

Aplikace mezinárodního účetního standardu IFRS 15 ve vybrané společnosti

Bc. Filip Drastík

Diplomová práce
2018



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2017/2018

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Filip Drastík**
Osobní číslo: **M16361**
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Finance**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Aplikace mezinárodního účetního standardu IFRS 15 ve vybrané společnosti**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

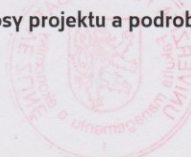
I. Teoretická část

- Provedte literární rešerši v oblasti IFRS a provedte srovnání mezi IAS 18 a IFRS 15.

II. Praktická část

- Provedte analýzu smluv podniku podle systému dle IFRS 15.
- Na základě provedené analýzy provedte kompletaci smluv.
- Zhodnoťte přínosy projektu a podrobte ho nákladové analýze.

Závěr



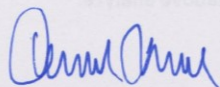
Rozsah diplomové práce: cca 70 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

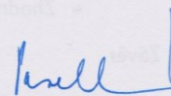
BAKKER, Erwin, T. V. BALASUBRAMANIAN, Asif CHAUDHRY a kolektiv. Wiley 2017: interpretation and application of IFRS standards. Hoboken: Wiley, 2017, 1010 s. ISBN 978-1-119-34022-5.
DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017, 368 s. ISBN 978-80-265-0692-8.
CHAUDHRY, Asif, Craig FULLER, Danie COETSEE a kolektiv. Wiley 2016 interpretation and applications of International Financial Reporting Standards. Hoboken: Wiley, 2016, 996 s. ISBN 978-1-119-25444-7.
STROUHAL, Jiří, Carmen Giorgia BONACI a Rzvan MUSTA. International accounting practices. Prague: Oeconomica, 2014, 231 s. ISBN 978-80-245-2040-7.
ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina KRIVÁNKOVÁ. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace. 6. aktualizované vydání. Praha: Institut certifikace účetních, c2015, 329 s. ISBN 978-80-86716-99-2.

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Marie Paseková, Ph.D.
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání diplomové práce: 15. prosince 2017
Termín odevzdání diplomové práce: 17. dubna 2018

Ve Zlíně dne 15. prosince 2017



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitelka ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

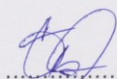
- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s příjmem, že licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považuji se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 9. dubna 2018

Jméno a příjmení: Filip Drastík


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Cílem diplomové práce je aplikace nového mezinárodního účetního standardu IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* ve vybrané společnosti a stanovit návod a doporučení pro účetní jednotku. Podstatou řešení bylo nalezení nejčastějších typů smluv, které se ve společnosti vyskytují a používají. Tyto smlouvy byly podrobeny analýze současného stavu a následně byl aplikován nový standard. V práci bylo navrženo řešení aplikace standardu pro všechny typy kontraktů a proběhlo srovnání s již zastaralým standardem a českou účetní legislativou. Výsledky práce umožní účetní jednotce snadnější aplikaci standardu a dávají jí návod, jak postupovat při práci se standardem v budoucnosti.

Klíčová slova: smlouvy, standardy, výnosy, vykazování, zveřejnění.

ABSTRACT

The goal of this thesis is the application of the new international accounting standard IFRS 15 *Revenue from contracts with customers* and to establish a manual and recommendations for the accounting entity. The essence of the solution was to find the most common types of contracts occurring in and used by the entity. These contracts were subject to an analysis of the current state and a new standard was subsequently applied. The new standard was applied to each contract and comparison with the outdated standard and the Czech accounting standards was provided. Thesis' results enable the entity simple application of the new standard and give recommendations how to work with standard it the future.

Keywords: contracts, standards, releasing, reporting, revenues.

Rád bych poděkoval vedoucí mé diplomové práce doc. Ing. Marii Pasekové, Ph.D. za výbornou spolupráci, odborné připomínky a čas, který jsme strávili při konzultacích mé diplomové práce. Poděkování patří také vybrané společnosti za spolupráci, poskytnuté informace a čas strávený při zpracování diplomové práce.

OBSAH

| | |
|---|-----------|
| ÚVOD | 10 |
| METODY A CÍLE ZPRACOVÁNÍ PRÁCE | 12 |
| I TEORETICKÁ ČÁST | 13 |
| 1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ | 14 |
| 1.1 MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY IFRS..... | 14 |
| 1.2 REGULACE ÚČETNICTVÍ A VÝKAZNICTVÍ V EVROPSKÉ UNII..... | 16 |
| 1.2.1 Schvalovací mechanismus IFRS v EU..... | 16 |
| 1.3 US GAAP..... | 16 |
| 1.4 MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY V ČESKÉ REPUBLICE..... | 17 |
| 2 KONCEPČNÍ RÁMEC | 18 |
| 2.1 CÍL ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ..... | 18 |
| 2.2 KVALITATIVNÍ VLASTNOSTI FINANČNÍCH INFORMACÍ..... | 19 |
| 2.3 PRVKY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY..... | 19 |
| 2.3.1 Aktiva..... | 19 |
| 2.3.2 Závazky..... | 20 |
| 2.3.3 Vlastní kapitál..... | 20 |
| 2.3.4 Výnosy..... | 21 |
| 2.3.5 Náklady..... | 21 |
| 2.4 OCEŇOVÁNÍ PRVKŮ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY..... | 22 |
| 2.4.1 Historické náklady..... | 22 |
| 2.4.2 Běžná cena..... | 22 |
| 2.4.3 Realizovatelná hodnota..... | 23 |
| 2.4.4 Současná hodnota..... | 23 |
| 3 IAS 18 VÝNOSY | 24 |
| 3.1 PŮSOBNOST STANDARDU..... | 24 |
| 3.2 OCENĚNÍ VÝNOSŮ..... | 25 |
| 3.2.1 Příklad ocenění transakce..... | 26 |
| 3.3 IDENTIFIKACE VÝNOSŮ..... | 26 |
| 3.3.1 Výnosy z prodeje výrobků a zboží..... | 27 |
| 3.3.1.1 Metody vykazování výnosů..... | 28 |
| 3.3.2 Výnosy z poskytování služeb..... | 28 |
| 3.3.3 Výnosy z úroků, licenčních poplatků a dividend..... | 30 |
| 3.4 ZVEŘEJNĚNÍ VÝNOSŮ..... | 31 |
| 4 IFRS 15 VÝNOSY ZE SMLUV SE ZÁKAZNÍKY | 32 |
| 4.1 PŘEDMĚT STANDARDU..... | 32 |
| 4.2 VÝCHODISKA STANDARDU..... | 33 |
| 4.3 IDENTIFIKACE SMLOUVY SE ZÁKAZNÍKEM..... | 33 |
| 4.3.1 Agregace smluv..... | 34 |
| 4.3.2 Změny smluv..... | 34 |
| 4.4 IDENTIFIKACE JEDNOTLIVÝCH POVINNOSTÍ KAŽDÉ SMLOUVY..... | 35 |
| 4.5 URČENÍ TRANSAKČNÍ CENY..... | 35 |
| 4.5.1 Variabilní cena..... | 35 |

| | | |
|-----------|--|-----------|
| 4.5.2 | Finanční komponenta ceny | 36 |
| 4.6 | ALOKACE TRANSAKČNÍ CENY..... | 36 |
| 4.7 | ROZPOZNÁNÍ VÝNOSŮ | 37 |
| 4.7.1 | Jednorázové splnění povinnosti | 37 |
| 4.7.2 | Postupné plnění povinností | 38 |
| 4.8 | VYKÁZÁNÍ A ZVEŘEJNĚNÍ..... | 38 |
| 4.9 | POROVNÁNÍ IAS 18 A IFRS 15..... | 39 |
| 4.9.1 | Praktický příklad | 40 |
| II | PRAKTICKÁ ČÁST | 43 |
| 5 | PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI..... | 44 |
| 5.1 | VYBRANÉ FINANČNÍ UKAZATELE | 44 |
| 6 | SMLOUVA 1..... | 45 |
| 6.1 | SITUACE PŘED APLIKACÍ IFRS 15..... | 45 |
| 6.2 | APLIKACE IFRS 15..... | 46 |
| 6.2.1 | Identifikace smlouvy se zákazníkem | 47 |
| 6.2.2 | Identifikace povinnosti plnit | 47 |
| 6.2.3 | Určení transakční ceny | 49 |
| 6.2.4 | Alokace transakční ceny | 49 |
| 6.2.5 | Rozpoznání výnosu | 51 |
| 6.2.6 | Kompletace smlouvy..... | 51 |
| 6.3 | POROVNÁNÍ IAS 18 A IFRS 15..... | 51 |
| 6.4 | POROVNÁNÍ S ČESKOU ÚČETNÍ LEGISLATIVOU | 52 |
| 7 | SMLOUVA Č. 2..... | 53 |
| 7.1 | SITUACE PŘED APLIKACÍ IFRS 15..... | 53 |
| 7.2 | APLIKACE STANDARDU IFRS 15 | 54 |
| 7.2.1 | Identifikace smlouvy se zákazníkem | 54 |
| 7.2.2 | Identifikace povinnosti plnit | 55 |
| 7.2.3 | Určení transakční ceny | 56 |
| 7.2.4 | Alokace transakční ceny | 56 |
| 7.2.5 | Rozpoznání výnosů | 57 |
| 7.2.6 | Kompletace smlouvy..... | 58 |
| 7.3 | POROVNÁNÍ IAS 18 A IFRS 15..... | 58 |
| 7.4 | POROVNÁNÍ S ČESKOU ÚČETNÍ LEGISLATIVOU | 58 |
| 8 | SMLOUVA Č. 3..... | 60 |
| 8.1 | SITUACE PŘED APLIKACÍ IFRS 15..... | 60 |
| 8.1.1 | Výnos z vlastních výrobků..... | 60 |
| 8.1.2 | Výnos z poskytování služeb..... | 61 |
| 8.2 | IFRS 15..... | 62 |
| 8.2.1 | Identifikace smlouvy se zákazníkem | 62 |
| 8.2.2 | Identifikace povinnosti plnit | 63 |
| 8.2.3 | Určení transakční ceny | 64 |
| 8.2.4 | Alokace transakční ceny | 65 |
| 8.2.4.1 | Alternativní alokace transakční ceny | 66 |
| 8.2.5 | Rozpoznání výnosu | 67 |
| 8.2.6 | Postup účtování | 68 |

| | | |
|-----------|---|------------|
| 8.2.7 | Kompletace smlouvy..... | 70 |
| 8.3 | POROVNÁNÍ IAS 18 A IFRS 15..... | 70 |
| 8.4 | POROVNÁNÍ S ČESKOU ÚČETNÍ LEGISLATIVOU | 70 |
| 9 | SMLOUVA Č. 4..... | 72 |
| 9.1 | SITUACE PŘED APLIKACÍ IFRS 15..... | 72 |
| 9.1.1 | Účtování smlouvy 4a, resp. 4b:..... | 72 |
| 9.1.2 | Účtování smlouvy 4c, resp. 4d a 4e: | 73 |
| 9.2 | APLIKACE IFRS 15..... | 75 |
| 9.2.1 | Identifikace smlouvy se zákazníkem | 75 |
| 9.2.2 | Identifikace povinnosti plnit | 75 |
| 9.2.3 | Určení transakční ceny | 76 |
| 9.2.4 | Alokace transakční ceny | 77 |
| 9.2.5 | Rozpoznání výnosu | 78 |
| 9.2.6 | Účtování | 79 |
| 9.2.7 | Kompletace smlouvy..... | 81 |
| 9.3 | POROVNÁNÍ IAS 18 A IFRS 15..... | 81 |
| 9.4 | POROVNÁNÍ S ČESKOU ÚČETNÍ LEGISLATIVOU | 82 |
| 10 | SMLOUVA Č. 5..... | 83 |
| 10.1 | SITUACE PŘED APLIKACÍ IFRS 15..... | 83 |
| 10.1.1 | Starý kontakt - IAS 11..... | 83 |
| 10.1.2 | Nový kontrakt – IAS 18 | 84 |
| 10.2 | APLIKACE IFRS 15..... | 86 |
| 10.2.1 | Identifikace smlouvy se zákazníkem | 86 |
| 10.2.2 | Identifikace povinnosti plnit | 87 |
| 10.2.3 | Určení transakční ceny | 87 |
| 10.2.4 | Alokace transakční ceny | 88 |
| 10.2.5 | Rozpoznání výnosu | 88 |
| 10.2.6 | Účtování | 89 |
| 10.2.7 | Kompletace smlouvy..... | 90 |
| 10.3 | POROVNÁNÍ IAS 11 A IAS 18 A IFRS 15..... | 91 |
| 10.4 | POROVNÁNÍ S ČESKOU ÚČETNÍ LEGISLATIVOU | 91 |
| 11 | NÁVOD PRO POSUZOVÁNÍ KONTRAKTŮ | 93 |
| 12 | VYKÁZÁNÍ A ZVEŘEJNĚNÍ..... | 96 |
| 13 | PŘÍNOSY PROJEKTU A NÁKLADOVÁ ANALÝZA | 98 |
| | ZÁVĚR | 101 |
| | SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY..... | 103 |
| | SEZNAM OBRÁZKŮ | 106 |
| | SEZNAM TABULEK..... | 108 |

ÚVOD

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (dále jen IFRS), spolu se stále větší globalizací, nabírají na významu a pro mnoho firem je stejně důležité jako účetnictví na národní úrovni. Růst ekonomické a finanční integrace v Evropské unii i ve světě klade důraz na jednotnost účetního výkaznictví a následnou snadnější možnost srovnání podniků z různých států.

IFRS jsou nástrojem regulace mezinárodního účetnictví a jsou podstatným zdrojem informací. Jedním z nejdůležitějších výchozích bodů, ze kterých se vychází při srovnávání výkonnosti podniků, jsou tržby respektive výnosy. Rozvoj světové globalizace donutil sjednotit pojetí výnosů ve dvou největších účetních legislativách – Mezinárodních účetních standardech účetního výkaznictví IFRS a národních účetních standardech USA US GAAP. Z této harmonizace výnosů vzešel nový standard IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*.

Firmy v České republice musí účtovat podle národní účetní legislativy. Mnoho firem je však nuceno vykazovat také podle mezinárodních standardů IFRS, ať už z důvodu zahraničních vlastníků, aktivitě na evropských akciových trzích, tlaku ze strany zahraničních partnerů nebo své vlastní dobrovolnosti. Vybraná společnost, na kterou je tato diplomová práce zaměřena, také účtuje podle IFRS a musí se vypořádat se zavedením nového standardu.

Cílem diplomové práce je aplikace standardu IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*, který nahrazuje standardy IAS 18 *Výnosy* a IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*. Zavedení standardu je v každé účetní jednotce odlišné a je nutné chápat procesy a principy ve společnosti. Samotné aplikaci v praktické části předchází teoretická část, jež se zaměřuje na teoretické základy, které jsou posléze použity v další části.

Praktická část se zaměřuje na nejčastější typy smluv, které se ve společnosti vyskytují. Každá smlouva je podrobena analýze současného stavu vykazování výnosů podle standardu IAS 18 *Výnosy* případně IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*. Následně je aplikován nový standard IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* pomocí pětikrokového systému stanoveného standardem. Každý krok je podrobně popsán a jsou provedeny všechny činnosti spojené s aplikací. Po aplikaci je provedeno srovnání vykazování výnosu podle starého a nového standardu a také srovnání s českou účetní legislativou.

Diplomová práce obsahuje návod pro účetní jednotku vybrané společnosti, jak postupovat při vykazování výnosů v budoucnu, aby vykazování bylo úplné a správné. Dále je pak zveřejněn návrh komentáře k účetním výkazům, kde musí jednotka zveřejnit podrobné informace týkající se výnosů. Poslední kapitola hodnotí přínosy aplikace standardu a podrobuje ho nákladové analýze.

METODY A CÍLE ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem diplomové práce je aplikace Mezinárodního standardu účetního výkaznictví IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* ve vybrané společnosti. Důležitost cíle spočívá v aktuálnosti používaných mezinárodních účetních standardů v účetní jednotce. V případě používání zastaralých standardů by účtování podle IFRS postrádalo význam a účetní jednotka by od auditorské společnosti nemohla obdržet kladný výrok.

V teoretické části bude použita metoda literární rešerše, kdy pomocí aktuální literatury bude popsána harmonizace účetnictví ve světě, koncepční rámec mezinárodních standardů jako základní kámen mezinárodního účetního výkaznictví a již neaktuální standard IAS 18 *Výnosy* a nový nahrazující standard IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*. Provedeno bude také srovnání mezi starou a novou legislativou týkající se výnosů.

Praktická část je zaměřena na nejčastější typy kontraktů v účetní jednotce. Každý kontrakt bude podroben analýze současného stavu. Po analýze proběhne aplikace nového standardu dle pětikrokového systému podle IFRS včetně syntézy získaných poznatků a bude provedena kompletace smlouvy. Nakonec proběhne komparace obou přístupů a přístupu podle IFRS a české účetní legislativy.

V závěru bude stanoven návod pro posuzování kontraktů a komentář k účetním výkazům vytvořený podle specifik účetní jednotky.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Dvořáková (2017, s. 17) říká, že světová ekonomika probíhá neustálou globalizací. Neustálý světový rozvoj ekonomiky klade stále větší důraz na možnost srovnávat účetnictví a účetní výkaznictví, které musí být spolehlivé a srozumitelné. Na globalizaci a světový rozvoj ekonomiky navazuje také politické sjednocování v Evropské unii, díky čemuž je potřeba harmonizovat účetnictví.

K tomuto názoru se přidávají i Strouhal, Bonaci a Mustafā (2014, s. 21), kteří říkají, že globalizace a ekonomická realita jsou nástroje jak snižovat odlišnosti a zlepšovat srovnatelnost účetnictví pomocí účetní standardizace a účetní harmonizace.

Ficbauer (2016, s. 8) uvádí tři hlavní důvody, proč je účetní harmonizace nutná. Jedná se o stále větší přeshraniční tok zboží a služeb, příbytek využívání finančních operací a větší aktivita investorů.

Dvořáková (2017, s. 17) uvádí tři velmi důležité zdroje, z kterých mezinárodní účetní harmonizace vychází. Jedná se o mezinárodní účetní standardy IFRS, účetní směrnice Evropské unie a národní účetní standardy USA US GAAP. Ficbauer (2016, s. 11) dodává, že nejvyšší formou harmonizace je úsilí o maximální sblížení IFRS a US GAAP. Sblížení těchto dvou směrů pojmenovává jako celosvětovou harmonizaci.

1.1 Mezinárodní účetní standardy IFRS

Mezinárodní účetní standardy vydává organizace, která byla založena v roce 1973 pod názvem Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů IASC. Organizace byla nezávislá, soukromá profesní organizace, kterou založily účetní organizace z několika států. IASC byla řízena Radou a vydávala standardy s označením IAS (International Accounting Standards). (Jílek a Svobodová, 2012, s. 17)

Dvořáková (2017, s. 19-20) píše, že v devadesátých letech byl vytvořen poradní sbor SAC a Stálý interpretační výbor SIC. Na přelomu tisíciletí kvůli problémům s financováním bylo IASC reorganizováno a vznikla nadace IASCF, která se v roce 2010 přejmenovala na IFRS Foundation.

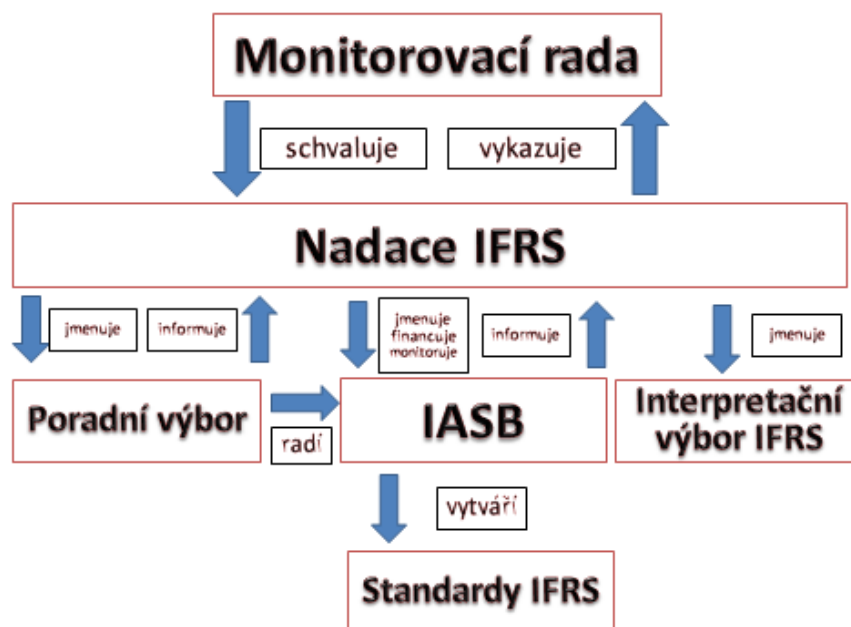
V roce 2001 začala pracovat rada IASB, která vydává standardy pod označení IFRS (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, International Financial Reporting Standards).

V současnosti se můžeme setkat se standardy pod starým označením IAS i novým IFRS. Obojí označení je platné. (IFRS A The IFRS: History and Purpose, 2016)

Dvořáková (2017, s. 21) uvádí, že změnu v názvech zaznamenaly po roce 2000 i Poradní sbor (IFRS Advisory Council místo SAC) a Stálý interpretační výbor SIC, jenž byl nahrazen Výborem pro interpretace Mezinárodních standardů účetních výkaznictví (IFRS Interpretations Committee). Tento výbor vydává interpretace k jednotlivým standardům pod názvem IFRIC.

Bakker a kolektiv (2017, s. 1) říkají, že standardy IFRS jsou vyvíjeny, aby byly vysoce kvalitní, lehce pochopitelné, vynutitelné, globálně akceptovatelné a založené na jasně formulovaných principech.

Podle Ficbauera (2016, s. 25) jsou současné mezinárodní standardy výsledkem mezinárodní harmonizace. Mezinárodní standardy by měly v budoucnu být jediným světovým účetnictvím. Důležité je postupné sblížování IFRS a US GAAP a také aplikace IFRS na půdě Evropské unie. Mezinárodní standardy jsou povinné pro společnosti, které kótují cenné papíry na veřejně obchodovatelných trzích.



Obrázek 1 Struktura nadace IFRS

Vlastní zpracování podle Jílka a Svobodové (2012) a Bakkera s kolektivem (2017)

1.2 Regulace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii

Kovanicová (2004, s. 119) uvádí, že společně s volným pohybem zboží, osob a kapitálu v Evropské unii je nutné vytvářet jednotné podnikatelské prostředí, kterého můžeme dosáhnout také pomocí účetní harmonizace. Harmonizaci může Evropská unie dělat pomocí evropských směrnic.

Začátek regulace účetnictví můžeme podle Bohušové (2008, s. 13) datovat k roku 1978, kdy byla vydána první směrnice týkající se individuální účetní závěrce. V roce 1983 přibyla směrnice věnující se konsolidované účetní závěrce a pak směrnice týkající se účetních závěrek bank a pojišťoven.

V dalších letech směrnice přestaly vyhovovat, kvůli své zastaralosti a velkému množství různých variant, jak směrnice používat. Bylo nutné stanovit hlubší pravidla, která by pomohla lepší harmonizaci. V roce 2000 Evropská komise zvolila za nástroj regulace mezinárodní účetní standardy IFRS, jelikož by bylo velmi neefektivní vytvářet jiné, vlastní standardy. Na tomto základě Evropský parlament a Evropská rada vydala v průběhu let (2001 – 2003) čtyři nové směrnice a nařízení, jež upravovaly oblasti používání mezinárodních standardů. Nejnovější směrnice je z roku 2013, týká se účetních závěrek a plně nahrazuje staré směrnice z let 1978 a 1983. (Dvořáková, 2017, s. 17-18)

Jílek a Svobodová (2012, s. 28) říkají, že mezinárodní standardy jsou v Evropské unii přijímány v podobě nařízení. Díky tomu nemusí jednotlivé státy přijímat standardy do vlastních zákonů, ale jsou platné v celé Evropské unii.

1.2.1 Schvalovací mechanismus IFRS v EU

Podle Dvořákové (2017, s. 18) slouží schvalovací mechanismus IFRS v Evropské unii k tomu, aby se zabezpečila implementace standardů IFRS. Cílem je standardy IFRS právně uznat, aby tak jejich používání bylo v Evropské unii povinné. Povinné standardy jsou zveřejněny v Úředním věstníku a schvaluje je poradní skupina EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group).

1.3 US GAAP

US GAAP je národní soubor účetních standardů v USA. Svou důležitost v mezinárodní harmonizaci účetnictví si vysloužila díky ekonomickému významu a síle Spojených států. Podstatná je i kvalita těchto standardů. Největší burza akciových trhů na světě v New Yor-

ku vyžaduje, aby společnosti, které jsou na burze aktivní, vykazovali podle US GAAP. Mezinárodní společnosti však mohou vykazovat i podle IFRS. (Dvořáková, 2017, s. 17)

Jílek a Svobodová (2012, s. 49) říkají, že US GAAP a IFRS stojí spíše na obecných předpisech. Odlišností je, že US GAAP obsahují bližší pravidla, jak zásady používat.

Ficbauer (2016, s. 16) uvádí, že rozvoj US GAAP má velký význam také na rozvoj IFRS. Důvod je jednoduchý, vliv ekonomiky Spojených států má nezpochybnitelný vliv na zbytek světa. Taktéž se jedná o nejstarší účetní systém, který je dostačující pro všechny účastníky trhu. Zajímavým faktem je, že využívání tohoto systému není povinné, ale dobrovolné (mimo burzy akciových trhů, které vyžadují vykazování v souladu s US GAAP).

1.4 MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY V ČESKÉ REPUBLICCE

České účetnictví se řídí podle tří hlavních právních předpisů. Jedná se o Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, vyhlášky Ministerstva financí a České účetní standardy. Právě v Zákonu o účetnictví najdeme zmínku, kdy české firmy použijí mezinárodní účetní standardy.

