

Výnosy ze smluv se zákazníky[#]

*Dana Dvořáková**

Úvod

Mezinárodní standard účetního výkaznictví IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky byl vydán v květnu roku 2014 a v platnost vstoupí 1. 1. 2018. Nový standard vznikl z potřeby sjednocení přístupů k vykazování výnosů a to nejen napříč Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS), ale i mezi IFRS a US GAAP (US Generally Accepted Accounting Principles), vznikl jako společný projekt IASB (International Accounting Standards Board – Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů) a FASB (Financial Accounting Standards Board – Výbor pro tvorbu US GAAP).

FASB zdůvodňuje potřebu sjednocení přístupů k rozpoznání výnosů (revenues) následovně. Předchozí požadavky na uznání výnosů v US GAAP se lišily od požadavků v IFRS. Předchozí přístup k uznání výnosů dle US GAAP zahrnoval mnoho požadavků pro uznání výnosů v jednotlivých odvětvích a u jednotlivých typů transakcí, které někdy vedly k různému účetnímu zobrazení ekonomicky podobných transakcí. Naopak IFRS poskytovaly pouze omezená pravidla rozpoznání výnosů a v důsledku toho mohly být dva hlavní standardy zabývající se rozpoznáním výnosů (IAS 18 Výnosy – Revenues a IAS 11 Smlouvy o zhotovení – Construction Contracts) různě aplikovány na komplexní transakce (viz FASB, 2014, s. 1).

V rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS 15 nahradí nově vzniklý IFRS 15 standard IAS 11 Smlouvy o zhotovení (Construction Contracts), standard IAS 18 Výnosy (Revenues) a dále pak související interpretace IFRIC 13, 15, 18 a SIC 31.

Cílem tohoto článku je komparace přístupů k rozpoznání, ocenění a vykázání výnosů ze smluv se zákazníky v současně platných standardech s přístupem uplatněným v rámci IFRS 15 a zhodnocení přínosů, ale i rizik, které IFRS 15 přináší.

Jednou z příčin vzniku IFRS 15 je nekonzistentnost stávajících standardů, které problematiku rozpoznání a vykázání výnosů upravují.

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory IP100040.

^{*} Doc. Ing. Dana Dvořáková, Ph.D. – docentka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <ddvorak@vse.cz>.

Proklamovaným cílem společného projektu IASB a FASB bylo sjednotit pravidla pro vykazování výnosů v obou nejvýznamnějších systémech účetního výkaznictví, odstranit nekonzistence pro vykazování výnosů v jednotlivých odvětvích, doplnit nedostatečně podchycené oblasti a především reagovat na aktuální vývoj podnikatelského prostředí, které se za posledních 20 let vyznačuje komplexními řešeními zákaznických potřeb. Reálně to znamená, že prodejní transakce obsahuje mnoho dílčích předmětů plnění, přičemž mnohdy ani dodávající účetní jednotka neví, co přesně zákazníkovi prodává. Je zřejmé, že identifikace okamžiku (resp. série okamžiků), kdy vzniká výnos, a současně určení jeho výše, není lehkou záležitostí ani pro účetní jednotky, ani pro tvůrce účetních předpisů, kteří musejí podchytit veškeré možné situace na obecné úrovni. Objektivní obtížnost a ambiciózní cíle se projeví v extrémně dlouhé době trvání projektu. Od jeho zahájení uplynulo do vydání konečné verze nového standardu 12 let (viz Procházka, 2014, s. 13).

IFRS (před vznikem IFRS 15) pracují spíše s obecněji vymezenými postupy pro vykazování výnosů, jejichž aplikace ve složitějších výnosových transakcích je obtížná. Konceptní 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. 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 (viz Procházka, 2011, s. 44).

Obecně lze k rozpoznání výnosů přistoupit na základě tzv. transakčního přístupu (například viz Belkaoui, 2004), či konzistentně s definicemi aktiv a závazků (asset/liability approach – například viz Deegan a Unermann, 2006). Zatímco transakční přístup je využíván v IAS 18, Konceptní rámec IFRS a v něm uvedená definice výnosů je založena na definicích aktiv a závazků.

IAS 18 upravuje, mimo jiné, problematiku vykazování výnosů z poskytování služeb. Poskytování služeb může být kontinuálním procesem, kdy je dohodnutá služba postupně zákazníkovi předávána, ekonomicky obdobnou problematiku řeší však i standard IAS 11 upravující účetní zachycení smluv o zhotovení, které mají obvykle rovněž dlouhodobý charakter a jsou postupně plněny. V obou případech je třeba řešit problém vykázání výkonnosti účetní jednotky v obdobích, kdy postupně plní povinnosti spojené s poskytováním služby či zhotovováním díla sjednaného ve smlouvě. Teoreticky je možné využít dvou přístupů: metodu splnění smlouvy a metodu procenta dokončení (viz Hughes aj. 2005, s. 105). Pokud účetní jednotka využije metodu splnění smlouvy, rozpozná výnosy a jim odpovídající náklady až v období, kdy je smlouva kompletně splněna. Při využití metody procenta dokončení jsou výnosy a související náklady rozpoznávány postupně, proporcionálně stupni dokončení smlouvy.

Jak standard IAS 11 tak standard IAS 18 umožňuje, za splnění určitých podmínek, dekompozici celkového výnosu ze sjednané smlouvy do účetních období, kdy je postupně plněna, tedy užití metody procenta dokončení, liší se však stanovením základních podmínek pro uplatnění této metody. IAS 18 stanovuje jako nutnou podmínku pro rozpoznání výnosů převod rizik souvisejících s dodávaným aktivem či službou na zákazníka, IAS 11 ovšem splnění principu předání rizik souvisejících s postupným předáváním aktiv vznikajících na základě smlouvy na zákazníka nevyžaduje.

