



Ako vidno z vyššie uvedenej schémy, nový štandard sa týka iba určitého okruhu výnosov z bežnej činnosti, aj keď ide zjavne o prípady, ktoré sú považované za významné. Nutnou podmienkou pre účtovanie o výnosoch podľa tohto štandardu je existencia zmluvy – podmienka, ktorá sa (aspoň v rámci IAS 18) doposiaľ striktné nevyžadovala. Za zmluvu sa pritom nemusí nutne považovať každý existujúci právny vzťah, pretože jej definícia v štandarde obsahuje aj odkaz na komerčnú podstatu (a teda na zmenu peňažných tokov), čím sa množina prípustných právnych vzťahov do istej miery zužuje. V porovnaní s minulosťou prináša návrh štandardu zmenu aj v tom, že za zmluvu sa (z pohľadu účtovania a vykazovania výnosov z bežnej činnosti) nepovažuje taká zmluvná úprava (doposiaľ známa ako tzv. executionary contracts), ktorú možno v prípade jej nerealizovania vypovedať bez sankcie. Naopak, zmluva môže po novom existovať nielen v písomnej podobe, v podobne ústneho dohovoru, ale aj v podobe ustálenej praxe – tak, ako sa to teraz aplikuje v prípade rezerv podľa IAS 37.

Z IAS 11 sa prebrali (a vlastne tak rozšírili aj na iné výnosy z bežnej činnosti) pravidlá pre identifikáciu výnosov, ktoré plynú zo vzájomne previazaných zmlúv. Totiž, práve táto oblasť umožňuje do istej miery bilančné podvody v prípade, ak je vykázanie výnosov viazané na stupeň realizácie týchto zmlúv. Napríklad, ak by existovali dve zmluvy medzi dvomi rovnakými subjektmi, **mohla** by aplikácia percenta dokončenia viesť k zaujímavým výsledkom (v nasledujúcej ilustrácii predpokladáme, že jedna strana splnila 20 % celkového objemu zmluvne kontrahovaných výkonov):

Zmluvy vykazované spolu v rámci „jedného balíka“		Zmluvy vykazované individuálne		
dokončenie na 20 %	vykázaných 20 % zmluvných výnosov	1. zmluva (tvoriaca 1/5 celkového objemu výkonov za obidve zmluvy) dokončená na 100 %	výnosy za obe zmluvy, subjektívne pridelené tejto zmluve vo výške 100 %; pri dokončení 1. zmluvy sa tak vykážu výnosy v plnom rozsahu, za obe zmluvy	subjektívnosť môže byť v tomto prípade zabezpečená tak, že výnosy nezávisia od peňažných tokov a ich výška nemá žiaden záporný vplyv na protistranu zúčastnenú na zmluve; preto je pravdepodobné, že protistrana môže
		2. zmluva (tvoriaca 4/5 celkového objemu výkonov za obidve	zvyšné výnosy, dosahujúce hodnotu 0	

zmluvy) dokončená na 0 %		s uvedeným postupom súhlasiť
--------------------------	--	------------------------------

Podľa návrhu štandardu IFRS sa výnosy za skupinu zmlúv považujú za súčasť „jedného balíka“ v prípade, ak majú tieto zmluvy vzájomne podmienené ceny (v našom prípade by mohlo ísť napríklad o vyjadrenie podmienky, že dodávateľ má povinnosť odstúpiť od realizácie 2. zmluvy v prípade, ak zákazník nezaplatil za prvú). Indikátorom vzájomnej podmienenosti môže byť skutočnosť, že zmluvy sú dohodnuté približne v rovnakom čase, smerujú k približne rovnakému komerčnému cieľu a/alebo sa vykonávajú nadväzne alebo paralelne.

Ďalšou zmenou, ktorú návrh do vykazovania výnosov z bežnej činnosti prináša, je požiadavka, že účtovná jednotka musí identifikovať tovar a služby ktoré sú predmetom tej zmluvy, z ktorej by mali plynúť výnosy. Zdá sa, že tu ide o prevzatie požiadavky amerických predpisov, že výnosy by mali byť vykázané vtedy keď sú zaslúžené (earned), teda vtedy, keď boli poskytnuté súvisiace služby alebo dodaný tovar (výrobky). Návrh v článku 25 dodáva, že výnosy z bežnej činnosti by sa mali vykázat vtedy a len vtedy, ak boli vysporiadané realizačné povinnosti, teda vtedy, keď protistrana získala kontrolu nad daným tovarom (výrobkom) alebo nad využitím danej služby. K indikátorom situácii, kedy protistrana nadobudla kontrolu môže patriť vznik jej povinnosti zaplatiť, prevod právneho titulu, fyzický prechod majetku a podobne.

