

# NÁVRH SPOLEČNÉHO STANDARDU PRO ZACHYCOVÁNÍ VÝNOSŮ JAKO SOUČÁST KONVERGENCE SYSTÉMŮ US GAAP A IAS/IFRS

H. Bohušová

**Došlo: 17. června 2009**

## Abstract

BOHUŠOVÁ, H.: *Development of the common standard for revenue recording as a part of the US GAAP and IAS/IFRS systems convergence*. Acta univ. agric. et silvic. Mendel. Brun., 2009, LVII, No. 6, pp. 29–44

The most significant difference between US GAAP and IFRSs is in the area of general approach. IFRSs are based on basic accounting principles<sup>1</sup> with limited application guidance, US GAAPs are based especially on rules with specific application guidance. FASB and IASB initiated their joint project on revenue recording to converge IFRS and US GAAP in this area. The main objective of this paper is comparative analysis of revenue recognition under both systems, evaluation of the most significant differences in revenue recognition and measurements as a starting point for the preparation of the new general standard for revenue recognition and the new approach to the revenue recognition development.

In this paper, the current approaches to revenue recognition under both systems are compared. The most significant difference is the general approach to revenue recognition. There is the Conceptual Framework where revenue is defined, two standards on revenue recognition and interpretations concerning revenue recognition and measurement in the IAS/IFRS. On the other hand, there are many standards and guidance concerning revenue in the US GAAP. Revenue is defined in the Statements of Financial Accounting concepts (CON 5, CON 6). There is not any general standard for revenue recognition under the US GAAP. The most significant differences in revenue recognition concern the long-term contracts and deferred payments. Despite this difference, there are many similarities between both systems.

Based on the results of the comparative analysis which was done in the paper, a new approach for revenue recognition based on principles for the new general standard for revenue recognition common for both systems is being developed.

revenue, earning process, assets and liabilities approach

Na základě Dohody z Norwalku, v rámci zahájené konvergence systémů US GAAP a IAS/IFRS, došlo v roce 2002 v návaznosti na samostatný projekt FASB týkající se výnosů k zahájení společného projektu IASB a FASB s názvem Revenue Recognition, který se rovněž týká vykazování výnosů. Cílem projektu na straně IASB je sjednotit pojetí obou systémů pro rozpoznání výnosů a jejich vykazování a vyvinout jediný přijatelný standard týkající se vý-

nosů, který by nahradil stávající úpravu vykazování výnosů v rámci IAS/IFRS, kde se touto problematikou zabývají pouze dva standardy (IAS 11 Smlouvy o zhotovení a IAS 18 Výnosy). I tato úprava je nekonsistentní a je obtížně aplikovatelná v případech, které se týkají složitých transakcí. Na straně FASB je základním cílem projektu eliminace stávajících nesouladů v pojetí uznávání výnosů v rámci US GAAP a vytvoření jediného všeobecného standardu, který

1 Basic accounting principles used in IFRS: accrual basis, going concern, true and fair view, understandability, relevance, reliability, comparability.

by se týkal vykazování výnosů pro všechny podnikatelské subjekty (výjimku mohou představovat specifické oblasti, které by vyžadovaly další specifické podmínky pro rozpoznání a vykazování výnosů).

## CÍL A METODIKA

Príspevek je zaměřen na konvergenci obou potenciálních kandidátů na celosvětově akceptovatelný systém finančního výkaznictví, tedy IAS/IFRS a US GAAP. Cíl práce vychází ze záměrů IASB a IFRS – provést harmonizaci obou systémů tak, aby finanční výkazy sestavované podle pravidel obou systémů byly srovnatelné a nemusely být přepočítávány rozdíl mezi těmito systémy pro účely konkrétního finančního nebo kapitálového trhu. K naplnění cíle IASB a FASB slouží řada dílčích projektů, které se týkají specifických oblastí finančního výkaznictví. Významnou oblast představuje oblast rozpoznání, zachycování a vykazování výnosů. Cílem příspěvku je návrh aplikace zcela nového přístupu k vykazování výnosů tak, aby mohl vzniknout pro tuto oblast jediný konzistentní všeobecně platný standard. Pro splnění uvedeného cíle je nutno provést analýzu metodických postupů pro rozpoznání, oceňování, zachycování a vykazování výnosů v obou systémech, provést komparaci obou systémů v této oblasti a identifikovat významné odlišnosti a následně navrhnout postup vedoucí k vytvoření univerzálního standardu pro rozpoznání, oceňování, zachycování a vykazování výnosů, který by vycházel ze zásad uplatňovaných v obou systémech a nebyl závislý na detailních předpisech.

## Teoretická východiska

V rámci US GAAP lze hovořit o dvou základních úrovních úpravy vykazování výnosů:

- **úroveň I** – základní vymezení výnosů a kritérií pro jejich rozpoznání a vykazování, jedná se o Concept Statements, Concepts Statement 6 – Prvky finančních výkazů, ve kterém jsou vymezeny výnosy jako jeden ze základních prvků finančního výkaznictví a Concept Statement 5 – Rozpoznání a měření ve finančních výkazech, kde jsou popsána základní kritéria pro rozpoznání výnosů;
- **úroveň II** – úprava rozpoznání a vykazování výnosů v rámci různých odvětví a pro specifické hospodářské operace.

V rámci druhé úrovně úpravy vykazování výnosů v US GAAP je problematika rozpoznání a vykazování výnosů upravena velmi konkrétním a rozsáhlým způsobem a zahrnuje řadu standardů vydaných FASB, Emerging Issues Task Force (EITF), American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) a US SEC. Jedná se zejména o: SAB 104, SAB 101, Topic 13, SOP 81-1, SOP 97-2, EITF 99-17, EITF 00-21, FTB 90-1, SFAS 45.

US GAAP je v oblasti vymezení vzniku výnosů jednoznačný. Významným charakteristickým rysem pro vykazování výnosů v souladu s US GAAP je skutečnost, že problematika je upravena značně detailně (zejména v rámci II úrovně) a jsou zohled-

ňovány charakteristické rysy jednotlivých odvětví, zvláště je upraveno vykazování výnosů v případě výroby a prodeje software, u prodeje nemovitostí a podobně. Vyhláška SFAC 6, která vymezuje základní prvky finančního výkaznictví, definuje výnosy jako zvýšení aktiv, snížení závazků nebo jejich kombinace, při dodání zboží, jeho produkci nebo při poskytování služeb, které představují hlavní činnost účetní jednotky.

Okamžik, kdy dochází ke vzniku výnosů, je definován ve vyhlášce SFAC 5. Uznání tržeb podle US GAAP v souladu s SFAC 5 závisí na skutečnostech, zda jsou tržby realizované či realizovatelné a zda byly tržby a zisky zasloužené (jsou výsledkem činnosti podniku). Za realizované či realizovatelné tržby jsou považovány tržby v případě, že výrobek, zboží, nebo služba se vymění za peníze nebo za příslib zaplacení (pohledávka). Pokud neproběhne výměnná tržní transakce, neexistuje tržba. Z tohoto důvodu US GAAP nepovažuje aktivaci materiálu a služeb za výnos. Operace nevznikla na základě transakce se zákazníky, a proto do výsledovky nepatří. Tržby jsou zasloužené, pokud dodavatel splnil všechny své povinnosti vůči druhé straně transakce. Pod pojmem „splnil své povinnosti“ se rozumí, že účetní jednotka dodala zboží, výrobek, nebo poskytla služby, tj. vše, čím byla povinována, aby si zasloužila přijaté peníze nebo příslib zaplacení. Účetní jednotka má tedy nárok na tržbu pouze v momentě dodání předmětu a poskytnutí služby. Z toho také vyplývá, že v US GAAP není řešena fakturace a obvykle nejsou řešeny ani právní formy dohody.

Druhým ze základních požadavků SFAC 5 pro rozpoznání výnosů je ukončení výdělečného procesu. Za ukončení výdělečného procesu je považováno například dodání zboží odběrateli, poskytnutí služby účetní jednotkou. To znamená, že účetní jednotka splnila všechny svoje závazky, které jí vznikly v souvislosti s těmito výnosy.

V US GAAP jsou vymezena kritéria pro rozpoznání výnosů podobným způsobem jako v IAS/IFRS.

Přestože se pravidla US GAAP pro uznání výnosů zdají jednoduchá, mohou nastat případy, kdy jsou transakce značně komplikované a vyvstávají problémy s určením okamžiku vzniku výnosu a jeho oceněním. Na takovou situaci však systém US GAAP reaguje poměrně operativně, proto v rámci US GAAP existuje řada předpisů, které detailně vymezují okamžik vzniku výnosů pro jednotlivá odvětví.

Jelikož koncepční rámec nemá v hierarchii US GAAP významné postavení a SFAC 5, SFAC 6 lze brát jako doporučení týkající rozpoznání, měření, zachycování a vykazování výnosů, lze za základní úpravu v oblasti rozpoznání a vykazování výnosů považovat Staff Accounting Bulletin (SAB) No. 101 – Rozpoznání výnosů ve finančních výkazech a No. 104 – Rozpoznání výnosů.

Americká komise pro cenné papíry (SEC) vydala základní předpis pro rozpoznání, zachycování a vykazování výnosů SAB 101 – Rozpoznání výnosů ve finančních výkazech (*Revenue Recognition in Finan-*

*cial Statements*) v roce 1999. V roce 2003 došlo k revizi tohoto předpisu prostřednictvím SAB 104. SAB 101 a 104 vymezují čtyři základní kritéria pro vykazování výnosů, kterými jsou: přesvědčivý důkaz o tom, že existuje vzájemná dohoda mezi obchodními partnery, cena plnění musí být pevně stanovena nebo ji lze určit, výnosy lze s vysokou pravděpodobností inkasovat, došlo k dodání předmětu transakce.

V SAB 104 jsou přesně vymezeny podmínky, za kterých lze zachytit a vykázat výnos. V případě, že se ujednání týká více položek, použijí účetní jednotky model pro oddělení jednotlivých položek, který je popsán v EITF No. 00-21 (*Revenue Arrangements with Multiple Deliverables*).

SAB 104 také upravuje situace, kdy může účetní jednotka vykázat výnosy z prodeje, v případě, že existují nesplněné nevýznamné závazky, které zůstaly dodavateli. SAB 104 v tomto případě vychází také z EITF 00-21. SAB No. 104 se rovněž zabývá vykazováním přijatých nevratných poplatků placených předem v rámci výnosů. Uvádí příklady, kdy tyto poplatky tvoří samostatnou položku. Také ukazuje jejich dopad do výnosů účetní jednotky, a to včetně návrhů metodických postupů pro rozložení těchto poplatků do období, se kterými souvisejí.