Dalším problémem je existence smluv zahrnujících několik samostatných plnění (tzv. vícesložkových smluv), které nejsou, podle tvůrců standardu IFRS 15, dostatečně podrobně rozpracovány ani v IAS 18 ani v IAS 11. V této souvislosti je ovšem třeba konstatovat, že IAS 11 se touto problematikou zabývá v souvislosti s požadavky na desagraci smlouvy o zhotovení na části, které mají odlišný charakter a zejména časový rozvrh plnění (viz IASB, 2013: IAS 11 odst. 8).

Cílem nové úpravy je odstranění stávajících nekonzistentností při rozpoznávání výnosů a zvýšení srovnatelnosti výnosů vykázaných jednotlivými účetními jednotkami. Standard a dodatky ke standardu mají také poskytnout důkladnější rozpracované postupy, které účetním jednotkám usnadní jeho aplikaci. Zároveň se shodou na jednotných principech odstraní i difference mezi IFRS a US GAAP.

Východiska IFRS 15

Standard IFRS 15 upravuje rozpoznání a vykázání výnosů vznikajících na základě dodavatelsko-odběratelských vztahů, tedy v rámci běžného podnikání, kde výnosy vznikají jako důsledek, opakovaných aktivit a činností účetní jednotky. Proces od uzavření smlouvy na dodání služby, zboží či výrobku zákazníkovi až k okamžiku, kdy účetní jednotka rozpozná výnos je založen na pěti krocích.

Prvním krokem je identifikace smlouvy (či smluv) se zákazníkem, která dvěma či více zúčastněným stranám dodavatelsko-odběratelského vztahu přináší konkrétní práva a povinnosti týkající se dovozu zboží, výrobků či služeb. Druhým krokem je identifikace jednotlivých povinností, které ze smlouvy vyplývají, třetím krokem je určení ceny vyplývající ze smlouvy – tzv. transakční ceny. Ve čtvrtém kroku je transakční cena plynoucí ze smlouvy alokována na jednotlivé povinnosti, které na základě smlouvy vznikají. Na základě těchto čtyř kroků potom může v pátém kroku dojít k rozpoznání výnosů v okamžiku, kdy účetní jednotka splní každou jednotlivě identifikovanou, ze smlouvy vyplývající povinnost.

Pravidla rozpoznání výnosů stanovená v IFRS 15 pro rozpoznání výnosů se nevztahují na oblast leasingů, kde je rozpoznání upraveno samostatným

standardem IAS 17, na pojistné smlouvy upravené v IFRS 4, na oblast finančních nástrojů a jiných smluvních práv, které jsou upraveny v IFRS 9, 10, 11, a v IAS 27 a 28. IFRS 15 se rovněž nevztahuje na situaci, kdy dochází k nepeněžní směně statků či služeb mezi účetními jednotkami podnikajícími ve stejné branži a které nepeněžní směnu, například výrobků, provádí za účelem co nejefektivnějšího uspokojení zákazníků. Motivem směny může být například úspora přepravních nákladů za zboží či včasné splnění objednávky odběratele.

Identifikace smlouvy

Nezbytnou podmínkou pro rozpoznání výnosů je identifikace smlouvy, na základě které výnos jednorázově vznikne naplněním ve smlouvě stanovené povinnosti (či povinností) účetní jednotky, či na základě které bude výnos postupně rozpoznáván. Ve standardu jsou důkladně specifikovány podmínky, které musí smlouva se zákazníkem splňovat. V závislosti na různorodosti obchodních praktik a zvyklostí i na předmětu a způsobu uskutečnění obchodu není standardem vyžadována písemná forma smlouvy, důležitá je však její právní vymahatelnost. Ve smlouvě, která je podkladem pro budoucí rozpoznání výnosů, musí být určena práva a povinnosti týkající se předání zboží, výrobků či služeb a platební podmínky. Smlouva může být základem k rozpoznání výnosu, pokud má komerční povahu (viz IASB, 2014; IFRS 15 odst. 9), definice komerční povahy byla doposud ve standardech užívána v souvislosti s účetním zachycením směny, a pokud je pravděpodobné, že zákazník bude schopen uhradit ve smlouvě stanovenou částku. Další podmínkou je, že ani jedna ze stran nemá jednostranné právo bez dalších sankcí odstoupit od smlouvy, u které ještě nenastalo žádné plnění.

Důležitou otázkou, která determinuje budoucí rozpoznání výnosů, je agregace, případně desagregace, smluv. Správné určení „celku“, který bude v účetnictví samostatně evidován, je nezbytnou podmínkou správného rozpoznání výnosů. Rozhodující je vždy ekonomický obsah a souvislosti či naopak odlišnosti smluv. IAS 11 se touto problematikou zabýval spíše okrajově, agregace obdobných smluv s jedním zákazníkem zde byla chápána jako fakultativní možnost, naopak správná desagregace smlouvy, zejména v případě, kdy se komplexní smlouva týkala činností s výrazně se lišícím horizontem finálního dokončení a tedy i výrazně odlišným stupněm rozpracování v průběhu dokončování díla, byla však nezbytnou podmínkou správného ocenění hodnoty smlouvy o zhotovení a jejího vykázání. IAS 18 se problematikou agregace a desagregace smluv nezabýval.

Standard IFRS 15 upravuje, vzhledem k odlišnému dalšímu postupu při rozpoznání výnosů, problematiku agregace a desagregace smluv odlišně, než IAS 11. IFRS 15 stanovuje podmínky spojování smluv uzavřených s jedním zákazníkem a způsob zachycení dodatečných změn ve smlouvách, ve kterých se jedná o navýšení objemu dodávek.