Špecifickým problémom, ktorý bol v IFRS (na rozdiel od US GAAP) riešený pomerne nesystematicky bolo kontinuálna realizácia výkonov – napríklad v podobe výstavby, právneho zastupovania po určitý čas a podobne. IAS 11 aj IAS 18 v tomto kontexte uvádzali možnosť vykázania výnosov na základe percenta dokončenia, pričom v prípade určitých kategórií sa pripúšťalo aj lineárne vykazovanie. Návrh síce uvádza to isté, ale vnáša istý poriadok – výnosy sa tak môžu vykázat na základe:

- výstupných parametrov (napríklad počet vyrobených jednotiek, podlahová plocha, dokončenie určitých etáp);
- vstupných parametrov (napríklad na základe vynaložených nákladov);
- času ktorý v danom období už uplynul.

Ďalším, z hľadiska IFRS novým aspektom je, že výnosy z bežnej činnosti plynúce zo zmlúv so zákazníkmi je možné vykázat iba vtedy, ak je možné spoľahlivo stanoviť transakčnú cenu, pričom táto cena sa dá (pravdepodobne) spoľahlivo stanoviť ak má účtovná jednotka už nejaké skúsenosti s takýmito typmi zmlúv (alebo má prístup k údajom subjektov, ktoré tieto skúsenosti majú) a v porovnaní so súčasnou zmluvou (alebo zmluvami) nedošlo k principiálnym zmenám. Súčasne platí, že pri stanovení transakčnej ceny (a teda aj výnosov) by sa mal brať ohľad na vymožitelnosť prípadnej pohľadávky, časovú hodnotu peňazí a prípadne nepeňažné plnenia (resp. plnenia a zľavy poskytované v prospech samotného zákazníka).

Čo však ale v prípade, ak je predmetom zmluvy dodávka viacerých výrobkov (služieb) a iba časť z nich je reálne realizovaná? Riešenie podľa návrhu je možné ilustrovať na nasledujúcom príklade:

	Spoločný predmet zmluvy	Individuálna hodnota	Percentuálny podiel na súčte individuálnych hodnôt
Výrobok 1	x	100	50 %

			= 100 / 200 × 100 %
Výrobek 2	x	80	40 %
Výrobek 3	x	20	10 %
SPOLU		400	200
			100 %

V prípade, ak nebola zmluva naplnená celá, ale došlo iba k dodávke výrobku 1, potom percentulny podiel na súčte individuálnych hodnôt je 50 %. Pretože hodnota výrobkov v rámci spoločnej zmluvy je 400, vykážu sa výnosy vo výške 50 % zo 400, teda vo výške 200.

Záver

Práve uvedené spresnenia (spolu s vylepšenými pravidlami pre zverejňovanie doplňujúcich informácií) môžu prispieť k tomu, že aj na úrovni IFRS sa vykazovanie výnosov z bežnej činnosti sa dostane do rigoróznnejšej podoby. O to viac, že okrem samotných výnosov z bežnej činnosti sa návrh štandardu zaoberá aj pomerne zaujímavou otázkou aktív, ktoré sú výsledkom aktivácie nákladov súvisiacich s uvedenými výnosmi.

Abstrakt

Článok sa zaoberá možnými dosahmi navrhovaného spoločného štandardu FASB – IASB na vykazovanie výnosov z bežnej činnosti podniku. Predovšetkým, výnosy z bežnej činnosti sú oblasťou, v ktorá je najčastejšou obeťou bilančných podvodov. K dôvodom, ktoré k tomuto faktoru prispievajú patrí aj zastaranosť štandardov účtovného výkazníctva a komplexnosť nových podnikateľských transakcií. Práve tento problém by mal riešiť spoločný návrh, ktorý by mal v dohľadnej budúcnosti nahradiť účtovné štandardy IAS 11 a IAS 18, a ďalej interpretácie IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 a SIC 31.

Kľúčová slova: finančná výkonnosť, výnosy z bežnej činnosti, IFRS

Summary

The article deals with a likely impact of the proposed joint standard of FASB-IASB on the reporting of revenues of a business entity. Apparently, incurrence of fraudulent financial reporting is most frequent in accounting for revenues. Among the culprits of this situation are obsolescence of financial reporting standards and complexity of new and emerging business. Thus it is the very focus of a joint proposal, which should in a near future replace current accounting standards IAS 11, IAS 18 and furthermore interpretations IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 and SIC 31.

Key words: IFRS, Financial performance, Revenues

JEL klasifikácia: M40

Použitá literatura

- [1] ACFE: 2008 Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse. Austin : 2008.
- [2] BEASLEY, M. S. et al : Fraudulent Financial Reporting 1987 – 2007. COSO : 2010.
- [3] GOLDMANN, P. : Fraud in the Markets. Hoboken : Wiley, 2010. ISBN 978-0-470-50789-6
- [4] IASB : Revenue from Contracts with Customers. Exposure Draft ED/2010/6. IASCF : 2010.
- [5] IASB : International Financial Reporting Standards 2010. London : IASCF, 2010. ISBN 978-1-907-02660-7

Kontakt

Miloš Tumpach, doc. Ing., PhD., Katedra účetnictví a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 769, tumpach@euba.sk

Zuzana Juhászová, doc. Ing. PhD. Katedra účetnictví a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 769, juhasz@euba.sk