Zákon o účetnictví z roku 1991 §19a říká, že mezinárodní účetní standardy použije účetní jednotka, která je emitentem investičních cenných papírů obchodovaných na evropském regulovaném trhu. Truhlářová (2014) říká, že použití mezinárodních účetních jednotek pomůže vstoupit české společnosti na mezinárodní kapitálový trh a přispívá k lepší transparentnosti a spolehlivosti zveřejňovaných účetních výkazů v mezinárodním prostředí.

Bernát říká, že IFRS i české standardy vycházejí ze stejných předpisů, ale pořád existují oblasti, které jsou značně odlišné. Jedná se například o finanční leasing, rezervy, vykazování mimořádných položek, účtování o výnosech z dlouhodobých smluv, účtování o podnikových kombinacích a vykazování informací v účetních závěrkách.

2 KONCEPČNÍ RÁMEC

Koncepční rámec je podle Ficbauera (2016, s. 38) důležitým základním kamenem celých IFRS a jeho pochopení je podstatné pro další chápání a užívání jednotlivých standardů.

Nároky na jednotlivé standardy vycházejí právě z koncepčního rámce, který můžeme považovat za základní myšlenkovou koncepci. Pokud nějakou problematiku daný standard nezachycuje, vycházíme právě z koncepčního rámce. V případě, že standard je s koncepčním rámcem v neshodě, má výklad standardu přednost. (Dvořáková, 2017, s. 28)

Bakker a kolektiv (2017, s. 28) zase chápou koncepční rámec jako nástroj, který pomáhá přípravě a prezentaci účetních výkazů. Příprava účetních výkazů je pak založena spíše na odhadu, posouzení, modelování než na přesném zobrazení.

Bohušová (2008, s. 25) píše, že účetní jednotka se může odchýlit od IFRS pouze ve výjimečných případech, kdy by byl ohrožen věrný a poctivý obraz účetnictví a byl by v rozporu s koncepčním rámcem.

Koncepční rámec má za úkol také pomáhat radě IASB při tvorbě nových standardů, národním orgánům při vytváření národní legislativy, pracovníkům sestavujícím účetní závěrku podle IFRS, auditorům při posuzování účetní závěrky a uživatelům účetních závěrek. (Šrámková a Janoušková, 2015, s. 13)

2.1 Cíl účetního výkaznictví

Chaundry a kolektiv (2016, s. 28) říká, že cílem účetního výkaznictví je poskytnout finanční informace o podniku pro potencionální a současné investory, věřitele a další osoby, které směřují své další kroky podle finanční situace podniku.

Podle Edmondse s kolektivem (2016, s. 4) se uživatelům účetní závěrky říká anglickým názvem stakeholders. Patří mezi ně například věřitelé, finanční analytici, makléři, advokáti, stát nebo reportéři. Účetní výkazy mohou těmto stakeholderům pomoci zhodnotit, jak výkonná účetní jednotka je.

Jílek a Svobodová (2012, s. 75) dodávají, že podle akruálního účetnictví poznáme, jak výkonná účetní jednotka je. Akruální účetnictví znamená, že se operace účtují do období, v kterém se tyto operace uskuteční, i když peněžní toky se mohou uskutečnit v jiném období.

Dvořáková (2017, s. 29) dodává, že právě aktuální báze je jedním z nejdůležitějších předpokladů pro sestavení účetní závěrky. Druhým důležitým předpokladem je předpoklad trvání účetní jednotky. Ten můžeme chápat, že účetní jednotka nemá v plánu ukončit svou činnost.

2.2 Kvalitativní vlastnosti finančních informací

Bakker a kolektiv (2017, s. 29) označují kvalitativní vlastnosti jako vlastnosti, které jsou nejvíce používané ve finančním výkaznictví. Kvalitativní vlastnosti jsou rozděleny do dvou skupin: na základní a podpůrné. Autoři dále říkají, že aplikace těchto vlastností je proces, který má tři kroky. První je identifikace ekonomického jevu, který má potenciál být užitečný. Druhý krok je identifikovat informace týkající se jevu, které jsou nejdůležitější a mohou být věrně zobrazeny. Třetí a poslední krok je se rozhodnout, zdali je informace dostupná a může být věrně zobrazena.

Bohušová (2008, s. 24-25) řadí mezi kvalitativní vlastnosti účetních informací srozumitelnost, relevanci, významnost, spolehlivost, srovnatelnost a pravdivý a věrný obraz.

2.3 Prvky účetní závěrky

Jílek a Svobodová (2012, s. 76) píší, že účetní závěrka je rozčleněna do několika oddílů podle jejich ekonomických vlastností a prezentuje finanční dopad transakcí a jiných událostí.

Podle Dvořákové (2017, s. 33) můžeme prvky účetní závěrky rozdělit do dvou skupin. První jsou prvky týkající se finanční situace (aktiva, závazky, vlastní kapitál). Druhá skupina jsou prvky výkonnosti: náklady a výnosy.

2.3.1 Aktiva

Bakker a kolektiv (2017, s. 34) definují aktivum jako současný ekonomický zdroj kontrolovaný účetní jednotkou a získaný jako výsledek minulých událostí. Ekonomický zdroj můžeme chápat jako potenciál produkovat v budoucnu ekonomický užitek.

Bohušová (2008, s. 27) uvádí, že aktivum můžeme vykázat v rozvaze pouze, pokud je spolehlivě měřitelné. Dvořáková (2017, s. 33) dodává, že abychom aktivum mohli vykázat v rozvaze, poplyne budoucí ekonomický užitek účetní jednotce s dostatečnou jistotou.

Ficbauer (2016, s. 40) říká, že budoucí prospěch aktiva může být měřen několika způsoby: užitím aktiva k výrobě nebo poskytováním služeb, směnou aktiva za jiné aktivum, použití aktiva k úhradě závazku nebo převod aktiva majiteli organizace.

2.3.2 Závazky

Strouhal, Bonaci a Mustařa (2014, s. 17) charakterizují závazek jako současný závazek účetní jednotky, který znamená odtok ekonomických zdrojů účetní jednotky jako výsledek minulých událostí.

Závazek můžeme vykázat v rozvaze pouze tehdy, když je vysoce pravděpodobné, že dojde k odtoku ekonomických zdrojů a lze částku tohoto vypořádání spolehlivě ocenit. (Dvořáková, 2017, s. 34)

Podle Bohušové (2008, s. 28) jsou závazky spolehlivě měřitelné. V určitých případech je však nutné použít odhad. Příkladem mohou být rezervy.

Odtok ekonomických zdrojů, respektive úhrada závazku, může být podle Ficbauera (2016, s. 40) provedena několika způsoby. Jedná se o platbu v hotovosti nebo z účtu, převodem jiného aktiva, poskytnutím služby, směnou závazku za jiný závazek nebo konverzí závazku na nástroj vlastního kapitálu.

2.3.3 Vlastní kapitál

Vlastní kapitál můžeme chápat jako zbytkový podíl na aktivech jednotky po odečtení všech závazků. (Bakker a kol., 2017, s. 34)

Dvořáková (2017, s. 35) upozorňuje na skutečnost, že velikost vlastního kapitálu se odvíjí od velikosti aktiv a závazků. Pokud se aktiva nebo závazky přeceňují, dochází také na změnu vlastního kapitálu.

Bohušová (2008, s. 28) uvádí dva způsoby pojetí kapitálu – finanční a fyzické, přičemž účetní jednotka si volí jeden z těchto způsobů oceňování. Finanční pojetí kapitálu znamená, že kapitál se rovná čistým aktivům. Zisk je rozdílem nákladů a výnosů. Fyzické pojetí kapitálu znamená, že kapitál je označen jako produktivní kapacita účetní jednotky. Zisk je pak kladným rozdílem fyzické produkční kapacity účetní jednotky na začátku a konci období. Šrámková a Křivánková (2015, s. 17) dodávají, že finanční kapitál měříme v nominálních peněžních jednotkách nebo jednotkách stálé kupní síly.

2.3.4 Výnosy

Chaudhry (2015, s. 78-79) chápe výnosy jako růst ekonomického prospěchu během účetního období ve formě přítoku nebo zlepšení aktiv, které vedou ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem vlastníků.

Podle Dvořákové (2017, s. 35) musí být výnosy spolehlivě ocenitelné a k jejich vykázání dochází, až když je v účetnictví zachyceno zvýšení aktiv nebo snížení závazku plynoucí z výnosu.

Koncepční rámec dělí výnosy (income) na další dvě kategorie, k nimž chybí vhodné české ekvivalenty: revenues a gains. Revenues můžeme chápat jako výnosy z běžných činností, například tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb nebo výnosy z úroků a dividend. Gains jsou pak příjmy, které neplynou z hlavní činnosti podniku. Řadíme mezi ně prodej dlouhodobých aktiv nebo prodej zásob. (Dvořáková, 2017, s. 36)

Jílek a Svobodová (2012, s. 76) uvádějí jako příklady gains také nerealizované zisky jako zisky z přecenění cenných papírů nebo ze zvýšení účetní hodnoty aktiv.

Fiebauer (2016, s. 41) říká, že revenues vyplývají z hlavní činnosti, podnik je má pod kontrolou a vykazují se v hrubé výši. Zatímco pro gains platí opak. Jsou z vedlejší činnosti, podnik je nekontroluje a vykazují se v čisté výši.

2.3.5 Náklady

Chaudhry a kolektiv (2016, s. 34) říká, že náklad je pokles aktiv nebo nárůst závazků, z čehož plyne pokles vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením prostředků vlastníků.

Dvořáková (2017, s. 36) náklady definuje podrobněji. Říká, že se jedná o snížení ekonomického prospěchu. K tomuto snížení může kromě poklesu aktiv nebo nárůstem závazku dojít také snížením užitečnosti aktiv. K vykázání nákladu dochází v momentě, kdy můžeme pokles ekonomického prospěchu spolehlivě vyjádřit.

Podobně jako u výnosu rozlišujeme dva druhy nákladů: expenses (v překladu náklady) a losses (ztráty). Expenses (náklady) jsou náklady z běžných činností účetní jednotky a jsou protikladem skupiny výnosů revenues. Losses (ztráty) jsou náklady, které neplynou z běžné činnosti. Jedná se o ztráty z pohrom, ztráty z prodeje aktiv, nerealizované ztráty nebo kurzové ztráty. Losses jsou protikladem výnosové skupiny gains. (Jílek a Svobodová, 2012, s. 77)

Podle Ficbauera (2016, s. 40) platí mezi expenses a losses podobný vztah. Expenses plynou z hlavní činnosti, podnik je má pod kontrolou a vykazují se v hrubé výši. Losses jsou z vedlejší činnosti, nejsou pod kontrolou podniku a vykazují se v čisté výši.

2.4 Oceňování prvků účetní závěrky

Strouhal, Bonaci a Mustatǎ (2014, s. 21) charakterizuje oceňování jako proces určování peněžních částek, v kterých budou vykázány prvky účetní závěrky podle možností oceňování, které dovoluje Koncepční rámec.

Podle Dvořákové (2017, s. 37) je oceňování velmi důležitou oblastí, jelikož oceňování má velký vliv na vypovídací schopnost účetních informací. Při volbě oceňovacího modelu je pak důležité, aby byl splněn předpoklad trvání účetní jednotky. Pokud by tento předpoklad splněn nebyl, musela by účetní jednotka zvolit jiný způsob oceňování než v prvním případě.

Chaudhry (2015, s. 49) uvádí čtyři způsoby oceňování: historické náklady, běžná cena, realizovatelná hodnota a současná hodnota. Jiné způsoby oceňování mohou být použity pouze v případě, že by pomohly uživatelům účetní závěrky lépe pochopit, jak transakce, další události a podmínky jsou vykazovány ve finančních výkazech.

2.4.1 Historické náklady

Ocenění aktiv podle historických nákladů má dvě možnosti. První je ocenění podle reálně vynaložené částky na pořízení aktiva. Druhá možnost souvisí s bezúplatným pořízením aktiv. V takovém případě aktivum oceníme v částce, za kterou bychom aktivum pořídili na trhu. Závazky oceňujeme v hodnotě, kterou v budoucnu vynaložíme na úhradu závazku. (Dvořáková, 2017, s. 37)

2.4.2 Běžná cena

Aktivum při oceňování běžnou cenou vykazujeme v hodnotě, za kterou bychom pořídili v době oceňování stejné nebo podobné aktivum. Závazky jsou zachyceny v nediskontovaná hodnota, kterou bychom museli zaplatit k úhradě závazku k datu ocenění. (Strouhal, Bonaci a Mustatǎ, 2014, s. 21)

2.4.3 Realizovatelná hodnota

Bohušová (2008, s. 32) říká, že tento způsob ocenění použije účetní jednotka, která chce daný majetek prodat. Majetek se ocení v hodnotě, v které můžeme majetek prodat. Závazky se pak vykazují v nediskontovaných hodnotách, které bude muset účetní jednotka vydat k úhradě závazku k datu ocenění.

2.4.4 Současná hodnota

Strouhal, Bonaci a Mustařa (2014, s. 21) definují současnou hodnotu jako budoucí peněžní toky, které bude aktivum generovat v běžném podnikání. Závazky jsou pak současnou hodnotou budoucích odtoků peněžních prostředků, které bude účetní jednotka potřebovat k uspokojení závazku z běžné činnosti.

Dvořáková (2017, s. 38) dodává, že současná hodnota je způsob, jak do oceňování přinášet faktor času.

3 IAS 18 VÝNOSY

Mezinárodní standard IAS 18 *Výnosy* (dále jen IAS 18) se zabývá výnosy, konkrétně se věnuje okamžiku vzniku výnosů a následnou vhodnou kategorizací. Standard se věnuje výnosům provozním i finančním. (Dvořáková, 2014, s. 269)

Bohušová (2008, s. 96) říká, že IAS 18 účetně vyobrazuje výnosy, které mají původ v rozličných transakcích a událostech. Velmi podstatnou součástí je stanovit moment vzniku výnosu.

Hinke (2007, s. 87) uvádí, že cílem IAS 18 je regulace oceňování, uznávání a vykazování výnosů ve finančních výkazech. Důvodem je omezit manipulaci s finančními výsledky firem, které vykazují podle IAS/IFRS, protože nadhodnocování výsledků vede například ke špatnému stanovování hodnoty akcií na burzách.

Standard IAS 18 byl přijat v roce 1982 a v roce 1993 byl novelizován. Od 1. ledna 2018 je tento standard nahrazen novým standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*. (Ficbauer, 2016, s. 112)

Krupová (2009, s. 432) konstatuje, že pojetí výnosů v mezinárodním účetnictví a českém účetnictví je nesrovnatelný. České účetnictví je totiž daňově orientované, ale mezinárodní nikoliv. Tím, že mezinárodní účetnictví není daňově orientované, předchází tím kreativnímu účetnictví, které se snaží výši daní ovlivnit.

Mládek (2009, s. 297) pracuje s pojmem čisté výnosy. Od výnosů se musí odečítat slevy a tvorba rezerv na reklamace nebo záruční opravy. Autor dále uvádí, že se běžně mluví o výnosech, ačkoliv se myslí čisté výnosy.

3.1 Působnost standardu

Bakker a kolektiv (2017, s. 487) uvádí, že se standard zabývá třemi oblastmi výnosů:

- prodej výrobků a zboží,
- poskytování služeb
- a používání podnikových aktiv jinými subjekty za úrok, licenční poplatky nebo dividendy.

Ficbauer (2016, s. 112) negativně vymezuje, na které oblasti se IAS 18 nevztahuje:

- tržby z leasingu (IAS 17),

- investice do přidružených podniků (IAS 28),
- pojistné smlouvy (IFRS 4),
- změna reálné hodnoty finančních aktiv a závazků (IAS 39),
- změny ocenění oběžného majetku,
- standard IAS 41 týkající se zemědělství a
- těžba hornin.

3.2 Ocenění výnosů

Jílek a Svobodová (2012, s. 120) uvádějí, že výnosy jsou oceňovány v reálné hodnotě přijatého plnění nebo nárokovaného plnění včetně zahrnutí možných obchodních slev a množstevních rabatů. Částka plnění je specifikována ve smlouvě mezi prodávajícím a kupujícím.

Dvořáková (2014, s. 273) specifikuje přijaté nebo nárokované plnění jako přijaté peníze, reálnou hodnotu přijatých aktiv nebo ve výši vzniklé pohledávky.

Krupová (2009, s. 459) uvádí, že prodávající může poskytnout kupujícímu odloženou platbu. V případě odložené splatnosti je reálná hodnota nižší než nominální hodnota. V případě, že prodávající poskytne kupujícímu úrokovou míru nižší, než je tržní úroková míra nebo bezúročný úvěr, posuzuje se finanční transakce podle standardu IAS 39 Finanční nástroje.

Dvořáková (2014, s. 273) dodává, že výnos obchodu je roven všem diskontovaným budoucím peněžním příjmům. Rozdíl mezi současnou hodnotou plateb a nominální částkou úhrady je nazýván úrokovým výnosem. Podstatnou součástí je určení přiměřené implicitní úrokové míry. Implicitní úrokovou míru můžeme určit podle převažující úrokové míry pro podobné nástroje a za podobného rizika nebo úrokovou sazbu zjistíme z rozdílu nominální částky smlouvené odložené platby a prodejní ceny stejného nebo obdobného aktiva při prodeji s platbou v hotovosti.

Transakce s výnosem není směna zboží a služeb obchodní povahy. Ovšem při směně za jiné než obdobné zboží a služby již mluvíme o transakci s výnosem. Výnosy se pak oceňují reálnou hodnotou nabytého zboží nebo hodnotou zboží sniženou o hodnotu převedeného zboží nebo služeb. (Jílek a Svobodová, 2012, s. 121)

3.2.1 Příklad ocenění transakce

Firma prodala zboží na fakturu se splatností 3 let za částku 1000. Stejně zboží se bez odložené splatnosti prodává za 800.

$$\text{Výpočet úrokové míry: } i = \sqrt[3]{\frac{1000}{800}} - 1, i = 0,0772$$

Úroková míra je přibližně 7,72 %.

(Dvořáková, 2014, s. 274)

| Rok | Výpočet | Alternativní výpočet | Počáteční stav pohledávky | Úrok | Konečný stav pohledávky |
|-----|---------------------------|----------------------|---------------------------|------|-------------------------|
| 1. | 800 x 1,0772 | 800 x 1,0772 | 800 | 62 | 862 |
| 2. | 800 x 1,0772 ² | 862 x 1,0772 | 862 | 66 | 928 |
| 3. | 800 x 1,0772 ³ | 928 x 1,0772 | 928 | 72 | 1000 |

Obrázek 2 Výpočtová tabulka

Vlastní zpracování podle Dvořákové 2014

3.3 Identifikace výnosů

Identifikace výnosů je velmi důležitou součástí standardu a používají se pro ni určitá kritéria. Kritéria se posuzují pro každou transakci zvlášť. Pokud je součástí dodání zboží i poskytnutí služby, musí být kritéria výnosů splněna pro každou transakci. Prodejce musí rozdělit cenu na část připadající zboží a druhou část za poskytnuté služby a pak posuzovat kritéria samostatně u prodeje i služeb. (Hinke, 2007, s. 88)

Dvořáková (2014, s. 269) doplňuje, že důležité je zachování věcného a časového souladu výnosů a nákladů. Pokud má výše zmíněná služba podobu servisu, je částka servisu odložena a zachycena až v době, kdy je tato služba poskytnuta.

Dvořáková (2014, s. 270) se také zabývá okamžikem vzniku výnosu a rozděluje tento moment na tři části:

- vznik výnosu před předáním, pokud je splněna podmínka přechodu rizik,
- okamžik předání, většinou spolu s převodem vlastnictví a zároveň vznikem výnosů,
- vznik výnosu po splnění určitých podmínek.

3.3.1 Výnosy z prodeje výrobků a zboží

Bakker a kolektiv (2017, s. 489-490) říká, že výnos z prodeje výrobků a zboží je identifikován, pokud je splněno následujících pět podmínek:

- prodávající převedl na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví aktiva,
- prodávající si neponechává pokračující manažerskou angažovanost nebo kontrolu nad prodaným aktivem,
- částka výnosů může být spolehlivě měřitelná,
- pravděpodobnost, že ekonomické výhody spojené s transakcí poplynou do podniku a
- náklady nebo budoucí náklady spojené s transakcí mohou být spolehlivě měřitelné.

Dvořáková (2014, s. 270) upozorňuje na pravidlo přiřazování nákladů výnosům, které znamená, že výnosy a náklady týkající se transakce, se zachycují zároveň. V případě situace, kdy nelze náklady spolehlivě identifikovat a ocenit, se výnos nevykazuje. Přijaté platby za prodej výrobku nebo zboží se pak zachycují jako zálohy.

Bohušová (2008, s. 98) říká, že velmi důležitou součástí je převod významných rizik. Majoritní část případů má moment převodu rizik stejný s okamžikem převodu odměny z vlastnictví a převodu právního titulu z prodávajícího na kupujícího. Když si rizika a odměny ponechá prodávající a na kupující přejde jen vlastnictví, není transakce obchodem.

Chaudhry (2015, s. 494) zmiňuje situaci, kdy si účetní jednotka nechá pouze bezvýznamné riziko z vlastnictví. V takovém případě je transakce obchodem a výnos je vykázán.

Podobně mluví Krupová (2009, s. 462), která označuje jako velmi důležitý okamžik, spojený s vykazováním výnosů, převod rizik a odměn plynoucí z vlastnictví zboží na nového majitele.

Jílek a Svobodová (2012, s. 121) uvádějí příklady situací, kdy si prodávající nechává rizika a užitky spojené s vlastnictvím:

- prodávající má závazek vyplývající z neúplného plnění, jež není chráněno běžnou zárukou,
- výnos z prodeje je závislý na skutečnosti, že kupující zboží dále prodá,
- dodání zboží nelze dodat bez instalace a instalace ještě není dokončená,
- kupující má právo obchod zrušit ze smluvních důvodů a prodávající neví pravděpodobnost zrušení obchodu.

3.3.1.1 Metody vykazování výnosů

Hinke (2007, s. 89-91) charakterizuje 4 možné způsoby vykazování výnosů:

- **Metoda vykazování před dodáním**

Tato metoda se používá u dlouhodobých transakcí. Jedná se především o stavební smlouvy a věnuje se jim samostatný standard IAS 11.

- **Metoda vykazování v okamžiku dodání (prodeje)**

Metoda vykazování v okamžiku dodání rozlišuje několik možných situací:

- 1) Podmínky pro uznání výnosu jsou splněny a existuje faktura či jiný dokument o zaplacení: výnos je uznán.
- 2) Podmínky pro uznání výnosu nejsou splněny, faktura je vystavena: výnos je časově rozlišen až do doby, kdy jsou splněny všechny podmínky.
- 3) Rizika a odměny nepřecházejí na kupující (např. v podobě možného zpětného odkupu): obchod není prodej, tudíž nelze výnos uznat.
- 4) Prodávající se potýká s vratkami zboží:
 - a) výše vratek je nepodstatná: výnos můžeme uznat v době dodání zboží,
 - b) výše vratek je podstatná: prodávající tvoří rezervu podle IAS 37, a pak vykazuje výnos okamžitě snížený o odhad vratek nebo uznává pouze ty výnosy, kde existuje předpoklad nevracení zboží kupujícím (např. když zaplatí fakturu).

- **Metoda vykazování výnosů po dodání**

Metoda vykazování výnosů po dodání se aplikuje převážně při splátkových prodejkách. Výnos se pak rozděluje na tržbu z prodeje a úrok. Pro výpočet a vykazování se může použít akruální metoda, splátková metoda nebo metoda úhrady nákladů.

- **Zálohová metoda**

Zálohová metoda nebo také metoda vykazování úhrady před dodáním se používá v případech, kdy prodávající nepřevvedl na kupujícího rizika a odměny, ale kupující zboží zaplatil. Výnos nesmí být vykázán, dokud nejsou splněny všechny předpoklady uznání výnosů. Zálohy jsou v mezinárodním účetnictví zachyceny v závazcích.

3.3.2 Výnosy z poskytování služeb

Dvořáková (2014, s. 272) uvádí, že rozpoznání výnosů z poskytování služeb se týká nejen samostatného poskytování služeb, ale také výnosů spojených s nedokončenou transakcí,

kteřé zahrnují poskytování služeb. Uznávají se k rozvahovému dni, pokud jsou spolehlivě odhadnutelné a splňují i klasické předpoklady uznání výnosů z poskytování služeb.

Chaudhry s kolektivem (2016, s. 483-484) definují podmínky pro uznání výnosů z poskytování služeb takto:

- částka výnosů může být spolehlivě měřitelná,
- pravděpodobnost, že ekonomické výhody spojené s transakcí poplynou do podniku,
- fáze dokončení transakce na konci vykazovaného období může být spolehlivě měřitelná a
- vynaložené náklady transakce a náklady na dokončení transakce můžou být spolehlivě ocenitelné.

Bohušová (2008, s. 102) říká, že pokud si není prodávající jistý, že částku vykázanou na straně výnosů skutečně inkasuje, musí ji zachytit na straně nákladů. Podobně upozorňuje Ficbauer (2016, s. 113), že pokud nelze výsledek činnosti spolehlivě měřit, tržby vykazujeme pouze ve výši vynaložených nákladů.

Hinke (2007, s. 91-92) uvádí způsoby, jak vykazovat tržby z prodeje služeb:

- metoda specifického výkonu: aplikují se u služeb, které mají pouze jednu činnost. Výnos se uznává až po ukončení dané činnosti.
- Metoda proporcionálního výkonu: použije se, pokud je znám stupeň dokončení a transakce je dlouhodobá. Důležitá je také podmínka, že služba je tvořena několika stejnými činnostmi.
- Metoda procenta rozpracovanosti: rozdíl oproti metodě proporcionálního výkonu spočívá v různorodosti poskytovaných činností. Je nutné znát stupeň dokončení a transakce musí být dlouhodobá.
- Metoda kompletního výkonu: služba se skládá z jedné hlavní činnosti a několika méně významných činností. Výnos je zachycen až po dokončení hlavní činnosti.

