

Otevřené otázky novelizace účetních standardů pro vykazování výnosů[#]

David Procházka^{*}

Příspěvek reaguje na aktuální vývoj v oblasti novelizace účetních pravidel pro vykazování výnosů. IASB a FASB vydali společně v rámci Revenue Recognition Project návrh standardu *Výnosy ze smluv se zákazníky*, který významným způsobem mění aktuální účetní úpravu. Cílem příspěvku je popsat pozadí projektu zaměřeného na vykazování výnosů, vymezit základní principy navrhovaných změn a posoudit jejich silné a slabé stránky.

Pozadí Revenue Recognition Project

Výnosy obvykle tvoří největší položku účetních výkazů (FASB, 2002, s. 1). Přestože v rámci amerických všeobecně uznávaných účetních zásad lze nalézt velké množství předpisů (Sondhi, 2006, s. 102) upravujících oblast výnosů, existuje mnoho problémů, pro něž nebylo dosud nalezeno vhodné účetní řešení. Složitost podnikatelského prostředí ztěžuje rozhodování, kdy výnos uznat a v jaké výši. Výzkumy (SEC, 2003, s. 6) ukazují, že chyby v uznání výnosů jsou nejčastější „nesrovnalostí“ v účetních výkazech.

Tab. 1: Chyby v účetních výkazech sestavovaných podle US GAAP

Druh chyby v účetních výkazech	Počet výskytů
Uznání výnosů	126
Uznání nákladů	101
Komentáře managementu	43
Zobrazení podnikových kombinací	23
Vykazování informací o spřízněných stranách	23
Nepeněžní transakce a „round-trip“ transakce	19
Zahraniční platby	6
Mimobilanční financování	3

Zdroj dat: SEC, 2003, s. 6.

Komplikace se zajištěním podkladů pro zveřejnění informací o výnosech se běžně vyskytují u většiny účetních jednotek. Např. výzkum z roku 2007 zpracovaný speciálním serverem (AFS Financial Solutions, 2007, s. 2-4) uvádí, že:

- 57 % veřejně obchodovaných společností používajících US GAAP není schopno připravit finální údaje o výnosech do konce měsíční závěrky,

[#] Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů projektu Grantové agentury ČR „Analýza účetních pravidel pro vykazování zisku – nové přístupy ve světě a možnosti jejich aplikace v České republice“ (registrační číslo GA 402/09/P523).

^{*} Ing. David Procházka, Ph.D. – odborný asistent; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze; <prochazd@vse.cz>.

- zpoždění (až o 3 týdny) jsou převážně způsobena rostoucí složitostí ekonomických transakcí a nedostupností potřebných informací v požadovaném čase,
- nástroje vnitřní kontroly se nejobtížněji zavádějí právě v oblasti řízení smluv a z toho vyplývajícího vykazování výnosů,
- určení výše výnosů není prováděno přímo v účetním systému, nýbrž se často používají samostatné systémy, pomocné tabulky, apod.

Vzhledem k významnosti této části výkaznictví nejsou problémy, s kterými se účetní jednotky, tvůrci standardů i uživatelé potýkají, triviální. Výnosy jsou stěžejním ukazatelem, pomocí kterého externí uživatelé účetních informací vyhodnocují výkonnost účetních jednotek. Účetní standardy upravující uznání, ocenění a vykázání výnosů byly zpracovány v některých případech již před více než 25 lety, nereflktují současnou podnikatelskou realitu a mezi tvůrci standardů, účetními jednotkami, uživateli a ostatními zúčastněnými panuje shoda ohledně nutnosti pravidla zlepšit. Kromě zastaralosti standardů je komplikací i to, že americké všeobecně uznávané účetní principy (US GAAP) a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) se odlišují u účetního zobrazení určitého typu transakcí.

Vyhlášky konceptů finančního účetnictví (SFAC) č. 5 a č. 6, které vymezují základní principy a koncepce účetního výkaznictví v rámci US GAAP, nejsou vzájemně zcela slučitelné. Při vykazování výnosů účetními jednotkami mohou nastat situace, že aplikační kritéria uvedená v SFAC č. 5 (tj. realizovanost či realizovatelnost a zaslouženost výnosu) potlačují a nahrazují definice prvků uvedené v SFAC č. 6. Kromě koncepčních vyhlášek existuje i velké množství odvětvově specializovaných standardů s detailními požadavky na vykázání, přičemž v některých případech se zobrazení ekonomicky podobných transakcí významně odlišuje mezi odvětvími.

