnosy (4.500 * 45 %)</i>	<i>2.025</i>
<i>Náklady (45 % z (2.200 + 2.700))</i>	<i>-2.205</i>
<i>Rezerva na ztrátovou smlouvu</i>	<i>-220</i>
<i>Ztráta</i>	<i>-400</i>

*Smlouva B je zisková, a proto ve výsledovce za rok 2015 bude uznána poměrná část zisku na základě stavu rozpracovanosti.*

<i>Výnosy (6.500 * 30 %)</i>	<i>1.950</i>
<i>Náklady (30 % z (1.800 + 3.900))</i>	<i>-1.710</i>
<i>Zisk</i>	<i>240</i>

# Metody měření postupu prací

## Řešení

*Smlouva C je příliš málo rozpracovaná na to, aby bylo možno spolehlivě stanovit její výsledek. Výnosy proto budou uznány pouze ve výši skutečně vynaložených nákladů za předpokladu, že zákazník společnosti uhradí alespoň tuto částku.*

Výnosy	20
Náklady	-20
Zisk	0

# Vykázání ve výkazu o finanční situaci

Účetní jednotka vykáže aktivum či závazek ze smlouvy ve svém výkazu o finanční situaci v závislosti na vazbě mezi výkonem účetní jednotky a platbami zákazníka.

Závazek ze smlouvy představuje povinnost dodat zboží či služby, za které již byla od zákazníka obdržena úhrada, případně za které zákazník již úhradu dluží.

Aktivum ze smlouvy představuje právo na úhradu výměnou za již dodané zboží či služby, a které je podmíněno něčím jiným, než je plynutí času (např. budoucím výkonem).

Aktivum podléhá pravidlům pro posuzování ztráty ze snížení hodnoty dle IAS 39.



# Náklady smlouvy

Kromě pětistupňového modelu pro účtování a oceňování výnosů standard upravuje rovněž účtování tzv.

- přírůstkových nákladů na pořízení smlouvy a
- nákladů přímo souvisejících s plněním smlouvy.

# Přírůstkové náklady na získání smlouvy

Přírůstkové náklady na získání smlouvy představují náklady, které by účetní jednotce nevznikly, kdyby danou smlouvu neuzavřela. Jestliže účetní jednotka předpokládá, že se jí tyto náklady budou plněním smlouvy kompenzovat, může je aktivovat a následně odpisovat a testovat na snížení hodnoty. V ostatních případech jsou vykázány jako náklad při jejich vynaložení.

Podle současného znění standardů některé účetní jednotky vykazují přírůstkové náklady na získání zakázky v souladu s IAS 38 jako nehmotný majetek. U těchto subjektů může IFRS 15 přinést změnu v přístupu, protože tyto náklady jsou nyní explicitně řešeny v rámci tohoto standardu. Obzvláště když vykázání je závislé na "očekávaném" pokrytí těchto nákladů odměnou ze smlouvy.

# Náklady na splnění smlouvy

Na rozdíl od přírůstkových nákladů na získání zakázky, které spadají zcela do působnosti IFRS 15, se požadavky IFRS 15 vztahují pouze na **náklady na splnění smlouvy**, které nespádají do oblasti působnosti jiného IFRS (například IAS 2 Zásoby, IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení nebo IAS 38 Nehmotná aktiva).

Pro ty náklady, které spadají do působnosti IFRS 15 musí být splněny všechny následující podmínky, aby je bylo možno vykázat v aktivech:

- náklady se přímo vztahují ke smlouvě nebo k očekávané smlouvě, která může být specificky identifikována (např. přímé mzdové náklady, přímý materiál, odpisy výrobních strojů, subdodávky, aj.); a
- náklady na vytvoření či posílení zdrojů dodavatele, které budou použity ke splnění povinnosti plnit v budoucnosti; a
- očekává se uhrazení těchto nákladů ze smlouvy.

# Náklady na splnění smlouvy

Aktivovány tak nemohou být např.

- obecné a správní náklady, které zákazníkovi nejsou přeúčtovány,
- vícepráce, které nejsou zohledněny v ceně transakce,
- náklady, které se vztahují k již splněným smluvním povinnostem.

Aktivum vzniklé z nákladů na plnění smlouvy je amortizováno na systematické bázi v souladu s dodáváním souvisejícího zboží nebo služeb.

V případech, kdy účetní hodnota aktiva převyšuje zbývající částku související úhrady po odečtení přímých nákladů na dodání souvisejících zboží či služeb, které nebyly v minulosti vykázány, je nutno ztrátu ze znehodnocení aktiva ihned vykázat ve výsledovce.

# Aplikační příručka

Součástí standardu je rovněž aplikační příručka, jejímž cílem je pomoci účetním jednotkám při uplatňování ustanovení standardu na běžné typy smluv a další ujednání, jako jsou licence, záruky, reklamace, aspekty týkající se vztahu zmocněnec-zmocnitel, opce na dodání dalšího zboží nebo služeb či poškození zboží.

# Zveřejnění

Účetní jednotka je povinna zveřejnit dostatečné informace, které uživatelům účetní závěrky poskytnou dodatečné informace, které nevyplývají přímo z výkazů, a umožní jim tak lépe porozumět výnosům a peněžním tokům ze smluv se zákazníky.

# Zveřejnění

Standard obsahuje mj. následující požadavky na zveřejnění kvalitativních i kvantitativních informací o:

- členění výnosů do kategorií dle povahy, částky, načasování, nejistoty peněžních toků,
- členění výnosů dle typu výnosů (produktových řad), geografického rozmístění, typu trhu nebo zákazníka, typu smlouvy, délky smlouvy, způsobu plnění, prodejních kanálů...,
- smlouvách účetní jednotky se zákazníky (pokud již nejsou uvedeny samostatně ve výkazu o úplném výsledku)
  - částku výnosů ze smluv se zákazníky odděleně od ostatních zdrojů výnosů,
  - případné ztráty ze znehodnocení vykázané u pohledávek či aktiv ze smluv se zákazníky, odděleně od ztrát z jiných smluv,
- významných odhadech a změnách odhadů,
- druzích záruk a s nimi spojených povinností.

# Problematické okruhy standardu IFRS 15

- rozlišování jednotlivých povinností plnit ve smlouvě a následné alokování transakční ceny na tyto povinnosti,
- větší míra používání odhadů, která klade významné požadavky na kvalifikovanost osob, které tyto odhady budou provádět,
- rozlišování mezi normální zárukou (IAS 37) a kvalifikovanou zárukou (IFRS 15),
- významné změny v terminologii oproti dosavadním zvyklostem,
- prodej na konci roku s odloženou splatností na 1 rok (zjednodušení v možnosti nediskontovat, což je možno využít k navyšování výnosů).
- některé otázky standard neřeší např.
  - nepřímé výnosy ze smluv se zákazníky,
  - nepeněžní transakce vyňaté z působnosti IFRS 15,
  - výnosy, které vznikají jinak než smlouvami se zákazníky.



Děkuji za pozornost