Specifickou oblast při vykazování výnosů představují výnosy softwarových společností. Z tohoto důvodu Accounting Standards Executive Committee (AcSEC) vydal SOP 97-2, **Software Revenue Recognition**, za účelem detailní úpravy vykazování výnosů ze smluvních ujednání týkajících se software (licence, prodej, leasing apod.), a to v oblasti vymezení okamžiku vzniku výnosů a jejich výše. Úprava se týká poskytování licencí jednotlivých softwarových produktů, jejich dodání i dodání složitých softwarových systémů, které vyžadují přesnou modifikaci podle požadavků zákazníka. Je třeba respektovat, že tento předpis se vztahuje pouze na softwarové společnosti a nelze jej použít pro případy zachycování výnosů týkajících se software v situacích, kdy je software pouze nepodstatnou součástí zboží nebo služby jako celku.

Vydáním SOP 97-2 bylo potvrzeno, že základní podmínky pro rozpoznání výnosů použitelné pro softwarové služby se nikterak neliší od všeobecných podmínek pro rozpoznání výnosů. Stejně podmínky v případě dodání musejí být splněny pro určení okamžiku, kdy výnosy ze softwarových služeb mají být rozpoznány a vykázány, rovněž i podmínky pro určení, zda jsou výnosy realizovány či realizovatelné, byly přejaty ze SOP 104. Pouze v případě měření výnosů došlo k jisté modifikaci, která vychází ze specifik daného odvětví. SOP 97-2 pro rozpoznání výnosů požaduje přesvědčivé důkazy o smluvních ujednáních týkajících se software, a to z titulu jeho nehmotné povahy. V roce 1998 AcSEC vydal SOP 98-9, který je modifikací SOP 97-2, „Software Revenue Recognition“, zejména s ohledem na transakce zahrnující více položek. SOP 98-9 požaduje pro rozpoznání výnosů používat ve vymezených případech tzv. zbytkovou metodu. Jedná se o případy smluv týkajících se dodávky více položek,

kdy nebyla ze strany dodavatele splněna celá dodávka. SOP 98-9 představoval významný posun při rozpoznání a zachycování výnosů týkající se smluv obsahujících více položek, neboť do okamžiku jeho vydání byly výnosy rozpoznány až po uskutečnění celé dodávky.

Další oblastí, která je v systému US GAAP detailně upravena, je rozpoznání, oceňování, zachycování a vykazování výnosů, kdy má kupující právo na vrácení zboží. Tuto oblast upravuje **SFAS 48 – Vykazování výnosů, pokud existují práva na vrácení**. V souladu s SFAS 48 by měl prodávající redukovat výnosy i související náklady prodaného zboží s ohledem na veškeré předpokládané vrácení zboží, v souladu s akruálním principem. V souladu s SFAS 5 *Accounting for Contingencies* by měla účetní jednotka jako náklad zachytit v okamžiku rozpoznání výnosů rezervu, a to ve výši předpokládaných nákladů na realizaci práv na vrácení, přestože v daném okamžiku nelze identifikovat strany, které budou požadovat vrácení. Pokud by však nebyly splněny výše uvedené podmínky, je třeba zachycení výnosů odložit.

V rámci systému US GAAP je detailně upravena i problematika vykazování výnosů při barterových obchodech. Je zde řešeno, zda nepeněžní směna zboží či služeb je spojena se vznikem výnosů a nákladů. Základním požadavkem pro uznání výnosů z barterových operací je, aby byl ukončen výdělečný proces. Dalším problémem spojeným s barterovými transakcemi je jejich oceňování – zda mají být výnosy oceněny v reálných hodnotách zboží nebo služeb, které byly poskytnuty nebo byly přijaty, nebo v jejich účetních hodnotách, neboť v některých případech nemusejí být informace o reálné hodnotě k dispozici. Problematikou, kdy v případě nepeněžních transakcí vznikají výnosy, se zabývá APB Opinion 29 – Účtování nepeněžních operací. Podle tohoto předpisu je v případech, kdy dochází ke směně odlišných produktů nebo služeb, výdělečný proces dokončen a lze zachytit náklady výnosy v jejich reálné hodnotě, a to za podmínky, že lze určit jejich reálnou hodnotu. Rozpoznání a zachycení výnosů není přípustné, pokud dochází ke směně podobných aktiv.

**EITF Issue No. 00-24, „Revenue Recognition: Sales Arrangements That Include Specified-Price Trade-in Rights“**, se týká transakcí představujících prodej zboží nebo služeb, které v sobě zahrnují práva na zvýhodnění využitelná po určitou dobu při budoucích nákupech. Může se jednat o procentní slevu z původní ceny zboží, nebo o letenky zdarma za určitý počet uskutečněných letů a podobně. V uvedených případech není EITF jednoznačně určeno, zda má být výnos zachycen v plné výši v okamžiku prodeje, který je spojen se vznikem práv na zvýhodnění, či zda část výnosů má být alokována do období, kdy dojde ke vzniku nákladů na realizaci uplatňovaných práv na zvýhodnění. Podle Jarnagina (2007) převažují mezi členy EITF názory, že v řadě případů není třeba upravovat okamžik vzniku výnosů zvláštním způsobem a ani není třeba tvořit rezervu na náklady

na realizaci práv na zvýhodnění. Rezervu je třeba vytvořit pouze v okamžiku, kdy se stane pravděpodobné, že náklady na uplatnění práv na zvýhodnění přesáhnou výnosy.

Z charakteristik stavební činnosti je zřejmé, že se ve většině případů jedná o smlouvy dlouhodobé. Nelze proto v případě, že by došlo k zachycení výnosů v okamžiku převodu práv a rizik na odběratele, dodržet základní princip účetnictví známý jako matching principle, kde k zachycení výnosů dochází v období, kdy byly vynaloženy náklady na jejich dosažení. US GAAP reaguje na tuto situaci prostřednictvím specifických předpisů a tato oblast je v US GAAP řešena samostatně. Rozpoznání, oceňování, zachycování a vykazování výnosů ze smluv, které byly uzavřeny pro konstrukci aktiv, kde doba zhotovení přesahuje jedno účetní období, je upraveno prostřednictvím ARB Opinion 45 – Dlouhodobé smlouvy uzavřené za účelem vytvoření aktiva, částečně ARB Opinion 43, kapitola 11 Government Contracts, sekce A Cost-Plus-Fixed-Fee (CPFF) Contracts a SOP 81-1 Vykazování výnosů ve stavebnictví. ARB Opinion 45 umožňuje použití dvou zvláštních metodických postupů pro zachycování a vykazování výnosů ze stavebních a podobných činností. Jedná se o metodu procenta dokončení a metodu dokončené smlouvy. Bez ohledu na použitý metodický postup pro zachycování a vykazování výnosů v souvislosti se stavební a podobnou činností je nutné v souladu se zásadou opatrnosti tvořit rezervu na očekávanou ztrátu v případech, kdy lze očekávat, že výsledkem smlouvy bude ztráta.

Za nedostatky při rozpoznání, oceňování, zachycování a vykazování výnosů lze považovat následující:

- Zachycování výnosů v systému US GAAP klade značné nároky na detailní znalost tohoto systému.
- Systém zachycování a vykazování není konzistentní.
- V některých případech pro zachycení výnosů nemusejí být splněny základní podmínky (dokončení výdělečného procesu v případě stavebnictví, koncept prodejnosti, který se týká výrobků se snadno zjistitelnými cenami a aktivním a likvidním trhem (ropa, obilí, ocel, atd.) mohou být tržby již zaznamenané při výrobě (vyčerpáním, sklizením, výrobou).
- Některé oblasti mohou vyvolávat otázku, zda výnosy vykazovat v jejich hrubé výši nebo je vykázat jako zisky.
- Riziko nezaplacení u prodeje na splátky, kde prodejce nese riziko ztráty, může prodejce zaúčtovat hrubý zisk na prodeji pouze poté, co obdrží hotovost, pokud banka, nebo jiná třetí osoba přejímá riziko ztráty při nezaplacení, pak se může prodej (tržba) účtovat normálně.

V IAS/IFRS jsou výnosy vymezeny v KR jako výnosy z běžných činností i zisky (přínosy). Pro zachycování a vykazování výnosů existují dva standardy IAS 18 – Výnosy a IAS 11 – Smlouvy o zhotovení. Specifické oblasti zachycování výnosů jsou ještě upraveny interpretacemi. K IAS 18 se vztahují SIC – 27 vyhodnocení podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu, SIC – 31 Výnosy – bartořové operace zahrnující reklamní služby, IFRIC 13 – Zákaznické věrnostní programy, IFRIC – 15 Dohody týkající se výstavby nemovitostí. K IAS 11 se vztahují SIC – 27, SIC – 32 – Nehmotná aktiva – Náklady na webové stránky, IFRIC – 12 Ujednání o poskytování licencovaných služeb, IFRIC – 15.

Oba standardy týkající se výnosů jsou poměrně stručné a neobsahují detailní úpravy zachycování a vykazování specifických případů, kdy vznikají výnosy. Například upravují pouze jednoduché operace, ale nedostatečně je upravena oblast výnosů v případě vícesložkových operací, v případě, že všechny složky nejsou dodány současně – chybí úpravy v podobě vymezení okamžiku, kdy lze takový výnos zachytit, jakým způsobem měřit, dále chybí úprava pro přesné rozlišování mezi zbožím a službami. Bez přesného vymezení zboží a služeb docházelo k odlišnému vykazování výnosů zejména ze smluv týkajících se výstavby nemovitostí různými účetními jednotkami, což vedlo k omezení srovnatelnosti finančních výkazů. V roce 2008 došlo k jisté progresi v podobě přijetí interpretace IFRIC – 15.

Dalším významným problémem úpravy vykazování výnosů v rámci systému IAS/IFRS je skutečnost, že principy obsažené IAS 18 a IAS 11 nejsou konzistentní. V obou standardech se značně odlišují podmínky pro rozpoznání výnosů. Podle principů obsažených v IAS 11 může účetní jednotka rozpoznat výnos v průběhu realizace smlouvy o zhotovení bez ohledu na dodržení základního principu pro rozpoznání výnosů – tedy, že nedošlo k převedení rizik a odměn spojených s vlastnictvím na odběratele. Naopak základní zásady pro rozpoznání výnosů obsažené v IAS 18 umožňují rozpoznat a vykázat výnos pouze za předpokladu, že došlo k převedení rizik a odměn z vlastnictví na odběratele.

