

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE

FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

Evidenčné číslo: 103002/I/2017/36097107838704900

**POUŽITIE IFRS 15 VÝNOSY ZO ZÁKAZNÍCKYCH ZMLÚV
A MOŽNÉ PROBLÉMY PRI JEHO APLIKÁCI**

Diplomová práca

2017

Bc. Mária Karáčová

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

**POUŽITIE IFRS 15 VÝNOSY ZO ZÁKAZNÍCKYCH ZMLÚV
A MOŽNÉ PROBLÉMY PRI JEHO APLIKÁCII**

Diplomová práca

Študijný program: Účtovníctvo a audítorstvo

Študijný odbor: 6209 Účtovníctvo a audítorstvo

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Vedúci záverečnej práce: Ing. Daša Mokošová, PhD.



Ekonomická univerzita v Bratislave
Fakulta hospodárskej informatiky

ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

Meno a priezvisko študenta: Bc. Mária Karáčová
Študijný program: Účtovníctvo a audítorstvo (Jednoodborové štúdium, inžiniersky II. st., denná forma)
Študijný odbor: 3.3.12 Účtovníctvo
Typ záverečnej práce: Inžinierska záverečná práca
Jazyk záverečnej práce: slovenský
Sekundárny jazyk: anglický

Názov: Použitie IFRS 15 Výnosy zo zákaznických zmlúv a možné problémy pri jeho aplikácii

Anotácia: V diplomovej práci sa rieši ostatne Radou pre Medzinárodné účtovné štandardy vydaný štandard IFRS 15 Výnosy zo zákaznických zmlúv a možné problémy jeho použitia, ktoré súvisia s pripomienkovacím konaním so strany Európskej komisie a takisto rôznych účtovných jednotiek, ktoré pri zostavovaní svojich účtovných závierok, či už individuálnych alebo konsolidovaných budú tento štandard používať resp. už používajú.

Vedúci: Ing. Daša Mokošová, PhD.
Katedra: KÚA FHI - Katedra účtovníctva a audítorstva FHI
Dátum zadania: 19.10.2015

Dátum schválenia: 28.10.2015 prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD.
vedúci katedry

Čestné vyhlásenie

Čestne vyhlasujem, že som záverečnú prácu vypracovala samostatne a že som uviedla všetku použitú literatúru.

Bratislava, 15.04.2017

Pod'akovanie

Ďakujem vedúcej záverečnej práce Ing.Daši Mokošovej, PhD. za odbornú pomoc a pripomienky pri vypracovaní záverečnej práce.

Bratislava, apríl 201

Abstrakt

KARÁČOVÁ, Mária: Použitie IFRS 15 Výnosy zo zákazníckych zmlúv a možné problémy pri jeho aplikácií – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci práce: Ing. Daša Mokošová, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2017, počet strán 57

Cieľom záverečnej práce je analýza použitia Medzinárodného štandardu pre finančné vykazovanie - Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi a možné problémy pri jeho aplikácii. Práca sa skladá z troch kapitol, obsahuje 1 schému, 2 obrázky a 5 tabuliek. Obsahom prvej kapitoly je súčasný stav v ktorom sa štandard nachádza, dôvody jeho vzniku a udalosti tomu prechádzajúce. V druhej kapitole sa nachádza cieľ, zdroje poznatkov, postupy a metódy práce. Tretia kapitola obsahuje hlavné zmeny vo vykazovaní výnosov v príkladoch, stav schvaľovania a pripomienkový proces k štandardu a výsledky z testovania pripomienkového návrhu štandardu spoločnosťami na Európskom trhu pre identifikáciu aplikačných problémov.

Kľúčové slová:

Výnosy, IFRS, IASB, aplikácia štandardu, pripomienkový proces

Abstrakt

KARÁČOVÁ, Mária: Application of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers and analysis of possible issues by its application. – University of Economics in Bratislava. Faculty of business informatics; Department of accounting and auditing. – Ing. Daša Mokošová, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2017, 57 pages

The essential objective of the final thesis is to clarify application of International Financial Reporting Standard – Revenue from Contracts with Customers and analysis of possible issues by its application. The diploma thesis is divided into 3 chapters. It contains 1 scheme, 2 pictures and 5 tables. The first chapter deals with the current state of the standard, reasons of its formation. The second chapter contains the aim of the thesis, sources of knowledge and process and methods of work. In the last chapter we focus on main changes in presentation in examples and state of endorsement. We focus on comment process, proposed amendments and results of European field testing of standards Exposure draft by companies for identification of application issues.

Key words:

Revenues, IFRS, IASB, application of standard, comment process

Zoznam použitých skratiek

IFRS – Medzinárodné štandardy finančného vykazovania

IASB – Rada pre Medzinárodné účtovné štandardy

EÚ - Európska únia

TRG – Transition Resource Group

US GAAP – Americké všeobecne uznávané účtovné štandardy

FASB – Rada pre štandardy finančného vykazovania

IFRIC – Interpretácie Medzinárodného finančného vykazovania

IAS – Medzinárodný účtovný štandard

SEC – Americký burzový dohľad

IASCF – Nadácia výboru pre medzinárodné účtovné štandardy

EUR – Euro

EFRAG – Európska poradná skupina pre finančné výkazníctvo

PIOB – Rada pre dohľad nad verejným záujmom

OBSAH

ÚVOD.....	10
1 SÚČASNÝ STAV RIEŠENEJ PROBLEMATIKY DOMA A V ZAHRANIČÍ	11
1.1 DÔVODY VZNIKU A UDALOSTI PREDCHÁDZAJÚCE VZNIKU NOVÉHO ŠTANDARDU PRE VYKAZOVANIE VÝNOSOV	11
1.2 PÄTKROKOVÝ MODEL VYKAZOVANIA VÝNOSOV PODĽA IFRS 15	13
1.3 ŠPECIFICKÉ OBLASTI VYKAZOVANIA VÝNOSOV, KTORÉ SÚ OBSAHOM ŠTANDARDU IFRS 15.....	17
2 CIEĽ, METODIKA PRÁCE A METÓDY SKÚMANIA	25
3 VÝSLEDKY PRÁCE A DISKUSIA	26
3.1 HLAVNÉ ZMENY VO VYKAZOVANÍ, KTORÉ PRINÁŠA IFRS 15 V PRÍKLADOCH	26
3.2 STAV SCHVAĽOVANIA IFRS 15 V EURÓPSKEJ ÚNII	40
3.2.1 <i>Schvaľovanie a pripomienkový proces IFRS 15 v čase</i>	<i>41</i>
3.3 TESTOVANIE PRIPOMIENKOVÉHO NÁVRHU ŠTANDARDU SPOLOČNOSŤAMI NA EURÓPSKOM TRHU PRE IDENTIFIKÁCIU APLIKAČNÝCH PROBLÉMOV	42
3.3.1 <i>Testovanie pripomienkového návrhu štandardu stavebnými spoločnosťami ..</i>	<i>43</i>
3.3.2 <i>Testovanie pripomienkového návrhu štandardu softvérovými spoločnosťami</i>	<i>44</i>
3.3.3 <i>Testovanie pripomienkového návrhu štandardu telekomunikačnými spoločnosťami.....</i>	<i>45</i>
3.3.4 <i>Testovanie pripomienkového návrhu štandardu farmaceutickými spoločnosťami.....</i>	<i>47</i>
3.4 VYTvorenie REVENUE TRANSITION RESOURCE GROUP (TRG) A OBJASNENIE JEDNOTLIVÝCH POŽIADAVIEK, KLADENÝCH NOVÝM ŠTANDARDOM O VÝNOSOCH.....	47
ZÁVER.....	51
ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY	54

Úvod

Nový štandard IASB A FASB o vykazovaní výnosov bol publikovaný 28. mája 2014, štandard nahrádza väčšinu detailných postupov vykazovania výnosov, ktoré sa v súčasnosti v IFRS a US GAAP používajú. Aj keď bolo ukončenie projektu a vydanie štandardu pre jeho tvorcov veľkým krokom, pre spoločnosti ktorých sa zmeny vo vykazovaní dotýkali vo významnej miere, práca ešte len začala. Zatiaľ čo niektoré spoločnosti, ktoré používajú dlhodobé zmluvy, viaczložkové zmluvy prípadne zmluvy na dodávku služieb musia prejsť náročnou prípravou súvisiacu s implementáciou štandardu, iných sa zmeny dotknú iba okrajovo.

Cieľom práce je analýza nového štandardu a udalostí, ktoré predchádzali jeho vzniku, oboznámenie sa s krokmi modelu na vykazovanie výnosov, špecifickými oblasťami vykazovania výnosov, hlavnými zmenami, ktoré štandard prináša, stavom schvaľovania v Európskej únii, časovou osou schvaľovania a pripomienkovacím konaním zo strany Európskej komisie a rôznych účtovných jednotiek, ktoré pri zostavovaní svojich účtovných závierok, či už individuálnych alebo konsolidovaných tento štandard používajú, alebo budú používať a ich pripomienky vytvorili základ pre identifikáciu aplikačných problémov.

Nový štandard predstavuje jednotný rámec vykazovania výnosov, založený na päťkrokovom modeli, ktorý zodpovedá otázky, kedy, ako a v akej výške vykázat výnos. Upravuje rozpoznanie a vykázanie výnosov vznikajúcich na základe dodávateľsko odberateľských vzťahov, kde výnosy vznikajú ako dôsledok opakovaných aktivít a činností účtovnej jednotky. Zmeny ktoré štandard zavádza môžu mať vplyv na výsledok hospodárenia v budúcich obdobiach. Najväčší dopad bude mať na telekomunikačné spoločnosti, spoločnosti zaoberajúce sa vývojom softvéru, stavebné spoločnosti, atď. Tie budú musieť zvážiť svoje zmluvné a predajné procesy, zmeniť účtovné postupy, interné procesy a kontrolné mechanizmy.

Štandard prešiel zdĺhavým pripomienkovým konaním a schvaľovacím procesom, dostal sa do verejnej diskusie a pripomienkovali ho rôzne spoločnosti. Pôvodne mal byť účinný pre účtovné obdobia začínajúce po 1. januári 2017 s možnosťou retrospektívneho uplatnenia, avšak v septembri 2015 prišlo k odloženiu jeho účinnosti o jeden rok. Európska únia schválila štandard na používanie v EÚ na konci roka 2016.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Medzinárodný štandard finančného vykazovania IFRS 15 - Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi stanovuje princípy vykazovania výnosov pre používateľov informácií z účtovnej závierky o charaktere, výške a načasovaní vykazovania výnosov a vykazovania neistých výnosov a peňažných tokov vyplývajúcich zo zmlúv so zákazníkmi.

Do pôsobnosti štandardu spadajú všetky zmluvy na dodanie tovaru či služieb a štandard definuje model pre účtovanie a oceňovanie ziskov a strát z predaja niektorých nefinančných aktív, ktoré nepochádzajú z bežnej hospodárskej činnosti napríklad z predaja dlhodobého hmotného alebo nehmotného majetku.

Vzťahuje sa na všetky zmluvy so zákazníkmi okrem lízingových zmlúv, finančných nástrojov a poistných zmlúv. Je účinný pre účtovné obdobia začínajúce po 1. januári 2018, avšak skoršia aplikácia je možná.

Nový štandard IFRS 15 nahrádza štandardy IAS 11 – Zmluvy o zhotovení, IAS 18 - Výnosy; interpretácie IFRIC 13 – Vernostné programy pre zákazníkov, IFRIC 15 – Zmluvy na výstavbu nehnuteľností, IFRIC 18 – Prevody aktív od zákazníkov a SIC 31 – Výnosy – barterové transakcie zahŕňajúce reklamné služby.

“Európska únia vo svojom Úradnom vestníku zverejnila Nariadenie Komisie (EÚ) č. 2016/1905 z 22. septembra 2016, ktorým prijala štandard IFRS 15 Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi.”¹

1.1 Dôvody vzniku a udalosti predchádzajúce vzniku nového štandardu pre vykazovanie výnosov

Z dôvodu zabezpečenia porovnateľnosti údajov z účtovníctva, údajov z účtovných závierok, ale aj výsledku hospodárenia medzi krajinami používajúcimi IFRS a US GAAP, začali Nadácia výboru pre medzinárodné účtovné štandardy (IASCF), Americký burzový dohľad (SEC) a Rada pre štandardy finančného výkonníctva (FASB), ktorá je vládnu organizáciou vytvárajúcou účtovné štandardy, vyvíjať aktivity za účelom konvergenzie medzi IFRS a US GAAP.

Nakoľko výnosy sú nesporne jedným z najdôležitejších ukazovateľov finančnej situácie podniku a v minulosti prebiehala veľká snaha o zjednotenie účtovných štandardov,

¹ PALUŠKOVÁ ALENA. EÚ schválila štandard IFRS 15 Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi. [online]. [cit. 2-2-2016]. Dostupné z : http://www.uad.sk/33/eu-schvalila-standard-ifrs-15-vynosy-zo-zmluv-so-zakaznikmi-uniqueiduchxzASYZNYM2jRostDar0HDESbWPg2ZAg_rzFJ8D5c/?query=IFRS%2015&serp=1

Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB) a FASB vo svojom projekte vypracovala jednotnú definíciu výnosov a jednotné požiadavky kladené na ich účtovanie a vykazovanie vo finančných výkazoch, pre účtovné jednotky, ktoré vykazujú v súlade s IFRS aj pre účtovné jednotky, ktoré vykazujú podľa US GAAP.

US GAAP obsahovali mnohé požiadavky na výnosy pre rôzne druhy odvetví alebo transakcií s rozličnými riešeniami a v praxi vznikali situácie kde sa pri takmer zhodných transakciách mohlo dospieť k rôznym výsledkom a rôznemu vykazovaniu.

Pri štandardoch IAS 11 - Zmluvy o zhotovení a IAS 18 - Výnosy, ktoré upravovali výnosy podľa IFRS, vznikalo pri ich aplikácii mnoho nejasností, keďže neobsahovali detailné aplikačné postupy a príklady a v zásadných oblastiach vykazovania výnosov dochádzalo v praxi k ich rozličnému uplatňovaniu, zároveň bolo tieto štandardy v pôvodnej úprave ťažké aplikovať na komplexné transakcie.

“Na štandard, ktorý mal zjednodušiť chápanie výnosov boli kladené predovšetkým tieto požiadavky:

- odstrániť nezrovnalosti a slabiny v požiadavkách z predošlých štandardov,
- poskytnúť širší rámec pre riešenie problémov pri vykazovaní výnosov,
- zlepšiť porovnateľnosť chápania výnosov v praxi v rôznych účtovných jednotkách, odvetviach, jurisdikciách a na kapitálových trhoch,
- poskytnúť užitočnejšie informácie pre používateľov finančných výkazov, prostredníctvom vylepšených a detailnejších požiadaviek,
- zjednodušiť prípravu finančných výkazov znížením počtu požiadaviek, ktoré musia jednotlivé účtovné jednotky splňať.”²

Štandard bol prepracovaný do svojej finálnej podoby a po vyše 10 ročných prípravách vydaný v máji roka 2014 ako spoločný projekt IASB a FASB, ktorého história sa začala ešte v roku 2002.

Významný posun pri projekte bol zaznamenaný v roku 2008, keď vyšiel Diskusný materiál pod názvom Predbežný návrh na vykazovanie výnosov zo zmlúv so zákazníkmi. Následne v rokoch 2010 a 2011 boli vydané dva návrhy textu štandardu. Štandard mal nadobudnúť účinnosť pre účtovné obdobia začínajúce po 1. januári 2017, avšak v septembri 2015 došlo k odloženiu jeho účinnosti o jeden rok.

