

**NAŘÍZENÍ KOMISE (EU) 2016/1905****ze dne 22. září 2016,****kterým se mění nařízení (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, pokud jde o mezinárodní standard účetního výkaznictví 15****(Text s významem pro EHP)**

EVROPSKÁ KOMISE,

s ohledem na Smlouvu o fungování Evropské unie,

s ohledem na nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů <sup>(1)</sup>, a zejména na čl. 3 odst. 1 uvedeného nařízení,

vzhledem k těmto důvodům:

- (1) Nařízením Komise (ES) č. 1126/2008 <sup>(2)</sup> byly přijaty některé mezinárodní standardy a interpretace, které existovaly ke dni 15. října 2008.
- (2) V květnu 2014 vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) Mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*. Cílem tohoto standardu je zlepšit účetní vykazování výnosů a zlepšit srovnatelnost údajů o výnosech v účetní závěrce v celosvětovém měřítku.
- (3) V září 2015 vydala IASB novelu IFRS 15, kterou se odkládá datum účinnosti ze dne 1. ledna 2017 na den 1. ledna 2018.
- (4) IFRS 15 obsahuje odkazy na IFRS 9, který v současné době nelze použít, neboť IFRS 9 Unie nepřijala. Veškeré odkazy na IFRS 9 uvedené v příloze tohoto nařízení je tudíž třeba považovat za odkazy na mezinárodní účetní standard (IAS) 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.
- (5) Přijetí standardu IFRS 15 v zájmu zajištění konzistentnosti mezinárodních účetních standardů v důsledku implikuje změny IFRS 1, 3 a 4, IAS 1, 2, 12, 16, 32, 34, 36, 37, 38, 39 a 40, interpretace Výboru pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) 12, interpretace Stálého výboru pro interpretace účetních standardů (SIC) 27 a SIC 32. Nadto v důsledku implikuje zrušení IAS 11 a 18, IFRIC 13, IFRIC 15 a IFRIC 18 a SIC 31.
- (6) Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví potvrzuje, že IFRS 15 splňuje kritéria pro přejímání stanovená v čl. 3 odst. 2 nařízení (ES) č. 1606/2002.
- (7) Nařízení (ES) č. 1126/2008 by proto mělo být odpovídajícím způsobem změněno.
- (8) Opatření stanovená tímto nařízením jsou v souladu se stanoviskem Regulativního výboru pro účetnictví,

<sup>(1)</sup> Úř. věst. L 243, 11.9.2002, s. 1.

<sup>(2)</sup> Nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 (Úř. věst. L 320, 29.11.2008, s. 1).

PŘIJALA TOTO NAŘÍZENÍ:

### Článek 1

1. Příloha nařízení (ES) č. 1126/2008 se mění takto:

- a) Vkládá se Mezinárodní standard účetního výkaznictví (IFRS) 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* uvedený v příloze tohoto nařízení.
- b) Standardy IFRS 1 *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, IFRS 3 *Podnikové kombinace*, IFRS 4 *Pojistné smlouvy*, Mezinárodní účetní standard (IAS) 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*, IAS 2 *Zásoby*, IAS 12 *Daně z příjmů*, IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, IAS 32 *Finanční nástroje: vykazování*, IAS 34 *Mezitimní účetní výkaznictví*, IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv*, IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*, IAS 38 *Nehmotná aktiva*, IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*, IAS 40 *Investiční nemovitý majetek*, interpretace Výboru pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví IFRIC 12 *Ujednání o poskytování licencovaných služeb*, interpretace Stálého výboru pro interpretace účetních standardů SIC 27 *Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu* a SIC 32 *Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky* se mění v souladu s IFRS 15 uvedeným v příloze tohoto nařízení.
- c) Standardy IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*, IAS 18 *Výnosy*, interpretace IFRIC 13 *Zákaznické věrnostní programy*, IFRIC 15 *Smlouvy o zhotovení nemovitostí*, IFRIC 18 *Převody aktiv od zákazníků* a interpretace SIC 31 *Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby* se nahrazují v souladu s IFRS 15 uvedeným v příloze tohoto nařízení.

2. Veškeré odkazy na IFRS 9 uvedené v příloze tohoto nařízení se považují za odkazy na IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

### Článek 2

Změny uvedené v čl. 1 odst. 1 začnou jednotlivé společnosti uplatňovat nejpozději prvním dnem prvního účetního období začínajícího dnem 1. ledna 2018 nebo začínajícího po tomto datu.

### Článek 3

Toto nařízení vstupuje v platnost dvacátým dnem po vyhlášení v *Úředním věstníku Evropské unie*.

Toto nařízení je závazné v celém rozsahu a přímo použitelné ve všech členských státech.

V Bruselu dne 22. září 2016.

Za Komisi  
předseda  
Jean-Claude JUNCKER

## PŘÍLOHA

**Mezinárodní standard účetního výkaznictví 15**

## Výnosy ze smluv se zákazníky

**Mezinárodní standard účetního výkaznictví 15****Výnosy ze smluv se zákazníky**

## CÍL

- Cílem tohoto standardu je stanovit principy, které musí účetní jednotka uplatňovat k vykazování užitečných informací týkajících se povahy, částky, času a nejistoty výnosů a peněžních toků, které vyplývají ze smlouvy se zákazníkem, pro uživatele účetní závěrky.**

**Splnění cíle**

- Hlavním principem tohoto standardu směřujícím ke splnění cíle uvedeného v odstavci 1 je, že účetní jednotka vykazuje výnosy tak, aby zachytila převod přislíbeného zboží nebo služeb na zákazníky v částce, která odráží protihodnotu, na niž má účetní jednotka dle vlastního očekávání nárok výměnou za toto zboží nebo služby.
- Při aplikaci tohoto standardu musí účetní jednotka zvážit podmínky smlouvy a všechny relevantní skutečnosti a okolnosti. Účetní jednotka je povinna aplikovat tento standard, včetně použití jakýchkoli praktických zjednodušení, konzistentním způsobem na smlouvy s podobnými charakteristikami a za podobných okolností.
- Tento standard specifikuje účtování o jednotlivých smlouvách se zákazníky. Účetní jednotka však může tento standard použít jako praktické zjednodušení na portfolio smluv (nebo na závazky k plnění) s podobnými charakteristikami, pokud rozumně očekává, že by se dopady na účetní závěrku v případě, že by byl tento standard použit na celé portfolio, podstatně nelišily od dopadů v případě, že by byl tento standard použit na jednotlivé smlouvy (nebo závazky k plnění) v rámci tohoto portfolia. Při účtování o portfoliu musí účetní jednotka použít odhady a předpoklady, které odrážejí velikost a složení tohoto portfolia.

## ROZSAH PŮSOBNOSTI

- Účetní jednotka použije tento standard na všechny smlouvy se zákazníky s výjimkou následujících:
  - leasingových smluv, které spadají do rozsahu působnosti IAS 17 *Leasingy*;
  - pojistných smluv u pojišťoven, které spadají do rozsahu působnosti IFRS 4 *Pojistné smlouvy*;
  - finančních nástrojů a jiných smluvních práv nebo závazků, které spadají do rozsahu působnosti IFRS 9 *Finanční nástroje*, IFRS 10 *Konsolidovaná účetní závěrka*, IFRS 11 *Společná ujednání*, IAS 27 *Individuální účetní závěrka* a IAS 28 *Investice do přidružených podniků a společných podniků*, a
  - nepeněžních směn mezi účetními jednotkami ve stejné oblasti podnikání s cílem usnadnit prodej zákazníkům nebo potenciálním zákazníkům. Tento standard by se například nevztahoval na smlouvy uzavřené mezi dvěma ropnými společnostmi, které se dohodly na směně ropy s cílem včasného uspokojení poptávky svých zákazníků na různých místech určení.
- Účetní jednotka použije tento standard na smlouvu (s výjimkou smluv uvedených v odstavci 5) pouze v případě, že protistranou této smlouvy je zákazník. Zákazník je osoba, která uzavřela s účetní jednotkou smlouvu za účelem získání zboží nebo služeb, které jsou výstupem běžné činnosti účetní jednotky, výměnou za protihodnotu. Protistrana smlouvy by nebyla zákazníkem například v případě, že by s účetní jednotkou uzavřela smlouvu o účasti na činnosti nebo procesu, při níž by smluvní strany sdílely rizika a požitky vyplývající z této činnosti nebo procesu (jako například vytvoření aktiva v rámci ujednání o spolupráci), a ne jen získala výsledek běžné činnosti této účetní jednotky.

7. Smlouva se zákazníkem může spadat částečně do rozsahu působnosti tohoto standardu a částečně do rozsahu působnosti jiných standardů uvedených v odstavci 5.
  - a) Pokud tyto jiné standardy specifikují, jak oddělit a/nebo prvotně ocenit jednu nebo více částí této smlouvy, účetní jednotka uplatní nejprve požadavky na oddělení a/nebo ocenění uvedené v těchto standardech. Účetní jednotka musí z *transakční ceny* vyloučit částku týkající se té části (nebo částí) smlouvy, které jsou prvotně oceněny v souladu s jinými standardy, a musí uplatnit odstavce 73–86 pro alokaci částky transakční ceny, která (případně) zbývá, na jednotlivé závazky k plnění spadající do rozsahu působnosti tohoto standardu a na jakékoli další části smlouvy uvedené v odst. 7 písm. b).
  - b) Pokud tyto jiné standardy nespecifikují, jak oddělit a/nebo prvotně ocenit jednu nebo více částí této smlouvy, pak účetní jednotka použije pro oddělení a/nebo prvotní ocenění části (nebo částí) této smlouvy tento standard.
8. Tento standard specifikuje vykazování přírůstkových nákladů na získání smlouvy se zákazníkem a nákladů vynaložených na plnění smlouvy se zákazníkem, pokud tyto náklady nespádají do rozsahu působnosti jiného standardu (viz odstavce 91–104). Účetní jednotka použije tyto odstavce pouze na vynaložené náklady vztahující se ke smlouvě se zákazníkem (nebo k části této smlouvy), která spadá do rozsahu působnosti tohoto standardu.

## ÚČTOVÁNÍ

### Identifikace smlouvy

9. **Účetní jednotka zaúčtuje smlouvu se zákazníkem, která spadá do rozsahu působnosti tohoto standardu, pouze v případě, jsou-li splněna všechna následující kritéria:**
  - a) **smluvní strany smlouvu schválily (písemně, ústně nebo v souladu s jinou běžnou obchodní praxí) a jsou zavázány k plnění svých příslušných závazků;**
  - b) **účetní jednotka je schopna identifikovat práva jednotlivých stran týkající se zboží nebo služeb, které mají být převedeny;**
  - c) **účetní jednotka je schopna identifikovat platební podmínky u zboží nebo služeb, které mají být převedeny;**
  - d) **smlouva má obchodní podstatu (tj. očekává se, že na základě této smlouvy se změní riziko, čas nebo částka budoucích peněžních toků účetní jednotky) a**
  - e) **je pravděpodobné, že účetní jednotka bude inkasovat protihodnotu, na kterou jí vznikne nárok výměnou za zboží nebo služby, které budou převedeny na zákazníka. Při hodnocení pravděpodobnosti toho, zda je částka protihodnoty inkasovatelná, musí účetní jednotka zvažovat pouze schopnost a úmysl zákazníka tuto částku protihodnoty zaplatit, jakmile nastane její splatnost. Částka protihodnoty, na kterou bude mít účetní jednotka nárok, může být nižší než cena uvedená ve smlouvě, pokud je protihodnota proměnlivá, protože účetní jednotka může zákazníkovi nabídnout cenovou úlevu (viz odstavec 52).**
10. Smlouva je dohodou mezi dvěma nebo více smluvními stranami, v jejímž důsledku vznikají vymahatelná práva a závazky. Vymahatelnost práv a závazků ve smlouvě je otázkou práva. Smlouvy mohou být písemné, ústní nebo mohou vyplývat z běžné obchodní praxe účetní jednotky. Postupy a procesy uzavírání smluv se zákazníky se liší podle jednotlivých jurisdikcí, odvětví a účetních jednotek. Kromě toho se mohou lišit i v rámci jedné účetní jednotky (mohou například záviset na typu zákazníka nebo na povaze přislíbeného zboží nebo služeb). Účetní jednotka musí tyto postupy a procesy zvážit při určování, zda a kdy na základě dohody se zákazníkem vznikají vymahatelná práva a závazky.
11. Některé smlouvy se zákazníky nemusí mít pevně stanovenou dobu trvání a kterákoli ze smluvních stran je může kdykoli ukončit nebo modifikovat. Jiné smlouvy se mohou automaticky obnovovat v pravidelných intervalech, které jsou specifikovány ve smlouvě. Účetní jednotka použije tento standard na dobu trvání smlouvy (tj. smluvní období), ve kterém mají smluvní strany stávající vymahatelná práva a závazky.

12. Pro účely tohoto standardu smlouva neexistuje, pokud mají všechny smluvní strany jednostranné vymahatelné právo ukončit smlouvu bez počátečního plnění bez náhrady pro druhou stranu (nebo strany). O smlouvu bez počátečního plnění se jedná, pokud jsou splněna obě následující kritéria:
- účetní jednotka dosud nepřevedla žádné přislíbené zboží ani služby na zákazníka a
  - účetní jednotka dosud neobdržela žádnou protihodnotu výměnou za přislíbené zboží nebo služby, ani jí na ni dosud nevznikl nárok.
13. Pokud smlouva se zákazníkem splňuje kritéria uvedená v odstavci 9 při uzavření smlouvy, účetní jednotka tato kritéria nepřehodnocuje, pokud nebyly zjištěny náznaky významných změn skutečností a okolností. Například pokud by se schopnost zákazníka uhradit protihodnotu významně zhoršila, účetní jednotka by přehodnotila, zda je pravděpodobné, aby inkasovala protihodnotu, na kterou bude mít nárok výměnou za zbývající zboží nebo služby, které budou převedeny na zákazníka.
14. Jestliže smlouva se zákazníkem nespĺňuje kritéria uvedená v odstavci 9, musí účetní jednotka smlouvu dále posuzovat s cílem určit, zda budou kritéria uvedená v odstavci 9 splněna následně.
15. Jestliže smlouva se zákazníkem nespĺňuje kritéria uvedená v odstavci 9 a účetní jednotka obdrží od zákazníka protihodnotu, vykáže účetní jednotka tuto obdrženou protihodnotu jako výnos pouze tehdy, nastane-li některá z následujících událostí:
- účetní jednotka nemá žádné zbývající závazky spočívající v převedení zboží nebo služeb na zákazníka, a obdržela celou nebo v podstatě celou protihodnotu přislíbenou zákazníkem, která je nevratná, nebo
  - smlouva byla ukončena a protihodnota obdržená od zákazníka je nevratná.
16. Účetní jednotka vykazuje protihodnotu obdrženou od zákazníka jako závazek, dokud nenastane jedna z událostí uvedených v odstavci 15 nebo dokud nebudou následně splněna kritéria uvedená v odstavci 9 (viz odstavec 14). V závislosti na skutečnostech a okolnostech týkajících se smlouvy představuje vykázaný závazek účetní jednotky, že buď v budoucnosti převede zboží nebo služby, nebo vrátí přijatou protihodnotu. V obou těchto případech musí být tento závazek oceněn částkou protihodnoty obdržené od zákazníka.

### **Kombinace smluv**

17. Účetní jednotka musí kombinovat dvě nebo více smluv uzavřených současně nebo téměř současně se stejným zákazníkem (nebo spřízněnými stranami tohoto zákazníka) a účtovat tyto smlouvy jako jedinou smlouvu, je-li splněno jedno nebo více následujících kritérií:
- smlouvy jsou sjednány jako balíček s jediným obchodním cílem;
  - částka protihodnoty, která má být vyplacena v rámci jedné smlouvy, je závislá na ceně nebo plnění druhé smlouvy, nebo
  - zboží nebo služby přislíbené v těchto smlouvách (případně některé zboží nebo služby přislíbené v jednotlivých těchto smlouvách) představují jediný závazek k plnění v souladu s odstavci 22–30.

### **Modifikace smluv**

18. Modifikací smlouvy se rozumí změna rozsahu působnosti nebo ceny (případně obojího) smlouvy, která je schválena smluvními stranami. V některých odvětvích a jurisdikcích může být modifikace smlouvy popsána jako příkaz k provedení změn, variace nebo úprava. K modifikaci smlouvy dochází, když smluvní strany schválí modifikaci, která vytváří nová nebo mění stávající vymahatelná práva a závazky smluvních stran. Modifikace smlouvy může být schválena písemně, ústní dohodou nebo může vyplývat z běžné obchodní praxe. Pokud smluvní strany neschválily modifikaci smlouvy, musí účetní jednotka nadále aplikovat tento standard na stávající smlouvu, dokud nebude modifikace smlouvy schválena.

19. Modifikace smlouvy může existovat i v případě, že jsou smluvní strany ve sporu ohledně rozsahu působnosti nebo ceny (případně obojího) této modifikace, případně pokud smluvní strany schválily změnu rozsahu působnosti smlouvy, avšak dosud neurčily odpovídající změnu ceny. Při určování toho, zda jsou práva a závazky, které byly vytvořeny nebo změněny na základě této modifikace, vymahatelné, musí účetní jednotka zvážit všechny relevantní skutečnosti a okolnosti včetně smluvních podmínek a jiných důkazů. Pokud smluvní strany schválily změnu rozsahu působnosti smlouvy, avšak dosud neurčily odpovídající změnu ceny, musí účetní jednotka odhadnout změnu transakční ceny vyplývající z modifikace v souladu s odstavci 50–54 o odhadu variabilní protihodnoty a s odstavci 56–58 o omezení odhadů variabilní protihodnoty.
20. Účetní jednotka musí zaúčtovat modifikaci smlouvy jako samostatnou smlouvu, pokud jsou splněny obě následující podmínky:
- zvýší se rozsah působnosti smlouvy vzhledem k přidání příslibeného zboží nebo služeb, které jsou odlišitelné (v souladu s odstavci 26–30), a
  - zvýší se cena smlouvy o částku protihodnoty, která odráží *samostatné prodejní ceny* účetní jednotky týkající se dalšího příslibeného zboží nebo služeb a veškeré příslušné úpravy této ceny, jejichž cílem je odrážet okolnosti konkrétní smlouvy. Účetní jednotka může například upravit samostatnou prodejní cenu dalšího zboží nebo služby o slevu, kterou zákazník obdrží, protože není nutné, aby vynaložila náklady související s prodejem, které by vynaložila při prodeji podobného zboží nebo služeb novému zákazníkovi.
21. Pokud není modifikace smlouvy účtována jako samostatná smlouva v souladu s odstavcem 20, musí účetní jednotka zaúčtovat příslibené zboží nebo služby, které ke dni modifikace smlouvy dosud nebyly převedeny (tj. zbývající příslibené zboží nebo služby), jakýmkoli z následujících způsobů, který lze použít:
- Účetní jednotka musí zaúčtovat modifikaci smlouvy, jako by se jednalo o ukončení stávající smlouvy a uzavření smlouvy nové, pokud jsou zbývající zboží nebo služby odlišitelné od zboží nebo služeb převedených k datu modifikace smlouvy nebo před tímto datem. Částka protihodnoty, která má být alokována na zbývající závazky k plnění (nebo na zbývající odlišitelné zboží nebo služby v rámci téhož závazku k plnění identifikovaného v souladu s odst. 22 písm. b)) je součtem:
    - protihodnoty příslibené zákazníkem (včetně částek již přijatých od zákazníka), která byla zahrnuta do odhadu transakční ceny a která nebyla vykázána jako výnos, a
    - protihodnoty příslibené v rámci modifikace smlouvy.
  - Účetní jednotka musí zaúčtovat modifikaci smlouvy, jako by se jednalo o součást stávající smlouvy, pokud zbývající zboží nebo služby nejsou odlišitelné a tvoří tedy součást jediného závazku k plnění, který je k datu modifikace smlouvy částečně splněn. Dopad, který má modifikace smlouvy na transakční cenu a na ukazatel pokroku účetní jednotky směrem k úplnému splnění závazku k plnění, se vykazuje jako úprava výnosů (buď jako zvýšení nebo jako snížení výnosů) k datu modifikace smlouvy (tj. úprava výnosů se provádí na bázi kumulativního dorovnání).
  - Pokud zbývající zboží nebo služby představují kombinaci položek a) a b), pak musí účetní jednotka vykázat dopady modifikace na nesplněné (včetně částečně nesplněných) závazky k plnění v modifikované smlouvě způsobem, který je v souladu s cíli tohoto odstavce.

#### **Identifikace závazků k plnění**

22. Při uzavření smlouvy musí účetní jednotka posoudit zboží nebo služby příslibené ve smlouvě se zákazníkem a musí identifikovat jako závazek k plnění každý příslib převodu na zákazníka, který se týká buď:
- zboží nebo služby (nebo souboru zboží nebo služeb), které jsou odlišitelné; nebo**
  - série odlišitelného zboží nebo služeb, které jsou v podstatě stejné a které mají stejný způsob převodu na zákazníka (viz odstavec 23).**

23. Série odlišitelného zboží nebo služeb má stejný způsob převodu na zákazníka, pokud jsou splněna obě následující kritéria:
- každé odlišitelné zboží nebo služba v dané sérii, které účetní jednotka přislíbí převést na zákazníka, by splňovaly kritéria uvedená v odstavci 35 pro závazek k plnění plněný průběžně, a
  - v souladu s odstavci 39–40 by byla při převodu jakéhokoli odlišitelného zboží nebo služby z dané série na zákazníka použita stejná metoda měření pokroku účetní jednotky směrem k úplnému splnění závazku k plnění.

*Přísliby ve smlouvách se zákazníky*

24. Smlouva se zákazníkem zpravidla výslovně uvádí zboží nebo služby, jejichž převod na zákazníka účetní jednotka přislíbí. Závazky k plnění identifikované ve smlouvě se zákazníkem však nemusí být omezeny jen na zboží nebo služby výslovně uvedené v této smlouvě. Je tomu tak proto, že smlouva se zákazníkem může zahrnovat i přísliby, které vycházejí z běžné obchodní praxe účetní jednotky, jejich zveřejněných pravidel nebo konkrétních prohlášení, pokud v době uzavření smlouvy tyto přísliby vytvářejí u zákazníka reálné očekávání, že účetní jednotka zboží nebo službu na tohoto zákazníka převede.
25. Závazky k plnění nezahrnují činnosti, které účetní jednotka musí provést, aby smlouvu splnila, s výjimkou činností, jimiž se uskutečňuje převod zboží nebo služby na zákazníka. Může být například nezbytné, aby poskytovatel služeb provedl různé administrativní úkony za účelem přípravy smlouvy. Provedením těchto úkolů nedochází k převodu služby na zákazníka v průběhu plnění těchto úkolů. Tyto přípravné činnosti proto nepředstavují závazek k plnění.