V KR IFRS jsou pro sestavování a předkládání účetní závěrky jsou výnosy vymezeny poměrně jednoznačně (výnosy a zisky). Výnosy představují zvýšení ekonomického prospěchu během účetního období přírůstkem nebo zhodnocením (vylepšením) aktiv nebo snížením závazků, které vede ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků.<sup>2</sup> Výnos je výsledkem běžných činností podniku.

Cílem IAS 18 je stanovit účetní zachycování výnosů, které vznikají z různých typů transakcí a událostí. Pro zachycení výnosů je nejdůležitější určit okamžik, kdy výnos nastal. Standard vymezuje okamžik vzniku výnosů a jejich správnou klasifikaci. Výnosy jsou zde definovány jako „hrubé přírůstky



peněz, pohledávek nebo jiné protihodnoty, které vznikají běžnými podnikovými činnostmi z prodeje zboží, poskytování služeb a z užití podnikových aktiv jinými stranami, které přináší úroky, licenční poplatky a dividendy“, kdy tyto přírůstky vedou ke zvyšování vlastního kapitálu jinou cestou, než vklady vlastníků.

V souladu s výše uvedeným standardem by měl být výnos zachycen pouze v případě, kdy:

- je pravděpodobné, že ekonomické užítiky spojené s transakcí poplynou podniku,
- již vzniklé náklady nebo náklady, které ve spojení s transakcí vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny a přínos je měřitelný<sup>3</sup>.

Pro uznání výnosů je podstatné dodržení věcného a časového souladu výnosů a nákladů (akruální princip).

Výnosy se oceňují v reálné hodnotě, tedy v částce, za kterou by mohlo být směřeno aktivum, nebo vyrovnán závazek mezi informovanými partnery, kteří by byli ochotni uskutečnit transakci za obvyklých podmínek. Pokud je příjem peněz odložen, reálná hodnota této částky je nižší než její nominální hodnota. Reálná hodnota úhrady je určena diskontováním všech budoucích příjmů při užití implicitní úrokové míry. V případě, že zboží nebo služby jsou směněny za podobné zboží nebo služby, se nepovažuje se podle IAS 18 tato směna za transakci, při které vzniká výnos. Pokud však dojde ke směně za rozdílné zboží nebo služby, jedná se o transakci, při které vzniká výnos. IAS – 18 Výnosy řeší také situace, že cena (výrobku, zboží) v sobě zahrnuje identifikovatelnou složku pro budoucí služby, v tomto případě je tato složka časově rozlišena a zachycována do výnosů během záruční doby.

Výnos z prodeje zboží je vykázán, pokud jsou splněny všechny následující podmínky určené IAS 18 Výnosy:

- účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví zboží – v případě maloobchodního prodeje se děje převod rizik a odměn současně s převodem právního titulu, v jiných případech se mohou okamžiky převodu rizik a odměn odlišovat od okamžiku převodu právního titulu,
- účetní jednotka si neponechává kontrolu nad tímto zbožím,
- částka výnosů může být spolehlivě oceněna,
- je pravděpodobné, že ekonomické užítiky, které jsou s transakcí spojeny, poplynou do účetní jednotky,
- náklady, které v souvislosti s transakcí vznikly nebo vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny, jedná se o pravidlo přiřazování nákladů k výnosům – matching principle.

Převod významných rizik hraje velkou roli při zachycování výnosů. Důležité je přesné určení okamžiku, kdy dochází k převodu rizik. Ve většině

případů je okamžik převodu rizik totožný s okamžikem přechodu odměny z vlastnictví na kupujícího a převodu právního titulu na kupujícího (prodej zboží v maloobchodě). V některých případech však se tyto okamžiky odlišují. Transakce není prodejem, pokud přejde vlastnictví na jinou osobu, ale rizika a odměny si ponechá podnik. Pokud si účetní jednotka – dodavatel ponechá toto nevýznamné riziko vyplývající z vlastnictví, jsou transakce prodejem a jsou zachyceny příslušné výnosy. Pokud je faktura zaslána v době, kdy jsou splněny všechny podmínky, je možné zaúčtovat tržbu na základě této faktury.

Při poskytování služeb jsou výnosy zachyceny pouze v případě, že jsou splněny následující podmínky:

- částku výnosu lze spolehlivě ocenit,
- je pravděpodobné, že ekonomické užítiky spojené s transakcí poplynou do účetní jednotky,
- k rozvahovému dni je možné spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce a
- vynaložené náklady mohou být spolehlivě oceněny.

Pokud v účetní jednotce vznikne nejistota spojená s inkasovatelností částky, kterou již zachytil ve prospěch výnosů, je tato částka v souladu s IAS 18 zachycena na vrub nákladů. Standard se zaměřuje také na problematiku dlouhodobých služeb, které nejsou předmětem úpravy podle IAS 11 Smlouvy o zhotovení. U dlouhodobých služeb jsou výnosy vykazovány v návaznosti na stupeň dokončení transakce. Stupeň dokončení může být určen řadou metodických postupů. Může být použit přehled a analýza vykonaného díla, na základě odborného odhadu nebo na základě služeb poskytnutých do určitého data a jejich podílu na celkovém smluvně dojednaném rozsahu služeb, podílu vynaložených nákladů ve vztahu k celkovému předpokládanému rozsahu nákladů transakce.

K IAS 18 Výnosy se vztahuje interpretace SIC 31 Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby, která řeší způsob ocenění a zachycování výnosů z barterových transakcí, které se vztahují na poskytování reklamních služeb. V souladu s SIC 31 nemohou být výnosy z barterových transakcí zahrnujících reklamní služby vykázány, pokud nelze částku výnosu spolehlivě měřit. Při barterové transakci, kdy je jednou účetní jednotkou poskytována reklamní služba náhradou za jinou reklamní službu, nelze reálnou hodnotu služby spolehlivě změřit. Pouze za předpokladu, že účetní jednotka poskytuje stejné nebo podobné služby, které nemají charakter barterové transakce, a jsou splněny následující podmínky:

- transakce se vyskytuje často,
- zahrnuje výměnu peněžních prostředků nebo jiných prostředků, u kterých je reálná hodnota spolehlivě určitelná,

- nezahrnuje stejnou stranu jako barterová transakce.

Částku výnosů nelze spolehlivě určit odkazem na reálnou hodnotu obdržených reklamních služeb. Účetní jednotka je povinná v souvislosti s výnosy zveřejnit:

- účetní postupy přijaté pro vykazování výnosů včetně metod pro stanovení stupně dokončení transakcí zahrnujících poskytování služeb,
- částky všech významných kategorií výnosů, tedy výnosy z:
  - prodeje zboží,
  - poskytování služeb,
  - úroků,
  - licenčních poplatků,
  - dividend.

V souvislosti s poskytováním záruk a tedy možností vzniku nákladů na reklamace, záruční servis a podobně, vznikají v účetní jednotce podmíněné závazky, podmíněná aktiva a rezervy. Tyto položky účetní jednotka rovněž zveřejňuje.

Poměrně specifickou oblast při zachycování a vykazování výnosů představují výnosy z dlouhodobých zakázek, které jsou upraveny prostřednictvím IAS 11 – Smlouvy o zhotovení. Uvedený standard je zaměřen na správnou alokaci nákladů a výnosů u smluv, u kterých datum zahájení činnosti a datum, kdy bude činnost dokončena, spadají do různých účetních období. V praxi se může jednat nejen o zachycení nákladů a výnosů při stavební činnosti, ale i v oblasti výroby software na zakázku apod., do účetních období, ve kterých probíhají smluvní práce. Standard je aplikován pro vykazování výnosů na straně zhotovitele a je v něm přesně definována smlouva o zhotovení a její dva typy – smlouva za pevnou cenu nebo smlouva typu „náklad plus přírážka“.

Smlouva o zhotovení je vymezena jako smlouva sjednaná za účelem výstavby aktiva nebo takového souboru aktiv, který je vzájemně propojen, nebo je závislý z hlediska návrhu technologie a funkce či jeho konečného účelu nebo použití. Smlouvy o zhotovení jsou podle IAS 11 uzavírány za účelem poskytování služeb, které se přímo vztahují k výstavbě aktiva (služba vedoucích projektů nebo architektů) a smlouvy na likvidaci nebo obnovu aktiva i uvedení životního prostředí do stavu existujícího před demolicí aktiva.

Smlouva za pevnou cenu představuje smlouvu o zhotovení, ve které dodavatel souhlasí s pevnou smluvní cenou nebo pevnou sazbou za jednotku výkonu. Smlouva typu náklady plus přírážka představuje smlouvu, podle které jsou dodavateli uhrazeny dohodnuté nebo jinak definované náklady a navíc ještě pevné procento těchto nákladů nebo pevný poplatek.

Ve standardu jsou definovány výnosy ze smlouvy. Částka výnosů může být často nejistá a při jejich vykazování se pracuje s odhady. Výnos podle IAS 11 – Smlouvy o zhotovení zahrnuje původní cenu dohodnutou ve smlouvě a odchylky ve smluvní práci,

nároky na stimulační poplatky, pokud je pravděpodobné, že budou mít za následek výnos a je možno je spolehlivě měřit.

Výnos ze smlouvy je měřen v reálné hodnotě obdrženého protiplnění. Celkový výnos ze smlouvy zahrnuje dohodnutý výnos ze smlouvy a korekce o vzniklé rozdíly, které jsou důsledkem určitých nejistot existujících v době uzavření smlouvy. Částka výnosu se tedy může v po sobě následujících obdobích zvyšovat nebo snižovat. Za odchylku ve smluvní práci je považován pokyn zákazníka, který mění rozsah práce. Odchylka může vést jak ke zvýšení výnosu, tak k jeho snížení. Odchylku lze zahrnout do smlouvy, pokud je pravděpodobné, že odběratel schválí odchylku a částku výnosů vyplývající z odchylky a tuto částku výnosu lze spolehlivě měřit.

V souladu s IAS 11 existují dva základní metodické postupy pro zachycení výnosů ze smlouvy o zhotovení v účetních výkazech – metoda procenta rozpracovanosti a metoda nulového zisku.

Jelikož úprava rozpoznání, oceňování, zachycování a vykazování výnosů prostřednictvím IAS 18 – Výnosy a IAS 11 – Smlouvy o zhotovení v některých případech neposkytuje přesný návod, jak postupovat ve specifických situacích, vydal Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví interpretace vztahující se k těmto standardům. Ke standardu 18 se vztahují SIC – 27 Vyhodnocení podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu, SIC – 31 Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby a IFRIC 12 Ujednání týkající se koncesních služeb, IFRIC 13 Zákaznické věrnostní programy.