² IFRS 15 Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi. [online]. [cit. 2-2-2016] Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R1905&from=SK>

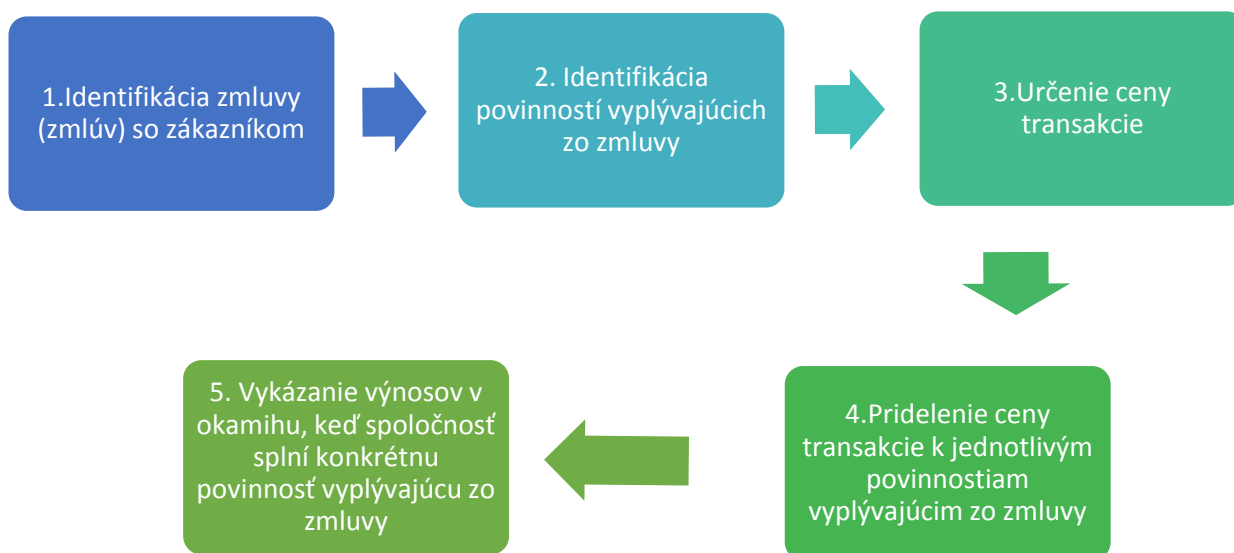
“Dôvodom pre odloženie účinnosti štandardu o výnosoch je dohoda IASB a FASB o pridaní ďalších zmien štandardu. Budú pridané prechodné ustanovenia, aby bol pre spoločnosti jednoduchší prechod na nový štandard. Ďalšie zmeny by sa mali týkať ukončených zmlúv. Rady sa taktiež nezhodli, ako riešiť otázky ktoré vznikli na základe požiadaviek bezhotovostnej úhrady, prezentácie dane z predaja alebo vymáhateľnosti. Je možné, že niektoré nezhody medzi IASB a FASB budú viesť k rozdielom.”³

1.2 Päťkrokový model vykazovania výnosov podľa IFRS 15

Nový štandard pre vykazovanie výnosov definuje päťstupňový model, pre určenie výšky, času a spôsobu výkazania výnosov zo zmlúv so zákazníkmi, ktorý bude možné uplatniť pre takmer všetky druhy transakcií, bez ohľadu na odvetvie podnikania. Model sa dá uplatniť aj pre účtovanie a oceňovanie ziskov a strát z predaja niektorých nefinančných aktív, ktoré nie sú výsledkom bežnej prevádzkovej činnosti účtovnej jednotky.

“IFRS 15 je založený na modeli, ktorý pre vykazovanie výnosov zo zmlúv so zákazníkmi obsahuje päť krokov, podľa ktorých sa určuje okamih, čiastka a spôsob výkazania konkrétneho výnosu”⁴:

Schéma č.1.: Päťkrokový model vykazovania výnosov podľa IFRS 15



Zdroj: KRUPOVÁ, Lenka. Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi. *Účtovníctvo, audítorstvo, daňovníctvo*. Bratislava, 2015, XXIII(10), 12.; Vlastné spracovanie

³ÚČTUJ.sk. 2015. IASB a FASB urobia viac zmien v novom štandarde o výnosoch. [online]. [cit. 2-2-2016] Dostupné z: <http://uctuj.sk/iasifrs/iasb-a-fasb-urobia-viac-zmien-v-novom-standarde-o-vynosoch/9006/>>

⁴ KRUPOVÁ, Lenka. Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi. *Účtovníctvo, audítorstvo, daňovníctvo*. Bratislava, 2015, XXIII(10), 12.;

Prvým krokom je identifikácia zmluvy, prípadne viacerých zmlúv so zákazníkom, pričom štandard sa zaoberá iba zmluvami, ktoré spĺňajú nasledovné požiadavky:

- a) Obe zmluvné strany zmluvu odsúhlasili (ústne, písomne alebo podľa obchodných zvyklostí danej krajiny), a tým sa zaviazali splniť si svoje povinnosti,
- b) Práva oboch zmluvných strán súvisiace s tovarom, alebo službami sa dajú jednoznačne identifikovať,
- c) Platobné podmienky oboch zmluvných strán súvisiace s tovarom, alebo službami sú jednoznačne určené,
- d) Zmluva má komerčný charakter, (riziko, načasovanie, alebo čiastka peňažných tokov sa môže meniť),
- e) Je pravdepodobné, že spoločnosť za prevod tovaru alebo služieb získa protihodnotu, ktorá jej prináleží. Pri tejto požiadavke sa posudzuje schopnosť a vôľa odberateľa zaplatiť dlžnú čiastku.

Pokiaľ účtovná jednotka uzavrela dve či viac zmlúv s jedným zákazníkom v približne rovnakom čase, môže o nich účtovať ako o jednej zmluve, ak spĺňa stanovené kritériá.

V druhom kroku identifikujeme povinnosti vyplývajúce zo zmluvy, pričom pod takouto povinnosťou podľa tohto štandardu rozumieme:

“Povinnosť vyplývajúca zo zmluvy je prísľubom previesť na zákazníka:

- a) Tovar alebo službu (alebo aj skupinu tovarov alebo služieb), ktoré je možné samostatne špecifikovať, alebo
- b) Rad po sebe idúcich tovarov alebo služieb, ktoré je možné samostatne špecifikovať a ktoré sú v podstate rovnaké a ich spôsob prevodu na zákazníka je zhodný.”⁵

V tomto bode účtovná jednotka rozhoduje, či sa bude zmluva posudzovať ako jeden celok, alebo či obsahuje viacero častí, ktoré sa budú vykazovať samostatne – ako samostatné plnenie. V prípade, keď chceme identifikovať, či zmluva obsahuje viaceré samostatné plnenia, alebo “samostatné povinnosti plniť” štandard uvádza, že samostatné plnenia sú odlišné od tovaru, služieb alebo balíku tovarov alebo služieb ak zákazníkovi prinášajú úžitok

⁵ KRUPOVÁ, Lenka. Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi. *Účtovníctvo, audítorstvo, daňovníctvo*. Bratislava, 2015, XXIII(10), 12.;

samostatne (alebo s ďalšími ľahko dostupnými zdrojmi), a je možné ich oddeliť od ostatných povinností v zmluve. Ak sú tovary alebo služby poskytované v sériách, tzn. sú približne rovnakého charakteru, dodávané v určitých časových intervaloch, zmluva sa môže posudzovať ako jedna povinnosť plniť.

Podľa tretieho bodu schémy č. 1 nasleduje určenie ceny transakcie. Keď je plnenie vyplývajúce zo zmluvy vysporiadané, účtovná jednotka môže vykázať výnos – čiastku protihodnoty, na ktorú má na základe plnenia nárok. Z ceny transakcie sa vylučujú čiastky prijaté v mene tretích strán. Protihodnota určená v zmluve so zákazníkom môže obsahovať fixnú zložku alebo variabilnú zložku prípadne oboje.

Pri rozhodovaní o cene transakcie by mala účtovná jednotka zvážiť vplyv nasledujúcich skutočností:

- a) Vplyv variabilnej zložky ceny transakcie, tzn. ak protihodnota uvedená v transakcii obsahuje variabilnú zložku, účtovná jednotka by mala odhadnúť čiastku zložky, ktorá jej pripadá za plnenie dohodnuté v zmluve. Čiastka variabilnej zložky sa môže odvíjať vzhľadom na zľavy, rabaty, refundácie, kredity, zníženia ceny, pokuty a podobne. Na stanovenie čiastky variabilnej zložky štandard uvádza metódu očakávanej hodnoty alebo metódu najpravdepodobnejšej čiastky.
- b) Vplyv prípadných zmien variabilnej zložky, tzn. účtovná jednotka by do ceny transakcie mala zahrnúť niektoré, alebo všetky čiastky variabilnej zložky, ak je vysokoppravdepodobné, že nedôjde k významnej zmene čiastky kumulatívnych výnosov, ak pominie neistota spojená s variabilnou zložkou. Licenčné poplatky za predaj alebo použitie duševného vlastníctva sa do transakčnej ceny nezahrňujú, pokiaľ sa predaj alebo použitie na základe licencie neuskutoční.
- c) Existenciu významných zložiek financovania v zmluve, tzn. pri rozhodovaní o cene transakcie by mala účtovná jednotka zvážiť čiastku protihodnoty pod vplyvom časovej hodnoty peňazí ak načasovanie platieb odsúhlasené oboma zmluvnými stranami, prináša niektorej zo strán významný prospech. V tomto prípade zmluva obsahuje významnú zložku financovania.
- d) Nepeňažnú protihodnotu, ak sa účtovná jednotka dohodne so zákazníkom na protihodnote v inej ako peňažnej forme, štandard uvádza povinnosť ocenenia nepeňažnej protihodnoty vo fair value.

- e) Protihodnotu platenú zákazníkovi od predajcu, protihodnota platená zákazníkovi zahŕňa čiastky, ktoré účtovná jednotka zaplatí, alebo očakáva že zaplatí zákazníkovi. Medzi takéto platby patria kuptóny, vouchery o ktoré si neskôr zákazník môže znížiť svoj záväzok. Účtovná jednotka by o takéto platby mala znížiť výšku ceny transakcie a následne výnosov okrem prípadu, ak takáto platba predstavuje nákup tovaru alebo služieb od zákazníka.

Ďalším krokom je štvrtý krok, v ktorom sa prideliť cena transakcie k jednotlivým povinnostiam vyplývajúcim zo zmluvy. Tento krok je založený na pridelení ceny transakcie jednotlivým povinnostiam vyplývajúcim zo zmluvy, v čiastke zodpovedajúcej jednotlivým povinnostiam, pri ktorých účtovná jednotka očakáva, že budú naplnené výmenou za prevod tovaru alebo služieb zákazníkovi. Cena transakcie jednotlivých povinností vyplývajúcich zo zmluvy sa určuje ako jej súčasť, pokiaľ by bola realizovaná samostatne. Pokiaľ nie je možné presne určiť cenu jednotlivých súčastí zmluvy, suma sa určí odhadom. Štandard uvádza tieto metódy odhadov:

- a) Upravená trhovú cena – cena, ktorú sú účastníci trhu ochotný zaplatiť, alebo súčet nákladov a marže.
- b) Zbytková metóda – používa sa v prípade, keď samostatné ceny jednotlivých súčastí zmluvy výrazne kolíšu alebo sú neisté.

Posledným krokom päťkrokového modelu vykazovania výnosov je vykázanie výnosov v okamihu, keď spoločnosť splní konkrétnu povinnosť vyplývajúcu zo zmluvy. Povinnosť účtovnej jednotky vyplývajúcu zo zmluvy môžeme považovať za splnenú, hneď ako dôjde k prevodu kontroly nad tovarom alebo službami na zákazníka, čiže ziskava všetky úžitky súvisiace s aktívom.

Medzi hlavné znaky prechodu kontroly nad aktívom na zákazníka patria: súčasná povinnosť zaplatiť, fyzická držba aktíva, právny nárok, riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva aktíva a prijatie aktíva zákazníkom.

Takýto prevod môže prebiehať určitú dobu, alebo môže byť jednorazový. V prípade, že prevod prebieha určitú dobu spĺňa niektoré z nasledujúcich kritérií:

- a) Zákazník ziskava a zároveň spotrebovávajú úžitky vyplývajúce z činnosti účtovnej jednotky, napr. dlhodobé poskytovanie upratovacích služieb.
- b) Účtovná jednotka zhodnocuje alebo vytvára aktívum vo vlastníctve zákazníka,

- c) Účtovná jednotka nevytvára aktívum s alternatívnym využitím daného aktíva pre ňu samotnú, ale má právny nárok za platby za činnosti ukončené k určitému dátumu.

Pri jednorazových prevodoch sa výnosy vykazujú v okamihu prevodu kontroly nad tovarom alebo službami. Pri priebežnom plnení sa výnosy vykazujú počas doby, v priebehu ktorej účtovná jednotka poskytuje plnenia za použitia metódy, ktorá najvernejšie odráža model priebežného prevodu kontroly.

1.3 Špecifické oblasti vykazovania výnosov, ktoré sú obsahom štandardu IFRS 15

Nový štandard bude znamenať zmenu vo vykazovaní výnosov spoločností v oblasti telekomunikácií, vývoja softvéru, nehnuteľností a rôznych iných, pri ktorých sú v bežnej praxi dlhodobé zmluvy, alebo zmluvy o dielo. Z dôvodu implementácie nového štandardu bude musieť mnoho spoločností zmeniť svoje postupy, procesy a systémy, čo je otázkou dlhodobejšej prípravy prechodu na nový štandard. Štandard však nebude mať dopad na vykazovanie výnosov u všetkých typov účtovných jednotiek. Špecifickými oblasťami vykazovania výnosov sú: vykazovanie výnosov priebežne alebo k určitému okamihu, urýchlené alebo odložené vykazovanie výnosov, revízia výnosov z hľadiska daní, zmluvných podmienok, plánov predaja a pod., opätovné zváženie zmluvných a predajných procesov, potreba update-u softvérov na spracovanie účtovníctva, nutnosť zmeny odhadov, revízia účtovných procesov a vnútornej kontroly, kladenie nových požiadaviek na zverejnenie, informovanie záujmových skupín o zmenách vykazovaných informácií v účtovnej závierke pod vplyvom IFRS 15, zmeny pri nákladoch na obstaranie zmluvy – prírastkových nákladov súvisiacich so zmluvou, úprava výnosov pod vplyvom časovej hodnoty peňazí, vykazovanie variabilných – neistých výnosov, zmeny vo vykazovaní záruk, vykazovanie nevyužitých služieb – zákaznícke vernostné programy, vplyv dodacích podmienok na načasovanie vykazovania výnosov, vykazovanie zliav na ďalší zakúpený tovar alebo služby, zavádzacie podplatky – platby v prospech zákazníkov, vplyv zmien zmluvy na účtovanie a vykazovanie a zmeny pri kapitalizácii nákladov.

Vykazovanie výnosov priebežne alebo k určitému okamihu

Výnos môžeme kvantifikovať k určitému okamihu, alebo priebežne. Účtovné jednotky, ktoré na kvantifikáciu používajú metódu percentuálneho stupňa dokončenia alebo

proporcionálnu metódu budú musieť prehodnotiť či budú vykazovať výnos k určitému okamihu, alebo priebežne. Ak sa rozhodnú výnosy vykazovať priebežne spôsob, akým je dokončenie meraní sa môže zmeniť. Na druhú stranu, účtovné jednotky teraz vykazujú výnosy k určitému okamihu ich budú môcť potrebovať vykazovať priebežne. Na aplikáciu nového štandardu bude musieť účtovná jednotka vyhodnotiť charakter jej povinností plniť a revidovať svoje zmluvné podmienky s ohľadom nato, čo je právne vymáhateľné v jurisdikcii danej krajiny.

Urýchlené alebo odložené vykazovanie výnosov

Vykazovanie výnosov môže byť urýchlené, alebo odložené. V porovnaní s “bežným účtovníctvom” (current accounting) môžu byť výnosy urýchlené, alebo odložené pre transakcie skladajúce sa z viacerých častí, transakcie obsahujúce variabilné zložky alebo licencie s dopadom na významné finančné ukazovatele, prognózy, plány kompenzácií, zmluvné podmienky atď.

Revízia výnosov z hľadiska daní, zmluvných podmienok, plánov predaja a pod.