IFRS pracují spíše s obecněji vymezenými postupy pro vykázání výnosů, jejichž aplikace ve složitějších výnosových transakcích je obtížná. Koncepční rámec IASB definuje výnosy na bázi zachování kapitálu. Naopak aplikační požadavky IAS 18 *Výnosy* směřují k posouzení okolností, které nasvědčují o vzniku kritické události ve výdělečném procesu vedoucí k uznání výnosu – tzv. transakční přístup (Belkaoui, 2004). Pojetí IAS 18 tedy do jisté míry odporuje definici výnosu, která pracuje se změnou aktiv či dluhů. Kritérium dokončení výdělečného procesu může způsobit, že jsou v rozvaze vykázány položky nevyhovující definici aktiva či dluhu.

Z výše uvedených důvodů pracují oba výbory na projektu, jehož výstupem by měl být společný standard pro vykazování výnosů. Cíl projektu se má uskutečnit v dílčích krocích, tj.:

- odstranit nekonzistenci a slabiny v existujících standardech pro vykazování výnosů,
- vytvořit koherentní koncepční rámec, který bude nápomocný při řešení budoucích problémů v dané oblasti,
- zlepšit srovnatelnost účetních informací o výnosech mezi účetními jednotkami, odvětvími, jurisdikcemi a kapitálovými trhy,
- ulehčit proces přípravy účetní závěrky zjednodušením a omezením požadavků na výkaznictví, které musí účetní jednotky splnit.

Základní principy návrhu standardu Výnosy ze smluv se zákazníky

Práce obou výborů byla formalizovaná návrhem standardu *Výnosy ze smluv se zákazníky*, který byl vydán v červnu 2010 a jehož připomínkové období skončilo 22. října 2010. Návrh specifikuje základní principy, které účetní jednotka musí aplikovat při přípravě výkazů, které poskytnou užitečné informace o částce, načasování a nejistotě výnosů a současně i peněžních

toků vyplývajících ze smluv, na základě kterých účetní jednotka dodává výrobky nebo služby zákazníkům. Klíčovým principem standardu je požadavek, aby účetní jednotky uznaly výnos při převodu výrobků nebo služeb na zákazníky v částce, která odráží výši protihodnoty získané anebo požadované výměnou za dodané výrobky či služby.

Klíčový princip se skládá z několika dílčích požadavků:

- identifikace smlouvy se zákazníkem,
- identifikace samostatných závazků dodat obsažených ve smlouvě,
- určení transakční (smluvní) ceny,
- alokace transakční ceny na jednotlivé samostatné závazky dodat,
- uznání výnosu v okamžiku, kdy účetní jednotka splní každý závazek dodat.

Protože s uznáním výnosu je nevyhnutelně spojené i uznání nákladů (matching principle), návrh standardu vymezuje též postup, zda náklady spojené se zákaznickou smlouvou kapitalizovat či zahrnout do výsledku hospodaření.

Identifikace smlouvy se zákazníkem

Ve většině případů účetní jednotka bude aplikovat požadavky standardu na jednotlivé smlouvy se zákazníky. V některých případech ovšem budou muset účetní jednotky sloučit dvě či více smluv, příp. rozčlenit jednu smlouvu na dílčí složky, jestliže takové sloučení, resp. rozčlenění lépe vystihuje ekonomickou realitu. Smlouvou se dle návrhu standardu rozumí ujednání mezi dvěma či více stranami, které vytváří vynutitelná práva a závazky smluvních stran.

Identifikace samostatných závazků dodat obsažených ve smlouvě

Závazek dodat je smluvní, vynutitelný slib účetní jednotky převést na zákazníka výrobky či služby. Jestliže účetní jednotka přislíbí převést více než jeden výrobek či jednu službu, považuje se každý výrobek či služba za samostatný závazek dodat za předpokladu, že se daný výrobek či služba odlišuje od ostatních.

Výrobek či služba jsou odlišné, jestliže:

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

Určení transakční ceny

Transakční cena je částka protihodnoty, kterou účetní jednotka obdržela či očekává, že obdrží od zákazníka výměnou za dodané výrobky či 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:

- dobytnost pohledávek,
- časovou hodnotu peněz,

- nepeněžní úhrady protihodnoty,
- částky placené zákazníkovi.