SIC 27 řeší spornou otázku, zda v souvislosti s leasingem, kdy je řada transakcí spojena, by měla být zachycena a vykázána jako jedna transakce. Podle SIC 27 mají být aplikována kritéria IAS 18 § 20 týkající se uznávání výnosů odkazem na stupeň dokončení, a proto nesmějí být odměny vyplývající z leasingu zachyceny a vykázány v celé výši jako výnosy pronajímatele na počátku ujednání, ale je nutno je zachytit a vykázat podle podstaty operace a ve vztahu k již vynaloženým nákladům ve vztahu k tomuto výnosu.

SIC 31 je reakcí Výboru na stále častější situace, kdy účetní jednotka jako dodavatel vstupuje do barterových transakcí, jejichž náplní je poskytování reklamních služeb výměnou za jiné reklamní služby přijaté od odběratele. Výnos z takové barterové transakce nelze spolehlivě ocenit, dodavatel se však může odkázat na nebarterové operace, které představují podobné služby. Podle IAS 18 § 9 má být výnos vyčíslen na úrovni reálné hodnoty přijaté úhrady, pokud však nelze hodnotu přijaté úhrady spolehlivě určit, je výnos vyčíslen na úrovni reálné hodnoty prováděných služeb. V případě, že nelze ani reálnou hodnotu poskytovaných služeb určit, je třeba jej uznat pouze v rozsahu zaúčtovaných nákladů, které mohou být zpětně získány.

Ve většině států je infrastruktura týkající se poskytování veřejných služeb budována, provozována

a opravována z veřejných rozpočtů. Některé země ve snaze přilákat i soukromý sektor, aby se podílel na rozvoji infrastruktury, s nimi uzavírají smlouvy o jejich provozování, přičemž si ponechávají nad předmětem smlouvy kontrolu. IFRIC 12 poskytuje detailní návod, jak v účetnictví postupovat při zachycování operací vztahujících k této problematice.

V IAS 18 není řešena problematika zachycování výnosů v případech, kdy účetní jednotka poskytuje svým zákazníkům věrnostní odměny. Z tohoto důvodu Výbor vydal v roce 2007 IFRIC 13. Cílem této interpretace je vysvětlit, jak mají účetní jednotky, které realizují různé věrnostní programy, postupovat při vykazování povinností spojených poskytováním zboží nebo služby s věrnostní slevou nebo zdarma. Pro zachycování a vykazování IFRIC 13 doporučuje postupovat jako v případě plnění, které týká více složek a rozdělit výnosy ve vztahu k jednotlivým složkám podle jejich reálných hodnot. Celkové výnosy jsou tak nižší o tyto reálné hodnoty, neboť výnosy jsou zachyceny na akruálním principu – část výnosů je časově rozlišena do období, kdy dojde k čerpání věrnostních programů. Tento přístup vede k odložení části výnosů a zisku.

Smlouvy o výstavbě nemovitosti jsou široce rozšířené a mohou souviset s výstavbou nemovitostí pro obytné, komerční či průmyslové účely. Ve většině případů přesahuje výstavba nemovitosti jedno účetní období. Hlavní oblast, která je předmětem úpravy IFRIC 15, se týká určení standardu pro vykazování výnosů, který použít pro tyto výnosy. Pro tyto účely Interpretace přesně definuje stavební smlouvy, rozčleňuje kompetence mezi IAS 18 a IAS 11 a poskytuje návod, jak zachycovat operace, pokud je smlouva zařazena v působnosti IAS 18. Hlavní IFRIC 15 význam spočívá ve změně metodického postupu pro rozpoznání výnosů, které nebudou naplňovat definici stavební smlouvy. Pro tyto výnosy nebude možné použít metodu procenta dokončení a budou tak upraveny IAS 18 a vykázány v celé výši v jednom okamžiku (při dokončení nebo po dodávce).

Stávající úprava vykazování výnosů v souladu s IAS/IFRS v sobě zahrnuje řadu nedostatků:

- Účetní jednotky mohou zachytit a vykázat podle stávající úpravy výnosy v takové výši, která věrně neodpovídá ekonomickému jevu; výnosy z pro-

deje zboží jsou rozpoznány na základě převedení rizika a práv z vlastnictví.

- Stávající úprava zahrnuje pouze jednoduché operace a nevěnuje pozornost smlouvám, které se týkají složitějších operací.
- Principy IAS 11 a IAS 18 nejsou konzistentní.

## VÝSLEDKY A DISKUSE

Pro účely konvergence systémů US GAAP a IAS/IFRS v oblasti rozpoznání výnosů vytvořením jediného standardu je jako výchozí bod nezbytná komparační analýza stávající úpravy týkající se rozpoznání výnosů v obou systémech. Provedená komparace systémů US GAAP a IAS/IFRS v oblasti rozpoznání výnosů je obsahem tabulky č. I, závěry komparační analýzy zachycování a vykazování výnosů jsou znázorněny v tabulce č. II.

Jak je patrné z tabulky č. I, již samotná forma úpravy výnosů je v obou systémech odlišná a v systému US GAAP nemají CON5, CON6 důležité postavení v rámci hierarchie. Z tohoto důvodu je třeba v novém koncepčním rámci uvést tuto formu do souladu. Přestože jsou výnosy definovány odlišnou formou v obou systémech, obsah pojmu se nikterak významně neodlišuje. Po rozpoznání a vykazování výnosů však oba systémy požadují splnění odlišných podmínek. Znamená to, že za současné situace může dojít v jednom systému k rozpoznání výnosu, zatímco v druhém systému nikoliv. Tato skutečnost je velmi závažná a současná úprava jednotlivých systémů neumožňuje komparaci vykázaných výnosů účetních jednotek, které používají odlišné systémy vykazování. Toto byl i jeden z hlavních důvodů, proč SEC po dlouhá období sktriktně trvala na přepočítávání rozdílů mezi systémy.

Pro zachycování a vykazování výnosů v případě prodeje zboží jsou obě úpravy podobné, výnos je vždy vykázán až v okamžiku, kdy přecházejí všechna podstatná rizika a odměny z vlastnictví na odběratele za definovanou cenu. Jisté odlišnosti při zachycování výnosů spojených s prodejem zboží je možno spatřovat v detailních úpravách specifických transakcí v US GAAP, zatímco v systému IAS/IFRS takové detailní úpravy neexistují. Vznikají pouze v podobě SIC a IFRIC s cílem poskytnout závazná stanoviska k situacím, ke kterým neexistuje

I: Komparace US GAAP a IAS/IFRS v oblasti rozpoznání výnosů

Položka	IAS/IFRS	US GAAP	Rozdíl
<b>Úprava výnosů</b>	Koncepční rámec – vymezení výnosů, IAS 18, IAS 11 a příslušné interpretace	CON5 – vymezení výnosů, CON6 – oceňování výnosů, Řada detailních předpisů	Odlišné
<b>Vymezení výnosů</b>	KR vymezuje výnosy jako výnosy a zisky, výnosy jsou vymezeny jako hrubé přítočky ekonomických užitků za období plynoucí z běžných aktivit.	CON 5 vymezuje výnosy jako skutečné nebo očekávané hrubé přítočky ekonomických užitků za období, které vyplývají z hlavních, pokračujících činností jednotky.	Podobné
<b>Okamžik uznání</b>	Pokud je pravděpodobné, že účetní jednotka obdrží budoucí ekonomické výhody a že tyto výhody se dají měřit.	Tržby se mohou uznat, pokud jsou realizované a zasloužené, ukončení výdělečného procesu.	Odlišné

Zdroj: Vlastní zpracování

## II: Komparace US GAAP a IAS/IFRS v oblasti zachycování a vykazování výnosů

Položka	IAS/IFRS	US GAAP	Rozdíl
<b>Prodej zboží</b>	Výnosy jsou zachyceny pouze, když <b>rizika a odměny z vlastnictví jsou převedeny</b> na kupujícího, kupující má kontrolu nad zbožím, výnosy jsou <b>spolehlivě měřitelné</b> , ekonomický užitek poplyne společnosti (IAS 18).	Byla <b>uskutečněna dodávka zboží</b> (rizika a odměny jsou přesunuty na kupujícího), existuje důkaz o prodeji, <b>platba je fixní nebo přesně určená</b> , existuje vysoká jistota, že dojde k zaplacení (SAB 104).	Podobné
<b>Poskytování služeb</b>	Výnosy jsou zachyceny pouze tehdy, když výsledek této transakce může být spolehlivě odhadnut, pokud nelze výsledek odhadnout, lze výnos vykázat pouze do výše vynaložených nákladů.	Služby musejí být poskytnuty odběrateli, jsou k dispozici spolehlivé podklady pro ocenění založené na ceně kontraktu.	Podobné
<b>Dlouhodobé smlouvy</b>	V případě dlouhodobých kontraktů (smluv o zhotovení předmětného aktiva) se výnosy měří na základě zvláštních metodických postupů (metoda procenta dokončení, metoda nulového zisku), lze použít i pro jiné oblasti, např. tvorba software.	Dlouhodobé kontrakty (služby spojené s prodejem software) jsou upraveny specifickými pravidly, samostatně jsou upraveny dlouhodobé smlouvy, týkající se zhotovení hmotného aktiva. Tuto úpravu nelze použít na dlouhodobé smlouvy, jejichž výsledkem není zhotovení aktiva, pro tyto služby je použit zvláštní model (proportional performance).	Odlišné
<b>Výnosy, které vznikají z více činností</b>	Je požadováno přiřazení výnosů jednotlivým činnostem, které tvoří operaci, pokud tyto činnosti mají komerční základ, v opačném případě musejí být spojeny do jedné činnosti. Kritéria pro rozpoznání jsou aplikována odděleně na jednotlivé komponenty tak, aby odrazila podstatu transakce.	Existují zvláštní kritéria pro určení činností, které budou samostatným prvkem (EITF – 00 – 21). Výnosy jsou rozděleny mezi oddělené jednotky na základě jejich reálných hodnot.	Odlišné
<b>Odložení platby</b>	V případě odložení platby je požadováno diskontování za použití implicitní úrokové míry.	Diskontování je požadováno, když doba splatnosti přesahuje rok.	Odlišné
<b>Věrnostní programy</b>	Služby nebo zboží, které získávají zákazníci v rámci věrnostního programu, jsou oceněny jejich reálnou hodnotou a jsou přiřazeny k prodáváním službám nebo zboží.	Je používán model přírůstkových nákladů, kde jsou předpokládáné náklady na splnění věrnostních programů zachyceny na základě akruálního principu. Rovněž může být použit multiple-elements model. Oba postupy vedou ke zcela odlišným výsledkům.	Odlišné
<b>Barterové transakce</b>	IFRS rozděluje tyto transakce na dvě skupiny. Transakce, jejichž předmětem není reklama, kdy jsou výnosy oceněny na základě reálné hodnoty přijatého plnění. Transakce, jejichž předmětem je protiplnění v podobě reklamy, kdy jsou výnosy oceněny na základě reálné hodnoty poskytnutého plnění.	US GAAP požadují oceňování výnosů z poskytnutých služeb nebo zboží v jejich reálných hodnotách. U transakcí, jejichž předmětem není reklama, lze použít pro ocenění výnosů reálnou hodnotu přijatého plnění, pokud nelze měřit reálnou hodnotu poskytnutého plnění. U transakcí, jejichž předmětem je protiplnění v podobě reklamy, kde nelze určit reálnou hodnotu, je hodnota výnosu rovna nule.	Podobné

Zdroj: Vlastní zpracování

oficiální postup v příslušném standardu a u kterých se v jednotlivých účetních jednotkách může objevit nevhodné či kontroverzní řešení.