Možná nutnosť revízie výnosov z hľadiska optimalizácie daní, zmluvných podmienok a plánov predaja. Optimalizácia daní, zmluvné podmienky (covenant compliance) schopnosť vyplácať dividendy sa môžu v rôznych jurisdikciách skomplikovať. Daňové zmeny spôsobené úpravou načasovania a výšky výnosov, výdavkov či kapitalizovaných nákladov si môžu vyžadovať revíziu v oblasti optimalizácie daní.

Opätovné zváženie zmluvných a predajných procesov

Pri podmienkách na vykazovanie výnosov stanovených novým štandardom budú chcieť niektoré spoločnosti zmeniť svoje zmluvné podmienky, napr. v oblasti distribučných kanálov, aby dosiahli požadovanú úroveň výnosov.

Potreba Update-u softvérov na spracovanie účtovníctva

S určitou pravdepodobnosťou si aplikácia nového štandardu bude vyžadovať update softvéru na spracovanie účtovníctva pri rozoznávaní výnosov pri konkrétnych transakciách. Takéto update budú potrebné aj pri spätnom uplatňovaní požiadaviek štandardu už v období prechodu na nový štandard.

Nutnosť zmeny odhadov

Nový štandard zavádza nové spôsoby tvorby odhadov, ktoré môžu ovplyvniť výšku a načasovanie výnosov. Spôsob tvorby odhadov sa bude meniť a bude viesť k väčšiemu počtu zmien opravných položiek v účtovnej závierke pre budúce obdobia.

Revízia účtovných procesov a vnútornej kontroly

Nové požiadavky na informácie spôsobia, že ich účtovná jednotka bude musieť zachytávať už pri zdroji pre konkrétne úrovne riadenia – pre výkonný manažment, oddelenie predaja, marketing a pod. a následne tieto informácie zdokumentovať spôsobom stanoveným v štandarde. Revízia bude nutná aj pri vnútornej kontrole, aby vnútorná kontrola aj naďalej pomáhala zabezpečiť úplnosť a presnosť informácií.

Kladenie nových požiadaviek na zverejnenie

Príprava na nové požiadavky kladené novým štandardom na zverejnenie údajov v účtovnej závierke bude časovo náročná pričom zachytávanie požadovaných informácií si bude vyžadovať zvýšené úsilie alebo systémové zmeny. Účtovné jednotky budú musieť venovať viac času príprave účtovnej závierky napríklad spoločnosti, ktoré podnikajú na viacerých segmentoch trhu, ponúkajúce rôzne druhy rozličných tovarov, alebo služieb budú musieť zhromažďovať podrobné informácie za všetky segment, pre potreby štandardu. Neexistujú výnimky pre komerčne citlivé informácie tvorcovia štandardov požadujú, aby účtovné jednotky odhalili aký dopad na ich účtovné výkazy, malo zavedenie nového štandardu.

Informovanie záujmových skupín o zmenách vykazovaných informácií v účtovnej závierke pod vplyvom IFRS 15

Investori a iné záujmové skupiny budú chcieť pochopiť dopad nového štandardu na celkové podnikanie pred nadobudnutím účinnosti. Hlavnou oblasťou záujmu bude vplyv na finančné výsledky, náklady na implementáciu, očakávané zmeny v obchodnej praxi, proces prechodu na nový štandard a pre tvorcov medzinárodných štandardov finančného vykazovania a subjekty iné než sú podnikateľské subjekty a niektoré neziskové organizácie vykazujúce podľa US GAAP, či majú v úmysle čoskoro prijať nový štandard. V procese implementácie by mala účtovná jednotka komunikovať s výborom pre audit, investormi,

veriteľmi atď v prípade, že sa očakávajú významné zmeny v čiastke, načasovaní a prezentácii jej príjmov.

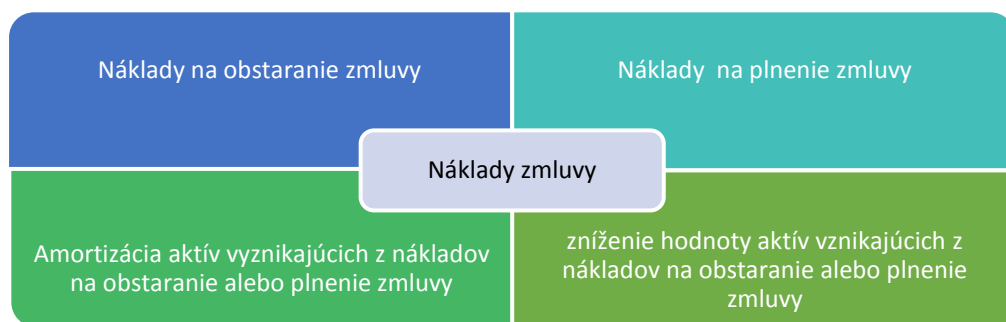
Zmeny pri nákladoch na obstaranie zmluvy – prírastkové náklady súvisiace so zmluvou

Aj keď v mnohých prípadoch budú účtovné jednotky pokračovať v oceňovaní, ktoré používali v minulosti, štandard uvádza špecifický postup pri nákladoch súvisiacich s kontraktom.

Prírastkové **náklady na obstaranie zmluvy** so zákazníkom môže účtovná jednotka vykazovať ako aktívum v prípade, že ich neplánuje refakturovať zákazníkovi. Tieto náklady môže účtovná jednotka vykazovať ako náklad ak doba amortizácie aktíva nepresiahne jeden rok.

Náklady na plnenie zmluvy sú vykazované ako aktívum, ak nepatria do pôsobnosti iného štandardu a spĺňajú nasledovné kritériá: priamo súvisia so zmluvou a dajú sa identifikovať, tvoria alebo rozširujú zdroje účtovnej jednotky, ktoré sa použijú pri plnení zmluvy a očakávame ich spätné získanie.

Obrázok č.1.: Prírastkové náklady zmluvy podľa IFRS 15



Zdroj: IFRS 15 – Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi. Vlastné spracovanie

Amortizácia aktív vznikajúcich z nákladov na obstaranie alebo plnenie zmluvy

“Aktívum sa amortizuje systematickým spôsobom, ktorý je konzistentný s prevodom tovaru alebo služieb, s ktorými aktívum súvisí, na zákazníka. Aktívum môže súvisieť s tovarom alebo službami, ktoré sa majú previesť na základe osobitnej očakávanej zmluvy.”⁶

⁶ IFRS 15 Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi. [online]. [cit. 2-2-2016] Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R1905&from=SK>

Znižovanie hodnoty aktív vznikajúcich z nákladov na obstaranie alebo plnenie zmluvy

Stratu zo zníženia hodnoty aktíva vznikajúceho z nákladov na obstaranie alebo plnenie zmluvy sa vykazuje len do výšky v akej účtovná hodnota vykázaného aktíva presahuje:

- Zostávajúcu sumu protihodnoty, pri ktorej sa očakáva že na ňu účtovnej jednotke vznikne nárok výmenou za tovar alebo službu, s ktorou aktívum súvisí.
- Náklady priamosúvisiace s dodaným tovaru alebo služby a náklady, ktoré neboli vykázané ako výdavky.

Úprava výnosov pod vplyvom časovej hodnoty peňazí

Zmeny sa vzťahujú na obchody pri ktorých naprv nastáva kúpa tovaru alebo služby a platba je odložená. Zmluva obsahujúca takúto podmienku je zmluvou obsahujúcou finančný komponent, pokiaľ je významný účtuje sa oddelene od výnosov. Zahŕňa platby vopred okrem situácií keď je platba odložená na dobu dlhšiu ako jeden rok.

Vykazovanie variabilných – neistých výnosov

Vykazovanie variabilných – neistých výnosov sa vzťahuje na zmluvy, ktoré obsahujú množstevné zľavy, kredity a pod. štandard hovorí, že takéto variabilné zložky majú byť zahrnuté do ceny transakcie len ak je vysokoppravdepodobné, že výška vykázaných výnosov sa pod vplyvom následného prehodnotenia v budúcnosti významne nezmení.

Zmeny vo vykazovaní záruk

Štandard chápe záruku ako určitý spôsob uistenia, pričom rozoznáva záruku na tovar ako uistenie, či tovar spĺňa všetky dohodnuté podmienky, pričom rezervu tvorí do nákladov, alebo záruku na poskytnutie dodatočnej služby, pri ktorej sa výnos vecne a časovo rozlišuje. Pri rozlišovaní, o aký druh záruky sa jedná treba zvážiť či je tvorená zo zákona, aká je dĺžka záručnej doby a čo všetko v sebe zahŕňa dodatočná služba, ktorú sa dodávateľ zaväzuje vykonať.

V prípade, že si zákazník dodatočnú službu vyberie ako niečo navyše alebo nie, záruka spĺňa definíciu oddelenej služby, pokiaľ však služba obsahuje aj uistenie sa, že tovar spĺňa dohodnuté kritéria cena transakcie sa alokuje k tovaru a službe, ak to nie je možné

považuje sa za službu. Typickým príkladom je nákup tovaru, pri ktorom máme garanciu kvality výrobku a dvojročný servis zadarmo.

Vykazovanie nevyužitých služieb - zákaznícke vernostné programy

Ide o darčekové karty, darčekové poukazy, postupné splácanie (tzv. layaway sales), ktoré sú zákazníkovi poskytnuté za platbu vopred. Často sa však stáva, že zákazník podobné produkty nevyužije a štandard popisuje ich nasledovné účtovanie. V prípade, že účtovná jednotka očakáva, že bude mať z nevyužitých služieb úžitok, očakávaná hodnota nevyužitých služieb by mala byť vykázaná porovnaním doposiaľ poskytnutých služieb voči službám, ktoré by mali byť poskytnuté celkovo. V prípade, že účtovná jednotka neočakáva, alebo je nepravdepodobné, že zákazník nevyužité služby ešte využije, tieto služby sa vykážu ako výnos.

Vplyv dodacích podmienok na načasovanie vykázania výnosov

Predchádzajúci štandard upravujúci vykazovanie výnosov z tovaru bol založený na prevode rizík a odmien, podľa nového štandardu je kritériom pre vykázanie výnosu prevod kontroly nad tovarom, alebo službou. V praxi môžu nastať príklady, keď k prevodu vlastníckeho práva dochádza v čase odovzdania tovaru na prepravu, ale prípadné škody, ktoré by počas prepravy nastali by vysporiadal dodávateľ, či už výmenou tovaru, zľavou z ceny, dobropisom a pod. Podľa nového štandardu musí účtovná jednotka posúdiť, či prechádza kontrola nad tovarom na zákazníka v momente odovzdania do prepravy alebo až v okamihu doručenia tovaru zákazníkovi. Ak by účtovná jednotka usúdila, že vykáže výnos v momente odovzdania tovaru do prepravy, môže nastať situácia, keď bude musieť priradiť časť z ceny transakcie k službe, ktorá zahŕňa odovzdanie tovaru a pokrytie rizika a následne bude môcť túto časť z ceny transakcie vykázať.

Vykazovanie zliav na ďalší zakúpený tovar alebo služby

V prípade, že v zmluve je dohodnuté, že zákazník môže dostať na ďalší zakúpený tovar alebo službu zľavu, v takomto prípade účtovná jednotka priradí časť transakčnej ceny k tejto alternatíve a vykazuje výnos, keď nastane prevod kontroly nad tovarom, alebo službami na zákazníka.

Zavádzacie poplatky – platby v prospech zákazníkov

Nový štandard obsahuje upresnenie v oblasti vykazovania výnosov pri tzv. platbách v prospech zákazníkov, jedná sa o situácie, keď si dodávatelia za účelom reklamy platia u zákazníkov, zväčša v maloobchodných predajniach, tie najlepšie miesta na vystavovanie svojich produktov. Dodávatelia budú musieť rozlíšiť, či je daná platba platbou za tovar, službu alebo bude braná ako zľava na dodaný tovar.

Vplyv zmien zmluvy na účtovanie a vykazovanie

Štandard udáva podrobné postupy v prípade zmeny zmluvy, či je nutné úpravy účtovať retrospektívne tzn. v okamihu keď dojde k zmene, alebo s vplyvom na budúce výnosy, úpravou budúcich výnosov.

Zmeny pri kapitalizácii nákladov

Podľa nového štandardu poznáme:

- a) Prírastkové náklady na nadobudnutie zmluvy – účtovná jednotka ich vykazuje ako aktívum, ak očakáva ich spätné získanie.
- b) Náklady plnenia zmluvy – patria sem náklady, ktoré spĺňajú tieto kritériá: náklady priamo súvisia so zmluvou alebo očakávanou zmluvou a sa dajú identifikovať; predstavujú nové zdroje alebo rozšírenie už existujúcich zdrojov; účtovná jednotka očakáva, že sumu týchto nákladov získa späť.

Pri nákladoch súvisiacich s obstaraním zmluvy sa zvyčajne jedná o provízie za sprostredkovanie obchodu, ktoré sa vyplácajú len v prípade, že sa uzavrie zmluva. Po novom sa bude vyžadovať, aby sa kapitalizovali odmeny z takýchto transakcií, čo bude mať dopad na zisk a účtovná jednotka bude musieť takéto náklady amortizovať a zvoliť správny základ pre amortizáciu a určiť časové obdobia.

Aplikovať IFRS 15, pred dátumom jeho účinnosti môžu účtovné jednotky, ktoré sú emitentmi cenných papierov registrovaných na regulovanom finančnom trhu, vykazujúce podľa IFRS. Účtovné jednotky, ktoré sú emitentmi cenných papierov registrovaných na regulovanom finančnom trhu a vykazujú podľa US GAAP, nemajú možnosť skoršej aplikácie štandardu.

“Pri prechode na nový štandard si môžu účtovné jednotky vybrať medzi retrospektívnym prístupom a modifikovaným retrospektívnym prístupom. Výhoda

modifikovaného spočíva v tom, že sa síce bude aplikovať na už uzatvorené zmluvy, ale až od začiatku bežného obdobia. Údaje za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie nebude nutné upravovať, pokiaľ účtovná jednotka v predchádzajúcej účtovnej závierke zverejní pre porovnanie aj údaje o výnosoch podľa IFRS 15.”⁷

⁷ EY: IFRS 15 – Nový standard upravujúci účtovní výnosu. [online]. [cit. 2-2-2016] Dostupné z: <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/%24FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf>

2 Cieľ, metodika práce a metódy skúmania

V záverečnej práci sa zaoberáme použitím nového štandardu o vykazovaní výnosov a možným problémom pri jeho aplikácii. Použitím štandardu v praxi a aplikácii požiadaviek z neho vyplývajúcich sa zaoberali audítorské spoločnosti v niekoľkoročnom predstihu pred dátumom účinnosti štandardu. Okrem samotného štandardu boli pre nás publikácie týchto audítorských spoločností jedným z hlavných zdrojov informácií. Informácie sme čerpali aj z návrhu na pripomienkovanie do ktorého sa zapojili v rámci testovania spoločnosti na Európskom trhu a svojimi pripomienkami tak zhodnotili výhody a nevýhody nového štandardu v praxi.

Cieľom diplomovej práce je analýza použitia nového štandardu o výnosoch a možné problémy pri jeho použití. Pre dosiahnutie hlavného cieľa sme si museli vytýčiť čiastkové ciele, medzi ktoré patrilo: analýza nového štandardu a udalostí, ktoré predchádzali jeho vzniku, bližšia špecifikácia jednotlivých oblastí pri ktorých došlo k zmene vykazovania v nadväznosti na nový štandard v príkladoch a teda použitie štandardu a možné problémy pri jeho aplikácii. Ďalej je cieľom aj zhrnutie výsledkov pripomienkového konania zo strany spoločností na Európskom trhu, ktoré sa zúčastnili testovania a štandard používajú, alebo ho v budúcnosti používať budú. Testovanie sa uskutočnilo za účelom indentifikácie potenciálnych ťažkostí pri implementácii, posúdenie vplyvu týchto návrhov na výkazy účtovnej závierky: súvahu a výkaz komplexného výsledku a odhadnutia úsilia potrebného na implementáciu a uplatnenie návrhov.