*Odlišitelné zboží nebo služby*

26. V závislosti na smlouvě může přislíbené zboží nebo služby zahrnovat mimo jiné:
- prodej zboží vytvořeného účetní jednotkou (například zásoby výrobce);
  - další prodej zboží zakoupeného účetní jednotkou (například zásoby maloobchodního prodejce);
  - další prodej práv ke zboží nebo službám zakoupeným účetní jednotkou (například lístek prodaný účetní jednotkou jednající v roli odpovědného subjektu, jak je uvedeno v odstavcích B34–B38);
  - provedení smluvně dohodnutého úkolu (nebo úkolů) pro zákazníka;
  - poskytování služby spočívající v připravenosti poskytnout zboží nebo služby (například nespécifikované aktualizace softwaru, které se poskytují v okamžiku, kdy jsou k dispozici), nebo ve zpřístupnění zboží nebo služeb zákazníkovi k využití tehdy a takovým způsobem, jak zákazník rozhodne;
  - poskytování služby spočívající v zajištění převodu zboží nebo služeb na zákazníka pro jinou smluvní stranu (například jednání v roli zástupce jiné smluvní strany, jak je to popsáno v odstavcích B34–B38);
  - poskytování práv ke zboží nebo službám, které budou poskytnuty v budoucnosti a které zákazník může dále prodat nebo poskytnout svému zákazníkovi (například účetní jednotka, která prodává výrobek maloobchodnímu prodejci, přislíbí převod dalšího zboží nebo služby na osobu, která tento výrobek od maloobchodního prodejce koupí);
  - výstavba, výroba nebo vývoj aktiva v zastoupení zákazníka;
  - poskytování licencí (viz odstavce B52–B63) a
  - poskytování opcí na nákup dalšího zboží nebo služeb (pokud tyto opce poskytují zákazníkovi hmotné právo, jak je popsáno v odstavcích B39–B43).
27. Zboží nebo služba, které byly přislíbeny zákazníkovi, jsou odlišitelné, pokud jsou splněna obě následující kritéria:
- zákazník může mít z daného zboží nebo služby prospěch buď samostatně, nebo společně s dalšími zdroji, které jsou zákazníkovi snadno dostupné (tj. zboží nebo služba jsou schopny být odlišitelné), a

- b) příslib účetní jednotky převést zboží nebo službu na zákazníka je samostatně identifikovatelný oproti jiným příslibům ve smlouvě (tj. zboží nebo služba je odlišitelná v kontextu dané smlouvy).
28. Zákazník může mít z daného zboží nebo služby prospěch v souladu s odst. 27 písm. a), pokud by toto zboží nebo služba mohlo být použito, spotřebováno nebo prodáno za částku vyšší než hodnotu šrotu nebo jinak drženo způsobem, který vytváří ekonomický prospěch. U některého zboží nebo služeb může být zákazník schopen mít prospěch z tohoto zboží nebo služby jako takového. U jiného zboží nebo služeb může být zákazník schopen mít prospěch z tohoto zboží nebo služby pouze ve spojení s jinými snadno dostupnými zdroji. Snadno dostupným zdrojem je zboží nebo služba, které je prodáváno samostatně (danou účetní jednotkou nebo jinou účetní jednotkou) nebo zdroj, který zákazník již obdržel od účetní jednotky (včetně zboží nebo služeb, které by účetní jednotka již převedla na zákazníka v souladu se smlouvou) nebo na základě jiných transakcí nebo událostí. Důkazem toho, že zákazník může mít prospěch ze zboží nebo služeb, a to buď samostatně, nebo ve spojení s jinými snadno dostupnými zdroji, mohou být různé faktory. O tom, že zákazník může mít prospěch ze zboží nebo služby samostatně nebo společně s jinými snadno dostupnými zdroji, by svědčila například skutečnost, že účetní jednotka toto zboží nebo službu pravidelně prodává samostatně.
29. Faktory, které nasvědčují tomu, že příslib účetní jednotky převést zboží nebo službu na zákazníka je samostatně identifikovatelný (v souladu s odst. 27 písm. b)) zahrnují mimo jiné následující:
- a) účetní jednotka neposkytuje významnou službu spočívající v integraci zboží nebo služeb s jiným zbožím nebo službami příslibenými ve smlouvě do souboru zboží nebo služeb, které představují kombinovaný výstup, na nějž zákazník uzavřel smlouvu. Jinými slovy účetní jednotka nepoužívá dané zboží nebo službu jako vstup pro výrobu nebo dodávku kombinovaného výstupu specifikovaného zákazníkem.
- b) zboží nebo služba podstatným způsobem nemodifikuje ani nepřizpůsobuje jiné zboží nebo službu příslibené ve smlouvě.
- c) dané zboží nebo služba nejsou vysoce závislé na jiném zboží nebo službách příslibených ve smlouvě, ani s nimi nejsou do značné míry vzájemně spojeny. O tom, že zboží nebo služba nejsou vysoce závislé na ostatním příslibeném zboží nebo službách, ani s nimi nejsou do značné míry vzájemně spojeny, by mohla svědčit například skutečnost, že by se zákazník mohl rozhodnout, že dané zboží nebo službu nekoupí, aniž by to výrazně ovlivnilo ostatní příslibené zboží nebo služby uvedené ve smlouvě.
30. Pokud příslibené zboží nebo služba nejsou odlišitelné, musí účetní jednotka toto zboží nebo službu zkombinovat s jiným příslibeným zbožím nebo službami, dokud neidentifikuje soubor zboží nebo služeb, které jsou odlišitelné. V některých případech by to vedlo k tomu, že by účetní jednotka účtovala o veškerém zboží nebo službách příslibených ve smlouvě jako o jediném závazku k plnění.

### Splnění závazků k plnění

31. **Účetní jednotka je povinna vykázat (vykazovat) výnosy, jakmile splní (tak jak plní) závazek k plnění tím, že převede (převádí) příslibené zboží nebo službu (tj. aktivum) na zákazníka. Aktivum je převedeno (převáděno), jakmile zákazník získá (tak jak zákazník získává) nad aktivem kontrolu.**
32. U každého závazku k plnění identifikovaného v souladu s odstavci 22–30 musí účetní jednotka při uzavření smlouvy určit, zda tento závazek bude plnit průběžně (v souladu s odstavci 35–37) nebo zda jej splní jednorázově (v souladu s odstavcem 38). Pokud účetní jednotka nenaplní podmínky závazku k plnění průběžně, je závazek splněn jednorázově.
33. Zboží a služby jsou aktiva, i kdyby tomu tak bylo pouze přechodně, když jsou přijaty a užívány (jako je tomu v případě řady služeb). Kontrola nad aktivem označuje schopnost řídit využívání daného aktiva a získat z něj v podstatě veškerý zbývající prospěch. Kontrola zahrnuje schopnost zabránit tomu, aby jiné účetní jednotky řídily využívání daného aktiva a získávaly z něho prospěch. Požitek z aktiva představují potenciální peněžní toky (přítoky peněžních prostředků nebo úspory v oblasti odtoků peněžních prostředků), které lze získat přímo nebo nepřímo řadou způsobů, například:
- a) využitím aktiva k výrobě zboží nebo poskytování služeb (včetně veřejných služeb);
- b) využitím aktiva ke zvýšení hodnoty jiných aktiv;

- c) využitím aktiva k vypořádání závazků nebo ke snížení nákladů;
  - d) prodejem nebo směnou aktiva;
  - e) zastavením aktiva za účelem zajištění úvěru a
  - f) držením aktiva.
34. Při posuzování, zda zákazník získal kontrolu nad aktivem, musí účetní jednotka zvážit veškeré případné dohody o zpětném odkupu aktiva (viz odstavce B64–B76).

*Závazky k plnění plněné průběžně*

35. Účetní jednotka převádí kontrolu nad zbožím nebo službou průběžně, čímž plní závazek k plnění a vykazuje výnosy průběžně, pokud je splněno jedno z následujících kritérií:
- a) zákazník přijímá a spotřebovává požitky plynoucí z plnění poskytovaného účetní jednotkou současně s tím, jak účetní jednotka plnění poskytuje (viz odstavce B3–B4);
  - b) plněním poskytovaným účetní jednotkou vzniká nebo se zhodnocuje aktivum (například nedokončená výroba), přičemž zákazník toto aktivum kontroluje již v době jeho vytváření nebo zhodnocování (viz odstavce B5); nebo
  - c) plněním poskytovaným účetní jednotkou nevzniká aktivum, pro něž by účetní jednotka měla alternativní využití (viz bod 36), a účetní jednotka má právně vymahatelný nárok na úhradu za dosud poskytnuté plnění (viz odstavce 37).
36. Účetní jednotka nemá pro aktivum vzniklé na základě plnění poskytovaného účetní jednotkou alternativní využití, pokud je účetní jednotka buď smluvně omezena v bezprostředním řízení tohoto aktiva pro další využití při jeho vzniku či zhodnocování, nebo prakticky omezena v bezprostředním řízení tohoto aktiva v jeho dokončeném stavu pro jiné využití. Posouzení, zda má účetní jednotka pro dané aktivum alternativní využití, se provede při uzavření smlouvy. Po uzavření smlouvy nesmí účetní jednotka toto posouzení alternativního využití aktiva aktualizovat, pokud smluvní strany neschválí modifikaci smlouvy, která podstatně změní závazek k plnění. Odstavce B6–B8 poskytují návod pro posouzení, zda má účetní jednotka pro dané aktivum alternativní využití.
37. Účetní jednotka musí při posuzování, zda má právně vymahatelný nárok na úhradu za dosud poskytnuté plnění v souladu s odst. 35 písm. c), zvážit podmínky smlouvy a rovněž veškeré právní předpisy, které se na tuto smlouvu vztahují. Nárok na úhradu za dosud poskytnuté plnění se nemusí týkat pevné částky. Účetní jednotka však musí mít vždy po celou dobu trvání smlouvy nárok na částku, která jí kompenzuje minimálně dosud poskytnuté plnění, pokud je smlouva ukončena zákazníkem nebo jinou stranou z jiných důvodů, než že účetní jednotka neposkytla příslibené plnění. Odstavce B9–B13 poskytují návod na posouzení existence a vymahatelnosti nároku na úhradu a na to, zda by nárok účetní jednotky na úhradu opravňoval účetní jednotku k tomu, aby jí byla poskytnuta úhrada za dosud poskytnuté plnění.

*Závazky k plnění splněné jednorázově*

38. Pokud není závazek k plnění plněn průběžně v souladu s odstavci 35–37, splní účetní jednotka závazek k plnění jednorázově. Aby účetní jednotka stanovila okamžik, v němž zákazník získal kontrolu nad příslibeným aktivem a účetní jednotka splní závazek k plnění, musí zvážit požadavky na kontrolu uvedené v odstavcích 31–34. Účetní jednotka musí navíc zvážit ukazatele převodu kontroly, mezi něž lze zahrnout mimo jiné následující:
- a) Účetní jednotka má momentální nárok na úhradu daného aktiva – pokud je zákazník aktuálně povinen provést úhradu za dané aktivum, může to nasvědčovat tomu, že tento zákazník získal schopnost řídit využívání aktiva, které je předmětem této výměny, a získat z něho v podstatě veškerý zbývající prospěch.
  - b) Zákazník má k danému aktivu právní titul – právní titul může naznačovat, která smluvní strana má schopnost řídit využívání aktiva, získat v podstatě veškerý zbývající prospěch z tohoto aktiva nebo omezit přístup jiných účetních jednotek k tomuto prospěchu. Proto může převod právního titulu k danému aktivu nasvědčovat tomu, že tento zákazník získal kontrolu nad daným aktivem. Pokud si účetní jednotka podrží právní titul pouze jako ochranu proti tomu, že zákazník nezaplatí, nebránila by tato práva účetní jednotky zákazníkovi v tom, aby získal kontrolu nad aktivem.

- c) Účetní jednotka převedla fyzické vlastnictví daného aktiva – fyzické vlastnictví daného aktiva zákazníkem může nasvědčovat tomu, že zákazník má schopnost řídit využívání tohoto aktiva, získat v podstatě veškerý zbývající prospěch z tohoto aktiva nebo omezit přístup jiných účetních jednotek k tomuto prospěchu. Fyzické vlastnictví však nemusí odpovídat kontrole nad aktivem. Například u některých dohod o zpětném odkupu a u některých konsignačních ujednání může být zákazník nebo příjemce fyzickým vlastníkem aktiva, které kontroluje účetní jednotka. Naopak u některých ujednání o fakturaci před dodáním (tzv. bill-and-hold) může být účetní jednotka fyzickým vlastníkem aktiva, které kontroluje zákazník. Odstavce B64–B76, B77–B78 a B79–B82 poskytují návod na vykazování dohod o zpětném odkupu, konsignačních ujednání a ujednání typu bill-and-hold.
- d) Podstatná rizika a užítky spojené s vlastnictvím aktiva nese zákazník – převod podstatných rizik a užitků spojených s vlastnictvím aktiva na zákazníka může nasvědčovat tomu, že zákazník získal schopnost řídit využívání tohoto aktiva a získat v podstatě veškerý zbývající prospěch z tohoto aktiva. Při vyhodnocování rizik a užitků spojených s vlastnictvím přislíbeného aktiva však musí účetní jednotka vyloučit veškerá rizika, na jejichž základě vzniká samostatný závazek k plnění navíc k závazku k plnění spojenému s převodem aktiva. Účetní jednotka například již převedla kontrolu nad aktivem na zákazníka, avšak dosud nesplnila další závazek k plnění spočívající v poskytování údržbářských služeb v souvislosti s převáděným aktivem.
- e) Zákazník aktivum přijal – přijetí aktiva zákazníkem může nasvědčovat tomu, že zákazník získal schopnost řídit využívání tohoto aktiva a získat v podstatě veškerý zbývající prospěch z tohoto aktiva. Aby mohla účetní jednotka zhodnotit dopad ustanovení o smluvním přijetí zákazníkem týkající se doby, kdy dojde k převodu kontroly nad aktivem, musí zvážit návod uvedený v odstavcích B83–B86.

#### *Měření pokroku směrem k úplnému splnění závazku k plnění*

39. Pro každý závazek k plnění plněný průběžně v souladu s odstavci 35–37 musí účetní jednotka vykazovat výnosy průběžně na základě měření pokroku směrem k úplnému splnění tohoto závazku k plnění. Cílem při měření pokroku je zachytit plnění účetní jednotky při převodu kontroly nad zbožím nebo službami přislíbenými zákazníkovi (tj. splnění závazku účetní jednotky k plnění).
40. Účetní jednotka musí při měření pokroku pro každý závazek k plnění plněný průběžně uplatnit jednotnou metodu a musí tuto metodu důsledně uplatňovat u podobných závazků k plnění a za podobných okolností. Na konci každého vykazovaného období musí účetní jednotka znovu změřit svůj pokrok směrem k úplnému splnění závazku plněného průběžně.

#### *Metody měření pokroku*

41. Vhodné metody měření pokroku zahrnují metody výstupů a metody vstupů. Odstavce B14–B19 poskytují návod pro používání metod výstupů a metod vstupů při měření pokroku účetní jednotky směrem k úplnému splnění závazku k plnění. Při určování vhodné metody měření pokroku musí účetní jednotka zvážit povahu zboží nebo služby, které účetní jednotka přislíbila převést na zákazníka.
42. Při používání metody měření pokroku musí účetní jednotka z ukazatele pokroku vyloučit veškeré zboží nebo služby, jejichž kontrolu účetní jednotka nepřevádí na zákazníka. Účetní jednotka musí naproti tomu do ukazatele pokroku zahrnout veškeré zboží nebo služby, jejichž kontrolu při splňování závazku k plnění převádí na zákazníka.
43. Vzhledem k tomu, že se okolnosti v průběhu času mění, musí účetní jednotka svůj ukazatel pokroku aktualizovat tak, aby odrážel veškeré změny ve výsledku závazku k plnění. Takové změny ukazatele pokroku účetní jednotky se účtují jako změna v účetním odhadu podle IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*.

*Přiměřené ukazatele pokroku*

44. Účetní jednotka vykazuje výnosy ze závazku k plnění plněného průběžně pouze tehdy, je-li schopna přiměřeně změřit svůj pokrok směrem k úplnému splnění závazku k plnění. Účetní jednotka by nebyla schopna přiměřeně změřit svůj pokrok směrem k úplnému splnění závazku k plnění, pokud by neměla k dispozici spolehlivé informace, které by byly nezbytné při uplatnění vhodné metody měření pokroku.
45. Za určitých okolností (například v raných fázích trvání smlouvy) nemusí být účetní jednotka schopna přiměřeně změřit výsledek závazku k plnění, avšak očekává, že zpětně získá náklady vynaložené na to, aby splnila závazek k plnění. Za těchto okolností vykazuje účetní jednotka výnosy pouze v rozsahu dosud vynaložených nákladů, a to až do doby, kdy může přiměřeně změřit výsledek závazku k plnění.

## OCEŇOVÁNÍ

46. **Jakmile je splněn (tak jak je plněn) závazek k plnění, vykáže (vykazuje) účetní jednotka jako výnosy částku transakční ceny (která nezahrnuje odhady variabilní protihodnoty, které jsou omezeny v souladu s odstavci 56–58) alokovanou na daný závazek k plnění.**

*Určení transakční ceny*

47. **Při určování transakční ceny musí účetní jednotka zvážit podmínky smlouvy a svou běžnou obchodní praxí. Transakční cena je částka protihodnoty, na kterou má účetní jednotka dle svého názoru nárok výměnou za převod přislíbeného zboží nebo služeb na zákazníka, s výjimkou částek inkasovaných v zastoupení třetích stran (například některé daně z prodeje). Protihodnota přislíbená ve smlouvě se zákazníkem může zahrnovat pevné částky, proměnlivé částky nebo obojí.**
48. Odhad transakční ceny ovlivňuje povaha, čas a částka protihodnoty přislíbené zákazníkem. Při určování transakční ceny musí účetní jednotka zvážit dopady všech následujících faktorů:
- variabilní protihodnota (viz odstavce 50–55 a 59);
  - omezující odhady variabilní protihodnoty (viz odstavce 56–58);
  - existence významného prvku financování ve smlouvě (viz odstavce 60–65);
  - nepeněžní protihodnota (viz odstavce 66–69) a
  - protihodnota splatná zákazníkovi (viz odstavce 70–72).
49. Za účelem určení transakční ceny musí účetní jednotka předpokládat, že zboží nebo služby budou převedeny na zákazníka tak, jak to bylo přislíbeno v souladu se stávající smlouvou, a že tato smlouva nebude zrušena, obnovena ani modifikována.

*Variabilní protihodnota*

50. Pokud protihodnota přislíbená ve smlouvě zahrnuje variabilní částku, musí účetní jednotka odhadnout částku úhrady, na kterou bude mít nárok výměnou za převod přislíbeného zboží nebo služeb na zákazníka.
51. Částka protihodnoty se může lišit vzhledem ke slevám, srážkám, vratkám, úvěrům, cenovým úlevám, pobídkám, premiím za plnění, pokutám nebo jiným podobným položkám. Přislíbená protihodnota se může lišit i v případě, že je nárok účetní jednotky na protihodnotu závislý na tom, zda dojde nebo nedojde k určité budoucí události. Částka protihodnoty by byla variabilní například v případě, že by byl produkt prodán buď s právem na vrácení, nebo by byla přislíbená pevná částka jako prémie za plnění při dosažení určeného milníku.
52. Variabilita týkající se protihodnoty přislíbené zákazníkem může být výslovně uvedena ve smlouvě. Kromě podmínek smlouvy je přislíbená protihodnota variabilní v případě, že nastane kterákoli z následujících okolností:
- zákazník má reálné očekávání vyplývající z běžné obchodní praxe účetní jednotky, jejích zveřejněných pravidel nebo konkrétních prohlášení, že účetní jednotka bude akceptovat částku úhrady, která je nižší než cena uvedená ve smlouvě. To znamená, že se očekává, že účetní jednotka nabídne cenovou úlevu. V závislosti na jurisdikci, odvětví nebo zákazníkovi může být tato nabídka označována jako srážka, sleva, vratka nebo kredit.
  - jiné skutečnosti a okolnosti naznačují, že úmyslem účetní jednotky při uzavírání smlouvy se zákazníkem je nabídnout zákazníkovi cenovou úlevu.

53. Účetní jednotka musí odhadnout částku variabilní protihodnoty pomocí některé z následujících metod podle toho, která metoda umožní dle názoru účetní jednotky lépe předvídat částku protihodnoty, na kterou bude mít nárok:
- Očekávaná hodnota – očekávanou hodnotou se rozumí součet pravděpodobnostně vážených částek v intervalu možných částek protihodnoty. Očekávaná hodnota může být vhodným odhadem částky variabilní protihodnoty, pokud má účetní jednotka velké množství smluv s podobnými charakteristikami.
  - Nejpravděpodobnější částka – nejpravděpodobnější částka je jediná nejpravděpodobnější částka v intervalu možných částek protihodnoty (tj. jediný nejpravděpodobnější výsledek smlouvy). Nejpravděpodobnější částka může být vhodným odhadem částky protihodnoty, pokud má smlouva pouze dva možné výsledky (účetní jednotka například buď získá, nebo nezíská prémii za plnění).
54. Účetní jednotka musí při odhadu dopadu nejistoty na částku variabilní protihodnoty, na kterou bude mít účetní jednotka nárok, používat důsledně stejnou metodu po celou dobu platnosti smlouvy. Účetní jednotka musí navíc zvážit veškeré informace (historické, aktuální a předpokládané), které jsou účetní jednotce obvykle dostupné, a musí určit přiměřený počet možných částek protihodnoty. Informace, které účetní jednotka používá pro odhad částky variabilní protihodnoty, by zpravidla měly být podobné jako informace, které používá vedení účetní jednotky během poptávkového a nabídkového procesu a při stanovení cen příslibeného zboží nebo služeb.

#### **Závazky vztahující se k refundaci**

55. Účetní jednotka vykáže závazek vztahující se k refundaci, pokud obdrží od zákazníka protihodnotu a předpokládá, že bude zákazníkovi refundovat celou tuto protihodnotu nebo její část. Závazek vztahující se k refundaci za navrácené zboží nebo službu se oceňuje částkou již přijaté nebo nárokové protihodnoty, na kterou účetní jednotka nemá dle vlastního názoru nárok (tj. částky, které nebyly zahrnuty do transakční ceny). Závazek vztahující se k refundaci (a odpovídající změna transakční ceny, a tudíž i *smluvního závazku*) musí být na konci každého vykazovaného období aktualizován o důsledky změn okolností. Při zaúčtování závazku vztahujícího se k refundaci u prodeje s právem navrácení musí účetní jednotka uplatnit návod uvedený v odstavcích B20–B27.

#### **Omezující odhady variabilní protihodnoty**

56. Účetní jednotka zahrne do transakční ceny celou částku variabilní protihodnoty odhadnuté v souladu s odstavcem 53 nebo její část, a to pouze je-li vysoce pravděpodobné, že při následném vyřešení nejistoty související s variabilní protihodnotou nedojde k zásadnímu stornu částky vykázaných kumulativních výnosů.
57. Při posuzování toho, zda je vysoce pravděpodobné, že při následném vyřešení nejistoty související s variabilní protihodnotou nedojde k zásadnímu stornu částky vykázaných kumulativních výnosů, musí účetní jednotka zvážit jak pravděpodobnost, tak výši tohoto storna výnosů. Mezi faktory, které by mohly tuto pravděpodobnost nebo výši storna výnosů zvýšit, patří mimo jiné:
- částka protihodnoty je vysoce citlivá vůči faktorům, které jsou mimo vliv účetní jednotky. Tyto faktory mohou zahrnovat volatilitu trhu, úsudek nebo jednání třetích stran, povětrnostní podmínky a vysoké riziko zastarávání příslibeného zboží nebo služby;
  - předpokládá se, že nejistota týkající se částky protihodnoty zůstane po dlouhou dobu nevyřešena;
  - zkušenosti účetní jednotky (nebo jiné důkazy) s podobnými typy smluv jsou omezené nebo mají omezenou prediktivní hodnotu;
  - účetní jednotka běžně buď poskytuje širokou škálu cenových úlev, nebo mění platební podmínky u podobných smluv za podobných okolností;
  - u dané smlouvy existuje velké množství a široká škála možných částek protihodnoty.
58. Účetní jednotka musí uplatnit odstavec B63 při účtování protihodnoty ve formě licenčních poplatků založených na prodeji nebo využívání, která je příslibena výměnou za licenci na duševní vlastnictví.

**Přehodnocení variabilní protihodnoty**

59. Na konci každého vykazovaného období musí účetní jednotka aktualizovat odhadovanou transakční cenu (včetně aktualizace svého posouzení, zda je odhad variabilní protihodnoty omezen) za účelem věrného zobrazení okolností, které nastaly na konci tohoto vykazovaného období, a změn okolností v průběhu tohoto vykazovaného období. Účetní jednotka musí zaúčtovat změny transakční ceny v souladu s odstavci 87–90.