Vykazování výnosů z poskytnutých služeb je vázáno na splnění podmínky, že výsledek transakce musí být spolehlivě měřitelný, US GAAP navíc požaduje spolehlivý důkaz o tom, že služby byly poskytnuty, zatímco IAS 18 §20 tuto podmínku jasně nestanovuje.

Další odlišností mezi systémy je úprava situací, kdy v případě prodeje zboží nebo služeb se smlouvy týkají dodávky více položek zboží nebo služeb, přičemž v rámci dodávky nejsou splněny všechny prvky smlouvy (není dodáno všechno zboží, ne-

jsou poskytnuty všechny služby). IAS/IFRS takové situace řeší pouze vágně prostřednictvím IAS 18 §13. V systému US GAAP existuje řadě specifických předpisů pro aplikaci v konkrétních odvětvích, vykazování je upraveno zcela detailně.

V současnosti existují dva možné přístupy k rozpoznání výnosů. US GAAP důsledně uplatňuje **model výdělečného procesu**. Dosud však neexistuje jednoznačná definice tohoto výdělečného procesu. Tato skutečnost má za následek, že v systému US GAAP existuje velké množství detailních předpisů pro rozpoznání, oceňování, zachycování a vykazování výnosů a model výdělečného procesu je aplikován nekonzistentně pro různé transakce, což



může vyvolat diskuse o jeho využitelnosti. Dalším problémem spojeným s aplikací tohoto modelu je účtování o výnosech přímo, bez zřetele na to, jakým způsobem se mění aktiva a závazky ve vztahu k odběratelům.

Druhým možným přístupem k rozpoznání výnosů je **model aktiv a závazků**. Model je založen na změnách v aktivech a závazcích účetní jednotky v okamžiku uzavření smlouvy se zákazníkem a je zcela konzistentní se stávajícími definicemi výnosů v systému IAS/IFRS<sup>4</sup> i US GAAP<sup>5</sup>.

### Návrh modelu aktiva a závazku pro rozpoznání výnosů

Aplikace modelu aktiv a závazků by pro rozpoznání výnosů znamenala doslova revoluci v rozpoznávání, oceňování, zachycování a vykazování výnosů a má i své odpůrce. Člen FASAC Raymond J. Bromark v roce 2005, uvedl, že tento přístup představuje dramatický posun od současných pravidel US GAAP, který by vyžadoval řadu změn na straně účetních jednotek, uživatelů finančních výkazů a auditorů. Rozdíly mezi stávajícím přístupem k rozpoznání výnosů a navrhovaným řešením mohou vést k řadě odlišností od stávajícího způsobu účtování a vyústit v nesprávnou prezentaci, způsobit komplikace na kapitálových trzích (Mesa Maziano, 2005). Na druhé straně je plně podporován FASB i IASB, neboť jeho použití vede ke sjednocení přístupů k rozpoznání výnosů pro všechny typy transakcí. Model se zaměřuje na změny v aktivech a závazcích souvisejících s příslušnými výnosy při jejich rozpoznání a zachycení, neboť výnos jako takový nelze změřit (lze změřit pouze prostřednictvím změny rozvahových položek). Podle názorů IASB a FASB vede použití tohoto modelu k věrnějšímu zobrazení podstaty operací, než je tomu u modelu výdělečného procesu.

Za významný problém s aplikací modelu aktiv a závazků však lze považovat zatím skutečnost, že dosud není přesně vymezeno, která aktiva a závazky jsou dotčena vznikem výnosů. Stávající definice výnosů poskytují pouze málo indicií v této oblasti. Obecně lze uvést, že neexistuje správné nebo nesprávné vymezení, která aktiva a které závazky jsou ovlivněny při vzniku výnosů. Pro rozhodnutí je nutno brát v úvahu úhel pohledu a odvětví. Například v lesním hospodářství mohou být výnosy vymezeny jako zvýšení hodnoty rostoucích stromů. Vzhledem ke skutečnosti, že tento model je založen na rozpoznání a měření aktiv a závazků, lze jej podle názorů FASB a IASB (IASB, 2008) aplikovat konzistentněji než model výdělečného procesu v rámci různých odvětví i operací, kde by při jeho použití výnosy nebyly rozpoznány.

Pro potenciální aplikaci tohoto modelu Rady mohou pouze určit skupiny aktiv a závazků, které jsou

nejvhodnější při rozpoznání výnosů podstatných pro rozhodování na základě finančních výkazů. Na druhé straně obecná definice výnosů založená pouze na určitých aktivech a závazcích by mohla zamezit vykazování zvýšení některých aktiv, která by nenáležela do vymezené skupiny, jako výnos. Pokud by se obecná definice výnosů například omezovala pouze na aktiva a závazky, které přímo vyplývají ze smluv se zákazníky, nebylo by zvýšení hodnoty rostoucích stromů považováno za výnos.

IASB a FASB však právě skupinu aktiv a závazků vyplývajících ze vztahů k zákazníkům považují za nejvhodnějšího kandidáta pro definici výnosů při využití modelu aktiv a závazků. Rady vedly k tomuto rozhodnutí zřejmě tyto důvody:

- smlouvy o prodeji zboží, poskytnutí služeb představují vztah mezi stranami, který je založen na vzniku aktiva a závazku (odběratel má pohledávku za účetní jednotkou, která se týká dodání zboží nebo poskytnutí služby, účetní jednotka má závazek v podobě dodání zboží nebo poskytnutí vůči odběrateli, jedná se o výchozí bod pro rozpoznání výnosů),
- současné předpisy týkající se vykazování výnosů (SAB 104, IAS 18) se opírají vznik výnosů výhradně o smlouvy s odběrateli, a tak nový standard týkající se výnosů by neměl být příliš v rozporu se stávajícími předpisy, měl by zejména upravit sporné oblasti, odstranit nekonzistence.

Pro účely návrhu modelu vykazování výnosů na základě aktiv a závazků budou dále za aktiva a závazky, které jsou relevantní pro vykazování výnosů, považovány aktiva a závazky vyplývající ze smluv se zákazníky v souladu a návrhem IASB a FASB. Obecná definice výnosů vycházející z modelu a aktiv a závazků, kde jsou uvažovány pouze aktiva a závazky vyplývající ze smluv se zákazníky, by mohla být: **Výnos představuje nárůst aktiv nebo pokles závazků (uskutečněný účetní jednotkou) vyplývajících ze smlouvy uzavřené s odběratelem (zákazníkem) za účelem dodávky zboží nebo poskytnutí služby.** Pro použití uvedené definice je rovněž důležité vymezení smlouvy, neboť právě smlouva by se tak stala klíčovou pro rozpoznávání výnosů. Došlo by k významným změnám v zachycování nejen výnosů, ale zejména aktiv a závazků. Byly by rozpoznány, oceňovány a vykazovány práva a závazky účetní jednotky vyplývající ze smlouvy, smlouva by se nově stala předmětem finančního výkaznictví. Pro tyto účely lze smlouvu definovat jako: **dohoda mezi dvěma nebo více stranami, která vede ke vzniku vymahatelných povinností.**<sup>6</sup>

Smlouva se zákazníky uzavřená účetní jednotkou uvažuje pouze práva a povinnosti, které z této smlouvy vyplývají. Kombinace práv a závazků ze smlouvy představuje čistou pozici vyplývající ze smlouvy. Zda bude čistá pozice aktivum, závazek

4 IAS 18, § 7

5 SFAC 6, § 78

6 Definice je konzistentní s IASB definicí smlouvy v IAS 32 § 13, i definicí běžně užívanou v USA.

nebo bude nulová, je ovlivněno způsobem měření těchto práv a povinností. Měření závazků a aktiv vyplývajících ze smlouvy je základem navrhovaného přístupu k zachycování a vykazování výnosů, neboť způsob měření zásadně ovlivní, jak bude vykazáním výnosů ovlivněna finanční pozice a výkonnost podniku. Žádné další budoucí peněžní toky z potenciálních smluv nejsou brány v úvahu.

Práva účetní jednotky vyplývají ze slibu zákazníků zaplatit nebo poskytnout účetní jednotce jiné plnění. Povinnosti účetní jednotky vycházejí ze slibů účetní jednotky převést aktiva<sup>7</sup> zákazníkovi. Určení čisté pozice vyplývající ze smlouvy vyžaduje měření jak práv, tak povinností.

Ke změně v čisté pozici vyplývající ze smlouvy může dojít z různých důvodů. Může dojít k platbě zákazníkem, čistá pozice klesne, neboť účetní jednotka již nemá práva na tuto platbu, pokles čisté pozice vyplývající ze smlouvy je spojen s nárůstem peněžních prostředků. Ani pokles aktiv ani nárůst závazků ze smlouvy v tomto případě však nevedou ke vzniku výnosů, a to zejména z toho důvodu, že tyto změny jsou uskutečněny odběratelem, nikoliv účetní jednotkou. Změna v aktivech nebo v závazcích vyplývajících ze smlouvy může být také způsobena dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Výsledkem je zvýšení čisté pozice vyplývající ze smlouvy. Účetní jednotka například měla závazek ze smlouvy v podobě dodání zbývajících zboží (nemá již žádná práva vyplývající ze smlouvy), dodáním tohoto zboží dochází ke snížení závazku. Tato změna čisté pozice byla způsobena činností účetní jednotky, a proto vede ke vzniku výnosů.