Bohušová (2008, s. 102) se zabývá také problematikou dlouhodobých služeb, které neupravuje standard IAS 11 Smlouvy o zhotovení. Výnosy by se měly vykazovat podle úrovně dokončení. Podle Jílka a Svobodové (2012, s. 122) můžeme určit stupeň dokončení několika metodami. Účetní jednotka by měla použít tu metodu, která co nejvěrohodněji určí stupeň dokončení. Jako příklad uvádějí tyto tři metody:

- přehled a analýza rozsahu poskytnutých služeb,
- procento poskytnutých služeb z celkového počtu služeb, jenž budou poskytnuty, nebo
- procento vynaložených nákladů z celkově plánovaných nákladů.

Bakker a kolektiv (2017, s. 492) zastává názor, že je pro podnik velmi důležité mít efektivní systém vnitřního finančního rozpočtnictví a reportingu. Kvalitní systémy umožňují podniku okamžitě posuzovat a upravovat odhady výnosů plynoucích z poskytování služeb.

Bohušová (2008, s. 102-103) se věnuje některým speciálním případům poskytování služeb.

- Instalační poplatky: výnos z instalačních poplatků se vykazuje jako část prodeje výrobku nebo jako výnos podle stupně dokončení.
- Výnosy ze vstupného: pokud se jedná o jednorázovou akci, vykazuje se k datu události. Metodu proporcionálního výnosu použijeme u předplatného na více představení.
- Zápisné: pokud je zápisné hrazeno pouze jako členství, je výnos vykázán ihned. V případě, že součástí členství jsou i poskytované služby, které se budou užívat po určité období, použije se metoda proporcionálního výnosu.
- Koncesní poplatky: pokud je součástí koncesního poplatku i dodání aktiva, odvíjí se hodnota výnosu podle reálné hodnoty aktiva a je vykázán po naplnění předpokladů pro uznání výnosu. V situaci, kdy koncesní poplatek zahrnuje prvotní a další služby, vykazují se poplatky za další služby jako výnosy podle poskytnutých služeb.

3.3.3 Výnosy z úroků, licenčních poplatků a dividend

Dvořáková (2014, s. 273) uvádí, že výnosy z úroků, licenčních poplatků a dividend mají svůj původ v používání aktiv účetní jednotky jinými stranami. Zároveň musí být splněny tyto předpoklady uznání výnosů:

- částka výnosů může být spolehlivě měřitelná,
- pravděpodobnost, že ekonomické výhody spojené s transakcí poplynou do podniku.

Bakker s kolektivem (2017, s. 493) přidávají další podmínku vykázání výnosu pro každou ze skupin:

- pro úroky: bere se v potaz faktor času, který bere v potaz efektivní výnos z aktiv (neboli se zohledňuje efektivní úroková míra),
- pro licenční poplatky: účtují se na akruálním principu podle příslušného dokumentu,
- pro dividendy: výnos se vykáže, jakmile akcionáři dostanou právo přijmout platbu.

Dvořáková (2014, s. 273) dodává, že výše zmíněné speciální podmínky pro každou skupinu výnosů zajišťují věcný a časový soulad nákladů a výnosů v této oblasti.

3.4 Zveřejnění výnosů

Účetní jednotka musí zveřejňovat částky všech významných kategorií výnosů, a to v členění na prodej zboží a výrobků, poskytování služeb, úroky, licenční poplatky a dividendy. (Dvořáková, 2014, s. 274)

Bohušová (2008, s. 104) upozorňuje na nutnost zveřejnit účetní postupy zvolené pro vykazování včetně metod použitých pro stanovování stupně dokončení poskytovaných služeb. Autorka také zmiňuje, že společně s poskytováním záruk, a tím vznikajících nákladů na reklamace nebo záruční servis, vznikají podniku podmíněné závazky, podmíněná aktiva a rezervy, které se musí rovněž vykázat.

Šrámková a Janoušková (2007, s. 274) dodávají, že je nutné zveřejnit také výnosy ze směny zboží nebo služeb, a to v každé zmíněné kategorii. Dvořáková (2014, s. 275) autorky doplňuje, že se informace musí zveřejnit kvůli menší spolehlivosti jejich ocenění.

4 IFRS 15 VÝNOSY ZE SMLUV SE ZÁKAZNÍKY

Mezinárodní účetní standard IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* (dále jen IFRS 15) se věnuje výnosům ze smluv se zákazníky. Standard byl vydán v květnu 2014 s platností od 1. 1. 2018. Důvodem je stmelení postojů v rámci IFRS, ale také mezi IFRS a US GAAP. Standard nahradil standardy IAS 18 *Výnosy* a IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*. (Dvořáková, 2017, s. 293)

Oncioiu a Tanase (2016, s. 31) poukazují na skutečnost, že vykázání výnosu zasahuje do procesu hodnocení podniků. Ve světě s nedokonalými a neúplnými trhy jsou výnosy a náklady důležitými informacemi finančních výkazů. Proto je důležité, aby částka ocenění výnosu skutečně reflektovala hodnotu, kterou připravovatelé očekávají za výměnu za toto zboží nebo služby.

4.1 Předmět standardu

Šrámková a Janoušková (2015, s. 233) uvádějí jako základní princip standardu vykázání výnosu jako zaznamenání převodu zboží nebo služeb zákazníkovi. Hodnota výnosu je pak dána částkou, v které je oceněn převod tohoto zboží nebo služeb.

Dvořáková (2017, s. 293) říká, že standard IFRS 15 se týká pouze výnosů ze smluv se zákazníky, kde objektem smluv je dodávka zboží, výrobků nebo služeb. Společné aktivity, např. sdílení rizika a užitků z aktivity je předmětem jiného standardu (IFRS 11 – Společná uspořádání).

Oncioiu a Tanase (2016, s. 32) vymezují, kterých oblastí se IFRS 15 netýká:

- leasingy (IFRS 16),
- pojistné smlouvy (IFRS 4),
- vykazování a oceňování finančních nástrojů (IAS 39),
- konsolidovaná účetní závěrka (IFRS 10),
- společná ujednání (IFRS 11),
- individuální účetní závěrka (IAS 27),
- investice v přidružených a společných podnicích (IAS 28).

Dvořáková (2017, s. 294) dodává, že se standard IFRS 15 netýká situací, v kterých se směňují produkty mezi podniky operujícími ve stejném odvětví. Podmínkou této situace je, že

se směna uskutečňuje s cílem maximálně uspokojit zákazníka. Důvodem směny může být úspora nákladů nebo včasné splnění objednávky.

4.2 Východiska standardu

Podle Dvořákové (2017, s. 293) výnosy podle IFRS 15 vznikají jako výsledek běžných, opakovaných aktivit a činností podniku.

Ciesielski s Werichem (2015, s. 32) uvádějí 5 kroků, které jsou základem celé změny:

- 1) Identifikace smlouvy se zákazníkem.
- 2) Identifikace jednotlivých povinností každé smlouvy.
- 3) Určení transakční ceny.
- 4) Alokace transakční ceny.
- 5) Vykázání výnosu ve chvíli, kdy jsou splněny všechny podmínky (rozpoznání výnosu).

4.3 Identifikace smlouvy se zákazníkem

Khamis (2016, s. 9) uvádí, že smlouva, na základě které má být uznán výnos, musí splňovat určité podmínky.

- Strany schválily smlouvu a zavázaly se k plnění povinností vyplývajících ze smlouvy.
- Prodávající je schopen identifikovat vymahatelná práva obou stran týkající se zboží nebo služeb, které mají být převedeny.
- Prodávající může určit podmínky a způsob platby.
- Smlouva má komerční charakter.
- Prodávající rozhodne, na základě analýzy zákazníkovi schopnosti platit, zdali je pravděpodobné, že prodávající dostane protihodnotu v menší ceně, než je uvedeno ve smlouvě, jestliže je protihodnota variabilní.

Dvořáková (2017, s. 274) uvádí ještě jiné podmínky, které by měla smlouva splňovat:

- Smlouva je zárukou toho, že vznikne výnos spolu s povinností kupujícího zaplatit.
- Smlouva je právně vymahatelná.
- Smlouva nesmí být jednostranně vypověditelná bez následků.
- Smlouva musí obsahovat práva a povinnosti týkající se předání zboží, výrobků nebo služeb a platebních podmínek.

- Smlouva je uzavřena za účelem dosažení zisku.

Účetní jednotka musí pro uznání výnosu posoudit, zdali je kupující schopen svůj závazek uhradit. Důležité je také posoudit slevy, které mohou nastat. Účetní jednotka vykazuje částku výnosu po odečtení pravděpodobných slev. (Dvořáková, 2017, s. 294-295)

4.3.1 Agregace smluv

Důležitým bodem identifikace smlouvy je posouzení, zdali bude smlouva sledována samostatně nebo v kombinaci s jinými smlouvami (neboli budou smlouvy agregovány). Základem agregace smluv je, že jsou uzavřeny přibližně ve stejnou dobu a se stejným zákazníkem. Rozlišujeme dva druhy agregace:

- Agregace smluv na splnění různých povinností: týkají se stejného obchodního zámeru nebo cena plnění jedné smlouvy závisí na velikosti plnění ostatních smluv. Jedná se o spojení formálně samostatných smluv, které jsou spojeny věcně nebo cenově.
- Agregace smluv na splnění stejných povinností: týká se smluv, které mají stejné plnění. Jedná se o objemové rozšíření daného kontraktu.

(Dvořáková, 2017, s. 295)

4.3.2 Změny smluv

Šrámková a Janoušková (2015, s. 234-235) říkají, že změna smlouvy znamená, že si prodávající a kupující vyjednali úpravu rozsahu nebo ceny smlouvy. Standard řeší, zdali se upravená smlouva posuzuje jako nová smlouva či nikoliv. Účetní jednotka posoudí úpravu smlouvy jako novou smlouvu, pokud jsou splněny dvě podmínky.

- Oproti původní smlouvě smlouva obsahuje rozšíření o další a odlišné zboží, výrobky, nebo služby.
- Cena za zboží, výrobky a služby odpovídá standardní ceně, za kterou by dané statky prodávala v případě, kdy by se nejednalo o změnu smlouvy.

V ostatních případech účetní jednotka volí postup podle toho, zdali jsou zbývající zboží, výrobky či služby odlišitelné od těch již dodaných nebo nikoliv.

4.4 Identifikace jednotlivých povinností každé smlouvy

Khamis (2016, s. 9) říká, že smlouva zahrnuje sliby, které zajišťují zákazníkovi dodání zboží nebo služeb. Tyto sliby se označují jako samostatné povinnosti plnit.

Dvořáková (2017, s. 298) uvádí, že účetní jednotka rozděluje smlouvy na jednorázově plněné povinnosti a postupně plněné povinnosti. Jednorázově plněné povinnosti jsou jednotlivé dodávky výrobků, zboží nebo služeb, přičemž jsou odlišné. Zatímco postupně plněné povinnosti jsou série dodávek různých zboží, výrobků nebo služeb, jež jsou svou podstatou stejné a mají stejný způsob předání. Postupně plněné povinnosti se dodávají postupně během určité doby.

Podle Pasekové (2018, s. 175) reprezentuje každé odlišné zboží, výrobek nebo služba samostatnou povinnost plnit a je potřebné je samostatně posuzovat.

Khamis (2016, s. 10) odlišnost povinností charakterizuje jako možnost využívat zboží, výrobky nebo služby samostatně nebo společně s jinými dostupnými prostředky a zároveň z toho užívání získává užitek. Zboží, výrobky a služby by měly být také oddělitelně identifikovatelné od ostatních slibů ve smlouvě.

4.5 Určení transakční ceny

Buena Bontas (2014, s. 377-378) říká, že transakční cena je částka protiplnění, kterou účetní jednotka očekává, že obdrží. K určení této částky účetní jednotka zohledňuje několik faktorů:

- odhad variabilní protihodnoty (může se lišit v důsledku slev nebo bonusů),
- časovou hodnotu peněz, pokud kontrakt obsahuje finanční komponentu, která je významná,
- reálnou hodnotu všech nepeněžních plnění.

Paseková (2018, s. 176) uvádí, že transakční cena je stanovena buď variabilní, nebo pevnou cenou.

4.5.1 Variabilní cena

Yeaton (2015, s. 51) říká, že variabilní cena zahrnuje slevy, rabaty, pobídky nebo jiné podobné položky. Paseková (2018, s. 177) doplňuje tento výčet bonusy, reklamacemi, refundacemi, zárukami, náhradami škody, penále nebo stimulačními platbami. Yeaton (2015, s.

51) pokračuje, že podmínky jsou uvedeny ve smlouvě nebo může být založeno na běžných obchodních praktikách. Účetní jednotka použije k odhadu hodnoty ceny tu techniku, která odhadne cenu co nejlépe. Může použít metodu očekávané hodnoty nebo metodu nejpravděpodobnějšího množství.

Podle Dvořákové (2017, s. 301-302) by měla účetní jednotka při zvažování variabilní ceny posoudit faktory, jako jsou volatilita trhu, časový horizont možného vzniku variabilních složek cen, zkušenosti z minulých let, celkové množství různých variabilních složek nabízených zákazníkům nebo množství možných variant plateb v jedné smlouvě.

4.5.2 Finanční komponenta ceny

Účetní jednotka uvažuje o finanční komponentě, z důvodu, aby byla zachována časová hodnota peněz. (Khamis, 2016, s. 10)

Dvořáková (2017, s. 306) říká, že v případě významné finanční komponenty účetní jednotka rozdělí výnos na výnos z prodeje aktiv a úrokový výnos a odděleně je vykáže i ve výkazu o úplném výsledku hospodaření.

Khamis (2016, s. 10) označuje významnou finanční komponentu jako rozdíl mezi cenou, kterou zákazník zaplatí v budoucnu a cenou, kterou by za stejné zboží, výrobky nebo služby zaplatil v hotovosti. Dvořáková (2017, s. 305) označuje tento rozdíl jako odměnu prodávajícího za poskytnutí financování dodávky a měla by odrážet bezrizikovou tržní úrokovou míru a kreditní riziko.

4.6 Alokace transakční ceny

Buena Bontas (2014, s. 379) říká, že účetní jednotka musí alokovat transakční cenu na každou identifikovanou povinnost plnit. Účetní jednotka alokuje transakční cenu na základě samostatných prodejních cen, v případě nedostupnosti samostatných cen použije účetní jednotka odhady založené na základně odpovídajících dostupných informací.

Khamis (2016, s. 11) charakterizuje samostatnou prodejní cenu jako částku, kterou účetní jednotka obdrží za aktivum nebo službu v případě samostatného prodeje.

Dvořáková (2017, s. 308) dává příklady, jaké metody lze použít v případě nedostupnosti samostatných prodejních cen:

- Odhad cen na tržní bázi, a to buď průzkumem trhu nebo cenou, za kterou podobné aktivum nebo službu prodává konkurence,

- Odhad ceny na základě očekávaných vynaložených nákladů s případnou očekávanou marží.
- Odhad cen na základě reziduálního přístupu. Tzn., že od celkové ceny odečteme aktiva (služby) s dostupnou samostatnou cenou a zbývající cenu rozdělíme mezi aktiva (služby), které samostatnou cenu nemají.

V případě poskytnuté slevy na soubor aktiv nebo služeb, rozdělíme podle Pasekové (2018, s. 178) tuto slevu mezi všechny aktiva nebo služby. Tento přístup nepoužijeme v případě, že je zřetelné, že sleva je poskytnuta jen na konkrétní aktivum nebo službu.

Dvořáková (2017, s. 308) uvádí, že variabilní složky transakční ceny se mohou týkat buď celé smlouvy, nebo jen její částí, např.: samostatně identifikované povinnosti nebo danému aktivu případně službě. Účetní jednotka rozdělí variabilní složku pouze, pokud je zřetelné, že se netýká celé smlouvy, ale jen její části.

4.7 Rozpoznání výnosů

Yeaton (2015, s. 52) říká, že účetní jednotka rozpozná a vykáže výnos v okamžiku, kdy splní všechny povinnosti dané smlouvou. Tento okamžik nastává, když účetní jednotka předá zákazníkovi kontrolu nad zbožím, výrobkem nebo službou. Splnění povinnosti může být jednorázové nebo postupné.

Podle Bueny Bontase (2014, s. 380) znamená převod kontroly převod práv na kupujícího. Kupující pak z aktiva nebo služby získává výhody v podobě peněžních příjmů nebo v podobě redukce peněžních odtoků. Kupující má výlučné právo užívat aktivum nebo službu po celou dobu své ekonomické životnosti nebo je může spotřebovat ve vlastním provozu.

Paseková (2018, s. 179) uvádí, že peněžní příjmy z aktiva lze získat několika způsoby. Jedná se o používání aktiva k výrobě nebo poskytování služeb, k vyrovnání závazků nebo snížení nákladů, ke zhodnocení jiných aktiv, k zastavení na krytí úvěru, k prodeji či směně nebo účetní jednotka získá peněžní příjmy pouhou držbou aktiva.

4.7.1 Jednorázové splnění povinnosti

Dvořáková (2017, s. 314) píše, že v případě, kdy je povinnost splněna jednorázově, rozpozná účetní jednotka výnos v okamžiku splnění povinnosti.

Šrámková a Janoušková (2015, s. 247) uvádějí indikátory převodu kontroly:

- Účetní jednotka má právo na platbu za aktivum.
- Proběhl právní převod vlastnictví.
- Kupující fyzicky převzal aktivum od prodávající účetní jednotky.
- Prodávající převedl na kupujícího všechna významná rizika a výhody.
- Zákazník akceptoval aktivum.

4.7.2 Postupné plnění povinností

Postupné plnění povinností podle Pasekové (2018, s. 179) nastává u dlouhodobých smluv a musí se postupně rozpoznávat a vykazovat adekvátní výnosy.

Kritéria převodu kontroly nad aktivem nebo službou jsou podle Šrámkové a Janouškové (2015, s. 246) následující:

- Zákazník zároveň přijímá a spotřebovává užitky plynoucí z činností dodavatele.
- Činnost dodavatele vytváří nebo vylepšuje aktivum, jež zákazník v průběhu činnosti ovládá.
- Dodavatel vytváří aktivum, pro které nemá alternativní využití a zároveň má vymahatelné právo na úhradu výkonu, které k datu rozpoznání výnosů provedl.

Dvořáková (2017, s. 316) říká, účetní jednotka rozpozná výnos podle stupně splnění povinnosti v případě, kdy dojde k převodu kontroly aktiv či služeb v rámci postupného plnění povinnosti.

Dvořáková (2017, s. 316-317) uvádí dvě metody pro ocenění výnosů:

- Metoda výstupů: částka výnosu je dána poměrem již dodaných výstupů a zbývajících výstupů, které budou dodány. Výstupy chápeme jako zboží, výrobky nebo služby.
- Metoda vstupů: částka výnosu je dána poměrem již vynaložených nákladů a celkových plánovaných nákladů. Slabým místem metody je, že ne vždy vynaložené náklady zrcadlí výkon účetní jednotky.

4.8 Vykázání a zveřejnění

Výnosy ze smluv se zákazníky se vykazují ve výkazu o úplném výsledku hospodaření nebo v komentáři k výkazům odděleně od jiných výnosů. (Dvořáková, 2017, s. 317)

Paseková (2018, s. 180) uvádí, že u dlouhodobých smluv je třeba zveřejnit použité metody pro uznání výnosů a vysvětlení použití dané metody. Zatímco u jednorázově splněných povinností účetní jednotka zveřejní proces ověření převodu kontroly nad daným aktivem nebo službou. Dále Paseková upozorňuje na nutnost zveřejnění metod a odhadů použitých pro určení transakční ceny, odhady samostatných cen, měření závazků k výnosům, náhradám a dodatečným smluvním závazkům.

Dvořáková (2017, s. 319) říká, že v komentáři k účetním výkazům je nutné vykázat členění výnosů podle:

- druhů činností,
- geografických odbytí,
- způsobu plnění (zdali bylo plnění jednorázové nebo postupné),
- typů kontraktů,
- způsobu realizace odbytu.

V případě identifikované ztráty ze snížení hodnoty pohledávek se podle Dvořákové (2017, s. 320) vykáže v souladu s IFRS 9 ve výkazu o úplném hospodaření odděleně.

4.9 Porovnání IAS 18 a IFRS 15

Al Mohashi (2017) uvádí tři hlavní rozdíly mezi standardy IAS 18 a IFRS 15:

- Rozdíl ve vykazování výnosů mezi IFRS a US GAAP: před vytvořením nového standardu IFRS 15, existovalo několik interpretací vykazování výnosů v obou účetních organizacích a docházelo tak k různým nesrovnalostem mezi finančními výkazy. Všechny předchozí standardy jsou nahrazeny jedním základním rámcem v podobě IFRS 15, ale s mnoha možnými úsudky a odhady. Nový společný standard tak potírá rozdíly ve vykazování výnosů podle IFRS a US GAAP.
- Podrobnější vykazování: nový standard oproti starému klade důraz na zveřejňování podrobných informací, které umožní uživatelům účetní závěrky pochopit povahu, množství, načasování a nejistotu peněžních toků a výnosů týkajících se smluv se zákazníky. Jasně zveřejněny musí být také údaje o kontraktu, důležité úsudky a jejich změny a majetky spojené s těmito kontrakty.
- Změna v účetních výkazech: nový standard klade větší důraz na zveřejňování výnosů v rozvaze. Výnosy by měly zachytit převod zboží, výrobků nebo služeb. Se

zachycením převodu aktiva nebo služby souvisí vytvoření nových rozvahových účtů, kterými mohou být smluvní aktivum nebo smluvní závazek.

Dili (2017) shledává největší rozdíly mezi IAS 18 a IFRS 15 v metodách rozpoznávání výnosů a v kritériích zveřejnění výnosů. IAS 18 rozpoznává výnosy podle toho, o jaký typ výnosu se jedná, IFRS 15 má jednu univerzální metodu pro všechny typy výnosů. IAS 18 zveřejňuje výnosy opět podle druhů (zboží, služby, úroky, dividendy a licence), zatímco vykazování výnosů podle IFRS 15 se odvíjí na základě smlouvy a povinnosti plnit.

4.9.1 Praktický příklad

Zákazník uzavřel smlouvu s mobilním operátorem. Smlouva je na 12 měsíců a zahrnuje měsíční fixní poplatek za paušál 100 PJ. Zákazník také obdržel při podpisu smlouvy mobilní telefon zdarma.

Mobilní operátor prodává mobilní telefon samostatně za 300 PJ a paušál bez mobilního telefonu poskytuje za 80 PJ za měsíc.

Ostatní možné poplatky za využívání služeb mobilního operátora jsou ignorovány.

Úkolem je vykázat výnos podle IAS 18 a podle IFRS 15.

IAS 18

Standard říká, že by měla být použita kritéria pro rozpoznávání samostatně identifikovatelných položek, tedy pro mobil a měsíční paušál. Avšak standard dále neuvádí, jak konkrétně položky identifikovat a jak rozdělit prodejní cenu. V praxi se vyskytovalo několik způsobů:

- 1) Mobilní operátor vykazuje celý výnos jako poskytování služby (službu chápeme jako paušál) a žádné příjmy za mobilní telefon. Náklady spojené s mobilním telefonem pak chápeme jako náklady na získání zákazníka.
- 2) Další možností je použití reziduální metody. Operátor identifikuje obě komponenty (paušál a telefon), ale jako výnosy z dané komponenty vykazuje částku získanou od zákazníka. V případě telefonu je to pak nula.

V tomto příkladu mobilní operátor nevykázal žádný výnos z prodeje mobilního telefonu, protože jej poskytl zdarma. Náklady za mobilní telefon považuje za náklady na získání nového zákazníka.

Výnosy z paušálu jsou vykazovány měsíčně ve výši 100 PJ.

IFRS 15

Vykázání výnosů podle IFRS 15 bude probíhat pomocí pětikrokového systému.

1. Identifikace smlouvy se zákazníkem

Ze zadání je jasné, že existuje 12 měsíční smlouva mezi zákazníkem a mobilním operátorem.

2. Identifikace povinnosti plnit

Smlouva obsahuje 2 povinnosti plnit: poskytovat služby mobilního operátora po dobu 1 roku a dodání mobilního telefonu.

3. Určení transakční ceny

Smlouva je uzavřena na 12 měsíců za měsíční poplatek 100 PJ. Transakční cena za rok je tedy 1200 PJ.

4. Alokace transakční ceny

Transakční cenu 1200 PJ je nutné alokovat na jednotlivé povinnosti plnit podle samostatných prodejních cen.

| Povinnost plnit | Samostatná prodejní cena | Procentuální podíl | Výnos |
|----------------------------|--------------------------|------------------------|----------------------|
| Služby mobilního operátora | 960 (80*12) | 76,2% (960/1260 * 100) | 914,4 (1200 * 0,762) |
| Mobilní telefon | 300 | 23,80% | 285,6 |
| Celkem | 1260 | 100% | 1200 |

Obrázek 3 Alokace transakční ceny

Vlastní zpracování podle (IFRS 15 vs. IAS 18: Huge Change Is Here!, 2014)

5. Vykázání výnosů, když nastane povinnost plnit

| Povinnost plnit | Částka | Máti dáti | Dal | Doba vykázání |
|----------------------------|----------------------|--------------|----------------------------|--|
| Mobilní telefon | 285,6 | Dohadné účty | Výnos z prodeje zboží | Když je mobilní telefon předán zákazníkovi. |
| Služby mobilního operátora | 100 (měsíční platba) | Pohledávka | | Tehdy, kdy jsou služby prováděny. Služby jsou podle smlouvy prováděny na měsíční bázi. |
| | 76,2 (914,4/12) | | Výnos z poskytování služeb | |
| | 23,8 (285,6/12) | | Dohadné účty | |

Obrázek 4 Vykázání výnosu

Vlastní zpracování podle (IFRS 15 vs. IAS 18: Huge Change Is Here!, 2014)

Rozdíl oproti IAS 18 je jasný. Zákazník platí nejen za služby mobilního operátora (paušál), ale také za mobilní telefon.

Praktický příklad byl zpracován podle IFRS 15 vs. IAS 18: Huge Change Is Here! (2014).

