

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

Katedra finančního účetnictví a auditingu

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2020

Kamila Pinkasová

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

Katedra finančního účetnictví a auditingu

Finance a účetnictví: Účetnictví a finanční řízení podniku

**Metody pro vykazování výnosů dle IFRS 15 se
zaměřením na dlouhodobé smlouvy**

Autor bakalářské práce:

Kamila Pinkasová

Vedoucí bakalářské práce:

doc. Ing. David Procházka, Ph.D.

Rok obhajoby:

2020

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Metody pro vykazování výnosů dle IFRS 15 se zaměřením na dlouhodobé smlouvy“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v příloženém seznamu.

V Praze dne 12.6.2020

.....

Kamila Pinkasová

Poděkování

Tímto bych chtěla poděkovat mému vedoucímu doc. Ing. Davidu Procházkovi, Ph.D. za cenné rady a celkovou spolupráci. Dík patří i mé rodině za podporu nejen při psaní této bakalářské práce ale i během celého studia.

Abstrakt

Bakalářská práce rozpracovává téma mezinárodního standardu IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky. Konkrétně se zaměřuje na poslední krok nového modelu pro vykazování výnosů, který standard přináší. Práce se snaží přehledně popsat v jakém okamžiku, případně v jaké výši, má být transakční cena uznána do výnosů a jaké povinnosti vznikají při zveřejňování výroční zprávy. Aplikace standardu je dále zkoumána na menším vzorku evropských stavebních firem za účelem přiblížení formy vykazovaných informací a zhodnocení, zda jsou tyto povinnosti dodržovány. Forma bývá často odlišná, ale většina informací se nachází v příloze k účetní závěrce, i když ne vždy můžeme všechny informace dohledat.

The bachelor thesis elaborates the topic of the international standard IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. In particular, it focuses on the last step of the new revenue reporting model the standard brings. The thesis tries to clearly describe at what moment, or in what amount, the transaction price should be recognized as revenue and what obligations arise when publishing the annual report. The application of the standard is further examined on a smaller sample of European construction companies in order to describe the form of reported information and assess whether these obligations are met. The form is often different, but most of the information is in the notes to the financial statements, although we may not always be able to find all the information.

Klíčová slova

IFRS 15, Smlouvy se zákazníky, Vykazování výnosů, Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

Seznam zkratek

IFRS	International Financial Reporting Standards
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
SIC	Standing Interpretations Committee
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
FASB	Financial Accounting Standards Board

Obsah

Úvod	8
1 Historie standardizace uznání a vykazování výnosů	9
1.1 International Accounting Standards	9
1.1.1 IAS 11 Smlouvy o zhotovení	9
1.1.2 IAS 18 Výnosy	10
1.2 IFRS 15 Smlouvy se zákazníky	11
1.2.1 Identifikace smlouvy	12
1.2.2 Identifikace povinností plynoucích ze smlouvy	13
1.2.3 Transakční cena	13
1.2.4 Alokace transakční ceny	14
2 Vykazování výnosů podle IFRS 15	15
2.1 Povinnost splněná v jediný okamžik vs. povinnost plněná během delšího časového období	16
2.1.1 Metody výstupů	17
2.1.2 Metody vstupů	18
2.2 Zveřejňování	19
2.2.1 Smlouvy se zákazníky	20
2.2.2 Významné odhady a další rozhodnutí	20
3 Analýza účetních závěrek vykazujících dle IFRS 15	22
3.1 Kvantitativní údaje	23
3.2 Kvalitativní údaje	28
3.2.1 Povinnost dodat	29
3.2.2 Odhady	31
Závěr	33

Seznam použité literatury a pramenů	35
Seznam obrázků a tabulek	36
Seznam příloh.....	37

Úvod

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví se neustále vyvíjejí. Jednou z posledních komplexních inovací byl standard IFRS 15 zabývající se hlavními principy vykazování výnosů spojených s dodáním zboží nebo poskytnutím služeb zákazníkům. Standard měl být povinně implementován podle IASB v roce 2018 a nyní můžeme sledovat první výsledky aplikace.

Základní principy zůstávají stejné, ale je představen nový přehlednější postup, který by měl být dodržován při vykazování výnosů, a zároveň je výrazně rozšířený rozsah zveřejněných informací. Tato bakalářská práce si proto klade za cíl nejen popsat metody vykazování a další základní principy tohoto standardu, ale i najít preferovanou formu, v jaké jsou účetní data vykázána, a zhodnotit první roky aplikace.

V první kapitole Historie standardizace smluv se zákazníkům vás seznámím s dřívějšími nařízeními, které nastolovaly mezinárodní standardy, a shrnu základní pravidla, která přináší standard IFRS 15 a která nejsou prvotním zaměřením této práce. Metody vykazování a povinnosti spojené se zveřejněním popíši v kapitole druhé. Třetí kapitola se bude zabývat analýzou účetních závěrek, kde budeme na skupině 15 společností pozorovat, zda subjekty plní nově stanovené požadavky. Pokusím se zároveň shrnout, kde ve výkazech informace hledat a v jaké formě jsou zveřejněny.

Poznatky budou ovšem omezené velikostí zkoumaného vzorku. Protože je práce zaměřena na dlouhodobé zakázky, výběr firem je zúžen na stavební odvětví. Pro komplexnější závěry by skupina musela být rozšířena jak v množství zkoumaných závěrek, tak v různorodosti hlavní ekonomické činnosti.

1 Historie standardizace uznání a vykazování výnosů

Před nástupem IFRS 15 platily již dříve vydané standardy z řady International Accounting Standards. Na problematiku, na kterou se zaměřuje zmíněný standard, byly aplikovány IAS 11 Smlouvy o zhotovení (Construction Contracts) a IAS 18 Výnosy (Revenue).[1] Tyto standardy byly dále doplněny o několik interpretací IFRIC a SIC.

Protože výnosy byly před tím spravované šesti různými dokumenty, vznikla iniciativa na přepracování standardu. Sjednocení pravidel bylo zařazeno do programu IASB (Rada pro mezinárodní účetní standardy) již v roce 2002. První návrh byl sepsán na konci roku 2008 a poté prošel několika úpravami, než v roce 2014 byla vydána finální podoba IFRS 15. [2]

Původní implementace byla naplánována na 1.1.2017, toto datum bylo ovšem přesunuto na následující rok. Poslední ujasnění (Clarification) standardu bylo doplněno v roce 2016, a proto bylo datum aplikace odloženo na 1.1.2018 (s možností dřívější implementace). [3]

1.1 International Accounting Standards

Mezinárodní účetní standardy vydávané IASC (Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů) byly první úspěšnou iniciativou pro harmonizaci účetnictví mezi jednotlivými státy. První standardy byly vydané v roce 1975 a brzy na to byly vydány standardy IAS 11 a IAS 18. Oba standardy prošly revizí v roce 1993 a následně byly doplněny o několik interpretací, které řešily, jak aplikovat standardy na další situace, jež nebyly ve standardech přesně popsány. Ráda bych představila hlavní body obou standardů a popsala hlavní rozdíly, které přináší nový standard.

1.1.1 IAS 11 Smlouvy o zhotovení

Na rozdíl od IFRS 15 se IAS 11 zabývá pouze smlouvami o zhotovení aktiv. Výstup musí být buď kompletní aktivum, nebo musí být jednotlivé produkty provázané a tvořit určitý celek. Hlavním předmětem dlouhodobých smluv, které si popíšeme v následujících kapitolách, jsou sice stavební a podobné kontrakty, ale IFRS 15 nekonkretizuje dlouhodobé smlouvy do takové míry – podmínky pro zařazení jako výnosů, který je uznáván postupně, jsou více obecné, avšak lépe vymezené. [4]

Významným rozdílem je také předmět účtování. V IAS 11 se pracuje pouze se smlouvami jako celkem. Pouze pokud jsou jednotlivé statky projednávány zvlášť z pohledu návrhu nebo dalších podmínek ve smlouvě a pokud výnosy a náklady jsou spolehlivě měřitelné zvlášť pro oba produkty, jednotlivá plnění mají být účtována zvlášť. V novém standardu, jak se brzy dozvíme, je konkrétní popis, jak postupovat při rozlišování jednotlivých dodávek zboží či služeb a jak je případně odlišit v účetních knihách. [5]

Oba standardy pracují s metodou procenta dokončení, IAS 11 ale hovoří i o situaci, kdy procento dokončení, resp. výsledek smlouvy, nelze spolehlivě odhadnout. V tom případě měla firma vykázat výnosy pouze ve výši nákladů, které budou uhrazeny.