Výnos vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby, což vede k nárůstu aktiv vyplývajících ze smlouvy nebo k poklesu závazků vyplývajících ze smlouvy (podstatně častěji se jedná o pokles závazků, neboť při aplikaci modelu aktiv a závazků uzavřením smlouvy účetní jednotce vznikne závazek dodat zboží nebo poskytnout službu, dodáním zboží nebo poskytnutím služby dojde k jeho snížení). V tabulce č. III jsou znázorněny efekty činnosti zákazníka a účetní jednotky na čistou pozici vyplývající ze smlouvy a na vznik výnosů.

Při použití uvedeného modelu pro rozpoznání výnosů existují dvě základní situace a změny v čisté pozici vyplývající ze smlouvy, které vedou ke vzniku výnosů:

- v okamžiku uzavření smlouvy, když práva vyplývající ze smlouvy převyšují povinnosti vyplývající ze smlouvy, vzniká výnos, neboť dochází k nárůstu aktiv ze smlouvy,
- v okamžiku, kdy účetní jednotky svojí činností uspokojí svoje povinnosti vyplývající ze smlouvy.
- Pro rozpoznání výnosů při použití modelu aktiv a závazků je důležité vymezení okamžiku, kdy je zboží dodáno, kdy je služba poskytnuta. Měla by být určena základní kritéria pro přesné určení tohoto okamžiku. Kritéria mohou být následující:
- pro zboží – zboží přechází na odběratele v okamžiku, kdy odběratel získá kontrolu nad zbožím,
- pro služby – služba je poskytnuta, když odběratel obdrží slíbenou službu,
- pro dlouhodobé smlouvy o výstavbě aktiva – účetní jednotka splní svoje povinnosti v průběhu výstavby pouze, když je aktivum převedeno na odběratele po dobu celého průběhu výstavby (odběratel má kontrolu nad částečně dokončenými aktivy).

Současná úprava používá v obou systémech pro oceňování reálnou hodnotu poskytnutého nebo přijatého plnění. Jedná se množství přijatých peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů nebo inkasovatelných prostředků. Komparace metodických postupů pro oceňování výnosů ve specifických případech je obsahem tabulky č. IV.

Pro oceňování výnosů při aplikaci modelu aktiv a závazků pro rozpoznání výnosů musí použitý způsob oceňování vycházet z oceňování aktiv a závazků, které vznikají při kombinaci práv a povinností účetní jednotky vyplývajících ze smlouvy vůči zákazníkům. Pro oceňování výnosů je nutné ocenit jak povinnosti účetní jednotky, které vyplývají ze smlouvy, tak i její práva. Práva jsou definována IASB a FASB (2008) jako výsledek slibů odběratelů zaplatit účetní jednotce peněžní prostředky nebo poskytnout jiné plnění. Povinnosti vycházejí

III: Vymezení okamžiku rozpoznání výnosů při aplikaci metody aktiv a závazků

Transakce	Smluvní aktivum	Smluvní závazek	Čistá pozice	Vznik výnosu
<b>Platba zákazníka</b>	Pokles	Nárůst	Pokles	Nemá vliv na vznik výnosu
<b>Dodání zboží nebo služeb účetní jednotkou</b>	Nárůst	Pokles	Nárůst	Vzniká výnos

Zdroj: Vlastní návrh

7 V případě smluv uzavřených se zákazníky je za aktivum považováno zboží (zboží i výrobky) i služby. Toto pojetí není v rozporu IFRS ani US GAAP. IFRS 2 BC 47 uvádí: Ačkoliv služby, které mají být přijaty v budoucnu, nesplňují definici aktiv, jsou služby v okamžiku přijetí aktivum, které je okamžitě spotřebováno – okamžitě vzniká „náklad“. To je i blíže objasněno v CON 6, kde je uvedeno: Služby poskytované jinými účetními jednotkami nemohou být uloženy a jsou přijaty a spotřebovány okamžitě. Mohou být aktivem pouze momentálně – v okamžiku, jakmile je účetní jednotka obdrží a spotřebovuje.

## IV: Komparace oceňování výnosů v systémech US GAAP a IAS/IFRS

Položka	US GAAP	IAS/IFRS
<b>Nepeněžní směna (podobné položky)</b>	Nejedná se transakci, která vede ke vzniku výnosů.	Nejedná se transakci, která vede ke vzniku výnosů.
<b>Nepeněžní směna (odlišné položky)</b>	Výnos je měřen v reálné hodnotě poskytnutého zboží nebo služeb; pokud není tato hodnota známa, mohou být výnosy oceněny reálnou hodnotou přijatého zboží nebo služeb.	Výnos je měřen v reálné hodnotě získaného zboží nebo služeb; pokud tuto hodnotu nelze určit, je výnos měřen v reálné hodnotě poskytnutého zboží nebo služeb (IAS 18.12).
<b>Nepeněžní směna (reklamní služby)</b>	Výnos je měřen v reálné hodnotě poskytnutých služeb. Pokud nelze tuto hodnotu určit, operace by měla být oceněna hodnotou přijatých služeb, která se blíží nule.	Výnos je měřen v reálné hodnotě poskytnutých reklamních služeb. (SIC 31.5).

Zdroj: Vlastní zpracování

se slibu účetní jednotky převést svoje aktiva (nebo služby) na odběratele.

Pro ocenění práv lze použít cenu slíbeného plnění ze strany odběratele (sjednaná cena transakce), v případě odloženého plnění by mělo ocenění práv respektovat i časovou hodnotu peněz a případné nejistoty v inkasovatelné částce. **Oceňování povinností účetní jednotky lze kvantifikovat dvěma způsoby. Jako běžnou prodejní cenu, která vychází z částky, kterou by účetní jednotka musela zaplatit nezávislé třetí straně, aby splnila její povinnosti vůči odběrateli nebo jako cenu transakce, která představuje množství aktiv účetní jednotky potřebných k uspokojení závazků vůči odběratelům, které vyplývají z uzavřených smlouv, k datu účetní závěrky.** Toto množství by mohlo být tvořeno třemi hlavními komponentami očekávané náklady, které je třeba vynaložit na splnění smlouvy (přímé i režijní), časová hodnota peněz v případě, že ke splnění povinností účetní jednotky dojde v delším časovém horizontu, marže.

Druhý způsob je podstatně jednodušší, protože cena transakce, která se skládá z výše uvedených komponent, je transparentní. Další výhodou uvedeného způsobu oceňování je, že při jeho použití se okamžitě vykazování výnosů ve velké většině transakcí (výjimku představují pouze smlouvy s dlouhou dobou výstavby) neodlišuje od v současnosti používaných způsobů v systému US GAAP a IAS/IFRS, což je demonstrováno v následující kapitole.

Při použití navrženého modelu by bylo prioritní vykazování závazků a aktiv vyplývajících ze smlouvy v rozvaze, výkonnost podniku vykazována jako výnos ve výsledovce by se následně odvíjela od změny v čisté pozici vyplývajících ze smlouvy. Dále by při uzavření nebyl vykázán žádný výnos, neboť čistá pozice vyplývajících ze smlouvy by byla nulová. Přestože navržený model odvozuje výkonnost podniku od aktiv a závazků vyplývajících ze smlouvy, lze jej považovat za konzistentnější pro určení a vykazování výkonnosti podniku pro účely externích uživatelů než stávající model.

Navržený model je zaměřen na zvýšení čisté pozice vyplývajících ze smlouvy spíše než na zvýšení hodnoty aktiv, která jsou produkována v rámci smlouvy. V případě, že například v průběhu výstavby činnosti

účetní jednotky neustí v převod aktiv na odběratele, nezmění se čistá pozice vyplývající ze smlouvy a nevzniká výnos v průběhu výstavby. Jedná se o významný rozdíl od postupů používaných pro rozpoznání výnosů ze stavební činnosti v současné praxi US GAAP a IAS/IFRS.

#### Návrh aplikace modelu aktiv a závazků v praxi účetních jednotek

Aplikace modelu aktiv a závazků by v praxi mohla znamenat velké zjednodušení stávajících pravidel a z nich vyplývajících praktik používaných v systému US GAAP a vyplnění oblastí, které nejsou dokonale pokryty v rámci IAS/IFRS. Dále by aplikace představovala konzistentní přístup k zachycování výnosů u všech transakcí v obou systémech. Zároveň by model, pokud by pro oceňování závazků vyplývajících z uzavřené smlouvy byla používána transakční cena, nebyl fundamentální změnou pro většinu transakcí (výjimku by představovaly transakce s dlouhou dobou realizace a některé případy týkající se zemědělství). Výchozí čistá pozice vyplývajících ze smlouvy by byla nulová a při uzavření smlouvy by nebyl vykázán žádný výnos.

#### Návrh aplikace modelu pro výnosy vznikající při prodeji zboží či služeb

Prodej zboží nebo služeb je nejjednodušší případ transakce, při které vznikají výnosy. Jak již bylo uvedeno, základním předpokladem pro zachycení výnosů při aplikaci modelu aktiv a závazků je uzavřená smlouva. Smlouva může mít psanou, ústní i jinou podobu. Vyplývají-li z uzavřené smlouvy účetní jednotce vynutitelné povinnosti vůči zákazníkům, jedná se o smlouvu, která je podkladem pro zachycení výnosů při použití uvedeného modelu. Účetní jednotka se uzavřením smlouvy dostává do pozice, kdy má právo obdržet plnění od zákazníka a na druhé straně jí vzniká povinnost převést zákazníkovi svoje aktiva v podobě zboží či služeb. To je důvod, proč se neliší postup při zachycování výnosů při prodeji zboží a při poskytování služeb, neboť povinnost účetní jednotky spočívá v převedení aktiva zákazníkovi.

Jak vyplývá z tabulky č. III, existují dvě základní situace, při kterých účetní jednotka vykáže výnos.

Následující příklad demonstruje návrh zachycení výnosů při aplikaci modelu aktiv a závazků při prodeji zboží či služeb.

Účetní jednotka uzavřela smlouvu se zákazníkem, která se týká prodeje zboží v hodnotě 50 000 měnových jednotek (MJ) za 100 000 MJ. Platba se uskuteční až po dodávce zboží. V tabulce č. V je navržen postup účtování při aplikaci model aktiv a závazků.

Stejný postup by byl aplikován i v případě, že uzavřená smlouva se týká plnění zahrnujícího více prvků, pokud dodávky jednotlivých prvků a splnění jednotlivých závazků nejsou nikterak časově odděleny. Pokud však u dodání jednotlivých prvků nebo splnění jednotlivých služeb dochází k časovému oddělení, je pro vykázání výnosů nutno použít postup, jehož návrh je uveden v následující kapitole. Jak vyplývá z tabulky č. III, okamžik vykázání výnosů odpovídá okamžiku splnění povinností vyplývajících účetní jednotce vůči zákazníkovi, jedná se o dodání zboží či poskytnutí služby. Nedochází tedy k vzniku odlišnosti od v současnosti používané metody výdelečného procesu v systému US GAAP ani od vymezení okamžiku vzniku výnosů v IAS 18.