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Vybraná společnost (dále bude uváděno XY, s.r.o.) je společnost s ručením omezeným s velmi dlouhou historií. XY, s.r.o. je výrobní a exportní firmou. Společnost vyváží své výrobky do celé Evropské unie, nejvíce pak do Německa. Firma má dva klíčové zákazníky, zákazníka A a zákazníka B. Podnik zaměstnává více než 150 zaměstnanců. (O společnosti, 2015)

5.1 Vybrané finanční ukazatele

Bilanční suma společnosti XY, s.r.o. činí bez mála 34 miliónů Kč. Dlouhodobý majetek tvoří 42 % celkových aktiv a je odepsán z 56 %. Pasiva jsou tvořena z 82 % vlastním kapitálem.

Čistý pracovní kapitál je velmi vysoký, platební schopnost podniku je tedy velmi dobrá. Podobný obraz podávají ukazatele likvidity, které se všechny nacházejí nad doporučenými hodnotami. Likvidita III. stupně je 3,27, likvidita II. stupně 2,7 a likvidita I. stupně 1,97. Oběžný majetek je nejvíce vázán v penězích, což sice znamená dobrou platební schopnost podniku, ale na druhou stranu jsou peněžní prostředky zbytečně vázány v podniku a snižují výkonnost společnosti.

Celková zadluženost 18 % je velmi nízká, míra zadluženosti pak činí necelých 22 %.

Tržby společnosti přesáhly 80 mil. Kč, rentabilita tržeb činí 6% a rentabilita vlastního kapitálu je 14 %.

Auditorská společnost vyslovila výrok bez výhrad, účetní výkazy společnosti tedy podávají věrný a poctivý obraz o účetnictví.

(XY, s.r.o., 2017)

6 SMLOUVA 1

Smlouva č. 1 zní na dodání 5 různých výrobků, všechny po třech kusech. Smlouva byla uzavřena se zákazníkem A. Všechny výrobky jsou kusovou výrobou a jsou odlišné od dalších výrobků v jiných smlouvách. Společnost poskytla zákazníkovi věrnostní slevu 2%.

6.1 Situace před aplikací IFRS 15

Smlouva č. 1 podléhá standardu IAS 18, jelikož se jedná o výnos z krátkodobé smlouvy. Nejdříve je nutné vypočítat nárokovanou hodnotu.

| Výrobek | Cena za ks | Počet ks | Cena celkem |
|----------------------|------------|----------|---------------------|
| Výrobek 1 | 120,00 EUR | 3 | 360,00 EUR |
| Výrobek 2 | 12,60 EUR | 3 | 37,80 EUR |
| Výrobek 3 | 204,00 EUR | 3 | 612,00 EUR |
| Výrobek 4 | 125,00 EUR | 3 | 375,00 EUR |
| Výrobek 5 | 96,00 EUR | 3 | 288,00 EUR |
| Cena celkem | | | 1 672,80 EUR |
| Sleva 2% | | | 33,46 EUR |
| Cena po slevě | | | 1 639,34 EUR |

Obrázek 5 Určení celkové ceny smlouvy č. 1

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o

Cena za všechny výrobky činí 1672,80 EUR. Po odečtení slevy činí nárokovaná hodnota plnění 1639,34 EUR.

K vykázání výnosu z této smlouvy je nutné splnit několik podmínek stanovených standardem:

Tabulka 1
Test splnění podmínek podle IAS 18 – smlouva č. 1

| Smlouva č. 1 | |
|--|--|
| Výnos z prodeje výrobků | |
| Podmínka | Výrok |
| Společnost XY, s.r.o. převedla rizika a odměny z vlastnictví aktiva na kupujícího. | Podmínka byla splněna. Rizika a odměny byly převedeny na kupujícího. |
| Společnost XY, s.r.o. si neponechává pokračující manažerskou angažovanost nebo kontrolu nad aktivem. | Podmínka byla splněna. Společnost si neponechala pokračující manažerskou angažovanost nebo kontrolu nad aktivem. |
| Částka výnosu je spolehlivě měřitelná. | Podmínka byla splněna. Částka výnosu je spolehlivě měřitelná. |
| Pravděpodobnost, že ekonomické výhody z transakce poplynou do společnosti XY, s.r.o. | Podmínka byla splněna. Ekonomické výhody z transakce plynuly do společnosti XY, s.r.o. |
| Náklady spojené s transakcí jsou spolehlivě měřitelné. | Podmínka byla splněna. Náklady jsou spolehlivě měřitelné. |

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o

Všechny podmínky byly splněny dnem dodání, který nastal 23. ledna. K tomuto dni měla vykázat účetní jednotka společnosti XY, s.r.o. výnos ve výši 1639,34 EUR. Účetní jednotka ale vykázala chybně výnos již 19. ledna, kdy došlo k odeslání zboží. Společnost použila metodu vykázání výnosu v okamžiku dodání.

6.2 Aplikace IFRS 15

Aplikace IFRS 15 je provedena podle pětikrokového systému. Tento systém zahrnuje identifikaci smlouvy se zákazníkem, identifikaci povinnosti plnit, určení transakční ceny, alokaci transakční ceny a rozpoznání výnosu.

6.2.1 Identifikace smlouvy se zákazníkem

Smlouva se zákazníkem A naplňuje všechny podmínky standardu. Smlouva má podobu závazné objednávky. Společnost XY, s.r.o. má povinnost dodat do 12. ledna 2018 výrobky 1, 2, 3, 4 a 5, všechny po třech kusech. Zákazník A má povinnost za tyto výrobky zaplatit. Platba proběhne bankovním převodem na účet prodávajícího.

Vzhledem k předchozím zkušenostem účetní jednotky se zákazníkem A je vysoce pravděpodobné, že budoucí pohledávka bude uhrazena.

Společnost XY, s.r.o. má se zákazníkem ve sledovaném období několik dalších kontraktů. Žádný z nich však nepodléhá agregaci se smlouvou č. 1, jelikož se netýká realizace jednoho obchodního záměru a ani se nejedná o jeden typ dodávek. Podobně se nejedná ani o změnu smlouvy, protože ostatní kontrakty jsou na jiné výrobky a jejich cena není závislá na smlouvě č. 1.

6.2.2 Identifikace povinnosti plnit

Druhý krok určuje, kolik samostatných povinností plnit smlouva obsahuje a zdali se jedná o jednorázově nebo postupně plněnou povinnost.

Ze smlouvy vyplývá, že se jedná o jednorázově plněnou povinnost. Kontrakt nebude mít několik sérii dodávek, ale splní se jednorázově.

Identifikace samostatných povinností plnit se uskuteční testem podle Dvořákové (2017 s. 300). Nejdříve se identifikují všechny sjednané sliby a pak se posoudí jejich oddělitelnost od ostatních plnění.

| 1. Identifikovaný slib ve smlouvě | 2. Oddělitelnost od ostatních povinností ve smlouvě | 3. Určení, zdali je splněna podmínka samostatného užítku | 4. Jedná se o samostatnou povinnost plnit? | |
|-----------------------------------|--|--|--|-----|
| Dodání výrobku 1 | Ano, zákazník si teoreticky mohl objednat výrobek u jiného dodavatele. | Nejedná se, samotný výrobek nepřinese zákazníkovi užitek. Užitek přinesou teprve všechny výrobky jako celek. | Ne | Ano |
| Dodání výrobku 2 | Ano, zákazník si teoreticky mohl objednat výrobek u jiného dodavatele. | Nejedná se, samotný výrobek nepřinese zákazníkovi užitek. Užitek přinesou teprve všechny výrobky jako celek. | Ne | |
| Dodání výrobku 3 | Ano, zákazník si teoreticky mohl objednat výrobek u jiného dodavatele. | Nejedná se, samotný výrobek nepřinese zákazníkovi užitek. Užitek přinesou teprve všechny výrobky jako celek. | Ne | |
| Dodání výrobku 4 | Ano, zákazník si teoreticky mohl objednat výrobek u jiného dodavatele. | Nejedná se, samotný výrobek nepřinese zákazníkovi užitek. Užitek přinesou teprve všechny výrobky jako celek. | Ne | |
| Dodání výrobku 5 | Ano, zákazník si teoreticky mohl objednat výrobek u jiného dodavatele. | Nejedná se, samotný výrobek nepřinese zákazníkovi užitek. Užitek přinesou teprve všechny výrobky jako celek. | Ne | |

Obrázek 6 Test identifikace povinnosti plnit smlouvy č. 1

Vlastní zpracování podle Dvořákové 2017 a interních materiálů XY, s.r.o.

Z testu vyplývá, že samostatné výrobky nepřinesou zákazníkovi samostatný užitek. Užitek získá zákazník až ze všech výrobků jako celku. Všech 5 výrobků tvoří jednu samostatnou

povinnost plnit. Smlouva zní na 3 kusy od každého výrobku, identifikujeme tedy tři balíčky samostatné povinnosti plnit.

6.2.3 Určení transakční ceny

Transakční cena rozebírané smlouvy je dána pevnou cenou. Společnost XY, s.r.o. sice poskytla zákazníkovi A slevu ve výši 2% na celou zakázku, ale i tato sleva je pevně daná. Variabilní složku by smlouva obsahovala, pokud by sleva závisela na množství odebraných výrobků, případně na peněžním obratu.

| Výrobek | Cena za ks | Počet ks | Cena celkem |
|------------------------|------------|----------|---------------------|
| Výrobek 1 | 120,00 EUR | 3 | 360,00 EUR |
| Výrobek 2 | 12,60 EUR | 3 | 37,80 EUR |
| Výrobek 3 | 204,00 EUR | 3 | 612,00 EUR |
| Výrobek 4 | 125,00 EUR | 3 | 375,00 EUR |
| Výrobek 5 | 96,00 EUR | 3 | 288,00 EUR |
| Cena celkem | | | 1 672,80 EUR |
| Sleva 2% | | | 33,46 EUR |
| Transakční cena | | | 1 639,34 EUR |

Obrázek 7 Určení transakční ceny smlouvy č. 1

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Transakční cenu dostaneme, když od ceny celkem odečteme pevnou 2% slevu na celý nákup. Transakční cena, tedy cena, kterou účetní jednotka očekává, je 1639,34 EUR. V tomto kroku se neberou v potaz samostatné povinnosti plnit (tedy balíček všech 5 výrobků), protože každý výrobek je oceněn samostatně.

6.2.4 Alokace transakční ceny

Standard vyžaduje rozpočítat poskytnutou slevu na všechny výrobky obsažené v balíčku.

| Výrobek | Cena celkem | % podíl | Alokace slevy celkem | Alokace slevy na 1 ks |
|-------------|--------------|---------|----------------------|-----------------------|
| Výrobek 1 | 360,00 EUR | 21,52% | 7,20 EUR | 2,40 EUR |
| Výrobek 2 | 37,80 EUR | 2,26% | 0,76 EUR | 0,25 EUR |
| Výrobek 3 | 612,00 EUR | 36,59% | 12,24 EUR | 4,08 EUR |
| Výrobek 4 | 375,00 EUR | 22,42% | 7,50 EUR | 2,50 EUR |
| Výrobek 5 | 288,00 EUR | 17,22% | 5,76 EUR | 1,92 EUR |
| Cena celkem | 1 672,80 EUR | 100,00% | 33,46 EUR | |
| Sleva 2% | 33,46 EUR | 2,00% | | |

Obrázek 8 Alokace slevy smlouvy č. 1

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

| Výrobek | Počet ks | Cena za ks | Sleva na 1 ks | Cena po slevě na ks | Cena po slevě celkem |
|--------------|----------|------------|---------------|---------------------|----------------------|
| Výrobek 1 | 3 | 120,00 EUR | 2,40 EUR | 117,60 EUR | 352,80 EUR |
| Výrobek 2 | 3 | 12,60 EUR | 0,25 EUR | 12,35 EUR | 37,04 EUR |
| Výrobek 3 | 3 | 204,00 EUR | 4,08 EUR | 199,92 EUR | 599,76 EUR |
| Výrobek 4 | 3 | 125,00 EUR | 2,50 EUR | 122,50 EUR | 367,50 EUR |
| Výrobek 5 | 3 | 96,00 EUR | 1,92 EUR | 94,08 EUR | 282,24 EUR |
| Celková cena | | | | 1 639,34 EUR | |

Obrázek 9 Cena výrobků po slevě

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Alokace slevy na jednotlivé výrobky proběhla pomocí procentuálního podílu, kterým se daný výrobek podílí na celkové ceně. Sleva byla pro větší přehlednost rozpočítána na jednotlivé výrobky celkem a na 1 ks výrobku.

Transakční cena se alokuje na základě samostatných prodejních cen. Všechny výrobky této smlouvy jsou kusová výroba, jsou vyrobeny speciálně pro tuto zakázku. Samostatné prodejní ceny neexistují, proto se použije odhad ceny na základě vynaložených nákladů zvýšených o marži. Odhad ceny na základě této metody je shodný s cenou za kus jednotlivých výrobků.

| Povinnost plnit | Samostatné ocenění | % podíl | Alokace transakční ceny | Sleva na balíček |
|-----------------|---------------------|---------|-------------------------|------------------|
| Balíček 1 | 557,60 EUR | 33,33% | 546,45 EUR | 11,15 EUR |
| Balíček 2 | 557,60 EUR | 33,33% | 546,45 EUR | 11,15 EUR |
| Balíček 3 | 557,60 EUR | 33,33% | 546,45 EUR | 11,15 EUR |
| Celkem | 1 672,80 EUR | 100,00% | 1 639,34 EUR | 33,46 EUR |

Obrázek 10 Alokace transakční ceny smlouvy č. 1

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Smlouva má jednu povinnost plnit, avšak ve třech provedeních neboli balíčcích. Cílem alokace transakční ceny je rozpočítat cenu na jednotlivé povinnosti plnit. Transakční cena jednoho balíčku je 546,45 EUR, celkem 1639,34 EUR.

6.2.5 Rozpoznání výnosu

Smlouva č. 1 je jednorázová povinnost, výnos se vykáže v okamžiku, kdy se povinnost splní. Tato chvíle nastane dnem dodání zákazníkovi. Zákazník kontroluje aktivum, převzal rizika a užitky plynoucí z aktiva a je zavázán za aktiva zaplatit. Den dodání nastal 23. ledna 2018 a účetní jednotka vykáže výnos ve výši 1639,34 EUR.

6.2.6 Kompletace smlouvy

| Smlouva č. 1 | | | | |
|--------------------------------------|---------------------|---------------------|------------|--------------|
| Společnost XY, s.r.o. | | | Zákazník A | |
| Datum objednávky: | | 12. 12. 2017 | | |
| Pořadí | Povinnost plnit | Ocenění povinnosti | Počet | Celková cena |
| 1 | Balíček výrobků 1-5 | 557,60 EUR | 3 | 1 672,80 EUR |
| Cena celkem | | 1 672,80 EUR | | |
| Datum odeslání | | 19. 01. 2018 | | |
| Datum fakturace | | 19. 01. 2018 | | |
| Datum dodání | | 23. 01. 2018 | | |
| Datum uznání výnosů pro potřeby IFRS | | 23. 01. 2018 | | |
| Datum splatnosti | | 02. 02. 2018 | | |

Obrázek 11 Kompletace smlouvy č. 1

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Kompletace smlouvy nám zřetelně ukazuje, jak se změnilo vykázání výnosů. Místo původních pěti výrobků je zde jen jedna povinnost plnit. Společnost výnos uznala již 19. 1., ale zákazník převzal výrobky, a tedy získal kontrolu nad výrobky, až 23. 1. Účetní jednotka může pro potřeby IFRS uznat výnos až 23. 1. 2018.

6.3 Porovnání IAS 18 a IFRS 15

Standard IFRS 15 nutí účetní jednotku posuzovat, kolik samostatných povinností plnit kontrakt obsahuje. Při předchozím účtování podle IAS 18 účetní jednotka vykázala výnos z každého výrobku, nyní pouze z jedné samostatné povinnosti.

Rozdíl můžeme vidět i v alokaci slevy. Starý standard ponechával slevu celému celku, nový však rozpočítává slevu na jednotlivé výrobky, respektive samostatné povinnosti plnit.

6.4 Porovnání s českou účetní legislativou

Výnos ze smlouvy č. 1 se v českém účetnictví zaúčtuje ve prospěch účtu 601 *Tržby za vlastní výrobky*. Výnos se vykáže pro každý z výrobků zvlášť a 2% sleva poníží celkové výnosy. Podle IFRS 15 vykazuje účetní jednotka výnos ze samostatné povinnosti a sleva se rozpočítává na každý výrobek. Společnost pro potřeby české legislativy vykazuje výnos dnem předání přepravci, tj. 19. ledna. Výnos v mezinárodním účetnictví vykáže až dnem dodání, kterým je 23. leden. Rozdíl ve vykázání výnosu činí 5 dnů. Z důvodu, že ceny výrobků jsou vedeny v eurech, musí přepočítat výnos na české koruny podle aktuálního kurzu České národní banky.

| Smlouva č. 1 | |
|-----------------------|--------------|
| Částka výnosu v EUR | 1 639,64 EUR |
| Den vykázání výnosu | 19. 01. 2018 |
| Aktuální kurz EUR/CZK | 25,43 Kč |
| Částka výnosu v CZK | 41 696,05 Kč |

Obrázek 12 Přepočet výnosu

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY,

s.r.o.

7 SMLOUVA Č. 2

Společnost XY, s.r.o. uzavřela se zákazníkem B v jednom období 2 smlouvy na dodání stejných výrobků. Každá smlouva je uzavřena na dodání 1 ks výrobku 1, 2 ks výrobku 2 a 1 ks výrobku 3. Jedná se o jiné výrobky než v předchozích případech. Výrobky byly vyrobeny na míru zákazníkovi. Cena v obou smlouvách je totožná. Společnost poskytla zákazníkovi B svou věrnostní slevu 2%.

Pro lepší přehlednost bude první smlouva označována 2a a druhá 2b.

7.1 Situace před aplikací IFRS 15

Smlouvy č. 2a a 2b jsou krátkodobými kontrakty a podléhají standardu IAS 18. Podle tohoto standardu, který účetní jednotka stále chybně využívala, se smlouvy neagregují a vykazují se samostatně.

Smlouva č. 2a byla uzavřena se zákazníkem B na dodání 1 kusu výrobku A, 2 kusů výrobku 2 a 1 ks výrobku 1.

| Výrobek | Cena za ks | Počet ks | Cena celkem |
|----------------------|------------|----------|-------------------|
| Výrobek 1 | 337,00 EUR | 1 | 337,00 EUR |
| Výrobek 2 | 6,00 EUR | 2 | 12,00 EUR |
| Výrobek 3 | 5,80 EUR | 1 | 5,80 EUR |
| Cena celkem | | | 354,80 EUR |
| Sleva 2% | | | 7,10 EUR |
| Cena po slevě | | | 347,70 EUR |

Obrázek 13 Určení celkové ceny smlouvy č. 2a

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o

Nárokovaná hodnota plnění činí pro smlouvu č. 2a 347,70 EUR. Aby společnost mohla tuto hodnotu vykázat jako výnos, musí splnit následující podmínky:

Tabulka 2 Test splnění podmínek podle IAS 18 – smlouva č. 2a

| Smlouva č. 2a | |
|--|--|
| Výnos z prodeje výrobků | |
| Podmínka | Výrok |
| Společnost XY, s.r.o. převedla rizika a odměny z vlastnictví aktiva na kupujícího. | Podmínka byla splněna. Rizika a odměny byly převedeny na kupujícího. |
| Společnost XY, s.r.o. si neponechává pokračující manažerskou angažovanost nebo kontrolu nad aktivem. | Podmínka byla splněna. Společnost si neponechala pokračující manažerskou angažovanost nebo kontrolu nad aktivem. |
| Částka výnosu je spolehlivě měřitelná. | Podmínka byla splněna. Částka výnosu je spolehlivě měřitelná. |
| Pravděpodobnost, že ekonomické výhody z transakce poplynou do společnosti XY, s.r.o. | Podmínka byla splněna. Ekonomické výhody z transakce plynuly do společnosti XY, s.r.o. |
| Náklady spojené s transakcí jsou spolehlivě měřitelné. | Podmínka byla splněna. Náklady jsou spolehlivě měřitelné. |

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o

Podmínky byly splněny dnem dodání 10. ledna 2018. Smlouva 2b je naprosto totožná a její dodání bylo uskutečněno spolu se smlouvou 2a. Smlouva 2b splnila všechny podmínky pro vykázání a společnost vykáže výnos stejně jako u smlouvy 2a. Společnost použila metodu vykázání výnosu v okamžiku dodání.

7.2 Aplikace standardu IFRS 15

Standard IFRS 15 byl aplikován pomocí pětikrokového systému stanoveným standardem. Smlouva č. 2 je příkladem agregace smluv s jednorázovým plněním.

7.2.1 Identifikace smlouvy se zákazníkem

Společnost XY, s.r.o. uzavřela se zákazníkem B ve stejném období dvě smlouvy vztahující se na plnění jednoho typu dodávek, takže přinášejí stejné samostatné povinnosti. Na obě smlouvy musíme pohlížet jako na jednu smlouvu.

Smlouvy, které mají podobu závazné objednávky, se zákazníkem B splňují všechny předpoklady standardu. Smlouvy zavazují společnost XY, s.r.o. dodat 2 ks výrobku 1, 4 ks výrobku 2 a 2 ks výrobku 3. Jedná se o jiné výrobky, než ve smlouvě 1. Jedná se o kusovou výrobu dle požadavků zákazníka, pro větší přehlednost je užito označení výrobků 1-3. Předpokládaný termín dodání je pro smlouvu 2a i 2b 10. leden 2018. Zákazník B má povinnost za tyto výrobky zaplatit. Platba proběhne bankovním převodem na účet prodávajícího.

Vzhledem k předchozím zkušenostem účetní jednotky se zákazníkem B je vysoce pravděpodobné, že budoucí pohledávka bude uhrazena.

Žádné jiné smlouvy se zákazníkem B nepodléhají agregaci s těmito dvěma kontrakty.

7.2.2 Identifikace povinnosti plnit

Všechny výrobky budou dodány zákazníkovi najednou, proto se jedná o jednorázovou povinnost.

Další krokem je provedení testu identifikace povinnosti plnit.

| 1. Identifikovaný slib ve smlouvě | 2. Oddělitelnost od ostatních povinností ve smlouvě | 3. Určení, zdali je splněna podmínka samostatného užítku | 4. Jedná se o samostatnou povinnost plnit? | |
|-----------------------------------|--|--|--|-----|
| Dodání výrobku 1 | Ano, zákazník si teoreticky mohl objednat výrobek u jiného dodavatele. | Nejedná se, samotný výrobek nepřinese zákazníkovi užitek. Užitek přinesou teprve všechny výrobky jako celek. | Ne | Ano |
| Dodání výrobku 2 | Ano, zákazník si teoreticky mohl objednat výrobek u jiného dodavatele. | Nejedná se, samotný výrobek nepřinese zákazníkovi užitek. Užitek přinesou teprve všechny výrobky jako celek. | Ne | |
| Dodání výrobku 3 | Ano, zákazník si teoreticky mohl objednat výrobek u jiného dodavatele. | Nejedná se, samotný výrobek nepřinese zákazníkovi užitek. Užitek přinesou teprve všechny výrobky jako celek. | Ne | |

Obrázek 14 Test identifikace povinnosti plnit smlouvy č. 2

Vlastní zpracování podle Dvořákové 2017 a interních materiálů XY, s.r.o.

Výrobky stejně jako v předchozím případě nepřinesou zákazníkovi samostatný užitek. Výrobek 1 je hlavní produkt a výrobky 2 a 3 jsou komplementy, které se užívají společně s výrobkem 1. Test odhalil pouze jednu povinnost plnit. Smlouva zní na 2 balíčky této samostatné povinnosti.

7.2.3 Určení transakční ceny

Ceny výrobků ve smlouvách 2a a 2b jsou totožné, proto určení transakční ceny spočívá pouze v agregaci obou kontraktů. Pokud by byly ceny odlišné, byla by výsledná cena daného výrobku aritmetickým průměrem obou cen.

| Výrobek | Cena za ks | Počet ks | Cena celkem |
|------------------------|------------|----------|-------------------|
| Výrobek 1 | 337,00 EUR | 2 | 674,00 EUR |
| Výrobek 2 | 6,00 EUR | 4 | 24,00 EUR |
| Výrobek 3 | 5,80 EUR | 2 | 11,60 EUR |
| Cena celkem | | | 709,60 EUR |
| Sleva 2% | | | 14,19 EUR |
| Transakční cena | | | 695,41 EUR |

Obrázek 15 Určení transakční ceny smlouvy č. 2

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Cena smlouvy je pevná, jelikož sleva je pevně daná. Stejně jako ve smlouvě č. 1 vychází cena z ocenění jednotlivých výrobků.

7.2.4 Alokace transakční ceny

Prvním krokem alokace transakční ceny je alokace slevy na jednotlivé výrobky.

| Výrobek | Počet ks | Cena celkem | % podíl | Alokace slevy celkem | Alokace slevy na 1 ks |
|-------------|----------|-------------|---------|----------------------|-----------------------|
| Výrobek 1 | 2 | 674,00 EUR | 94,98% | 13,48 EUR | 6,74 EUR |
| Výrobek 2 | 4 | 24,00 EUR | 3,38% | 0,48 EUR | 0,12 EUR |
| Výrobek 3 | 2 | 11,60 EUR | 1,63% | 0,23 EUR | 0,12 EUR |
| Cena celkem | | 709,60 EUR | 100,00% | 14,19 EUR | |
| Sleva 2% | | 14,19 EUR | 2,00% | | |

Obrázek 16 Alokace slevy smlouvy č. 2

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

| Výrobek | Počet ks | Cena za ks | Sleva na 1 ks | Cena po slevě na ks | Cena po slevě celkem |
|--------------|----------|------------|---------------|---------------------|----------------------|
| Výrobek 1 | 2 | 337,00 EUR | 6,74 EUR | 330,26 EUR | 660,52 EUR |
| Výrobek 2 | 4 | 6,00 EUR | 0,12 EUR | 5,88 EUR | 23,52 EUR |
| Výrobek 3 | 2 | 5,80 EUR | 0,12 EUR | 5,68 EUR | 11,37 EUR |
| Celková cena | | | 695,41 EUR | | |

Obrázek 17 Cena výrobků po slevě

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Posléze se transakční cena alokuje na základě samostatných prodejních cen. Jedná se opět o kusovou výrobu, proto je ocenění výrobků, respektive samostatných povinností plnit v hodnotě vynaložených nákladů zvýšených o marži.

| Povinnost plnit | Samostatné ocenění | % podíl | Alokace transakční ceny | Sleva na balíček |
|-----------------|--------------------|---------|-------------------------|------------------|
| Balíček 1 | 354,80 EUR | 50,00% | 347,71 EUR | 7,10 EUR |
| Balíček 2 | 354,80 EUR | 50,00% | 347,71 EUR | 7,10 EUR |
| Celkem | 709,60 EUR | 100,00% | 695,41 EUR | 14,19 EUR |

Obrázek 18 Alokace transakční ceny smlouvy č. 2

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Smlouva obsahuje ve dvou provedeních jednu povinnost plnit. Z důvodu větší přehlednosti je proto alokace transakční ceny rozdělena do dvou řádků. V případě, kdybychom samostatnou povinnost nerozdělili, vypadala by alokace ceny následovně:

| Povinnost plnit | Samostatné ocenění | Alokace transakční ceny | Sleva |
|------------------------|--------------------|-------------------------|-----------|
| Balíček výrobků | 354,80 EUR | 347,71 EUR | 7,10 EUR |
| Celkem za 2 ks balíčku | 709,60 EUR | 695,41 EUR | 14,19 EUR |

Obrázek 19 Alokace transakční ceny smlouvy č. 2

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Transakční cena jednoho balíčku je 347,71 EUR a transakční cena celkem 695,41 EUR.