*Existence významného prvku financování ve smlouvě*

60. Při určování transakční ceny musí účetní jednotka upravit přislíbenou částku protihodnoty o dopady časové hodnoty peněz, pokud z částí úhrad odsouhlasených smluvními stranami (buď explicitně, nebo implicitně) plyne zákazníkovi nebo účetní jednotce významný prospěch spočívající ve financování převodu zboží nebo služeb na zákazníka. Za těchto okolností smlouva obsahuje významný prvek financování. Významný prvek financování může existovat bez ohledu na to, zda je příslib financování explicitně uveden ve smlouvě, nebo zda vyplývá z platebních podmínek, na nichž se smluvní strany dohodly.
61. Cílem účetní jednotky při úpravách přislíbené částky protihodnoty o významný prvek financování je vykázat výnosy v částce odrážející cenu, kterou by zákazník za přislíbené zboží nebo služby zaplatil, kdyby úhrada probíhala hotově, jakmile by byly převedeny (tak jak by byly převáděny) na zákazníka (tj. prodejní cena při hotové úhradě). Účetní jednotka musí při posuzování, zda smlouva obsahuje prvek financování a zda je tento prvek financování pro smlouvu významný, zvážit všechny relevantní skutečnosti a okolnosti včetně obou následujících:
- a) případný rozdíl mezi částkou přislíbené protihodnoty a prodejní cenou přislíbeného zboží nebo služeb při hotové úhradě a
  - b) kombinovaný dopad obou následujících faktorů:
    - i) očekávané délky období mezi okamžikem, kdy účetní jednotka převede přislíbené zboží nebo služby na zákazníka, a okamžikem, kdy zákazník toto zboží nebo služby uhradí, a
    - ii) převládající úrokové míry na relevantním trhu.
62. Bez ohledu na posouzení v odstavci 61 by smlouva se zákazníkem neobsahovala významný prvek financování, pokud by existoval kterýkoli z následujících faktorů:
- a) zákazník zaplatil za zboží nebo služby předem a čas převodu tohoto zboží nebo služeb závisí na rozhodnutí zákazníka;
  - b) podstatná částka protihodnoty přislíbené zákazníkem je variabilní a částka nebo čas této protihodnoty se mění na základě toho, zda dojde nebo nedojde k budoucí události, která v podstatě není pod kontrolou zákazníka nebo účetní jednotky (pokud je například protihodnota licenčním poplatkem založeným na prodeji).
  - c) rozdíl mezi přislíbenou protihodnotou a prodejní cenou zboží nebo služeb hotově hrazených (jak je uvedeno v odstavci 61) vzniká z jiných důvodů, než je poskytování finančních prostředků buď zákazníkovi, nebo účetní jednotce, a rozdíl mezi těmito částkami je úměrný důvodu tohoto rozdílu. Například platební podmínky by mohly účetní jednotce nebo zákazníkovi zajistit ochranu v případě, že by druhá smluvní strana náležitým způsobem nespĺnila některé nebo všechny své závazky vyplývající z této smlouvy.
63. Účetní jednotka jako praktické zjednodušení nemusí upravit přislíbenou částku úhrady o dopady významného prvku financování, pokud při uzavření smlouvy očekává, že období mezi okamžikem, kdy účetní jednotka převede přislíbené zboží nebo službu na zákazníka, a okamžikem, kdy zákazník za toto zboží nebo službu zaplatí, bude trvat jeden rok či méně.
64. Aby při úpravě přislíbené částky protihodnoty o významný prvek financování splnila cíl uvedený v odstavci 61, musí účetní jednotka použít diskontní sazbu, která by se odrazila v samostatné finanční transakci mezi účetní jednotkou a jejím zákazníkem při uzavření smlouvy. Tato sazba by odrážela úvěrové charakteristiky strany, která dle smlouvy financování obdrží, a rovněž případný kolaterál nebo zajištění poskytnuté zákazníkem nebo účetní jednotkou včetně aktiv převedených v rámci smlouvy. Účetní jednotka může být schopna tuto sazbu určit na základě identifikace sazby, která diskontuje nominální částku přislíbené protihodnoty na cenu, kterou by zákazník zaplatil v hotovosti za zboží nebo služby, jakmile by byly převedeny (tak jak by byly převáděny) na zákazníka. Po uzavření smlouvy nesmí účetní jednotka diskontní sazbu aktualizovat o změny úrokových měr ani o jiné okolnosti (například o změnu při posuzování úvěrového rizika zákazníka).

65. Účetní jednotka musí ve výkazu o úplném výsledku vykazovat dopady financování (výnosy z úroků nebo úrokové náklady) odděleně od výnosů ze smluv se zákazníky. Výnosy z úroků nebo úrokové náklady se vykazují pouze v tom rozsahu, ve kterém se vyazuje *smluvní aktivum* (nebo pohledávka) nebo smluvní závazek při účtování smlouvy se zákazníkem.

#### *Nepeněžní protihodnota*

66. Pro určení transakční ceny u smluv, u nichž zákazník přislíbí protihodnotu v jiné než peněžní formě, musí účetní jednotka ocenit tuto nepeněžní protihodnotu (nebo příslib nepeněžní protihodnoty) reálnou hodnotou.
67. Pokud účetní jednotka nemůže přiměřeně odhadnout reálnou hodnotu nepeněžní protihodnoty, musí tuto protihodnotu ocenit nepřímou odkazem na samostatnou prodejní cenu zboží nebo služeb přislíbených zákazníkovi (nebo skupině zákazníků) výměnou za tuto protihodnotu.
68. Reálná hodnota nepeněžní protihodnoty se může lišit v závislosti na formě této protihodnoty (například změna ceny akcie, kterou má účetní jednotka nárok od zákazníka získat). Pokud se reálná hodnota nepeněžní protihodnoty přislíbené zákazníkovi liší z jiných důvodů, než je pouze forma této protihodnoty (reálná hodnota by se mohla lišit například vzhledem k výkonnosti účetní jednotky), je účetní jednotka povinna aplikovat požadavky uvedené v odstavcích 56–58.
69. Pokud zákazník přispěje zbožím nebo službou (například materiál, výrobní prostředky nebo pracovní síly), aby účetní jednotce usnadnil plnění smlouvy, musí účetní jednotka posoudit, zda získá kontrolu nad tímto zbožím nebo službou. V takovém případě musí účetní jednotka zaúčtovat toto vložené zboží nebo služby jako nepeněžní protihodnotu přijatou od zákazníka.

#### *Protihodnota hrazená zákazníkovi*

70. Protihodnota hrazená zákazníkovi zahrnuje hotovostní částky, které účetní jednotka uhradí nebo předpokládá, že uhradí, zákazníkovi (nebo jiným stranám, které od zákazníka koupí zboží nebo služby této účetní jednotky). Protihodnota hrazená zákazníkovi zahrnuje rovněž kredity nebo jiné položky (například kupon nebo poukázku), které lze zaúčtovat proti částkám dlužným účetní jednotce (nebo jiným stranám, které od zákazníka koupí zboží nebo služby této účetní jednotky). Účetní jednotka musí zaúčtovat protihodnotu hrazenou zákazníkovi jako snížení transakční ceny, a tedy i výnosů, pokud se tato úhrada zákazníkovi netýká výměny za odlišitelné zboží nebo službu (jak je uvedeno v odstavcích 26–30), které zákazník převádí na účetní jednotku. Pokud protihodnota hrazená zákazníkovi zahrnuje variabilní částku, musí účetní jednotka odhadnout transakční cenu (včetně posouzení, zda je odhad variabilní protihodnoty omezen) v souladu s odstavci 50–58.
71. Pokud protihodnota hrazená zákazníkovi představuje úhradu za odlišitelné zboží nebo službu od zákazníka, pak účetní jednotka zaúčtuje nákup tohoto zboží nebo služby stejným způsobem, jakým účtuje jiné nákupy od dodavatelů. Pokud částka protihodnoty hrazená zákazníkovi převyšuje reálnou hodnotu odlišitelného zboží nebo služby, které účetní jednotka obdrží od zákazníka, pak musí účetní jednotka tento přebytek zaúčtovat jako snížení transakční ceny. Pokud účetní jednotka nemůže přiměřeně odhadnout reálnou hodnotu zboží nebo služby přijaté od zákazníka, musí zaúčtovat celou protihodnotu hrazenou zákazníkovi jako snížení transakční ceny.
72. Pokud je tedy protihodnota hrazená zákazníkovi zaúčtována jako snížení transakční ceny, musí účetní jednotka vykazovat snížení výnosů, jakmile nastane (tak jak nastává) pozdější z následujících událostí:
- účetní jednotka vykáže výnosy z převodu daného zboží nebo služby na zákazníka, a
  - účetní jednotka uhradí nebo přislíbí uhradit protihodnotu (i v případě, že je tato úhrada podmíněna budoucí událostí). Tento příslib může být implicitní na základě běžné obchodní praxe účetní jednotky.

#### **Alokace transakční ceny na závazky k plnění**

73. **Cílem při alokaci transakční ceny je, aby účetní jednotka alokovala tuto cenu na jednotlivé závazky k plnění (nebo odlišitelné zboží nebo službu) v částce, která zachycuje částku protihodnoty, na kterou má účetní jednotka dle vlastního názoru nárok výměnou za převod přislíbeného zboží nebo služeb na zákazníka.**

74. Pro splnění tohoto alokačního cíle musí účetní jednotka alokovat transakční cenu na každý závazek k plnění identifikovaný ve smlouvě na základě příslušné samostatné prodejní ceny v souladu s odstavci 76–80, s výjimkou případů uvedených v odstavcích 81–83 (pro alokaci slev) a v odstavcích 84–86 (pro alokaci protihodnoty, která zahrnuje variabilní částky).
75. Odstavce 76–86 se nepoužijí, pokud je ve smlouvě stanoven pouze jeden závazek k plnění. Odstavce 84–86 však lze použít, pokud účetní jednotka přislíbí převést sérii odlišitelného zboží nebo služeb identifikovaných jako jediný závazek k plnění v souladu s odst. 22 písm. b) a přislíbená protihodnota zahrnuje variabilní částky.

#### *Alokace na základě samostatných prodejních cen*

76. Pro alokaci transakční ceny na jednotlivé závazky k plnění na základě příslušné samostatné prodejní ceny musí účetní jednotka určit tuto samostatnou prodejní cenu při uzavření smlouvy o odlišitelném zboží nebo službě, na nichž je založen každý závazek k plnění ve smlouvě, a alokovat transakční cenu v poměru k těmto samostatným prodejním cenám.
77. Samostatná prodejní cena je cena, za kterou by účetní jednotka prodala přislíbené zboží nebo službu zákazníkovi samostatně. Nejlepším důkazem samostatné prodejní ceny je objektivně zjistitelná cena zboží nebo služby, kdy účetní jednotka prodává dané zboží nebo službu samostatně za podobných okolností a podobným zákazníkům. Smluvně stanovená cena zboží nebo služby nebo jeho cena podle ceníku může být samostatnou prodejní cenou tohoto zboží nebo služby (avšak tento předpoklad nemusí nutně platit vždy).
78. Pokud není samostatná prodejní cena přímo objektivně zjistitelná, musí účetní jednotka tuto samostatnou prodejní cenu odhadnout v takové výši, která by byla výsledkem alokace transakční ceny splňující cíl alokace uvedený v odstavci 73. Při odhadu samostatné prodejní ceny musí účetní jednotka zvážit všechny informace (včetně tržních podmínek, faktorů specifických pro určitou účetní jednotku a informací o zákazníkovi nebo o typu zákazníka), které jsou účetní jednotce obvykle dostupné. Přitom musí účetní jednotka maximalizovat využití objektivně zjistitelných vstupů a důsledně uplatňovat metody odhadu za podobných okolností.
79. Vhodné metody odhadu samostatné prodejní ceny zboží nebo služeb zahrnují mimo jiné následující metody:
- a) Přístup upraveného tržního zhodnocení – účetní jednotka by mohla vyhodnotit trh, na kterém prodává zboží nebo služby, a odhadnout cenu, kterou by byl zákazník na tomto trhu ochoten za toto zboží nebo služby zaplatit. Tento přístup může zahrnovat rovněž odkaz na ceny podobného zboží nebo služeb konkurentů účetní jednotky a úpravu těchto cen podle potřeby tak, aby odrážela náklady a marže účetní jednotky.
  - b) Metoda oceňování pořizovacími náklady a přírůžkou – účetní jednotka může předpovědět své očekávané náklady na splnění závazku k plnění a přidat k nim přiměřenou marži pro dané zboží nebo službu.
  - c) Zbytkový přístup – účetní jednotka může odhadnout samostatnou prodejní cenu odkazem na celkovou transakční cenu sníženou o součet objektivně zjistitelných samostatných prodejních cen jiného zboží nebo služeb přislíbených ve smlouvě. Účetní jednotka však může použít zbytkový přístup k tomu, aby v souladu s odstavcem 78 odhadla samostatnou prodejní cenu zboží nebo služby, pouze tehdy, je-li splněno jedno z následujících kritérií:
    - i) účetní jednotka prodává totéž zboží nebo službu různým zákazníkům (současně nebo téměř současně) za široké spektrum částek (tj. prodejní cena je vysoce variabilní, protože reprezentativní samostatná prodejní cena není rozeznatelná od minulých transakcí nebo jiných objektivně zjistitelných důkazů); nebo
    - ii) účetní jednotka dosud nestanovila cenu za dané zboží nebo službu a toto zboží nebo služba nebyly dříve prodávány na samostatném základě (tj. prodejní cena je nejistá).

80. Pro odhad samostatných prodejních cen zboží nebo služeb příslibených ve smlouvě může být nezbytné použít kombinaci metod v případě, že toto zboží nebo služby mají ve dvou nebo více případech vysoce variabilní nebo nejisté samostatné prodejní ceny. Účetní jednotka může například použít zbytkový přístup pro odhad souhrnné samostatné prodejní ceny tohoto příslibeného zboží nebo služeb s vysoce variabilními nebo nejistými samostatnými prodejními cenami, a následně použít jinou metodu pro odhad samostatných prodejních cen jednotlivého zboží nebo služeb ve vztahu k této odhadované souhrnné samostatné prodejní ceně stanovené na základě zbytkového přístupu. Pokud účetní jednotka použije pro odhad samostatné prodejní ceny každého příslibeného zboží nebo služby ve smlouvě kombinaci metod, musí posoudit, zda by alokace transakční ceny na tyto odhadované samostatné prodejní ceny byla v souladu s cílem alokace uvedeným v odstavci 73 a s požadavky na odhad samostatných prodejních cen uvedenými v odstavci 78.

#### *Alokace slevy*

81. Zákazník obdrží slevu za nákup souboru zboží nebo služeb v případě, že součet samostatných prodejních cen tohoto příslibeného zboží nebo služeb ve smlouvě převyšuje protihodnotu příslibenou ve smlouvě. S výjimkou případů, kdy má účetní jednotka v souladu s odstavcem 82 k dispozici objektivně zjištělné důkazy o tom, že se celá sleva vztahuje pouze na jeden nebo více, ale nikoli na všechny závazky k plnění uvedené ve smlouvě, musí účetní jednotka slevu alokovat poměrně na všechny závazky k plnění uvedené ve smlouvě. Poměrná alokace slevy za těchto okolností se provede tak, že účetní jednotka alokuje transakční cenu na jednotlivé závazky k plnění na základě poměru samostatných prodejních cen podkladového odlišitelného zboží nebo služeb.
82. Účetní jednotka musí alokovat slevu v plném rozsahu na jeden nebo více, avšak nikoli na všechny, závazky k plnění uvedené ve smlouvě, pokud jsou splněna všechna následující kritéria:
- účetní jednotka pravidelně prodává každé odlišitelné zboží nebo službu (nebo každý soubor odlišitelného zboží nebo služeb) ve smlouvě na samostatném základě;
  - účetní jednotka rovněž pravidelně prodává na samostatném základě soubor (nebo soubory) některého tohoto odlišitelného zboží nebo služeb se slevou ze samostatných prodejních cen zboží nebo služeb u každého souboru a
  - sleva přiřaditelná každému souboru zboží nebo služeb popsaných v odst. 82 písm. b) je v podstatě stejná jako sleva ve smlouvě a z analýzy zboží nebo služeb v každém souboru vyplývá objektivně zjištělný důkaz závazku k plnění, k němuž celá sleva ve smlouvě náleží.
83. Pokud je sleva alokována v plném rozsahu na jeden nebo více závazků k plnění ve smlouvě v souladu s odstavcem 82, musí účetní jednotka alokovat slevu dříve, než použije zbytkový přístup pro odhad samostatné prodejní ceny zboží nebo služeb v souladu s odst. 79 písm. c).

#### *Alokace variabilní protihodnoty*

84. Variabilní protihodnota, která je příslibena ve smlouvě, může být přiřaditelná celé smlouvě nebo určité části této smlouvy, jako jsou například následující:
- jeden nebo více, ale ne všechny, závazky k plnění uvedené ve smlouvě (například prémie může být podmíněna tím, že účetní jednotka převede příslibené zboží nebo službu v určitém časovém období); nebo
  - jeden nebo více, ale ne všechny, odlišitelné zboží nebo služby příslibené v sérii odlišitelného zboží nebo služeb, která je součástí jediného závazku k plnění v souladu s odst. 22 písm. b), (například protihodnota příslibená za druhý rok dvouleté smlouvy na úklidové služby se zvýší na základě pohybů specifikovaného indexu inflace).
85. Účetní jednotka musí alokovat variabilní částku (a následné změny této částky) v plném rozsahu na závazek k plnění nebo na odlišitelné zboží nebo službu, které jsou součástí jednoho závazku k plnění, v souladu s odst. 22 písm. b), pokud jsou splněna obě následující kritéria:
- podmínky variabilní úhrady se vztahují konkrétně k úsilí účetní jednotky splnit závazek k plnění nebo převést odlišitelné zboží nebo službu (nebo se vztahují ke konkrétnímu výstupu vyplývajícím ze splnění závazku k plnění nebo z převodu odlišitelného zboží nebo služby) a

- b) alokace variabilní částky protihodnoty v plném rozsahu na závazek plnění nebo na odlišitelné zboží nebo služby je v souladu s cílem alokace uvedeným v odstavci 73 při zvážení všech závazků k plnění a platebních podmínek ve smlouvě.
86. Požadavky na alokaci uvedené v odstavcích 73–83 musí být uplatněny při alokaci zbývající částky transakční ceny, která nesplňuje kritéria uvedená v odstavci 85.

### **Změny transakční ceny**

87. Po uzavření smlouvy se může transakční cena z řady důvodů změnit, včetně vyřešení nejistých událostí nebo jiných změn okolností, které mění částku protihodnoty, na kterou má účetní jednotka dle vlastního názoru nárok výměnou za příslibené zboží nebo služby.
88. Účetní jednotka musí alokovat na závazky k plnění uvedené ve smlouvě veškeré následné změny transakční ceny na stejném základě jako při uzavření smlouvy. V důsledku toho nesmí účetní jednotka přerozdělit transakční cenu tak, aby odrážela změny samostatných prodejních cen po uzavření smlouvy. Částky alokované na splněný závazek k plnění musí být vykázány jako výnosy nebo jako snížení výnosů v období, v němž dochází ke změně transakční ceny.
89. Účetní jednotka musí alokovat změnu transakční ceny v plném rozsahu na jeden nebo více, ale nikoli na všechny, závazky k plnění nebo odlišitelné zboží nebo služby příslibené v sérii, která je součástí jediného závazku k plnění v souladu s odst. 22 písm. b), pouze pokud jsou splněna kritéria alokace variabilní protihodnoty uvedená v odstavci 85.
90. Účetní jednotka musí zaúčtovat změnu transakční ceny, která vznikne jako výsledek modifikace smlouvy v souladu s odstavci 18–21. V případě změny transakční ceny, která nastane po modifikaci smlouvy, však musí účetní jednotka pro alokaci změny transakční ceny uplatnit odstavce 87–89 kterýmkoli z následujících způsobů, který je použitelný:
- a) Účetní jednotka musí alokovat změnu transakční ceny na závazky k plnění identifikované ve smlouvě před touto modifikací, pokud je změna transakční ceny přiřaditelná částce variabilní protihodnoty příslibené před provedením této modifikace a v tom rozsahu, ve kterém je přiřaditelná, a tato modifikace je zaúčtována v souladu s odst. 21 písm. a).
- b) Ve všech ostatních případech, kdy modifikace nebyla zaúčtována jako samostatná smlouva v souladu s odstavcem 20, musí účetní jednotka alokovat změnu transakční ceny na závazky k plnění v modifikované smlouvě (tj. závazky k plnění, které bezprostředně po této modifikaci nebyly splněny nebo byly splněny jen částečně).

### **NÁKLADY SMLOUVY**

#### **Přírůstkové náklady na získání smlouvy**

91. Účetní jednotka vykazuje jako aktivum přírůstkové náklady na získání smlouvy se zákazníkem, pokud očekává, že tyto náklady zpětně získá.
92. Přírůstkové náklady na získání smlouvy jsou náklady, které účetní jednotce vzniknou v souvislosti se získáním smlouvy se zákazníkem a které by nevznikly, pokud by smlouva získána nebyla (například prodejní provize).
93. Náklady na získání smlouvy, které by byly vynaloženy bez ohledu na to, zda byla smlouva získána, musí být vykázány jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy, s výjimkou případů, kdy tyto náklady lze výslovně přeúčtovat zákazníkovi bez ohledu na to, zda byla smlouva získána.
94. Účetní jednotka může jako praktické zjednodušení vykazovat přírůstkové náklady vzniklé v souvislosti se získáním smlouvy jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy, pokud doba odepisování nehmotného aktiva, které by účetní jednotka jinak vykázala, činí jeden rok nebo méně.

**Náklady související s plněním smlouvy**

95. Pokud náklady vynaložené na plnění smlouvy se zákazníkem nespádají do rozsahu působnosti jiného standardu (například IAS 2 *Zásoby*, IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* nebo IAS 38 *Nehmotná aktiva*), vykáže účetní jednotka náklady vynaložené na plnění smlouvy jako aktivum jen tehdy, pokud tyto náklady splňují všechna následující kritéria:
- náklady přímo souvisejí se smlouvou nebo s očekávanou smlouvou, kterou účetní jednotka může konkrétně identifikovat (například náklady související se službami, které mají být poskytnuty na základě obnovení stávající smlouvy, nebo náklady na návrh aktiva, které má být převedeno podle konkrétní smlouvy, která dosud nebyla schválena);
  - náklady vytvářejí nebo zvyšují zdroje účetní jednotky, které budou použity k plnění (nebo pokračování v plnění) závazků k plnění v budoucnosti, a
  - předpokládá se, že náklady budou zpětně získány.
96. U nákladů vynaložených na plnění smlouvy se zákazníkem, které spadají do rozsahu působnosti jiného standardu, musí účetní jednotka účtovat o těchto nákladech v souladu s těmito jinými standardy.
97. Náklady, které se vztahují přímo ke smlouvě (nebo ke konkrétní očekávané smlouvě), zahrnují kterékoli z následujících položek:
- přímé osobní náklady (například platy a mzdy zaměstnanců, kteří poskytují příslibené služby přímo zákazníkovi);
  - přímý materiál (například zásoby použité při poskytování příslibené služby zákazníkovi);
  - alokace nákladů, které souvisejí přímo se smlouvou nebo se smluvními činnostmi (například náklady na řízení zakázky nebo na dohled nad ní, pojištění a odpisy nástrojů a zařízení užívaných při plnění smlouvy);
  - náklady, které jsou výslovně vyúčtovány zákazníkovi podle smlouvy, a
  - jiné náklady, které jsou vynaloženy pouze z toho důvodu, že účetní jednotka uzavřela danou smlouvu (například platby subdodavatelům).
98. Účetní jednotka musí vykázat následující náklady jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy:
- správní a režijní náklady (pokud nejsou tyto náklady výslovně vyúčtovány zákazníkovi podle smlouvy; v takovém případě musí účetní jednotka tyto náklady ocenit v souladu s odstavcem 97);
  - náklady na odpadový materiál, práci nebo jiné zdroje pro plnění smlouvy, které nebyly zohledněny v ceně smlouvy;
  - náklady vztahující se ke splněným závazkům k plnění (nebo k částečně splněným závazkům k plnění) uvedeným ve smlouvě (tj. náklady, které se vztahují k minulému plnění) a
  - náklady, u nichž účetní jednotka nemůže rozlišit, zda se vztahují k nesplněným závazkům k plnění nebo ke splněným závazkům k plnění (případně k částečně splněným závazkům k plnění).

**Odpisy nehmotných aktiv a znehodnocení**

99. Aktivum vykázané v souladu s odstavcem 91 nebo 95 musí být systematicky odepisováno tak, aby tyto odpisy byly v souladu s převodem zboží nebo služeb, ke kterým se dané aktivum vztahuje, na zákazníka. Aktivum se může vztahovat ke zboží nebo službám, které mají být převedeny podle konkrétní očekávané smlouvy (jak je uvedeno v odst. 95 písm. a)).
100. Účetní jednotka musí tyto odpisy aktualizovat tak, aby odrážely významné změny předpokládaného času, v němž účetní jednotka provede převod zboží nebo služeb, k nimž se dané aktivum vztahuje, na zákazníka. Takové změny se účtují jako změny v účetním odhadu v souladu s IAS 8.