### Návrh aplikace modelu pro výnosy vznikající při prodeji zboží či služeb v případě dodávky zahrnující více prvků

Při aplikaci navrženého modelu pro výnosy vznikající při prodeji zboží či služeb u dodávek zahrnujících více prvků dochází v systému IAS/IFRS k pokrytí oblasti, která nebyla původním IAS 18 – Výnosy řešena. V systému US GAAP dochází ke značnému snížení náročnosti na znalosti celé řady jednotlivých detailních předpisů upravujících dodávky týkající se více prvků.

Na následujícím příkladu je demonstrována aplikace navrženého metodického postupu v případě dodávky zahrnující více prvků zboží a služeb. Účetní jednotka uzavřela smlouvu na dodávku zařízení skládající se z více položek a jeho instalaci v hodnotě (oceněno na úrovni předpokládaného úbytku aktiv) 100 000 MJ. Za tuto dodávku zaplatí zákazník 120 000 MJ, a to 100 000 MJ za zařízení a 20 000 MJ za instalaci. Smlouva byla uzavřena v září, dodávka zařízení byla uskutečněna v září a instalace v říjnu.

V tabulce č. VI je navržen postup účtování při aplikaci modelu aktiv a závazků pro případ, kdy se smlouva týká více prvků.

Ani v tomto případě se okamžiky rozpoznání a zachycení neodlišují od stávajících pravidel. Vymezení tohoto okamžiku však jednoznačně vyplývá ze základní filozofie metodického přístupu založe-

V: Návrh účtování prodeje zboží či služeb

Druh transakce	MD	částka	D	Částka
<b>Uzavření smlouvy</b>	Vzniká pohledávka vůči zákazníkovi (v podobě platby za dodané zboží).	100 000	Vzniká závazek vůči zákazníkovi (v podobě dodávky zboží nebo služby).	100 000
<b>Dodávka zboží</b>	Snížení závazku vůči zákazníkovi dodávkou aktiv (zboží) zákazníkovi.	100 000	Dochází ke změně čisté pozice vyplývající ze smlouvy – výnos.	<b>100 000</b>
<b>Platba zákazníka</b>	Přijaté peněžní prostředky.	100 000	Snížení pohledávky vůči zákazníkovi (v podobě platby za dodané zboží).	100 000

Zdroj: Vlastní návrh

VI: Návrh účtování transakcí zahrnujících více prvků

Druh transakce	MD	Částka (MJ)	D	Částka (MJ)
<b>Uzavření smlouvy (září)</b>	Vzniká pohledávka vůči zákazníkovi (v podobě platby za dodané zařízení a za instalaci).	120 000	Vzniká závazek vůči zákazníkovi (v podobě dodávky zařízení a jeho instalace).	120 000
<b>Dodávka zařízení (září)</b>	Snížení závazku vůči zákazníkovi dodávkou aktiv (zařízení) zákazníkovi.	100 000	<b>Dochází ke změně čisté pozice vyplývající ze smlouvy – výnos.</b>	<b>100 000</b>
<b>Září</b>	<b>Změna čisté pozice vyplývající ze smlouvy z titulu činnosti účetní jednotky – výnosy.</b>			<b>100 000</b>
<b>Instalace (říjen)</b>	Snížení závazku vůči zákazníkovi instalací zařízení zákazníkovi.	20 000	<b>Dochází ke změně čisté pozice vyplývající ze smlouvy – výnos.</b>	<b>20 000</b>
<b>Platba zákazníka</b>	Přijaté peněžní prostředky.	120 000	Snížení pohledávky vůči zákazníkovi (v podobě platby za dodané a instalované zařízení).	120 000
<b>Říjen</b>	<b>Změna čisté pozice vyplývající ze smlouvy z titulu činnosti účetní jednotky – výnosy.</b>			<b>20 000</b>
<b>Smlouva celkem</b>	<b>Změna čisté pozice vyplývající ze smlouvy z titulu činnosti účetní jednotky – výnosy (září, říjen).</b>			<b>120 000</b>

Zdroj: Vlastní návrh



ného na aktivech a závazcích; jeho použití by přispělo k odstranění potřeby řady detailních úprav.

### **Návrh aplikace modelu, kdy se účetní jednotka zavazuje k poskytnutí dalšího plnění za sníženou cenu či bezplatně**

V případech, kdy účetní jednotka poskytuje svým zákazníkům věrnostní odměny v podobě slev na další nákupy nebo dáreků v určité hodnotě, jí mohou vznikat další povinnosti (závazky)<sup>8</sup>. Přístupy k zachycení výnosů se v těchto případech mohou odlišovat v návaznosti na způsob poskytnutí věrnostní odměny.

Poskytuje-li účetní jednotka věrnostní odměnu v podobě „balíčku“ obsahujícího dárek, představuje tento dárek závazek účetní jednotky v podobě poskytnutí „aktiva“. Důvodem je skutečnost, že dárek v podobě zboží nebo služby může být prodáván samostatně. Ocenění závazku vůči zákazníkovi v podobě daru odpovídá ocenění v případě uzavření smlouvy na prodej „darů“ jako samostatné položky.

Poskytuje-li však účetní jednotka věrnostní odměnu v podobě slevy na další potenciální nákupy, kdy zákazník zaplatí za zboží nebo službu sníženou cenu, lze opci na nákup za sníženou cenu považovat za aktivum, proto i v tomto případě může být tato opce považována za závazek účetní jednotky vůči zákazníkovi. Ocenění tohoto závazku je však daleko obtížnější. Kvantifikace těchto závazků se může lišit od kvantifikace ostatních závazků vyplývajících z uzavřené smlouvy, a to zejména z důvodu odlišné možnosti jejich zaplacení. Pokud by účetní jednotka volila uvedený přístup, nebyly by všechny výnosy vykázány v okamžiku splnění dodávky či poskytnutím služby zákazníkovi, ale část výnosů by byla vykázána až v okamžiku, kdy zákazník uplatní nárok na slevu, při dalším nákupu.

Na druhé straně lze na příslibenou slevu pohlížet jako na slevu týkající se dalších uzavřených smluv, a proto se nejedná o závazek účetní jednotky vůči zákazníkovi vyplývající z existující smlouvy. V takovém případě je celá výše výnosů vykázána nejpozději v okamžiku dodání zboží či poskytnutí služby. Uplatnění tohoto postupu je snadnější pro účetní jednotku. Není však zcela v souladu s uplatněním zásady opatrnosti, což lze však jednoduše odstranit, a to prostřednictvím tvorby rezervy na uplatnění předpokládaných slev v odhadované výši.

### **Návrh aplikace modelu v případě, kdy existují práva na vrácení zboží**

V praxi existuje řada různých situací, ve kterých vznikají zákazníkovi práva na vrácení zboží; podle charakteru těchto práv lze navrhnout metodické postupy pro zachycování a vykazování příslušných vý-

nosů z uzavřených smluv. V případě, kdy se účetní jednotka smluvně zaváže zákazníkovi k možnosti akceptovat jím pořízené zboží, lze hovořit o závazku vyplývajícím ze smlouvy nebo také o vynutitelné podmínce smlouvy. Pokud pohlíží účetní jednotka na právo na vrácení zboží jako na závazek vyplývající z uzavřené smlouvy, což se týká typických případů, kdy účetní jednotka prodává zboží a ve smlouvě určí lhůtu (například 30 dní), kdy může zákazník bez odůvodnění neporušené zboží vrátit, nelze nejpozději v okamžiku dodání zboží zákazníkovi vykázat výnos v celé výši. Výnos je třeba rozdělit na částku odpovídající případným uplatněným právům na vrácení zboží; tato částka je stanovena na základě kvalifikovaného odhadu (metodický postup zvolí účetní jednotka).

Ve druhém případě pohledu na právo na vrácení zboží lze považovat poskytnutí tohoto práva za službu, která je poskytována zákazníkovi. Druhému pohledu odpovídají případy, kdy si zákazník pořizuje tuto službu samostatně. V praxi se může jednat například o nákup flexibilní letenky, jízdenky nebo o samostatně pořízenou prodlouženou záruku. Účetní zachycení a vykázání výnosů z takové poskytnuté služby by odráželo samostatnou transakci – prodej služby v podobě práva na vrácení, kde by ze smlouvy vznikl závazek vůči zákazníkovi v podobě možnosti změnit termín, který by mohl být oceněn na úrovni transakční ceny související se změnou termínu a pohledávky v podobě ceny této služby. Tento způsob zachycení a vykázání výnosů by pak odrážel odlišnou podstatu této transakce oproti běžným transakcím, kdy existují práva na vrácení zboží. Pro zachycení této samostatné služby by byl použit stejný způsob účtování a vykazování jako při běžném prodeji zboží nebo služeb, jehož návrh je uveden v tabulce č. V. V případě prodloužené záruky je však nutné výnosy časově rozlišit na jednotlivá období, ke kterým se prodloužená záruka vztahuje. Alokace výnosů mezi jednotlivá období vychází z kvalifikovaného odhadu, jakým způsobem by docházelo k požadavkům ze strany zákazníka na uplatnění pohledávek z titulu záručních oprav.

### **Návrh aplikace modelu v případě dlouhodobých smluv**

U dlouhodobých smluv, zejména stavebních smluv, dojde aplikací navrženého přístupu k vykazování výnosů k největším změnám v jejich rozpoznání, zachycování a vykazování. Současný přístup k zachycování výnosů z dlouhodobých (stavebních) smluv není konzistentní se základními principy platnými pro rozpoznání výnosů ani v systému US GAAP ani IAS/IFRS. Výnosy jsou v těchto případech zachycovány, aniž by byl dokončen výdělečný

8 Účetní jednotka se smluvně zavazuje k poskytování balíčků zboží a služeb či slev, jako část své marketingové strategie. V případech, kdy není účetní jednotka smluvně zavázána k poskytování tohoto zboží, služeb či slev, nejedná se o její další závazky.

proces, aniž by došlo k přechodu kontroly a rizik na zákazníka.