Alokace transakční ceny na jednotlivé samostatné závazky dodat

Obsahuje-li smlouva se zákazníky více samostatných závazků dodat, je nutné transakční cenu alokovat na jednotlivé závazky dodat. Návrh standardu požaduje rozdělení smluvní ceny na jednotlivé závazky dodat na bázi relativních samostatných prodejních cen jednotlivých dílčích výrobků nebo služeb, které jsou předmětem dodání. Není-li samostatná prodejní cena přímo zjištělná, účetní jednotka ji musí odhadnout.

Uznání výnosu při splnění závazku dodat

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

Sporné otázky v návrhu standardu Výnosy ze smluv se zákazníky

Významnost projektu lze doložit i počtem komentářů, které IASB a FASB obdržely k návrhu nového standardu. Celkem 986 připomínkových dopisů (FASB, 2011, s. 1) bylo zasláno k posouzení, přičemž respondenti pocházejí z řad připravovatelů účetních závěrek, auditorů, akademiků, profesních organizací, národních tvůrců standardů, regulátorů, atd. Připomínky se týkaly mnoha oblastí, zejména pak:

- uznání výnosu, a to konkrétně:
 - identifikace smlouvy se zákazníkem,
 - identifikace samostatných závazků dodat,
 - kontroly nad aktivem,
- ocenění výnosu, a to konkrétně:
 - odhadu smluvní ceny včetně zahrnutí rizikovosti zákazníka a časové hodnoty peněz,
 - alokace smluvní ceny na jednotlivé závazky dodat,
- nevýhodných smluv, smluvních nákladů, aj.

V následující části příspěvku budou analyzována sporná řešení uvedená v návrhu standardu. Východiskem hodnocení bude připomínkový dopis zaslaný autorem tohoto příspěvku (Procházka, 2010) a dále souhrn všech připomínkových dopisů k návrhu standardu, které obdržely od respondentů výbory (FASB, 2011).

Návrh standardu – sekce Působnost standardu

Odstavec 7

Návrh standardu uvádí, že smlouva se zákazníkem může být částečně v působnosti navrhovaného standardu a částečně v působnosti jiných standardů. Pokud ostatní standardy upravují účetní řešení, má toto přednost před řešením v navrhovaném standardu.

Toto ustanovení může vést k nekonzistenci účetního postupu při identifikaci a oceňování jednotlivých závazků dodat, jejichž splnění je podmínkou pro vykázání výnosu. Případný mixází použitých pro ocenění může zmást uživatele a zhoršit užitečnost účetních výkazů (nekonzistence ocenění závazků i výnosů).

Návrh standardu – sekce Uznání výnosu

Odstavec 16

Po rozdělení smlouvy se zákazníkem na jednotlivé závazky dodat účetní jednotka ocenění tyto závazky alokovanou částkou přijaté či nárokové protihodnoty, a to na základě samostatných prodejních cen zboží a služeb identifikovaných v rámci smlouvy.

Alokace smluvní ceny na jednotlivé závazky dodat je pravděpodobně nejkontroverznější část projektu.¹ Prvotní představy se uchylovaly k ocenění jednotlivých složek výnosové transakce reálnou hodnotou (fair value). Tento přístup odpovídá proklamované snaze obou výborů směřovat účetní výkaznictví k tzv. úplnému modelu reálné hodnoty (anglicky full fair-value accounting). Ocenění jednotlivých složek výnosu fair value je z koncepčního hlediska nejčistším řešením, neboť zabezpečuje konzistenci ocenění položek výsledovky s odpovídajícími položkami čistých aktiv v rozvaze. Zásadní slabinou tohoto přístupu je, že umožňuje vykázání (části) výnosu již v okamžiku uzavření smlouvy se zákazníkem, aniž by účetní jednotka poskytla zákazníkovi jakékoliv plnění. Tento, byť koncepčně odůvodnitelný a v současném účetním paradigmatu jediný správný, postup znamená natolik závažný odklon od zásady opatrnosti, že byl postupem času zavrhnut a byla upřednostněna alokační technika, která předčasné vykázání výnosu v okamžiku uzavření smlouvy vylučuje.