101. Účetní jednotka vykazuje ztrátu ze znehodnocení do zisku nebo ztráty v rozsahu, v němž účetní hodnota aktiva vykázaného v souladu s odstavcem 91 nebo 95 převyšuje:
- a) zbývající částku protihodnoty, jejíž obdržení účetní jednotka očekává výměnou za zboží nebo služby, ke kterým se toto aktivum vztahuje, sníženou o
  - b) náklady, které se vztahují přímo k poskytování tohoto zboží nebo služeb a které nebyly vykázány jako náklady (viz odstavec 97).
102. Pro účely uplatnění odstavce 101 pro určení částky protihodnoty, jejíž obdržení účetní jednotka očekává, musí účetní jednotka použít zásady určování transakční ceny (s výjimkou požadavků v odstavcích 56–58 o omezení odhadů variabilní protihodnoty) a upravit tuto částku tak, aby odrážela dopady úvěrového rizika zákazníka.
103. Dříve, než účetní jednotka vykáže ztrátu ze znehodnocení aktiva vykázaného v souladu s odstavcem 91 nebo 95, musí vykázat případnou ztrátu ze znehodnocení aktiv vztahujících se ke smlouvě, která se vykazuje v souladu s jiným standardem (například IAS 2, IAS 16 a IAS 38). Po uplatnění testu znehodnocení podle odstavce 101 musí účetní jednotka zahrnout výslednou účetní hodnotu aktiva vykázaného v souladu s odstavcem 91 nebo 95 do účetní hodnoty penězotvorné jednotky, do které náleží, za účelem uplatnění IAS 36 *Znehodnocení aktiv* na tuto penězotvornou jednotku.
104. Účetní jednotka vykazuje v zisku nebo ztrátě vrácení některých nebo všech ztrát ze znehodnocení vykázaných dříve v souladu s odstavcem 101 v případě, že podmínky tohoto znehodnocení pominuly nebo se zlepšily. Zvýšená účetní hodnota aktiva nesmí převyšovat částku, která by byla stanovena (očištěnou o odpisy), pokud by dříve nebyla vykázána žádná ztráta ze znehodnocení.

#### VYKAZOVÁNÍ

- 105. Když kterákoli ze smluvních stran poskytne plnění, musí účetní jednotka vykázat danou smlouvu ve výkazu o finanční pozici jako smluvní aktivum nebo smluvní závazek v závislosti na vztahu mezi plněním účetní jednotky a úhradou zákazníka. Účetní jednotka musí vykazovat veškerá nepodmíněná práva na protihodnotu samostatně jako pohledávku.**
106. Pokud zákazník hradí protihodnotu nebo pokud má účetní jednotka právo na protihodnotu, která je nepodmíněná (tj. pohledávka), dříve, než účetní jednotka převede zboží nebo službu na zákazníka, účetní jednotka vykáže tuto smlouvu jako smluvní závazek v okamžiku, kdy je tato úhrada provedena, případně kdy je splatná (podle toho, co nastane dříve). Smluvním závazkem se rozumí závazek účetní jednotky převést zboží nebo služby, za něž účetní jednotka obdržela od zákazníka protihodnotu (případně nastala splatnost částky protihodnoty) na zákazníka.
107. Pokud účetní jednotka poskytne plnění převodem zboží nebo služby na zákazníka dříve, než zákazník uhradí protihodnotu, nebo dříve, než nastane splatnost této úhrady, účetní jednotka tuto smlouvu vykáže jako smluvní aktivum s výjimkou veškerých částek, které jsou vykazovány jako pohledávka. Smluvním aktivem se rozumí právo účetní jednotky na protihodnotu výměnou za zboží nebo služby, které tato účetní jednotka převedla na zákazníka. Účetní jednotka musí posoudit znehodnocení smluvního aktiva v souladu s IFRS 9. Znehodnocení smluvního aktiva musí být oceněno, vykázáno a zveřejněno na stejném základě jako finanční aktivum, které spadá do rozsahu působnosti IFRS 9 (viz rovněž odst. 113 písm. b)).
108. Pohledávkou se rozumí právo účetní jednotky na protihodnotu, které je nepodmíněné. Právo na protihodnotu je nepodmíněné v případě, že je před splatností úhrady této protihodnoty vyžadováno pouze prosté plynutí času. Účetní jednotka by například vykazovala pohledávku v případě, že má momentální nárok na úhradu, i přesto, že tato částka může být v budoucnu předmětem vratky. Účetní jednotka musí vykázat pohledávku v souladu s IFRS 9. Při prvotním zaúčtování pohledávky vyplývající ze smlouvy se zákazníkem musí být veškeré rozdíly mezi oceněním pohledávky v souladu s IFRS 9 a odpovídající částkou vykázaných výnosů vykazovány jako náklad (například jako ztráta ze znehodnocení).
109. Tento standard používá termín „smluvní aktivum“ a „smluvní závazek“, avšak nezakazuje účetní jednotce, aby používala ve výkazu o finanční pozici alternativní popis těchto položek. Pokud účetní jednotka použije alternativní popis smluvního aktiva, musí uživatelé účetní závěrky poskytnout dostatek informací, aby byl schopen rozlišovat mezi pohledávkami a smluvními aktivy.

## ZVEŘEJNĚNÍ

110. Cílem požadavků na zveřejnění je, aby účetní jednotka zveřejnila dostatečné informace umožňující uživatelům účetní závěrky pochopit povahu, částky, čas a nejistotu výnosů a peněžních toků vznikajících na základě smluv se zákazníky. Pro dosažení tohoto cíle musí účetní jednotka zveřejnit kvalitativní a kvantitativní informace o všech následujících skutečnostech:
- své smlouvy uzavřené se zákazníky (viz odstavce 113–122);
  - podstatné úsudky a změny těchto úsudků, provedené při uplatňování tohoto standardu na tyto smlouvy (viz odstavce 123–126), a
  - veškerá aktiva vykázaná na základě nákladů na získání nebo splnění smlouvy se zákazníkem v souladu s odstavcem 91 nebo 95 (viz odstavce 127–128).
111. Účetní jednotka zváží, jak podrobné údaje je nutné zveřejnit, aby byl splněn cíl zveřejňování, a jaký důraz je nutno položit na každý z těchto různých požadavků. Účetní jednotka seskupí a rozdělí údaje tak, aby užitečné informace nebyly zastřeny buď v důsledku zahrnutí velkého množství nevýznamných podrobností, nebo seskupením položek s podstatně odlišnými rysy.
112. Účetní jednotka nemusí zveřejnit informace v souladu s tímto standardem, pokud již tyto informace poskytla v souladu s jiným standardem.

**Smlouvy se zákazníky**

113. Účetní jednotka musí zveřejnit všechny následující částky za vykazované období, pokud tyto částky nejsou vykazovány samostatně ve výkazu o úplném výsledku v souladu s jinými standardy:
- vykázané výnosy ze smluv se zákazníky, které účetní jednotka musí zveřejnit odděleně od svých ostatních zdrojů výnosů, a
  - veškeré ztráty ze znehodnocení vykázané (v souladu s IFRS 9) u veškerých pohledávek nebo smluvních aktiv vzniklých na základě smluv účetní jednotky se zákazníky, které účetní jednotka musí zveřejnit odděleně od ztrát ze znehodnocení z jiných smluv.

**Členění výnosů**

114. Účetní jednotka musí členit výnosy vykázané ze smluv se zákazníky do kategorií, které zachycují, jak jsou povaha, částky, čas a nejistota výnosů a peněžních toků ovlivněny ekonomickými faktory. Účetní jednotka musí při výběru kategorií, které použije pro rozčlenění výnosů, uplatnit návod uvedený v odstavcích B87–B89.
115. Účetní jednotka musí navíc zveřejnit dostatečné informace umožňující uživatelům účetní závěrky pochopit vztah mezi zveřejňováním rozčleněných výnosů (v souladu s odstavcem 114) a informacemi o výnosech, které jsou zveřejňovány pro každý povinně vykazovaný segment, pokud účetní jednotka používá IFRS 8 *Provozní segmenty*.

**Smluvní zůstatky**

116. Účetní jednotka musí zveřejnit všechny následující informace:
- počáteční a konečné zůstatky pohledávek, smluvních aktiv a smluvních závazků ze smluv se zákazníky, pokud nejsou jinak samostatně prezentovány nebo zveřejněny;
  - výnosy vykázané ve vykazovaném období, které byly zahrnuty do zůstatku smluvního závazku na počátku tohoto období, a
  - výnosy vykázané ve vykazovaném období plynoucí ze závazků k plnění splněných (nebo částečně splněných) v předchozích obdobích (například změny transakční ceny).
117. Účetní jednotka musí vysvětlit, jak se čas splnění jejích závazků k plnění (viz odst. 119 písm. a)) vztahuje k typickému času úhrady (viz odst. 119 písm. b)) a dopad těchto faktorů na zůstatky smluvních aktiv a smluvních závazků. Poskytnuté vysvětlení může využít kvalitativní informace.

118. Účetní jednotka musí poskytnout vysvětlení významných změn zůstatků smluvních aktiv a smluvních závazků během vykazovaného období. Toto vysvětlení musí zahrnovat kvalitativní a kvantitativní informace. Příklady změn zůstatků smluvních aktiv a smluvních závazků účetní jednotky zahrnují kterýkoli z následujících případů:
- změny v důsledku podnikových kombinací;
  - úpravy výnosů na bázi kumulativního dorovnání, které ovlivňují příslušné smluvní aktivum nebo smluvní závazek, včetně úprav vznikajících na základě změny ukazatele pokroku, změny odhadu transakční ceny (včetně veškerých změn při posuzování toho, zda je odhad variabilní protihodnoty omezen), nebo modifikace smlouvy;
  - znehodnocení smluvního aktiva;
  - změnu časového rámce, v němž se právo na protihodnotu stalo nepodmíněným (tj. k reklasifikaci smluvního aktiva na pohledávku), a
  - změna časového rámce pro splnění závazku k plnění (tj. pro vykazání výnosů vzniklých na základě smluvního závazku).

#### *Závazky k plnění*

119. Účetní jednotka musí zveřejnit informace o svých závazcích k plnění ve smlouvách se zákazníky včetně popisu všech následujících skutečností:
- kdy účetní jednotka obvykle splní své závazky k plnění (například při dodávce, při doručení, při poskytování služeb nebo při dokončení služby), včetně situace, kdy jsou závazky k plnění splněny v rámci ujednání typu bill-and-hold;
  - podstatných platebních podmínek (například obvyklé doby splatnosti úhrady, zda smlouva obsahuje významný prvek financování, zda je částka protihodnoty variabilní a zda je odhad variabilní protihodnoty obvykle omezen v souladu s odstavci 56–58);
  - povahy zboží nebo služeb, jejichž převod účetní jednotka přislíbila, se zdůrazněním veškerých závazků k plnění umožňujících zajištění převodu zboží nebo služby pro jinou smluvní stranu (tj. pokud účetní jednotka působí jako zástupce);
  - závazků týkajících se vratek, refundací a jiných podobných závazků a
  - typů záruk a souvisejících povinností.

#### *Transakční cena alokovaná na zbývající závazky k plnění*

120. Účetní jednotka zveřejní následující informace o svých zbývajících závazcích k plnění:
- souhrnnou částku transakční ceny alokovanou na závazky k plnění, které jsou nesplněny (případně částečně nesplněny) ke konci vykazovaného období, a
  - vysvětlení, kdy účetní jednotka očekává, že vykáže do výnosů částku zveřejněnou v souladu s odst. 120 písm. a), kterou musí zveřejnit kterýmkoli z následujících způsobů:
    - na kvantitativním základě s využitím časových pásem, která by byla nejvhodnější pro dobu trvání zbývajících závazků k plnění; nebo
    - s využitím kvalitativních informací.
121. Jako praktické zjednodušení nemusí účetní jednotka zveřejňovat informace uvedené v odstavci 120o závazku k plnění, pokud je splněna některá z následujících podmínek:
- závazek k plnění je součástí smlouvy, jejíž původně očekávaná doba trvání činila jeden rok nebo méně, nebo
  - účetní jednotka vykazuje výnosy ze splnění závazku k plnění v souladu s odstavcem B16.

122. Účetní jednotka musí kvalitativně vysvětlit, zda používá praktické zjednodušení v odstavci 121 a zda existuje jakákoli protihodnota ze smluv se zákazníky, která nebyla zahrnuta do transakční ceny, a tudíž ani do informací zveřejněných v souladu s odstavcem 120. Například odhad transakční ceny by nezahrnoval žádné odhadované částky variabilní protihodnoty, které jsou omezeny (viz odstavce 56–58).

#### **Podstatné úsudky použité při aplikaci tohoto standardu**

123. Účetní jednotka musí zveřejnit úsudky použité při aplikaci tohoto standardu a změny těchto úsudků, které podstatně ovlivňují určení částky a času výnosů ze smluv se zákazníky. Účetní jednotka musí vysvětlit zejména úsudky a změny úsudků použité při určování obou následujících faktorů:

- a) čas splnění závazků k plnění (viz odstavce 124–125) a
- b) transakční cena a částky alokované na závazky k plnění (viz odstavec 126).

#### *Určení času splnění závazků k plnění*

124. U závazků k plnění, které účetní jednotka plní průběžně, musí účetní jednotka zveřejnit oba následující faktory:
- a) metody užití při vykazování výnosů (například popis použitých metod výstupů nebo vstupů a způsob, jakým jsou tyto metody uplatňovány), a
  - b) vysvětlení, proč použité metody poskytují důvěryhodné zobrazení převodu zboží nebo služeb.
125. U závazků k plnění splněných jednorázově musí účetní jednotka zveřejnit podstatné úsudky provedené při vyhodnocování toho, kdy zákazník získá kontrolu nad přislíbeným zbožím nebo službou.

#### *Určení transakční ceny a částek alokovaných na závazky k plnění*

126. Účetní jednotka musí zveřejnit informace o metodách, vstupech a předpokladech použitých pro všechny následující činnosti:
- a) určení transakční ceny, které zahrnuje mimo jiné odhad variabilní protihodnoty, úpravu této protihodnoty o dopady časové hodnoty peněz a ocenění nepeněžní protihodnoty;
  - b) posouzení toho, zda je odhad variabilní protihodnoty omezen;
  - c) alokace transakční ceny, včetně odhadu samostatných prodejních cen přislíbeného zboží nebo služeb, a alokace slev a variabilní protihodnoty na konkrétní část smlouvy (pokud je to relevantní) a
  - d) oceňování závazků týkajících se vratek, refundací a jiných podobných závazků.

#### **Aktiva zaúčtovaná na základě nákladů na získání nebo splnění smlouvy se zákazníkem**

127. Účetní jednotka musí popsat oba následující faktory:
- a) úsudky provedené při určování částky nákladů vynaložených na získání nebo splnění smlouvy se zákazníkem (v souladu s odstavcem 91 nebo 95) a
  - b) metodu, kterou používá k určení odpisů pro každé vykazované období.

128. Účetní jednotka musí zveřejnit všechny následující informace:

- a) konečné zůstatky aktiv vykázaných na základě nákladů vynaložených na získání nebo splnění smlouvy se zákazníkem (v souladu s odstavcem 91 nebo 95) podle hlavních kategorií aktiv (například náklady na získání smluv se zákazníky, náklady vynaložené před uzavřením smlouvy a náklady na vypracování smlouvy) a
- b) částku odpisů a veškeré ztráty ze znehodnocení vykázané ve vykazovaném období.

#### **Praktická zjednodušení**

129. Pokud se účetní jednotka rozhodne využít praktická zjednodušení uvedená buď v odstavci 63 (týkající se existence významného prvku financování) nebo v odstavci 94 (týkající se přírůstkových nákladů na získání smlouvy), musí tuto skutečnost zveřejnit.

#### *Dodatek A*

#### **Definice pojmů**

*Tento dodatek je nedílnou součástí standardu.*

<b>smlouva</b>	Dohoda mezi dvěma nebo více smluvními stranami, v jejímž důsledku vznikají vymahatelná práva a závazky.
<b>smluvní aktivum</b>	Právo účetní jednotky na protihodnotu výměnou za zboží nebo služby, které účetní jednotka převedla na <b>zákazníka</b> v případě, že je toto právo podmíněno něčím jiným, než je plynutí času (například budoucím plněním účetní jednotky).
<b>smluvní závazek</b>	Závazek účetní jednotky převést zboží nebo služby na <b>zákazníka</b> , za který účetní jednotka obdržela od zákazníka protihodnotu (případně jí na tuto částku vznikl nárok).
<b>zákazník</b>	Strana, která uzavřela s účetní jednotkou smlouvu za účelem získání zboží nebo služeb, které jsou výstupem běžné činnosti účetní jednotky, výměnou za protihodnotu.
<b>příjem</b>	Zvýšení ekonomických užitků v průběhu účetního období formou nabytí aktiv či zvýšení jejich hodnoty, anebo snížení závazků, jehož důsledkem je takové zvýšení vlastního kapitálu, které nesouvisí s jeho zvýšením na základě příspěvků vlastníků.
<b>závazek k plnění</b>	Příslib ve <b>smlouvě</b> se <b>zákazníkem</b> převést na zákazníka buď: a) zboží nebo služby (nebo soubor zboží nebo služeb), které jsou odlišitelné; nebo b) série odlišitelného zboží nebo služeb, které jsou v podstatě stejné a které má stejný způsob převodu na zákazníka.
<b>výnosy</b>	<b>Příjem</b> vznikající z běžných činností účetní jednotky.
<b>samostatná prodejní cena (zboží nebo služby)</b>	Cena, za kterou by účetní jednotka samostatně prodala příslibené zboží nebo službu <b>zákazníkovi</b> .
<b>transakční cena (u smlouvy se zákazníkem)</b>	Částka protihodnoty, na kterou má účetní jednotka dle svého názoru nárok výměnou za převod příslibené zboží nebo služeb na <b>zákazníka</b> , s výjimkou částek přijatých jménem třetích stran.

## Dodatek B

**Aplikační příručka**

*Tento dodatek je nedílnou součástí standardu. Popisuje použití odstavců 1–129 a má stejnou právní sílu jako ostatní části tohoto standardu.*

- B1 Tato aplikační příručka je uspořádána do následujících kategorií:
- a) závazky k plnění plněné průběžně (odstavce B2–B13);
  - b) metody měření pokroku směrem k úplnému splnění závazku k plnění (odstavce B14–B19);
  - c) prodej s právem na vrácení (odstavce B20–B27);
  - d) záruky (odstavce B28–B33);
  - e) přístupy v případě odpovědného subjektu a zástupce (odstavce B34–B38);
  - f) opce zákazníka na další zboží nebo služby (odstavce B39–B43);
  - g) neuplatněná práva zákazníků (odstavce B44–B47);
  - h) nevratné poplatky hrazené předem (a některé související náklady) (odstavce B48–B51);
  - i) poskytování licence (odstavce B52–B63);
  - j) dohody o zpětném odkupu (odstavce B64–B76);
  - k) konsignační ujednání (odstavce B77–B78);
  - l) ujednání typu bill-and-hold (odstavce B79–B82);
  - m) přijetí zákazníkem (odstavce B83–B86) a
  - n) zveřejňování rozčleněných výnosů (odstavce B87–B89).

**Průběžně plněné závazky k plnění**

- B2 V souladu s odstavcem 35 je závazek k plnění plněn průběžně, pokud je splněno jedno z následujících kritérií:
- a) zákazník přijímá a spotřebovává požitky plynoucí z plnění poskytovaného účetní jednotkou současně s tím, jak účetní jednotka plnění poskytuje (viz odstavce B3–B4);
  - b) plněním poskytovaným účetní jednotkou vzniká, respektive se zhodnocuje aktivum (například nedokončená výroba), přičemž zákazník toto aktivum kontroluje již v době jeho vytváření nebo zhodnocování (viz odstavce B5); nebo
  - c) plněním poskytovaným účetní jednotkou nevzniká aktivum, pro něž by účetní jednotka měla alternativní využití (viz odstavce B6–B8), a účetní jednotka má právně vymahatelný nárok na úhradu za dosud poskytnuté plnění (viz odstavce B9–B13).

*Současné přijímání a spotřeba požitků plynoucích z plnění účetní jednotky (odst. 35 písm. a))*

- B3 U některých typů závazků k plnění bude jednoduché posoudit, zda zákazník přijímá požitky plynoucí z plnění poskytovaného účetní jednotkou současně s tím, jak účetní jednotka plnění poskytuje, a tyto požitky spotřebovává současně s tím, jak je přijímá. Je tomu tak například u obvyklých nebo pravidelných služeb (například úklidové služby), u nichž lze přijímání požitků plynoucích z plnění účetní jednotky a jejich současnou spotřebu zákazníkem snadno identifikovat.

- B4 U jiných typů závazků k plnění může dojít k tomu, že účetní jednotka není schopna snadno identifikovat, zda zákazník přijímá a spotřebovává požitky plynoucí z plnění účetní jednotky současně s tím, jak účetní jednotka plnění poskytuje. Za těchto okolností je závazek k plnění plněn průběžně, pokud účetní jednotka určí, že pokud by měla zbývajícím závazek k plnění vůči zákazníkovi splnit jiná účetní jednotka, nebylo by nutné, aby tato jiná účetní jednotka zásadním způsobem přepracovávala práci, kterou účetní jednotka dosud provedla. Při určování, zda by nebylo nutné, aby jiná účetní jednotka zásadním způsobem přepracovávala práci, kterou účetní jednotka dosud provedla, musí účetní jednotka vycházet z obou následujících předpokladů:
- a) nebrat v úvahu potenciální smluvní nebo praktická omezení, která by účetní jednotce jinak zabránila v převodu zbývajícím závazku k plnění na jinou účetní jednotku, a
  - b) předpokládat, že jiná účetní jednotka, která by plnila zbývajícím závazek k plnění, by neměla požitek z žádného aktiva, které je v současné době účetní jednotkou kontrolováno a které by bylo účetní jednotkou kontrolováno i nadále, pokud by byl závazek k plnění převeden na jinou účetní jednotku.

*Zákazník kontroluje aktivum již v době jeho vytváření nebo zhodnocování (odst. 35 písm. b))*

- B5 Při určování, zda zákazník kontroluje dané aktivum již v době jeho vytváření nebo zhodnocování v souladu s odst. 35 písm. b), účetní jednotka uplatní požadavky na kontrolu uvedené v odstavcích 31–34 a v odstavci 38. Aktivum, které je vytvářeno nebo zhodnocováno (například aktivum z nedokončené výroby), může být buď hmotné, nebo nehmotné.

*Plněním poskytovaným účetní jednotkou nevzniká aktivum, pro něž by účetní jednotka měla alternativní využití (odst. 35 písm. c))*

- B6 Při posuzování, zda má účetní jednotka pro dané aktivum alternativní využití v souladu s odstavcem 36, musí účetní jednotka zvážit dopady smluvních a praktických omezení schopnosti účetní jednotky toto aktivum bezprostředně směřovat k jinému využití, jako je například jeho prodej jinému zákazníkovi. Při posuzování, zda by účetní jednotka byla schopna toto aktivum bezprostředně směřovat k jinému využití, není relevantní posuzovat možnost ukončení smlouvy se zákazníkem.
- B7 Smluvní omezení schopnosti účetní jednotky bezprostředně směřovat dané aktivum k jinému využití musí být podstatné, aby bylo možno říci, že dané aktivum nemá pro danou účetní jednotku alternativní využití. Smluvní omezení je podstatné v případě, že by zákazník mohl vymáhat svá práva k příslibenému aktivu v případě, že by se účetní jednotka pokusila dané aktivum směřovat k jinému využití. Naproti tomu smluvní omezení podstatné není například v případě, že je dané aktivum do značné míry zaměnitelné s jinými aktivy, která by účetní jednotka mohla převést na jiného zákazníka, aniž by porušila smlouvu a aniž by jí vznikly významné náklady, které by jinak ve vztahu k této smlouvě nevznikly.
- B8 Praktické omezení schopnosti účetní jednotky směřovat dané aktivum k jinému využití existuje v případě, kdy by účetní jednotka utrpěla významné ekonomické ztráty, pokud by dané aktivum směřovala k jinému využití. Významná ekonomická ztráta by mohla nastat v důsledku toho, že by účetní jednotce buď vznikly významné náklady související s přepracováním aktiva, nebo by byla schopna dané aktivum prodat pouze s významnou ztrátou. Účetní jednotka může být například prakticky omezena v přeměrování aktiv, která mají buď technické specifikace jedinečné pro určitého zákazníka, nebo se nacházejí v odlehlých oblastech.