Navrhovaný přístup a způsob rozpoznání, zachycení a vykazování tento nesoulad odstraňuje, protože neobsahuje specifické postupy pro tento typ smluv. Nedochozí k vykazování výnosů dříve, než jsou splněny základní podmínky vyplývající z filozofie navrženého přístupu. V případě stavebních smluv by docházelo k vykazování velké části výnosů až po snížení závazku vůči zákazníkovi převedením vytvořeného aktiva, což může trvat několik účetních období. Náklady vynaložené v souvislosti s výstavbou předmětného aktiva však nejsou zachycovány jako náklady období, nýbrž jako náklady produktu<sup>9</sup>, a tak nedochází k žádnému ovlivnění zisku nebo ztráty účetní jednotky v průběhu výstavby aktiva.

Na druhé straně však nic nebrání v případě rozsáhlých stavebních celků segmentaci smlouvy na jednotlivé komponenty a účtování o jednotlivých komponentách jako o samostatných závazcích. Výnosy tak budou vykazovány, jakmile je příslušné aktivum převedeno zákazníkovi, a tak snížen závazek vůči němu.

Na příkladu uzavřené stavební smlouvy, jejíž charakteristiky jsou následující:

- transakční cena 10 000 000 MJ,
- předpokládané náklady 8 000 000 MJ,
- doba výstavby tři roky,
- není provedena segmentace na komponenty, k převodu kontroly nad stavbou a rizik spojených s vlastnictvím dochází až po dokončení celé stavby,

- je demonstrován postup účetního zachycení výnosů ze stavební smlouvy při použití modelu aktiv a závazků.

Jak vyplývá z návrhu metodického postupu, uvedeném v tabulce č. VII, zachycení se nikterak neodlišuje od metodického postupu „metoda nulového zisku“ dosud používaného v rámci IAS 11 zejména pro smlouvy, jejichž výsledek je nejistý. US GAAP podobnou metodiku v souvislosti se stavebními smlouvami dosud nepoužíval. Do okamžiku převodu kontroly nad nemovitostí a rizik spojených s jejím vlastnictvím účetní jednotka nevykazuje žádné výnosy. Tedy zisk nebo ztráta z uzavřené stavební smlouvy je vykázána až po jejím dokončení a převodu. Pokud by účetní jednotka vyžadovala zachytit tvorbu zisku nebo ztráty rovnoměrněji, může provést segmentaci na dílčí celky, které by byly postupně po jejich dokončení převáděny na zákazníka.

## ZÁVĚR

Jak je patrné z uváděných případů, nedošlo by nahrazením stávajících pravidel pro rozpoznání, zachycování a vykazování výnosů k podstatným rozdílům oproti stávajícím metodickým postupům. Nejvýznamnější změnou je vykázání aktiv a závazků vyplývajících ze smlouvy již při uzavření smlouvy, což má **dopad na finanční pozici účetní jednotky**. Na druhé straně lze tuto informaci považovat za podstatnou pro uživatele finančních výkazů, neboť pro naplňování budoucích peněžních toků plynoucích z činnosti účetní jednotky jsou uzavřené smlouvy se zákazníky významnou infor-

VII: Návrh účtování transakcí týkajících se stavební činnosti

Druh transakce	MD	Částka (MJ)	D	Částka (MJ)
<b>Uzavření smlouvy</b>	Vznik pohledávky na platby od zákazníka	10 000 000	Vznik závazku vůči zákazníkovi	10 000 000
<b>1. a 2. rok</b>	Vynaložené náklady na stavbu	20 000 000	Úbytek aktiv účetní jednotky	20 000 000
<b>1. a 2. rok</b>	Přírůstek nedokončené výroby	20 000 000	<i>Stavba nebyla dokončena – snížení nákladů<sup>10</sup></i>	20 000 000
<b>3. rok</b>	Vynaložené náklady na stavbu	40 000 000	Úbytek aktiv účetní jednotky	40 000 000
<b>3. rok</b>	Přírůstek nedokončené výroby	40 000 000	Stavba nebyla dokončena – snížení nákladů	40 000 000
<b>3. rok dokončení stavby, převod na zákazníka</b>	Snížení závazku vůči zákazníkovi instalací zařízení zákazníkovi	10 000 000	<b>Dochází ke změně čisté pozice vyplývající ze smlouvy z titulu činnosti účetní jednotky – výnos</b>	<b>10 000 000</b>
<b>3. rok vyřazení stavby z aktiv účetní jednotky</b>	Náklad – vyřazení	80 000 000	Úbytek aktiv	8 000 000
<b>3. rok platba zákazníkem</b>	Přijaté peněžní prostředky	10 000 000	Snížení pohledávky vůči zákazníkovi (v podobě platby za dodané zboží)	10 000 000

Zdroj: Vlastní návrh

9 Při použití druhového členění nákladů jsou o náklady nedokončených stavebních smluv sníženy celkové náklady, při účelovém členění nákladů jsou tyto „náklady“ zachycovány přímo na vrub nedokončené výroby.

10 V návrhu se předpokládá, že účetní jednotka používá druhové členění nákladů.

mací. Lze pouze **navrhnout, aby po přijetí jednotného standardu týkajícího se vykazování výnosů došlo v souvislosti s vykazováním aktiv a závazků vyplývajících z uzavřených smluv k úpravě IAS 1 – Prezentace účetní závěrky tak, aby ve výkazu o finanční pozici byly povinně odděleny aktiva a závazky z titulu uzavřených smluv od ostatních pohledávek a závazků.**

Další odlišností oproti stávajícím předpisům upravující rozpoznání, zachycování a vykazování výnosů je změna ve vykazování výnosů plynoucí z uzavřených smluv o zhotovení způsobilého aktiva, kdy již není možné vykazovat výnosy před okamžikem převedení kontroly a rizik na zákazníka. Toto je však

jeden z výjimečných případů, kdy by aplikace navrženého přístupu znamenala dopad na finanční výkonnost podniku.

Za významný přínos návrhu nového přístupu k rozpoznání, zachycování a vykazování výnosů je skutečnost, že **přístup je založen na principech**, nikoliv na detailních pravidlech, což je plně v souladu s předpokládaným vývojem jednotných pravidel. Ze základních principů lze vyvodit odpovídající řešení téměř pro všechny situace, u kterých dochází ke vzniku výnosů. Přístup tak neklade vysoké nároky na detailní znalosti odborníků, vychází ze zásad koncepčního rámce a využívá úsudku k vytvoření logických závěrů.

## SOUHRN

Informace o výnosech jsou klíčové pro hodnocení činnosti podniku i pro prognózy do budoucna. Poskytovatelé kapitálu požadují informace o výnosech účetní jednotky pro svoje ekonomická rozhodování. Základní úpravy rozpoznání, zachycování a vykazování výnosů v systému US GAAP a IAS/IFRS se významně liší, úpravy týkající se výnosů v obou systémech nejsou zcela konsistentní a potřebují sjednocení a vylepšení. Samotná úprava výnosů v rámci US GAAP představuje téměř sto standardů, řada z nich jsou odvětvově specializované standardy a tyto úpravy mohou vést ke zcela odlišnému zachycení podobných transakcí. Z tohoto důvodu se již v lednu roku 2002 FASB zabývala cílem a obsahem potenciálního projektu, který by se týkal zachycování výnosů a závazků ve finančních výkazech. Za hlavní cíl si FASB vytýčila vytvoření jediného komplexního standardu pro zachycování výnosů. Cílem tohoto standardu mělo být sjednocení postupů při rozpoznání, oceňování a vykazování výnosů vznikajících v různých oblastech podnikání (prodej zboží, služeb, softwarové služby, obchod s realitami, reklamní činnost a podobně). V květnu 2002 zahrнула FASB uvedený projekt do své agendy.

výnosy, výdělečný proces, přístup založený na aktivech a závazcích

## SUMMARY

Revenue is a significant part of financial reporting. There are two different approaches to revenue recording. The former is represented by IAS/IFRS, the latter is represented by US GAAP. IASB and FASB initiated joint project on revenue recognition. The quite new common standard on revenue recognition should be a result of this project.

In this paper there are compared current approaches to revenue recognition under both systems. The most significant difference is the general approach to revenue recognition. There are Conceptual Framework where revenue is defined, two standards on revenue recognition and interpretations concerning revenue recognition and measurement in IAS/IFRS. On the other hand, there are many standards and guidance concerning revenue in US GAAP. Revenue is defined in the Statements of Financial Accounting concepts (CON 5, CON 6). There is not any general standard for revenue recognition under US GAAP. The most significant differences in revenue recognition concern the long-term contracts and deferred payments. Despite this difference, many similarities between both systems exist.

Based on results of comparative analysis which was done in the paper, the new approach for revenue recognition based on principles for the new general standard for revenue recognition common for both systems preparation are developed. It wouldn't significantly changed the moment and amount recognized revenue by replacement present rules for revenue recognition and recording. Presenting assets and liabilities arising from construction contract inception is the most significant change in comparison with present approach. This change influences the entity's financial position. On the other hand, information on changes in assets and liabilities caused by a contract inception could be relevant for financial statements users for future cash-flows planning. This change should be tied with change in IAS1 – Presentation of Financial Statement. In the Statement of Financial Position should be assets and liabilities arisen from contracts with customer presented separately.

The change in long-term construction contract is the other difference from present way of revenue recognition and recording. There is not possible to record revenue from construction contract before the moment of transfer constructed asset and risks to the costumer any more.

The most significant benefit of the developed approach is the fact that this approach is based on principles and not on detailed guidance. This approach makes possible to conclude appropriate solution for nearly all revenue generated transactions. There is not demanded detailed knowledge and judgments are used for logical conclusion creation under this approach.

Príspevek byl zpracován v rámci Výzkumného záměru PEF MZLU MSM 6215648904 Česká ekonomika v procesech integrace a globalizace a vývoj agrárního sektoru a sektoru služeb v nových podmínkách integrovaného evropského trhu jako součást řešení tematického směru 02.

### LITERATURA

- FASB, 1984: Concepts Statement No. 5 – Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises.
- FASB, 1985: Concepts Statement No. 6 – Elements of Financial Statements.
- IASB, 2008: Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers: IASCF, London. ISBN 1-905590-95-7.
- IASB, 2005: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví 2005, SU, Praha. ISBN 1-904230-79-2.
- JARNAGIN, B., D., 2007: U.S. Master GAAP Guide, Riverwoods, IL: CCH, Inc. ISBN 978-0-808090-81-6.
- MESA MAZIANO, CH., 2005: Revenue Recognition: A Perennial Problem. Financial Executive Magazine 6, 2005.
- SEC, 2003: SAB 104 – Revenue Recognition.

### Adresa

Ing. Hana Bohušová, Ph.D., Ústav účetnictví a daní, Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, Česká republika, e-mail: uchana@mendelu.cz