IFRS 15 vyžaduje, aby účetní jednotka agregovala smlouvy, které v přibližně stejném období uzavřela s jedním zákazníkem, pokud se týkají realizace jednoho obchodního záměru, nebo pokud cena, která bude dle jednotlivých smluv sjednána, závisí na ceně či objemu plnění v ostatních kontraktech. K agregaci smluv vůči jednomu zákazníkovi, které jsou uzavřeny v přibližně stejném čase, dochází rovněž v případě, že se smlouvy vztahují k plnění jednoho typu dodávek, jinými slovy přinášejí stejný typ povinnosti – viz dále. Z uvedených požadavků standardu je patrné, že vyžaduje spojení formálně samostatných smluv, který mají ekonomické souvislosti.

Změny smluv

V praxi nastávají změny smluv, které mohou mít různou podobu a obsah. Obecnou podmínkou rozpoznání změny ve smlouvě je její vymahatelnost. Pokud zároveň s věcnou změnou obsahu smlouvy nebyla sjednána odpovídající změna ceny, je třeba, aby změnu ceny účetní jednotka odhadla.

Standard se také zabývá podmínkami, za kterých je nutno změnu smlouvy klasifikovat jako novou smlouvu a samostatně oceňovat a rozpoznávat výnosy na jejím podkladě vznikající a kdy se naopak mohou stát změny smlouvy součástí původní smlouvy. Změnu ve smlouvě je třeba zachytit jako novou smlouvu, pokud se rozsah kontraktu zvyšuje o dodatečné dodávky zboží, výrobků či služeb, které se liší od dodávek v původní smlouvě a zároveň ceny těchto dodatečných dodávek, nejsou nijak ovlivněny existencí původního kontraktu (například není poskytnuto žádné cenové zvýhodnění). Změna smlouvy je z ekonomického pohledu v podstatě smlouvou novou.

Pokud obě výše uvedené podmínky nejsou splněny, účetní jednotka změny kontraktu jako samostatnou smlouvu nesleduje a standard upravuje zachycení změn původní smlouvy v závislosti na charakteru změn. V případě, že nově objednaná plnění mají obdobný charakter jako plnění poskytovaná na základě původního kontraktu, zachytí se dodatečné povinnosti dodávek stejně, jako by se jednalo o nesplněné části původní dodávky a o případné dodatečné změny ceny v důsledku navýšení objemu kontraktu se upraví výnosy k datu změny smlouvy. Pokud tomu tak není a navýšení smlouvy je složené z dodávek, které se odlišují od původní smlouvy, zachycuje účetní jednotka tuto situaci, jako by se jednalo o ukončení existující smlouvy a vytvoření nové smlouvy, smlouva je nadále sledována jako celek, ale hodnota očekávaného plnění smlouvy se v tomto případě skládá ze součtu hodnoty plnění vztahujícího se k nesplněným dodávkám z původní smlouvy, které ještě nebyly rozpoznány ve výnosech (tato částka je upravena o odhadnuté změny transakční ceny, které jsou vyvolány změnou smlouvy – může se jednat například o poskytnuté množstevní slevy) a z hodnoty, kterou přinese navýšení smlouvy o nový objem dodávek.

Identifikace povinností plynoucích ze smlouvy

Účetní jednotka musí při uzavření kontraktu podle IFRS 15 rozdělit kontrakt na samostatné povinnosti (jednotlivé dodávky zboží, výrobků či služeb nebo jejich balíčky), které se navzájem odlišují, případně na série dodávek odlišných zboží a statků (které následující za sebou v časovém sledu), které jsou svou podstatou stejné a mají shodný způsob předání zákazníkovi.

Dodávky zboží, výrobků nebo služeb jsou odlišné, pokud zákazníkovi přinášejí samostatně užitek (případně společně s dalšími běžně dostupnými prostředky k podnikání) a pokud je lze oddělit od dalších povinností uvedených ve smlouvě (jsou-li s ostatními dodávkami sjednanými ve smlouvě neprovázané, respektive jsou-li na ostatních dodávkách nezávislé). Každá služba nebo zboží, které je „odlišné“, představuje samostatnou povinnost plnit a splnění této povinnosti bude nutno samostatně posuzovat. A naopak pokud smlouva neobsahuje dodávky odlišného zboží či služeb přináší podniku pouze jeden typ povinnosti.

Transakční cena a její alokace na povinnosti plynoucí ze smlouvy

Určení transakční ceny

Výchozím předpokladem rozpoznání výnosů je stanovení transakční ceny – tedy celkové částky, která bude náležet dodavateli po splnění povinností plynoucích ze smlouvy. Transakční cena je částka, kterou bude účetní jednotka oprávněna získat po převedení kontroly ve smlouvě sjednaných statků a služeb na zákazníka (viz IASB 2014: IFRS 15 odst. 47). Tato částka nezahrnuje například daně a jiná plnění poskytovaná třetím stranám. Transakční cena může sjednána na buď pevnou částku, nebo variabilně, může nastat i kombinace obou uvedených variant.

Variabilní složka ceny může být závislá na poskytnutých slevách, rabatech či závazcích plynoucích z pravděpodobných refundací určitých částek zákazníkům apod. Variabilní složky ceny jsou obvykle závislé na budoucích událostech a jejich odhad může být v některých případech obtížný. Variabilní část ceny může účetní jednotka zahrnout do transakční ceny, pokud je explicitně sjednána ve smlouvě a očekává se, že nastanou podmínky pro její realizaci, nebo existuje-li mimosmluvní závazek, na základě kterého variabilní složka ceny v budoucnu vznikne (například závazek poskytnout slevu za určitých podmínek deklarovaný ve zveřejněné zákaznické politice), či pokud jsou známy k datu určení transakční ceny jiné okolnosti, které indikují, že bude variabilní složka uplatněna. Ve standardu je zdůrazněna potřeba dodržení zásady opatrnosti při odhadu variabilních složek ceny.