7.2.5 Rozpoznání výnosů

Účetní jednotka rozpozná a vykáže výnos ve výši 695,41 EUR dnem dodání. Dnem dodání je 10. leden 2018. Společnosti XY, s.r.o. pak neplynou další povinnosti ze smlouvy vůči zákazníkovi, kromě zákonem dané záruční lhůty.

7.2.6 Kompletace smlouvy

| Smlouva č. 2 | | | | |
|---|---------------------|------------------------------------|------------|--------------|
| Smlouva č. 2 vznikla agregací smluv 2a a 2b | | | | |
| Společnost XY, s.r.o. | | | Zákazník B | |
| Datum objednávky: | | 2a: 10. 11. 2017, 2b: 10. 11. 2017 | | |
| Pořadí | Povinnost plnit | Ocenění povinnosti | Počet | Celková cena |
| 1 | Balíček výrobků 1-3 | 347,71 EUR | 2 | 695,42 EUR |
| Cena celkem | | 695,42 EUR | | |
| Datum odeslání | | 08. 01. 2018 | | |
| Datum fakturace | | 08. 01. 2018 | | |
| Datum dodání | | 10. 01. 2018 | | |
| Datum uznání výnosů pro potřeby IFRS | | 10. 01. 2018 | | |
| Datum splatnosti | | 22. 01. 2018 | | |

Obrázek 20 Kompletace smlouvy č. 2

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Kompletace smlouvy jasně a přehledně znázorňuje provedení pětikrokový systém. Účetní jednotka chybně vykázala výnos již 8. 1. 2018, ten by však měl být vykázán až 10. 1. 2018.

7.3 Porovnání IAS 18 a IFRS 15

Rozdíl ve vykázání smluv před a po aplikaci IFRS 15 spočívá v agregaci smluv. Společnost posuzovala smlouvy podle IAS 18 samostatně a vykázala výnos pro každou smlouvu zvlášť. Taktéž se každý kontrakt skládal ze tří výrobků. Podle nového standardu se mění tři výrobky na jednu samostatnou povinnost plnit a dvě smlouvy na jednu agregovanou smlouvu.

7.4 Porovnání s českou účetní legislativou

Výnos ze smlouvy č. 2 se v českém účetnictví zaúčtuje ve prospěch účtu 601 *Tržby za vlastní výrobky*. Smlouvy se neagregují, výnos se vykáže pro každý kontrakt a výrobek samostatně. Standard IFRS 15 vyžaduje smlouvy agregovat a vykázat výnos podle samostatných povinností. Společnost pro potřeby české legislativy vykazuje výnos dnem předání přepravci, kterým je v obou smlouvách 8. leden. Výnos v mezinárodním účetnictví vykáže až dnem dodání, tj. 10. ledna. Rozdíl ve vykázání výnosu je 3 dny. Výnos v eurech účetní jednotka přepočítává na české koruny. Vzhledem k tomu, že obě smlouvy mají stej-

né ceny výrobků a byly odeslány ve stejný den, bude znázorněn přepočtení kurzu pouze pro jednu smlouvu. Druhá smlouva je naprosto totožná.

| Smlouva č. 2a | |
|-----------------------|--------------|
| Částka výnosu v EUR | 347,70 EUR |
| Den vykázání výnosu | 08. 01. 2018 |
| Aktuální kurz EUR/CZK | 25,525 Kč |
| Částka výnosu v CZK | 8 875,04 Kč |

Obrázek 21 Přepočtení výnosu

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY,

s.r.o.

Společně se smlouvou 2b vykázala společnost celkový výnos ve výši 17 750,08 Kč.

8 SMLOUVA Č. 3

Smlouva č. 3 se skládá z dodání výrobků 1 a třech služeb, kterými jsou doprava, balení a konstrukční práce. Výrobek 1 je odlišný od ostatních řešených případů. Výrobek je obvykle dodáván v dílech, ale zákazník si může objednat jeho sestavení. Konstrukční práce probíhají v areálu firmy XY, s.r.o. Společnost poskytla zákazníkovi B svou věrnostní slevu 2%.

8.1 Situace před aplikací IFRS 15

Smlouva č. 3 je krátkodobou smlouvou podléhající standardu IAS 18. Jelikož se smlouva skládá z dodání výrobků a služeb, je nutné rozdělit smlouvu a cenu podle požadavku standardu na výnos z vlastních výrobků a výnos z poskytování služeb.

8.1.1 Výnos z vlastních výrobků

Účetní jednotka nejdříve musí určit cenu plnění.

| Výrobek | Cena za ks | Počet ks | Cena celkem |
|----------------------|--------------|----------|---------------------|
| Výrobek 1 | 2 888,00 EUR | 3 | 8 664,00 EUR |
| Cena celkem | | | 8 664,00 EUR |
| Sleva 2% | | | 173,28 EUR |
| Cena po slevě | | | 8 490,72 EUR |

Obrázek 22 Určení celkové ceny smlouvy č. 3

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o

Aby mohla společnost vykázat výnos z prodeje výrobku, musí splnit všechny předpoklady uznání výnosu.

Tabulka 3 Test splnění podmínek podle IAS 18 – smlouva č. 3

| Smlouva č. 3 | |
|--|--|
| Výnos z prodeje výrobků | |
| Podmínka | Výrok |
| Společnost XY, s.r.o. převedla rizika a odměny z vlastnictví aktiva na kupujícího. | Podmínka byla splněna. Rizika a odměny byly převedeny na kupujícího. |
| Společnost XY, s.r.o. si neponechává pokračující manažerskou angažovanost nebo kontrolu nad aktivem. | Podmínka byla splněna. Společnost si neponechala pokračující manažerskou angažovanost nebo kontrolu nad aktivem. |
| Částka výnosu je spolehlivě měřitelná. | Podmínka byla splněna. Částka výnosu je spolehlivě měřitelná. |
| Pravděpodobnost, že ekonomické výhody z transakce poplynou do společnosti XY, s.r.o. | Podmínka byla splněna. Ekonomické výhody z transakce plynuly do společnosti XY, s.r.o. |
| Náklady spojené s transakcí jsou spolehlivě měřitelné. | Podmínka byla splněna. Náklady jsou spolehlivě měřitelné. |

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o

Podmínky byly splněny dnem dodání 6. 2. 2018 a účetní jednotka vykázala výnos z prodeje výrobku 8490,72 EUR. Společnost použila metodu vykázání výnosu v okamžiku dodání.

8.1.2 Výnos z poskytování služeb

| Výrobek | Cena za ks | Počet ks | Cena celkem |
|----------------------|-------------------|-----------------|---------------------|
| Doprava | 320,00 EUR | 1 | 320,00 EUR |
| Balení | 120,00 EUR | 3 | 360,00 EUR |
| Konstrukční práce | 550,00 EUR | 1 | 550,00 EUR |
| Cena celkem | | | 1 230,00 EUR |
| Sleva 2% | | | 24,60 EUR |
| Cena po slevě | | | 1 205,40 EUR |

Tabulka 4 Určení celkové ceny smlouvy č. 3

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o

Celková cena z poskytnutí služeb se skládá ze tří položek a činí 1205,40 EUR. Podobně jako u výnosu z prodeje výrobku může být výnos uznán až na základě splnění určitých podmínek.

Tabulka 5 Test splnění podmínek podle IAS 18 – smlouva č. 3

| Smlouva č. 3 | |
|--|--|
| Výnos z poskytování služby | |
| Podmínka | Výrok |
| Náklady spojené s transakcí jsou spolehlivě měřitelné. | Podmínka byla splněna. Náklady jsou spolehlivě měřitelné. |
| Fáze dokončení transakce na konci vykazovaného období může být spolehlivě měřitelná. | Podmínka byla splněna. Společnost si neponechala pokračující manažerskou angažovanost nebo kontrolu nad aktivem. |
| Částka výnosu je spolehlivě měřitelná. | Podmínka byla splněna. Částka výnosu je spolehlivě měřitelná. |
| Pravděpodobnost, že ekonomické výhody z transakce poplynou do společnosti XY, s.r.o. | Podmínka byla splněna. Ekonomické výhody z transakce plynuly do společnosti XY, s.r.o. |

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o

Balení a konstrukční práce jsou ukončeny dříve, než je uskutečněna doprava. Výnos může účetní jednotka vykázat až tehdy, kdy jsou ukončeny všechny tři činnosti. Proto vykazuje výnos ve výši 1205,4 EUR ke dni dodání, který nastal 6. 2. 2018.

8.2 IFRS 15

Aplikace nového standardu je popsána v následujících krocích. Nejdůležitější část je identifikace samostatných povinností plnit.

8.2.1 Identifikace smlouvy se zákazníkem

Smlouva č. 3 v podobě závazné objednávky splňuje veškeré podmínky standardu. Zákazník B si objednal 3 ks výrobku 1, dopravu, zabalení a konstrukční práce. Zákazník B má

povinnost za tyto výrobky zaplatit. Platba proběhne bankovním převodem na účet prodávajícího. Předpokládaný termín dodání je 10. ledna 2018.

Žádná další smlouva se zákazníkem B nepodléhá agregaci a ani neproběhla modifikace smlouvy.

Účetní jednotka považuje riziko nezaplacení pohledávky za minimální.

8.2.2 Identifikace povinnosti plnit

Smlouva č. 3 je jednorázově plněnou povinností, jelikož se jedná jen o jednu dodávku.

Testu identifikace povinnosti plnit pomůže určit, kolik samostatných povinností smlouva obsahuje.

| 1. Identifikovaný slib ve smlouvě | 2. Oddělitelnost od ostatních povinností ve smlouvě | 3. Určení, zdali je splněna podmínka samostatného užítku | 4. Jedná se o samostatnou povinnost plnit? |
|-----------------------------------|---|--|--|
| Dodání výrobku 1 | Ano, zákazník si teoreticky mohl objednat výrobek u jiného dodavatele. | Ano, zákazník bude mít z výrobku užitek. Zákazník by měl z výrobku užitek i bez konstrukčních prací, jelikož by si výrobek sestavil sám. | Ano |
| Doprava | Ano, dopravu si mohl zajistit sám na své náklady nebo u jiného přepravce. | Ano, zákazník má užitek z toho, že se výrobek přepraví na místo určení. | Ano |
| Balení | Ano, balení na větší ochranu výrobku při přepravě není povinnou součástí zakázky. | Ano, výrobek se může přepravit i bez obalu. Jde o službu navíc. | Ano |
| Konstrukční práce | Ano, výrobek si může zkompletovat zákazník sám nebo pomocí jiné firmy. | Ano, jedná se o službu navíc. Zákazník si umí výrobek sestavit sám. | Ano |

Obrázek 23 Test identifikace povinnosti plnit smlouvy č. 3

Vlastní zpracování podle Dvořákové 2017 a interních materiálů XY, s.r.o.

Test identifikace povinnosti plnit je v případě této smlouvy komplikovanější. Otázkou je, zdali dodání výrobku a konstrukční práce je jednou nebo dvěma povinnostmi. Dodání výrobku bývá s montáží úzce spojena. Ve společnosti XY, s.r.o. je běžné, že se pošle výrobek 1, nebo jemu podobný, v dílech a zákazník si jej sestaví sám. Proto můžeme považovat konstrukční práce za službu navíc, kterou si zákazník objednal.

Podobně je na tom balení a doprava. Obě služby spolu velmi souvisí. Teoreticky mohla společnost XY, s.r.o. výrobek jen zabalit a nachystat na převoz pro jinou společnost. Díky této skutečnosti vidíme, že balení přinese zákazníkovi samostatný užitek a můžeme jej identifikovat jako samostatnou povinnost plnit. Balení můžeme přirovnat k cestovnímu přípojištění. Cestovní přípojištění není k cestě do zahraničí nutné, ale je lepší jej mít. Stejně tak mohl výrobek odcestovat se základním zabezpečením v kamionu, ale pro lepší ochranu je více zabalen. Argument proti zní, že součástí transportu tohoto výrobku, nebo jemu podobnému, bývá vždy také balení.

Test identifikace povinnosti plnit tedy našel 4 povinnosti plnit: dodání výrobku, konstrukční práce, balení a dopravu.

8.2.3 Určení transakční ceny

| Výrobek | Cena za ks | Počet ks | Cena celkem |
|------------------------|--------------|----------|---------------------|
| Výrobek 1 | 2 888,00 EUR | 3 | 8 664,00 EUR |
| Doprava | 320,00 EUR | 1 | 320,00 EUR |
| Balení | 120,00 EUR | 3 | 360,00 EUR |
| Konstrukční práce | 550,00 EUR | 1 | 550,00 EUR |
| Cena celkem | | | 9 894,00 EUR |
| Sleva 2% | | | 197,88 EUR |
| Transakční cena | | | 9 696,12 EUR |

Obrázek 24 Určení transakční ceny smlouvy č. 3

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Transakční cena se jako ve většině kontraktů firmy skládá z pevné ceny a pevné 2% slevy. Údaje jsou znázorněny tak, jak je společnost XY, s.r.o. vykazovala podle standardu IAS 18. Konstrukční práce proběhly na všech třech výrobcích, stejně tak byly dopraveny všechny tři výrobky. Pro lepší a přehlednější zachycení výkonů by měly být konstrukční práce zachyceny samostatně pro každý výrobek zvlášť. Rozpočítávat dopravu na 1 ks výrobku není

vhodné, jelikož všechny tři výrobky jely společně jedním kamionem a cena by byla stejná, i kdyby se převážely jen dva nebo jeden kus výrobku.

| Výrobek | Cena za ks | Počet ks | Cena celkem |
|------------------------|--------------|----------|---------------------|
| Výrobek 1 | 2 888,00 EUR | 3 | 8 664,00 EUR |
| Doprava | 320,00 EUR | 1 | 320,00 EUR |
| Balení | 120,00 EUR | 3 | 360,00 EUR |
| Konstrukční práce | 183,33 EUR | 3 | 550,00 EUR |
| Cena celkem | | | 9 894,00 EUR |
| Sleva 2% | | | 197,88 EUR |
| Transakční cena | | | 9 696,12 EUR |

Obrázek 25 Určení transakční ceny smlouvy č. 3

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Transakční cena je po rozdělení konstrukčních prací stejná, změnilo se jen ocenění konstrukčních prací na jeden kus výrobku. Účetní jednotka očekává, že obdrží od zákazníka 9696,12 EUR.

8.2.4 Alokace transakční ceny

| Výrobek | Cena celkem | % podíl | Alokace slevy celkem | Počet ks | Alokace slevy na 1 ks |
|-------------------|--------------|---------|----------------------|----------|-----------------------|
| Výrobek 1 | 8 664,00 EUR | 87,57% | 173,28 EUR | 3 | 57,76 EUR |
| Doprava | 320,00 EUR | 3,23% | 6,40 EUR | 1 | 6,40 EUR |
| Balení | 360,00 EUR | 3,64% | 7,20 EUR | 3 | 2,40 EUR |
| Konstrukční práce | 550,00 EUR | 5,56% | 11,00 EUR | 3 | 3,67 EUR |
| Cena celkem | 9 894,00 EUR | 100,00% | Cena po slevě | | 9 696,12 EUR |
| Sleva 2% | 197,88 EUR | 2,00% | | | |

Obrázek 26 Alokace slevy smlouvy č. 3

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

| Výrobek | Počet ks | Cena za ks | Sleva na 1 ks | Cena po slevě na ks | Cena po slevě celkem |
|-------------------|----------|--------------|---------------|---------------------|----------------------|
| Výrobek 1 | 3 | 2 888,00 EUR | 57,76 EUR | 2 830,24 EUR | 8 490,72 EUR |
| Doprava | 1 | 320,00 EUR | 6,40 EUR | 313,60 EUR | 313,60 EUR |
| Balení | 3 | 120,00 EUR | 2,40 EUR | 117,60 EUR | 352,80 EUR |
| Konstrukční práce | 3 | 183,33 EUR | 3,67 EUR | 179,67 EUR | 539,00 EUR |
| Celková cena | | | 9 696,12 EUR | | |

Obrázek 27 Cena po slevě

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Alokace slevy znázorňuje rozdělení slevy na jednotlivé povinnosti plnit a na jednotlivé kusy těchto samostatných plnění.

| Povinnost plnit | Samostatné ocenění | % podíl | Alokace transakční ceny | Sleva na povinnost plnit |
|-------------------|---------------------|----------------|-------------------------|--------------------------|
| Výrobek 1 | 8 664,00 EUR | 87,57% | 8 490,72 EUR | 173,28 EUR |
| Doprava | 320,00 EUR | 3,23% | 313,60 EUR | 6,40 EUR |
| Balení | 360,00 EUR | 3,64% | 352,80 EUR | 7,20 EUR |
| Konstrukční práce | 550,00 EUR | 5,56% | 539,00 EUR | 11,00 EUR |
| Celkem | 9 894,00 EUR | 100,00% | 9 696,12 EUR | 197,88 EUR |

Obrázek 28 Alokace transakční ceny smlouvy č. 3

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Alokace transakční ceny u všech povinností plnit proběhla podle ceny na základě vynaložených nákladů plus marže, která se shoduje s cenou uvedenou ve smlouvě. Doprava, balení i konstrukční práce se mohou zdát jako činnost, kterou společnost běžně provádí a měla by být použita cena podle standartního ceníku. Tyto činnosti se však značně mění podle daného výrobku a proto musela být použita zmíněná metoda.

8.2.4.1 Alternativní alokace transakční ceny

Sleva 2% je běžná cena poskytovaná společnosti XY, s.r.o. věrným zákazníkům. Sleva by byla poskytnuta také v případě, pokud by si zákazník neobjednal dodatečné služby. Proto se nabízí otázka, zdali nealokovat slevu pouze na výrobek 1.

| Výrobek | Cena celkem | % podíl | Alokace slevy celkem | Počet ks | Alokace slevy na 1 ks |
|-------------------|--------------|---------|----------------------|----------|-----------------------|
| Výrobek 1 | 8 664,00 EUR | 87,57% | 197,88 EUR | 3 | 65,96 EUR |
| Doprava | 320,00 EUR | 3,23% | 0,00 EUR | 1 | 0,00 EUR |
| Balení | 360,00 EUR | 3,64% | 0,00 EUR | 3 | 0,00 EUR |
| Konstrukční práce | 550,00 EUR | 5,56% | 0,00 EUR | 3 | 0,00 EUR |
| Cena celkem | 9 894,00 EUR | 100,00% | Cena po slevě | | 9 696,12 EUR |
| Sleva 2% | 197,88 EUR | 2,00% | | | |

Obrázek 29 Alternativní alokace slevy smlouvy č. 3

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

| Výrobek | Počet ks | Cena za ks | Sleva na 1 ks | Cena po slevě na ks | Cena po slevě celkem |
|-------------------|----------|--------------|---------------|---------------------|----------------------|
| Výrobek 1 | 3 | 2 888,00 EUR | 65,96 EUR | 2 822,04 EUR | 8 466,12 EUR |
| Doprava | 1 | 320,00 EUR | 0,00 EUR | 320,00 EUR | 320,00 EUR |
| Balení | 3 | 120,00 EUR | 0,00 EUR | 120,00 EUR | 360,00 EUR |
| Konstrukční práce | 3 | 183,33 EUR | 0,00 EUR | 183,33 EUR | 550,00 EUR |
| Celková cena | | | | 9 696,12 EUR | |

Obrázek 30 Alternativní cena po slevě

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

| Povinnost plnit | Samostatné ocenění | % podíl | Alokace transakční ceny | Sleva na povinnost plnit |
|-------------------|---------------------|----------------|-------------------------|--------------------------|
| Výrobek 1 | 8 664,00 EUR | 87,57% | 8 466,12 EUR | 197,88 EUR |
| Doprava | 320,00 EUR | 3,23% | 320,00 EUR | 0,00 EUR |
| Balení | 360,00 EUR | 3,64% | 360,00 EUR | 0,00 EUR |
| Konstrukční práce | 550,00 EUR | 5,56% | 550,00 EUR | 0,00 EUR |
| Celkem | 9 894,00 EUR | 100,00% | 9 696,12 EUR | 197,88 EUR |

Obrázek 31 Alternativní alokace transakční ceny smlouvy č. 3

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

V případě alokace slevy pouze na výrobek 1, by účetní jednotka vykázala výnos za výrobek 1 pouze 8466,12 EUR místo původních 8490,72 EUR. Ostatní samostatnou povinnost plnit by zase vykázaly vyšší výnos.

| Povinnost plnit | Ocenění podle 1. metody | Ocenění podle 2. metody |
|-------------------|-------------------------|-------------------------|
| Výrobek 1 | 8 490,72 EUR | 8 466,12 EUR |
| Doprava | 313,60 EUR | 320,00 EUR |
| Balení | 352,80 EUR | 360,00 EUR |
| Konstrukční práce | 539,00 EUR | 550,00 EUR |
| Celkem | 9 696,12 EUR | 9 696,12 EUR |

Obrázek 32 Alternativní určení transakční ceny smlouvy č. 3

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Po diskuzi se společností XY, s.r.o. byla zvolena první metoda.

8.2.5 Rozpoznání výnosu

Výnos se rozpozná v okamžiku, kdy se samostatná povinnost splní. K určení okamžiku nám pomůže následující tabulka:

| Povinnost plnit | Kdy vykážeme povinnost plnit | Datum |
|-------------------|---|--------------|
| Výrobek 1 | Dnem dodání. | 06. 02. 2018 |
| Doprava | Dnem ukončení přepravy, který je datum dodání. | 06. 02. 2018 |
| Balení | Dnem, kdy je balení hotovo. Zákazník má užitek z ochrany výrobku během přepravy. | 02. 02. 2018 |
| Konstrukční práce | Dnem, kdy jsou konstrukční práce hotovy. Zákazníkovi plyne užitek z toho, že nemusí montáž dělat svépomocí. | 01. 02. 2018 |

Obrázek 33 Rozpoznání výnosu smlouvy č. 3

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Balení a konstrukční práce nejsou ke dni uznání vykážány jako pohledávka. Aby mohla společnost vykážat tyto dvě činnosti jako výnos, musí nejdříve splnit další povinnosti ze smlouvy. Proto budou vykážány jako smluvní aktivum až do 6. 2. 2018, kdy se dodáním výrobku splní všechny povinnosti plynoucí ze smlouvy. Částka na účtu smluvního aktiva se zaúčtuje na vrub pohledávky.

8.2.6 Postup účtování

Konstrukční práce jsou ukončeny 1. 2. 2018. Účetní jednotka provede následující zápis:

Tabulka 6 Účtování smlouvy

| | |
|------------------------|----------------------------------|
| Smluvní aktivum | Výnos z poskytnutí služby |
| 1) 539 | 1) 539 |
| | |

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Od den později je hotovo balení výrobků:

Tabulka 7 Účtování smlouvy

| Smluvní aktivum | | Výnos z poskytnutí služby | |
|-----------------|--|---------------------------|--|
| 1) 539 | | 1) 539 | |
| 2) 352,8 | | 2) 352,8 | |

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Dne 6. 2. 2018, je výrobek dodán zákazníkovi. Účetní jednotka provede tyto operace:

Tabulka 8 Účtování smlouvy

| Smluvní aktivum | | Výnos z poskytnutí služby | |
|-----------------|----------|---------------------------|--|
| 1) 539 | 4) 891,8 | 1) 539 | |
| 2) 352,8 | | 2) 352,8 | |
| | | 3) 313,6 | |

| Výnos z prodeje | | Pohledávky za zákazníky | |
|-----------------|------------|-------------------------|----------|
| | 3) 8490,72 | 3) 8804,32 | 1) 539 |
| | | 4) 891,8 | 2) 352,8 |

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

8.2.7 Kompletace smlouvy

| Smlouva č. 3 | | | | | |
|---------------------------|-------------------|---------------------|------------|--------------|---------------------|
| Společnost XY, s.r.o. | | | Zákazník B | | |
| Datum objednávky: | | 13. 11. 2017 | | | |
| Pořadí | Povinnost plnit | Ocenění povinnosti | Počet | Celková cena | Datum uznání výnosu |
| 1 | Výrobek 1 | 2 830,24 EUR | 3 | 8 490,72 EUR | 06. 02. 2018 |
| 2 | Doprava | 313,60 EUR | 1 | 313,60 EUR | 06. 02. 2018 |
| 3 | Balení | 117,60 EUR | 3 | 352,80 EUR | 02. 02. 2018 |
| 4 | Konstrukční práce | 539,00 EUR | 1 | 539,00 EUR | 01. 02. 2018 |
| Cena celkem | | 9 696,12 EUR | | | |
| Datum odeslání | | 02. 02. 2018 | | | |
| Datum fakturace | | 02. 02. 2018 | | | |
| Datum dodání | | 06. 02. 2018 | | | |
| Datum vykázání pohledávky | | 06. 02. 2018 | | | |
| Datum splatnosti | | 16. 02. 2018 | | | |

Obrázek 34 Kompletace smlouvy č. 3

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Smlouva č. 3 je komplikovanější, než předchozí. Musí se sledovat datum uznání výnosu, datum vykázání pohledávky a pracuje se s novým účtem smluvní aktivum. Společnost nepostupovala správně, protože vykázala výnos najednou ke 2. 2. 2018.