Pri vypracovaní diplomovej práce sme použili nasledovné metódy skúmania:

Metóda pozorovania aplikovaná pri získavaní a zhromažďovaní informácií týkajúcich sa aplikácie štandardu, schvaľovacieho a pripomienkového procesu zo strany IASB a spoločností, ktoré sa v pripomienkovom konaní vyjadrili k návrhu štandardu. Metóda komparácie pri porovnávaní vykazovania výnosov podľa v súčasnosti platných štandardov a podľa nového štandardu. Metóda dedukcie pri vyhodnocovaní vplyvu aplikácie štandardu na vykazovanie výnosov v praxi a zostavenie jednoduchých príkladov pre ich ľahšie pochopenie. Metódu syntézy sme využili na zhrnutie nosných informácií a vyvodenie záverov v záverečnej časti práce.

Na spracovanie danej témy sme použili uvedené metódy, za účelom dosiahnutia cieľa práce prostredníctvom plnenia čiastkových cieľov. Na sprehľadnenie témy sme použili obrázky, schému a tabuľky.

3 Výsledky práce a diskusia

Nový štandard IFRS 15 – Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi predstavuje úplne nový zdroj požiadaviek na vykazovanie výnosov⁸ pre mnohé účtovné jednotky v rôznych odvetviach podnikania a v porovnaní s v súčasnosti účinnými štandardmi IAS 11, IAS 18 a IFRIC 15 predstavuje značnú zmenu vo vykazovaní výnosov.

Štandard upravuje aj účtovanie položiek, ktoré nie sú same o sebe výnosom resp. nespĺňajú definíciu výnosu avšak priamo s výnosmi súvisia ako napr. náklady na nadobudnutie zmluvy a predaj nefinančných aktív. Zmluva je podľa štandardu “dohodou medzi dvoma alebo viacerými zmluvnými stranami, na základe ktorej vznikajú vymožiteľné práva alebo povinnosti”⁹ pričom spôsob uzatvárania zmlúv závisí nielen od legislatívy platnej v danej krajine, ale aj od jednotlivých priemyselných odvetví a aj samotnej účtovnej jednotky. Ďalším špecifikom pri uzatváraní zmlúv v účtovnej jednotke môže byť aj samotný prístup k zákazníkovi¹⁰, kde každý zákazník nemusí mať rovnaké zmluvné podmienky alebo dohodnutú dobu trvania zmluvy (tá môže byť pevne stanovená alebo sa dá hocikedy zmeniť od zmluvy odstúpiť a vypovedať ju).

Požiadavky na odhad variabilných zložiek a na identifikáciu povinností vyplývajúcich zo zmluvy môžu spôsobiť zmenu spôsobu vykazovania výnosov v oblasti výstavby nehnuteľností. Nakoľko vznik výnosu je podmienený prevodom kontroly nad tovarom, alebo službou, ktorú v tomto prípade predstavuje nehnuteľnosť, stavebné spoločnosti zvažovali či použiť štandard IAS 11, IAS 18 alebo IFRIC 15 a teda či vykazovať výnosy priebežne, alebo v určitom okamihu.

3.1 Hlavné zmeny vo vykazovaní, ktoré prináša IFRS 15 v príkladoch

V nasledujúcej podkapitole priblížime niekoľko hlavných zmien vo vykazovaní pri: dodatočných záväzkoch a motivačných bonusoch, podmienenom výnosovom strope, priradovaní samostatnej predajnej ceny k jednotlivým tovarom a službám, významných finančných komponentoch, zvážení či ide o priamy alebo sprostredkovateľský predaj,

⁸ Výnos – príjem, ktorý vzniká z bežných činností účtovnej jednotky. Definícia výnosu podľa IFRS 15, Dodatok A

⁹ IFRS 15 Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi 2016, str. 19. [online]. [cit. 2-2-2016] Dostupné z: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R1905&from=SK>>

¹⁰ Zákazník – Zmluvná strana, ktorá uzatvorila s účtovnou jednotkou zmluvu o nadobudnutí tovaru alebo služieb, ktoré sú výstupom bežných činností účtovnej jednotky, výmenou za protihodnotu. Definícia zákazníka podľa IFRS 15, Dodatok A

zárukách, licenciách, zľavách a metódach merania postupov práce, ktoré prináša nový štandard o výnosoch v príkladoch.

Pri dodatočných záväzkoch a motivačných bonusoch nastáva zmena vo vykazovaní výnosov, ktorá spočíva v tom, že pokiaľ je v zmluve prísľub na ďalšie dodatočné plnenia musia sa výnosy pripadajúce na jednotlivé plnenia alokovať k daným plneniam a vykázať sa až v budúcnosti keď jednotlivé dodávky tovarov alebo služieb nastanú a spoločnosti tak nemôžu vykázať celú výšku výnosu v prvom roku.

“Spoločnosť určí oddelené záväzky dodať tovary a služby na základe týchto súčasne splnených kritérií:

- zákazník môže benefitovať z tovaru/služby samostatne alebo v kombinácii s inými zdrojmi, ktoré sú mu k dispozícii,
- záväzok spoločnosti je v zmluve jasne identifikovateľný a odlišný od ostatných záväzkov.”¹¹

Na príklade č.1 si vysvetlíme vykazovanie výnosov pri dodatočných záväzkoch a motivačných bonusoch:

Spoločnosť podnikajúca v oblasti automobilového priemyslu v rámci novej sériovej výroby ponúka akciu podľa ktorej pri zakúpení automobilu danej rady poskytuje dodatočný bezplatný servis po dobu troch rokov úplne zadarmo, celková cena je 40 000 EUR.

Hodnota automobilu samostatne - 38 400 EUR,

Hodnota servisu - 1 600 EUR.

V takomto prípade spoločnosti na základe zmluvy vyplývajú dodatočné plnenia, na ktoré alokovala 1 600 EUR, túto sumu si môže spoločnosť vykázať v priebehu nasledujúcich troch rokov, výnos vo výške 38 400 EUR spoločnosť môže vykázať okamžite – v aktuálnom roku, keď riziká a odmeny z prevodu tovaru prešli na zákazníka.

Zmeny vo vykazovaní výnosov sa týkajú aj podmieneného výnosového stropu, ktorý nový štandard nepovoľuje.

“Súčasná prax v niektorých odvetviach limituje výšku alokovanej ceny transakcie na už poskytnuté plnenie hodnotou, ktorá nie je závislá na poskytnutí plnení v budúcnosti, IFRS

¹¹ CFO.sk. IFRS 15 Vykazovanie výnosov: hlavné zmeny oproti súčasným štandardom. [online]. [cit. 2-2-2016] Dostupné z : http://www.cfo.sk/articles/ifrs-15-vykazovanie-vynosov-hlavne-zmeny-oproti-sucasnym-standardom#.WL8rim_yvIU

15 tento podmienený výnosový strop zakazuje.”¹² Aplikácia tohto kroku môže byť komplikovaná napríklad v telekomunikačných spoločnostiach, kde je bežnou praxou ponúkание mesačného paušálneho programu vrátane mobilného zariadenia za symbolickú sumu, prípadne zadarmo.

Na príklade č.2 si vysvetlíme vykazovanie výnosov pri podmienenom výnosovom strope v telekomunikačných spoločnostiach:

Telekomunikačná spoločnosť ponúka mesačné paušálne programy s viazanosťou dva roky. V závislosti od poskytnutých služieb zahrnutých v balíčkoch paušálnych programov sa odvíja cena balíčka, ale aj výška hodnoty mobilného zariadenia, ktoré zákazník získa v rámci paušálu zadarmo.

Obrázok č.2.: Podmienený výnosový strop – mesačné paušálne programy

Modrý paušál	Zelený paušál	Červený paušál
- cena paušálu 20 EUR - hodnota telefónu 160 EUR	- cena paušálu 30 EUR - hodnota telefónu 200 EUR	- cena paušálu 40 EUR - hodnota telefónu 250 EUR

Zdroj: Vlastné spracovanie

Zmena vo vykazovaní oproti súčasne platným štandardom je, že zatiaľ čo doteraz by telekomunikačná spoločnosť pri podpise zmluvy vykázala nulový výnos z predaja mobilného zariadenia a mesačne by vykazovala výnosy zo služieb: 20, 30 alebo 40 EUR podľa výšky daného balíčka služieb, podľa nového štandardu bude musieť rozčleniť sumu transakcie na cenu za produkt a cenu za službu ako pomer ceny produktu a súčtu jednotkovej ceny produktu a kumulovanej čiastky za služby počas celého obdobia následne vynásobenej kumulovanou čiastkou za služby počas celého obdobia. Od kumulovanej čiastky za služby počas celého obdobia sa odčíta suma výpočtu, výsledok predstavuje novú prepočítanú hodnotu služieb za celé obdobie, ktorá sa následne rozvrhne rovnomerne podľa počtu mesiacov zmluvného obdobia.

$$\text{Modrý paušál - výnos zo zariadenia} = \frac{160}{(160 + 480)} * 480 = 120 \text{ EUR}$$

¹² CFO.sk. IFRS 15 Vykazovanie výnosov: hlavné zmeny oproti súčasným štandardom. [online]. [cit. 2-2-2016] Dostupné z : http://www.cfo.sk/articles/ifrs-15-vykazovanie-vynosov-hlavne-zmeny-oproti-sucasnym-standardom#.WL8rim_yvIU

Výška mesačného výnosu: $480 - 120 = 360 / 24 = 15 \text{ EUR}$

Zelený paušál - výnos zo zariadenia = $\frac{200}{(200 + 720)} * 720 = 156 \text{ EUR}$

Výška mesačného výnosu: $720 - 156 = 564 / 24 = 23,5 \text{ EUR}$

Červený paušál - výnos zo zariadenia = $\frac{250}{(250 + 960)} * 960 = 198 \text{ EUR}$

Výška mesačného výnosu: $960 - 198 = 762 / 24 = 31,75 \text{ EUR}$

Pri modrom paušálnom programe po novom telekomunikačná spoločnosť vykáže pri podpise zmluvy výnos vo výške 120, čo po prepočte predstavuje hodnotu mobilného zariadenia. Počas nasledujúcich 24 mesiacov bude vykazovať rovnomerný výnos vo výške 15 EUR.

V prípade, že by druhy služieb v balíčku a ich cena ostali nezmenené, ale pri každom variante by zákazník získal mobilné zariadenie v tej istej hodnote 160 EUR, zmenilo by sa vykazovanie nasledovne:

Modrý paušál = $\frac{160}{(160 + 480)} * 480 = 120 \text{ EUR}$

Výška mesačného výnosu: $480 - 120 = 360 / 24 = 15 \text{ EUR}$

Zelený paušál - výnos zo zariadenia = $\frac{160}{(160 + 720)} * 720 = 130$

Výška mesačného výnosu: $720 - 130 = 590 / 24 = 24,58$

Červený paušál - výnos zo zariadenia = $\frac{160}{(160 + 960)} * 960 = 137 \text{ EUR}$

Výška mesačného výnosu: $960 - 137 = 823 / 24 = 34,29 \text{ EUR}$

Pri mobilnom zariadení rovnakej hodnoty pri rôznych balíčkoch služieb sa výška výnosu zo zariadenia zvyšuje v závislosti od ceny paušálu. Táto zmena vyplývajúca zo štandardu bude komplikáciou pre telekomunikačné spoločnosti nielen preto, že v závislosti od výšky mesačného paušálneho programu sa bude odvíjať aj výška výnosu z toho istého mobilného zariadenia, ale aj kvôli komplikovanosti jednotlivých zmlúv, zárukám, pokutám za predčasné ukončenie zmluvy alebo zmenám požiadaviek v priebehu zmluvného obdobia.

Ďalšou zmenou vo vykazovaní je vykazovanie výnosov pri priradovaní samostatnej predajnej ceny k jednotlivým tovarom alebo službám.

V prípade, že účtovná jednotka uzavrela zmluvu, v ktorej sa zaväzuje k dodávkam niekoľkých tovarov, alebo služieb a nemá k jednotlivým tovarom a službám priradené samostatné predajné ceny¹³ bude ich musieť k jednotlivým plneniam priradiť odhadom, ten musí vytvárať s ohľadom na všetky dostupné informácie o účtovnej jednotke, zákazníkovi a trhu. Na tvorbu odhadu samostatnej predajnej ceny môže účtovná jednotka použiť tieto metódy:

Prístup upraveného trhového posúdenia spočíva v analýze trhu a vyčíslení ceny, pri ktorej by bol zákazník ochotný za daný tovar zaplatiť, obsahovať by mohol aj ceny konkurencie pri podobných tovaroch, alebo upravené ceny vzhľadom na náklady, alebo maržu.

Prístup predpokladaných nákladov vrátane marže zahŕňa odhad nákladov na plnenia spolu s maržou na daný tovar, alebo služby.

Pri odhade samostatnej predajnej ceny **reziduálnym prístupom** sa odpočítavajú od celkovej ceny transakcie všetky dostupné samostatné predajné ceny tovarov a služieb, ktoré sú zahrnuté v zmluve a ich výšku vieme spoľahlivo určiť, zároveň sa však môže reziduálny prístup použiť iba ak takýto tovar alebo službu účtovná jednotka predáva rôznym zákazníkom a jeho cena je vysoko premenlivá alebo neistá tzn. tovar alebo služba doposiaľ neboli predávané samostatne. Ďalšou možnosťou odhadu samostatných predajných cien tovarov a služieb je kombinácia metód v prípade, že dva alebo viaceré tovary, alebo služby majú predajnú cenu, ktorú môžeme považovať za vysoko premenlivú, alebo neistú.

Na príklade č.3 si vysvetlíme priradovanie samostatnej predajnej ceny k jednotlivým tovarom a službám:

Softvérová spoločnosť svojim zákazníkom ponúka ekonomický softvér. V zmluve sa zaväzuje na dodanie, inštaláciu, technickú podporu a priebežnú aktualizáciu softvéru v priebehu zmluvného obdobia počas troch rokov. Zákazník si môže tento softvér nechať nainštalovať aj od iných spoločností a základné funkcionality má dostupné aj bez priebežnej aktualizácie.

V prvom rade je nutné rozlíšiť, či bude plnenie posúdené ako jeden celok alebo viacero plnení, štandard na takéto posúdenie transakcie ponúka návod pri kroku č. 2- identifikácií

¹³ Samostatná predajná cena – cena za ktorú by účtovná jednotka mohla daný tovar alebo službu predat oddelene. Definícia samostatnej predajnej ceny podľa IFRS 15, Dodatok A

povinností vyplývajúcich zo zmluvy. V takomto prípade posudzuje zmluvu ako viacero plnení, keďže spĺňa obe kritériá samostatnej špecifikácie tovaru alebo služby: zákazník má z nich prospech samostatne či v spojení s ostatnými zdrojmi, ktoré má k dispozícii a prísľub tovaru alebo služby je oddeliteľný od zvyšku zmluvy. Nakoľko inštaláciu toho istého softvéru môže vykonať aj iná spoločnosť, vieme k službe priradiť samostatnú predajnú cenu z analýzy trhu pomocou prístupu upraveného trhového posúdenia.

Pri príklade č. 4 vychádzame z predchádzajúceho príkladu, s tým rozdielom že samostatné plnenia sú zlúčené do jedného celku.

Stavebná spoločnosť sa na zmluvnom základe zaviazala vykonať výstavbu výrobnéj haly v priemyselnom parku na základe projektu pre svojho zákazníka. Z projektu vyplývajú stavebnej spoločnosti nasledovné povinnosti: príprava stavebného miesta, príprava základov, výstavba budovy, zavedenie inžinierskych sietí : rozvodov vody, elektriny, plynu. Stavebná spoločnosť zodpovedá aj za riadenie projektu až po inštaláciu zariadení a dokončovacie práce.

Aj keď sa všetky povinnosti vyplývajúce zo zmluvy dajú jednoznačne samostatne špecifikovať: a) zákazník z nich má prospech samostatne či v spojení s ostatnými zdrojmi, ktoré má k dispozícii a za b) prísľub tovaru je oddeliteľný od zvyšku zmluvy, čiže jednotlivé plnenia môžu vykonať viaceré stavebné spoločnosti, v rámci projektu sú dané samostatné plnenia zlúčené do jedného celku preto sa nebudú vykazovať ako samostatné plnenia.