V případě očekávaných následných plateb zákazníkům, kteří například na základě koupě zboží dostanou kupon na slevu z následujícího nákupu, standard

požaduje snížení výnosu ze smlouvy o odhadnutou výši následné platby zákazníkům.

Porovnáme-li poměrně obsáhlý výklad podmínek stanovení transakční ceny v IFRS 15 s úpravou IAS 11 respektive IAS 18 zjistíme, že tento problém je řešen spíše v rámci standardu IAS 11, IAS 18 se této problematice příliš nevěnuje. IAS 11 rozlišuje z tohoto pohledu dva typy smluv – smlouvy s pevnou cenou a ceny typu náklady plus přírůžka. Variabilním složkám ceny a jejich anticipaci se nevěnuje ani IAS 18 ani IAS 11.

Finanční komponenta ceny

Pokud smlouva přináší zákazníkovi zároveň užitek z financování (dodavatel mu poskytuje obchodní úvěr prostřednictvím odložené splatnosti platby za předaná plnění), je třeba tyto užitky oddělit od užitků plynoucích z dodávky zboží, výrobků, či služeb, je-li finanční složka významná. Finanční složka je rozdílem mezi transakční cenou, která bude dle smlouvy uhrazena v budoucnosti a ceny, kterou by zákazník zaplatil za dodávku stejného rozsahu v hotovosti v okamžiku nákupu, její výše závisí na očekávané době mezi splněním smlouvy na straně dodavatele a platbou zákazníka a na tržní úrokové míře (tedy na časové hodnotě peněz v daných ekonomických podmínkách). Smlouva nemá finanční složku, pokud zákazník zaplatil za zboží v předstihu a uskutečnění dodávky výrobků, zboží či služeb závisí na přání zákazníka, nebo když podstatná část transakční ceny je variabilní a načasování plateb se liší v závislosti na uskutečnění či neuskutečnění určité podmínky v budoucnosti, kterou nemůže zákazník ani dodavatel ovlivnit. Standard také v odstavci 63 uvádí, že finanční komponentu není nutno oddělovat, pokud se předpokládá úhrada do jednoho roku.

Pokud je finanční složka významná, je třeba oddělit úrokový výnos, respektive úrokový náklad, od výnosů z prodeje aktiv a odděleně vykázat ve výkazu o úplném výsledku hospodaření.

Oddělení úrokového výnosu a výnosu z prodeje aktiv či služeb řeší standard IAS 18 i IAS 11 velmi stručně, rozbor problému a navazující požadavky na oddělení, respektive neoddělení, úroku uvedené v IFRS 15 jsou daleko podrobnější. Poprvé zde také v rámci IFRS zaznívá explicitně hranice jednoho roku pro potřebu promítnutí faktoru času a odúročení v běžných podmínkách transakcí se zákazníky.

Alokace transakční ceny na jednotlivé povinnosti plynoucí ze smlouvy

IFRS 15 vyžaduje alokaci transakční ceny na každé samostatně identifikované povinnosti plynoucí ze smlouvy. Velikost alokované částky odpovídá předpokládané částce, na kterou bude mít účetní jednotka podle očekávání nárok při splnění povinnosti (dodávkou zboží, výrobků či služeb).

Povinnost alokace transakční ceny na jednotlivé samostatně identifikované povinnosti plynoucí ze smlouvy je zcela novou věcí, kterou IFRS 15 přinesl. Ani IAS 11, ani IAS 18 žádný srovnatelný požadavek nevznáší. Určitou paralelu můžeme shledat snad jen v IAS 11 při řešení otázky desagregace smluv o zhotovení, která, pokud je správně provedena, může usnadnit proces postupného rozpoznávání výnosů zejména u kontraktu, které se skládají z odlišných celků, které budou mít různý časový harmonogram rozpracování a dokončení. Lze předpokládat, že vyžadovaná alokace transakční ceny na jednotlivé povinnosti plynoucí ze smlouvy, bude přínosná z hlediska zpřesnění a „zprůhlednění“ postupného rozpoznávání výnosů plynoucího ze smlouvy a povede k omezení nepřesné alokace výnosů metodou stanovení procenta dokončení. Využití metody procenta dokončení se omezí pouze na některé případy, kdy není povinnost plynoucí ze smlouvy plněna jednorázově, ale postupně (viz dále). Tento přístup sice za pracný, ale v řadě případů povede ke sjednocení způsobu rozpoznávání a vykazování výnosů a ke zvýšení spolehlivosti vykázaných výnosů.

Alokace na jednotlivé smluvní povinnosti probíhá, v souladu s požadavky IFRS 15, na základě odhadu částky, kterou by účetní jednotka obdržela, pokud by povinnost plynoucí ze smlouvy (tedy jednotlivé dodávky zboží, výrobků či služeb) splnila samostatně (stand-alone selling price). Celková transakční cena (na kterou zní smlouva) je následně rozdělena na jednotlivé povinnosti vyplývající ze smlouvy proporcionálně podle odhadnutých cen dodávek jednotlivých povinností. Při určení cen za jednotlivé povinnosti má účetní jednotka vycházet z dostupných informací o cenách, za které probíhají prodeje daných aktiv a služeb za podobných okolností a podobnému typu zákazníků. Pokud tyto informace nejsou dostupné, účetní jednotka ceny odhadne. Při odhadu musí účetní jednotka v maximální možné míře využít dostupné tržní informace.