Jedno z hlavních témat, které vedlo k přepracování standardů, byl rozsah zveřejněných informací – podle věřitelů a dalších uživatelů účetní závěrky byly informace nedostatečné. [6] Ve výkazech mají být dle zrušeného standardu jen základní informace, jako např. výnosy za dané období, metody použité pro určení výnosů a procenta dokončení nebo závazky a pohledávky plynoucí z nedokončených smluv.[4]

1.1.2 IAS 18 Výnosy

Na rozdíl od IAS 11, IAS 18 není kompletně pokryt novým standardem. Kromě dodání zboží a služeb pokrývá i licenční poplatky, dividendy a úrok. Licenční poplatky jsou nově lépe specifikovány v rámci IFRS 15, ale poslední dva typy výnosů jsou upravovány standardem IFRS 9. [7]

IAS 18 se při určení, kdy výnos vznikl, zaměřoval na převedení veškerých práv a rizik spojených s aktivem. I když základní princip se může zdát velmi podobný, specifikace je v obou standardech rozdílná. Starý standard rozlišoval pouze transakce, i když existovaly situace, kdy měla být transakce rozdělena nebo naopak sloučena do jediného předmětu. IFRS 15 naopak jasně popisuje, jak rozlišovat jednotlivé závazky plynoucí ze smlouvy. [8]

Stejně jako v IAS 11 jsou povinnosti zveřejněných informací do jisté míry omezené. Standard ukládal povinnost zveřejnit metody užívané v účetnictví společně s výši vykázaných výnosů z prodeje zboží, poskytnutí služeb, licenčních poplatků,

dividend a úroků. Pokud firma uskutečnila prodej v rámci výměny zboží či služeb, měla tyto výnosy odlišit. [9]

1.2 IFRS 15 Smlouvy se zákazníky

IFRS 15 přináší velké množství změn. Nejen obměňuje dříve užívané postupy, ale poskytuje i nové informace v tématech, která v dřívějších pravidlech nebyla zmíněna.

Nový standard IFRS 15 měl za úkol sjednotit nejen dříve vydaná pravidla týkající se vykazování výnosů v rámci mezinárodních standardů, ale byl součástí projektu na sjednocení IFRS a US GAAP, na kterém pracovala společně IASB a FASB. Rámec standardu ale neobsahuje veškerá témata, která byla upravována předchozími IAS standardy, zaměřuje se pouze na výnosy ze smluv se zákazníky.

Výnos je ve standardu popsán jako užitek, v podobě navýšení aktiv nebo naopak snížení pasiv, které vede k navýšení vlastního kapitálu. Mezinárodní standardy ale rozlišují *income* a *revenue*, kdy *revenue*, které je v názvu IFRS 15, jsou výnosy plynoucí z běžné činnosti účetní jednotky.[10] *Income* se používá jako souhrnný pojem pro všechny výnosy, které mohou účetní jednotce plynout. Když se zaměříme na „ze smluv se zákazníky“, můžeme předmět standardu dále zúžit na dodání zboží či výrobků a poskytnutí služeb na základě zákaznické smlouvy. Protože se jedná o *revenue*, zmíněné zboží a služby by měly být poskytovány v rámci ekonomické činnosti podniku.

IFRS 15 též vymezuje, které výnosové transakce patří do působnosti jiných standardů. Jsou to např. finanční nástroje spadající pod IFRS 9, 10, 11 a IAS 27 a 28, společná uspořádání (IFRS 11), leasingy (IFRS 16), nepeněžní směnu mezi subjekty, které mají stejný předmět podnikání, za účelem uspokojit výkyvy poptávky, nebo pojistné smlouvy (IFRS 4)¹. [10]

Může nastat i situace, kdy smlouva spadá pod více standardů zároveň. V tom případě mají specifické standardy přednost. Pokud je specifikováno, jak měřit složky smlouvy, je nejprve aplikován postup dle příslušných standardů. Pouze pokud daný standard metody neurčuje, postupuje se dle IFRS 15. [3]

¹ 1. ledna 2023 je plánovaná implementace nového standardu IFRS 17 Pojistné smlouvy, který nahradí standard IFRS 4. [11] V odstavci 8 IFRS 17 je umožněna přednostní aplikace IFRS 15.

Standard IFRS 15 nově přináší pětikrokový model, podle kterého by se při práci se smlouvami se zákazníky mělo postupovat:

1. *„identifikace smlouvy se zákazníkem, případná agregace smluv,*
2. *identifikace jednotlivých povinností vyplývajících ze smlouvy,*
3. *určení transakční ceny,*
4. *alokace transakční ceny plynoucí ze smlouvy na jednotlivé povinnosti,*
5. *rozpoznání výnosů v okamžiku, kdy účetní jednotka splní ze smlouvy vyplývající povinnosti.“ [12]*

Než se zaměříme na pátý krok, o kterém pojednává tato bakalářská práce, ráda bych krátce popsala a vysvětlila i předchozí kroky.

1.2.1 Identifikace smlouvy

Aby smlouva byla předmětem IFRS 15, musí plnit několik podmínek. Ze smlouvy musí být jasně identifikovatelná všechna práva smluvních stran a cena za splnění daného předmětu smlouvy (nemusí být absolutní částka) společně s dalšími platebními podmínkami. Musí mít tedy obchodní záměr. Smlouva, která musí být nejprve schválena oběma stranami, nesmí být vypověditelná žádnou ze stran bez významné kompenzace odstoupení od smlouvy. Pokud je smlouva vypověditelná bez významných sankcí, znamená to, že není jisté, že dojde ke splnění závazku, a tedy právu vykázat výnos. Podobná situace je i u posouzení, zda je pravděpodobné, že dojde k příslibeným peněžním transakcím. Pokud je již při uzavření smlouvy patrné, že zákazník nebude schopen dostát svým závazkům, nemůže být vykázán výnos. I v případě, že došlo k úhradě zálohy, avšak k doplacení už pravděpodobně nedojde, nemůže být ani záloha vykázána jako výnos.

Pokud existuje více smluv s jediným zákazníkem, které byly uzavřeny v krátkém časovém rozmezí, může dojít ke spojení smluv. Smlouvy by měly být sjednocené, pokud jejich předmět má stejný obchodní záměr nebo pokud cena jedné ze smluv je vázána na druhou smlouvu, např. na výkon při plnění první povinnosti. Stejný problém, ovšem z druhé strany, se řeší, pokud je původní smlouva změněna. Pokud změna smlouvy přidává nové povinnosti, které jsou odlišné od těch původních a nejsou nijak provázané (např. cenově), tato změna by měla být vykázána jako smlouva nová. V případě, kdy se mění nesplněné povinnosti stanovené v první verzi smlouvy, musí být původní smlouva zrušena a modifikace je zachycena jako nová smlouva. Pokud

ke změně původních závazků nedochází, stačí přidat nově vzniklé povinnosti k původní smlouvě. [12]

1.2.2 Identifikace povinností plynoucích ze smlouvy

Standard hovoří o *performance obligation* (závazek nebo povinnost plnit), přičemž pod tímto pojmem může být dodání zboží či poskytnutí služby, i balíčku zboží či služeb, nebo jejich série. Rozlišení jediné dodávky zboží nebo poskytnutí jediné služby od série je velmi důležité, neboť vykazování výnosů se liší.

Pokud jde o zboží či službu, která přináší ekonomický zisk sama o sobě, případně se zdroji, které jsou zákazníkovi volně dostupné, a zároveň je ve smlouvě tato povinnost plnění jasně vymezena a odlišena od ostatních povinností, jde o tzv. *distinct good or service*. O sérii zboží či služeb se jedná, pokud budou výnosy z nich plynoucí vykazovány během delšího časového období a pokud budou měřeny stejnou metodou pro zjištění procenta dokončení. Co tyto pojmy znamenají a kdy přesně zboží a služby budou vykázány během delšího časového období, si přiblížíme ve druhé kapitole. [10]

1.2.3 Transakční cena

Transakční cena je cena smluvená ve smlouvě, a je to částka, kterou prodávající očekává, že obdrží za splnění závazků plynoucích ze smlouvy. Transakční cena může mít pevnou a variabilní část.

Variabilní složkou je například bonus za předčasné dokončení nebo pokuta za nedodržení termínu doručení, ale je to i možnost využití slev, penále nebo i vratky. Variabilní složka může být vykázána jako výnos pouze tehdy, pokud je inkaso této částky vysoce pravděpodobné (soudě podle předchozích zkušeností a zvyklostí na trhu). Pokud nelze pravděpodobnost inkasa spolehlivě odhadnout, neměla by být variabilní složka vykázána do výnosů. Příkladem jsou transakce, které mají proběhnout za delší dobu. Protože vzdálené datum splatnosti snižuje jistotu platby, neměla by být tato variabilní část ceny vykázána. Podobně lze přistupovat k vykazování, kdy je variabilita příliš vysoká, scénářů splatností existuje příliš mnoho a odhad není spolehlivý. Stejně jako u jiných odhadů užívaných v účetnictví, i variabilní cena by ke konci roku měla být přehodnocena.

Existují situace, kde transakční cena musí být snížena. Ke snížení výnosu dochází např. pokud je pohledávka od zákazníka „placena“ závazkem vůči zákazníkovi, nebo

např. u vratek. Pokud existuje pravděpodobnost, že dojde k vrácení zboží, a tedy vrácení platby, ať hotově, nebo v podobě kupónu na jiné zboží, firma musí vykázat rezervu na předpokládané vratky a o vytvořenou rezervu sníží transakční cenu, tedy i výnos z ní plynoucí.

Standard v neposlední řadě požaduje, aby v případě, že smlouva konstituuje významný finanční prvek ve prospěch zákazníka či jednotky, je třeba oddělit tuto finanční složku od transakční ceny. Zda tato složka existuje, nezávisí na tom, zda byl úrok výslovně ve smlouvě sjednán, musí se oddělit i v případě, že pouze plyne ze smluvných platebních podmínek. Zda existuje finanční složka ceny, se zvažuje na základě doby mezi splněním povinností a obdržení platby společně s aktuální úrokovou mírou na trhu. Pokud se cena přislíbeného zboží či služeb náležitě liší od transakční ceny, budou úroky vykazovány jako finanční výnos. Finanční složka ceny se zanedbává, pokud doba mezi dodáním zboží či poskytnutím služeb je kratší než jeden rok. [12]

1.2.4 Alokace transakční ceny

Z jediné smlouvy může plynout více povinností, které je třeba zvlášť zaúčtovat, a proto se provádí alokace transakční ceny. Stejně se postupuje, když za cenu jediného produktu dostane zákazník další zboží či služby (jako bonus), jedná se o víceprvkový prodej a je třeba určit, jaká výše výnosů připadá na jednotlivou povinnost plynoucí ze smlouvy.