8.3 Porovnání IAS 18 a IFRS 15

Standard IAS 18 vyžaduje rozlišovat výnosy na výnosy z dodání vlastních výrobků a na výnosy z poskytnutí služby. Podle standardu IFRS 15 je zase nutné v kontraktu najít samostatné povinnosti plnit, které se pak posuzují individuálně.

Starý standard neznal účet smluvní aktivum, který účetní jednotka musí použít v případě, kdy pohledávku z jedné povinnosti může vykázat až na základě splnění jiné povinnosti.

Před aplikací IFRS 15 účetní jednotka vykázala celý výnos 9696,12 EUR 6. 2. 2018. Vzhledem k identifikaci čtyř samostatných povinností plnit musela účetní jednotka vykázat výnosy postupně. 1. února ve výši 539 EUR, o den později 352,8 EUR a zbývající část 6. února.

8.4 Porovnání s českou účetní legislativou

Účetní jednotka musí výnos rozdělit na dvě části – na výnos z prodeje vlastního výrobku a výnos z poskytnutí služeb. Dodání výrobku 1 se zaúčtuje prospěch účtu 601 *Tržby za*

vlastní výrobky. Doprava, balení a konstrukční práce jsou zachyceny na účtu 602 *Tržby z prodeje služeb*. Účetní jednotka XY, s.r.o. vykázala výnos za služby a dodání výrobku ve stejný den, kterým je den předání dopravci (2. února 2018). Standard IFRS 15 identifikuje v kontraktu čtyři samostatné povinnosti plnit, které mají rozdílný den vykázání výnosu. Podle českého účetnictví vykáže společnost výnos najednou 2. ledna, ale v mezinárodním účetnictví na tři krát – konstrukční práce 1. února, balení 2. února a dodání výrobku s dopravou 6. února. Ze dne vykázání výnosu plyne velký rozdíl mezi českým a mezinárodním účetnictvím.

Z důvodu, že ceny výrobků jsou vedeny v eurech, musí přepočítat výnos na české koruny podle aktuálního kurzu České národní banky. Tržby za poskytnuté služby jsou při účtování rozděleny analytickými účty, pro potřeby přepočtu dle aktuálního kurzu jsou ponechány dohromady. Sleva 2% ve výši 197,87 EUR je poskytnuta na celý kontrakt. Účetní jednotka ji podle procentuálního podílu rozdělí mezi tržby z vlastních výrobků a tržby z prodeje služeb. 173,28 EUR připadá tržbám z vlastních výrobků a 24,6 EUR tržbám z prodeje služeb.

| Smlouva č. 3 | |
|---------------------------------|---------------|
| Tržby za vlastní výrobky | |
| Částka výnosu v EUR | 8 690,72 EUR |
| Den vykázání výnosu | 02. 02. 2018 |
| Aktuální kurz EUR/CZK | 25,190 Kč |
| Částka výnosu v CZK | 218 919,24 Kč |

Obrázek 35 Přepočet výnosu

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY,

s.r.o.

| Smlouva č. 3 | |
|-------------------------------|--------------|
| Tržby z prodeje služeb | |
| Částka výnosu v EUR | 1 205,40 EUR |
| Den vykázání výnosu | 02. 02. 2018 |
| Aktuální kurz EUR/CZK | 25,190 Kč |
| Částka výnosu v CZK | 30 364,03 Kč |

Obrázek 36 Přepočet výnosu

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY,

s.r.o.

9 SMLOUVA Č. 4

Firma XY, s.r.o. uzavřela se zákazníkem B ve stejném období 5 kontraktů na dodání stejných výrobků. Jednotlivé původní kontrakty budou označovány jako 4a, 4b, 4c, 4d a 4e. Každý kontrakt zní na dodání 1ks výrobku 1 a 1ks výrobku 2.

Smlouvy 4a a 4b mají stejné ceny výrobků. Stejnou cenu mají taktéž smlouvy 4c, 4d a 4e. Společnost poskytla zákazníkovi B svou věrnostní slevu 2%.

Standard IFRS 15 vyžaduje v takové situaci smlouvy agregovat a pohlížet na ně jako na jednu smlouvu. Před aplikací tohoto standardu účetní jednotka posuzovala kontrakty samostatně.

9.1 Situace před aplikací IFRS 15

Všechny kontrakty jsou krátkodobými zakázkami, proto je společnost posuzovala podle standardu IAS 18.

Díky rozdílným cenám jednotlivých kontraktů se účtování těchto dvou skupiny kontraktů bude nepatrně lišit. Následující body popisují, jak účetní jednotka vykázala výnos pro smlouvy 4a a 4b a skupinu 4c, 4d a 4e.

9.1.1 Účtování smlouvy 4a, resp. 4b:

Prvním krokem je určení nárokované hodnoty.

| Výrobek | Cena za ks | Počet ks | Cena celkem |
|----------------------|------------|----------|-------------------|
| Výrobek 1 | 204,49 EUR | 1 | 204,49 EUR |
| Výrobek 2 | 11,69 EUR | 1 | 11,69 EUR |
| Cena celkem | | | 216,18 EUR |
| Sleva 2% | | | 4,32 EUR |
| Cena po slevě | | | 211,86 EUR |

Obrázek 37 Určení celkové ceny smlouvy č. 4a

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o

Po určení nárokované hodnoty je nutné provést test, zdali byly splněny všechny podmínky pro uznání výnosu.

Tabulka 9 Test splnění podmínek podle IAS 18 – smlouva č. 4a

| Smlouva č. 4a | |
|--|--|
| Výnos z prodeje výrobků | |
| Podmínka | Výrok |
| Společnost XY, s.r.o. převedla rizika a odměny z vlastnictví aktiva na kupujícího. | Podmínka byla splněna. Rizika a odměny byly převedeny na kupujícího. |
| Společnost XY, s.r.o. si neponechává pokračující manažerskou angažovanost nebo kontrolu nad aktivem. | Podmínka byla splněna. Společnost si neponechala pokračující manažerskou angažovanost nebo kontrolu nad aktivem. |
| Částka výnosu je spolehlivě měřitelná. | Podmínka byla splněna. Částka výnosu je spolehlivě měřitelná. |
| Pravděpodobnost, že ekonomické výhody z transakce poplynou do společnosti XY, s.r.o. | Podmínka byla splněna. Ekonomické výhody z transakce plynuly do společnosti XY, s.r.o. |
| Náklady spojené s transakcí jsou spolehlivě měřitelné. | Podmínka byla splněna. Náklady jsou spolehlivě měřitelné. |

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o

Všechny předpoklady pro uznání výnosu byly splněny 13. února 2018. Účetní jednotka může vykázat výnos ve výši nárokované hodnoty 211,86 EUR.

Smlouva 4b je totožná, účetní jednotka by postupovala při identifikaci výnosu stejně. Předpoklady pro uznání výnosu smlouvy 4b byly splněny taktéž 13. února.

Společnost v obou případech použila metodu vykázání výnosu v okamžiku dodání.

9.1.2 Účtování smlouvy 4c, resp. 4d a 4e:

Smlouva 4c je uzavřena na stejné výrobky jako smlouva 4a. Byla ovšem uzavřena později a liší se cena výrobků.

| Výrobek | Cena za ks | Počet ks | Cena celkem |
|----------------------|------------|----------|-------------------|
| Výrobek 1 | 201,29 EUR | 1 | 201,29 EUR |
| Výrobek 2 | 11,00 EUR | 1 | 11,00 EUR |
| Cena celkem | | | 212,29 EUR |
| Sleva 2% | | | 4,25 EUR |
| Cena po slevě | | | 208,04 EUR |

Obrázek 38 Obrázek 39 Určení celkové ceny smlouvy č. 4c

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o

Nárokovaná hodnota je o 3,82 EUR nižší a činí 208,04 EUR. I když se kontrakt týká dodání stejných výrobků stejnému dodavateli, musí účetní jednotka provést test splnění předpokladů pro uznání výnosů.

Tabulka 10 Test splnění podmínek podle IAS 18 – smlouva č. 4c

| Smlouva č. 4c | |
|--|--|
| Výnos z prodeje výrobků | |
| Podmínka | Výrok |
| Společnost XY, s.r.o. převedla rizika a odměny z vlastnictví aktiva na kupujícího. | Podmínka byla splněna. Rizika a odměny byly převedeny na kupujícího. |
| Společnost XY, s.r.o. si neponechává pokračující manažerskou angažovanost nebo kontrolu nad aktivem. | Podmínka byla splněna. Společnost si neponechala pokračující manažerskou angažovanost nebo kontrolu nad aktivem. |
| Částka výnosu je spolehlivě měřitelná. | Podmínka byla splněna. Částka výnosu je spolehlivě měřitelná. |
| Pravděpodobnost, že ekonomické výhody z transakce poplynou do společnosti XY, s.r.o. | Podmínka byla splněna. Ekonomické výhody z transakce plynou do společnosti XY, s.r.o. |
| Náklady spojené s transakcí jsou spolehlivě měřitelné. | Podmínka byla splněna. Náklady jsou spolehlivě měřitelné. |

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o

Podmínky byly splněny 20. února 2018. Společnost vykázala výnos 208,04 EUR.

Smlouvy 4d a 4e jsou totožné jako smlouva 4c a účetní jednotka XY, s.r.o. postupovala při jejich vykazování stejně. Společnost použila pro všechny smlouvy metodu vykazování výnosu v okamžiku dodání.

9.2 Aplikace IFRS 15

Aplikace nového standardu na smlouvy 4a – 4e je popsána v následujících krocích.

9.2.1 Identifikace smlouvy se zákazníkem

Firma XY, s.r.o. uzavřela se zákazníkem B ve stejném období 5 kontraktů na dodání stejných výrobků. Jeden zákazník, stejné období a stejné výrobky jsou jasnou indikací nutnosti agregovat smlouvy. Na všech 5 smlouv se bude pohlížet jako na jednu smlouvu. Jednotlivé původní kontrakty budou označovány jako 4a, 4b, 4c, 4d a 4e.

Smlouvy, které mají podobu závazné objednávky, se zákazníkem B splňují všechny předpoklady standardu. Každá smlouva zavazuje společnost XY, s.r.o. dodat zákazníkovi 1 ks výrobku 1 a 1 ks výrobku 2. Jedná se o jiné výrobky než v předchozích případech.

Vzhledem k předchozím zkušenostem účetní jednotky se zákazníkem B je vysoce pravděpodobné, že budoucí pohledávka bude uhrazena.

Žádné jiné smlouvy se zákazníkem B nepodléhají agregaci s těmito pěti kontrakty.

9.2.2 Identifikace povinnosti plnit

Výrobky budou dodány zákazníkovi ve dvou dodávkách, proto se jedná o postupné plnění.

Test identifikace povinnosti plnit:

| 1. Identifikovaný slib ve smlouvě | 2. Oddělitelnost od ostatních povinností ve smlouvě | 3. Určení, zdali je splněna podmínka samostatného užítku | 4. Jedná se o samostatnou povinnost plnit? | |
|-----------------------------------|--|--|--|-----|
| Dodání výrobku 1 | Ano, zákazník si teoreticky mohl objednat výrobek u jiného dodavatele. | Výrobek 1 by mohl teoreticky přinášet užitek sám. Zpravidla se se však používá v kombinaci s výrobkem 2. | Ne | Ano |
| Dodání výrobku 2 | Ano, zákazník si teoreticky mohl objednat výrobek u jiného dodavatele. | Není splněna, samotný výrobek nepřinese zákazníkovi užitek. Výrobek 2 přinese užitek jen v kombinaci s výrobkem 1. | Ne | |

Obrázek 40 Test identifikace povinnosti plnit smlouvy č. 4

Vlastní zpracování podle Dvořákové 2017 a interních materiálů XY, s.r.o.

Výrobek 1 by mohl v určitém případě přinášet užitek samostatně bez výrobku 2, tudíž by se mohlo jednat o samostatnou povinnost plnit. Vzhledem k tomu, že výrobek 2 nepřinese samostatně žádný užitek, identifikoval test pouze jednu samostatnou povinnost plnit.

9.2.3 Určení transakční ceny

Ceny výrobků nejsou ve smlouvách 4a-4e totožné, proto je nutné vypočítat průměrnou cenu výrobků.

| | Výrobek 1 | Výrobek 2 |
|----------------------|-------------------|------------------|
| Smlouva 4a | 204,49 EUR | 11,69 EUR |
| Smlouva 4b | 204,49 EUR | 11,69 EUR |
| Smlouva 4c | 201,29 EUR | 11,00 EUR |
| Smlouva 4d | 201,29 EUR | 11,00 EUR |
| Smlouva 4e | 201,29 EUR | 11,00 EUR |
| Průměrná cena | 202,57 EUR | 11,28 EUR |

Obrázek 41 Výpočet průměrné ceny

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Z průměrné ceny můžeme spočítat transakční cenu.

| Výrobek | Cena za ks | Počet ks | Cena celkem |
|------------------------|------------|----------|---------------------|
| Výrobek 1 | 202,57 EUR | 5 | 1 012,85 EUR |
| Výrobek 2 | 11,28 EUR | 5 | 56,40 EUR |
| Cena celkem | | | 1 069,25 EUR |
| Sleva 2% | | | 21,39 EUR |
| Transakční cena | | | 1 047,87 EUR |

Obrázek 42 Určení transakční ceny smlouvy č. 4

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Transakční cena pro smlouvu č. 4 činí 1047,87 EUR.

9.2.4 Alokace transakční ceny

Stejně jako v předchozích případech se nejdříve musí alokovat sleva na jednotlivé výrobky.

| Výrobek | Počet ks | Cena celkem | % podíl | Alokace slevy celkem | Alokace slevy na 1 ks |
|-------------|----------|--------------|---------|----------------------|-----------------------|
| Výrobek 1 | 5 | 1 012,85 EUR | 94,73% | 20,26 EUR | 4,05 EUR |
| Výrobek 2 | 5 | 56,40 EUR | 5,27% | 1,13 EUR | 0,23 EUR |
| Cena celkem | | 1 069,25 EUR | 100,00% | Cena po slevě | 1 047,87 EUR |
| Sleva 2% | | 21,39 EUR | 2,00% | | |

Obrázek 43 Alokace slevy smlouvy č. 4

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

| Výrobek | Počet ks | Cena za ks | Sleva na 1 ks | Cena po slevě na ks | Cena po slevě celkem |
|--------------|----------|------------|---------------|---------------------|----------------------|
| Výrobek 1 | 5 | 202,57 EUR | 4,05 EUR | 198,52 EUR | 992,59 EUR |
| Výrobek 2 | 5 | 11,28 EUR | 0,23 EUR | 11,05 EUR | 55,27 EUR |
| Celková cena | | | | 1 047,87 EUR | |

Obrázek 44 Cena po slevě

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Z výpočtu je patrné, že největší část slevy náleží hlavnímu výrobku 1, proto je nutné vyká-
zat, jaká část slevy připadá na daný výrobek.

| Povinnost plnit | Samostatné ocenění | % podíl | Alokace transakční ceny | Sleva na balíček |
|-----------------|---------------------|---------|-------------------------|------------------|
| Balíček 1 | 213,85 EUR | 20,00% | 209,57 EUR | 4,28 EUR |
| Balíček 2 | 213,85 EUR | 20,00% | 209,57 EUR | 4,28 EUR |
| Balíček 3 | 213,85 EUR | 20,00% | 209,57 EUR | 4,28 EUR |
| Balíček 4 | 213,85 EUR | 20,00% | 209,57 EUR | 4,28 EUR |
| Balíček 5 | 213,85 EUR | 20,00% | 209,57 EUR | 4,28 EUR |
| Celkem | 1 069,25 EUR | | 1 047,87 EUR | 21,39 EUR |

Obrázek 45 Alokace transakční ceny smlouvy č. 4

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Alokace transakčních cen proběhla i v tomto případě podle vynaložených nákladů na výrobu zvýšených o marži. Samostatné ocenění jedné povinnosti plnit je 213,85 EUR, po alokaci slevy na jeden balíček činí transakční cena 209,57 EUR.

9.2.5 Rozpoznání výnosu

Smlouva č. 4 je postupně plněnou povinností. Odpovídající část výnosu se vykáže k datu, kdy dojde k převodu kontroly. K ocenění výnosu byla zvolena standardem preferovaná metoda výstupů, která se zakládá na poměru dodaných výstupů a výstupů, které zbývá dodat. Metoda výstupů je vzhledem k povaze činnosti praktická a vystihuje výkony účetní jednotky. Všechny výstupy společnosti jsou spolehlivě měřitelné, proto není pochyb o správném použití této metody.

| Povinnost plnit | Dodání balíčku 1 a 2 | Dodání balíčků 3, 4 a 5 |
|-----------------------|----------------------|-------------------------|
| Datum dodání | 13. 02. 2018 | 20. 02. 2018 |
| Dodáno v % | 40% | 60% |
| Zbývá dodat | 60% | 0% |
| Celkové ocenění | 1 047,87 EUR | |
| Ocenění výkonu | 419,15 EUR | 628,72 EUR |
| Datum vykázání | 13. 02. 2018 | 20. 02. 2018 |

Obrázek 46 Rozpoznání výnosu smlouvy č. 4

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Společnost XY, s.r.o. dodala zákazníkovi B výrobky ve dvou dodávkách. V první dodávce se jednalo o dva balíčky povinnosti plnit. Dva balíčky tvoří 40% z celkové transakční ceny, což je 419,15 EUR. Zbývající tři balíčky dodala společnost o týden později a vykázala výnos 628,72 EUR.

9.2.6 Účtování

Společnost má tři možnosti, jak přistoupit k účtování u postupného plnění. Ve všech třech případech však musí výnos vykázat nadvakrát.

- 1) První možností je vykázání pohledávky nadvakrát. Společně s dodáním výrobků a vykázáním výnosu společnost vykáže také pohledávku vůči odběrateli.

Po první dodávce 13. 2. 2018 společnost provede tento zápis:

Tabulka 11 Účtování smlouvy

| Pohledávky za zákazníky | Výnos z prodeje výrobků |
|-------------------------|-------------------------|
| 1) 419,15 | 1) 419,15 |

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Při dodání zbývajících výrobků provede účetní jednotka stejný zápis:

Tabulka 12 Účtování smlouvy

| Pohledávky za zákazníky | Výnos z prodeje výrobků |
|-------------------------|-------------------------|
| 1) 419,15 | 1) 419,15 |
| 2) 628,72 | 2) 628,82 |

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

- 2) Účtování pomocí smluvního aktiva. Při první dodávce účetní jednotka vykáže výnos oproti smluvnímu aktivu. Pohledávku vykáže až po splnění zbývajících povinností, tedy po dodání zbývajících výrobků.

První dodávka v hodnotě 419,15 EUR je dodána k 13. 2. 2018:

Tabulka 13 Účtování smlouvy

| Smluvní aktivum | Výnos z prodeje výrobků |
|-----------------|-------------------------|
| 1) 419,15 | 1) 419,15 |

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Zbývající část je dodána o týden později:

Tabulka 14 Účtování smlouvy

| Smluvní aktivum | | Výnos z prodeje výrobků | | Pohledávka za zákazníky | |
|-----------------|-----------|-------------------------|--|-------------------------|--|
| 1) 419,15 | 3) 419,15 | 1) 419,15 | | 2) 628,72 | |
| | | 2) 628,72 | | 3) 419,15 | |

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

- 3) Účtování pomocí smluvního závazku. Společně s první dodávkou vykáže účetní jednotka pohledávku v celé výši. Nedodaná část zboží se zachytí na účtu smluvní závazek.

Situace po první dodávce:

Tabulka 15 Účtování smlouvy

| Pohledávka za zákazníky | | Výnos z prodeje výrobků | | Smluvní závazek | |
|-------------------------|--|-------------------------|--|-----------------|--|
| 1) 1047,87 | | 1) 419,15 | | 1) 628,72 | |

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Situace po druhé dodávce:

Tabulka 16 Účtování smlouvy

| Pohledávka za zákazníky | | Výnos z prodeje výrobků | | Smluvní závazek | |
|-------------------------|--|-------------------------|--|-----------------|-----------|
| 1) 1047,87 | | 1) 419,15 | | 2) 628,72 | 1) 628,72 |
| | | 2) 628,72 | | | |

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Ve smlouvě č. 4 jsou vhodné všechny tři možnosti, jelikož jsou výrobky dodány nadvakrát. Při delších kontraktech by varianta se smluvním aktivem znamenala, že zákazník zaplatí až po dodání všech výrobků, což by mohlo vyústit v problémy s cash flow účetní jednotky. U varianty se smluvním závazkem by musela účetní jednotka zvážit, zdali by zákazník platil najednou nebo postupně. Platba najednou by mohla pomoci společnosti s financováním výroby nebo naopak by způsobila přebytečnou likviditu.

V řešeném kontraktu účetní jednotka XY, s.r.o. zvolila první variantu – vykazování pohledávky nadvakrát a s největší pravděpodobností bude tuto metodu aplikovat i v budoucnu.

9.2.7 Kompletace smlouvy

| Smlouva č. 4 | | |
|---|--|-----------------------|
| Smlouva č. 4 vznikla agregací smluv 4a, 4b, 4c, 4d a 4e | | |
| Společnost XY, s.r.o. | | Zákazník B |
| Datum objednávky: | 4a +4b: 22. 1. 2018; 4c+4d+4e: 30. 1. 2018 | |
| Povinnost plnit | Balíček výrobků 1 a 2 | Balíček výrobků 1 a 2 |
| Ocenění povinnosti | 209,57 EUR | 209,57 EUR |
| Počet | 2 | 3 |
| Celková cena | 419,15 EUR | 628,72 EUR |
| Datum uznání výnosu IFRS | 13. 02. 2018 | 20. 02. 2018 |
| Datum vykazání pohledávky IFRS | 13. 02. 2018 | 20. 02. 2018 |
| Datum odeslání | 12. 02. 2018 | 16. 02. 2018 |
| Datum fakturace | 12. 02. 2018 | 16. 02. 2018 |
| Datum dodání | 13. 02. 2018 | 20. 02. 2018 |
| Datum splatnosti | 26. 02. 2018 | 02. 03. 2018 |
| Cena celkem | 1 047,87 EUR | |

Obrázek 47 Kompletace smlouvy č. 4

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Kompletace smlouvy č. 4 umožňuje přehledně vidět, kdy nastala jednotlivá událost a ke kterému datu jsou uznány výnosy nebo vykázána pohledávka.

9.3 Porovnání IAS 18 a IFRS 15

Pojetí těchto smluv podle staré a aktuální legislativy je velmi rozdílné. Standard IAS 18 nevyžadoval agregaci stejných smluv s jedním zákazníkem uzavřených v jednom období. Z této skutečnosti vyplývá největší rozdíl v pojetí obou standardů a odvíjí se od něj další odlišnosti.

Agregace vyžaduje díky rozdílným cenám spočítat průměrnou cenu výrobků. Původně byly smlouvy plněny jednorázově, ale díky sloučení se jedná o postupné plnění a je nutné ocenit dodávky na základě metody výstupů.

9.4 Porovnání s českou účetní legislativou

Standard IFRS 15 agreguje všech 5 smluv do jediného kontraktu. České účetnictví žádnou podobnou agregaci nezná, proto se dívá na každou smlouvu samostatně a vykazuje výnos na účet 601 *Tržby za vlastní výrobky*. Smlouvy mají rozdílnou cenu, v českém účetnictví je to irelevantní a nemusí se počítat průměrná cena.

Rozdíl nastává také ve dnech vykázání výnosů. Smlouvy jsou v českém účetnictví vykázány ke dni předání přepravci, tj. pro smlouvy 4a a 4b 12. únor a pro smlouvy 4c, 4d a 4e 16. únor. Podle mezinárodních účetních standardů se výnos vykáže až tehdy, kdy nad ním zákazník převezme kontrolu.

Výnos v eurech účetní jednotka přepočítává na české koruny podle aktuálního kurzu České národní banky.

| Smlouva č. 4a (resp. 4b) | |
|---------------------------------|--------------|
| Tržby za vlastní výrobky | |
| Částka výnosu v EUR | 211,86 EUR |
| Den vykázání výnosu | 12. 02. 2018 |
| Aktuální kurz EUR/CZK | 25,355 Kč |
| Částka výnosu v CZK | 5 371,71 Kč |

Obrázek 48 Přepočet výnosu

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY,
s.r.o.

| Smlouva č. 4c (resp. 4d a 4e) | |
|--------------------------------------|--------------|
| Tržby za vlastní výrobky | |
| Částka výnosu v EUR | 208,04 EUR |
| Den vykázání výnosu | 16. 02. 2018 |
| Aktuální kurz EUR/CZK | 25,340 Kč |
| Částka výnosu v CZK | 5 271,73 Kč |

Obrázek 49 Přepočet výnosu

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY,
s.r.o.

Celkem za všech pět smluv činí výnos po přepočtu na českou měnu 26558,61 Kč.

10 SMLOUVA Č. 5

V roce 2014 uzavřela společnost XY, s.r.o. se zákazníkem A kontrakt na 8000 ks výrobku 1. Jedná se opět o kusovou výrobu, to znamená vyrobený produkt na míru zákazníka, tudíž je zmiňovaný výrobek odlišný než v předchozích případech. K 31. 12. 2017 bylo dodáno 7355 ks výrobku, zbývalo dodat 645 ks. V průběhu ledna 2018 si obě zúčastněné strany dohodly dodání 500 ks. Po dodání těchto 500 ks by zbývalo dodat pouhých 145 ks, což však nepostačovalo potřebám zákazníka. Proto si zákazník se společností XY, s.r.o. dohodl nový kontrakt na dalších 1000 ks, přičemž by se jednalo opět o postupné plnění. Společně s dodáním 145 ks ze starého kontraktu zákazník požadoval dodat také 100 ks z nové smlouvy.