Odhad cen dodávek lze založit:

- na tržní bázi:
 - a) průzkumem trhu – zjištěním ceny kterou by byl zákazník ochoten zaplatit za určitý výrobek, zboží či službu, nebo
 - b) odkazem na cenu obdobného aktiva (či služby), za kterou je prodáváno konkurencí,
- na základě očekávaných nákladů na splnění povinnosti, které jsou zvýšeny o marži odpovídající prodávánému statku či službě.
- na tzv. reziduálním přístupu, který spočívá v tom, že samostatně dostupné ceny aktiv a služeb jsou odečteny od celkové transakční ceny a reziduální hodnota je rozdělena mezi aktiva či služby, jejichž samostatné ceny nejsou

dostupné, při rozdělování ceny, musí účetní jednotka i v tomto případě v nejvyšší možné míře vycházet z dostupných tržních informací.

Reziduální přístup může účetní jednotka využít pouze pokud:

- ceny „reziduální“ části aktiv či služeb nemůže účetní jednotka určit, protože při samostatných prodeích tyto ceny významně fluktuují, nebo
- účetní jednotka nemá pro jednotlivá aktiva či služby stanovené ceny, protože je dosud samostatně neprodává.

Alokace slev

Pokud poskytne účetní jednotka na prodávaný soubor (balíček) aktiv či služeb slevu (soubor je pro zákazníka levnější, než by byl nákup jednotlivých složek souboru samostatně), rozdělí slevu proporcionálně mezi jednotlivá aktiva respektive služby, pokud se ovšem sleva prokazatelně nevztahuje jen na některá aktiva či služby obsažené v balíčku. Slevu je možno za těchto okolností alokovat pouze na některé části balíčku, pokud jsou splněny všechny následující podmínky: účetní jednotka tyto součásti balíčků běžně prodává samostatně, zároveň běžně prodává i balíčky obsahující tato samostatně zlevněná aktiva či služby, sleva ke každému balíčku je v podstatě stejná jako sleva ve smlouvě a analýza jednotlivých aktiv či služeb v jednom balíčku jasně prokazuje, ke kterému aktivu či službě v rámci balíčku sleva náleží. Pokud chce účetní jednotka využít reziduální metodu alokace transakční ceny na jednotlivé povinnosti plynoucí ze smlouvy (viz výše), je třeba alokovat slevy před výpočtem rezidua.

Alokace variabilních složek transakční ceny na jednotlivé povinnosti plynoucí ze smlouvy

Variabilní složky transakční ceny (například bonusy) mohou být vázány k celé smlouvě, nebo jen k některým jejím částem – buď k některým samostatně identifikovaným povinnostem, nebo pouze k určitým aktivům či službám, které tvoří součásti jedné samostatně identifikované povinnosti. Účetní jednotka alokuje variabilní složky transakční ceny na jednotlivé povinnosti plynoucí ze smlouvy či jejich části pouze v případě, že se týkají jen těchto jednotlivých povinností či jejich částí a účetní jednotka předpokládá, že variabilní složky ceny skutečně v budoucnu ovlivní výši platby nárokované od zákazníků za splnění těchto povinností.

Splnění povinnosti plynoucí ze smlouvy – okamžik rozpoznání výnosu

Účetní jednotka smí rozpoznat a vykázat výnos pokud splní povinnost plynoucí ze smlouvy, tedy povinnost dodat zboží, výrobky či službu zákazníkovi. Okamžikem splnění povinnosti je předání kontroly nad aktivem (respektive

předání kontroly užitku z poskytnuté služby) zákazníkovi (viz IFRS 15 odstavec 31).

K předání kontroly nad aktivem či službou zákazníkovi dochází dle IFRS 15, pokud může zákazník aktivum přímo použít, nebo pokud může získat z aktiva v podstatě všechny v něm obsažené užitky. Zároveň musím mít zákazník možnost omezit přístup třetích stran k užitkům z aktiva.

Problematika kontroly aktiva byla před vydáním IFRS 15 řešena zejména ve standardu IAS 38 Nehmotná aktiva. Tento standard také uvádí, že významnou podmínkou kontroly aktiva je nejen pravomoc (právo) získat budoucí ekonomický efekt obsažený v aktivu ale i to, zda může podnik omezit přístup jiných subjektů k tomuto prospěchu (například prostřednictvím zákonné ochrany průmyslových práv). Pravomoc obvykle vyplývá ze zákonných práv. Pokud taková zákonná práva neexistují, nabývá tím více na důležitosti ochrana aktiva prostřednictvím zamezení přístupu ostatních subjektů k tomuto aktivu. I když standard uznává, že právní vymahatelnost nároků na výlučné přisvojování užitků z aktiva není nezbytnou podmínkou pro kontrolu aktiva podnikem; zároveň dodává, že pokud nárok není právně vymahatelný, je pro podnik obtížné prokazovat, že aktivum kontroluje (viz IAS 38 odstavec 13).

IFRS 15 tím, že za rozhodující moment pro splnění povinnosti plynoucí ze smlouvy považuje převod kontroly nad aktivem na zákazníka, reformuluje princip převodu rizik na zákazníka (kontrola nad aktivem umožňuje přisvojování užitků, ale pochopitelně zároveň přináší riziko ohrožení těchto užitků, které ten, kdo aktivum kontroluje, zároveň nese) zdůrazňovaný ve standardu IAS 18. Pro uznání výnosů z prodeje výrobků a zboží vyžaduje IAS 18 splnění všech následujících podmínek (viz IAS 18 odstavec 14):

- a) na kupujícího jsou převedena všechna významná rizika a odměny z vlastnictví zboží či výrobků,
- b) účetní jednotka se dále nebude angažovat v řízení dalšího prodeje, ani v kontrole dalšího nakládání s prodanými výrobky či zbožím,
- c) částka výnosů může být spolehlivě oceněna,
- d) je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou podniku,
- e) náklady, které v souvislosti s transakcí vznikly či vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny.

