

## IFRS 15 VÝNOSY ZE SMLUV SE ZÁKAZNÍKY<sup>11</sup>

### IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers

*David Procházka*

---

#### Úvod

V květnu 2014 vydal IASB nový standard IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*, který je výsledkem společných prací s FASB na konvergenčním projektu „Revenue Recognition Project“. Příspěvek představí klíčové body nového standardu, který významnou měrou zasáhne podnikatelskou praxi a zobrazení výnosů v účetní závěrce.

#### Důvody pro zahájení Revenue Recognition Project

Výzkumy ukazují, že chyby v uznání výnosů jsou nejčastější „nesrovnalostí“ v účetních výkazech (SEC, 2003, str. 6). Komplikace se zajištěním podkladů pro zveřejnění informací o výnosech se běžně vyskytují u většiny účetních jednotek (AFS Financial Solutions, 2007, s. 2-4). Americká účetní praxe se při identifikaci, oceňování a vykazování výnosů potýká zejména s obrovskou roztržitostí účetních předpisů. Výchozí úpravu obsahují Vyhlášky konceptů finančního účetnictví (SFAC) č. 5 a č. 6, které vymezují základní principy a koncepce účetního výkaznictví nesoucího označení US GAAP. Tyto vyhlášky ovšem nejsou zcela slučitelné právě v oblasti výnosů, neboť v některých případech aplikační kritéria pro uznání výnosů uvedená v SFAC č. 5 (tj. realizovanost/realizovatelnost a zaslouženost výnosu) potlačují definice základních prvků rozvahy uvedené v SFAC č. 6.

Koncepční rozpor je násoben existencí velkého množství odvětvově specializovaných standardů s detailními požadavky na vykázání výnosů, přičemž v některých případech se zobrazení ekonomicky podobných transakcí významně odlišuje mezi odvětvími. Pravidla pro uznání výnosů se totiž dle analýz FASB nacházejí ve více než 200 platných předpisech. Přestože různé podniky se vyznačují obdobným podnikatelským modelem, jejich účetní závěrky mohou být nesrovnatelné, neboť jednotky podnikají v jiném odvětví, u kterých se liší požadavky na zobrazení jejich podnikatelských transakcí, jejichž podstata je podobná, v účetních výkazech.

V případě IFRS nekonzistence pravidel mezi různými účetními jednotkami není zásadní komplikací, neboť výnosy jsou upravovány pouze dvěma standardy (IAS 11 a IAS 18).<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> Tento článek byl připraven za přispění prostředků z institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumu, vývoje a inovací na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze v roce 2014.

S určitou mírou opatrnosti lze hovořit o tom, že závěrky dle IFRS jsou díky omezenému množství principů pro uznání výnosů<sup>13</sup> srovnatelné bez ohledu na odvětví. IFRS trpí třemi jinými neduhy:

- rozpory mezi Koncepčním rámcem a aplikačními standardy IAS 11 a IAS 18;
- vysokou mírou libovůle při usuzování, pod který standard výnosová činnost spadá (principy pro uznání výnosů v IAS 11 se odlišují od principů v IAS 18);
- téměř neexistujícím návodem pro komplexní výnosové transakce.

Není divu, že uvedené slabiny aktuálních účetních úprav vyvolaly poptávku po novém standardu, který by řešil konzistentně a zároveň komplexně vykázání výnosových transakcí v účetní závěrce.

### **Finální výstup projektu**

Více než desetileté úsilí IASB a FASB, které směřovalo k aktualizaci pravidel pro vykazování výnosů, bylo završeno vydáním nového standardu IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*, resp. Topic 606 se stejným názvem v případě předpisů US GAAP. Cílem standardu je vymezit principy, jejichž aplikací účetní jednotka předloží uživatelům účetních závěrek užitečné informace o povaze, částce, načasování a nejistotě výnosů a současně i odpovídajícího peněžního toku, které vznikají v důsledku smluv uzavřených se zákazníky. Cíl standardu je transformován do klíčového principu, podle kterého účetní jednotky uznají výnos při převodu výrobků nebo služeb na zákazníky v částce, která odráží výši protihodnoty získané anebo požadované výměnou za dodané výrobky či služby.