V novom štandarde je definovaná významná zložka financovania v zmluve, tá podľa štandardu existuje v prípade, že načasovanie platieb znamená pre zákazníka alebo účtovnú jednotku významný úžitok v podobe financovania prevodu tovaru alebo služieb na zákazníka. Takáto zložka môže existovať bez ohľadu nato, či je prísľub financovania výslovne uvedený v zmluve, alebo vyplýva z platobných podmienok dohodnutých zmluvnými stranami.

“Existencia takéhoto prvku financovania je obsiahnutá v zmluve napríklad v situácií, keď medzi dodávkou tovaru alebo služieb a ich platbou uplynie výrazný časový úsek (viac ako jeden rok). V týchto prípadoch sa zmluva skladá z dvoch častí – z predajnej ceny a úroku. Predajná cena je čiastka, ktorú by zákazník zaplatil v momente odovzdania tovaru alebo služby v hotovosti.”¹⁴

¹⁴ KRUPOVÁ, Lenka. Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi. *Účtovníctvo, audítorstvo, daňovníctvo*. Bratislava, 2015, XXIII(10), 12.

Postup úpravy protihodnoty o významnú zložku financovania spočíva vo vykázaní sumy, ktorá zodpovedá cene, ktorú by bol zákazník zaplatil keby za tovar, alebo službu zaplatil v hotovosti pri ich prevode. Pri posudzovaní existencie významnej zložky financovania sa zvažuje rozdiel, sumy prislúbenej protihodnoty a hotovostnej predajnej ceny prislúbeného tovaru alebo služieb; kombinovaný účinok času medzi okamihom prevedenia tovaru alebo služby na zákazníka a okamihom zaplataenia s prihliadnutím na úrokové sadzby na trhu.

Častým problémom pri dlhodobých zmluvách, kde dodanie tovaru alebo služieb a ich úhrada prechádza cez viaceré účtovné obdobia je, že sa neprihliada na časovú hodnotu peňazí takejto zmluvy.

Na ďalšom príklade č. 5 objasníme vykazovanie významných finančných komponentov v zmluve:

Spoločnosť uzavrela so zákazníkom dlhodobú zmluvu, na základe ktorej mu poskytla služby za ktoré zaplatí až o dva roky. Cena služby uvedená na zmluve je 1 000 EUR, v prípade, že by spoločnosť zaplatila za dodávku služieb v čase, keď službu prijala zaplatila by 942,60 EUR. V čase dodania služby spoločnosť vykazuje nasledovné:

Tabuľka č. 1.: Vykazovanie významných finančných komponentov v zmluve metódou efektívnej úrokovej miery v prvom roku.

2017	Súvaha	Výkaz komplexného výsledku
Pohľadávky	942,60	
Výnosy		942,60

Zdroj: KRUPOVÁ, Lenka. Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi. Účtovníctvo, audítorstvo, daňovníctvo. Bratislava, 2015, XXIII(10), 12.

Rozdiel medzi cenou služby uvedenej na zmluve a čiastkou, ktorú sme vykázali ako tržbu je $1\,000 - 942,60 = 57,4$, čo predstavuje úrok, ktorý bude spoločnosť postupne vykazovať metódou efektívnej úrokovej miery, jej hodnota sú 3%.

V nasledujúcich rokoch bude spoločnosť vykazovať úrok nasledovne:

Tabuľka č. 2.: Vykazovanie významných finančných komponentov v zmluve metódou efektívnej úrokovej miery v nasledujúcich obdobiach.

2018	Súvaha	Výkaz komplexného výsledku
Pohľadávky	28,30	
Úrok		28,30
2019		
Pohľadávky	29,10	
Úrok		29,10

Zdroj: KRUPOVÁ, Lenka. Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi. *Účtovníctvo, audítorstvo, daňovníctvo*. Bratislava, 2015, XXIII(10), 12.

Podľa tabuľky č. 2 bude spoločnosť v roku 2018 vykazovať vo výnosoch sumu 28,30 EUR, ktorá predstavuje 3% z hodnoty tržby, ktorú sme vykázali v momente dodania služby; čiže $942,60 \cdot 3\%$

V nasledujúcom roku 2019 bude vo výnosoch vykazovať sumu 29,10 EUR, ktorá predstavuje 3% zo súčtu hodnoty tržby v momente dodania služby a úroku vykázanom v prvom roku; čiže $942,60 + 28,30 \cdot 3\%$

Štandard sa zaoberá aj situáciami, v ktorých treba zvážiť či ide o priame výnosy alebo sprostredkovateľský predaj

V prípade, že je súčasťou zmluvného vzťahu v ktorom dochádza k prevodu tovaru alebo služieb zákazníkovi tretia strana, IFRS 15 požaduje od účtovnej jednotky, aby určila či ide o transakcie, v ktorých je hlavným predajcom alebo sprostredkovateľom. V prípade, že vystupuje ako hlavný predajca vyказuje výnos v plnej výške brutto, v opačnom prípade keď v obchode vystupuje ako tzv. agent v prospech tretej strany, do výnosov si započítava iba výšku provízie.

Na príklade č. 6 si vysvetlíme ako vykazovať výnosy v prípade, že pri prevode tovaru alebo služieb vystupuje aj tretia strana:

Internetový zľavový portál ponúka dvojtyždňový pobyt v exoticknej destinácii, cena predstavuje dopravu a ubytovanie v štvorhviezdičkovom hoteli, internetový portál predáva pobyt v mene cestovnej kancelárie za 350 EUR. Potenciálni zákazníci plnú výšku pobytu

hradia na bankový účet internetového zľavového portálu, ten ihneď po prijatí platby preposiela 90% z inkasovanej sumy cestovnej kancelárii. Aký výnos vykáže zľavový portál?

Internetový zľavový portál vykáže výnos vo výške sumy, ktorá predstavuje províziu zo sprostredkovania obchodu, čiže 35 EUR. Internetový zľavový portál nesmie vykázat výnos v plnej výške 350 EUR brutto a náklady vo výške 315 EUR, pretože čiastka zinkasovaná v mene tretej strany nie je podľa IFRS 15 výnosom zľavového portálu, ale cestovnej kancelárie.

Ďalšou oblasťou zmien vo vykazovaní výnosov sú záruky. Účtovná jednotka, ktorá predáva tovar alebo poskytuje služby na ne zároveň poskytuje záruku, ktorú poskytuje zo zákona, na základe zmluvy alebo bežnej obchodnej praxe. Záruky sa poskytujú za účelom uistenia, že výrobok alebo služba spĺňajú určité parametre, iné záruky predstavujú službu. V prípade, že existuje možnosť zakúpenia si záruky osobitne, predstavuje to pre spoločnosť povinnosť plnenia zmluvy a priraduje sa k nej časť transakčnej ceny. Ak nie je možnosť zakúpenia si záruky osobitne postupuje sa podľa štandardu IAS 37 Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva, ak je možnosť ju zakúpiť samostatne je nutné rozdeliť cenu transakcie na niekoľko povinností plniť.

Na príklade č. 7 si vysvetlíme ako vykazovať rezervy na záručné opravy, pri ktorých povinnosť tvorby vyplýva účtovnej jednotke zo zákona.

Spoločnosť v roku 2018 predala 500 ks výrobkov v hodnote 12 800 EUR. Ku dňu ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka (31.12.2018) má zákonnú povinnosť tvoriť rezervu na záručné opravy na dva roky v odhadovanej výške 768 EUR. Za rok 2018 vykáže výnos 12 800 EUR a rezervu vo výške 768 EUR, pri ocenení rezervy posúdi prípadný dopad časovej hodnoty peňazí.

Pozn. Záruky sú vyčíslené a vykazované a časovo rozlišené podľa doby záruky a nie sú účtované do výnosov v okamihu predaja výrobku.

Príklad č. 8.: Zákazník si pri kúpe zariadenia vybral možnosť predĺženej záruky 3 roky namiesto pôvodných 2 rokov. Ide o dva produkty, výrobok so zákonnou zárukou a službu – predĺženú záruku. V tomto prípade musí alokovať cenu ku každému produktu a takisto stanoviť kedy nastane povinnosť plniť povinnosti vyplývajúce zo zmluvy.

Štandard sa zaoberá aj vykazovaním výnosov v prípade licencií. “V licencií sa stanovujú práva zákazníka na duševné vlastníctvo účtovnej jednotky. Licencie na práva

duševného vlastníctva môžu okrem iného zahŕňať ktorúkoľvek z týchto položiek: softvér a technológie, filmy, hudbu a iné formy médií a zábavy, franchisingové licencie, patenty, ochranné známky a autorské práva.”¹⁵

Okrem vlastnej licencie môže byť predmetom zmluvy aj dodanie ďalšieho tovaru alebo služby. Ak je to možné, tak je nutné každú povinnosť plniť identifikovať a alokovať na ňu cenu jej prislúchajúcu. V prípade, že nie je možné odlíšiť licenciu od iného tovaru či služby identifikujeme ju ako jednu povinnosť plniť napr. licencia, ktorá je neoddeliteľnou súčasťou hmotného majetku, prípadne licencia z ktorej má zákazník úžitok len v spojení so súvisiacou službou.

Licencie sa posudzujú aj z hľadiska dodania ako licencie dodávané v priebehu času – výnosy sa vykazujú po dobu trvania licencie, alebo licencie dodané v určitom okamihu – vtedy je výnos vykázaný jednorazovo k tomuto okamihu. V aplikačnej príručke, ktorá tvorí dodatok štandardu sú vysvetľujúce ustanovenia, ktoré by mali pomôcť pri rozhodovaní či ide o jednorazový prevod licencie, lebo priebežný.

Štandard popisuje aj situácie, keď spoločnosť ponúka isté zvýhodnenia v podobe zľavy z ceny alebo získania určitého tovaru, alebo služby ak si zákazník zakúpi ich produkt. Zákazník prakticky zaplatí za tovar, ktorý v budúcnosti získa už v okamihu zakúpenia prvého tovaru spoločnosť však môže vykázať výnos až v čase keď na zákazníka prejdú všetky odmeny a riziká vyplývajúce z vlastníctva tovaru alebo služby, alebo keď mu uplynie doba na čerpanie takýchto výhod.

Spoločnosť musí rozdeliť prijatú platbu za nákup tovaru alebo služby na dve časti:

- a) cena prvotnej transakcie,
- b) cenu tzv. “opcie” – práva získať ďalší tovar, alebo službu za určitých podmienok.

Tieto ceny sa alokujú pomerom cien jednotlivých povinností v zmluve a pokiaľ nie je dostupná cena tovaru, ktorý môže zákazník zvýhodnene získať, určí sa odhadom, ktorý musí zohľadniť pravdepodobnosť s akou bude opcia uplatnená a možnú výšku zľavy, ktorú by zákazník mohol dostať aj v prípade, že by neuplatnil opciu.

¹⁵ IFRS 15 Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi. [online]. [cit. 2-2-2016] Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R1905&from=SK>

Na príklade č. 9 si vysvetlíme vykazovanie zľiav z ceny, alebo získania ďalšieho tovaru alebo služby v prípade, že si zákazník zakúpi nejaký produkt.

Obchodný reťazec zaoberajúci sa predajom dámskeho a pánskeho oblečenia ponúka na predaj v novej kolekcii pánske obleky a dámske saká v jednotnej cene 39 EUR. V prípade, že si zákazník zakúpi sako alebo oblek dostane zľavový kupón na nákup ďalšieho tovaru v hodnote 30% z hodnoty ďalšieho zakúpeného tovaru. Na uplatnenie zľavy má zákazník 30 dní, počas ktorých obchodný reťazec poskytuje automatickú zľavu na celý nákup vo výške 10% z hodnoty nákupu, zľava sa však nedá kombinovať s inými zľavami.

V priebehu mesiaca jún reťazec predal 50 ks tovaru, pri ktorých rozdala 50 ks zľavových kupónov. Odhadované percento využitých kupónov na ďalší tovar je približne 30%, pričom obchodný reťazec predpokladá, že priemerná hodnota nákupu na jedného zákazníka bude 50 EUR. Účtovná jednotka zostavuje priebežnú účtovnú závierku za prvý polrok k 30. 06. 2018. Ako nadchádzajúce transakcie vykáže obchodný reťazec?

Nakoľko každý zákazník by na svoj nákup dostal automatickú zľavu vo výške 10% z hodnoty nákupu, skutočná výška zľavy na ďalší zakúpený tovar by bola len vo výške 20% z hodnoty nákupu. Hodnotu rozdanych zľavových kupónov vypočítame nasledovne:

Hodnota zľavových kupónov = Priemerná výška očakávaného nákupu * skutočná výška zľavy * pravdepodobnosť využitia zľavového kupónu * počet rozdanych kupónov

Hodnota zľavových kupónov = 50 * 0,20 * 0,30 * 50 = 150

Hodnota zľavy pripadajúca na jeden kupón = 150 / 50 = 3

Predajná cena saka alebo obleku sa následne rozdelí na dve časti, pričom jedna časť predstavuje časť pripadajúcu na sako bez zľavového kupónu a druhá časť pripadá na zľavový kupón.

Tabuľka č. 3.: Rozdelenie predajnej ceny produktu v prípade prísľubu zľavy na ďalší predaný tovar

Produkt	Cena
Sako, oblek	39
Zľavový kupón	3
Spolu	42

Rozdelenie predajnej ceny		
Produkt	Výpočet	Rozdelenie ceny
Sako, oblek	$39 / 42 * 39$	36,22
Zľavový kupón	$39 / 42 * 3$	2,78
Spolu		39,00

KRUPOVÁ, Lenka. Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi. Účtovníctvo, audítorstvo, daňovníctvo. Bratislava, 2015, XXIII(10), 12.

Ku dňu priebežnej účtovnej závierky účtovná jednotka predala 50 ks oblekov pričom v súvahe a vo výkaze komplexného výsledku vykazovala nasledovné:

Tabuľka č. 4.: Vykazovanie rozdelenej predajnej ceny produktu v prípade prísľubu zľavy na ďalší predaný tovar na konci obdobia

	Súvaha	Výkaz komplexného výsledku
Peniaze (obchodné pohľadávky)	1950	
Výnosy ($36,22 * 50$)		1811
Závazok zo zmluvy (výnosy budúcich období)		139

Zdroj: Krupová, L.: Účtovníctvo, audítorstvo a dane 10/2015; Vlastné spracovanie

Účtovná jednotka zúčtuje výnosy budúcich období, keď zákazníci využijú zľavové kupóny, alebo keď uplynie doba na ich uplatnenie.

V prípade, že účtovná jednotka poskytuje na určitý balíček služieb, alebo tovarov zľavu a my môžeme predpokladať, že kúpa takéhoto balíčka je výhodnejšia ako zakúpenie týchto tovarov alebo služieb osobitne, musí rozdeliť zľavu proporcionálne medzi jednotlivé tovary a služby za predpokladu, že sa zľava preukázateľne nevzťahuje len na niektoré tovary alebo služby. Ak by sa zľava vzťahovala iba na určité časti balíčka, zľavu z ceny je možné alokovať iba na tieto časti z predpokladu, že sú splnené nasledujúce podmienky:

- a) účtovná jednotka všetky súčasti balíčka predáva samostatne,
- b) bežne predáva aj balíčky obsahujúce tieto samostatne zľavnené tovary alebo služby,
- c) zľava ku každému balíčku je v podstate rovnaká ako zľava v zmluve a analýza jednotlivých tovarov a služieb balíčka a je jasné aká zľava pripadá na jednotlivé jeho časti.

Poslednou rozoberanou oblasťou, ktorej sa týkajú zmeny vo vykazovaní podľa nového štandardu sú metódy merania stupňa rozpracovanosti, tie môžu byť založené na vstupoch, alebo na výstupoch. Účtovná jednotka si môže vybrať jednu metódu, ktorá ale verne a pravdivo zobrazuje skutočnosť, a tú uplatní pre každú povinnosť plniť, ktorá je plnená v priebehu času, aj pre vetky obdobné povinnosti plniť za podobných podmienok. Pri zisťovaní stupňa rozpracovanosti sa berú do úvahy iba tovary a služby, ktoré boli do daného momentu dodané.