Princip převodu rizik na zákazníka však již není prakticky vůbec obsažen v IAS 11, tato diference byla také jedním z nekonzistentních bodů, který vyvolal potřebu sjednocení přístupů a vznik projektu „Revenue recognition“. Účelem tohoto diskusního materiálu bylo stimulovat diskusi, která by napomohla formulování vhodného standardu (viz Lewis – Pendril, 2004, s. 143). Poměrně dlouhé rozpracovávání otázek rozpoznání výnosů a související diskuze vyústily až do vzniku IFRS 15.

Povinnost plynoucí ze smlouvy lze dle IFRS 15 splnit jednorázově (v jednom okamžiku) či postupně.

Jednorázové splnění povinnosti

Pokud je povinnost splněna jednorázově, účetní jednotka rozpozná v okamžiku splnění povinnosti výnos, který byl ke splnění této povinnosti alokován. Obecnou podmínkou je převod kontroly nad předaným aktivem či předaným výsledkem poskytnuté služby na zákazníka. Převod kontroly je naplněn tím, že zákazník získá právo bezprostředního používání a získává v podstatě všechny užitky, které aktivum obsahuje (podle standardu jsou aktivem, byť jen v okamžiku jejich předání i přijaté služby). IFRS 15 specifikuje některé indikátory splnění podmínky převodu kontroly nad aktivem na zákazníka (viz IFRS 15 odstavec 38). V následující tabulce je uvedeno porovnání indikátorů specifikovaných v IFRS 15 s přístupem IAS 18.

Tab. 1: Komparace vybraných indikátorů vedoucích k možnému rozpoznání výnosů při jednorázovém splnění smluvní povinnosti

Indikátor uváděný v § 38 IFRS 15	Úprava v IAS 18
Dodavatel má současně právo obdržet platbu za aktivum, pokud je zákazník současně zavázán za aktivum zaplatit.	Právo obdržet platbu od zákazníka je nutnou podmínkou rozpoznání výnosů.
Převod vlastnictví aktiva.	Převod vlastnictví je chápán rovněž jako indikátor vzniku výnosů, tady jako podmínka nutná a nikoliv postačující pro vznik výnosů.
Fyzické dodání aktiva zákazníkovi, i když fyzické předání zboží nemusí automaticky znamenat přenos kontroly nad aktivem, například pokud: existuje dohoda o zpětném odkupu; či pokud prodané a vyúčtované zboží není dodáno, v souladu se smlouvou o prodeji a na přání zákazníka je uschováno u dodavatele; v případě uzavření konsignační dohody (například prodej prostřednictvím dealera, který má právo neprodané zboží vrátit).	Přístup se v podstatě neliší. Okamžik fyzického předání aktiva je chápán jako nejčastější moment, ve kterém dochází ke vzniku výnosů a případy vyjmenované v IFRS 15, za kterých nedochází ke vzniku výnosů v okamžiku fyzického předání aktiv, jsou v IAS 18 chápány a deklarovány v podstatě stejně.
Na zákazníky byla převedena významná rizika i užitky plynoucí z aktiva – zákazník aktivum kontroluje.	Převod rizik z vlastnictví a užívání aktiva je základem k rozpoznání výnosu.

Indikátor uváděný v § 38 IFRS 15	Úprava v IAS 18
Zákazník akceptuje podmínky prodeje a přijímá smluvní závazek. Akceptace podmínek prodeje není narušena existencí běžných záruk (například právem zákazníka na vrácení vadného zboží), vždy je ovšem rozhodující, zda byla na zákazníka převedena kontrola nad aktivem. Kontrola nad aktivem například nebyla převedena v případě podmíněného prodeje zboží (např. na zkoušku). Akceptace prodeje zákazníkem je důležitou podmínkou vzniku výnosu v případě, kdy prodávající není schopen posoudit, zda byla na zákazníka převedena kontrola nad aktivem.	Akceptace podmínek prodeje je nutnou, nikoliv postačující podmínkou vzniku výnosu. IAS 18 zdůrazňuje převedení rizik z prodaného aktiva na zákazníka, IFRS 15 místo termínu riziko užívá termín kontrola, ve kterém je implicitně zakomponováno nejen riziko, ale i užitek, který aktivum zákazníkovi přináší. V podstatě se tedy přístup obou standardů ani v tomto bodě neliší. IAS 18 pro případ záruky vrácení zboží explicitně uvádí vazbu na standard IAS 37 Rezervy, podle něhož je tvořena rezerva na poskytování nadstandardních výhod zákazníkům (například obecná záruka vrácení zboží) a odlišuje tento případ od případu podmíněného prodeje, kdy výnos v okamžiku prodeje nevzniká (shodně jako dle IFRS 15). Tato vazba není v IFRS 15 explicitně obsažena.

Zdroj: IAS 18 a IFRS 15 – vlastní porovnání.

Z provedené komparace přístupu v případě jednorázového splnění povinnosti plynoucí ze smlouvy je zřejmé, že se přístup IAS 18 a IFRS 15 nijak diametrálně neliší. V IFRS 15 není sice explicitně diskutována otázka poskytování dalších služeb, které mohou být v souvislosti se sjednáním prodeje výrobku či zboží dále postupně plněny a IAS 18 požaduje časové rozlišení výnosů vyplývajících z těchto služeb, ani problematika splnění všech podmínek prodeje (například montáž, revize apod.), které jsou nutnou podmínkou rozpoznání výnosu z prodeje dle IAS 18. Tyto problémy jsou však řešeny v podstatě stejně i v IFRS 15, jen je nástrojem jejich řešení dekompozice smlouvy na jednotlivé povinnosti a splnění každé této jednotlivé povinnosti se zároveň stane okamžikem, kdy je rozeznán výnos adekvátní splněné povinnosti. IAS 11 se vzhledem ke svému předmětu problematikou „jednorázových plnění povinností“ plynoucích ze smluv se zákazníky ve smyslu definovaném v IFRS 15 nezabývá.