*Právo na úhradu za dosud poskytnuté plnění (odst. 35 písm. c))*

- B9 V souladu s odstavcem 37 má účetní jednotka právo na úhradu za dosud poskytnuté plnění, pokud by měla právo na částku, která jí kompenzuje přinejmenším dosud poskytnuté plnění, pokud je smlouva ukončena zákazníkem nebo jinou stranou z jiných důvodů, než že účetní jednotka neposkytla příslibené plnění. Částka, která by účetní jednotce kompenzovala dosud poskytnuté plnění, by představovala částku blížící se prodejní ceně dosud převedeného zboží nebo služeb (například zpětné získání nákladů, které účetní jednotka vynaložila při plnění závazku k plnění, navýšených o přiměřenou ziskovou marži), a nikoli náhradu pouze za potenciální ušlý zisk účetní jednotky v případě ukončení smlouvy. Náhrada za přiměřenou ziskovou marži se nemusí rovnat ziskové marži očekávané v případě, že by byla smlouva splněna tak, jak bylo příslibeno, účetní jednotka by však měla mít nárok na náhradu kterékoli z následujících částek:
- a) podíl očekávané ziskové marže ve smlouvě, který přiměřeně odráží rozsah plnění smlouvy účetní jednotkou před jejím ukončením ze strany zákazníka (nebo jinou smluvní stranou); nebo

- b) přiměřenou návratnost nákladů kapitálu účetní jednotky u podobných smluv (nebo typická provozní marže účetní jednotky u podobných smluv), pokud je marže u konkrétní smlouvy vyšší než výnos, který účetní jednotka obvykle z podobných smluv získá.
- B10 Právo účetní jednotky na úhradu dosud provedeného plnění nemusí být současným nepodmíněným právem na úhradu. V řadě případů bude mít účetní jednotka nepodmíněné právo na úhradu pouze po dosažení dohodnutého mezníku nebo po úplném splnění závazku k plnění. Při posuzování toho, zda má právo na úhradu za dosud provedené plnění, musí účetní jednotka zohlednit, zda by měla vymahatelné právo požadovat nebo zadržet platbu za dosud provedené plnění, pokud by smlouva byla ukončena před dokončením z jiných důvodů než proto, že účetní jednotka neposkytla přislíbené plnění.
- B11 V některých smlouvách může mít zákazník právo smlouvu ukončit pouze ve stanovených termínech v průběhu platnosti smlouvy, případně nemusí mít právo smlouvu ukončit vůbec. Pokud zákazník jedná tak, aby smlouvu ukončil, aniž by měl právo ji v daném okamžiku ukončit (včetně případu, kdy zákazník nesplní své závazky, jak přislíbil), může tato smlouva (nebo jiné právní předpisy) účetní jednotku opravňovat k tomu, aby i nadále převáděla na zákazníka zboží nebo služby přislíbené ve smlouvě a požadovala, aby zákazník hradil protihodnotu přislíbenou výměnou za toto zboží nebo služby. Za těchto okolností má účetní jednotka právo na úhradu za dosud provedené plnění vzhledem k tomu, že má právo i nadále pokračovat v plnění svých závazků v souladu se smlouvou a vyžadovat, aby zákazník plnil závazky své (což zahrnuje úhradu přislíbené protihodnoty).
- B12 Při posuzování existence a vymahatelnosti práva na úhradu za dosud provedené plnění musí účetní jednotka zvážit smluvní podmínky a rovněž veškeré právní předpisy nebo právní precedenty, které by mohly tyto smluvní podmínky doplnit nebo nad nimi převážet. To by zahrnovalo posouzení toho, zda:
- a) právní předpisy, správní praxe nebo právní precedens zajišťují účetní jednotce právo na úhradu za dosud provedené plnění, i když toto právo není specifikováno ve smlouvě se zákazníkem;
- b) příslušný právní precedens naznačuje, že podobná práva na úhradu za dosud provedené plnění v podobných smlouvách nemají právně závazný účinek; nebo
- c) výsledkem běžné obchodní praxe účetní jednotky spočívající v tom, že se účetní jednotka rozhodla právo na úhradu nevymáhat, je to, že se právo v daném právním prostředí stalo nevymahatelným. Bez ohledu na to, zda se účetní jednotka rozhodla vzdát se svého práva na úhradu u podobných smluv, by však měla i nadále nárok na úhradu k danému dni v případě, že by její právo na úhradu za dosud provedené plnění uvedené ve smlouvě se zákazníkem bylo i nadále vymahatelné.
- B13 Splátkový kalendář uvedený ve smlouvě nemusí nutně vypovídat o tom, zda má účetní jednotka vymahatelné právo na úhradu za dosud provedené plnění. Přestože splátkový kalendář ve smlouvě specifikuje čas a částku protihodnoty, kterou má zákazník uhradit, nemusí nutně představovat důkaz práva účetní jednotky na úhradu za dosud provedené plnění. Je tomu tak například proto, že by smlouva mohla specifikovat, že protihodnotu přijatou od zákazníka je možné vrátit z jiných důvodů, než že účetní jednotka neposkytla plnění přislíbené ve smlouvě.

### **Metody měření pokroku směrem k úplnému splnění závazku k plnění**

- B14 Mezi metody, které lze použít při oceňování pokroku účetní jednotky směrem k úplnému splnění závazku k plnění průběžně v souladu s odstavci 35–37, patří tyto metody:
- a) metody výstupů (viz odstavce B15–B17) a
- b) metody vstupů (viz odstavce B18–B19).

#### *Metody výstupů*

- B15 Pomocí metod výstupů se vykazují výnosy na základě přímého ocenění hodnoty dosud převedeného zboží nebo služeb pro zákazníka ve vztahu ke zbývajícím zboží nebo službám přislíbeným v rámci smlouvy. Metody

výstupů zahrnují metody, jako jsou například průzkumy dosud poskytnutého plnění, ocenění dosažených výsledků, dosažené mezníky, uplynulý čas a vyrobené nebo dodané jednotky. Při posuzování, zda má účetní jednotka k měření svého pokroku použít metodu výstupů, musí zvážit, zda by vybraný výstup poskytoval důvěryhodné zobrazení plnění účetní jednotky směřujícího k úplnému splnění závazku. Metoda výstupů by neposkytovala důvěryhodné zobrazení plnění účetní jednotky, pokud by vybraný výstup neobežoval některé zboží nebo služby, jejichž kontrola byla převedena na zákazníka. Metody výstupů založené na vyrobených nebo dodaných jednotkách by například důvěryhodně nezobrazovaly plnění účetní jednotky směřující ke splnění závazku k plnění, pokud by na základě plnění účetní jednotky na konci vykazovaného období vznikla nedokončená výroba nebo hotové výrobky kontrolované zákazníkem, které by nebyly zahrnuty do ocenění tohoto výstupu.

- B16 Pokud má účetní jednotka právo získat od zákazníka protihodnotu v částce, která přímo odpovídá hodnotě plnění, které účetní jednotka dosud poskytla, pro zákazníka (například servisní smlouva, ve které účetní jednotka fakturuje fixní částku za každou hodinu poskytovaných služeb), může účetní jednotka jako praktické zjednodušení vykazat výnosy v částce, kterou má právo fakturovat.
- B17 Nevýhody metod výstupů spočívají v tom, že výstupy používané k měření pokroku nemusí být přímo objektivně zjištělné a informace nezbytné k jejich použití nemusí být účetní jednotce k dispozici bez vynaložení nepřiměřených nákladů. Proto může být nezbytné použití metody vstupů.

#### *Metody vstupů*

- B18 Pomocí metod vstupů se vykazují výnosy na základě úsilí nebo vstupů účetní jednotky vynaložených ke splnění závazku k plnění (například spotřebovaných zdrojů, odpracovaných hodin, vynaložených nákladů, uplynulého času nebo vynaložených strojových hodin) ve vztahu k celkovým očekávaným vstupům nezbytným ke splnění daného závazku k plnění. Pokud jsou úsilí nebo vstupy účetní jednotky vynakládány rovnoměrně po celou dobu plnění, může být vhodné, aby účetní jednotka vykazovala výnosy lineárně.
- B19 Nedostatkem metod vstupů může být skutečnost, že nemusí nutně existovat přímý vztah mezi vstupy účetní jednotky a převodem kontroly nad zbožím nebo službami na zákazníka. Účetní jednotka proto musí z metody vstupů vyloučit dopady veškerých vstupů, které v souladu s cílem měření pokroku uvedeným v odstavci 39 nezachycují plnění účetní jednotky při převodu kontroly nad zbožím nebo službami na zákazníka. Při použití metody vstupů založené na nákladech může být například nezbytné provést úpravu ukazatele pokroku za následujících okolností:
- když vynaložené náklady nepřispívají k pokroku účetní jednotky směřujícímu ke splnění závazku k plnění. Účetní jednotka by například nevykazala výnosy na základě vynaložených nákladů přiřaditelných k významným neefektivním výdajům souvisejícím s plněním účetní jednotky, které se neodrazily ve smluvní ceně (například náklady na neočekávané množství odpadového materiálu, práce nebo jiné zdroje, které byly vynaloženy s cílem splnit závazek k plnění);
  - když vynaložené náklady nejsou úměrné pokroku účetní jednotky směřujícímu ke splnění závazku k plnění. Za těchto okolností může být nejlepším zobrazením plnění účetní jednotky úprava metody vstupů tak, aby byly výnosy vykazovány pouze v rozsahu těchto vynaložených nákladů. Důvěryhodným zobrazením plnění účetní jednotky by mohlo být například vykazání výnosů v částce rovnající se nákladům na pořízení zboží užitého ke splnění závazku k plnění, pokud účetní jednotka při uzavření smlouvy očekává, že budou splněny všechny následující podmínky:
    - zboží není odlišitelné;
    - předpokládá se, že zákazník získá kontrolu nad zbožím podstatně dříve, než obdrží služby vztahující se k tomuto zboží;
    - náklady vynaložené na převádění zboží jsou významné v poměru k celkovým očekávaným nákladům na úplné splnění závazku k plnění a
    - účetní jednotka získá zboží od třetí strany a významně se neangažuje při návrhu a výrobě tohoto zboží (avšak jedná jako odpovědný subjekt v souladu s odstavci B34–B38).

**Prodej s právem na vrácení**

- B20 V některých smlouvách převádí účetní jednotka kontrolu nad produktem na zákazníka a poskytuje zákazníkovi rovněž právo na vrácení produktu z různých důvodů (jako je například nespokojenost s produktem) a na to, aby obdržel jakoukoli kombinaci následujících možností:
- plnou nebo částečnou refundaci jakékoli uhrazené protihodnoty;
  - úvěr, který lze použít proti dlužným částkám nebo který bude dlužný účetní jednotce, a
  - jiný produkt výměnou.
- B21 Aby mohla zaúčtovat převod produktů s právem na vrácení (a některé služby, které jsou poskytovány s tím, že podléhají refundaci), musí účetní jednotka vzít v úvahu následující:
- výnosy z převedených produktů v částce protihodnoty, na kterou má účetní jednotka dle vlastního očekávání nárok (výnosy by proto nebyly vykázány u produktů, u nichž se předpokládá vrácení);
  - závazek vztahující se k refundaci a
  - aktivum (a odpovídající úpravu nákladů na prodej) vztahující se k jeho právu zpětně získat produkty od zákazníků při úhradě závazku k refundaci.
- B22 Příslíb účetní jednotky, že bude připravena přijmout vrácený produkt v průběhu období pro vrácení, nesmí být zaúčtován jako závazek k plnění navíc k závazku poskytnout refundaci.
- B23 Účetní jednotka musí uplatnit požadavky uvedené v odstavcích 47–72 (včetně požadavků na omezující odhady variabilní protihodnoty uvedené v odstavcích 56–58) při určování částky protihodnoty, na kterou má dle vlastního očekávání nárok (tj. s výjimkou produktů, u nichž se předpokládá vrácení). U jakýchkoli již přijatých nebo nárokováných částek, na které účetní jednotka nemá dle vlastního očekávání nárok, účetní jednotka nevykazuje výnosy při převodu produktů na zákazníka, musí však tyto již přijaté nebo nárokované částky vykázat jako závazek k refundaci. Následně účetní jednotka na konci každého vykazovaného období aktualizuje své posouzení částek, na které má dle vlastního očekávání nárok výměnou za převedené produkty, a upraví transakční cenu, a tudíž i částky vykázáných výnosů.
- B24 Účetní jednotka musí aktualizovat ocenění závazku k refundaci na konci každého vykazovaného období o změny očekávání týkající se částky refundací. Účetní jednotka vykazuje odpovídající úpravy jako výnosy (nebo snížení výnosů).
- B25 Aktivum vykázané ve vztahu k právu účetní jednotky zpětně získat produkty od zákazníka při uhrazení závazku k refundaci musí být prvotně oceněno odkazem na původní účetní hodnotu tohoto produktu (například zásoby) sníženou o veškeré předpokládané náklady na zpětné získání těchto produktů (včetně potenciálních snížení hodnoty vrácených produktů pro účetní jednotku). Na konci každého vykazovaného období musí účetní jednotka aktualizovat ocenění daného aktiva vyplývající ze změny očekávání ohledně produktů, které mají být vráceny. Účetní jednotka vykáže toto aktivum odděleně od závazku k refundaci.
- B26 Pro účely použití tohoto standardu nejsou za vrácení považovány případy, kdy zákazník vymění jeden produkt za jiný produkt stejného typu, kvality, stavu a ceny (například jedné barvy nebo velikosti za jinou).
- B27 Smlouvy, podle nichž může zákazník vrátit vadný produkt výměnou za produkt funkční, musí být posuzovány v souladu s návodem týkajícím se záruk uvedeným v odstavcích B28–B33.

**Záruky**

- B28 Je běžné, že účetní jednotka poskytuje (v souladu se smlouvou, právním předpisem nebo svou běžnou obchodní praxí) záruku v souvislosti s prodejem produktu (ať již zboží nebo služby). Povaha této záruky se může u jednotlivých odvětví a smluv významně lišit. Některé záruky poskytují zákazníkovi ujištění, že příslušný produkt bude fungovat tak, jak strany zamýšlely, protože je v souladu s dohodnutými specifikacemi. Jiné záruky poskytují zákazníkovi kromě ujištění, že produkt je v souladu s dohodnutými specifikacemi, navíc i službu.

- B29 Pokud má zákazník možnost zakoupit záruku samostatně (například proto, že záruka je oceněna nebo sjednávána samostatně), představuje tato záruka odlišitelnou službu, protože účetní jednotka přislíbí, že tuto službu poskytne zákazníkovi k produktu, který má funkci uvedenou ve smlouvě, navíc. Za těchto okolností musí účetní jednotka zaúčtovat tuto přislíbenou záruku jako závazek k plnění v souladu s odstavci 22–30 a alokovat část transakční ceny na tento závazek k plnění v souladu s odstavci 73–86.
- B30 Pokud zákazník nemá možnost zakoupit záruku samostatně, musí účetní jednotka tuto záruku zaúčtovat v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva*, pokud tato přislíbená záruka nebo část této přislíbené záruky neposkytuje zákazníkovi službu navíc k ujištění, že produkt je v souladu s dohodnutými specifikacemi.
- B31 Při posuzování toho, zda daná záruka poskytuje zákazníkovi službu navíc k ujištění, že produkt je v souladu s dohodnutými specifikacemi, musí účetní jednotka zvážit například tyto faktory:
- a) zda je záruka vyžadována právními předpisy – pokud je účetní jednotka na základě právních předpisů povinna poskytnout záruku, existence těchto právních předpisů svědčí o tom, že přislíbená záruka nepředstavuje závazek k plnění, protože takové požadavky zpravidla existují proto, aby chránily zákazníky před rizikem nákupu vadných produktů;
  - b) délku období, na které se záruka vztahuje – čím delší je toto období, tím větší je pravděpodobnost, že přislíbená záruka představuje závazek k plnění, protože je pravděpodobnější, že poskytuje službu navíc k ujištění, že produkt je v souladu s dohodnutými specifikacemi;
  - c) povahu úkolů, které účetní jednotka přislíbí provést – pokud je nutné, aby účetní jednotka provedla určité úkoly s cílem poskytnout ujištění, že produkt je v souladu s dohodnutými specifikacemi (například služba zpětného zaslání vadného produktu), pak tyto úkoly pravděpodobně nevedou ke vzniku závazku k plnění.
- B32 Pokud záruka nebo část záruky poskytuje zákazníkovi službu navíc k ujištění, že daný produkt je v souladu s dohodnutými specifikacemi, představuje tato přislíbená služba závazek k plnění. Účetní jednotka proto musí alokovat transakční cenu na tento produkt a na tuto službu. Pokud účetní jednotka přislíbí jak záruku typu ujištění, tak záruku typu služby, avšak nemůže je adekvátně zaúčtovat samostatně, musí zaúčtovat obě tyto záruky společně jako jediný závazek k plnění.
- B33 Právní předpis, který vyžaduje, aby účetní jednotka zaplatila náhradu škody, pokud její produkty způsobí újmu nebo škodu, nevede ke vzniku závazku k plnění. Výrobce může například prodávat produkty v jurisdikci, v níž výrobce na základě právních předpisů odpovídá za jakékoli škody (například na osobním vlastnictví) způsobené spotřebitelem, který výrobek používá k určenému účelu. Obdobně ke vzniku závazku k plnění nevede ani příslib účetní jednotky, že odškodní zákazníka za závazky a škody vznikající na základě nároků vyplývajících z patentů, autorských práv, ochranných známek nebo jiného porušení týkajícího se produktů účetní jednotky. Účetní jednotka musí takové závazky zaúčtovat v souladu s IAS 37.

#### **Přístupy v případě odpovědného subjektu a zástupce**

- B34 Pokud se na poskytování zboží nebo služeb zákazníkovi podílí jiná strana, musí účetní jednotka určit, zda je podstatou jejího příslibu závazek k plnění, že bude poskytovat stanovené zboží nebo služby sama za sebe (tj. účetní jednotka je odpovědným subjektem), nebo zda zajistí, aby toto zboží nebo služby poskytovala tato jiná strana (tj. účetní jednotka je zástupcem).
- B35 Účetní jednotka je odpovědným subjektem, pokud kontroluje přislíbené zboží nebo službu dříve, než je převede na zákazníka. Účetní jednotka však nemusí nutně vystupovat jako odpovědný subjekt v případě, že získá právní titul k produktu pouze na krátkou dobu, než je tento titul převeden na zákazníka. Účetní jednotka, která je na základě smlouvy odpovědným subjektem, může splnit závazek k plnění sama za sebe nebo může pověřit jinou stranu (například subdodavatele), aby jejím jménem splnila některé nebo všechny závazky k plnění. Pokud závazek k plnění plní účetní jednotka, která je odpovědným subjektem, vykazuje tato účetní jednotka výnosy v hrubé částce protihodnoty, na kterou jí dle jejího očekávání vzniká nárok výměnou za toto převedené zboží nebo služby.

- B36 Účetní jednotka je zástupcem, pokud její závazek k plnění spočívá v zajištění poskytování zboží nebo služeb jinou smluvní stranou. Pokud účetní jednotka, která je zástupcem, splňuje závazek k plnění, vykazuje výnosy v částce veškerých poplatků nebo provizí, na které jí dle jejího očekávání vzniká nárok výměnou za to, že zajistila, aby jiná strana poskytovala své zboží nebo služby. Poplatkem nebo provizí účetní jednotky by mohla být čistá částka protihodnoty, kterou si účetní jednotka ponechá poté, co této jiné straně uhradí protihodnotu přijatou výměnou za zboží nebo služby, které má tato strana poskytnout.
- B37 Indikátory toho, že účetní jednotka je zástupcem (a proto nekontroluje zboží ani službu dříve, než jsou poskytnuty zákazníkovi), jsou například následující skutečnosti:
- za plnění smlouvy je primárně odpovědná jiná strana;
  - účetní jednotka není vystavena riziku snížení hodnoty zásob před tím nebo poté, co zákazník zboží objedná, v průběhu dodávky nebo při vrácení zákazníkem;
  - účetní jednotka nemá možnost rozhodovat při stanovování ceny zboží nebo služeb jiné strany, a požitek, který účetní jednotka může z tohoto zboží nebo služeb získat, je proto omezen;
  - protihodnota účetní jednotky má podobu provize a
  - účetní jednotka není vystavena úvěrovému riziku plynoucímu z pohledávek za zákazníkem za zboží nebo služby jiné strany.
- B38 Pokud závazky k plnění a smluvní práva účetní jednotky stanovené ve smlouvě převezme jiná účetní jednotka, takže původní účetní jednotka již není povinna plnit závazek k plnění spočívající v převodu příslibeného zboží nebo služby na zákazníka (tj. účetní jednotka již nepůsobí jako odpovědný subjekt), nevykazuje účetní jednotka výnosy plynoucí z tohoto závazku k plnění. Účetní jednotka namísto toho posoudí, zda má vykázat výnosy ze splnění závazku k plnění spočívajícího v získání smlouvy pro tuto druhou stranu (tj. zda účetní jednotka působí jako zástupce).

#### **Opce zákazníka na další zboží nebo služby**

- B39 Opce zákazníka na získání dalšího zboží nebo služeb zdarma nebo se slevou mají mnoho podob, například pobídka k prodeji, věrnostní odměny (nebo body) poskytované zákazníkům, opce na obnovení smlouvy nebo jiné slevy na budoucí zboží nebo služby.
- B40 Pokud účetní jednotka ve smlouvě poskytuje zákazníkovi opci na získání dalšího zboží nebo služeb, vzniká na základě této opce závazek k plnění ze smlouvy pouze v případě, že tato opce poskytuje zákazníkovi hmotné právo, které by nezískal, kdyby tuto smlouvu neuzavřel (například slevu, která zvyšuje rozsah slev, které jsou obvykle poskytovány na dané zboží nebo služby danému typu zákazníků v dané zeměpisné oblasti nebo na daném trhu). Pokud tato opce poskytuje zákazníkovi hmotné právo, zákazník de facto zaplatí účetní jednotce předem za budoucí zboží nebo služby a účetní jednotka vykáže výnosy v okamžiku převodu tohoto budoucího zboží nebo služeb nebo v okamžiku vypršení platnosti opce.
- B41 Pokud má zákazník opci na získání dalšího zboží nebo služeb za cenu, která by odrážela samostatnou prodejní cenu daného zboží nebo služby, tato opce mu neposkytuje hmotné právo, a to ani v případě, že opci lze uplatnit pouze na základě uzavření předchozí smlouvy. V takových případech účetní jednotka učinila marketingovou nabídku, kterou začítuje v souladu s tímto standardem pouze v případě, že zákazník opci na nákup tohoto dalšího zboží nebo služeb uplatní.
- B42 Odstavec 74 vyžaduje, aby účetní jednotka alokovala transakční cenu na závazky k plnění na základě příslušné samostatné prodejní ceny. Pokud tuto samostatnou prodejní cenu zákaznické opce na získání dalšího zboží nebo služeb nelze zjistit přímo, účetní jednotka ji odhadne. Tento odhad musí odrážet slevu, kterou by zákazník získal, kdyby opci uplatnil, upravenou o následující faktory:
- jakoukoli slevu, kterou by zákazník získal, aniž by uplatnil opci, a
  - pravděpodobnost, že opce bude uplatněna.

- B43 Pokud má zákazník hmotné právo získat budoucí zboží nebo služby, a toto zboží nebo služby se podobají původnímu zboží nebo službám uvedeným ve smlouvě a jsou poskytovány v souladu s podmínkami původní smlouvy, pak účetní jednotka může, jako vhodnou alternativu k odhadu samostatné prodejní ceny opce, alokovat transakční cenu na zboží nebo služby, které jsou předmětem této opce, s odkazem na zboží nebo služby, které měly být dle očekávání poskytnuty, a na jim odpovídající očekávanou protihodnotu. Tyto typy opcí se zpravidla týkají prodloužení smlouvy.

#### **Neuplatněná práva zákazníků**

- B44 V souladu s odstavcem 106 účetní jednotka poté, co obdržela od zákazníka platbu předem, vykáže smluvní závazek v částce této platby předem, vztahující se k jejímu závazku k plnění spočívajícímu v převodu zboží nebo služeb v budoucnosti nebo v připravenosti je převést. Účetní jednotka musí odúčtovat tento smluvní závazek (a vykázat výnos), když převádí toto zboží nebo služby, a plní tak svůj závazek k plnění.
- B45 Nevratná platba předem, kterou zákazník poskytne účetní jednotce, dává zákazníkovi právo obdržet zboží nebo službu v budoucnosti (a ukládá účetní jednotce povinnost být připravena toto zboží nebo službu převést). Zákazníci však nemusí uplatnit všechna svá smluvní práva. Tato neuplatněná práva jsou často označována jako nevyužitá služby.
- B46 Pokud účetní jednotka očekává, že bude mít nárok na částku za nevyužitá služby týkající se smluvního závazku, musí tuto očekávanou částku za nevyužitá služby vykázat jako výnosy v poměru k rozložení práv, která zákazník uplatnil. Pokud účetní jednotka neočekává, že bude mít nárok na částku za nevyužitá služby, musí tuto očekávanou částku za nevyužitá služby vykázat jako výnosy, když přestane být pravděpodobné, že zákazník svá zbývající práva uplatní. Aby účetní jednotka zjistila, zda očekává, že bude mít nárok na částku nevyužitá služby, musí zvážit požadavky uvedené v odstavcích 56–58 o omezujících odhadech variabilní protihodnoty.
- B47 Účetní jednotka vykáže závazek (a nikoli výnos) v případě jakékoli přijaté protihodnoty přiřaditelné neuplatněným právům zákazníka, kterou je účetní jednotka povinna poukázat jiné straně, například orgánu státní správy v souladu s platnými právními předpisy týkajícími se majetku, ke kterému se nikdo nehlásí.