Alokace probíhá na základě samostatné prodejní ceny (stand-alone selling price), což je částka, za kterou by bylo zboží či služba prodána v běžném prodeji bez dalších zvýhodnění plynoucích ze smlouvy. Pokud firma neposkytuje produkt samostatně, je třeba samostatnou prodejní cenu odhadnout buď na základě trhu, nebo jiných odborných posudků. Po určení všech samostatných cen povinností v dané smlouvě se transakční cena rozdělí ve stejném poměru, jako je podíl samostatné ceny dané povinnosti na sumě samostatných cen všech povinností plynoucích ze smlouvy. [10]

Alokace na jednotlivé povinnosti plnění je velmi důležitá v případě, kde mají jednotlivé položky rozdílné datum dodání. Na příklad při poskytnutí prodloužené záruky nárok na výnos vzniká po uplynutí období standardní záruky, a ne v okamžiku dodání, jak tomu je u samotného produktu.

2 Vykazování výnosů podle IFRS 15

IFRS 15 stanovuje, že výnos by měl být vykázán v okamžiku, kdy je splněn závazek vůči zákazníkovi. Kdy přesně ovšem dojde k této skutečnosti, je náročnější otázka. Určení přesného momentu komplikuje, že jediná smlouva se zákazníkem může obsahovat více závazků k plnění a jediný závazek může být plněn po delší časové období. Standard tvrdí, že po dodání by zákazník měl mít kompletní kontrolu nad aktivem, což v okamžiku poskytnutí je v tomto kontextu i služba. Kontrolu nad aktivem má subjekt, pokud rozhoduje o jeho využití a pokud veškeré užitky poplynou danému subjektu a zároveň je subjekt schopný omezit přístup třetím stranám k těmto užitekům. V odstavci 33 je několik příkladů, jak může z aktiva plynout užitek:

- užívání aktiva pro další výrobu zboží a poskytování služeb,
- užívání aktiva pro zvýšení hodnoty jiného aktiva,
- využití aktiva pro vyrovnání závazku nebo snížení nákladů,
- prodej či výměna aktiva,
- použití aktiva jako zástavy pro získání půjčky,
- držení aktiva.

Je však na místě zvážit všechna práva spojená s prodejem jak výslovně napsaná ve smlouvě, tak práva plynoucí z obchodních podmínek společnosti. Standard pro lepší pochopení uvádí, co může být indikátorem převedení kontroly na zákazníka. Zmiňuje se o převedení vlastnictví statku na zákazníka, fyzického dodání statku nebo převedení veškerých užitků a rizik spojených se statkem. Jsou to ale pouze indikátory, žádná z vyjmenovaných situací není podmínkou pro převedení kontroly. Příklad, kdy je převedena kontrola, a tedy splněna povinnost plynoucí ze smlouvy i přes to, že nebylo převedené vlastnictví na zákazníka, je, když např. firma vlastnictví převede až po zaplacení transakční ceny pro případ, že by zákazník nebyl schopný splatit závazky, které vůči firmě má. Převedení kontroly ale může proběhnout ještě před zaplacením transakční ceny.

Můžeme ovšem narazit na situaci, kdy je kontrola nad produktem předávána postupně. Standard rozlišuje povinnosti, které jsou splněné v jediný okamžik (performance obligation satisfied at a point in time), a povinnosti, které jsou plněné během delšího časového období (performance obligation satisfied over time).

Často tedy musí být cena alokována na jednotlivé závazky, protože se jich v jedné smlouvě vyskytuje více, nebo na jednotlivá účetní období, po která mají být výnosy vykazovány podle pravidel pro vykazování závazků plněných během delšího časového období.

2.1 Povinnost splněná v jediný okamžik vs. povinnost plněná během delšího časového období

Standard přikazuje, že výnos se vykáže v jediný okamžik, pokud závazek nesplňuje pravidla pro zařazení jako *performance obligation satisfied over time*. Jasně popisuje pravidla, kdy tato povinnost subjektu vzniká. Výnosy ze smluv musíme vykazovat postupně, pokud splňují alespoň jednu z následujících podmínek:

- zákazník využívá dodaný produkt již v průběhu plnění povinnosti;
- plnění povinnosti zhodnocuje aktivum, které již je pod kontrolou zákazníka;
- nebo v případě, kdy firma nemá žádné alternativní využití produktu, který vytváří, a má právo nárokovat platbu.

Alternativnímu užití může být zabráněno jak fyzicky, tak právně. Ve smlouvě tedy může být specifikováno omezení dalšího využití produktu firmou – např. prodej jinému zákazníkovi. Zda tuto podmínku povinnost plynoucí ze smlouvy splňuje, by však mělo být rozhodnuto hned při vzniku smlouvy a, pokud nedojde ke změnám ve smlouvě, rozhodnutí by mělo zůstat neměnné.

Pokud povinnost nesplní ani jednu z podmínek, musí být transakční cena, která byla na danou povinnost alokována, vykázána jednorázově, tedy bude vykázána v plné výši jako výnos v okamžiku, kdy dojde k převedení kontroly nad zbožím či službou na zákazníka.

Situace, kdy se okamžik vykázání výnosu komplikuje, je např. u zprostředkování prodeje, protože nárok na výnos vzniká až momentem prodeje u tzv. agenta², tedy osoby, která prodej zprostředkovává. Subjekt je zmocněncem, pokud povinností plynoucí ze smlouvy není prodej zboží či služby, ale pouze jejich dodání zákazníkovi. Tato situace nastává i např. když zmocněnec koupí zboží od výrobce se zárukou, že

² Převzato z anglického originálu „Agent“. V češtině může být nahrazeno jako „zprostředkovatel“ nebo „zmocněnec“.

pokud zboží neprodá, výrobce ho odkoupí zpět. Zprostředkovatel nenese veškerá práva a rizika spojená se zbožím a kompletní kontrola nad zbožím je předána ne zprostředkovateli, ale až zákazníkovi. Výnos výrobce tedy nemůže být vykázán dříve než v okamžiku prodeje zákazníkovi.

V případě, že závazek k plnění spadá do kategorie *satisfied over time*, znamená to, že transakční cena alokována na danou povinnost bude dále rozdělena na více období, během kterých je povinnost plněna. Pro samotné rozhodnutí výše vykázaného výnosu za dané období je třeba sledovat procento dokončení daného závazku dodat, tedy z jaké části jsou povinnosti splněny. Existují dvě metody, které lze v souladu se standardem využít – metoda vstupů a metoda výstupů. Firma může sama posoudit, která z metod je pro dané aktivum vhodnější, měla by však zvolenou metodu využívat i pro další podobné případy. [10]

2.1.1 Metody výstupů

Output method vychází z výstupních jednotek, které postupně plní danou povinnost. Výše uznaných výnosů může být založena např. na vyrobených jednotkách, dodaných jednotkách nebo i dosažených milnících stanovených při plánování zakázky. Poměr výstupů vůči celkové povinnosti pak určí přesnou výši výnosů za dané období.

Pro lepší pochopení uvedeme několik příkladů. Pokud je dodáno 1 000 kusů, přičemž je podepsaná smlouva na dodání 5 000 kusů, bude vykázáno 20 % transakční ceny. Můžeme uvést i příklad ze stavebnictví. Pokud je sjednána zakázka na rekonstrukci bytového domu, firma může účtovat na základě dokončených a předaných bytových jednotek. V bytovém domě je 8 totožných jednotlivých bytů, které mají být zrekonstruovány, takže za každý předaný byt může firma vykázat 12,5 % z transakční ceny.

Standard umožňuje vykazovat výnosy ve stejné výši, jako fakturuje. Plnění povinnosti ale musí přímo souviset s transakční cenou a domluvenými platbami. Nejlepší ilustrační příklad je situace, kdy firma fakturuje na základě počtu hodin poskytnuté služby, plnění povinnosti je měřeno podle stejné základny jako fakturace, a tedy přichází v úvahu, že firma si výpočet zjednoduší a bude vykazovat ve stejné výši, jako fakturuje.

Můžeme si uvědomit, že ne vždy je ale metoda výstupů vhodná. Na příklad, pokud má zákazník kontrolu nad nedokončenou výrobou nebo výstupy jinak

neodpovídají přímo přenesené kontrole, standard doporučuje využít metodu vstupů. Stejně tak je metoda výstupů nevhodná, pokud se dodané jednotky liší a nepřinášejí stejný užitek zákazníkovi nebo v případě, kdy výstupy nejsou spolehlivě měřitelné. [10]

Metody výstupů podle IFRS lépe odpovídají skutečnosti (stupně plnění povinnosti), proto by měly mít přednost před metodami vstupními, ale protože ne vždy je možné měřit plnění povinnosti na základě výstupů, existuje i tato druhá možnost. [13]

2.1.2 Metody vstupů

Jak už napovídá název, vykázané výnosy souvisí s faktory, které vstupují do výroby aktiva nebo jinak napomáhají plnění závazku. Vztah je relativní, tedy výši výnosů určíme podle procenta vstupů uskutečněných v daném období z celkového předpokládaného množství vstupů.