Preference opatrnosti ovšem nevyhnutelně povede k nekonzistentnímu oceňování smluv. Zatímco závazky dodat ze smluv, které obsahují pouze jeden závazek dodat, se budou oceňovat smluvní cenou, tak závazky dodat ze smluv, které obsahují více takových závazků, se budou oceňovat relativní samostatnou prodejní cenou. Ocenění závazků dodat vzniklých v ekonomicky naprosto stejných transakcích a vykazovaných v rozvaze v jedné položce bude různorodé, a proto i nesrovnatelné, čímž bude ohrožena schopnost vyhodnotit finanční situaci účetní jednotky adekvátním způsobem. Přičteme-li k tomu fakt, že relativní samostatná prodejní cena je ocenění, které ve skutečnosti nemusí vůbec existovat, jedná se o poměrně zásadní koncepční nedostatek, který ohrožuje splnění cílů projektu.

Návrh standardu – sekce Ocenění výnosu

Odstavec 35

Výnos se ocení pravděpodobnou částkou, kterou jednotka očekává, že obdrží výměnou za převedené zboží a poskytnuté služby.

Ocenění výnosu s odkazem na pravděpodobnost, s jakou účetní jednotka očekává inkaso protihodnoty za poskytnuté výkony, odpovídá ekonomickým principům. Nicméně explicitní

¹ Neshody mezi oběma výbory i jednotlivými členy jsou hlavním důvodem zpoždění prací na projektu. Původní termín dokončení projektu (rok 2005) byl několikrát odložen. Z uvedeného důvodu a vzhledem k vysokému počtu nesouhlasných připomínkových dopisů se výbory rozhodly o přepracování návrhu standardu, který by měl být vydán do konce roku 2011. I přes avizovanou revizi nelze očekávat výrazné odchylky od původního návrhu a navrhovaný koncepční přístup zůstane zachován (pravděpodobně s výjimkou Problému č. 2 v odstavci 43 – viz dále). Změny standardu se spíše budou týkat praktických implementačních souvislostí.

zohlednění pravděpodobnosti úhrady již v okamžiku prvotního ocenění výnosu znásobí v současnosti již značně vysokou chybovost při vykazování částek výnosů.

Odstavec 43 – Problém č. 1

Inkasovatelnost protihodnoty se váže na úvěrové riziko zákazníka, tj. jeho schopnost uhradit dohodnutou protihodnotu.

Návrh standardu implicitně předpokládá individuální posouzení úvěrového rizika každého zákazníka. To pochopitelně v praxi může vyvolat značné potíže, zejména u nových zákazníků, resp. u zákazníků, o kterých účetní jednotka nemá dostatek potřebných informací. Taktéž i následné prokazování správnosti odhadu úvěrového rizika je pochybné. Navrhovaný postup přináší z mého pohledu horší řešení než současná nejlepší praxe. Výbory by měly umožnit, aby se odhady inkasovatelnosti úhrad od zákazníků mohly činit hromadně za využití „zákona velkých čísel“ a se zohledněním specifických faktorů jednotlivých zákazníků, resp. jejich skupin (např. dle jejich velikosti, objemu nákupů, historické platební morálce, atd.).

Odstavec 43 – Problém č. 2

Případné změny v hodnocení úvěrového rizika zákazníka v obdobích po prvotním uznání výnosu se vykážou jako ostatní výnosy či jako náklad, ale nikoliv jako úprava výnosů (z hlavní činnosti).

Podle mého názoru se jedná o největší defekt v navrhovaném znění nového standardu. Ocenění výnosu na bázi pravděpodobné úhrady od zákazníka (viz Odstavec 35) bude nevyhnutelně produkovat nepřesnosti a chyby (ať již nezamýšlené či úmyslné). Jestliže budoucí dopady změn úvěrového rizika zákazníka a jeho schopnosti dostat svým závazkům vůči účetní jednotce se zachytí mimo položku výnosů, v které byla prvotně odměna za prodané zboží a poskytnuté služby vykázána, bude účetním jednotkám umožněno řídit výši výnosů v rozsahu, který uživatelé nebudou schopni adekvátně posoudit. Ovšem ani při absenci záměrné manipulace není navrhované řešení opodstatněné, neboť dochází ke zkreslení částky výnosu v prvním období a k následnému zkreslení nákladů (příp. ostatních výnosů) v obdobích dalších. Z uvedeného důvodu výnosy, hrubé marže, ziskovosti a ostatní poměrové ukazatele nebudou odpovídat skutečnosti a budou nesrovnatelné jak v čase, tak v prostoru. Navíc může dojít k určitému „úniku výnosů“ (FASB, 2011, s. 23) v případech, kdy účetní jednotka při prvotním uznání výnosu podhodnotí jeho výši a v pozdějším období skutečně obdržená chybějící část bude vykázána v ostatních provozních výnosech.