Postupné plnění povinnosti

Postupné plnění smluvní povinnosti v čase a z něj plynoucí potřeba vykázat výnosy adekvátní stupni splnění této povinnosti je obtížnou problematikou, která je v účetnictví teoretickým i praktickým problémem. Zejména u dlouhodobě plněných povinností plynoucích ze smluv se zákazníky vyvstává potřeba postupně rozpoznávat adekvátní výnosy. Postupné rozpoznávání výnosů na jedné straně umožňuje periodické hodnocení výkonnosti účetní

jednotky a v mnoha odvětvích a typech výrob se bez něj neobejdeme, na druhé straně přináší riziko vykázání nerealizovaných výnosů z činností, které ještě nebyly dokončeny. Každé účetní řešení tohoto problému tedy musí především stanovit takový postup, který omezí riziko vykázání nerealizovaných výnosů, k jejichž realizaci v budoucnu nedojde.

Touto problematikou se zabývá jak IAS 18, který upravuje problematiku rozeznávání výnosů z poskytnutých služeb, tak IAS 11, který se zabývá oceněním a vykázáním výsledků smluv o zhotovení. Oba standardy se ovšem liší svými principiálními východisky. Především se jedná o to, že zatímco IAS 18 vychází důsledně z prokazatelného přenosu rizik z prodávajícího na kupujícího jako ze základní podmínky pro rozpoznání výnosu, IAS 11 tuto podmínku vůbec neobsahuje, přestože oba standardy řeší v podstatě stejný problém.

IFRS 15 stanovuje kritéria, která jsou rozhodující pro posouzení, zda při postupném plnění smluvní povinnosti došlo k převodu kontroly nad zbožím, výrobkem či službou na zákazníka. Převod kontroly podle IFRS 15 nastává v následujících případech:

- a) zákazník současně přijímá a spotřebovává aktiva (respektive užitky) poskytovaná dodavatelem (například opakovaně poskytované služby),
- b) aktivum, které dodavatel tvoří či technicky zhodnocuje, je pod kontrolou odběratele,
- c) dodavatel vytváří aktivum, které nemůže alternativně použít (například prodat jinému odběrateli) a zároveň má vymahatelný nárok (na základě smlouvy s odběratelem) na úhradu výkonů, které ke dni rozpoznání výnosů provedl. Tato podmínka není splněna, pokud se jedná o zaměnitelná aktiva, která může dodavatel prodat jinému zákazníkovi, aniž by porušil smlouvu a aniž by vynaložil při alternativním užití aktiva významné další náklady.

Pokud došlo k převodu kontroly aktiv či služeb poskytovaných v rámci postupného plnění povinnosti plynoucí za smlouvy na zákazníka, účetní jednotka rozpozná výnos adekvátní stupni splnění povinnosti. IFRS 15 uvádí dvě metody, které je možno použít pro ocenění výnosu v tomto okamžiku. Jedná se o metodu výstupů (output methods) a metodu vstupů (input methods). Účetní jednotka zvolí tu metodu, která lépe odpovídá povaze aktiv či služeb dodávaných zákazníkovi.

Metoda výstupů se zakládá na určení poměru dodaných výstupů (tedy zboží, výrobků či služeb, u nichž došlo k převedení kontroly na zákazníka) a výstupů, které zbývá dodat. Pro volbu této metody je důležité zvážit, zda vybraný výstup (výstupy) plně vystihuje výkony účetní jednotky, které povedou k dokončení celé smluvní povinnosti. Využití této metody je praktické, například pokud dochází k odsouhlasení postupných dodávek zákazníkem (odsouhlasení převzetí aktiv či služeb zákazníkem však není nutnou podmínkou

použití této metody). Nevýhodou metody je, že některé výstupy nemusí být přímo zjistitelné. V tomto případě užije účetní jednotka pro ocenění výnosu z postupně předávané zakázky metodu vstupů.

Pokud účetní jednotka použije metodu vstupů, je výnos oceněn na základě poměru nákladů již vynaložených při plnění povinnosti a celkových nákladů, které účetní jednotka na splnění povinnosti podle předpokladu vynaloží (celkového rozpočtu nákladů). V podstatě tedy jde o metodu procenta dokončení, které je využívána v IAS 11. Nedostatkem této metody podle IFRS 15 je, že vynaložení nákladů nemusí vždy zároveň znamenat, že došlo k přesunu kontroly nad aktivy a službami na zákazníka. Proto je třeba, aby účetní jednotka vyloučila při výpočtu procenta dokončení z částky nákladů náklady vynaložené na aktiva či služby, které byly sice zhotoveny, ale jejichž kontrola nebyla převedena na zákazníka.

IAS 18 nerozlišuje explicitně plnění postupné a plnění jednorázové, rozlišuje však výnosy z prodeje výrobků a zboží (které mají jednorázový charakter s výjimkou dodatečně poskytovaných služeb k prodeji těchto statků) a výnosy z prodeje služeb. V části pojednávající o výnosech z prodeje služeb je řešena i otázka postupného plnění služby.

Snížení hodnoty pohledávek ze smluv se zákazníky

Snížení hodnoty pohledávek, které účetní jednotka vykáže na základě jednorázového či postupného plnění smlouvy se zákazníkem, je posuzováno v souladu se standardem IFRS 9 Finanční nástroje.

Vykázání a zveřejnění

Výsledky plnění povinností plynoucích ze smluv se zákazníky jsou vykázány v rozvaze a to buď jako aktiva (samostatně vykazované pohledávky) plynoucí ze smlouvy (contract asset) – v případě, že má dodavatel bezpodmínečný nárok na platbu plynoucí ze splnění smlouvy či její části, nebo jako závazek plynoucí ze smlouvy (contractual liability) – v případě, že zákazník zaplatil dopředu vyšší částky, než částky, které odpovídají již splněným smluvním povinnostem. Tento požadavek na vykázání čisté hodnoty smlouvy je obsažen i ve stávajícím standardu IAS 11, ovšem požadavky na ocenění hodnoty kontraktu jsou v IAS 11 odlišné.