Nejprve je tedy třeba odhadnout celkové náklady. Je běžné, že u dlouhodobých zakázek je tvořený předběžný rozpočet, ten je třeba využít i pro výpočet výše výnosů. Do celkové sumy mohou vstupovat náklady vynaložené na materiál, mzdy pracovníků, nájmy pracovního náčiní a ostatní náklady, které příčinně souvisí s plněním smlouvy. Skutečná výše vynaložených nákladů za dané období je následně vydělena sumou celkových nákladů z rozpočtu. Výsledné procento vynásobené celkovou smlouvenou cenou určí finální výši výnosů, které lze za dané období uznat.

Výpočet ovšem může komplikovat situace, kdy se změní celkové předpokládané náklady nebo celková cena.³ Jak v takovém případě pokračovat? Abychom se vyhnuli nejistotě, jak opravovat předešlé vykázané výnosy, pracuje se s procentem dokončení, tzv. percentage of completion nebo ve zkratce POC. Tato metoda pracuje s kumulativní částkou jak nákladů, tak ve výsledku i výnosů. Výpočet se proto mírně změní. Procento, které násobí cenu, není poměr pouze nákladů daného období a celkových nákladů, ale do jmenovatele dáme všechny náklady, které byly doposud vynaloženy, tedy i ty z minulých období. Výsledkem je procento, z jaké míry je zakázka splněna. To ovšem není správná výše výnosů daného období, výsledek

³ Změna odhadu, jak tomu je v tomto případě, podléhá IAS 8. Standard přikazuje prospektivní přístup, tedy úpravu odrážející se v budoucích účetních případech, které se změnou souvisí. Zde je to provedeno pomocí POC, jak je popsáno dále.

násobení nám pouze sdělí celkovou částku výnosů, které máme právo vykázat. Od částky se ještě musí odečíst suma všech výnosů z dané smlouvy uznaných v předchozích letech.

2.2 Zveřejňování

Nároky a povinnosti spojené se zveřejňováním informací spojených se smlouvami se zákazníky se v novém standardu výrazně rozšířily. Dokument požaduje detailnější informace rozdělené na další segmenty, a proto větší firmy mohou mít problémy získat všechny potřebné informace bez vynaložení většího úsilí. [13]

Firma musí v rozvaze dle IFRS 15 rozlišovat tři hlavní položky – smluvní závazek (contract liability), smluvní aktivum (contract asset), a pohledávku za zákazníkem (receivable) – přičemž názvy těchto položek nejsou závazné.

Smluvní závazek musí být vykázán, pokud zákazník zaplatil transakční cenu a zároveň nebyla splněna povinnost plynoucí ze smlouvy. Závazek musí být vykázán i v případě, kdy pohledávka nebyla splacena, ale uplynula doba splatnosti a firma tak může vymáhat platbu.

Smluvní aktivum je vykázáno v opačném případě, tedy kdy firma splní své povinnosti, ale platba ze strany zákazníka ještě nebyla provedena. Smluvní aktivum má být vykázáno bez části transakční ceny, která je vykázána jako pohledávka vůči zákazníkovi, pokud taková část existuje.

Pohledávku za zákazníkem má firma vykázat, pokud je nárok na platbu bezpodmínečný. Jediné, co může firmě bránit v okamžitém nároku na platbu, je čas, tedy neuplynulá splatnost. [10]

Firma by se měla zaměřit na tři okruhy informací:

- smlouvy se zákazníky,
- významné odhady a další rozhodnutí spojená s aplikováním tohoto standardu,
- náklady vynaložené na získání smluv.

Jak detailně ovšem bude o jednotlivých okruzích informovat, je na firmě. Nesmí však způsobit nedostatečnou informovanost uživatelů účetní závěrky ať už z důvodu přílišné sumarizace nebo naopak přehnané podrobnosti.

Náklady spojené se získáním smlouvy jsou specifickým tématem, a proto jsem se rozhodla tuto problematiku (včetně povinností u zveřejňování) z bakalářské práce vyjmout.

2.2.1 Smlouvy se zákazníky

Firma má povinnost vykázat výnosy ze smluv se zákazníky rozdělené do kategorií. Kategorie může volit na základě předchozích výkazů (jak byly výnosy členěné v minulých obdobích) a relevance těchto informací pro uživatele výkazů. Výnosy mohou být rozděleny např. na základě druhu produktů, odlišných trhů, dlouhodobosti smluv, nebo užívané metody pro vykazování výnosů (*at point in time* nebo *over time*).

Zároveň musí být rozlišeno, zda výnosy plynuly z povinností splněných v tomto období, nebo v některém z minulých období. Situace, kdy by musely být vykázány výnosy za minulé období, nastane např. při změně transakční ceny nebo jiných modifikací smlouvy.

Výkazy by měly obsahovat i počáteční a končené zůstatky smluvních závazků a aktiv a informovat o všech podstatných skutečnostech, jako např. významné změny společně s vysvětlením, proč ke změnám došlo.

Firma musí dále zveřejnit veškeré údaje o plnění povinností, jako jsou podmínky, kdy dojde k jejím splnění (v okamžiku dodání, v okamžiku odeslání apod.), platební podmínky – pokud existují variabilní části transakční ceny, kdy je typicky cena splatná nebo zda existuje úrok spojený s platbami – typ poskytovaného zboží či služeb a zda firma funguje jako zprostředkovatel.

Zvlášť vykázána musí být suma všech částí transakčních cen, které jsou alokovány na nesplněné povinnosti společně s předpokladem, kdy budou tyto výnosy vykázány. Tato povinnost mizí, pokud jsou ovšem tyto povinnosti krátkodobé, tedy jejich celkové trvání je kratší než jeden rok, nebo pokud jsou výnosy vykazovány v přímé souvislosti s fakturací, jak jsme si popisovali v kapitole 2.1.1. [10]

2.2.2 Významné odhady a další rozhodnutí

Kromě základních zůstatků týkajících se smluv se zákazníky, existuje povinnost popsat i všechna rozhodnutí, která firma ve spojení s měřením výnosů provedla. Musí být známa metoda, která byla užita pro výpočet výše výnosů (metoda výstupů nebo

vstupů), jak konkrétně byla tato metoda užita a proč byla zvolena tato metoda jako nejvěrnější obraz uskutečněných výnosů. A pokud má firma povinnosti, které jsou splněné v jediný okamžik, měla by odůvodnit moment vykazování výnosů, který specifikovala podle pravidel, které jsem uvedla v předchozí kapitole (v okamžiku dodání, v okamžiku odeslání apod.).

Odhady transakční ceny musí být také ve výkazech specifikovány – jak byla stanovena výše variabilní části ceny a s jakými podmínkami je spojená, vliv finanční části ceny (časové hodnoty peněz) a dalších faktorů. Musí být popsán i způsob, jak byla alokována transakční cena (včetně slev apod.) na jednotlivé povinnosti včetně určení *stand-alone selling price*. V neposlední řadě musí firma podat informace o odhadování rezerv spojených se smlouvami se zákazníky (např. záruky) a dalších závazků, jako jsou vratky atd.[10]

3 Analýza účetních závěrek vykazujících dle IFRS 15

V praktické části této bakalářské práce provedu analýzu několika účetních závěrek. Zaměříme se na informace týkající se výnosů ze smluv se zákazníky a ověříme, zda jsou firmy schopné plnit požadavky standardu. Zároveň si také popíšeme, jak jsou informace nejčastěji podávány a kde je ve výkazech hledat.

Protože je práce zaměřená na dlouhodobé smlouvy, vzorek zkoumaných firem byl vybírán ze stavebního odvětví, kde povinnosti vykazované během delšího časového okamžiku převažují. Čerpala jsem z indexu STOXX Europe 600, z kterého jsem náhodně vybrala 14 společností, jejichž hlavní činností je převážně výstavba budov či komunikací a souvisejících služeb. Skupinu jsem doplnila o firmu Balfour Beatty, která není zahrnována od indexu STOXX Europe 600. Rozhodla jsem se tak na základě významnosti této firmy na evropském trhu. V následující tabulce naleznete základní informace o zkoumaných společnostech.

Tab. 1 Vzorek zkoumaných firem

Jméno firmy	Datum zkoumané závěrky	První aplikace IFRS 15	Země
Balfour Beatty plc	31.12.2018	2018	Velká Británie
Barratt Developments PLC	30.6.2019	2018	Velká Británie
Bellway plc	31.7.2019	2018	Velká Británie
Berkeley Group Holdings plc	31.12.2018	2018	Velká Británie
Bovis Homes Group PLC ⁴	31.12.2018	2018	Velká Británie
CRH plc	31.12.2018	2018	Irsko
Ferrovial, S.A.	31.12.2018	2017	Španělsko
Hochtief Aktiengesellschaft	31.12.2018	2018	Německo
Kingspan Group plc	31.12.2018	2018	Irsko
Persimmon plc	31.12.2018	2018	Velká Británie
Redrow plc	30.6.2019	2018	Velká Británie
Skanska AB	31.12.2018	2018	Švédsko
Taylor Wimpey plc	31.12.2018	2018	Velká Británie
Vinci	31.12.2018	2018	Francie
Wienerberger AG	31.12.2018	2018	Rakousko

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výročních zpráv daných firem

⁴ Kvůli spojení firem, ke kterému došlo na začátku roku 2020, je firma Bovis Homes v STOXX Europe 600 evidována pod jménem Vistry group.