Všechny okolnosti, které ovlivňují výši a inkasovatelnost protihodnoty ze smlouvy se zákazníky, by proto měly být zahrnuty pod položku výnosů (z hlavní činnosti). Při hodnocení úvěrového rizika zákazníka musí účetní jednotka odhadnout budoucí podmínky, které ovlivní zákaznickovu schopnost uhradit závazek vůči jednotce. Jakékoliv budoucí změny původně odhadnutých parametrů jsou v kontextu IFRS i US GAAP změnou v účetním odhadu, a proto by měl být zohledněn a vykázán v položce, které se týká.

V této souvislosti je velmi překvapivé, že si výbory neuvědomily, že navržený účetní postup je v rozporu s aktuálním zněním jiných standardů, u kterých se o žádné změně neuvažuje. I tato skutečnost poukazuje na fakt, že oblast vykazování výnosů je vysoce komplexní záležitostí přesahující do mnoha dalších sfér účetního výkaznictví, přičemž ne všechny aspekty účetního zobrazení výdělečného procesu jsou zřejmé na první pohled.

Odstavec 52

V některých případech účetní jednotka bude muset odhadovat samostatnou prodejní cenu pro ocenění jednotlivých závazků dodat, a to v případech kdy neprodává některé výkony samostatně. Při odhadu může použít buď metodu „očekávané vlastní náklady plus marže“, anebo metodu „upravené tržní ceny“.

Metoda náklady plus marže nevyhnutelně povede k vykázání výnosů v částkách, které budou zohledňovat specifické podmínky (zejména nákladové) dané účetní jednotky. Postup určení ceny „zdola-nahoru“ neodpovídá principům cenotvorby v tržním prostředí. Cena nebývá utvářena přírůžkou k nákladům, nýbrž je předmětem vyjednávání mezi kupujícím a prodávajícím (v méně či více formalizované podobě), kdy prodávající si testuje, zda vyjednávaná cena pokrývá jeho náklady či nikoliv. Jakákoliv nákladová výhoda oproti ostatním prodejům by se neměla projevovat přes výnosy, k čemuž směřuje metoda náklady plus marže, ale právě v nákladech. Proto by účetní jednotky v případech, kdy je nutné samostatnou prodejní cenu odhadnout, měly vycházet z konkurenčních cen srovnatelných produktů, nikoliv z vlastních nákladových podmínek. Jenom tak budou uživatelé schopni odhalit skutečnost ziskovosti a relativní marže jednotlivých produktů u různých jednotek.

Závěr

Návrh nového standardu pro vykazování výnosů v rámci IFRS a US GAAP je předzvěstí významných změn v účetním zobrazení výkonnosti a výdělečné schopnosti podniků. Případné přijetí návrhu standardu v současné podobě bude znamenat nutnost zásahů do účetních systémů účetních jednotek. Ve většině případů se bude jednat o zanedbatelné změny, v některých situacích může být dopad ovšem velmi významný. Hlavní odlišnosti od současné praxe jsou následující:

- výnos je vykázán jenom při převodu výrobku či služby (průběžné uznání výnosů u dlouhodobých smluv bude možné pouze, pokud zákazník získává průběžně kontrolu nad zhotovovaným aktivem),
- na rozdíl od současných standardů bude brán při prvotním ocenění výnosu zřetel na zákazníkovo úvěrové riziko; předpokládaná dobytost pohledávky bude zohledněna přímo v částce výnosu, nikoliv v jeho uznání,
- ocenění výnosu na bázi samostatných prodejních cen jednotlivých závazků dodat bude vyžadovat užití odhadů ve vyšší míře než doposud,
- požadavky na zveřejnění dodatečných informací v příloze se výrazně zpřísní.

I přes určité sporné otázky (viz tento příspěvek, příp. Mejzlík, 2010) je navrhovaná novelizace účetních pravidel pro vykazování výnosů významným posunem vpřed. Nově aplikované principy jsou v mnohém odlišné od současných pravidel. Za jednoznačné pozitivum lze považovat fakt, že návrh standardu vymezuje principy pro uznání výnosů na velmi obecné bázi. Bude tak zajištěna konsistence účetních metod a srovnatelnost účetních závěrek různých podniků. Na druhé straně může přílišná obecnost principů obsažených v návrhu standardu zpočátku způsobovat komplikace při jejich praktické implementaci.