Metóda merania stupňa rozpracovanosti na základe výstupov – výnosy vykazujeme priamo ocenením dodaného tovaru, alebo služieb. Metóda zahŕňa zistenie výkonu dokončeného do určitého dátumu, expertné posúdenie dosiahnutého výsledku, stanovenie uplynutého času atď. Metóda nie je vhodná na použitie v prípade, že ocenenie výstupov nie je spoľahlivé, alebo by ich zistenie bolo nákladné.

Metóda merania stupňa rozpracovanosti na základe vstupov – výnosy vykazujeme vo výške vstupov - zdrojov vynaložených pri plnení napr. spotrebovaný materiál, hodiny práce, atď. V prípade rovnomerného vynakladania zdrojov môžeme použiť rovnomerné vykazovanie výnosov. Slabou stránkou je možná chýbajúca nadväznosť medzi vynaloženými vstupmi a prevodom kontroly nad tovarom, alebo službou na zákazníka napr. náklady nesúvisiace s plnením zmluvných povinností, prípadne stav keď vynaložené náklady nezodpovedajú pomeru skutočnej rozpracovanosti, vtedy musíme pristúpiť k upraveniu stavu rozpracovanosti. Ak nie je možné spoľahlivo stanoviť stav rozpracovanosti, výnos sa môže vykázať do výšky vynaložených nákladov za predpokladu, že očakávame ich spätné získanie.

Na príklade č. 10 si ukážeme vykazovanie výnosov ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka zo stratovej, ziskovej a nulovej zákazky metódou merania postupu prác.

Spoločnosť mala ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka (31. 12. 2017) rozpracované zmluvy, spĺňajúce kritériá pre vykázanie výnosov v priebehu času:

Tabuľka č. 5.: Metódy merania postupu prác na zákazke

Zákazka	A	B	C
Dátum zahájenia	25. 01. 2017	10.04. 2017	15. 12. 2017
Náklady vynaložené k 31. 12. 2017	2 200	1 800	45
Očakávané náklady na dokončenie	2 700	3 900	5 100
Výnosy zo zmluvy	4 500	6 500	5 500
Stav rozpracovanosti	45%	30%	0%

Zákazka	A	B	C
Výnosy zo zmluvy	4 500	6 500	5 500
Náklady vynaložené k 31. 12. 2017	2 200	1 800	45
Očakávané náklady na dokončenie	2 700	3 900	5 100
Výsledok zákazky k 31.12.2017	-400	800	355

Zdroj: SVOBODA, Petr. BDO CA. IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky.

Riešenie:

Na základe tabuľky č. 5 je jasné, že zákazka A je stratová a preto musí byť strata okamžite uznaná podľa IAS 37 – Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok. Výnosy ($4\,500 \cdot 45\% = 2\,025$; Náklady ($45\% \cdot 2\,200 + 2\,700 = -2\,205$); Rezerva na stratovú zmluvu -220; strata -400.

Zmluva B je zisková a preto vo výsledovke za rok 2017 bude uznaná pomerná časť zisku na základe stavu rozpracovanosti. Výnosy ($6\,500 \cdot 30\% = 1\,950$; Náklady ($30\% \cdot 1\,800 + 3\,900 = -1\,710$); Zisk 240.

Zmluva C je príliš málo rozpracovaná, aby bolo možné spoľahlivo stanoviť jej výsledok. Výnosy preto budú uznané len vo výške skutočne vynaložených nákladov za predpokladu, že zákazník spoločnosti uhradí aspoň túto čiastku. Výnosy 20; Náklady – 20; Zisk 0.

“IFRS 15 ďalej ponecháva v platnosti metódu vykazovania výnosov podľa stupňa dokončenia, ale podľa nových pravidiel ju niektoré spoločnosti budú musieť prestať používať a niektoré ju naopak budú musieť aplikovať po prvýkrát.”¹⁶

¹⁶ CFO.sk. IFRS 15 Vykazovanie výnosov: hlavné zmeny oproti súčasným štandardom. [online]. [cit. 2-2-2016] dostupné na internete : <http://www.cfo.sk/articles/ifrs-15-vykazovanie-vynosov-hlavne-zmeny-oproti-sucasnym-standardom#.WL8rim_yvIU>

3.2 Stav schvaľovania IFRS 15 v Európskej únii

Európska poradná skupina pre finančné výkazníctvo (EFRAG) prispieva k procesu tvorby štandardov predkladaním pripomienok k vyhláseniam IASB a stimuláciou diskusií o otázkach účtovníctva v Európe s cieľom zabezpečenia jednotnej formulácie stanovísk, týkajúcich sa tvorby finančného výkazníctva a ich jednoznačnosti pre celú Európu.

“V roku 2014 skupina EFRAG začala prípravy odporúčania na schválenie ďalšieho dôležitého štandardu IFRS 15 Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi. Návrh odporúčania na schválenie zahŕňal otvorenú otázku zainteresovaným stranám, či majú dôvody domnievať sa, že štandard IFRS 15 by nebol na prospech európskemu verejnému blahu. Pri dokončovaní odporúčania na schválenie dozorná rada EFRAG vzala do úvahy pripomienky zainteresovaných strán a usúdila, že nový štandard je na prospech európskemu verejnému blahu.”¹⁷

V správe Európskej komisie Európskemu parlamentu a Rade o činnosti nadácii IFRS, EFRAG a PIOB z roku 2015 sa v záveroch uvádza, že štandard IFRS 15:

- možno považovať za dostatočne flexibilný, aby vyhovoval rôznym podnikateľským modelom, pričom Koncepčný rámec na ne kladie väčší dôraz,
- odzrkadľuje skutočné dôsledky hospodárskych transakcií,
- je zložitejším štandardom ako štandardy, ktoré nahrádza čo je zapríčinené ich neaktuálnosťou a zložitou moderných obchodných transakcií,
- dokáže zabrániť skresleniu pri vykazovaní budúcich príjmov pretože obsahuje osobitné ustanovenia, ktoré sa uplatňujú v prípade neistoty.

“V roku 2015 poskytla EFRAG Komisii svoje stanovisko o schválení dvoch významných štandardov, a to IFRS 15 Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi a IFRS 9 Finančné nástroje. Pri dokončovaní odporúčania na schválenie IFRS 15 dozorná rada EFRAG vzala do úvahy pripomienky zainteresovaných strán a usúdila, že nový štandard je na prospech európskeho verejného záujmu, keďže konštatovala, že možno očakávať, že štandard IFRS 15 bude mať pozitívny vplyv na kapitálové náklady, a nezistila žiadny negatívny vplyv na

¹⁷ Správa Komisie Európskemu parlamentu a Rade o činnosti nadácie IFRS, EFRAG a PIOB v roku 2015 [online]. [cit. 2-2-2016] dostupné na internete : <<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/SK/1-2015-461-SK-F1-1.PDF>>.

európsku ekonomiku. Toto posúdenie bolo zahrnuté do konečného stanoviska o schválení vydaného v marci 2015.”¹⁸

3.2.1 Schvaľovanie a pripomienkový proces IFRS 15 v čase

Po niekoľkých rokoch diskusií a príprav došlo k posunu a nový štandard sa stal predmetom pripomienkovania od verejnosti, ktoré sa mali vyjadriť k dopadu nového štandardu na vykazovanie výnosov v praxi.

Na konci júna 2010 došlo k publikácii prvého návrhu na pripomienkovanie pod názvom “Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi pre verejnú diskusiu”.

V novembri 2011 IASB vydala revíziu pripomienkového návrhu z roku 2010, v ktorom sa pôvodne nechádzal jednotný model rozpoznávania výnosov, v ktorom účtovná jednotka vykazuje výnos v momente prechodu kontroly nad tovarom alebo službami na zákazníka. Tento jednotný model rozpoznávania výnosov sa da konzistentne uplatniť pri rôznych transakciách v rôznych odvetviach a mal nahradiť IAS 11, IAS 18, IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 A SIC 31.

V januári 2012 EFRAG publikovala svoj komentár k pripomienkovému návrhu ako odozvu na pripomienkový návrh IASB. V priebehu januára až apríla 2012 EFRAG v kooperácii s národnými tvorcami štandardov zorganizoval diskusiu o pripomienkovom návrhu.

V apríli 2012 predložil EFRAG svoj komentár k pripomienkovému návrhu IASB. Uvítal v ňom rozhodnutie IASB znova predložiť návrhy a poznamenal vážne obavy vzhľadom na komentár vzťahujúci sa k pripomienkovému návrhu z roku 2010. Nakoľko stále nesúhlasil s návrhom zamerať sa na prevod tovarov a služieb na zákazníka pri rozpoznávaní výnosov. EFRAG poznamenal jeden veľmi významný problém, ktorý vyplynul z druhej fázy pripomienkového konania, že niektoré z navrhovaných požiadaviek boli ťažko pochopiteľné a chýbala im jednoznačnosť výkladu nevyhnutná pre dôsledné uplatňovanie štandardu. EFRAG preto vyzval IASB, aby zabezpečila ich jednoznačnosť pre jednoduché pochopenie a implementáciu. EFRAG nesúhlasil s aplikáciou náročných postupov na povinnosti vyplývajúce zo zmluvy nesúhlasilo a v pripomienkovej diskusii uviedol tieto návrhy:

¹⁸ Správa Komisie Európskemu parlamentu a Rade o činnosti nadácie IFRS, EFRAG a PIOB v roku 2016 [online]. [cit. 2-2-2016] Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/SK/1-2016-559-SK-F1-1.PDF>

- Obmedziť náročné aplikačné postupy pri povinnostiach vyplývajúcich zo zmluvy presahujúcich jedno účtovné obdobie, uvedené v pripomienkovom návrhu,
- Ignorovať obvyklé obchodné postupy účtovnej jednotky merania záväzkov pri náročných povinnostiach vyplývajúcich zo zmluvy,
- Zahnúť dodatočné zmeny v odhadovaných stratách v riadku vzťahujúcemu sa výnosom,
- Obsahovať požiadavku vykazovať hodnotu nevymožiteľných pohľadávok ako samostatnú položku vzťahujúcu sa k výnosom, z dôvodu zákazníckeho úverového rizika,
- Obsahovať zoznam špecifických požiadaviek na zverejnenie v súlade s IAS 34 Finančné vykazovanie v priebehu roka,
- Priradovať premenlivú protihodnotu iba na základe tržieb v súlade §85 pripomienkového návrhu,
- Obmedziť alokáciu podmienenej hodnoty na jednu alebo všetky podmienky vyplývajúce zo zmluvy,
- V každom prípade vyžadovať prijaté preddavky na započítanie.

IASB publikovala štandard IFRS 15 - Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi platný pre účtovné závierky zostavené po 1. januári 2017 28.mája 2014. V októbri 2014 EFRAG publikoval výzvu na predloženie pripomienok k štandardu IFRS 15 a jeho prínosu pre Európsku úniu a Európsky hospodársky priestor. Prejednávali sa technické kritériá štandardu, kritériá na schválenie v Európskej únii a porovnanie prínosov a nákladov z uplatňovania štandardu v Európskej únii. Pripomienky boli prijímané do 15. decembra 2014. V marci 2015 EFRAG odporučil IFRS 15 na schválenie pre použitie v EÚ. 22. septembra 2016 bol IFRS 15 schválený pre použitie v EÚ. Rozhodnutie o schválení bolo uverejnené v Úradnom vestníku Európskej únie 29. októbra 2016.

3.3 Testovanie pripomienkového návrhu štandardu spoločnosťami na Európskom trhu pre identifikáciu aplikačných problémov

EFRAG v spolupráci s tvorcami štandardu a IASB v roku 2011 prizval spoločnosti na testovanie pripomienkového návrhu k IFRS 15. Hlavným cieľom bola indentifikácia potenciálnych ťažkostí pri implementácii, posúdenie vplyvu týchto návrhov na výkazy účtovnej závierky: súvahu a výkaz komplexného výsledku, a odhadnúť úsilie potrebné na implementáciu a uplatnenie návrhov.

Testovanie neprebiehало za účelom zlepšenia účtovnej praxe, ale predstavovalo iba akýsi informačný vstup pre návrhy na zlepšenia. Predmetom testovania boli spoločnosti, nepredstavujúce reprezentatívnu vzorku, ktorých sa dotkne štandard, ale ktoré sa mali záujem podieľať na testovaní a ktorých úlohou bolo vyselektovať niektoré z ich zmlúv a aplikovať na ne požiadavky uvedené v pripomienkovom návrhu a na základe zistených skutočností zhotoviť správu o dopade nových požiadaviek. Správy o dopade požiadaviek sa týkali dlhodobých zmlúv na výstavbu, farmaceutiky, realitných spoločností, vývoja softvéru, telekomunikačných spoločností a poskytovateľov energie.

3.3.1 Testovanie pripomienkového návrhu štandardu stavebnými spoločnosťami

Testovanie pripomienkového návrhu štandardu stavebnými spoločnosťami na Európskom trhu sa uskutočnilo na spoločnostiach: JM AB, NCC AB, Peab AB a Skanska AB.

Pripomienky stavebných spoločností sa týkali najmä týchto oblastí:

Problémy s identifikáciou oddelených plnení vyplývajúcich zo zmluvy a v pripomienkovom návrhu stanovené kritériá, kedy sú tovar alebo služby oddelenými plneniami. Spomína sa tu aj situácia, keď je balík podobných tovarov alebo služieb účtovaný ako jedna transakcia v prípade, že sú splnené podmienky: že tovary alebo služby sú úzko prepojené a ich prevod na zákazníka predstavuje službu integrovania tovarov a služieb do kombinovaných položiek, ktoré boli uvedené v zmluve, alebo balíček tovarov alebo služieb bol významne upravený, aby splnil požiadavky zo zmluvy.

Spoločnosti pociťovali neistotu pri rozhodovaní, kedy možno tovar alebo služby považovať za “vysoko prepojené”, ako správne určiť okamih kedy boli uspokojené požiadavky uvedené v zmluve, či bolo prekročenie stanovených nákladov spôsobené nadbytočnou spotrebou materiálu, alebo nevhodne stanovenými rozpočtami, kedy účtovať o časovej hodnote peňazí.

Ďalším problémom, bolo určenie kedy prechádza nehnuteľnosť na zákazníka – napr. podľa Švédskej legislatívy prichádza k prevodu práv a povinností medzi dňom podpísania zmluvy a uskutočnením platby. Výpis z katastra nehnuteľností sa považuje za potvrdenie o prevode len z hľadiska občianskeho práva. Ďalším problémom bol vplyv zmeny zmluvných podmienok na moment vykázania výnosu. Výsledkom bolo konštatovanie, že pokiaľ v zmluve nie je dohodnuté inak, výnos môže byť vykázaný v okamihu podpisu zmluvy.

Pri kvantifikácii pokroku smerujúceho k uspojeniu povinnosti vyplývajúcej zo zmluvy, resp. pri meraní pokroku sa používa metóda vstupov, pri ktorej musí účtovná jednotka vylúčiť vplyv vstupov, ktoré nepredstavujú prevod kontroly tovaru či služieb zákazníkovi napr. náklady na odvoz a likvidáciu odpadu, náklady neúčelne vynaloženej práce alebo iné náklady na plnenie zmluvy, ktoré neboli zohľadnené v zmluve. Pripomienkový návrh zmení to, ako spoločnosti účtujú náklady súvisiace s neočakávaným odpadom.

V otázke časovej hodnoty peňazí, vzhľadom na existenciu významnej zložky financovania v zmluve sa prišlo nato, že návrh má vplyv na niektoré spoločnosti nakoľko zmluva obsahuje významnú zložku financovania keď porovnaním peňažných príjmov od zákazníka a výdavkov dodávateľov vzniká výrazný rozdiel.