Aplikační postup, který standard předepisuje, lze rozčlenit na 5 kroků:

- identifikace smlouvy se zákazníkem;
- identifikace samostatných dílčích předmětů plnění obsažených ve smlouvě;
- určení transakční (smluvní) ceny;
- alokace transakční ceny na jednotlivé samostatné předměty plnění;
- uznání výnosu v okamžiku, kdy účetní jednotka splní každý předmět plnění.

#### *Identifikace smlouvy se zákazníkem*

---

<sup>12</sup> Pochopitelně i některé další standardy řeší výnosy ve specifických odvětvích (leasingové společnosti IAS 17; zemědělství IAS 41). Nicméně rozsah nesrovnatelnosti není tak závažný jako v případě US GAAP.

<sup>13</sup> Právě úprava výnosů v IFRS a US GAAP je názorným příkladem zásadních odlišností účetních předpisů, které jsou založeny na obecných principech (angl. principles-based) a těch, které se spoléhají na detailní pravidla (rules-based).

Smlouva je dohoda mezi dvěma a více stranami, která zakládá vynutitelná práva a povinnosti. Ve většině případů účetní jednotka bude aplikovat požadavky standardu na jednotlivé smlouvy se zákazníky. V některých případech ovšem budou muset účetní jednotky sloučit dvě a více smluv, příp. rozčlenit jednu smlouvy na dílčí složky, jestliže takové sloučení, resp. rozčlenění lépe vystihuje ekonomickou realitu.

#### *Identifikace samostatných dílčích předmět plnění obsažených ve smlouvě*

Závazek dodat<sup>14</sup> (tj. předmět plnění) je smluvní, vynutitelný slib účetní jednotky převést na zákazníka výrobky nebo služby. Jestliže účetní jednotka přislíbí převést více než jeden výrobek nebo jednu službu, považuje se každý výrobek nebo služba za samostatný předmět plnění za předpokladu, že se daný výrobek nebo služba odlišuje od ostatních.

Výrobek/služba jsou odlišné, jestliže:

- jednotka nebo jiná jednotka prodává stejný nebo podobný výrobek nebo službu samostatně;
- jednotka může prodat výrobek nebo službu samostatně, protože výrobek nebo služba má odlišnou funkci a odlišnou ziskovou marži.

#### *Určení transakční ceny*

Transakční cena je částka protihodnoty, kterou účetní jednotka obdržela nebo očekává, že obdrží od zákazníka výměnou za dodané výrobky nebo služby dle smlouvy. Jestliže je částka protihodnoty proměnlivá (např. kvůli bonusům, rabatům, penále), účetní jednotka uzná výnos ze splněného závazku dodat pouze za předpokladu, že transakční cena je rozumně odhadnutelná. K tomu musejí být splněny současně dvě podmínky:

- účetní jednotka má zkušenosti s obdobným typem smluv;
- zkušenosti účetní jednotky jsou relevantní dané smlouvě a účetní jednotka neočekává významné změny podmínek.

Při určování smluvní ceny musí účetní jednotka vzít v úvahu:

- proměnlivost protihodnoty;
- omezení proměnlivosti protihodnoty;
- časovou hodnotu peněz;
- nepeněžní úhrady protihodnoty;

---

<sup>14</sup> Pro angl. originál „performance obligation“ neexistuje v češtině oficiální překlad. V článku je užíváno označení předmět plnění, resp. závazek dodat.

- částky placené zákazníkovi.

#### *Alokace transakční ceny na jednotlivé samostatné dílčí předměty plnění*

Obsahuje-li smlouva se zákazníky více samostatných předmětů plnění, je nutné transakční cenu alokovat na jednotlivé dílčí předměty plnění. Standard požaduje rozdělení smluvní ceny na jednotlivé předměty plnění na bázi relativních samostatných prodejních cen jednotlivých dílčích výrobků nebo služeb, které jsou předmětem dodání. Není-li samostatná prodejní cena přímo zjistitelná, účetní jednotka ji musí odhadnout.