Firmy byly vybrány napříč Evropou. Protože budu porovnávat metody a kvalitativní informace z výkazů, rozdílné měny nebudou problémem. Větší různorodost naopak může poskytnout lepší obraz o aplikaci napříč Evropou.

Předmětem podnikání je, jak už jsem zmiňovala, výstavba jak budov, tak další infrastruktury a díky povaze smluv spojených s výstavbou většina firem vykazuje výnosy během delšího časového období. Může se ovšem stát, že firma pouze prodává budovy, které v minulosti postavila, v tom případě jsou výnosy vykázány v jediný okamžik. Nabídka zboží a služeb jedné firmy je většinou různorodá a vede k tomu, že firma vykazuje výnosy uznávané *over time* i *at point in time*, několik málo firem ze skupiny ovšem pouze prodává domy po jejich realizaci a uznává tak všechny výnosy jednorázově. I když se tato bakalářská práce zaměřuje na výnosy uznané *over time*, zkoumá oba druhy vykazování výnosů podle IFRS 15, a proto jsou i tyto společnosti součástí zkoumaného vzorku.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou známy tím, že nestanovují pravidla pro formu výkazů, ale pouze pro jejich obsah. To může samozřejmě ztížit orientaci v těchto dokumentech, ale ponechává určitou volnost účetním jednotkám a dovoluje tak jednodušší aplikaci napříč státy. Různorodost účetních závěrek nám proto nedovolí určit jednotnou formu pro vykazování výnosů ze smluv se zákazníky, ale můžeme si popsat u každé položky, pokud ne u skupiny položek, kde ve výkazech informaci hledat.

Informace, které jsem popsala v kapitole 2.2 si můžeme rozdělit na dvě hlavní skupiny – kvantitativní a kvalitativní. Podle toho můžeme dál odhadovat, kde ve výkazech informace hledat.

3.1 Kvantitativní údaje

Kvantitativní údaje, jako např. výše výnosů, jejich rozdělení do kategorií nebo konečné zůstatky účtu smluvních aktiv a závazků, můžeme hledat jak v samotných finančních výkazech, hlavně výkazu zisků a ztrát a v rozvaze, tak i v příloze. Někteří čtenáři možná vědí, že výkazy podle IFRS jsou ve větší míře agregované, což může vést k tomu, že konkrétnější informace, které hledáme, budou popsány pouze v příloze.

Když se podíváme na konkrétní závěrky, zjistíme, že ve výkazech najdeme velice málo z hledaných informací. Ve výkazu zisků a ztrát najdeme pouze společnou

položku „Revenue“, zda jsou to ale výnosy plynoucí ze smluv se zákazníky nebo plynoucí z činnosti, která nespádá pod IFRS 15 (leasingy, pojistné smlouvy atd.), jisté není. Rozlišené výnosy jsou popsány až v příloze, u významné většiny firem v kapitole Výnosy, případně pod podobným názvem (Výsledek běžného období apod.), což můžeme najít většinou jako jednu z prvních kapitol za účetními metodami. Společnosti mají zároveň povinnost vykázat jak výsledek hospodaření, tak majetek a závazky pro jednotlivé segmenty společnosti (podle IFRS 8 Provozní segmenty), proto může nastat situace, kdy se jednotka rozhodne, že dostačující informace jsou podané v kapitole Segmenty, a zvláště výnosy znovu nevykazuje. Velké procento firem ovšem vykázalo výnosy jak v kapitole Výnosy, tak v kapitole Segmenty. Pouze dvě firmy zhodnotily informace o segmentech jako dostačující pro oba účely. Španělská firma Ferrovial jako jediná zvolila jiný přístup a do přílohy zahrnula speciální kapitolu zaměřenou na IFRS 15, kde uvedla informace týkající se smluv se zákazníky.

Kategorií, podle kterých byly výnosy rozdělené, bylo často několik. Rozlišené byly výnosy podle geografických oblastí, podle hlavních činností a podle uznávání výnosů, tedy na výnosy uznávané *over time* a *at point in time*. Ukázku rozdělení výnosů můžete vidět na obrázku č. 1.

Obr. 1 Ukázka rozdělení výnosů

The composition of sales is as follows (EUR thousand):

	Activities		Construction Management/Services		Other		Total sales	
Divisions	Construction/PPP		Construction Management/Services		Other			
HOCHTIEF Americas	1,307,074	5.5%	11,757,919	49.2%	3,679	–	13,068,672	54.7%
HOCHTIEF Asia Pacific	5,029,227	21.1%	4,194,643	17.6%	42,415	0.2%	9,266,285	38.9%
HOCHTIEF Europe	1,276,710	5.3%	44,162	0.2%	95,079	0.4%	1,415,951	5.9%
Corporate	–	–	505	–	130,877	0.5%	131,382	0.5%
HOCHTIEF Group	7,613,011	31.9%	15,997,229	67.0%	272,050	1.1%	23,882,290	100.0%

Revenues not related to contracts with clients amount to EUR 165,293 thousand.

Zdroj: Hochtief výroční zpráva 2018

Nyní se zaměříme na další odlišení výnosů – IFRS 15 prikazuje zvláště vykázat kolik ze smluvních závazků, které firma měla na začátku období, byly uznány do výnosů během běžného období a jaká výše výnosů plynula z povinnosti splněných v předchozích letech. Druhá položka samozřejmě neplatí pro všechny subjekty vzhledem k tomu, že musí dojít k určité situaci, jako je změna transakční ceny apod., aby byla položka relevantní. Protože ale zkoumáme závěrky, kde byl nový standard

aplikován poprvé, mohou vzniknout dodatečné výnosy právě z důvodu změny účetních metod.⁵ Pokud taková situace nastala, je tento fakt uveden jak v přehledu o změnách vlastního kapitálu, tak v rámci účetních pravidel firmy, která jsou doplněna o tabulku, která uvádí přesný efekt na hlavní položky účetní závěrky, případně je odkazováno na kapitolu, kde jsou tato čísla popsána. Dvě firmy z našeho vzorku vykázaly výnosy plynoucí z povinností splněných v předchozích letech i z jiného titulu, než byla změna účetních metod. Obě společnosti uvedly částku výnosů v poznámkách kapitoly zaměřující se na zůstatky spojené se smlouvami se zákazníky.

Výnosy, které byly uznány ze smluvních závazků, bychom ovšem měli najít ve většině případů. I firmy, které vykazují výnosy jednorázově, mohou přijímat zálohy a tím vzniká smluvní závazek. Téměř vždy tedy existuje určitá část výnosů, která byla na začátku roku vykázána ve smluvních závazcích, a protože IFRS 15 nezmiňuje žádnou výjimku, tato položka by neměla v příloze chybět. Překvapivě jsem ale informaci našla pouze u 6 firem. Balfour Beatty jako jediná firma nevykázala tuto informaci jako poznámku, ale jako součást tabulky smluvních závazků, kde byly vykázány další zůstatky a hodnoty s nimi spojené. Ostatní firmy to zařadily jako dodatečná data buď k výnosům, nebo k závazkům, proto bychom v příloze měli zkontrolovat obě tyto kapitoly.

Obr. 2 Ukázka splněných výnosů vykázané jako smluvní závazek k začátku období

As at 31 December 2018, the aggregate amount of the transaction price allocated to unsatisfied performance obligations is £448.0 million, of which approximately half is expected to be recognised as revenue during 2019. As permitted under the transition provisions of IFRS 15, the transaction price allocated to unsatisfied performance obligations as at 31 December 2017 has not been disclosed.

Zdroj: Taylor Wimpey výroční zpráva 2018

Další významnou položkou, u které existuje požadavek na vykázání zůstatků, jsou právě nově zavedené položky smluvních aktiv a smluvních závazků. Jsou to položky do jisté míry specifické a významné, a proto bychom je mohli hledat i v rozvaze. Pouze 3 společnosti – Balfour Beatty, Ferrovial a Skanska – zůstatky uvedly jak v příloze, tak i v rozvaze. Všechny ostatní firmy tyto údaje uvedly pouze v příloze. Bovis Homes jako jediná uvedla tyto informace v kapitole Výnosy, Skanska a Vinci (viz obrázky č. 3 a 4) uvedly informace v kapitole zaměřené na smlouvy se

⁵ Pokyny pro přechod na nový standard popisuje příloha C standardu IFRS 15. Subjekt volí ze dvou retrospektivních metod, které se ve výkazech odráží odlišně.

zákazníky a ostatní firmy tyto informace uváděly v kapitole Pohledávky (pro smluvní aktiva a pohledávky za zákazníky) a v kapitole Závazky (pro smluvní závazky).

Obr. 3 Ukázka smluvních aktiv

Contract assets

(in € millions)	31/12/2018	Changes			31/12/2017
		Business-related changes	Changes in consolidation scope	Other changes ^(*)	
VINCI Energies	2,318	249	83	-	1,986
Eurovia	649	49	125	(5)	480
VINCI Construction	3,321	66	17	(145)	3,384
Contracting	I 6,288	363	226	(151)	5,850
VINCI Immobilier	II 138	66	3	-	69
Contract assets	I+II 6,426	429	229	(151)	5,919

(*) Including currency translation differences and the impacts of the first-time application on 1 January 2018 of IFRS 15 "Revenue from Contracts with Customers" described in Note A.4.