Podľa pripomienkového návrhu sa vyžadujú podrobnejšie zverejnenia ako v súčasnosti okrem iného aj zosúladenie zmluvných zostatkov, navyše spoločnosti vrámci testu zaznamenali, že ich reportingové systémy a prostredie budú potrebovať ďalšie rozšírenia, aby splnili požiadavky kladené novým štandardom.

3.3.2 Testovanie pripomienkového návrhu štandardu softvérovými spoločnosťami

Testovanie pripomienkového návrhu štandardu softvérovými spoločnosťami na Európskom trhu sa uskutočnilo na spoločnostiach: Alcatel-Lucent, ABB, Sage, SAP, Siemens, Vivendi a jeden účastník chcel ostať v anonymite.

Pripomienky softvérových spoločností sa týkali najmä týchto oblastí:

Spoločnosti sa hlavne sústredili na problémy pri aplikácii, vplyv na účtovnú závierku a na náklady na uplatňovanie návrhu, pričom vyhodnotili nezrovnalosti napr. v tom, ako rozoznať výnosy z ťažko vymáhateľných zmlúv. Testovanie nedošlo k záveru, či požiadavky v pripomienkovom návrhu predstavujú zlepšenie oproti súčasnej praxi.

Problémy pri aplikácii postupov pri kombinovaných zmluvách a rozlíšení či ide o oddelené plnenia vyplývajúce zo zmluvy, druhý bod významne ovplyvní poskytovanie oddelených mimo zmluvných služieb súvisiacich s hlavnou dodávkou.

Spoločnosti mali pochybnosti v tom, ako postupovať pri povinnostiach vyplývajúcich zo zmluvy súvisiacich s update-om softvéru, či majú byť považované za plnenia prevedené v určitom momente alebo v priebehu času a pri zvážení toho, aký je prínos použitia metódy

percenta dokončenia a kedy sa kompenzácia za výkon dokončený k určitému dátumu zahŕňa do platby, ktorá sa blíži k predajnej cene tovaru alebo služby.

Ďalšie pripomienky sa týkali časovej hodnoty peňazí, zváženia či sa platby vopred dajú považovať za financovanie, ak boli obdržané za účelom minimalizácie rizika, že zákazník za daný tovar alebo službu, ktorá je predmetom zmluvy nezaplatí, stanovenia samostatnej predajnej ceny sa pod vplyvom štandardu zdá byť obtiažne, alebo nepraktické ak má viacero tovarov, alebo služieb v zmluve vysoko menlivé alebo neisté ceny.

V prípade, že by sa cena za tovar, alebo služby výrazne menila vzhľadom na konkrétneho zákazníka, účastníci testovania považovali za problém posúdiť, či by písomná možnosť kúpy takéhoto tovaru alebo služby za stanovenú cenu mala byť účtovaná ako osobitná povinnosť plnenia. Ak by nastala situácia, že počet plnení vyplývajúcich zo zmluvy bol nejednoznačný, spoločnosti uviedli problém s rozdelením transakčnej ceny medzi jednotlivé plnenia.

V niektorých prípadoch, budú výnosy vykázané skôr pre niektoré zmluvy, v ktorých by podľa terajších pravidiel bol vykázaný až v prípade, že existuje dôkaz o objektívnej fair value. Opačný prípad nastane pri poplatkoch platených zákazníkom, ktoré sa v súčasnosti vykazujú až po zaplatení, tie sa budú vykazovať až keď bude kontrola nad tovarom prevedená na zákazníka.

Podľa účastníkov testovania znamenalo komplikáciu aj posúdenie, či zmeny zmluvy vykonané účtovnou jednotkou poskytnú subjektu právo získať protihodnotu, ktorá odrážala samostatnú predajnú cenu tovarov, alebo služieb. Navyše sa spoločnosti zhodli, že zvýšené množstvo oddelených transakcií spôsobí zvýšenie nákladov a retrospektívna aplikácia, ale aj ďalšie zosúladenia do budúcnosti budú nákladné.

Pripomienkový návrh by mal zmeniť spôsob, akým spoločnosti kombinujú zmluvy a oddeľujú niektoré po zmluvné zákaznicke podporné služby.

3.3.3 Testovanie pripomienkového návrhu štandardu telekomunikačnými spoločnosťami

Testovanie pripomienkového návrhu štandardu v telekomunikačných spoločnostiach na Európskom trhu sa uskutočnilo na spoločnostiach: BT, Deutsche Telekom, KPN, Orange, Telecom Italia, Telefonica, Telekomunikacja Polska, Vivendi, Vodafone.

Pripomienky telekomunikačných spoločností sa týkali najmä týchto oblastí:

Spoločnosti vyjadrili svoje obavy ohľadne zmluvných podmienok: zmluvnej doby – a teda čo by mali považovať za zmluvnú dobu, zákazníka – kto pre nich predstavuje zákazníka, ako sa nový štandard bude aplikovať na portfólio zmlúv, poskytovanie sieťového pripojenia spoločne v jednej zmluve o poskytovaní telekomunikačných služieb,

Jeden z účastníkov testovania prišiel s otázkou ako vykazovať prenájom telefónneho zariadenia za poplatok, na ktorom je voľných 30 minút volania bez dodatočných poplatkov, či ide o ďalšiu povinnosť plniť alebo aktivitu generujúcu výnos.

Predmetom pripomienok bolo aj ako alokovať zľavu na skupinu, ako vykazovať modifikácie zmluvy, čo môžeme považovať za inkrementálne náklady na obstaranie zmluvy, nejasnosti vo výklade pojmu “položka vzťahujúca sa k výnosom” a ako vykazovať straty z podvodu.

Pripomienky telekomunikačných spoločností sa týkali aj problémov so stanovením samostatnej predajnej ceny, časovej hodnoty peňazí, toho či prideliť poplatok sa pripojenie sa do siete k prebiehajúcej službe pripojenia, ak nie je možné spoľahlivo odhadnúť trvanie služby.

Ďalším problémami pripomienkového návrhu štandardu boli aj retrospektívne uplatňovanie štandardu, to že návrh môže mať za následok ďalšie straty zo zníženia hodnoty, naviac ak sú výdavky kapitalizované, že výsledkom návrhu bude odloženie vykazovania výnosov vzťahujúcich sa k aktivačným poplatkom, zmeny vo vykazovaní výnosov v prípade, že telekomunikačné spoločnosti používajú svoje vlastné odbytové kanály a sprostredkovateľov predaja, samostatné vykazovanie nevymožiteľných pohľadávok vo výkaze komplexného výsledku,

Vo všeobecnosti telekomunikačné spoločnosti považujú implementáciu štandardu za veľmi nákladnú a zároveň nepovažujú za zmysluplné presnejšie určenie nákladov pred nadobudnutím účinnosti štandardu. Účastníci sa tiež zhodli, že nejestvujú žiadne výhody uplatňovania štandardu. V rámci spätnej väzby odznali názory od 22 investorov z ktorých 90% nesúhlasilo so zmenami v pripomienkovom návrhu. Veľa z požadovaných údajov v súlade s návrhmi by vyžadovalo zavádzanie nových informačných systémov.

3.3.4 Testovanie pripomienkového návrhu štandardu farmaceutickými spoločnosťami

Testovanie pripomienkového návrhu štandardu vo farmaceutických spoločnostiach na Európskom trhu sa uskutočnilo na spoločnostiach: AstraZeneca, Bayer, Bial, GlaxoSmithKline, Novartis, Roche, Sanofi-Aventis, Siemens.

Pripomienky farmaceutických spoločností sa týkali najmä týchto oblastí:

Účastníci testovania mali nejasnosti v tom, či zmluva v ktorej jedna osoba vystupuje ako dodávateľ liečiv v jednom regióne ale zároveň odberateľ v inom regióne spadá do pôsobnosti štandardu a ak nie, ako o nej účtovať, ako identifikovať oddelené plnenia vyplývajúce zo zmluvy v ktorých zákazník nemôže využívať licenciu bez toho, aby neposkytoval iné tovary alebo služby od toho istého subjektu, či sa služby poskytnuté účtovnou jednotkou konečnému zákazníkovi môžu považovať za oddelenú povinnosť vyplývajúcu zo zmluvy. Medzi ďalšie nejasnosti patrilo aj ako účtovať prevod aktív s alternatívnym použitím, či by sa mali brať do úvahy pri určovaní transakčnej ceny aj budúce výnosy vyplývajúce zo zmluvy, ťažkosti pri meraní pokroku smerujúceho k dokončeniu transakcie vyplývajúcej zo zmluvy v prípade, že množstvo výstupov, ktoré sa majú poskytnúť nie je presne vymedzené,

Účastníci testovania ocenili zjednodušenie účtovania pri zmenách zmluvy, považujú ho za komplexné a nápomocné v praxi, avšak zosúladenie zmlúv a určovanie samostatných plnení vyplývajúcich zo zmluvy považujú za nákladné.

3.4 Vytvorenie Revenue Transition Resource Group (TRG) a objasnenie jednotlivých požiadaviek, kladených novým štandardom o výnosoch

K odloženiu dátum účinnosti štandardu o jeden rok prišlo 19. mája 2015, pretože IASB plánovala vydať návrh expozície cielených zmien štandardu, ktorý zahŕňal objasnenie niektorých požiadaviek kladených štandardom vrátane názorných príkladov na podporu implementácie. Pripomienkové konanie trvalo do 28. Októbra 2015 a spoločnosti sa k nemu mohli vyjadriť verejne.

Po tom ako v roku 2014 IASB vydala štandard IFRS 15, sa IASB a FASB spojili za účelom vytvorenia tzv. "Revenue Transition Resource Group - (TRG)".

TRG bola vytvorená, aby IASB a FASB ostali informované o interpretácii niektorých sporných otázok, ktoré sa vyskytli v priebehu implementácie konvergovaného štandardu a

aby pomohli pri určovaní, aké opatrenia sú potrebné na vyriešenie rozmanitosti v praxi; jej úlohou je aj podpora implementácie nového štandardu. TRG je zodpovedná za riešenie a analýzu problémov a diskusiu vyplývajúcu z implementácie štandardu.

Podľa TRG bola prevažná väčšina tém vyriešená bez nutnosti vykonávania zmien v štandarde, avšak päť vybraných tém, si vyžadovalo ďalšiu pozornosť. Medzi tieto témy patrila: identifikácia oddelených plnení vyplývajúcich zo zmluvy, sprostredkovateľské predaje, licencie, vymáhateľnosť a meranie nepeňažných plnení.

Pri identifikácii plnení vyplývajúcich zo zmluvy štandard vyžaduje, aby účtovná jednotka identifikovala povinnosti vyplývajúce zo zmluvy na základe odlišnosti tovarov, alebo služieb. IASB pridala vysvetlenie pojmu odlišnosť ako určenie, či je predmetom zmluvy prechod jednotlivých tovarov alebo služieb na zákazníka individuálne, alebo hromadne ako kombinovaná položka.

V prípade sprostredkovateľských predajov, pokiaľ je v rámci osôb podieľajúcich sa na obchode zahrnutá aj ďalšia strana, štandard dáva za povinnosť určiť či ide o priame, alebo sprostredkovateľské predaje. V prípade, že ide o priamy predaj, účtovná jednotka vykazuje výnos vo výške protihodnoty brutto, naopak v prípade sprostredkovateľského predaja vykazuje výnosy len vo výške svojej provízie. Pre ujasnenie tohto bodu IASB rozšírila aplikačné pokyny k tejto problematike pričom kladie dôraz nato, aby účtovná jednotka určila pri všetkých tovaroch a službách či tržby z nich prislúchajú priamo účtovnej jednotke, alebo sú tržbami pripadajúcimi tretím stranám a vymedzila indikátory, ktoré uľahčia rozhodovanie, kedy je spoločnosť hlavným predajcom a kedy sprostredkovateľom.

Pri výnosoch z licencií v prípade, že účtovná jednotka udeľuje povolenie zákazníkovi, ktoré je odlišné od ostatných v zmluve prisľúbených tovarov, alebo služieb musí určiť či je licencia prevedená v určitom okamihu, alebo v priebehu času na základe toho, či zmluva vyžaduje, aby účtovná jednotka vykonávala činnosti, ktoré významne ovplyvňujú duševné vlastníctvo, na ktoré má zákazník právo. Na ujasnenie toho, kedy činnosti účtovnej jednotky významne ovplyvňujú duševné vlastníctvo, IASB pripravila aplikačný postup, podľa ktorého k tomu dôjde ak: sa očakáva, že činnosti účtovnej jednotky významne zmenia formu alebo funkciu duševného vlastníctva; alebo je schopnosť zákazníka získať výhody z duševného vlastníctva odvodená alebo závislá od takýchto činností.

“V praxi nastávajú zmeny zmlúv, ktoré môžu mať rôznu podobu a obsah. Všeobecnou podmienkou rozoznania zmeny v zmluve je jej vymáhateľnosť. Pokiaľ zároveň s vecnou

zmenou obsahu zmluvy nebola zjednaná zodpovedajúca zmena ceny, je potrebné, aby zmenu ceny účtovná jednotka odhadla.”¹⁹

Štandard obsahuje postup na základe ktorého účtovná jednotka rozlíši či sa pri zmenách v zmluve jedná o novú zmluvu, alebo o modifikáciu pôvodnej zmluvy. O novú zmluvu ide v prípade, že sa zväčšil rozsah kontraktu o dodatočné dodávky tovarov alebo služieb, ktoré sa líšia od dodávok v pôvodnej zmluve a ceny dodávok nie sú ovplyvnené žiadnym cenovým zvýhodnením. V prípade, že ani jedna z podmienok nie je splnená a charakter plnení je podobný s plneniami v pôvodnej zmluve, dodatočné dodávky tovarov a služieb sa zachytia akoby išlo o nesplnené časť pôvodnej dodávky a dodatočné zmeny ceny v dôsledku navýšenia objemu kontraktu sa vykážu ako výnosy k dátumu zmeny zmluvy. Ak sa ale dodatočné dodávky odlišujú od tých v pôvodnej zmluve, účtovná jednotka postupuje akoby šlo o ukončenie zmluvy a vytvorenie novej, pričom sa zmluva aj naďalej sleduje ako celok ale hodnota očakávaných plnení sa skladá zo súčtu hodnoty, ktorú prinesie nevýšenie zmluvy o nový objem dodávok a plnení vzťahujúcich sa k nesplneným dodávkam z pôvodnej zmluvy, ktoré ešte neboli rozpoznané vo výnosoch, pričom je ich čiastka upravená o odhadnuté zmeny transakčnej ceny vyvolané zmenou zmluvy (napr. pri množstevných rabatoch) .

Pri meraní nepeňažných plnení v prípade, že predmetom zmluvy- je protihodnota v inej ako peňažnej forme, prebieha určenie “transakčnej ceny”²⁰ na základe ocenenia reálnou hodnotou. Tá sa môže meniť v závislosti od formy protihodnoty. Pokiaľ nemá účtovná jednotka dostatok informácií na určenie reálnej hodnoty, určí ju odhadom s prihliadnutím na samostatnú predajnú cenu tovaru alebo služieb, ktoré boli zákazníčkovi poskytnuté výmenou za protihodnotu.

Príklad č. 11: Spoločnosť, ktorej predmetom podnikania je poskytovanie právnych služieb a právneho poradenstva uzavrela zmluvu so zákazníkom, kde jej zákazník bude čiastočne platiť za poskytnuté služby svojimi akciami, ktoré jej odovzdá na konci každého kvartálu. Podľa štandardu bude účtovná jednotka vykazovať výnos vo výške fair value prijatých akcií, pričom ďalšie jej zmeny sa už nebudú premietat’ vo výnosoch.