Společnost poskytla v obou kontraktech zákazníkovi A svou věrnostní slevu 2%. Nový kontrakt obsahuje dodatek, který říká, že pokud zákazník odebere všech 1000 ks do konce roku 2018, obdrží dodatečnou množstevní slevu ve výši 5%.

10.1 Situace před aplikací IFRS 15

Starý kontrakt byl vykazován podle standardu IAS 11 *Smlouvy o zhotovení* (dále jen IAS 11), jelikož jeho plnění přesahovalo jedno účetní období. Starý a nový kontrakt byly posuzovány samostatně. U nového kontraktu na dodání 1000 ks výrobku účetní jednotka XY, s.r.o. očekávala, že nepřesáhne jedno účetní období, proto jej účtovala podle standardu IAS 18.

10.1.1 Starý kontakt - IAS 11

Na začátku smlouvy v roce 2014 si společnost XY, s.r.o. musela stanovit očekávanou tržbu z této zakázky.

| Výrobek | Cena za ks | Počet ks | Cena celkem |
|------------------------|------------|----------|-----------------------|
| Výrobek 1 | 18,50 EUR | 8000 | 148 000,00 EUR |
| Cena celkem | | | 148 000,00 EUR |
| Sleva 2% | | | 2 960,00 EUR |
| Očekávaná tržba | | | 145 040,00 EUR |

Obrázek 50 Určení očekávané tržby

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o

Během následujících let nedocházelo ke změně očekávané tržby. Cena za 1 ks výrobku zůstávala stejná.

K vykazování tržeb používala společnost metodu procenta dokončení, jelikož lze výnos spolehlivě ocenit a také může spolehlivě odhadnout celkové náklady a tržby zakázky. Fakturace probíhala v průběhu celého období dle aktuálních dodávek.

| | 31. 12. 2017 | 20. 02. 2018 | 28. 02. 2018 |
|------------------|----------------|----------------|----------------|
| Aktuální dodávka | - | 500 | 145 |
| % vyjádření | - | 6,25% | 1,81% |
| Ocenění dodávky | - | 9 065,00 EUR | 2 628,85 EUR |
| Dodáno celkem | 7355 | 7855 | 8000 |
| % vyjádření | 91,94% | 98,19% | 100,00% |
| Celkový výnos | 133 346,15 EUR | 142 411,15 EUR | 145 040,00 EUR |

Obrázek 51 Procento dokončení zakázky

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o

V roce 2018 vykázala účetní jednotka 20. 2. výnos a pohledávku ve výši 9065 EUR a 28. 2. výnos a pohledávku 2628,85 EUR.

10.1.2 Nový kontrakt – IAS 18

Nový kontrakt na 1000 ks začala společnost účtovat podle standardu IAS 18 – Výnosy, jelikož očekávala, že kontrakt bude splněn v roce 2018 a nepřesáhne tak jedno účetní období. V případě, kdy by účetní jednotka zjistila, že všechny výrobky nebudou do konce roku dodány, přehodnotila by své rozhodnutí a účtovala by podle standardu IAS 11. K této skutečnosti nedojde, jelikož účetní jednotka účtuje již správně podle nového standardu IFRS 15.

Účetní jednotka XY, s.r.o. by si určovala nárokovanou hodnotu po každé dodávce. V případě prvního dodání 100 ks bude ocenění následující:

| Výrobek | Cena za ks | Počet ks | Cena celkem |
|----------------------|------------|----------|---------------------|
| Výrobek 1 | 18,50 EUR | 100 | 1 850,00 EUR |
| Cena celkem | | | 1 850,00 EUR |
| Sleva 2% | | | 37,00 EUR |
| Cena po slevě | | | 1 813,00 EUR |

Obrázek 52 Určení celkové ceny smlouvy č. 5

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o

Očekávaný výnos bude ve výši 1813 EUR. Při každé dodávce musí účetní jednotka zhodnotit, zdali byly splněny všechny předpoklady pro uznání výnosu.

Tabulka 17 Test splnění podmínek podle IAS 18 – smlouva č. 5

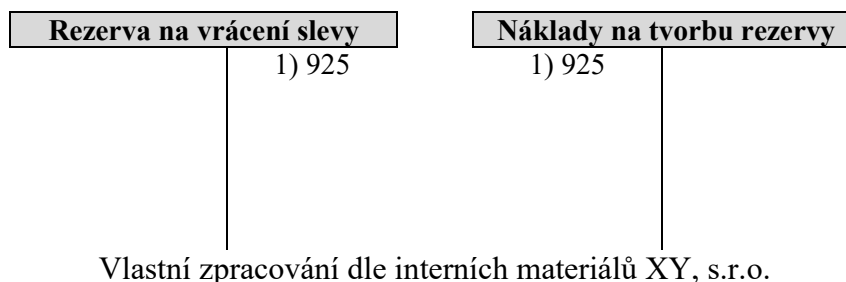
| Smlouva č. 5, dodání 100 ks z 1000 ks | |
|--|--|
| Výnos z prodeje výrobků | |
| Podmínka | Výrok |
| Společnost XY, s.r.o. převedla rizika a odměny z vlastnictví aktiva na kupujícího. | Podmínka byla splněna. Rizika a odměny byly převedeny na kupujícího. |
| Společnost XY, s.r.o. si neponechává pokračující manažerskou angažovanost nebo kontrolu nad aktivem. | Podmínka byla splněna. Společnost si neponechala pokračující manažerskou angažovanost nebo kontrolu nad aktivem. |
| Částka výnosu je spolehlivě měřitelná. | Podmínka byla splněna. Částka výnosu je spolehlivě měřitelná. |
| Pravděpodobnost, že ekonomické výhody z transakce poplynou do společnosti XY, s.r.o. | Podmínka byla splněna. Ekonomické výhody z transakce plynuly do společnosti XY, s.r.o. |
| Náklady spojené s transakcí jsou spolehlivě měřitelné. | Podmínka byla splněna. Náklady jsou spolehlivě měřitelné. |

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o

Všechny předpoklady byly splněny dnem dodání, který je 28. února. Účetní jednotka vykázala výnos a pohledávku ve výši 1813 EUR. Společnost použila metodu vykázání výnosu v okamžiku dodání.

Součástí nového kontraktu je také ujednání, že v případě, kdy zákazník A odebere všechny výrobky v roce 2018, poskytne mu účetní jednotka dodatečnou množstevní slevu ve výši 5%. Účetní jednotka vytvořila rezervu ve výši 925 EUR.

Tabulka 18 Účtování rezervy



10.2 Aplikace IFRS 15

Standard se nezabývá každou smlouvou samostatně, ale považuje za jednu smlouvu. Aplikace standardu na původní kontrakty je zpracována v pětikrokovém systému.

10.2.1 Identifikace smlouvy se zákazníkem

Z hlediska standardu IFRS 15 se nejedná o dva odlišné kontrakty, nemůžeme je dělit na starý a nový. Nový kontrakt se považuje za rozšíření stávající smlouvy neboli změnu smlouvy. Nový kontrakt nelze považovat za novou smlouvu, jelikož se jedná o dodání dodatečných výrobků, které jsou totožné.

Následující tabulky charakterizují, jak mění nový standard pohled na změnu smlouvy.

| Datum | Událost | Dodáno celkem | Zbývá dodat |
|--------------|------------------------------------|---------------|-------------|
| 31. 12. 2017 | Situace na konci roku 2017 | 7355 | 645 |
| 04. 01. 2018 | Dohoda o dodání 500 ks | 7355 | 645 |
| 22. 01. 2018 | Dohoda o dodání zbývajících 145 ks | 7355 | 645 |
| 22. 01. 2018 | Nový kontrakt na 1000 ks | 0 | 1000 |
| 20. 02. 2018 | Dodání 500 ks | 7855 | 145 |
| 28. 02. 2018 | Dodání 145 ks | 8000 | 0 |
| 28. 02. 2018 | Dodání 100 ks | 100 | 900 |

Obrázek 53 Pohled na kontrakty před aplikací IFRS 15

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

| Datum | Událost | Dodáno celkem | Zbývá dodat |
|--------------|-----------------------------|---------------|-------------|
| 31. 12. 2017 | Situace na konci roku 2017 | 7355 | 645 |
| 04. 01. 2018 | Dohoda o dodání 500 ks | 7355 | 645 |
| 22. 01. 2018 | Rozšíření smlouvy o 1000 ks | 7355 | 1645 |
| 22. 01. 2018 | Dohoda o dodání 245 ks | 7355 | 1645 |
| 20. 02. 2018 | Dodání 500 ks | 7855 | 1145 |
| 28. 02. 2018 | Dodání 245 ks | 8100 | 900 |

Obrázek 54 Pohled na kontrakty po aplikaci IFRS 15

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Standard vyžaduje v tomto případě rozšířit stávající smlouvu a pohlížet na kontrakty jako na jednu smlouvu.

Žádné jiné smlouvy se zákazníkem A nepodléhají změnám smlouvy nebo agregaci smlouvy s těmito kontrakty. Kontrakty splňují všechny předpoklady pro identifikaci smlouvy.

Vzhledem k předchozím zkušenostem účetní jednotky se zákazníkem A je vysoce pravděpodobné, že budoucí pohledávka bude uhrazena.

10.2.2 Identifikace povinnosti plnit

Z předchozího kroku je zřejmé, že se jedná o postupnou povinnost plnit.

Vzhledem k tomu, že se jedná pouze o dodání jednoho výrobku, není třeba provádět test identifikace povinnosti plnit. Existuje zde pouze jedna povinnost a to dodání výrobku 1.

10.2.3 Určení transakční ceny

Rozšiřující část smlouvy na 1000 ks má stejnou cenu za 1 ks výrobku jako stará část smlouvy, takže není nutné průměrovat cenu. Transakční cena bude stanovena pro zbývající část povinností, takže pro 1645 ks výrobků.

| Výrobek | Cena za ks | Počet ks | Cena celkem |
|------------------------|------------|----------|----------------------|
| Výrobek 1 | 18,50 EUR | 1645 | 30 432,50 EUR |
| Cena celkem | | | 30 432,50 EUR |
| Sleva 2% | | | 608,65 EUR |
| Transakční cena | | | 29 823,85 EUR |

Obrázek 55 Určení transakční ceny smlouvy č. 5

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Společnost XY, s.r.o. si se zákazníkem A dohodla, že pokud odebere všech nově dohodnutých 1000 ks do konce roku, poskytne mu dodatečnou slevu 5%. V takovém případě musí účetní jednotka posoudit pravděpodobnost, zdali zákazník odebere všech 1000 ks do konce roku. Vzhledem ke všem indiciím je pravděpodobné, že se tak stane. Účetní jednotka vytvoří rezervu na vrácení slevy, přičemž sníží výnosy z prodeje. Účtování rezervy bude znázorněno později spolu s účtováním celé zakázky.

10.2.4 Alokace transakční ceny

Alokace transakční ceny je v tomto případě jednoduchá, protože máme jen jednu povinnost plnit a jeden výrobek. Celá transakční cena vypočtená v předchozím kroku připadne výrobku 1. Stejně je to i s alokací slevy. Pro celkové shrnutí si můžeme vyjádřit slevu na 1 ks výrobku a porovnání ceny se slevou a bez slevy. Nejedná se však o 5% množstevní slevu, ale o klasickou slevu 2%, která společnost XY, s.r.o. poskytuje věrným zákazníkům. Množstevní sleva se do transakční slevy nepromítá.

| Výrobek | Počet ks | Cena za ks | Sleva na 1 ks | Cena za ks po slevě |
|-------------|----------|---------------|-----------------|---------------------|
| Výrobek 1 | 1645 | 18,50 EUR | 0,37 EUR | 18,13 EUR |
| Cena celkem | | 30 432,50 EUR | | |
| Sleva 2% | | 608,65 EUR | | |

Obrázek 56 Alokace slevy smlouvy č. 5

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

| Povinnost plnit | Samostatné ocenění | % podíl | Alokace transakční ceny | Sleva na povinnost plnit |
|-----------------|----------------------|---------|-------------------------|--------------------------|
| Výrobek 1 | 30 432,50 EUR | 100,00% | 29 823,85 EUR | 608,65 EUR |
| Celkem | 30 432,50 EUR | | 29 823,85 EUR | 608,65 EUR |

Obrázek 57 Alokace transakční ceny smlouvy č. 5

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

10.2.5 Rozpoznání výnosu

Smlouva č. 5 je postupně plněná povinnost. K ocenění výnosu je použita metoda výstupů, která byla popsána v předchozím případě.

| Povinnost plnit | Dodání výrobku 1 | |
|-----------------------|---------------------|---------------------|
| Počet ks | 500 | 245 |
| Dodáno celkem | 7855 | 8100 |
| Zbývá dodat | 1145 | 900 |
| Cena za ks | 18,13 EUR | |
| Ocenění výkonu | 9 065,00 EUR | 4 441,85 EUR |
| Datum dodání | 20. 02. 2018 | 28. 02. 2018 |
| Datum vykázaní | 20. 02. 2018 | 28. 02. 2018 |

Obrázek 58 Rozpoznání výnosu smlouvy č. 5

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

20. února dodala společnost 500 ks výrobků a mohla tak vykázat výnos ve výši 9065 EUR. Poslední únorový den dodala dalších 245 ks a vykázala výnos 4441,85 EUR.

V případě smlouvy č. 5 bylo použito procentuální vyjádření dodaných a zbývajících povinností. Vzhledem k množství výrobků je lepší v řešeném kontraktu použít kusové vyjádření.

10.2.6 Účtování

Účetní jednotka vykazuje pohledávku vůči zákazníkovi s každým splněním povinností. Účetní jednotka používá tuto metodu konzistentně.

Dodání 500 ks výrobků:

Tabulka 19 Účtování smlouvy

| | |
|--------------------------------|--------------------------------|
| Pohledávka za zákazníky | Výnos z prodeje výrobků |
| 1) 9065 | 1) 9065 |
| | |

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Dodání dalších 245 ks výrobků:

Tabulka 20 Účtování smlouvy

| Pohledávka za zákazníky | | Výnos z prodeje výrobků | |
|-------------------------|--|-------------------------|--|
| 1) 9065 | | 1) 9065 | |
| 2) 4441,85 | | 2) 4441,85 | |

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Účetní jednotka usoudila, že je pravděpodobné, že zákazník odebere do konce roku 1000 ks. Vytvoří se rezerva ve výši 5% z 18 130 EUR, což činí 906,5 EUR. Suma 18 130 vznikla vynásobením počtu kusů (1000 ks) původní cenou za ks po slevě (18,13 EUR).

Tabulka 21 Účtování rezervy

| Rezerva na vrácení slevy | | Výnos z prodeje výrobků | |
|--------------------------|--|-------------------------|------------|
| 3) 906,5 | | 3) 906,5 | 1) 9065 |
| | | | 2) 4441,85 |

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

10.2.7 Kompletace smlouvy

| Smlouva č. 5 | | | |
|---|----------------------|--------------|----------------|
| Smlouva č. 5 byla 22. 1. 2018 rozšířená o 1000 ks | | | |
| Společnost XY, s.r.o. | | Zákazník A | |
| Povinnost plnit | Dodání výrobků | | Dodání výrobků |
| Cena za ks | 18,13 EUR | | |
| Počet | 500 | 245 | |
| Celková cena | 9 065,00 EUR | 4 441,85 EUR | |
| Zbývá dodat | 900 | V ocenění | 16 317,00 EUR |
| Smlouva identifikuje budoucí možnost množstevní slevy ve výši 925 EUR | | | |
| Datum uznání výnosu IFRS | 20. 02. 2018 | 28. 02. 2018 | |
| Datum vykázání pohledávky IFRS | 20. 02. 2018 | 28. 02. 2018 | |
| Datum odeslání | 16. 02. 2018 | 26. 02. 2018 | |
| Datum fakturace | 16. 02. 2018 | 26. 02. 2018 | |
| Datum dodání | 20. 02. 2018 | 28. 02. 2018 | |
| Datum splatnosti | 02. 03. 2018 | 12. 03. 2018 | |
| Cena celkem | 13 506,85 EUR | | |

Obrázek 59 Kompletace smlouvy č. 5

Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

10.3 Porovnání IAS 11 a IAS 18 a IFRS 15

Největší rozdíl v pojetí výnosu spočívá v pohledu na smlouvy. Původní standardy IAS 11 a IAS 18 pohlíží na smlouvy samostatně, zatímco nový standard považuje nový kontrakt za rozšíření toho stávajícího.

Druhým velkým rozdílem je možnost získání 5% množstevní slevy. Účetní jednotka původně vytvořila rezervu na vrub nákladů. Nová legislativa však vyžaduje při tvorbě rezervy na množstevní slevu netvořit rezervu na vrub nákladů, ale snížit výnosy. Díky tomu výnosy (tržby) více odpovídají skutečné situaci. Účetní jednotka navíc tvořila rezervu ve špatné výši. Rezerva byla tvořena z ceny výrobku 18,50 EUR, ale po alokaci 2% věrnostní ceny je reálná cena výrobku 18,30 EUR. Rezervu je nutné tvořit z ceny 18,30 EUR za ks, místo původní hodnoty 925 EUR činí nová hodnota rezervy 906,5 EUR.

10.4 Porovnání s českou účetní legislativou

České účetnictví se nezabývá problematikou dlouhodobých smluv a rozšíření stávající smlouvy jako mezinárodní standard IFRS 15. Účetní jednotka jednoduše vykazuje výnos při předání aktuální dodávky přepravci.

V případě sledovaného období u smlouvy č. 5 vykáže výnos tři krát. První výnos 16. 2. 2018 se týká dodání 500 ks výrobku, 26. 2. 2018 je dodána zbývající část staré objednávky (145 ks) a v ten týž den je dodáno také 100 ks výrobku z nové objednávky.

| Smlouva č. 5 | | | |
|---------------------------------|--------------|---------------|---------------|
| Tržby za vlastní výrobky | | | |
| Datum vykázání výnosu | Výnos v EUR | Aktuální kurz | Výnos v CZK |
| 16. 02. 2018 | 9 065,00 EUR | 25,34 Kč | 229 707,10 Kč |
| 26. 02. 2018 | 2 628,85 EUR | 25,39 Kč | 66 746,50 Kč |
| 26. 02. 2018 | 1 813,00 EUR | 25,39 Kč | 46 032,07 Kč |
| Výnos celkem | | 342 485,67 Kč | |

Obrázek 60 Přepočet výnosu

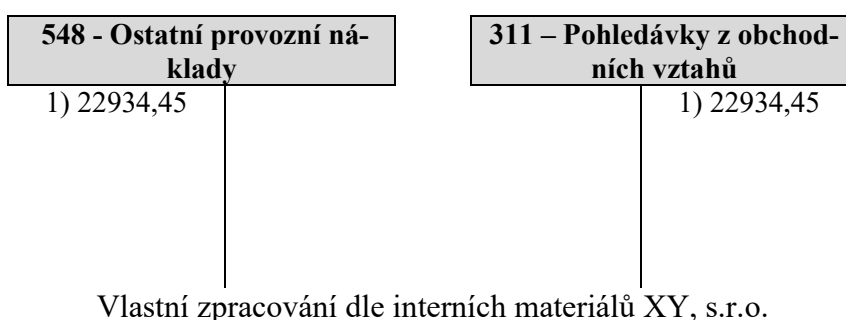
Vlastní zpracování dle interních materiálů XY, s.r.o.

Podstatný rozdíl mezi českým a mezinárodním účetnictvím je v množstevním bonusu, který poskytla účetní jednotka svému zákazníkovi. Pokud do konce roku 2018 odebere všech 1000 ks výrobku z nové smlouvy, dostane zákazník zpět 5% z celkové sumy. V českém

účetnictví se netvoří na tuto slevu rezerva a není možné snížit tržby z prodeje. Jakmile zákazník dosáhne podmínek slevy, vydá účetní jednotka opravný daňový doklad, kterým vrátí zákazníkovi peníze. Vrácení slevy se účtuje na vrub nákladů. Je zřejmé, že mezinárodní standardy zachycují množstevní slevy daleko lépe, jelikož se nejedná o náklady společnosti a o snížení výnosů.

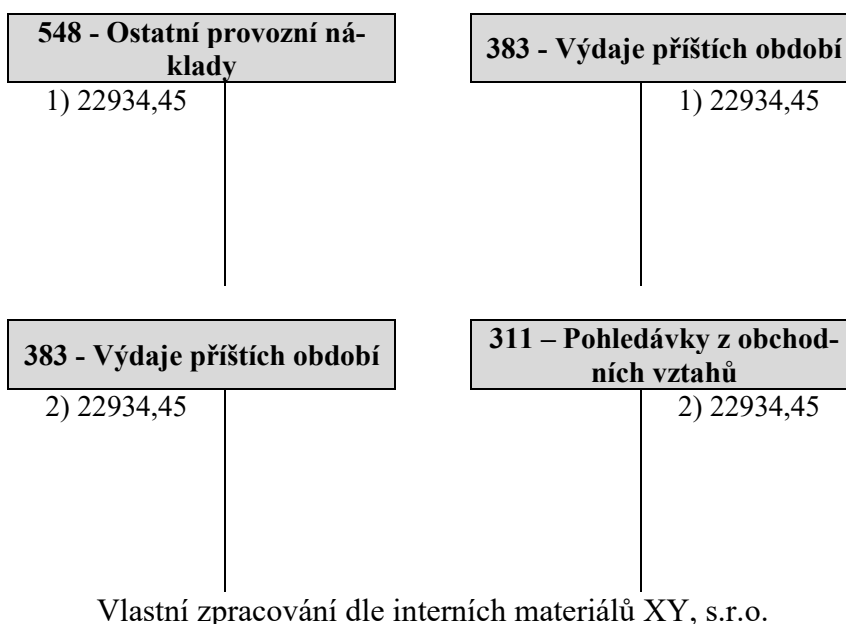
Pokud zákazník odebere všechny výrobky v roce 2018, vrátí mu účetní jednotka 906,5 EUR. Při kurzu 25,3 Kč za euro to je 22 934,45 Kč.

Tabulka 22 Účtování množstevní slevy



V případě, kdy by období na poskytnutí množstevní slevy přesahovalo jedno účetní období, a bylo by pravděpodobné, že na množstevní slevu dosáhne, účtovala by účetní jednotka přes účet 383 *Výdaje příštích období*.

Tabulka 23 Účtování množstevní slevy



11 NÁVOD PRO POSUZOVÁNÍ KONTRAKTŮ

Účetní jednotka XY, s.r.o. by měla u každého kontraktu posoudit následující body. Splnění těchto základních bodů by mělo přispět ke zmenšení rizika špatného vykázání výnosu.

- 1) Posoudit, zdali existuje jiná smlouva nebo smlouvy, které se s posuzovanou smlouvou musí agregovat. Zpravidla se jedná o stejné výrobky.
- 2) Dodatečné dodávky výrobků u dlouhodobých plnění posoudit jako rozšíření stávající smlouvy.
- 3) U nových zákazníků posoudit riziko z nezaplacení pohledávky.
- 4) Rozhodnout, zdali se jedná o jednorázové nebo postupné plnění.
- 5) Provést test identifikace povinnosti plnit.
- 6) Určit transakční cenu. V případě pevné slevy odečíst od celkové sumy. Pokud existuje možnost množstevní nebo obrátové slevy, vytvořit rezervu oproti výnosu.
- 7) Alokovat transakční cenu a slevu na jednotlivé povinnosti plnit nebo výrobky.
- 8) Určit den převodu kontroly nad výrobky a vykázat výnos.
- 9) Vyplnit tabulku kompletace smlouvy a přiložit k dokumentaci kontraktu.

Další možnost, jak si ověřit, zdali byly uskutečněny všechny potřebné kroky pro správné vykázání výnosu, je následující dotazník s 17 otázkami. Otázky byly přizpůsobeny potřebám společnosti XY, s.r.o. Chybí v nich například otázky zabývající se finanční komponentou nebo refundací zboží, protože se tato problematika společnosti netýká a není předpoklad, že by se v budoucnu týkala. Pokud by chtěla využít tento dotazník jiná účetní jednotka, muselo by dojít k mírné úpravě podle jejich potřeb a zaměření.

Tabulka 24 Dotazník kontroly správnosti vykázání výnosu

| Pořadí | Otázka | Ano | Ne |
|--------|--|------------------------------|---|
| 1. | Splňuje kontrakt formální požadavky smlouvy? | Pokračuj na další otázku. | Nemůžu vykázat výnos, obrátím se s problémem na příslušné oddělení (osobu). |
| 2. | Je platební morálka zákazníka dobrá? | Vykáží se výnos v celé výši. | Výnos se vykáže až na základě obdržených nevratných plateb. |

| Pořadí | Otázka | Ano | Ne |
|--------|---|--|---|
| 3. | Uzavřela ÚJ se zákazníkem v jednom období více kontraktů? | Existuje možnost agregace. Přejdi na otázku 3.1. | Neproběhne agregace smluv. Pokračuj na otázku 4. |
| 3.1 | Týkají se smlouvy realizace jednoho obchodního záměru? | Proběhne agregace smluv. | Neproběhne agregace smluv. |
| 3.2 | Je sjednána cena závislá na jiných kontraktech? | Proběhne agregace smluv. | Neproběhne agregace smluv. |
| 3.3 | Vztahují se smlouvy na plnění jednoho typu dodávek? | Proběhne agregace smluv. | Neproběhne agregace smluv. |
| 4. | Byla uzavřena smlouva na dodatečné dodávky výrobků? | Smlouva se zachytí jako rozšíření stávající smlouvy. | Neproběhne změna (rozšíření) smlouvy. |
| 5. | Bude dodávka dodána jednorázově? | Jedná se o jednorázově plněnou povinnost. | Jedná se postupně plněnou povinnost. |
| 6. | Byl proveden test identifikace povinnosti plnit? | Pokračuj na další otázku. | Je nutné tento krok provést. |
| 7. | Existuje v kontraktu pevně daná sleva? | Odečte se ihned od transakční ceny. | Pokračuj na další otázku. |
| 8. | Existuje v kontraktu množstevní nebo obrátová sleva? | Pokračuj na otázku 8.1. | Pokračuj na otázku 9. |
| 8.1 | Je pravděpodobné, že zákazník na tuto slevu dosáhne? | Vytvoř rezervu. | Rezervu není nutné tvořit, při postupném plnění je nutné si odpovídat na otázku pravidelně. |
| 9. | Existuje ve smlouvě bonus za včasné dodání? | Nutno zohlednit v transakční ceně. | Pokračuj na další otázku. |
| 10. | Existuje ve smlouvě penále za pozdní dodání? | Nutno zohlednit v transakční ceně. | Pokračuj na další otázku. |
| 11. | Proběhla alokace pevné slevy na jednotlivé výrobky? | Pokračuj na další otázku. | Je nutné tento krok provést. |

| Pořadí | Otázka | Ano | Ne |
|--------|--|---|--|
| 12. | Proběhla alokace transakční ceny na jednotlivé povinnosti plnit? | Pokračuj na další otázku. | Je nutné tento krok provést. |
| 13. | Rozpoznání výnosu - existuje ve smlouvě více samostatných povinností? | Pokračuj na otázku 13.1. | Pokračuj na otázku 14. |
| 13.1 | Mají samostatné povinnosti rozdílné dny vykázání výnosu? | Pokračuj na otázku 13.2. | Vykaž výnos ke dni splnění. |
| 13.2 | Můžu vykázat pohledávku ke dni splnění povinnosti až po splnění jiných povinností? | Dříve splněné povinnosti jsou vykázány jako smluvní aktivum. | Vykaž výnos ke dni splnění. |
| 14. | Jedná se o jednorázově plněnou povinnost? | Vykaž výnos ke dni splnění. | Pokračuj na další otázku. |
| 15. | Jedná se o postupně plněnou povinnost? | Na základě metody výstupů vykaž ke dni splnění adekvátní část výnosu. | Vrať se k otázkám 13 a 14. |
| 16. | Byla provedena tabulková kompletace smlouvy? | Přilož k dokumentaci kontraktu. | Kompletaci proved' a přilož k dokumentaci kontraktu. |
| 17. | Nebyl sis u nějakého bodu jistý? | Proved' důkladnější analýzu, aby ses vyhnul případné chybě. | Všechno je v pořádku. |

Vlastní zpracování

12 VYKÁZÁNÍ A ZVEŘEJNĚNÍ

Společnost vykáže výnosy ze smluv se zákazníky odděleně od ostatních výnosů. V komentáři k účetní závěrce pak zveřejní podrobnější informace týkající se výnosů a použitých metod.