At 31 December 2018, contract assets amounted to €6,426 million, up 9% compared with 2017 (€5,919 million). Scope effects reflect acquisitions during the period, particularly at VINCI Energies and Eurovia.

Contract assets related to the portion of performance obligations already fulfilled by the Group and for which the definitive right to receive cash was subject to completing other work specified in the relevant contracts. Contract assets turn into receivables as works are received by the client, giving rise to the Group's unconditional right to receive cash. Contract assets therefore represent a portion of future payments receivable by the Group under existing contracts.

Zdroj: Vinci výroční zpráva 2018

Obr. 4 Ukázka smluvních závazků

Contract liabilities

(in € millions)	31/12/2018	Changes			31/12/2017
		Business-related changes	Changes in consolidation scope	Other changes ^(*)	
VINCI Energies	2,306	312	30	(47)	2,011
Eurovia	666	109	17	1	538
VINCI Construction	2,251	(74)	17	(29)	2,337
Contracting	I 5,222	347	64	(75)	4,886
VINCI Immobilier	II 92	33	2	-	57
Contract liabilities	I+II 5,315	381	66	(75)	4,944

(*) Including currency translation differences.

Contract liabilities amounted to €5,315 million at 31 December 2018, an increase of 8% relative to the end-2017 figure of €4,944 million.

Those liabilities correspond mainly to advances and payments on account received on orders and other current liabilities representing the amount of performance obligations still to be fulfilled and for which payment has already been received from the client.

The fulfilment of the performance obligations will extinguish these liabilities as the counterpart of revenue recognition, with no impact on the Group's cash position. Only the fulfilment of performance obligations in excess of contract liabilities will affect the Group's future revenue and cash flow.

Zdroj: Vinci výroční zpráva 2018

Přestože všechny subjekty měly hodnoty do jisté míry uvedené, často se u společností, které vykazují výnosy jednorázově, vyskytovaly v omezené míře. Samozřejmě u firem, které nevykazují výnosy během delšího časového období, může nastat situace, kdy nevytváří smluvní aktiva a závazky. Ale protože smluvní závazek vzniká například přijetím zálohy od zákazníka, tato situace nenastává příliš často. Tyto

firmy měly tendenci vykazovat pohledávky a závazky méně rozlišené, někdy pouze souhrnně pod položkou „Trade Receivable“, nebo „Trade Payable“. Málokdy byly užívané pojmy smluvní aktivum a smluvní závazek, naopak byly užity známější pojmy jako zálohy od zákazníků, přijaté zálohy apod.

Poslední informací, která rozšiřuje kvantitativní informace, je výše nesplněných povinností. Některé firmy tuto informaci váží k výnosům, zatímco jiné ji spojují naopak se závazky, ať už obchodními nebo smluvními. Společnost Bellway byla jediná, která tyto informace zveřejnila v kapitole o závazcích z obchodních vztahů, možná proto, že jako jediná firma z těch, kdo tuto informaci spojily se závazky, vykazuje výnosy převážně jednorázově, a proto nemá speciální kapitolu pro smluvní aktiva a závazky. Ostatní firmy jako Ferrovial, Skanska a Vinci je vykázaly právě v kapitole zaměřené na zůstatky ze smluv se zákazníky. Ostatní firmy tyto údaje zařadily do informací o výnosech.

Nesplněné povinnosti a předpoklad, kdy dojde k jejich splnění, bylo vykázáno ve dvou způsobech – buď v rámci poznámek (viz obrázek č. 5), nebo jako tabulka trvání smluv (viz obrázek č. 6). U tabulky splatností může být ovšem problém, že málokdy byly uvedené smlouvy, které byly splatné za více než 5 let a některé dlouhodobé zakázky tak nemusely být uvedeny. Pokud je údaj v poznámkách, nejčastěji je řečeno předpokládané procento ze závazků nebo nesplněných povinností, které bude splněno v následujícím období.

Obr. 5 Ukázka nesplněných povinností (poznámka)

Included within Group revenue is £76.8m (2018: £31.6m) of revenue from construction contracts on which revenue is recognised over time by reference to the stage of completion of the contracts. Of this amount, £3.3m (2018: £0.2m) was included in the contract liability balance at the beginning of the year. Further revenue of £272.5m (2018: £337.3m) is expected to be recognised in future years in respect of these contracts, of which 98.3% (2018: 75.0%) is expected to be recognised within five years.

Zdroj: Barratt Developments výroční zpráva 2019

Obr. 6 Ukázka nesplněných povinností (tabulka)

Future revenue for remaining performance obligations breaks down between the following years.

Expected revenue recognition for remaining performance obligations						
	2019	2020	2021	2022	≥2023	Total
Construction	104,655	48,500	30,753	4,750	3,384	192,042
Residential Development	7,884	4,633	608	122		13,247
Commercial Property Development	2,900	628	2,180			5,708
Infrastructure Development	35	35				70
Total	115,474	53,796	33,541	4,872	3,384	211,067

Zdroj: Skanska výroční zpráva 2018

Ve skupině se našlo 5 firem, které informaci neuvedly. IFRS 15 dovoluje tyto informace v jistých případech neuvést (povinnosti kratší než 1 rok, vykazování výnosů podle výše fakturování), ovšem musí být řečeno, že je aplikováno toto zjednodušení. Je pravda, že většina firem, která nemá uvedené nesplněné povinnosti, jsou ty subjekty, které vykazují převážně *at point in time*, a proto můžeme předpokládat, že nesplněných závazků dodat mají malé množství. Ale protože jsem nedohledala informace o užití zjednodušení, označila jsem informaci za neuvedenou.

Znehodnocení (*impairment*) je taky jeden z požadovaných údajů, ale jejich vykazování se neliší od znehodnocení dlouhodobého majetku a dalšího majetku, který podléhá *impairment*. Pokud firma měnila cenu majetku, je tato informace vykázána vždy v kapitole, které se znehodnocení týká. Pro smlouvy se zákazníky tedy nejčastěji vykázané společně s pohledávkami.

3.2 Kvalitativní údaje

Kvalitativní údaje, na rozdíl od kvantitativních, nemůžeme hledat ve finančních výkazech. Mohou být uvedeny buď v poznámkách, stejně jako některé z výše uvedených hodnot, nebo na začátku přílohy v účetních metodách.

3.2.1 Povinnost dodat

Prvním okruhem jsou povinnosti plynoucí ze smluv. Firmy mají zveřejnit poměrně široký okruh dat spojených se závazkem dodat – platební podmínky, povahu poskytovaného zboží a služeb, poskytované záruky, a další. Informace mohou být odlišné pro každý typ zboží, ve stavebním průmyslu se i jednotlivé zakázky mohou výrazně lišit, proto může být obtížné najít správnou míru poskytovaných dat.

Jako první se standard zmiňuje o splnění povinnosti – firma má uvést, kdy dochází k převedení kontroly na zákazníka. Tato informace není tak jasně patrná jako předchozí údaje, které jsme hledali. Ve většině případů jde jen o pár slov, a proto je jednoduché informaci přehlédnout. Většina firem se o plnění povinností zmiňuje v účetních metodách na začátku přílohy, některé firmy to zahrnují do popisu výnosů. Několik firem informaci uvedlo v obou těchto kapitolách. Pouze u skupiny Vinci se mi nepodařilo informaci dohledat.

Na našem vzorku je vidět, že okamžik splnění povinnosti se v jednom odvětví příliš neliší. 10 ze 14 společností splní povinnost při převodu vlastnického práva na zákazníka. Další uváděné možnosti, např. pro další činnosti, které firmy poskytují, byly v okamžiku dodání, odeslání, poskytnutí služby a další. Jedna třetina firem zároveň uvedla obvyklé trvání smluv, často odlišené podle typů činnosti (viz Obr. 7).

Platební podmínky byly překvapivě problémovou kategorií. Pouze u 5 společností jsem našla konkrétnější informace. Ty byly nejčastěji uvedené v účetních metodách, firma Bovis Homes informaci o splatnosti uvedla v kapitole Pohledávky z obchodních vztahů a firma Balfour Beatty ji uvedla jak v účetních metodách, tak v kapitole zaměřené na smlouvy se zákazníky. I u těchto firem byly informace podané velice stručně, byla zmíněna pouze lhůta pro zaplacení faktur, nebo kdy probíhala fakturace (např. podle domluvených podmínek ve smlouvě).

Měl by být uveden i vztah mezi načasováním plnění povinností a plateb a tím, jak ovlivňují majetek a závazky firmy. Podle předchozí položky bychom mohli očekávat, že ani tato položka nebude příliš často uváděna. A i když se to ve výkazech potvrdilo, závislost na výše popsanych údajích je minimální. U 8 firem byly uvedeny pouze platební podmínky, nebo naopak pouze vztah mezi platbami a plněním povinnosti. Jen firma Balfour Beatty a Redrow zveřejnily všechny zmíněné informace.

Nejčastěji byl vztah popsán v účetních metodách, ale údaje jsem našla i v kapitole Výnosy nebo Obchodní pohledávky. Některé firmy pouze uváděly základní popis smluvních aktiv a závazků společně s faktem, že intervaly plateb a fakturace nekorespondují, proto může vzniknout aktivum nebo závazek. Několik málo společností uvedlo konkrétnější situace, jako např. délku držení přijatých záloh, nebo naopak že k vystavení faktur dochází při splnění povinnosti a nevzniká tak žádný smluvní závazek.