#### **Nevratné poplately hrazené předem (a některé související náklady)**

- B48 U některých smluv účtuje účetní jednotka zákazníkovi v době uzavření smlouvy nebo blízko této doby nevratný poplatek hrazený předem. Jedná se například o vstupní poplatky u smluv o členství ve fitness centru, aktivační poplatky u telekomunikačních smluv, zřizovací poplatky u některých smluv o poskytování služeb a počáteční poplatky u některých dodavatelských smluv.
- B49 K identifikaci závazků k plnění u takovýchto smluv musí účetní jednotka posoudit, zda se tento poplatek vztahuje k převodu příslibeného zboží nebo služby. V mnoha případech platí, že i když se nevratný poplatek hrazený předem vztahuje k činnosti, kterou je účetní jednotka povinna vykonat v době uzavření smlouvy nebo blízko této doby, aby došlo ke splnění této smlouvy, výsledkem této činnosti není převod příslibeného zboží nebo služby na zákazníka (viz odstavec 25). Poplatek hrazený předem představuje v tomto případě zálohu na zboží nebo služby poskytnuté v budoucnosti, a proto by byl vykázán jako výnos v okamžiku, kdy bude toto zboží nebo služby v budoucnosti poskytnuty. Období vykazování výnosů přesáhne počáteční smluvní období, pokud účetní jednotka poskytuje zákazníkovi opci obnovit smlouvu, a zákazníkovi z této opce vyplývá hmotné právo v souladu s odstavcem B40.
- B50 Pokud se nevratný poplatek hrazený předem vztahuje ke zboží nebo službě, musí účetní jednotka vyhodnotit, zda toto zboží nebo službu zaúčtuje jako samostatný závazek k plnění v souladu s odstavci 22–30.
- B51 Účetní jednotka může účtovat nevratný poplatek částečně jako kompenzaci nákladů vynaložených na vypracování smlouvy (nebo jiných administrativních úkonů popsanych v odstavci 25). Pokud tyto zřizovací činnosti neplní závazek k plnění, účetní jednotka tyto činnosti (a související náklady) při měření pokroku v souladu s odstavcem B19 nezohlední. Je tomu tak proto, že náklady na zřizovací činnosti nepředstavují převod služeb na zákazníka. Účetní jednotka posoudí, zda náklady vynaložené na vypracování smlouvy mají za následek vznik aktiva, které musí být vykázáno v souladu s odstavcem 95.

**Poskytování licencí**

- B52 Licence poskytuje zákazníkovi práva na duševní vlastnictví účetní jednotky. Licence na duševní vlastnictví mohou mimo jiné zahrnovat:
- a) software a technologie;
  - b) filmy, hudbu a další formy médií a zábavy;
  - c) koncese a
  - d) patenty, ochranné známky a autorská práva.
- B53 Kromě příslibu poskytnutí licence zákazníkovi může účetní jednotka rovněž přislíbit, že na zákazníka převede jiné zboží nebo služby. Tyto přísliby mohou být výslovně uvedeny ve smlouvě nebo mohou vyplývat z běžné obchodní praxe účetní jednotky, zveřejněných zásad nebo konkrétních oznámení (viz odstavec 24). Stejně jako u jiných typů smluv, kdy smlouva se zákazníkem zahrnuje příslib poskytnout licenci spolu s dalším přislíbeným zbožím nebo službami, použije účetní jednotka pro identifikaci jednotlivých závazků k plnění ve smlouvě odstavce 22–30.
- B54 Pokud příslib poskytnutí licence není odlišitelný od jiného přislíbeného zboží nebo služeb ve smlouvě v souladu s odstavci 26–30, musí účetní jednotka zaúčtovat příslib poskytnutí licence a tohoto jiného přislíbeného zboží nebo služby společně jako jediný závazek k plnění. Příklady licencí, které nejsou odlišitelné od jiného zboží nebo služby přislíbených ve smlouvě, zahrnují následující:
- a) licence, která tvoří součást hmotného zboží a která je nedílnou součástí funkčnosti tohoto zboží, a
  - b) licence, kterou může zákazník využívat pouze ve spojení se související službou (například online služba poskytovaná účetní jednotkou, která prostřednictvím poskytnutí licence umožňuje zákazníkovi přístup k obsahu).
- B55 Pokud licence není odlišitelná, musí účetní jednotka použít odstavce 31–38, aby určila, zda je závazek k plnění (který zahrnuje přislíbenou licenci) závazkem k plnění, který je plněn průběžně, nebo závazkem k plnění, který je splněn jednorázově.
- B56 Pokud se příslib poskytnout licenci liší od přislíbeného zboží nebo služeb ve smlouvě, a představuje proto samostatný závazek k plnění, musí účetní jednotka určit, zda licence přechází na zákazníka jednorázově nebo průběžně. Při určování této skutečnosti musí účetní jednotka zvážit, zda povaha příslibu účetní jednotky poskytnout zákazníkovi licenci spočívá v tom, že zákazníkovi poskytne buď:
- a) právo na přístup k duševnímu vlastnictví účetní jednotky tak, jak existuje v průběhu licenčního období; nebo
  - b) právo na využití duševního vlastnictví účetní jednotky tak, jak existuje v okamžiku, kdy je licence poskytnuta.

*Určení povahy příslibu účetní jednotky*

- B57 Pro určení toho, zda příslib účetní jednotky poskytnout licenci poskytuje zákazníkovi buď právo na přístup k duševnímu vlastnictví účetní jednotky, nebo právo na využití duševního vlastnictví účetní jednotky, účetní jednotka posoudí, zda zákazník může řídit využívání licence a získat z ní v podstatě veškerý zbývající prospěch v okamžiku, kdy je licence poskytnuta. Zákazník nemůže řídit využívání licence a získat z ní v podstatě veškerý zbývající prospěch v okamžiku, kdy je licence poskytnuta, pokud dojde ke změně duševního vlastnictví, k němuž má zákazník práva, v průběhu licenčního období. Ke změně duševního vlastnictví (což ovlivní posouzení účetní jednotky z hlediska toho, kdy zákazník licenci kontroluje) dojde v případě, že účetní jednotka své duševní vlastnictví i nadále využívá a provozuje činnosti, které významně ovlivní duševní vlastnictví, k němuž má zákazník práva. V těchto případech poskytuje licence zákazníkovi právo na přístup k duševnímu vlastnictví účetní jednotky (viz odstavec B58). Naproti tomu zákazník může řídit využívání licence a získat z ní v podstatě veškerý zbývající prospěch v okamžiku, kdy je licence poskytnuta, pokud nedojde ke změně duševního vlastnictví, k němuž má zákazník práva (viz odstavec B61). V těchto případech jakékoli činnosti provedené účetní jednotkou pouze změní své vlastní aktivum (tj. podkladové duševní vlastnictví), což může ovlivnit schopnost účetní jednotky poskytovat licence v budoucnosti; tyto činnosti by však neovlivnily určení toho, co licence poskytuje nebo co zákazník kontroluje.

- B58 Příslib účetní jednotky při poskytování licence má povahu příslibu poskytnout právo na přístup k duševnímu vlastnictví účetní jednotky, pokud jsou splněna všechna následující kritéria:
- smlouva vyžaduje nebo zákazník přiměřeně očekává, že účetní jednotka bude provádět činnosti, které významně ovlivní duševní vlastnictví, k němuž má zákazník práva (viz odstavec B59);
  - práva poskytnutá na základě licence zákazníka přímo vystavují případným pozitivním nebo negativním dopadům činnosti účetní jednotky uvedeným v odst. B58 písm. a) a
  - výsledkem těchto činností není převod zboží nebo služby na zákazníka v průběhu provádění těchto činností (viz odstavec 25).
- B59 Faktory, které mohou naznačovat, že by zákazník mohl přiměřeně očekávat, že účetní jednotka bude provádět činnosti, které významně ovlivní duševní vlastnictví, zahrnují běžnou obchodní praxi účetní jednotky, zveřejněná pravidla nebo konkrétní oznámení. Dalším, i když ne rozhodujícím náznačkem toho, že by zákazník mohl přiměřeně očekávat, že účetní jednotka bude takové činnosti provádět, je i existence sdíleného hospodářského zájmu (například licenčního poplatku založeného na prodeji) mezi účetní jednotkou a zákazníkem, který se vztahuje k duševnímu vlastnictví, k němuž má zákazník práva.
- B60 Pokud jsou splněna kritéria uvedená v odstavci B58, zaúčtuje účetní jednotka příslib poskytnout licenci jako závazek k plnění plněný průběžně, protože zákazník bude současně přijímat a spotřebovávat požitky plynoucí z plnění poskytovaného účetní jednotkou, které spočívá v poskytnutí přístupu k jejímu duševnímu vlastnictví, a to současně s tím, jak účetní jednotka toto plnění poskytuje (viz odst. 35 písm. a)). Účetní jednotka použije odstavce 39–45 pro výběr vhodné metody měření svého pokroku směrem k úplnému splnění tohoto závazku plnění, který spočívá v poskytnutí tohoto přístupu.
- B61 Pokud kritéria v odstavci B58 splněna nejsou, spočívá povaha příslibu účetní jednotky v poskytnutí práva na využívání duševního vlastnictví účetní jednotky tak, jak toto duševní vlastnictví existuje (ve smyslu formy a funkce) v okamžiku, kdy je licence poskytnuta zákazníkovi. To znamená, že zákazník může řídit využívání dané licence a získat z ní v podstatě veškerý zbývající prospěch v okamžiku, kdy dochází k přechodu licence. Účetní jednotka zaúčtuje příslib poskytnout práva využívat duševní vlastnictví účetní jednotky jako závazek k plnění splněný jednorázově. Účetní jednotka použije odstavec 38 ke stanovení okamžiku, kdy licence přechází na zákazníka. Výnosy však nelze vykázat v případě licence, která poskytuje právo využívat duševní vlastnictví účetní jednotky před začátkem období, v němž zákazník může využívat licenci a získat z ní prospěch. Pokud například období platnosti softwarové licence začne dříve, než účetní jednotka zákazníkovi poskytne (nebo jinak zpřístupní) kód, který zákazníkovi umožní tento software ihned používat, nevykáže účetní jednotka výnos dříve, než bude tento kód poskytnut (nebo jinak zpřístupněn).
- B62 Při určování, zda licence poskytuje právo na přístup k duševnímu vlastnictví účetní jednotky nebo právo na využití duševního vlastnictví účetní jednotky, nebere účetní jednotka v úvahu následující faktory:
- omezení z hlediska času, zeměpisné oblasti nebo využití – tato omezení definují atributy příslibené licence, nikoli to, zda účetní jednotka splňuje svůj závazek k plnění jednorázově nebo průběžně;
  - záruky poskytnuté účetní jednotkou, že má platný patent na duševní vlastnictví a že bude tento patent chránit proti neoprávněnému používání – příslib chránit práva k patentu nepředstavuje závazek k plnění, protože ochrana patentu chrání hodnotu duševního vlastnictví účetní jednotky a poskytuje zákazníkovi ujištění, že převedená licence splňuje specifikace licence příslibené ve smlouvě.

*Licenční poplatky založené na prodeji nebo na využívání*

- B63 Bez ohledu na požadavky uvedené v odstavcích 56–59 vykazuje účetní jednotka výnosy z licenčních poplatků založených na prodeji nebo na využívání příslibených výměnou za licenci k duševnímu vlastnictví, pouze až nastane (tak jak nastane) pozdější z následujících událostí:
- dojde k následnému prodeji nebo využívání a
  - dojde ke splnění (nebo k částečnému splnění) závazku k plnění, na nějž byly alokovány některé nebo všechny licenční poplatky založené na prodeji nebo na využívání.

**Dohody o zpětném odkupu**

- B64 Dohoda o zpětném odkupu je smlouva, na jejímž základě účetní jednotka prodává aktivum a rovněž přislíbujee zpětný odkup tohoto aktiva nebo na něj má opci (buď ve stejné, nebo v jiné smlouvě). Zpětně odkoupené aktivum může být totéž aktivum, které bylo zákazníkovi původně prodáno, aktivum, které je v podstatě stejné jako toto aktivum, nebo jiné aktivum, jehož je původně prodané aktivum součástí.
- B65 Dohody o zpětném odkupu mají obvykle tři podoby:
- a) závazek účetní jednotky ke zpětnému odkupu (dohoda o budoucím zpětném odkupu);
  - b) právo účetní jednotky na zpětný odkup (kupní opce) a
  - c) závazek účetní jednotky ke zpětnému odkupu na žádost zákazníka (prodejní opce).

*Dohoda o budoucím zpětném odkupu nebo kupní opce*

- B66 Pokud má účetní jednotka závazek nebo právo dané aktivum zpětně odkoupit (dohoda o budoucím zpětném odkupu nebo kupní opce), nezískává zákazník kontrolu nad tímto aktivem, protože zákazníkova schopnost řídit využívání tohoto aktiva a získat z něho v podstatě veškerý zbývající prospěch je omezena bez ohledu na to, že dané aktivum může fyzicky držet. V důsledku toho musí účetní jednotka tuto smlouvu zaúčtovat jedním z následujících způsobů:
- a) jako leasing v souladu s IAS 17 *Leasingy*, pokud účetní jednotka může nebo musí dané aktivum zpětně odkoupit za částku, která je nižší než původní prodejní cena tohoto aktiva; nebo
  - b) jako dohodu o financování v souladu s odstavcem B68, pokud účetní jednotka může nebo musí dané aktivum zpětně odkoupit za částku, která je rovna původní prodejní ceně tohoto aktiva nebo je vyšší.
- B67 Při porovnání ceny zpětného odkupu s prodejní cenou musí účetní jednotka vzít v úvahu časovou hodnotu peněz.
- B68 Pokud je dohoda o zpětném odkupu dohodou o financování, musí účetní jednotka dané aktivum nadále vykazovat a musí vykázat i finanční závazek z jakékoli protihodnoty přijaté od zákazníka. Účetní jednotka musí vykázat rozdíl mezi částkou protihodnoty přijatou od zákazníka a částkou protihodnoty, která má být poskytnuta zákazníkovi jako úrok a, pokud je to relevantní, jako náklady na zpracování nebo držení (například pojištění).
- B69 Pokud opce vyprší, aniž by byla uplatněna, musí účetní jednotka odúčtovat závazek a vykázat výnosy.

*Prodejní opce*

- B70 Pokud má účetní jednotka závazek dané aktivum na žádost zákazníka zpětně odkoupit (prodejní opce) za cenu, která je nižší než původní prodejní cena tohoto aktiva, musí účetní jednotka při uzavření smlouvy zvážit, zda má zákazník významnou ekonomickou pobídku k uplatnění tohoto práva. Důsledkem uplatnění tohoto práva zákazníkem je, že zákazník účetní jednotce fakticky uhradí protihodnotu za právo využívat po určitou dobu konkrétní aktivum. Pokud má tedy zákazník významnou ekonomickou pobídku k uplatnění tohoto práva, musí účetní jednotka tuto smlouvu zaúčtovat jako leasing v souladu s IAS 17.
- B71 K určení toho, zda má zákazník významnou ekonomickou pobídku k uplatnění svého práva, zohlední účetní jednotka různé faktory, včetně vztahu ceny zpětného odkupu k očekávané tržní hodnotě daného aktiva k datu zpětného odkupu a k času, který uplyne do doby, než toto právo vyprší. Pokud se například předpokládá, že cena zpětného odkupu významně převyšuje tržní hodnotu daného aktiva, může to svědčit o tom, že daný zákazník má významnou ekonomickou pobídku k uplatnění této prodejní opce.
- B72 Pokud zákazník nemá významnou ekonomickou pobídku k uplatnění svého práva za cenu, která je nižší než původní prodejní cena, zaúčtuje účetní jednotka tuto dohodu tak, jako by se jednalo o prodej produktu s právem na vrácení, jak je uvedeno v odstavcích B20–B27.
- B73 Pokud je cena zpětného odkupu stejná nebo vyšší než původní prodejní cena a převyšuje očekávanou tržní hodnotu tohoto aktiva, je smlouva de facto dohodou o financování, a zaúčtuje se proto způsobem uvedeným v odstavci B68.

- B74 Pokud je cena zpětného odkupu stejná nebo vyšší než původní prodejní cena a stejná nebo nižší než očekávaná tržní hodnota tohoto aktiva a zákazník nemá významnou ekonomickou pobídku k uplatnění svého práva, zaúčtuje účetní jednotka tuto dohodu tak, jako by se jednalo o prodej produktu s právem na vrácení, jak je uvedeno v odstavcích B20–B27.
- B75 Při porovnávání ceny zpětného odkupu s prodejní cenou musí účetní jednotka vzít v úvahu časovou hodnotu peněz.
- B76 Pokud opce vyprší, aniž by byla uplatněna, účetní jednotka závazek odúčtuje a vykáže výnosy.

### **Konsignační ujednání**

- B77 Pokud účetní jednotka dodává produkt jiné straně (například prodejci nebo distributorovi) za účelem jeho prodeje koncovým zákazníkům, vyhodnotí, zda tato druhá strana získala v tomto okamžiku kontrolu nad daným produktem. Produkt, který byl doručen jiné straně, může být předmětem konsignačního ujednání, pokud tato druhá strana nezískala kontrolu nad tímto produktem. V souladu s touto skutečností nesmí účetní jednotka vykázat výnos při dodání produktu jiné straně, pokud je tento produkt držen jako konsignační zásoba.
- B78 Indikátory toho, že ujednání je ujednáním konsignačním, zahrnují mimo jiné následující faktory:
- a) produkt je kontrolován účetní jednotkou, dokud nenastane určitá událost, například že prodejce prodá produkt zákazníkovi, nebo dokud nevyprší dané časové období;
  - b) účetní jednotka může vyžadovat vrácení produktu nebo jeho převod třetí straně (například jinému prodejci) a
  - c) prodejce nemá nepodmíněný závazek zaplatit za daný produkt (ačkoli může mít povinnost uhradit zálohu).

### **Ujednání typu bill-and-hold**

- B79 Ujednání typu bill-and-hold je smlouva, na jejímž základě účetní jednotka fakturuje zákazníkovi produkt, avšak zachová si fyzickou držbu tohoto produktu až do doby převodu tohoto produktu na zákazníka v určitém okamžiku v budoucnosti. Zákazník může například požadovat, aby účetní jednotka takovou smlouvu uzavřela, protože zákazník nemá pro daný produkt dostatek volného místa nebo kvůli zpoždění ve výrobních plánech zákazníka.
- B80 Účetní jednotka určí, kdy splnila svůj závazek k plnění spočívající v převodu produktu, a to na základě posouzení, kdy zákazník získal kontrolu nad tímto produktem (viz odstavec 38). U některých smluv k převodu kontroly dochází buď v okamžiku, kdy je produkt dodán do prostor zákazníka nebo kdy je expedován v závislosti na podmínkách smlouvy (včetně dodacích a přepravních podmínek). U některých smluv však může zákazník získat kontrolu nad produktem i přesto, že tento produkt zůstane ve fyzické držbě účetní jednotky. V takovém případě má zákazník schopnost řídit využívání tohoto produktu a získat v podstatě veškerý zbývající prospěch z tohoto produktu, přestože se rozhodl, že neuplatní své právo na převzetí fyzické držby tohoto produktu. V důsledku této skutečnosti nemá účetní jednotka nad tímto produktem kontrolu. Účetní jednotka však namísto toho poskytuje zákazníkovi služby spojené s úschovou tohoto jeho aktiva.
- B81 Aby zákazník získal kontrolu nad produktem v souladu s ujednáním typu bill-and-hold, musí být kromě uplatnění požadavků uvedených v odstavci 38 splněna všechna následující kritéria:
- a) musí existovat podstatný důvod pro ujednání typu bill-and-hold (toto ujednání si například vyžádá zákazník);
  - b) produkt musí být samostatně rozlišen s tím, že náleží zákazníkovi;
  - c) produkt musí být aktuálně připraven k fyzickému převodu na zákazníka a
  - d) účetní jednotka nesmí mít možnost produkt využívat nebo ho přesměrovat na jiného zákazníka.
- B82 Pokud účetní jednotka vykazuje výnosy za prodej produktu na základě ujednání typu bill-and-hold, musí zohlednit, zda má zbývající závazky k plnění (týkající se například služeb spojených s úschovou) v souladu s odstavci 22–30, na které musí alokovat část transakční ceny v souladu s odstavci 73–86.

**Přijetí zákazníkem**

- B83 V souladu s odst. 38 písm. e) může přijetí aktiva zákazníkem nasvědčovat tomu, že zákazník získal kontrolu nad tímto aktivem. Ustanovení o přijetí zákazníkem umožňují zákazníkovi, aby odstoupil od smlouvy, nebo aby požadoval od účetní jednotky přijetí nápravných opatření, pokud dané zboží nebo služba není v souladu s dohodnutými specifikacemi. Účetní jednotka musí tato ustanovení zohlednit při určování, kdy zákazník získá kontrolu nad daným zbožím nebo službou.
- B84 Pokud je účetní jednotka schopna objektivně určit, že kontrola nad zbožím nebo službou byly na zákazníka převedeny v souladu se specifikacemi dohodnutými ve smlouvě, pak přijetí zákazníkem představuje formalitu, která neovlivní určení okamžiku, kdy zákazník dle účetní jednotky získal kontrolu nad daným zbožím nebo službou. Pokud je například ustanovení o přijetí zákazníkem založeno na dodržení stanovených velikostních a váhových charakteristik, měla by být účetní jednotka schopná určit, zda byla tato kritéria splněna, ještě dříve než obdrží potvrzení, že zákazník zboží přijal. Jako důkaz, že dané zboží nebo služba poskytnuté zákazníkovi jsou v souladu se specifikacemi dohodnutými ve smlouvě, mohou posloužit zkušenosti účetní jednotky se smlouvami na podobné zboží nebo služby. Pokud jsou výnosy vykázány ještě dříve, než zákazník zboží přijme, musí účetní jednotka i přesto posoudit, zda existují nějaké zbývající závazky k plnění (např. instalace zařízení), a vyhodnotit, zda je má zaúčtovat samostatně.
- B85 Pokud však účetní jednotka není schopna objektivně určit, že zboží nebo služba poskytnutá zákazníkovi je v souladu se specifikacemi dohodnutými ve smlouvě, pak by účetní jednotka nebyla schopna dospět k závěru, že zákazník získal kontrolu, dokud neobdrží doklad o přijetí zákazníkem. Je tomu tak proto, že účetní jednotka za těchto okolností není schopna stanovit, zda má zákazník schopnost řídit využívání tohoto zboží nebo služby a získat v podstatě veškerý zbývající prospěch z tohoto zboží nebo služby.
- B86 Pokud účetní jednotka dodá zákazníkovi produkty na zkoušku nebo pro účely hodnocení a zákazník není před uplynutím tohoto zkušebního období povinen hradit žádnou protihodnotu, není kontrola nad produktem převedena na zákazníka, dokud nedojde buď k přijetí produktu zákazníkem, nebo k uplynutí zkušebního období.

**Zveřejňování rozčleněných výnosů**

- B87 Odstavec 114 vyžaduje, aby účetní jednotka členila výnosy ze smluv se zákazníky do kategorií, které zachycují, jak jsou povaha, částky, čas a nejistota výnosů a peněžních toků ovlivněny ekonomickými faktory. V důsledku toho je míra, do níž jsou příjmy účetní jednotky členěny pro účely tohoto zveřejňování, závislá na skutečnostech a okolnostech, které se týkají smluv účetní jednotky se zákazníky. U některých účetních jednotek může být nezbytné, aby ke splnění cíle členění výnosů uvedeného v odstavci 114 používaly více typů kategorií. Jiné účetní jednotky mohou tento cíl splnit, pokud budou při členění výnosů používat pouze jeden typ kategorie.
- B88 Při výběru typu kategorie (nebo kategorií) pro členění výnosů musí účetní jednotka vzít v úvahu, jak mají být informace o výnosech účetní jednotky prezentovány pro jiné účely, včetně všech následujících účelů:
- a) zveřejňování prezentovaná mimo účetní závěrku (například ve zveřejnění výsledků, výročních zprávách nebo ve zprávách pro investory);
  - b) informace pravidelně přezkoumávané vedoucí osobou s provozní rozhodovací pravomocí za účelem vyhodnocování finanční výkonnosti provozních segmentů a
  - c) jiné informace, které jsou podobné typům informací uvedených v odst. B88 písm. a) a b) a které účetní jednotka nebo uživatelé účetní závěrky účetní jednotky používají k vyhodnocení finanční výkonnosti účetní jednotky nebo k rozhodování o přidělení zdrojů.
- B89 Příklady kategorií, které by mohly být vhodné, zahrnují mimo jiné všechny následující kategorie:
- a) typ zboží nebo služby (například významné druhy produktů);
  - b) zeměpisná oblast (například země nebo region);
  - c) trh nebo typ zákazníka (například státní a nestátní zákazníci);
  - d) typ smlouvy (například smlouvy s pevně stanovenou cenou a smlouvy o dodávce materiálu a provedení práce);
  - e) trvání smlouvy (například krátkodobé a dlouhodobé smlouvy);
  - f) čas převodu zboží nebo služeb (například výnosy ze zboží nebo služeb převedené na zákazníka jednorázově a výnosy ze zboží nebo služeb převáděné průběžně) a

g) prodejní kanály (například prodej zboží přímo spotřebitelům a prodej zboží přes prostředníky).