Lze předpokládat, že účetní jednotky budou muset vynaložit zvýšené náklady (zejména na počáteční školení zaměstnanců, příp. nastavení účetních systémů), aby účetní závěrky podávaly informace o výnosech tak, jak požaduje návrh standardu. Vzhledem k tomu, že prodeje jsou hlavním smyslem existence podniků, je nutné i jejich účetnímu zobrazení věnovat náležitou pozornost. Přípravované změny v aktuálním znění mezinárodně

uznávaných standardů účetního výkaznictví budou mít nezanedbatelný dopad i do české účetní praxe, neboť téměř 40 % českých podniků je pod zahraniční kontrolou. Většina těchto podniků musí připravovat vedle účetních závěrek dle české legislativy i závěrky v souladu s IFRS pro mateřské společnosti. Lze proto doporučit, aby se dotčené podniky začaly věnovat analýze možných změn a rizik přechodu na nová účetní pravidla pro vykazování výnosů v dostatečném předstihu.

Literatura

- [1] AFS Financial Solutions (2007): *Best Practices in Revenue Recognition*. [on-line], Canton, AFS Financial Solutions, c2007, [cit. 6. 8. 2011],
<http://members.revenuerecognition.com/mk/auth?_EI=xHBcxh262ci3zSzAHaTeLm&_ml_charset=UTF-8>
- [2] Belkaoui, A. R. (2004): *Accounting Theory*. London, Thomson, 2004.
- [3] FASB (2002): *Proposal for a New Agenda Project – Issues Related to the Recognition of Revenues and Liabilities*. [on-line], Norwalk, Financial Accounting Standards Board, c2011, [cit. 6. 8. 2011], <http://www.fasb.org/project/revenue_recognition.shtml>
- [4] FASB (2011): *Revenue Recognition (Topic 605): Revenue from Contracts with Customers. Comment Letter Summary*. [on-line], Norwalk, Financial Accounting Standards Board, c2011, [cit. 6. 8. 2011],
<http://www.fasb.org/project/revenue_recognition.shtml>
- [5] IASB (2010): *Exposure Draft ED/2010/06 – Revenue from Contracts with Customers*. London, International Accounting Standards Board, 2010.
- [6] Mejzlík, L. (2010): *Návrh standardu „Výnosy ze smluv se zákazníky”*. In: Hora, M. – Vašková, M. (eds.): *Účetnictví v procesu světové harmonizace*. Praha, Oeconomica, 2010.
- [7] Procházka, D. (2011): *Exposure Draft – Revenue from Contracts with Customers: Comment Letter*. [on-line], Norwalk, Financial Accounting Standards Board, c2011, [cit. 6. 8. 2011],
<<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175821634113&blobheader=application%2Fpdf>>.
- [8] SEC (2003): *Report Pursuant to Section 704 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002*. [on-line], Washington, D. C., U. S. Security Exchange Commission, c2003, [cit. 6. 8. 2011],
<<http://www.sec.gov/news/studies/sox704report.pdf>>
- [9] Sondhi, A. C. – Scott, A. T. (2006): *Revenue Recognition Guide*. Chicago, CCH, 2006.

Otevřené otázky novelizace účetních standardů pro vykazování výnosů

David Procházka

ABSTRAKT

Příspěvek reaguje na aktuální vývoj v oblasti novelizace účetních pravidel pro vykazování výnosů v rámci IFRS a US GAAP. IASB a FASB vydaly společně v rámci Revenue Recognition Project návrh standardu *Výnosy ze smluv se zákazníky*, který významným způsobem mění aktuální účetní úpravu. Cílem příspěvku je popsat pozadí projektu zaměřeného na vykazování výnosů, vymezit základní principy navrhovaných změn a posoudit jejich silné a slabé stránky.

Klíčová slova: Výnosy; Revenue Recognition Project; IFRS; US GAAP.

Proposals of a New Standard for Revenue Recognition: Open Issues

ABSTRACT

The paper reacts to the present development in the field of revenue recognition under IFRS and US GAAP. IASB and FASB published an Exposure Draft *Revenue from Contracts with Customers* under joint Revenue Recognition Project. The Draft introduces a new guidance on revenue recognition, which may significantly alter current accounting practice. The paper focuses on the project's background, main newly proposed principles for revenue recognition and their possible advantages and disadvantages.

Key words: Revenue; Revenue Recognition Project; IFRS; US GAAP.

JEL classification: M41.