Povahu zboží a služeb jsme mohli nejčastěji najít v příloze v kapitole Účetní metody, ale objevovala se i v kapitole o smlouvách se zákazníky nebo v kapitole Výnosy. Několik společností mělo pouze popis segmentů a další údaje o zboží nebo službách už neposkytlo. Výrazně se lišila i míra podrobností u povahy poskytovaného zboží či služeb. Jen několik málo firem poskytlo konkrétnější charakteristiku jejich činnosti. Míra informací se pohybovala od pouze názvů činností (např. výstavba budov pro bydlení) po celou podkapitolu. Jeden z nejpodrobnějších popisů měla firma Balfour Beatty, která měla zvlášť specifikovaný každý segment a řadu činností, který pod daný segment patří. Do popisu zahrnuje obvyklou délku zakázek, zda zákazníci jsou z veřejného nebo soukromého sektoru, a základní informace o ceně a povinnosti dodat. Úryvek vyjmutý ze závěrky firmy Balfour Beatty můžete vidět na obrázku č. 7.

4 Revenue

4.1 Nature and services of goods

4.1.1 Construction Services

The Group's Construction Services segment encompasses activities in relation to the physical construction of assets provided to public and private customers. Revenue generated in this segment is measured over time as control passes to the customer as the asset is constructed. Progress is measured by reference to the cost incurred on the contract to date compared to the contract's end of job forecast (the input method). Payment terms are based on a schedule of value that is set out in the contract and fairly reflect the timing and performance of service delivery. Contracts with customers are typically accounted for as one performance obligation (PO).

Types of assets	Typical contract length	Nature, timing of satisfaction of performance obligations and significant payment terms
Buildings	12 to 36 months	The Group constructs buildings which include commercial, healthcare, education, retail and residential assets. As part of its construction services, the Group provides a range of services including design and/or build, mechanical and electrical engineering, shell and core and/or fit-out and interior refurbishment. The Group's customers in this area are a mix of private and public entities. The contract length depends on the complexity and scale of the building and contracts entered into for these services are typically fixed price. In most instances, the contract with the customer is assessed to only contain one PO as the services provided by the Group, including those where the Group is also providing design services, are highly interrelated. However for certain types of contracts, services relating to fit-out and interior refurbishment may sometimes be assessed as a separate PO.
Infrastructure	1 to 3 months for small scale infrastructure works 24 to 60 months for large scale complex construction	The Group provides construction services to three main types of infrastructure assets: highways, railways and other large scale infrastructure assets such as waste, water and energy plants. Highways represent the Group's activities in constructing motorways in the UK and the US. This includes activities such as design and construction of roads, widening of existing motorways or converting existing motorways. The main customers are government bodies. Railway construction services primarily in the UK and US include design and managing the construction of railway systems delivering major multi-disciplinary projects, track work, electrification and power supply. The Group serves both public and private railways including high-speed passenger railways, freight and mixed traffic routes, dense commuter networks, metros and light rail. Other infrastructure assets include construction, design and build services on large scale complex assets predominantly servicing the waste, water and energy sectors. Contracts entered into relating to these infrastructure assets can take the form of fixed price or target-cost contracts with shared pain/gain mechanisms. Contract lengths vary according to the size and complexity of the asset build and can range from a few months for small scale infrastructure works to 4–5 years for large scale complex construction works. In most cases, the contract itself represents a single PO where only the design and construction elements are contracted. In some instances, the contract with the customer will include maintenance of the constructed asset. The Group assesses the maintenance element as a separate PO and revenue from this PO is recognised in the Support Services segment. Refer to Note 4.1.2.

Zdroj: Balfour Beatty výroční zpráva 2018

3.2.2 Odhady

Jedno z nejpodstatnějších rozhodnutí se týká okamžiku uznání výnosů. Proto musí každá firma zveřejnit, kdy přesně dochází k přenesení kontroly, a tedy vzniká právo na uznání. V případě, kdy firma plní povinnosti během delšího časového období, musí být popsáno, jak je procento dokončení měřeno, včetně jmenování užitých metody. Všechny firmy alespoň částečně položku popsaly, ve většině případů v rámci účetních metod, ale data se mohly vyskytnout i v kapitole Výnosy.

Nebyl jasně patrný vzorec, užitých metody se lišily. Vyskytovaly se jak vstupní, tak výstupní metody a nejčastěji bylo procento dokončení měřeno dle záznamu provedené práce, který byl prováděn během stavby. Pokud byly výnosy vykazovány během

jediného okamžiku, shoduje se tento údaj s plněním povinnosti, což bylo nejčastěji v okamžik převedení vlastnického práva na zákazníka, jak jsem zmínila výše.

Odhady spojené s transakční cenou jsem u 5 společností nebyla schopná dohledat. Většinou ale byly údaje uvedené v účetních metodách, případně v kapitole Výnosy nebo Smlouvy se zákazníky. Firmy nejčastěji popisovaly, jaká část variabilní složky je uznána do výnosů. Pouze 2 firmy – Ferrovial a Skanska – měly smlouvy, které obsahovaly finanční složku ceny. I přes to, že standard ukládá za povinnost uvést, zda je aplikována finanční složka ceny, nebyla tato informace vždy uvedena. I v případě, kdy je období mezi platbou a uznáním výnosu kratší než 1 rok a firma využije zjednodušení, musí být tento fakt zveřejněn. Informace o finanční složce ceny jsem ale dohledala pouze u 5 firem.

Údaje o alokaci neuvedl téměř nikdo. Tato položka nemusí být relevantní pro některé firmy, protože mohou všechny své povinnosti označit jako jedinou povinnost dodat, ale tomu tak u většiny firem nebylo. I když uvedly, že většina jejich smluv obsahuje pouze jedinou povinnost, většinou se vyskytovaly určité případy, kdy bylo povinností ve smlouvě více. Alokaci transakční ceny zmínila pouze skupina Vinci, která uvedla, že provádějí alokaci, kde je třeba, a firma Ferrovial, která popsala, že alokaci provádí podle tržní hodnoty zboží.

Poslední položka, které jsme se věnovali, jsou záruky a další závazky spojené se smlouvami se zákazníky. Podobně jako alokace není tato informace aplikovatelná pro všechny firmy. U stavebního odvětví se nevyskytují typické záruky nebo možnosti vratek, jak tomu je u prodeje zboží, ale i v našem vzorku se vyskytovalo několik příkladů. Pokud prodejem vznikl závazek a firma musela vytvořit rezervu, jak tomu je nejčastěji u vratek a dalších reklamací, údaje o nich najdeme v kapitole Rezervy. Informace o tom, jak je odhadována výše rezerv, může být uvedena i v účetních metodách na začátku přílohy.

Stejně tomu tak je u druhů záruk. Pokud firma nabízí záruku ke svému zboží nebo službám, je nejčastěji v účetních metodách nebo v kapitole Rezervy popsáno, jak jsou záruky účtovány – zda jsou vyhodnoceny jako samostatná povinnost dodat a je na ně alokována část ceny, nebo jsou tvořeny rezervy.

Závěr

Vykazování výnosů bylo dříve harmonizováno standardy IAS 11 a IAS 18, které byly nahrazeny dokumentem z roku 2014 – IFRS 15. Firmy, které neaplikovaly standard předběžně, implementovaly změny poprvé za účetní období začínající nejdříve 1.1.2018. Musely upravit účetní metody, aby odpovídaly pětikrokovému modelu, který nový standard ustanovil. Po identifikaci smlouvy a povinností z ní plynoucích, musí určit transakční cenu. V případě, kdy jediná smlouva obsahuje více povinností, je transakční cena dále alokována na tyto povinnosti.

Uznán může být výnos v okamžiku, kdy je splněna povinnost plynoucí ze smlouvy. To nastává při převedení kontroly nad aktivem na zákazníka, přičemž kontrola může přecházet postupně, nebo v jediný okamžik. Pokud je kontrola přenesena jednorázově, je celá výše transakční ceny, která byla alokována na danou povinnost, uznána do výnosů. Pokud je kontrola přenesena během delšího časového období, je třeba uznávat výnosy na základě procenta dokončení. Procento dokončení může být určeno pomocí dvou základních metod – metody výstupů a metody vstupů.

Výše výnosů plynoucích ze smluv se zákazníky musí být v účetní závěrce odlišena od ostatních výnosů. Výnosy musí být dále rozděleny do kategorií dle vlastností zboží či služeb, ze kterých plynou. Vykazují se i zůstatky smluvních aktiv a závazků, které vznikají v případě, kdy platby od zákazníků neodpovídají plnění povinností. V závěrce by se měla objevit i charakteristika hlavních povinností, které společnost pravidelně plní – kdy dochází ke splnění, s jakými platebními podmínkami je spojena, hlavní náplň této povinnosti, nebo zda z ní plynou závazky spojené se zárukou nebo vratkami. Důležité je i popsat hlavní odhady a rozhodnutí, jako je např. metoda užitá pro výpočet procenta dokončení, určení variabilní nebo finanční složky transakční ceny nebo tvorba rezervy pro vrácené zboží.

Většina údajů se vyskytovala buď v kapitole Účetní metody nebo Výnosy. Odhady a rozhodnutí jsou nejčastěji spojeny s metodami užitými v účetnictví, proto je nejlepší je hledat na začátku přílohy, kde jsou pravidla účetní jednotky popsána.