Výnosy ze smluv se zákazníky a rovněž ztráty ze snížení hodnoty souvisejících pohledávek, rozpoznané v souladu s IFRS 9, jsou ve výsledovce prezentovány odděleně od ostatních výnosů. Dále účetní jednotky zveřejní podrobnější informace o výnosech ze smluv se zákazníky podle jednotlivých druhů, výše, načasování a nejistot týkajících se výnosů a peněžních toků ovlivněných ekonomickým prostředím.

Závěr

Standard IFRS 15 vyvolá nepochybně u řady účetních jednotek významné změny při účetním zachycování a zveřejňování výsledků plnění smluv se zákazníky. Předností standardu IFRS 15 je především to, že sjednotil přístup k rozpoznání a vykazování výnosů a to nejen napříč Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, protože je zároveň akceptováni i v rámci US GAAP. Ke sjednocení dochází na základě přijetí jednotného principiálního východiska rozpoznání výnosu, kterým je převod kontroly aktiva či služby poskytované dodavatelem na základě smlouvy na zákazníka. Rozpoznání a následné vykázání výnosů a pohledávek (respektive závazků) z plnění obchodních kontraktů je ve standardu jasně algoritmizováno. Za významný přínos IFRS 15 lze považovat požadavek na dekompozici hodnoty smlouvy (transakční ceny) na jednotlivé povinnosti plnění, které smlouva přináší. Na tomto základě bude minimalizováno použití metody procenta dokončenosti (v IFRS 15 je označena jako metoda vstupů), která je již svou podstatou nepřesná a mnohdy nevystihuje kauzalitu vzniku výnosů, pouze na případy, kdy je povinnost plynoucí ze smlouvy nevyhnutelně plněna postupně po určité časové období a to ještě pouze v případech, kdy není možno využít pro ocenění výnosu metodu výstupů, kterou standard do praxe zavádí. Negativní stránky IFRS 15 je možno spatřovat ve zvýšeném množství odhadů a tím zvýšení rizik (například v případě přístupu k variabilním složkám transakční ceny). Lze rovněž očekávat, že účetním jednotkám může činit problémy se v požadavcích standardu při jeho aplikaci orientovat a že aplikace požadavků standardu může v některých případech výrazně zvýšit pracnost účetního zobrazení dané problematiky.

Literatura:

- [1] Belkaoui, A. R. (2004): *Accounting Theory*. London, Thomson, 2004.
- [2] Deegan, C. – Unermann, J. (2006): *Financial Accounting Theory*. New York, McGraw-Hill, 2006.
- [3] FASB (2014): *Revenue from Contracts with Customers (Topic 605)*. [on-line], Norwalk, Financial Accounting Standards Board, c2014, [cit. 20. 10. 2015],
<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176164076069&acceptedDisclaimer=true>.
- [4] Hughes, J. S. – Ayres, F. L. – Hoskin, R. E. (2005): *Financial Accounting a Valuation Emphasis*. Hoboken, Wiley, 2005.
- [5] IASB (2013): *International Financial Reporting Standards 2013*. London, International Accounting Standards Board, 2013
- [6] IASB (2014): *International Financial Reporting Standards 2014*. London, International Accounting Standards Board, 2014.

- [7] Lewis, R. – Pendrill, D. (2004): *Advanced Financial Accounting*. Upper Saddle River, Prentice Hall, 2004.
- [8] Procházka, D. (2011): *Otevřené otázky novelizace účetních standardů pro vykazování výnosů*. Český finanční a účetní časopis, 2011, roč. 6, č. 4, s. 43-51.
- [9] Procházka, D. (2014): *Selhání užitečnostního přístupu k formulaci účetních pravidel na příkladu nového standardu pro výnosy*. Český finanční a účetní časopis, 2014, roč. 9, č. 3, s. 7-19.

Výnosy ze smluv se zákazníky

Dana Dvořáková

ABSTRAKT

Článek je věnován komparaci účetních přístupů k rozpoznání, oceňování vykazování a zveřejnění výnosů ze smluv se zákazníky v rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Porovnáván je zejména přístup nově vzniklého standardu IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky se standardy, které před přijetím tohoto standardu danou oblast upravovaly – tedy zejména se standardy IAS 18 Výnosy a IAS 11 Smlouvy o zhotovení. Za významný přínos IFRS 15 lze považovat požadavek na dekompozici hodnoty smlouvy (transakční ceny) na jednotlivé povinnosti plnění, které smlouva přináší a rozpoznání výnosu v okamžiku splnění každé jednotlivé povinnosti. Předností IFRS 15 je rovněž omezení využívání metody procenta dokončení.

Klíčová slova: Zákazník; Výnos; Oceňování; Smlouva; Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

Revenue from Contracts with Costumers

ABSTRACT

The target of this article is the comparison of accounting approaches to recognition, measurement, presentation and disclosure of revenues from contracts with costumers. Primarily, the approach of the new standard IFRS 15 Revenue from Contracts with Costumers is compared to standards which regulated this area before the adoption of this standard – namely IAS 18 Revenues and IAS 11 Construction Contracts. The significant benefit of IFRS 15 is the requirement for decomposition of transaction price on particular performance obligations, which are derived from the contract and the recognition of the revenue when a performance obligation is satisfied. The contribution of IFRS 15 is also the restriction on the use of the percentage of completion method (respectively input method).

Key words: Costumer; Revenue; Measurement; Contract; International Financial Reporting Standards.

JEL classification: M41.