#### *Uznání výnosu při splnění závazku dodat*

Výnos může účetní jednotka uznat pouze v případě, že převedla slíbený výrobek nebo službu na zákazníka. K převodu výrobku nebo služby dochází v okamžiku, kdy zákazník získává kontrolu nad daným výrobkem nebo službou. Kontrolu zákazník získává, jestliže je schopný ovlivňovat užití a získávat užitky z převedených výrobků nebo služeb. Jsou-li všechny podmínky pro uznání výnosu splněny, účetní jednotka uzná výnos ve výši, která odpovídá části transakční ceny původně alokované na daný předmět plnění.

### **Závěr**

Nový standard pro vykazování výnosů přináší potenciálně významné změny v účetním zobrazení výkonnosti a výdělečné schopnosti podniků. Hlavní odlišnosti od současné praxe jsou následující:

- výnos je vykázán jenom při převodu výrobku nebo služby (průběžné uznání výnosů u dlouhodobých smluv bude možné pouze, pokud zákazník získává průběžně kontrolu nad zhotovovaným aktivem) – v současnosti aplikovaný koncept převodu užitků a rizik je tak nahrazen konceptem převodu kontroly, který zejména u dlouhodobých zakázek může vést k pozdějšímu uznání výnosů než v aktuálním IAS 11;
- na rozdíl od současných standardů bude brán při prvotním ocenění výnosu zřetel na zákazníkovo úvěrové riziko a předpokládaná dobytost pohledávky bude zohledněna přímo v částce výnosu, nikoliv v jeho uznání;
- ocenění výnosu na bázi samostatných prodejních cen jednotlivých předmětů plnění bude vyžadovat užití odhadů ve vyšší míře než doposud;
- zvyšuje se objem informací, které budou muset účetní jednotky zveřejnit v komentáři k účetním výkazům.

Přestože účinnost standardu je stanovena od 1. ledna 2017, přípravu na přechod na nová pravidla musí účetní jednotky začít v dostatečném předstihu, neboť nový standard čítá 346

stran detailních požadavků. Jejich praktickou aplikaci by mělo podnikům ulehčit 63 ilustrativních příkladů.

### **Abstrakt**

V květnu 2014 vydal IASB nový standard IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky, který je výsledkem společných prací s FASB na konvergenčním projektu Revenue Recognition Project. Příspěvek analyzuje klíčové body nového standardu, který významnou měrou zasáhne podnikatelskou praxi a zobrazení výnosů v účetní závěrce.

**Klíčová slova:** výnosy; konvergenční projekt; IFRS; US GAAP

### **Summary**

In May 2014, a new standard Revenue from Contracts with Customers was issued. The standard is a result of a joint effort of the IASB and FASB under Revenue Recognition Project. The paper analyses the crucial points of the new standard, which will affect the presentation of business activities in financial statements significantly.

**Key words:** Revenue; Convergence Project; IFRS; US GAAP

**JEL klasifikace:** M41

### **Použitá literatura**

- [1] AFS Financial Solutions (2007): Best Practices in Revenue Recognition; <[http://members.revenuerecognition.com/mk/auth?\\_EI=xHBcxh262ci3zSzAHaTeLm&\\_m1\\_charset=UTF-8](http://members.revenuerecognition.com/mk/auth?_EI=xHBcxh262ci3zSzAHaTeLm&_m1_charset=UTF-8)>
- [2] IASB: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. London: IASB, 2014.
- [3] Security Exchange Commission (2003): Report Pursuant to Section 704 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002; <<http://www.sec.gov/news/studies/sox704report.pdf>>

### **Kontakt**

David Procházka, Ing., PhD., katedra finančního účetnictví a auditingu, FFÚ VŠE v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha, tel.: +420 224 095 177, [prochazd@vse.cz](mailto:prochazd@vse.cz)