Výnosy vykázané v běžném období a další podrobnosti jsou nejčastěji uvedeny společně v kapitole zaměřené na tržby. Smluvní zůstatky bývají nejčastěji zveřejněné v rámci obchodních pohledávek a závazků. Některé společnosti volí jiný přístup

a do přílohy zahrnou specializovanou kapitolu, kde jsou vykázány podstatné údaje o smlouvách se zákazníky.

Poté, co jsme se podívali na závěrky 15 stavebních firem, které vykazují dle IFRS, zjistili jsme, že tyto požadavky nejsou stoprocentně dodržovány. Nejdůležitější údaje jako je výše výnosů, jejich rozlišení a kdy jsou výnosy uznávány, jsou vždy alespoň do určité míry uvedeny. Další položky už mohou ve výkazech chybět, nejčastěji tomu tak bylo u platebních podmínek. Důvody těchto nedostatků mohou být kvůli přílišné variabilitě (sumarizace informací nebyla jednoznačná) nebo kvůli nedávné implementaci, což by znamenalo, že v následujících letech budou požadavky více dodržovány.

Seznam použité literatury a pramenů

- [1] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.
- [2] DELOITTE. *Revenue recognition* [online]. [vid. 2020-03-14]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/projects/completed/revenue/revenue-recognition>
- [3] DELOITTE. *IFRS 15 — Revenue from Contracts with Customers* [online]. [vid. 2020-03-24]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>
- [4] DELOITTE. *IAS 11 — Construction Contracts* [online]. [vid. 2020-04-02]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias11>
- [5] NAVARROAMPER&CO. *IFRS 15 — Revenue from Contracts with Customers: Part 2 - Differences vs. IAS 11 — Construction Contracts* [online]. 21. červen 2014. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ph/Documents/audit/ph-audit-aan-issue-3-s2014-noexp.pdf>
- [6] MCGEACHIN, Anne a Ann TARCA. Guide to new Standards IFRS 9, IFRS 15, IFRS 16 and research opportunities. In: *EAA Annual Congress* [online]. Paphos. 29. květen 2019. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/-/media/feature/news/2019/june/basics-of-new-ifrs-standards-and-research-eaa-paphos.pdf>
- [7] DELOITTE. *Revenue from Contracts with Customers* [online]. březen 2018. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/publications/global/guides/a-guide-to-ifrs-15/file>
- [8] NAVARROAMPER&CO. *IFRS 15 — Revenue from Contracts with Customers: Part 2B - Differences vs. IAS 18 — Revenue* [online]. 17. červenec 2014. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ph/Documents/audit/ph-audit-aan-issue-4-s2014-noexp.pdf>
- [9] DELOITTE. *IAS 18 — Revenue* [online]. [vid. 2020-04-02]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias18>
- [10] IFRS FOUNDATION. *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* [online]. květen 2014. Dostupné z: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PdfAlone?id=24394&sidebarOption=UnaccompaniedIfrs>
- [11] IFRS.ORG. *IFRS - IFRS 17 effective date* [online]. [vid. 2020-05-27]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/news-and-events/2020/03/ifrs-17-effective-date/>
- [12] DVOŘÁKOVÁ, Dana. IFRS 15 - Výnosy ze smluv se zákazníky. *DAUČ* [online]. 25. březen 2019 [vid. 2020-03-24]. Dostupné z: <http://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=259403>
- [13] ERNST&YOUNG. *Applying IFRS: A closer look at IFRS 15, the revenue recognition standard* [online]. září 2019 [vid. 2020-04-05]. Dostupné z: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-applying-revenue-september-2019-new/\\$File/ey-applying-revenue-september-2019.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-applying-revenue-september-2019-new/$File/ey-applying-revenue-september-2019.pdf)

Seznam obrázků a tabulek

Seznam obrázků

Obr. 1 Ukázka rozdělení výnosů	24
Obr. 2 Ukázka splněných výnosů vykázané jako smluvní závazek k začátku období	25
Obr. 3 Ukázka smluvních aktiv	26
Obr. 4 Ukázka smluvních závazků	26
Obr. 5 Ukázka nesplněných povinností (poznámka)	27
Obr. 6 Ukázka nesplněných povinností (tabulka)	28
Obr. 7 Ukázka povahy poskytovaného zboží či služeb	31

Seznam tabulek

Tab. 1 Vzorek zkoumaných firem	22
--------------------------------	----

Seznam příloh

Příloha A – Tabulka souhrnných výsledků analýzy

Příloha A – Tabulka souhrnných výsledků analýzy

Položka	Paragraf	Balfour Beatty	Barratt Developments	Bellway	Berkeley	Bovis Homes
Výnosy plynoucí ze smluv + rozdělení do kategorií	113 (a) + 114	R	R	C	0	R
Výnosy splněné ze smluvních závazků	116 (b)	C	R	T	0	R
Výnosy plynoucí z povinností splněných v minulých letech	116 (c)	-	A	-	-	-
Smluvní aktiva a závazky	116 (a)	C, T	T	T	T	R
Nesplněné povinnosti	120 (a)	R	R	T	-	0
Očekávané splnění	120 (b)	R	R	T	-	R
Zjednodušení	122	-	-	-	0	-
Kdy dochází ke splnění povinnosti	119 (a)	R	A, R	A	R	R
Platební podmínky	119 (b)	A, C	0	0	0	T
Vztah mezi plněním povinností a platbami	117	C, R	0	T	0	0
Povaha poskytovaného zboží či služeb	119 (c)	R	0	A	0	A
Metody užití pro postupné uznávání výnosů	124	A	R	-	-	R
Okamžik přenesení kontroly	125	A	A, R	A	R	A
Určení transakční ceny	126 (a)	A	R	0	0	R
Alokace	126 (c)	0	0	0	-	0
Vratky, záruky a další povinnosti	119 (d) + (e)	P	A	-	P	-
Měření vratek, záruk a dalších povinností	126 (d)	A	-	-	P	-
Celkový počet chybějících položek		1	4	3	7	3

Položka	Paragraf	CRH	Ferrovial	Hochtief	Kingspan	Persimmon
Výnosy plynoucí ze smluv + rozdělení do kategorií	113 (a) + 114	R	F	R	S	R
Výnosy splněné ze smluvních závazků	116 (b)	T	0	R	0	0
Výnosy plynoucí z povinností splněných v minulých letech	116 (c)	-	F	-	-	-
Smluvní aktiva a závazky	116 (a)	T	T	T	T	T
Nesplněné povinnosti	120 (a)	R	F	R	-	-
Očekávané splnění	120 (b)	R	F	R	T	-
Zjednodušení	122	R	-	-	0	0
Kdy dochází ke splnění povinnosti	119 (a)	A	A	R	A	A
Platební podmínky	119 (b)	A	0	0	-	0
Vztah mezi plněním povinností a platbami	117	0	A	0	A	0
Povaha poskytovaného zboží či služeb	119 (c)	A	A	0	S	0
Metody užití pro postupné uznávání výnosů	124	A	A	A	-	A
Okamžik přenesení kontroly	125	A	A	-	A	A
Určení transakční ceny	126 (a)	A	A	A	0	0
Alokace	126 (c)	0	A	-	0	0
Vratky, záruky a další povinnosti	119 (d) + (e)	A	A	A, P	P	-
Měření vratek, záruk a dalších povinností	126 (d)	A	P	A	A	-
Celkový počet chybějících položek		2	2	3	4	7

Položka	Paragraf	Redrow	Skanska	Taylor Wimpey	Vinci	Wienerberger
Výnosy plynoucí ze smluv + rozdělení do kategorií	113 (a) + 114	R	R	R	S	R
Výnosy splněné ze smluvních závazků	116 (b)	0	0	T	0	0
Výnosy plynoucí z povinností splněných v minulých letech	116 (c)	-	-	-	-	-
Smluvní aktiva a závazky	116 (a)	T	C	T	C	T
Nesplněné povinnosti	120 (a)	-	C	R	C	R
Očekávané splnění	120 (b)	T	C	R	T	R
Zjednodušení	122	0	-	-	-	R
Kdy dochází ke splnění povinnosti	119 (a)	A	A	R	0	A, F, R
Platební podmínky	119 (b)	A	0	0	0	0
Vztah mezi plněním povinností a platbami	117	A	A	F	0	A, R
Povaha poskytovaného zboží či služeb	119 (c)	0	A	F	C	S
Metody užité pro postupné uznávání výnosů	124	-	A	A	A	A, R
Okamžik přenesení kontroly	125	A	A	R	-	A, R
Určení transakční ceny	126 (a)	A	A	R	C	A
Alokace	126 (c)	0	-	0	C	0
Vratky, záruky a další povinnosti	119 (d) + (e)	-	A, P	-	P	A, P
Měření vratek, záruk a dalších povinností	126 (d)	-	-	-	A, P	A, F, R
Celkový počet chybějících položek		4	2	2	4	3

Legenda:

A – kapitola Účetní metody

C – kapitola Smluvní aktiva a závazky

F – kapitola zaměřená na IFRS 15

P – kapitola Rezervy

R – kapitola Výnosy

S – kapitola Segmenty

T – kapitola Pohledávky/Závazky z obchodních vztahů

„-“ – nelze aplikovat

0 – nenalezeno

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv vybraných firem