Komentář k účetní závěrce týkající se výnosu by za první dva měsíce roku 2018 vypadal následovně:

Účetní jednotka XY, s.r.o. postupovala při vykazování výnosů v účetním období od 1. ledna 2018 do 28. února 2018 dle mezinárodního účetního standardu IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*, který nahradil standardy IAS 11 *Smlouvy o zhotovení* a IAS 18 *Výnosy s účinností od 1. ledna 2018*. Výnosy se účtují v období, v němž věcně i časově souvisí.

Při postupném plnění povinnosti vznikající ze smlouvy vykazovala účetní jednotka pohledávku vždy ihned při dodání dané části plnění. Pohledávka byla oceněna na základě metody výstupů, která se zakládá na poměru dodaných výstupů a výstupů, které zbývá dodat. Všechny výstupy společnosti jsou spolehlivě měřitelné.

V případě pravděpodobného poskytnutí množstevní nebo obrátové slevy zákazníkovi, vytvořila účetní jednotka rezervu na vrácení slevy danému zákazníkovi. Účetní jednotka tvořila také rezervu na reklamace podle standardu IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* jako odhadnutý závazek plynoucí z povinnosti opravy či výměny vadného prodaného výrobku.

Účetní jednotka neposkytuje zákazníkům možnost odložené platby, proto nebylo nutné se zabývat finanční komponentou ceny. Během účetního období nedocházelo k problémům s prodlenými platbami zákazníků.

Účetní jednotka měla v účetním období dva hlavní zákazníky A a B. Smlouvy se zákazníkem A tvořily 21 % všech smluv, zákazník A se podílel na tržbách 28 %. Kontrakty se zákazníkem B tvořily zbývající část, tedy 79 % kontraktů a 72 % tržeb.

Většina kontraktů (94%) bylo jednorázovou povinností, 6 % tvořily postupně plněné povinnosti. Jedna postupně plněná povinnost se zákazníkem A ještě není ukončena. V pěti případech došlo k agregaci smluv. Třikrát se agregovaly dvě smlouvy a jednou tři a pět smluv. Pouze jednou došlo k rozšíření stávající smlouvy, všechny ostatní smlouvy splnily podmínky zachycení jako nové smlouvy.

Všechny kontrakty byly uzavřeny za primárním cílem vyrobení sjednaného produktu.

Všechny výrobky jsou kusovou výrobou podle požadavků zákazníka, proto ocenění výrobků probíhalo výhradně na základě vynaložených nákladů plus marže. Ve třetině případů si zákazník objednal službu navíc, jako jsou například konstrukční práce.

Všechna plnění byla realizována na území Evropské unie. Vždy se jednalo o přímý prodej zákazníkovi.

13 PŘÍNOSY PROJEKTU A NÁKLADOVÁ ANALÝZA

Nový mezinárodní účetní standard IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* se nabyt platnosti 1. ledna 2018 a nahradil standardy IAS 18 *Výnosy* nebo IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*. Společnost XY, s.r.o. však ještě v prvních měsících roku 2018 účtovala podle neplatné legislativy. Díky této diplomové práci začala účetní jednotka účtovat podle správné legislativy. V případě, kdyby pokračovala v nesprávném účtování, auditorská společnost by nemohla při auditu vydat výrok bez výhrad. To by mohlo vést ke zhoršení reputace, ztrátě zákazníků, finančním a dokonce až existenčním problémům.

Kontrakty, které byly uvedeny v této práci, jsou nejčastějšími případy, se kterými se společnost bude potýkat. Jedná se o jednorázovou smlouvu s jednou samostatnou povinností plnit, jednorázovou smlouvu s několika samostatnými povinnostmi plnit, agregace smluv s jednorázovým plněním, agregace smluv s postupným plněním a změnu smlouvy s postupným plněním. Na tyto typy kontraktů byl aplikován nový standard a účetní jednotka má názorný příklad, jak dané smlouvy řešit pomocí pětikrokového systému dle systému IFRS.

S novým standardem se pojí také odlišné účtování. Úplnou novinkou jsou účty smluvní aktivum a smluvní závazek. Smluvní aktivum musí využít u kontraktů podobným smlouvě č. 3, kdy existuje více samostatných povinností plnit, ale vykázání pohledávky je závislé na splnění určité povinnosti. U povinností, které byly splněny před touto hlavní povinností, se výnos vykáže právě proti účtu smluvní aktivum. V jiných případech by účetní jednotka mohla účty smluvní aktivum nebo smluvní závazek využít, ale musela by být obezřetná, aby to pro ni nebylo nevýhodné. Využití těchto účtů by vycházelo také z podmínek kontraktu. Změna v účtování nastala také u rezervy na vrácení množstevní slevy. Společnost ji účtovala na vrub nákladů, nově ji nebude účetní jednotka účtovat na vrub nákladů, ale bude ji účtovat oproti výnosům (takže se sníží výnos z prodeje). Zmíněné novinky má společnost názorně vysvětleny v diplomové práci a může je lépe a snáze implementovat.

Doposud účetní jednotka vykazovala výnosy z prodeje vlastních výrobků. Po aplikaci standardu IFRS 15 se místo výrobků vykazují výnosy ze samostatných povinností, přičemž jedna samostatná povinnost se může skládat z několika výrobků. Jedna smlouva může mít více samostatných povinností a tím pádem více různých dnů vykázání výnosu. Z těchto důvodů je vhodné smlouvy shrnout, aby účetní jednotka měla o kontraktu patřičný přehled.

Příkladem takového shrnutí je tabulka kompletace smlouvy, která obsahuje všechny důležité informace vyplývající z kontraktu a vykázání daného výnosu.

Při každém vykázání výnosu by měl odpovědný zaměstnanec provést kontrolu, zdali posoudil kontrakt správně. Může tak učinit podle devíti otázek, které ověří, zdali provedl všechny potřebné kroky. Při posuzování smlouvy pak může využít dotazník, který zaměstnanec povede ke správnému vykázání výnosu. Dotazník je sestaven tak, aby zohlednil všechny potřeby účetní jednotky XY, s.r.o.

Se zavedením nového standardu se také pojí zveřejnění patřičných informací v komentáři účetní závěrky. Účetní jednotka díky této diplomové práci získala návrh, jak by zveřejnění informací o výnosech mohlo vypadat. Samozřejmě by bylo potřeba použít aktuální data za vykazované účetní období.

Spolu se začátkem účtování podle nového standardu mohou vzniknout i určitá rizika. Účetní jednotka nemá s novou legislativou příliš zkušeností a mohou vzniknout různé chyby, jako například špatné určení samostatných povinností plnit, chybné určení transakční ceny, špatný den vykázání nebo nesprávné zaúčtování. Problém může nastat také při auditu účetní závěrky, kdy auditor bude mít rozdílný názor a účetní jednotka si bude muset svůj postup obhájit.

Určit celkové náklady implementace nového standardu není proveditelné. Implementace může zahrnovat:

- nákup nové literatury – např. Finanční účetnictví a výkaznictví autorky Dany Dvořákové za 549 Kč,
- školení vedoucích pracovníků u auditorské společnosti – 6 600 Kč na osobu, celkem 13 200 Kč,
- aktualizace účetního softwaru,
- interní školení pro zaměstnance.

Celkové náklady implementace by neměly přesáhnout 20 000Kč.

Velká je především časová náročnost implementace. Náročnost zvyšuje také skutečnost, že účetní jednotka první tři měsíce účtovala podle staré legislativy a bude muset zpětně vykazovat výnosy podle nového standardu. Přejít na nový systém a zpětné vykazování bude postupnou činností, jelikož se musí účetní jednotka věnovat i jiné agendě. Přibližná časová náročnost implementace vypadá následovně:

- sběr a analýza kontraktů – 2 týdny,
- vypracování pěti nejčastějších případů jako vzor pro další kontrakty – 4 týdny,
- zavedení nového systému – 4 týdny,
- zpětné vykazování kontraktů – 4 týdny.

Počínaje měsícem duben bude účetní jednotka účtovat podle IFRS 15. S přihlédnutím na očekávané počáteční problémy je odhad bezproblémového účtování podle nové legislativy stanoven na červen 2018. Společnost ušetřila značný čas tím, že problematika zavedení byla zpracována v této diplomové práci a účetní jednotka tak získala materiály, ze kterých může vycházet.

ZÁVĚR

Aplikace mezinárodního účetního standardu IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* je nevyhnutelná pro každou společnost. Stejně je tomu také u společnosti XY, s.r.o. Od prvního dne roku 2018 musí společnost účtovat podle tohoto standardu.

Výsledkem diplomové práce je návrh a doporučení společnosti XY, s.r.o. jak postupovat při aplikaci a práci s vykazováním výnosů. Aplikace standardu IFRS 15 je pro každou společnost individuální a pro osobu, která transformaci provádí, je nutné pochopit vnitřní procesy ve firmě, principy jejího fungování a v neposlední řadě mít přehled o výrobcích vyráběných ve společnosti.

Analýzou smluv společnosti bylo zjištěno 5 nejčastějších typů smluv, které se ve společnosti mohou vyskytovat. Jedná se o jednorázově plněnou smlouvu s jednou samostatnou povinností plnit, jednorázově plněnou smlouvu s několika samostatnými povinnostmi plnit, agregaci smluv s jednorázovým plněním a jednou samostatnou povinností plnit, agregaci smluv s postupným plněním a jednou samostatnou povinností plnit a změnu smlouvy s jednou samostatnou povinností plnit a postupným plněním. K těmto kontraktům, které byly analyzovány, má účetní jednotka návrh, jak přistupovat a vykazovat podle nového standardu.

Diplomová práce jednoznačně přispěla ke snadnější aplikaci a zároveň pomohla účetní jednotce najít kritická místa, která s aplikací souvisí. Jedná se například o účtování rezervy na vrácení slevy, nebo účet smluvní aktivum, který se používá ve chvíli, kdy se samostatná povinnost plnit v rámci jedné smlouvy může zachytit jako pohledávka až ve chvíli, kdy je splněna jiná samostatná povinnost.

Zároveň diplomová práce pomohla se strukturou a obsahem komentáře k účetním výkazům týkající se výnosů, který musí účetní jednotka povinně zveřejnit. Důležitou součástí je i kontrolní mechanismus, který pomůže účetní jednotce výnos správně zachytit. Pověřený zaměstnanec si může zkontrolovat, zdali provedl všech 9 bodů zveřejněných v kapitole 11. Případně může postupovat podle otázek ze stejné kapitoly, které by měly pomoci výnos správně zachytit.

V budoucnu může účetní jednotka narazit na jiné typy kontraktů, se kterými se bude muset vypořádat. Vždy je nutné postupovat podle pětikrokového systému a nevynechat žádný z bodů. Rizikovou oblastí může být například správné stanovení samostatných povinností

plnit nebo penále za pozdní dodání zboží. V případě, kdy bude účetní jednotka postupovat podle platné legislativy, případně využije poradenských služeb, bude riziko chyby minimální a výnosy budou vykázány správně.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

AL MOHASHI, Ali Hussain, 2017. *3 Major Differences between IFRS 15 and the old revenue recognition standards* [online]. [cit. 2018-02-06]. Dostupné z: <https://linkup.imanet.org/blogs/ali-hussain-al-mohashi/2017/04/25/3-major-differences-between-ifrs-15-and-the-old-revenue-recognition-standards?ssopc=1>

BAKKER, Erwin et al., 2017. *Wiley 2017: interpretation and application of IFRS standards*. Hoboken: Wiley, vii, 1010 stran. ISBN 978-1-119-34022-5.

BERNÁT, Tomáš, [b.r.]. Účetnictví a účetní výkaznictví v České Republice. In: *Confederation Fiscale Européenne* [online]. Brusel [cit. 2017-11-24]. Dostupné z: <http://www.cfe-eutax.org/taxation/taxation/income-taxes/accounting/czech-republic/CZ>

BOHUŠOVÁ, Hana, 2008. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. 1. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-366-9.

BUNEA BONTAS, Cristina Aurora, 2014. New Approaches on Revenue Recognition and Measurement. *Strategii Manageriale* [online]. 4, 375-382 [cit. 2018-02-06]. ISSN 1844-668X. Dostupné z: <https://doaj.org/article/809d9356687e4c7182459ac8d74d377f>

CIESIELSKI, Jack T. a Thomas R. WEIRICH, 2015. *Revenue Recognition: How It Will Impact Three Key Sectors* [online]. 26(3), 31-39 [cit. 2018-02-06]. DOI: 10.1002/jcaf.22037. ISSN 10448136. Dostupné z: <http://doi.wiley.com/10.1002/jcaf.22037>

ČESKÁ REPUBLIKA, *Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví*, 2015. In: . Praha: Grada publishing, ročník 1991, částka 107, číslo 563.

DILI, 2017. *Difference Between IFRS 15 and IAS 18* [online]. [cit. 2018-02-06]. Dostupné z: <http://www.differencebetween.com/difference-between-ifrs-15-and-vs-ias-18/#gh>

DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2014. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks. Daně a účetnictví (BizBooks). ISBN 978-80-265-0149-7.

DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2017. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované vydání. Brno: BizBooks. ISBN 978-80-265-0692-8.

EDMONDS, Thomas et al., 2016. *Fundamental financial accounting concepts*. Ninth edition. New York: McGraw Hill Education, xxvii, 810 stran. ISBN 978-1-259-25268-6.

FICBAUER, Jiří, 2016. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Vydání první. Brno: Akademické nakladatelství CERM. ISBN 978-80-214-5390-6.

HINKE, Jana, 2007. *Účetní systém IAS/IFRS: [charakteristika účetního systému]*. 1. vyd. Praha: Kernberg. Management praxe (Kernberg). ISBN 978-80-903962-2-7.

CHAUDHRY, Asif, 2015. *Interpretation and application of International financial reporting standards 2015*. Hoboken: John Wiley & Sons, vii, 1011 s. ISBN 978-1-118-88955-8.

CHAUDHRY, Asif et al., 2016. *Wiley 2016 interpretation and applications of International Financial Reporting Standards*. Hoboken: Wiley, 1 online zdroj (vii, 996 stran). Wiley Regulatory Reporting Ser. ISBN 978-1-119-25444-7. Dostupné také z: <http://onlinelibrary.wiley.com/book/10.1002/9781119254447>

IFRS 15 vs. IAS 18: Huge Change Is Here!, 2014. *IFRSbox* [online]. [cit. 2018-02-07]. Dostupné z: <http://www.ifrsbox.com/ifrs-15-vs-ias-18/>

IFRS A The IFRS: History and Purpose, 2016. *Lumen: Financial accounting* [online]. Portland [cit. 2017-11-24]. Dostupné z: <https://courses.lumenlearning.com/sanjacinto-finaccounting/chapter/the-ifrs-history-and-purpose/>

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ, 2012. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. 2. vydání. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4255-7.

KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER, 2013. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 2., rozš. vyd. Praha: Grada. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-4456-8.

KHAMIS, Amr, 2016. Perception of Preparers and Auditors on New Revenue Recognition Standard (IFRS 15). *Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis* [online]. 3(2), 1-18 [cit. 2018-02-06]. DOI: 10.17969/jdab.v3i2.5383. ISSN 23559462. Dostupné z: <http://jurnal.unsyiah.ac.id/JDAB/article/view/5383>

KOVANICOVÁ, Dana, 2004. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Vyd. 1. Praha: Polygon. ISBN 80-727-3095-9.

KRUPOVÁ, Lenka, 2009. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]*. Vyd. 1. Praha: VOX. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-86324-76-0.

MLÁDEK, Robert, 2009. *Postupy účtování podle IFRS: IFRS policies and procedures*. Vyd. 1. Praha: Leges. Praktik (Leges). ISBN 978-80-87212-13-4.

O společnosti, 2015. *XY, s.r.o.* [online]. [cit. 2018-04-07].

ONCIOIU, Ionica a Alin-Eliodor TĂNASE, 2016. Revenue from Contracts with Customers Under IFRS 15: New Perspectives on Practice. *EuroEconomica* [online]. **35**(2), 31-40 [cit. 2018-02-06]. ISSN 1582-8859. Dostupné z: <http://journals.univ-danubius.ro/index.php/euroeconomica/article/view/3636/3687>

PASEKOVÁ, Marie, 2018. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně.

STROUHAL, Jiří, Carmen BONACI a Răzvan MUSTAŢă, 2014. *International accounting practices*. 1. vyd. Prague: Oeconomica. ISBN 978-80-245-2040-7.

ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina JANOUŠKOVÁ, 2007. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: IAS/IFRS : praktické aplikace : aktualizované vydání pro účetní období 2008*. 4. vydání. Praha: Institut svazu účetních. ISBN 978-80-86716-44-2.

ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina JANOUŠKOVÁ, 2015. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*. 6., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních. Vzdělávání účetní profese v ČR. ISBN 978-80-86716-99-2.

TRUHLÁŘOVÁ, Martina, 2014. Novinka v mezinárodních účetních standardech IFRS. In: *Portál Pohoda* [online]. Jihlava [cit. 2017-11-24]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/novinka-v-mezinarodnich-ucetnich-standardech-ifrs/>

XY, S.R.O., 2014. *Interní materiály společnosti*.

XY, S.R.O., 2017. *Interní materiály společnosti*.

XY, S.R.O., 2018. *Interní materiály společnosti*.

XY, S.R.O., 2017. *Výroční zpráva 2016*.

YEATON, Kathryn, 2015. A New World of Revenue Recognition: Revenue from Contracts with Customers. *The CPA Journal* [online]. **85**(750), 50-53 [cit. 2018-02-06]. ISSN 0732-8435. Dostupné z: <https://search.proquest.com/docview/1767612380?pq-origsite=summon>

SEZNAM OBRÁZKŮ

| | |
|---|----|
| Obrázek 1 Struktura nadace IFRS | 15 |
| Obrázek 2 Výpočtová tabulka | 26 |
| Obrázek 3 Alokace transakční ceny..... | 41 |
| Obrázek 4 Vykázání výnosu | 41 |
| Obrázek 5 Určení celkové ceny smlouvy č. 1 | 45 |
| Obrázek 6 Test identifikace povinnosti plnit smlouvy č. 1 | 48 |
| Obrázek 7 Určení transakční ceny smlouvy č. 1 | 49 |
| Obrázek 8 Alokace slevy smlouvy č. 1..... | 50 |
| Obrázek 9 Cena výrobků po slevě | 50 |
| Obrázek 10 Alokace transakční ceny smlouvy č. 1 | 50 |
| Obrázek 11 Kompletace smlouvy č. 1 | 51 |
| Obrázek 12 Přepočet výnosu | 52 |
| Obrázek 13 Určení celkové ceny smlouvy č. 2a..... | 53 |
| Obrázek 14 Test identifikace povinnosti plnit smlouvy č. 2. | 55 |
| Obrázek 15 Určení transakční ceny smlouvy č. 2 | 56 |
| Obrázek 16 Alokace slevy smlouvy č. 2..... | 56 |
| Obrázek 17 Cena výrobků po slevě | 57 |
| Obrázek 18 Alokace transakční ceny smlouvy č. 2 | 57 |
| Obrázek 19 Alokace transakční ceny smlouvy č. 2 | 57 |
| Obrázek 20 Kompletace smlouvy č. 2 | 58 |
| Obrázek 21 Přepočet výnosu. | 59 |
| Obrázek 22 Určení celkové ceny smlouvy č. 3 | 60 |
| Obrázek 23 Test identifikace povinnosti plnit smlouvy č. 3 | 63 |
| Obrázek 24 Určení transakční ceny smlouvy č. 3 | 64 |
| Obrázek 25 Určení transakční ceny smlouvy č. 3 | 65 |
| Obrázek 26 Alokace slevy smlouvy č. 3..... | 65 |
| Obrázek 27 Cena po slevě | 65 |
| Obrázek 28 Alokace transakční ceny smlouvy č. 3 | 66 |
| Obrázek 29 Alternativní alokace slevy smlouvy č. 3 | 66 |
| Obrázek 30 Alternativní cena po slevě | 66 |
| Obrázek 31 Alternativní alokace transakční ceny smlouvy č. 3..... | 67 |
| Obrázek 32 Alternativní určení transakční ceny smlouvy č. 3 | 67 |

| | |
|--|----|
| Obrázek 33 Rozpoznání výnosu smlouvy č. 3..... | 68 |
| Obrázek 34 Kompletace smlouvy č. 3 | 70 |
| Obrázek 35 Přepočtení výnosu. | 71 |
| Obrázek 36 Přepočtení výnosu | 71 |
| Obrázek 37 Určení celkové ceny smlouvy č. 4a..... | 72 |
| Obrázek 38 Obrázek 39 Určení celkové ceny smlouvy č. 4c | 74 |
| Obrázek 40 Test identifikace povinnosti plnit smlouvy č. 4 | 76 |
| Obrázek 41 Výpočet průměrné ceny. | 76 |
| Obrázek 42 Určení transakční ceny smlouvy č. 4 | 77 |
| Obrázek 43 Alokace slevy smlouvy č. 4..... | 77 |
| Obrázek 44 Cena po slevě | 77 |
| Obrázek 45 Alokace transakční ceny smlouvy č. 4 | 78 |
| Obrázek 46 Rozpoznání výnosu smlouvy č. 4..... | 78 |
| Obrázek 47 Kompletace smlouvy č. 4 | 81 |
| Obrázek 48 Přepočtení výnosu | 82 |
| Obrázek 49 Přepočtení výnosu | 82 |
| Obrázek 50 Určení očekávané tržby | 83 |
| Obrázek 51 Procento dokončení zakázky | 84 |
| Obrázek 52 Určení celkové ceny smlouvy č. 5 | 84 |
| Obrázek 53 Pohled na kontrakty před aplikací IFRS 15 | 86 |
| Obrázek 54 Pohled na kontrakty po aplikaci IFRS 15..... | 87 |
| Obrázek 55 Určení transakční ceny smlouvy č. 5 | 87 |
| Obrázek 56 Alokace slevy smlouvy č. 5..... | 88 |
| Obrázek 57 Alokace transakční ceny smlouvy č. 5 | 88 |
| Obrázek 58 Rozpoznání výnosu smlouvy č. 5..... | 89 |
| Obrázek 59 Kompletace smlouvy č. 5 | 90 |
| Obrázek 60 Přepočtení výnosu. | 91 |

SEZNAM TABULEK

| | |
|---|----|
| Tabulka 1 Test splnění podmínek podle IAS 18 – smlouva č. 1 | 46 |
| Tabulka 2 Test splnění podmínek podle IAS 18 – smlouva č. 2a | 54 |
| Tabulka 3 Test splnění podmínek podle IAS 18 – smlouva č. 3 | 61 |
| Tabulka 4 Určení celkové ceny smlouvy č. 3 | 61 |
| Tabulka 5 Test splnění podmínek podle IAS 18 – smlouva č. 3 | 62 |
| Tabulka 6 Účtování smlouvy | 68 |
| Tabulka 7 Účtování smlouvy | 69 |
| Tabulka 8 Účtování smlouvy | 69 |
| Tabulka 9 Test splnění podmínek podle IAS 18 – smlouva č. 4a | 73 |
| Tabulka 10 Test splnění podmínek podle IAS 18 – smlouva č. 4c | 74 |
| Tabulka 11 Účtování smlouvy | 79 |
| Tabulka 12 Účtování smlouvy | 79 |
| Tabulka 13 Účtování smlouvy | 79 |
| Tabulka 14 Účtování smlouvy | 80 |
| Tabulka 15 Účtování smlouvy | 80 |
| Tabulka 16 Účtování smlouvy | 80 |
| Tabulka 17 Test splnění podmínek podle IAS 18 – smlouva č. 5 | 85 |
| Tabulka 18 Účtování rezervy | 86 |
| Tabulka 19 Účtování smlouvy | 89 |
| Tabulka 20 Účtování smlouvy | 90 |
| Tabulka 21 Účtování rezervy | 90 |
| Tabulka 22 Účtování množstevní slevy | 92 |
| Tabulka 23 Účtování množstevní slevy | 92 |
| Tabulka 24 Dotazník kontroly správnosti vykázání výnosu | 93 |