¹⁹ DVOŘÁKOVÁ, Dana. Výnosy ze zmuv se zákazníky. Český finanční a účetní časopis. Praha 2015, roč.10 č.3

²⁰ Transakčná cena – suma protihodnoty, pri ktorej účtovná jednotka očakáva, že jej na ňu vznikne nárok, výmenou za prevod prislúbeného tovaru alebo služieb na zákazníka s výnimkou súm vybraných v mene tretích strán. Definícia transakčnej ceny podľa IFRS 15, Dodatok A

Niektoré spoločnosti navyše požiadali o výnimky, IASB ich zobrala do úvahy a udelila účtovným jednotkám používajúcim retrospektívnu metódu výnimku pri ukončených zmluvách na začiatku najstaršieho vykazovaného obdobia. Pri zmluvách, ktoré boli modifikované pred začiatkom najstaršieho vykazovaného obdobia, nemusí účtovná jednotka spätne prepracovať zmluvu, ale namiesto toho sa odráža súhrnný vplyv všetkých zmien, ku ktorým dochádza pred začiatkom najstaršieho vykazovaného obdobia (platí aj pre účtovné jednotky, ktoré vykazujú kumulatívny vplyv prvotného použitia štandardu k dátumu prvotného použitia).

Po zvážení vybraných oblastí a výnimiek IASB v roku 2015 navrhla ciele zmenu v troch oblastiach rovnako ako aj prechodné úľavy, čím sa ukončili návrhy na pripomienky k štandardu. IASB dospela k záveru, že nebolo potrebné pozmeniť IFRS 15, pokiaľ ide o vymožitelnosti alebo meranie nepeňažných plnení. Zároveň dala do popredia snahu o vyváženie pomoci jednotlivým účtovným jednotkám pri implementácii štandardu namiesto narúšania procesu implementácie.

Záver

Nový štandard pre vykazovanie výnosov IFRS 15 Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi, upravuje vykazovanie výnosov, ktoré vznikajú na základe platných zmlúv so zákazníkmi. Tento štandard, na ktorom sa podieľala FASB a IASB je výsledkom dlhoročných príprav a bude mať vplyv na takmer každú účtovnú jednotku. Aplikovať ho budú účtovné jednotky vo svojich účtovných závierkách po prvýkrát za účtovné obdobie začínajúce 1. januára 2018, pričom jeho skoršia aplikácia pre účtovné jednotky, ktoré vykazujú podľa IFRS je možná.

Podľa v súčasnosti platných štandardov je kritériom pre vykázanie výnosu prenos rizík a úžitkov vyplývajúcich z tovarov alebo služieb, podľa nového štandardu je kritériom pre vykázanie výnosu získanie kontroly nad tovarom alebo službou. Cieľom je zachytiť prenos sľúbeného tovaru, alebo služieb zákazníkovi vo výške, ktorá predstavuje protiplnenie, na ktoré má účtovná jednotka výmenou za tento tovar alebo službu nárok. Pre splnenie cieľa štandard ponúka päťstupňový model vykazovania výnosov, podľa ktorého majú účtovné jednotky správne určiť výšku a načasovanie výnosov a ktorý sa používa v závislosti od toho, či sa povinnosti plnia počas obdobia alebo v určitom okamihu.

Štandard obsahuje 64 praktických príkladov vykazovania výnosov a predstavuje mnoho zmien vo vykazovaní výnosov. Medzi významné zmeny, ktoré štandard prináša patria napríklad priradzovanie samostatnej predajnej ceny k jednotlivým tovarom a službám pri produktoch službách v rámci balíkov, významné finančné komponenty v zmluvách, dodatočné záväzky a motivačné bonusy v zmluvách, zváženie či ide o priamy alebo sprostredkovateľský predaj, záruky, licencie, zľavy a metódy merania postupov prác atď. a dotknú sa najmä spoločností, ktoré využívajú dlhodobé kontrakty.

Štandard najviac zasiahne odvetvie telekomunikácií, technológií, energetiky, stavebníctva, informačných technológií ale aj stavebného, farmaceutického priemyslu a zdravotníctva. Na základe testovania predloženého pripomienkového návrhu štandardu, na ktoré prizval EFRAG spoločnosti na Európskom trhu za účelom identifikácie aplikačných problémov, posúdenia ich vplyvu na výkazy účtovnej závierky a odhadnutie úsilia potrebného na implementáciu a uplatenie sa vytvorili správy o dopade požiadaviek, ktoré tvorili informačný základ pre vyhodnotenie testovania. Na základe týchto správ o dopade štandardu na účtovné jednotky sme zhrnuli nasledovné poznatky: Stavebné spoločnosti medzi problémy vyplývajúce z nového štandardu zahrnuli: identifikáciu oddelených plnení vyplývajúcich zo zmluvy, kedy dochádza k prevodu práv a povinností na zákazníka, otázku

časovej hodnoty peňazí, meranie pokroku postupov prác a potrebu podrobnejších zverejnení, zosúladienie zmluvných zostatkov a rozšírenia reportingových systém pre splnenie požiadaviek vyplývajúcich zo štandardu. Softvérové spoločnosti pripomienkovali najmä vplyv na účtovnú závierku, náklady na uplatňovanie návrhu a ako problém vnímajú rozoznávanie výnosov z ťažko vymáhateľných zmlúv, rozlišovanie či ide o oddelené plnenia vyplývajúce zo zmluvy, časovú hodnotu peňazí a to či zmeny zmluvy poskytli subjektu právo získať protihodnotu, ktorá odráža samostatnú predajnú cenu. Testovanie pripomienkového návrhu štandardu nedošlo k záveru, či požiadavky v pripomienkovom návrhu predstavujú zlepšenie oproti súčasnej praxi avšak spoločnosti sa zhodli, že zvýšené množstvo oddelených transakcií zvýši náklady a retrospektívna aplikácia a ďalšie zosúladienia budú nákladné. Telekomunikačné spoločnosti pripomienkovali: zmluvné podmienky: zmluvnú dobu, osobu zákazníka, aplikáciu na portfolio zmlúv; alokáciu zľavy na skupinu, vykazovanie modifikácie zmluvy, stanovenie samostatnej predajnej ceny, vplyv časovej hodnoty peňazí, retrospektívne uplatňovanie návrhu atď. Spoločnosti považujú štandard za nákladný z hľadiska jeho implementácie, presnejšie určenie nákladov nepovažujú za zmysluplnejšie, nepostrehli žiadnu výhodu uplatňovania štandardu a požiadavky kladené štandardom by si podľa nich vyžadovali zavádzanie nových informačných systémov. Farmaceutické spoločnosti mali nezrovnalosti v tom, či je spadá do pôsobnosti štandardu situácia keď je dodávateľ liečiv v jednom regióne zároveň odberateľom v druhom regióne, s identifikáciou oddelených plnení vyplývajúcich zo zmluvy a účastníci ocenili zjednodušenie účtovania pri zmenách zmluvy oproti súčasným štandardom a považujú ho za komplexné a nápomocné v praxi avšak zosúladienie zmlúv a určovanie samostatných plnení vyplývajúcich zo zmluvy považujú a nákladné.

IASB vydala návrh expozície cielených zmien štandardu, ktorý zahŕňal objasnenie niektorých požiadaviek kladených štandardom vrátane príkladov na podporu implementácie. Po vydaní štandardu IASB a FASB vytvorili tzv. Revenue Transition Resource Group, aby Rady ostali informované o priebehu implementácie, tá vybrala 5 tém, ktoré si podľa nej vyžadovali ďalšiu pozornosť, patrili medzi ne: identifikácia oddelených plnení, sprostredkovateľské predaje, výnosy z licencií, vymáhateľnosť a meranie nepeňažných plnení. Po zvážení vybraných oblastí IASB navrhla cielené zmeny v troch oblastiach, pričom uznala za vhodné, že zmeny pri vymožitelnosti a meraní nepeňažných plnení nakoniec nevykoná, navrhla prechodné úľavy a do popredia dala snahu o vyváženie pomoci účtovným jednotkám namiesto prerušenia procesu implementácie.

Štandard vo všeobecnosti umožňuje vykazovanie niektorých výnosov skôr a u iných naopak neskôr, ako podľa v súčasnosti platných štandardov a obsahuje oblasti, v ktorých budú účtovné jednotky musieť pristúpiť k tvorbe odhadov. Výhodou štandardu je ucelený a zjednotený prístup k rozpoznaní a vykazovaniu výnosov ako ďalší krok k harmonizácii a tým aj zvýšenia porovnateľnosti údajov z účtovných závierok. Nevýhodou môžu byť nepresnosti vyplývajúce z vyššieho použitia odhadov, náročná aplikácia detailných požiadaviek a tým aj nákladnosť zavedenia štandardu.

Zoznam použitej literatúry

Články v časopisoch:

[1] DVOŘÁKOVÁ, Dana. Výnosy ze zmuv se zákazníky. Český finanční a účetní časopis. Praha, 2015, roč.10, č. 3.

[2] KRUPOVÁ, Lenka. Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi. *Účtovníctvo, audítorstvo, daňovníctvo*. Bratislava, 2015, XXIII(10), 12.

Internetové zdroje:

[3] CFO.sk. *Zhrnutie najvýznamnejších dopadov IFRS 15* [online]. [cit. 2017-04-26]. Dostupné z: <http://www.cfo.sk/articles/zhrnutie-najvyznamnejsich-dopadov-ifrs-15#.WQCcRhOGPIV>

[4] CFO.sk. *IFRS 15 môže zmeniť spôsob vykazovania výnosov v automobilovom odvetví* [online]. [cit. 2017-04-26]. Dostupné z: <http://www.cfo.sk/articles/ifrs-15-moze-zmenit-sposob-vykazovania-vynosov-v-automobilovom-odvetvi#.WAJuJvI97IU>

[5] CFO.sk. *Nový štandard pre vykazovanie výnosov by mohol ovplyvniť profil vykazovania výnosov a zisku* [online]. [cit. 2017-04-26]. Dostupné z: <http://www.cfo.sk/articles/novy-standard-pre-vykazovanie-vynosov-by-mohol-ovplyvnit-profil-vykazovania-vynosov-a-zisku#.WAJuJvI97IU>

[6] CFO.sk. *IFRS 15– Alokácia ceny transakcie na samostatné plnenia* [online]. [cit. 2017-04-26]. Dostupné z: http://www.cfo.sk/articles/ifrs-15-alokacia-ceny-transakcie-na-samostatne-plnenia#.WAJuL_l97IU

[7] CFO.sk. *IFRS 15 – Identifikácia oddelených plnení vyplývajúcich zo zmluvy* [online]. [cit. 2017-04-26]. Dostupné z: <http://www.cfo.sk/articles/ifrs-15-identifikacia-oddelenych-plneni-vyplyvajucich-zo-zmluvy#.WMvd7m8rLIW>

[8] CFO.sk. IFRS 15 Vykazovanie výnosov: hlavné zmeny oproti súčasným štandardom. [online]. [cit. 2-2-2016] Dostupné z : http://www.cfo.sk/articles/ifrs-15-vykazovanie-vynosov-hlavne-zmeny-oproti-sucasnym-standardom#.WL8rim_yvIU

[9] EFRAG. *IFRS 15 REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS* [online]. [cit. 2017-04-26]. Dostupné z: <http://www.efrag.org/Activities/245/IFRS-15-Revenue-from-Contracts-with-Customers?AspxAutoDetectCookieSupport=1#>

[10] EFRAG. *EUROPEAN FIELD-TEST OF THE IASB'S EXPOSURE DRAFT REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS CONSTRUCTION (REAL-ESTATE)* [online]. , 8 [cit. 2017-04-26]. Dostupné z: http://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FProject%20Documents%2F250%2FFeedback_statement_Real-estate_-_120601.pdf

[11] EFRAG. *EUROPEAN FIELD-TEST OF THE IASB'S EXPOSURE DRAFT REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS SOFTWARE* [online]. , 13 [cit. 2017-04-26]. Dostupné z: http://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FProject%20Documents%2F250%2FFeedback_Statement_Software_-_120522.pdf

[12] EFRAG. *EUROPEAN FIELD-TEST OF THE IASB'S EXPOSURE DRAFT REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS PHARMACEUTICAL COMPANIES* [online]. , 11 [cit. 2017-04-26]. Dostupné z: https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FProject%20Documents%2F250%2FFeedback_statement_Pharma_-_120523.pdf

[13] EFRAG. *EUROPEAN FIELD-TEST OF THE IASB'S EXPOSURE DRAFT REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS TELECOMMUNICATION COMPANIES* [online]. , 16 [cit. 2017-04-26]. Dostupné z: https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FProject%20Documents%2F250%2FFeedback_statement_Telecom_-_120525.pdf

[14] EY.com. *The new revenue recognition standard - real estate* [online]. , 33 [cit. 2017-04-26]. Dostupné z:

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_in_Real_Estate:_The_new_revenue_recognition_standard_-_Real_Estate./\\$File/Applying-Rev-RHC-Mar2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_in_Real_Estate:_The_new_revenue_recognition_standard_-_Real_Estate./$File/Applying-Rev-RHC-Mar2015.pdf)

[15] EY.com. *IFRS 15 — nový standard upravující účtování výnosů* [online]. [cit. 2017-04-26]. Dostupné z:

http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/%24FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf

[16] EY: IFRS 15 – Nový standard upravující účtování výnosu. [online]. [cit. 2-2-2016] Dostupné z:

http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_80/%24FILE/IFRS%20Developments%20Issue%2080_IFRS%2015_CZ.pdf

[17] IASPLUS.COM. *IASB publishes clarifications to IFRS 15* [online]. [cit. 2017-04-26]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/news/2016/04/ifrs-15-clarifications>

[18] IASPLUS.COM. *Joint Transition Resource Group for Revenue Recognition* [online]. [cit. 2017-04-26]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/advisory/trg>

[19] IASB. *Exposure Draft ED/2015/6: Clarifications to IFRS 15*. London: IFRS Foundation, 2015. ISBN: 978-1-909-704-91-6. [online]. [cit. 2017-04-26]. Dostupné z: http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Clarifications-IFRS-15-Issues-from-TRG-discussions/Documents/ED_Clarifications-to-IFRS%2015.pdf

[20] IASB. *IFRS 15 Revenues from Contracts with Customers*. London: IFRS Foundation, 2014. ISBN: 978-1-909704-33-6. [online]. [cit. 2017-04-26]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/mx/es/servicios/archivo/2014-07-ifrs-15.pdf>

[21] IFRS 15 Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi. [online]. [cit. 2-2-2016] Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R1905&from=SK>

[22] PALUŠKOVÁ ALENA. EÚ schválila štandard IFRS 15 Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi. [online]. [cit. 2-2-2016]. Dostupné z : <http://www.uad.sk/33/eu-schvalila-standard-ifrs-15-vynosy-zo-zmluv-so-zakaznikmi->

uniqueiduchxzASYZNYM2jRostDar0HDESbWPg2ZAg_rzFJ8D5c/?query=IFRS%2015&se
rp=1

[23] PROCHÁZKA, David. *IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky* [online]. [cit. 2017-04-26]. Dostupné z: <http://news.cafin.cz/clanek/ifrs-15-vynosy-ze-smluv-se-zakazniky>

[24] Správa Komisie Európskemu parlamentu a Rade o činnosti nadácie IFRS, EFRAG a PIOB v roku 2015 [online]. [cit. 2-2-2016] Dostupné z: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/SK/1-2015-461-SK-F1-1.PDF>

[25] Správa Komisie Európskemu parlamentu a Rade o činnosti nadácie IFRS, EFRAG a PIOB v roku 2016 [online]. [cit. 2-2-2016] Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/SK/1-2016-559-SK-F1-1.PDF>

[26] SVOBODA, Petr. BDO CA. *IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky*. [online]. [cit. 2-2-2016] Dostupné z : https://is.muni.cz/el/1456/podzim2016/MPF_MUST/um/17297926/IFRS_15.pdf

[27] TKÁČOVÁ, Dana. Špet'ko, Peter. *Harmonizácia IFRS a US GAAP* [online]. , 6 [cit. 2017-04-26]. Dostupné z: http://www.derivat.sk/files/2013%20casopis/2013_Dec_Harmoniz_Tkacova.pdf

[28] ÚČTUJ.sk. *IASB a FASB urobia viac zmien v novom štandarde o výnosoch*. [online]. [cit. 2-2-2016] Dostupné z: <http://uctuj.sk/iasifrs/iasb-a-fasb-urobia-viac-zmien-v-novom-standarde-o-vynosoch/9006/>>