#### Dodatek C

### Datum účinnosti a přechodná ustanovení

Tento dodatek je nedílnou součástí tohoto standardu a má stejnou platnost jako ostatní části tohoto standardu.

#### DATUM ÚČINNOSTI

C1 Účetní jednotka použije tento standard pro účetní období počínající dnem 1. ledna 2018 nebo později. Dřívější použití je povoleno. Pokud se účetní jednotka rozhodne pro použití tohoto standardu dříve, musí tuto skutečnost zveřejnit.

#### PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

C2 Pro účely přechodných ustanovení uvedených v odstavcích C3–C8:

- a) se datem prvotní aplikace rozumí počátek vykazovaného období, ve kterém účetní jednotka poprvé uplatní tento standard, a
- b) dokončenou smlouvou se rozumí smlouva, u které účetní jednotka převedla veškeré zboží nebo služby identifikované v souladu s IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*, IAS 18 *Výnosy* a s příslušnými interpretacemi.

C3 Účetní jednotka použije tento standard s využitím jedné ze dvou následujících metod:

- a) retrospektivně na každé předchozí vykazované období prezentované v souladu s IAS 8 *Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby* a s využitím zjednodušení uvedených v odstavci C5; nebo
- b) retrospektivně s kumulativním dopadem prvotní aplikace tohoto standardu vykázaným k datu prvotní aplikace v souladu s odstavci C7–C8.

C4 Aniž jsou dotčeny požadavky odstavce 28 IAS 8, platí, že při prvním použití tohoto IFRS musí účetní jednotka prezentovat kvantitativní informace požadované podle odst. 28 písm. f) IAS 8 pouze za roční období bezprostředně předcházející prvnímu ročnímu období, na něž je tento standard použit (dále jen „bezprostředně předcházející období“) a pouze v případě, že účetní jednotka aplikuje tento standard retrospektivně v souladu s odst. C3 písm. a). Účetní jednotka může také prezentovat tyto informace za běžné období nebo za dřívější srovnatelné období, není však povinna tak učinit.

C5 Použije-li účetní jednotka tento standard retrospektivně v souladu s odst. C3 písm. a), může využít jedno nebo více následujících praktických zjednodušení:

- a) u dokončených smluv nemusí účetní jednotka přepracovávat smlouvy, které začínají i končí v témže ročním vykazovaném období;
- b) u dokončených smluv, které mají variabilní protihodnotu, může účetní jednotka použít transakční cenu k datu, kdy byla smlouva uzavřena, a nikoli odhadovat částky variabilní protihodnoty ve srovnatelných vykazovaných obdobích, a
- c) u všech vykazovaných období prezentovaných před datem prvotní aplikace nemusí účetní jednotka zveřejňovat částky transakční ceny přidělené na zbývající závazky k plnění ani vysvětlení toho, kdy očekává, že vykáže tuto částku do výnosů (viz odstavec 120).

C6 U všech praktických zjednodušení uvedených v odstavci C5, které účetní jednotka využívá, musí dané zjednodušení uplatňovat konzistentně u všech smluv ve všech prezentovaných vykazovaných obdobích. Účetní jednotka navíc musí zveřejnit všechny následující informace:

- a) zjednodušení, která byla využita, a
- b) v přiměřeně možném rozsahu kvalitativní posouzení odhadovaného dopadu použití těchto jednotlivých zjednodušení.

C7 Pokud se účetní jednotka rozhodne použít tento standard retrospektivně v souladu s odst. C3 písm. b), vykáže kumulativní dopad prvotního použití tohoto standardu jako úpravu počátečního zůstatku nerozděleného zisku (nebo jiné složky vlastního kapitálu podle toho, jak to bude vhodné) ročního vykazovaného období, které zahrnuje datum prvotní aplikace. Podle této metody přechodu je účetní jednotka povinna aplikovat tento standard retrospektivně pouze na smlouvy, které nejsou k datu prvotní aplikace dokončenými smlouvami (například 1. ledna 2018 pro účetní jednotku, jejíž účetní období končí 31. prosince).

- C8 U vykazovaných období, která zahrnují datum prvotní aplikace, musí účetní jednotka poskytnout obě následující zveřejnění dalších informací v případě, že tento standard uplatňuje retrospektivně v souladu s odst. C3 písm. b):
- částky, jimiž jsou ovlivněny jednotlivé řádkové položky účetní závěrky v běžném vykazovaném období při aplikaci tohoto standardu v porovnání s IAS 11, IAS 18 a s příslušnými interpretacemi, které byly účinné před touto změnou, a
  - vysvětlení důvodů významných změn uvedených v odst. C8 písm. a).

#### Odkazy na IFRS 9

- C9 Pokud účetní jednotka použije tento standard, avšak nepoužije dosud IFRS 9 *Finanční nástroje*, považuje se každý odkaz v tomto standardu na IFRS 9 za odkaz na IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování*.

#### ZRUŠENÍ PLATNOSTI JINÝCH STANDARDŮ

- C10 Tímto standardem se nahrazují tyto standardy:
- IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*;
  - IAS 18 *Výnosy*;
  - IFRIC 13 *Zákaznické věrnostní programy*;
  - IFRIC 15 *Smlouvy o zhotovení nemovitostí*;
  - IFRIC 18 *Převody aktiv od zákazníků* a
  - SIC-31 *Výnosy – barterové transakce zahrnující reklamní služby*.

#### Dodatek D

#### Změny jiných standardů

Tento Dodatek popisuje změny jiných standardů, které provedla IASB po dokončení standardu IFRS 15.

Tato tabulka uvádí změny následujících odkazů v dalších standardech.

Stávající odkaz na	je součástí stan- dardu	obsažený v	se mění v odkaz na
IAS 18 <i>Výnosy</i> nebo IAS 18	IFRS 4	odst. 4 písm. a) a c), odst. B18 písm. h)	IFRS 15 <i>Výnosy ze smluv se zákazníky</i> nebo IFRS 15
	IAS 16	odstavci 68 A	
	IAS 39	odstavci AG2	
	IAS 40	odst. 3 písm. b)	
IAS 11 <i>Smlouvy o zhotovení</i> nebo IAS 11	SIC-32	odstavci 6	

#### IFRS 1 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Doplňuje se nový odstavec 39X.

#### DATUM ÚČINNOSTI

...

- 39X Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byl zrušen odstavec D24 a jeho související nadpis a doplněny nové odstavce D34–D35 a jejich související nadpisy. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

V dodatku D se doplňují nové odstavce D34–D35 a jejich související nadpisy.

**Výnosy**

- D34 Jednotka přecházející na IFRS poprvé může použít přechodná ustanovení podle odstavce C5 standardu IFRS 15. V těchto odstavcích musí být odkazy na „datum prvotní aplikace“ vykládány jako počátek prvního vykazovaného období podle IFRS. Pokud se jednotka přecházející na IFRS poprvé rozhodne použít tato přechodná ustanovení, musí použít rovněž odstavec C6 standardu IFRS 15.
- D35 Jednotka přecházející na IFRS poprvé není povinna přepracovávat smlouvy, které byly uzavřeny před zahájením nejbližšího vykazovaného období. Dokončenou smlouvou se rozumí smlouva, u které účetní jednotka převedla všechno zboží nebo služby identifikované v souladu s předchozími všeobecně přijímanými účetními zásadami (GAAP).

**IFRS 3 Podnikové kombinace**

Odstavec 56 se mění takto a doplňuje se nový odstavec 64K.

**Podmíněné závazky**

56. Po prvotním zaúčtování, a dokud závazek není vypořádán, zrušen nebo nevyprší, nabyvatel ocení podmíněný závazek vykázaný v podnikové kombinaci:
- částkou, která by byla vykázána v souladu s IAS 37; nebo
  - prvotně zaúčtovanou částkou sníženou, pokud je to relevantní, o kumulovanou částku příjmů vykázanou v souladu se zásadami IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*, je-li vyšší.

Tento požadavek se nevztahuje na smlouvy účtované podle IAS 39.

...

**Datum účinnosti**

...

- 64K Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byl změněn odstavec 56. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

**IFRS 4 Pojistné smlouvy**

Doplňuje se nový odstavec 41G.

DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

...

- 41G Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny odst. 4 písm. a) a c), odstavec B7, odst. B18 písm. h) a odstavec B21. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

V dodatku B se mění odstavce B7 a B21.

**Platby v naturálních**

...

- B7 Aplikace IFRS na smlouvy popsané v odstavci B6 pravděpodobně nebude více zatěžující než aplikace IFRS, jenž by platil, pokud by takovéto smlouvy byly mimo působnost tohoto IFRS:
- ...
  - pokud by se aplikoval IFRS 15, poskytovatel služby by zaúčtoval výnos, jakmile by převedl (tak jak by převáděl) služby na zákazníka (s ohledem na jiná specifikovaná kritéria). Takovýto přístup je také přijatelný na základě tohoto IFRS, což umožňuje poskytovateli služby i) uplatňovat nadále svá účetní pravidla pro tyto smlouvy, pokud neobsahují postupy zakázané na základě odstavce 14, a ii) zlepšovat svá účetní pravidla, pokud je to povoleno v odstavcích 22–30.
  - ...

## Příklady pojistných smluv

...

- B21 Pokud smlouvy popsané v odstavci B19 nevytvoří finanční aktiva nebo finanční závazky, platí IFRS 15. Na základě IFRS 15 se výnos vykáže, jakmile účetní jednotka splní (tak jak účetní jednotka plní) závazek k plnění převodem přislíbeného zboží nebo služby zákazníkovi v částce, která odráží protihodnotu, na kterou má účetní jednotka dle vlastního názoru nárok.

## IFRS 9 Finanční nástroje (vydáno v listopadu 2009)

Odstavce 3.1.1, 5.1.1 a 5.4.5 se mění a vkládají se nové odstavce 5.1.2, 5.4.1 A a 8.1.5.

### 3.1 PRVOTNÍ ZAÚČTOVÁNÍ FINANČNÍCH AKTIV

- 3.1.1. Účetní jednotka zaúčtuje finanční aktivum ve svém výkazu o finanční pozici tehdy a jen tehdy, když se stane stranou smluvního ujednání týkajícího se nástroje (viz odstavce AG34 a AG35 IAS 39). Při prvním zaúčtování finančního aktiva musí účetní jednotka toto finanční aktivum klasifikovat v souladu s odstavci 4.1–4.5 a ocenit v souladu s odstavci 5.1.1–5.1.2.**

...

### 5.1 PRVOTNÍ OCENĚNÍ

- 5.1.1. S výjimkou pohledávek z obchodního styku v působnosti odstavce 5.1.2 musí účetní jednotka při prvotním zaúčtování ocenit finanční aktivum reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty. U finančních aktiv nezařazených do kategorie aktiv oceňovaných reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty bude reálná hodnota zvýšena o transakční náklady, které jsou přímo přiřaditelné akvizici finančního aktiva.**

...

- 5.1.2. Nehledě na požadavek uvedený v odstavci 5.1.1. musí účetní jednotka při prvotním zaúčtování ocenit pohledávky z obchodního styku, které nemají významný prvek financování (určené podle IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky) jejich transakční cenou (jak je stanoveno v IFRS 15).

### 5.4 ZISKY A ZTRÁTY

...

- 5.4.1 A *Dividendy* se vykazují do zisku nebo ztráty pouze tehdy, pokud:

- vznikne právo účetní jednotky na přijetí platby dividendy;
- je pravděpodobné, že účetní jednotce vznikne ekonomický prospěch spojený s dividendou, a
- výše dividendy může být spolehlivě oceněna.

...

## Investice do kapitálových nástrojů

...

- 5.4.5. Učiní-li účetní jednotka rozhodnutí uvedené v odstavci 5.4.4, musí v souladu s odstavcem 5.4.1 A dividendy plynoucí z této investice vykázat do zisku nebo ztráty.

...

### 8.1 DATUM ÚČINNOSTI

...

- 8.1.5. Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny odstavce 3.1.1, 5.1.1, 5.4.5 a B5.12 a zrušen odstavec C16 a jeho související nadpis. Byly vloženy odstavce 5.1.2 a 5.4.1 A a doplněna jedna nová definice v dodatku A. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

V dodatku A se doplňuje jedna nová definice.

**Dividendy** Rozdělení zisků držitelům kapitálových nástrojů poměrně k jimi drženému podílu na konkrétní třídě kapitálu.

V dodatku B se mění odstavec B5.12.

### Zisky a ztráty

B5.12 Odstavec 5.4.4 umožňuje, aby se účetní jednotka při prvotním zaúčtování neodvolatelně rozhodla, zda bude změny reálné hodnoty investice do kapitálového nástroje, který není určený k obchodování, vykazovat do ostatního úplného výsledku. Toto rozhodnutí učiní samostatně pro každý nástroj (tj. pro každý podíl) Částky vykázané v ostatním úplném výsledku nelze následně převést do zisku nebo ztráty. Účetní jednotka však může převést kumulativní zisk nebo ztrátu v rámci vlastního kapitálu. Dividendy z takových investic jsou zaúčtovány do zisku nebo ztráty v souladu s odstavcem 5.4.5, s výjimkou případů, kdy tyto dividendy jednoznačně představují zpětné získání části pořizovacích nákladů této investice.

V dodatku C se zrušuje odstavec C16 a jeho související nadpis.

### IFRS 9 Finanční nástroje (vydáno v říjnu 2010)

Mění se odstavce 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1 a 5.7.6 a doplňují se nové odstavce. 5.1.3, 5.7.1 A a 7.1.4.

#### 3.1 PRVOTNÍ ZAÚČTOVÁNÍ

3.1.1. Účetní jednotka zaúčtuje finanční aktivum nebo finanční závazek ve svém výkazu o finanční pozici tehdy a jen tehdy, když se stane stranou smluvního ustanovení týkajícího se nástroje (viz odstavce B3.1.1 a B3.1.2). Při prvotním zaúčtování finančního aktiva musí účetní jednotka toto finanční aktivum klasifikovat v souladu s odstavci 4.1.1–4.1.5 a ocenit v souladu s odstavci 5.1.1–5.1.3. Při prvotním zaúčtování finančního závazku musí účetní jednotka tento finanční závazek klasifikovat v souladu s odstavci 4.2.1 a 4.2.2 a ocenit v souladu s odstavcem 5.1.1.

...

#### 4.2 KLASIFIKACE FINANČNÍCH ZÁVAZKŮ

4.2.1. Účetní jednotka musí zařadit všechny finanční závazky do kategorie následně oceňované naběhlou hodnotou s využitím *metody efektivní úrokové míry*, kromě:

a) ...

c) *smluv o finanční záruce* dle definice v dodatku A. Po prvotním zaúčtování takové smlouvy ji bude emitent (neuplatní-li se odst. 4.2.1 písm. a) nebo b)) následně oceňovat:

i) částkou určenou v souladu s IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* nebo

ii) částkou prvotního zaúčtování (viz odstavec 5.1.1) sníženou případně o kumulovanou částku výnosů zaúčtovanou v souladu se zásadami IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*, je-li vyšší.

d) příslibů poskytnout úvěr s úrokem nižším, než je tržní úroková míra. Po prvotním zaúčtování ocení výstavce tohoto příslibu takový příslib (neuplatní-li se odst. 4.2.1 písm. a)):

i) částkou určenou podle IAS 37 nebo

ii) částkou prvotního zaúčtování (viz odstavec 5.1.1) sníženou případně o kumulovanou částku výnosů zaúčtovanou v souladu se zásadami IFRS 15, je-li vyšší;

e) ...

## 5.1 PRVOTNÍ OCENĚNÍ

**5.1.1. S výjimkou pohledávek z obchodního styku v působnosti odstavce 5.1.3 musí účetní jednotka při prvotním zaúčtování ocenit finanční aktivum nebo finanční závazek reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty. U finančních aktiv nebo finančních závazků nezařazených do kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty bude reálná hodnota zvýšena nebo snížena o transakční náklady přímo přiřaditelné pořízení nebo vydání finančního aktiva nebo finančního závazku.**

...

5.1.3. Nehledě na požadavek uvedený v odstavci 5.1.1. musí účetní jednotka při prvotním zaúčtování ocenit pohledávky z obchodního styku, které nemají významný prvek financování (určené podle IFRS 15) jejich transakční cenou (jak je stanoveno v IFRS 15).

## 5.2 NÁSLEDNÉ OCENĚNÍ FINANČNÍCH AKTIV

**5.2.1. Po prvotním zaúčtování musí účetní jednotka ocenit finanční aktivum v souladu s odstavci 4.1.1–4.1.5 reálnou hodnotou nebo naběhlou hodnotou (viz odstavce 9 a AG5–AG8 standardu IAS 39).**

...

## 5.7 ZISKY A ZTRÁTY

...

5.7.1 A *Dividendy* se zaúčtují do zisku nebo ztráty pouze tehdy, pokud:

- a) vznikne právo účetní jednotky na přijetí platby dividendy;
- b) je pravděpodobné, že účetní jednotce vznikne ekonomický prospěch spojený s dividendou, a
- c) výše dividendy může být spolehlivě oceněna.

...

### **Investice do kapitálových nástrojů**

...

5.7.6. Učiní-li účetní jednotka rozhodnutí uvedené v odstavci 5.7.5, musí v souladu s odstavcem 5.7.1 A dividendy plynoucí z této investice vykázat do zisku nebo ztráty.

...

## 7.1 DATUM ÚČINNOSTI

...

7.1.4. **Standardem IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky** vydaným v květnu 2014 byly změněny odstavce 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 a C42 a zrušen odstavec C16 a jeho související nadpis. Vloženy byly nové odstavce 5.1.3 a 5.7.1 A a jedna nová definice v dodatku A. **Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.**

V dodatku A se vkládá jedna nová definice.

**dividendy** Rozdělení zisků držitelům kapitálových nástrojů poměrně k jimi drženému podílu na konkrétní třídě kapitálu.

V dodatku B se mění odstavce B3.2.13 a B5.7.1.

*Přetrvávající angažovanost v převáděných aktivech*

B3.2.13 Níže jsou uvedené příklady ocenění převáděného aktiva a příslušného závazku podle odstavce 3.2.16.

*Všechna aktiva*

- a) Pokud záruka účetní jednotky zaplatit za ztráty ze selhání dlužníka převáděného aktiva zamezí odúčtování převáděného aktiva ve výši přetrvávající angažovanosti, pak je převáděné aktivum v den převodu oceněné: i) účetní hodnotou aktiva, nebo ii) maximální hodnotou protiplnění získaného v rámci převodu, o jehož opětovné zaplacení může být účetní jednotka požádána (výše záruky), je-li nižší. Příslušný závazek je zpočátku oceněn součtem výše záruky a reálné hodnoty záruky (což je obvykle protiplnění získané za záruku). Počáteční reálná hodnota záruky je následně zaúčtována do zisku nebo ztráty, jakmile je tento závazek splněn (tak jak je tento závazek plněn) (v souladu se zásadami IFRS 15) a účetní hodnota aktiva je snížena o případnou ztrátu ze znehodnocení.

...

**Zisky a ztráty (oddíl 5.7).**

- B5.7.1 Odstavec 5.7.5 umožňuje, aby se účetní jednotka neodvolatelně rozhodla, zda bude změny reálné hodnoty investice do kapitálového nástroje, který není určený k obchodování, vykazovat v ostatním úplném výsledku. Toto rozhodnutí učiní samostatně pro každý nástroj (tj. pro každý podíl.) Částky vykázané v ostatním úplném výsledku nelze následně převést do zisku nebo ztráty. Účetní jednotka však může převést kumulativní zisk nebo ztrátu v rámci vlastního kapitálu. Dividendy z takových investic jsou zaúčtovány do zisku nebo ztráty v souladu s odstavcem 5.7.6 s výjimkou případů, kdy tyto dividendy jednoznačně představují zpětné získání části pořizovacích nákladů této investice.

V dodatku C se mění odstavce C5 a C42. Odstavec C16 a jeho související nadpis se zrušují.

**IFRS 3 Podnikové kombinace**

- C5 Odstavce 16, 42, 53, 56 a odst. 58 písm. b) se mění takto, odstavec 64 A se zrušuje a doplňuje se nový odstavec 64D:

...

- 56 Po prvotním zaúčtování, a dokud závazek není vypořádán, zrušen nebo nevyprší, nabyvatel ocení podmíněný závazek vykázaný v podnikové kombinaci:

- a) částkou, která by byla vykázána v souladu s IAS 37; nebo  
b) prvotně zaúčtovanou částkou sníženou, pokud je to relevantní, o kumulovanou částku příjmů zaúčtovanou v souladu se zásadami IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*, je-li vyšší.

Tento požadavek se nevztahuje na smlouvy účtované podle IFRS 9.

...

**IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování**

...

- C42 V dodatku A se odstavce AG3–AG4 mění takto:

...

AG4 Smlouvy o finanční záruce mohou mít různou právní formu, například ...

- a) ... emitent ji ocení:  
i) částkou určenou podle IAS 37; nebo  
ii) prvotně zaúčtovanou částkou sníženou o případnou kumulativní částku příjmů podle zásad IFRS 15 (viz odst. 4.2.1 písm. c) IFRS 9, je-li vyšší.  
b) ...

**IFRS 9 Finanční nástroje (Zajišťovací účetnictví a změny IFRS 9, IFRS 7 a IAS 39) <sup>(1)</sup>**

Mění se odstavec 5.2.1.

**5.2 NÁSLEDNÉ OCENĚNÍ FINANČNÍCH AKTIV****5.2.1. Po prvotním zaúčtování musí účetní jednotka ocenit finanční aktivum v souladu s odstavci 4.1.1–4.1.5 reálnou hodnotou nebo naběhlou hodnotou (viz odstavce 9 a AG5–AG8 standardu IAS 39).**

V dodatku A se vkládá jedna nová definice.

**dividendy** Rozdělení zisků držitelům kapitálových nástrojů poměrně k jimi drženému podílu na konkrétní třídě kapitálu.

V dodatku C se mění odstavce C5 a C38. Odstavec C21 a jeho související nadpis se zrušují.

**IFRS 3 Podnikové kombinace**

C5 Odstavce 16, 42, 53, 56 a odst. 58 písm. b) se mění takto, odstavce 64 A a 64D se zrušují a doplňuje se nový odstavec 64H:

...

56 Po prvotním zaúčtování, a dokud závazek není vypořádán, zrušen nebo nevyprší, nabyvatel ocení podmíněný závazek vykázaný v podnikové kombinaci:

- a) částkou, která by byla vykázána v souladu s IAS 37; nebo
- b) prvotně zaúčtovanou částkou sníženou, pokud je to relevantní, o kumulovanou částku příjmů zaúčtovanou v souladu se zásadami IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*, je-li vyšší.

Tento požadavek se nevztahuje na smlouvy účtované podle IFRS 9.

...

**IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování**

...

C38 V dodatku A se odstavce AG3–AG4 mění takto:

...

AG4 Smlouvy o finanční záruce mohou mít různou právní formu, například ...

- a) ... emitent ji ocení:
  - i) částkou určenou podle IAS 37; nebo
  - ii) prvotně zaúčtovanou částkou sníženou o případnou kumulativní částku příjmů podle zásad IFRS 15 (viz odst. 4.2.1 písm. c) IFRS 9), je-li vyšší.
- b) ...

<sup>(1)</sup> Následné úpravy, které IFRS 15 provádí v IFRS 9 (Zajišťovací účetnictví a změny IFRS 9, IFRS 7 a IAS 39) je nutno chápat v kontextu následných změn, které IFRS 15 provádí v IFRS 9 (2010). Je tomu tak proto, že IFRS 9 (Zajišťovací účetnictví a změny IFRS 9, IFRS 7 a IAS 39) zahrnuje pouze ty odstavce IFRS 9 (2010), které mění nebo které byly nezbytné pro snazší odkaz. Z tohoto důvodu nebyl do IFRS 9 (Zajišťovací účetnictví a změny IFRS 9, IFRS 7 a IAS 39) vložen odstavec o datu účinnosti, protože je zahrnut již v odstavci o datu účinnosti, který byl vložen do IFRS 9 (2010).

**IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky**

Mění se odstavec 34 a doplňuje se nový odstavec 139N.

**Kompensace**

...

34. IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vyžaduje, aby účetní jednotka oceňovala výnosy ze smluv se zákazníky částkou protihodnoty, na kterou má účetní jednotka dle vlastního názoru nárok výměnou za převod příslibeného zboží nebo služeb. Částka vykázaných výnosů odráží například všechny obchodní srážky a množstevní slevy, které účetní jednotka poskytuje. Účetní jednotka realizuje v průběhu svých běžných činností také jiné transakce, které negenerují výnosy z hlavní činnosti, ale existují vedle hlavních výdělečných činností. Účetní jednotka vykáže výsledky těchto transakcí jako vzájemné započtení výnosů a souvisejících nákladů vyplývajících z dané transakce, pokud takové vykázání odráží podstatu transakce nebo jiné události. Například:
- účetní jednotka vykazuje zisky a ztráty z prodeje dlouhodobých aktiv včetně investic a provozních aktiv v částce rozdílu mezi protihodnotou při vyřazení aktiv a účetní hodnotou aktiv včetně souvisejících nákladů spojených s prodejem; a
  - ...

**PŘECHODNÁ USTANOVENÍ A DATUM ÚČINNOSTI**

...

- 139N Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byl změněn odstavec 34. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

**IAS 2 Zásoby**

Mění se odstavce 2, 8 A, 29 a 37 a vkládá se nový odstavec 40E. Zrušuje se odstavec 19.

**ROZSAH PŮSOBNOSTI****2. Tento standard se používá pro všechny zásoby s výjimkou:**

- [zrušuje se]
- ...

**DEFINICE**

...

8. Zásoby zahrnují zboží nakoupené a určené k dalšímu prodeji, včetně například obchodního zboží, které za účelem dalšího prodeje pořizuje maloobchodní prodejce, nebo pozemky a jiný majetek určený k dalšímu prodeji. Zásoby také zahrnují účetní jednotkou vyrobené hotové výrobky nebo nedokončenou výrobu a zahrnují také materiál a obdobné dodávky určené ke spotřebě ve výrobním procesu. Náklady vynaložené na plnění smlouvy se zákazníkem, které však nedávají vzniknout zásobám (nebo aktiva v rozsahu působnosti jiného standardu) se účtují v souladu s IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*.

...

**Čistá realizovatelná hodnota**

...

29. Snížení ocenění zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty se zpravidla provádí na bázi položkového přístupu. Za určitých okolností však může být vhodné seskupovat podobné nebo vzájemně související položky. To může být případ takových položek zásob, které se vztahují ke stejným druhům produktů, které mají podobný účel nebo konečné užití, vyrábějí se a prodávají ve stejné geografické oblasti a nemohou být prakticky oceněny, aniž by byly oceněny jiné položky tohoto druhu produktu. Není vhodné snižovat ocenění zásob na základě klasifikace zásob, například hotových výrobků celkem nebo veškerých zásob v určitém provozním segmentu.

...

## ZVEŘEJNĚNÍ

...

37. Pro uživatele účetní závěrky jsou užitečné informace o účetní hodnotě různě klasifikovaných zásob. Obecně lze zásoby klasifikovat na zboží, výrobní zásoby, materiál, nedokončenou výrobu a hotové výrobky.

...

## DATUM ÚČINNOSTI

...

- 40E Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny odstavce 2,8, 29 a 37 a zrušen odstavec 19. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

**IAS 12 Daně z příjmů**

Mění se odstavec 59 a doplňuje se nový odstavec 98E.

**Položky vykázané do zisku nebo ztráty**

...

59. Většina odložených daňových závazků a odložených daňových pohledávek vzniká, když je výnos nebo náklad zahrnut do účetního zisku v jednom období, ale do zdanitelného zisku (daňové ztráty) v jiném období. Výsledná odložená daň se vykáže do zisku nebo ztráty. Příklady jsou následující:
- výnosy z úroků, autorských honorářů nebo dividend jsou inkasovány pozadu a jsou zahrnuty do účetního zisku v souladu s IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*, IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* nebo IFRS 9 *Finanční nástroje* podle toho, který z nich je relevantní, ale do zdanitelného zisku (daňové ztráty) jsou zahrnuty na bázi peněžních toků; a
  - ...

## DATUM ÚČINNOSTI

...

- 98E Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byl změněn odstavec 59. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

**IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení**

Mění se odstavce 69 a 72 a doplňuje se nový odstavec 81J.

## ODÚČTOVÁNÍ

...

69. K vyřazení položky pozemků, budov a zařízení může dojít různými způsoby (například prodejem, zahájením finančního leasingu nebo darováním). Datem vyřazení položky investičního nemovitého majetku je datum, kdy příjemce získá kontrolu nad touto položkou v souladu s požadavky na určení toho, kdy je splněn závazek k plnění podle IFRS 15. IAS 17 se vztahuje na vyřazení prodejem a zpětným leasingem.
- ...
72. Částka protihodnoty, která je zahrnuta do zisku nebo ztráty plynoucí z odúčtování položky pozemků, budov a zařízení, se určí v souladu s požadavky na určení transakční ceny v odstavcích 47–72 standardu IFRS 15. Následné změny odhadované částky protihodnoty zahrnuté do zisku nebo ztráty musí být zaúčtovány v souladu s požadavky na změny transakční ceny v IFRS 15.

...

## DATUM ÚČINNOSTI

...

- 81J Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny odstavce 68 A, 69 a 72. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

**IAS 32 Finanční nástroje: Vykazování**

Doplňuje se nový odstavec 97Q.

## DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

...

- 97Q Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byl změněn odstavec AG21. Účetní jednotka použije tuto změnu, jakmile použije IFRS 15.

V aplikační příručce se mění odstavec AG21.

**Smlouvy o koupi nebo prodeji nefinančních položek (odstavce 8–10)**

...

- AG21 Mimo případy uvedené v IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* smlouva, jejímž předmětem je přijetí nebo dodání aktiva, které má fyzickou podobu, nezakládá vznik finančního aktiva u jedné smluvní strany, ani finančního závazku u druhé smluvní strany, pokud není odpovídající platba odložena na dobu po převodu fyzického aktiva. To je případ koupě nebo prodeje zboží na dodavatelský úvěr.

**IAS 34 Mezitímní účetní výkaznictví**

Odstavce 15B a 16 A se mění a doplňuje se nový odstavec 55.

**Důležité události a transakce**

...

- 15B Níže je uveden seznam událostí a transakcí, u nichž se požaduje zveřejnění v případě, že jsou důležité. Tento seznam není taxativní:
- a) ...
  - b) vykázání ztráty ze znehodnocení finančních aktiv, budov, strojů a zařízení, nehmotných aktiv, aktiv vyplývajících ze smluv se zákazníky nebo jiných aktiv a zrušení takových ztrát ze znehodnocení;
  - c) ...

**Další zveřejnění**

- 16 A **Kromě zveřejnění důležitých událostí a transakcí podle odstavců 15–15C zahrne účetní jednotka do komentáře ke své mezitímní účetní závěrce následující informace, pokud nejsou uveřejněny jinde v mezitímní účetní závěrce. Standardně se informace vykazují způsobem „kumulovaně od počátku finančního roku“.**
- a) ...
  - l) členění výnosů ze smluv se zákazníky vyžadované odstavci 114–115 IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*.

...

## DATUM ÚČINNOSTI

...

55. Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny odstavce 15B a 16 A. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

**IAS 36 Znehodnocení aktiv**

Mění se odstavec 2 a doplňuje se nový odstavec 140L.

## ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. **Tento standard se použije v účetnictví pro znehodnocení veškerých aktiv s výjimkou:**
- a) ...
  - b) **smluvních aktiv a aktiv vzniklých na základě nákladů na získání nebo splnění smlouvy, která se vykazují v souladu s IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky;**
  - c) ...

## PŘECHODNÁ USTANOVENÍ A DATUM ÚČINNOSTI

...

140L Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*, vydaným v květnu 2014, byl změněn odstavec 2. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

**IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva <sup>(1)</sup>**

Mění se odstavec 5 a vkládá se nový odstavec 100. Zrušuje se odstavec 6.

## ROZSAH PŮSOBNOSTI

...

5. Pokud jiný standard upravuje specifický typ rezervy, podmíněného závazku nebo podmíněného aktiva, použije jej účetní jednotka místo tohoto standardu. Například některé typy rezerv jsou předmětem standardů upravujících:
- a) [zrušuje se]
  - b) ...
  - e) pojistné smlouvy (viz IFRS 4 *Pojistné smlouvy*). Tento standard se nicméně použije na rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva pojistitele kromě těch, které vyplývají z jeho smluvních závazků a práv u pojistných smluv, které jsou předmětem IFRS 4.
  - f) podmíněné protihodnoty hrazené nebo inkasované nabyvatelem při podnikových kombinacích (viz IFRS 3 *Podnikové kombinace*); a
  - g) výnosy ze smluv se zákazníky (viz IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*). Na druhou stranu však IFRS 15 neobsahuje žádné specifické požadavky, jak nakládat se smlouvami se zákazníky, které jsou, nebo se staly nevhodnými, a proto se v těchto případech použije tento standard.

...

## DATUM ÚČINNOSTI

...

100. Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byl změněn odstavec 5 a zrušen odstavec 6. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

<sup>(1)</sup> V dokumentu *Roční zdokonalení IFRS pro cyklus 2010–2012* vydaném v prosinci 2013 se ke znázornění změn v odstavci 5 IAS 37 využilo zvýraznění. V této publikaci byly uvedené změny akceptovány a zvýrazněně byly zobrazeny nové změny.

**IAS 38 Nehmotná aktiva**

Odstavce 3, 114 a 116 se mění a doplňuje se nový odstavec 130K.

## ROZSAH PŮSOBNOSTI

- ...
3. Pokud jiný standard předepisuje pravidla účtování konkrétního druhu nehmotného aktiva, použije se daný standard místo tohoto standardu. Tento standard se například nepoužije pro:
- a) nehmotná aktiva držená účetní jednotkou za účelem jejich prodeje v rámci běžných obchodních činností (viz IAS 2 *Zásoby*);
  - b) ...
  - i) aktiva vzniklá na základě smluv se zákazníky, která jsou vykazována v souladu s IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*.

## LIKVIDACE A VYŘAZENÍ

- ...
114. Vyřazení nehmotného aktiva může mít řadu podob (například prodej, pronájem formou finančního leasingu nebo darování). Datem vyřazení nehmotného aktiva je datum, kdy příjemce získá kontrolu nad tímto aktivem v souladu s požadavky na určení toho, kdy je splněn závazek k plnění v souladu s IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*. IAS 17 se použije v případě prodeje a zpětného pronájmu.
- ...
116. Částka protihodnoty, která má být zahrnuta do zisku nebo ztráty vznikajících z odúčtování nehmotného aktiva, se určí v souladu s požadavky na určení transakční ceny v odstavcích 47–72 IFRS 15. Následné změny odhadované částky protihodnoty zahrnuté do zisku nebo ztráty musí být zaúčtovány v souladu s požadavky na změny transakční ceny v IFRS 15.

## PŘECHODNÁ USTANOVENÍ A DATUM ÚČINNOSTI

- ...
- 130K Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny odstavce 3, 114 a 116. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

**IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování**

Mění se odstavce 2, 9, 43, 47 a 55 a vkládají se nové odstavce 2 A, 44 A, 55 A a 103T.

## ROZSAH PŮSOBNOSTI

2. Tento standard aplikují všechny účetní jednotky na všechny typy finančních nástrojů s těmito výjimkami:
- a) ...
  - k) práva a závazky spadající do působnosti IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*, které jsou finančními nástroji, s výjimkou práv a závazků, pro něž IFRS 15 stanoví, že se účtují v souladu se standardem IFRS 9.
- 2 A Požadavky na znehodnocení podle tohoto standardu se použijí na ta práva, u nichž IFRS 15 stanoví, že se pro účely zaúčtování ztrát ze znehodnocení účtují v souladu s tímto standardem.

## DEFINICE

...

9. ...

**Definice týkající se účtování a oceňování**

...

*Metoda efektivní úrokové míry* je metodou výpočtu naběhlé hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku (nebo skupiny finančních aktiv nebo finančních závazků) a alokace úrokového výnosu nebo úrokového nákladu za dané období. Efektivní úroková míra je úroková míra, která přesně diskontuje odhadované budoucí peněžní platby nebo příjmy po očekávanou dobu trvání finančního nástroje nebo případně po kratší období na čistou účetní hodnotu finančního aktiva nebo finančního závazku. Při výpočtu efektivní úrokové míry musí účetní jednotka odhadnout peněžní toky s uvažováním všech smluvních podmínek finančního nástroje (například opce předčasného splacení, kupní opce a jiné podobné opce), ale nesmí brát v úvahu budoucí úvěrové ztráty. Výpočet zahrnuje všechny poplatky a úroky, které jsou placeny nebo přijaty mezi smluvními stranami a které jsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry (viz odstavce AG8 A–AG8B), transakční náklady a všechny ostatní prémie a diskonty. Předpokládá se, že peněžní toky a očekávanou délku trvání skupiny podobných finančních nástrojů lze spolehlivě odhadnout. Avšak ve výjimečných případech, kdy není možné peněžní toky nebo očekávanou dobu trvání finančního nástroje (nebo skupiny finančních nástrojů) spolehlivě odhadnout, musí účetní jednotka použít smluvní peněžní toky po celé smluvní trvání finančního nástroje (nebo skupiny finančních nástrojů).

*Odúčtování* je vynětí dříve zaúčtovaného finančního aktiva nebo finančního závazku z výkazu o finanční pozici účetní jednotky.

*Dividendy* představují rozdělení zisků držitelům kapitálových nástrojů poměrně k jimi drženému podílu na konkrétní třídě kapitálu.

*Reálná hodnota* je cena, která by byla získána za prodej aktiva nebo zaplacená za převod závazku v řádné transakci mezi účastníky trhu k datu ocenění. (Viz IFRS 13.)

...

**Prvotní ocenění finančních aktiv a finančních závazků**

43. S výjimkou pohledávek z obchodního styku v rozsahu působnosti odstavce 44 A musí účetní jednotka při prvotním zaúčtování ocenit finanční aktivum nebo finanční závazek reálnou hodnotou. U finančních aktiv a závazků nezařazených do kategorie nástrojů oceňovaných reálnou hodnotou do zisku nebo ztráty je reálná hodnota navýšena o transakční náklady, které jsou přímo přiřaditelné akvizici nebo vydání finančního aktiva nebo finančního závazku.

...

- 44 A Nehledě na požadavek uvedený v odstavci 43 musí účetní jednotka při prvotním zaúčtování ocenit pohledávky z obchodního styku, které nemají významný prvek financování (určené podle IFRS 15) jejich transakční cenou (jak je stanoveno v IFRS 15).

...

**Přecenění finančních závazků**

47. Po prvotním zaúčtování musí účetní jednotka oceňovat všechny finanční závazky naběhlou hodnotou za použití metody efektivní úrokové míry, kromě:
- a) ...
  - c) smluv o finanční záruce podle definice v odstavci 9. Po prvotním zaúčtování je bude výstavce (neuplatní-li se odst. 47 písm. a) nebo b)) oceňovat:
    - i) částkou určenou v souladu s IAS 37, nebo

- ii) částkou prvotního zaúčtování (viz odstavec 43) sníženou případně o kumulovanou částku výnosů zaúčtovanou v souladu se zásadami IFRS 15, je-li vyšší.
- d) závazků poskytnout úvěr s úrokem nižším, než je tržní sazba. Po prvotním zaúčtování ocení emitent takový závazek (neuplatní-li se odst. 47 písm. a)):
- i) částkou určenou v souladu IAS 37, nebo
  - ii) částkou prvotního zaúčtování (viz odstavec 43) sníženou případně o kumulovanou částku výnosů zaúčtovanou v souladu se zásadami IFRS 15, je-li vyšší.

Finanční závazky označené jako zajištěné položky se oceňují v souladu s požadavky týkajícími se zajišťovacího účetnictví, jež jsou definovány v odstavcích 89–102 tohoto standardu.

...

#### Zisky a ztráty

55. Zisk nebo ztráta vyplývající ze změny reálné hodnoty finančního aktiva nebo finančního závazku, jež nejsou součástí zajišťovacího vztahu (viz odstavec 89–102), se zaúčtují takto:

- a) ...
- b) Zisk nebo ztráta z realizovatelného finančního aktiva se musí vykázat v ostatním úplném výsledku, kromě ztrát ze znehodnocení (viz odstavec 67–70) a kurzových zisků a ztrát (viz dodatek A, odstavec AG83), a to až do odúčtování finančního aktiva. K tomuto datu se musí kumulovaný zisk nebo ztráta dříve vykázané v ostatním úplném výsledku reklasifikovat z vlastního kapitálu do zisku nebo ztráty jako reklasifikační úprava (viz IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (ve znění novely z roku 2007)). Avšak úrok vypočítaný s použitím metody efektivní úrokové míry (viz odstavec 9) se účtuje přímo do zisku nebo ztráty. Dividendy z realizovatelného kapitálového nástroje se zaúčtují do zisku nebo ztráty v souladu s odstavcem 55 A.

55 A Dividendy se zaúčtují do zisku nebo ztráty pouze tehdy, pokud:

- a) vznikne právo účetní jednotky na přijetí platby dividendy;
- b) je pravděpodobné, že účetní jednotka bude mít ekonomický prospěch spojený s dividendou; a
- c) částka dividendy může být spolehlivě oceněna.

...

#### DATUM ÚČINNOSTI A PŘECHODNÁ USTANOVENÍ

...

103T Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny odstavce 2, 9, 43, 47, 55, AG2, AG4 a AG48 a vloženy nové odstavce 2 A, 44 A, 55 A a AG8 A–AG8C. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

V dodatku A se mění odstavce AG4 a AG48 a doplňují se nové odstavce AG8 A–AG8C.

#### ROZSAH PŮSOBNOSTI (ODSTAVCE 2–7)

...

AG4 Smlouvy o finanční záruce mohou mít různou právní formu, může se jednat například o finanční záruku, akreditiv, smlouvu vázanou na selhání dlužníka nebo o pojistnou smlouvu. Účetní postup, jímž se o nich bude účtovat, na jejich právní formě nezávisí. Níže uvádíme příklady správného účetního postupu (viz odst. 2 písm. e)):

- a) ... emitent je ocení:
  - i) částkou určenou podle IAS 37, nebo
  - ii) částkou původně zaúčtovanou, sníženou o případnou kumulativní částku příjmů podle zásad IFRS 15 (viz odst. 47 písm. c)), je-li vyšší.

- b) ...
- c) pokud byla smlouva o finanční záruce vydána v souvislosti s prodejem zboží, výstavce při určení okamžiku zaúčtování výnosu ze záruky a z prodeje zboží použije IFRS 15.

...

### **Efektivní úroková míra**

...

AG8 A Při aplikaci metody efektivní úrokové míry účetní jednotka určí poplatky, které jsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry finančního nástroje. Popis poplatků za finanční služby nemusí svědčit o povaze a podstatě poskytovaných služeb. K poplatkům, které jsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry finančního nástroje, se přistupuje jako k úpravě efektivní úrokové míry, pokud není daný finanční nástroj oceněn reálnou hodnotou se změnami reálné hodnoty vykazovanými do zisku nebo ztráty. V těchto případech se tyto poplatky vykazují jako výnosy při prvotním zaúčtování daného nástroje.

AG8B K poplatkům, které jsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry finančního nástroje, patří:

- a) počáteční poplatky přijaté účetní jednotkou, které se týkají vytvoření nebo pořízení finančního aktiva. Takové poplatky mohou zahrnovat kompenzaci za činnosti, jakými jsou například posouzení finanční situace dlužníka, posouzení a vykazování záruk, kolaterálu a jiných zajišťovacích opatření, vyjednávání podmínek nástroje, přípravu a zpracování dokumentů a uzavření transakce. Tyto poplatky jsou nedílnou součástí vytváření angažovanosti vůči výslednému finančnímu nástroji.
- b) poplatky za závazky přijaté účetní jednotkou za účelem poskytnutí úvěru v případě, že úvěrový příslib nespadá do rozsahu působnosti tohoto standardu a je pravděpodobné, že účetní jednotka uzavře určité úvěrové ujednání. Tyto poplatky jsou považovány za kompenzaci stávající angažovanosti při pořízení finančního nástroje. Jestliže tento závazek vyprší, aniž by účetní jednotka poskytla daný úvěr, zaúčtuje se tento poplatek jako výnos při uplynutí platnosti.
- c) počáteční poplatky obdržené při vydání finančních závazků oceněných naběhlou hodnotou. Tyto poplatky jsou nedílnou součástí vytváření angažovanosti vůči výslednému finančnímu závazku. Účetní jednotka rozlišuje mezi poplatky a náklady, které jsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry finančního závazku, a počátečními poplatky a transakčními náklady souvisejícími s právem poskytovat služby, jako jsou například služby správy investic.

AG8C K poplatkům, které nejsou nedílnou součástí efektivní úrokové míry finančního nástroje a jsou účtovány v souladu s IFRS 15, patří:

- a) poplatky účtované za správu úvěru;
- b) poplatky za závazky za účelem poskytnutí úvěru v případě, že úvěrový příslib nespadá do rozsahu působnosti tohoto standardu a není pravděpodobné, že bude uzavřeno určité úvěrové ujednání; a
- c) poplatky za syndikaci úvěru přijaté účetní jednotkou, která úvěr zprostředkuje, ale neponechá si pro sebe žádnou část úvěrového balíku (případně si ponechá část se stejnou efektivní úrokovou mírou a srovnatelným rizikem jako jiní účastníci).

...

### *Přetrvávající angažovanost v převáděných aktivech*

AG48 Níže jsou uvedené příklady ocenění převáděného aktiva a příslušného závazku podle odstavce 30.

*Všechna aktiva*

- a) Pokud záruka účetní jednotky zaplatit za ztráty ze selhání převáděného aktiva zamezí odúčtování převáděného aktiva ve výši přetrvávající angažovanosti, pak je převáděné aktivum v den převodu oceněné: i) účetní hodnotou aktiva, nebo ii) maximální hodnotou protiplnění získaného v rámci převodu, o jehož opětovné zaplacení může být účetní jednotka požádána (výše záruky), je-li nižší. Příslušný závazek je zpočátku oceněn součtem výše záruky a reálné hodnoty záruky (což je obvykle protiplnění získané za záruku). Počáteční reálná hodnota záruky je následně vykázána do zisku nebo ztráty, jakmile je tento závazek splněn (tak jak je tento závazek plněn) (v souladu se zásadami IFRS 15) a účetní hodnota aktiva je snížena o případnou ztrátu ze znehodnocení.

...

**IAS 40 Investiční nemovitý majetek**

Mění se odstavce 9, 67 a 70 a doplňuje se nový odstavec 85E.

**KLASIFIKACE MAJETKU JAKO INVESTIČNÍHO NEMOVITÉHO MAJETKU NEBO NEMOVITOSTI UŽÍVANÉ VLASTNÍKEM**

...

9. Následující příklady jsou položkami, které nejsou investičním nemovitým majetkem, a proto nespádají do rozsahu působnosti tohoto standardu:
- a) ...
- b) [zrušuje se]
- c) ...

**VYŘAZENÍ**

...

67. K vyřazení investičního nemovitého majetku může dojít v důsledku prodeje nebo jeho použití pro finanční leasing. Datem vyřazení investičního nemovitého majetku je datum, kdy příjemce získá kontrolu nad investičním nemovitým majetkem v souladu s požadavky na určení, kdy je splněn závazek k plnění v souladu s IFRS 15. IAS 17 se použije při vyřazení z důvodu použití nemovitosti pro finanční leasing a při prodeji a zpětném leasingu.

...

70. Částka protihodnoty, která má být zahrnuta do zisku nebo ztráty vyplývající z odúčtování investičního nemovitého majetku, se určí v souladu s požadavky na určení transakční ceny v odstavcích 47–72 IFRS 15. Následné změny odhadované částky protihodnoty zahrnuté do zisku nebo ztráty musí být zaúčtovány v souladu s požadavky na změny transakční ceny v IFRS 15.

...

**DATUM ÚČINNOSTI**

...

- 85E Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny odst. 3 písm. b), odstavce 9, 67 a 70. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

**IFRIC 12 Ujednání o poskytování licencovaných služeb**

Pod nadpisem „odkazy“ se zrušují odkazy na IAS 11 *Smlouvy o zhotovení* a IAS 18 *Výnosy* a vkládá se nový odkaz na IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*. Mění se odstavce 13–15, 18–20 a 27 a vkládá se nový odstavec 28D.

**Účtování a oceňování protihodnoty v rámci ujednání**

...

13. Provozovatel zaúčtuje a ocení výnos za služby, které poskytuje, v souladu s IFRS 15. Následný účetní postup se řídí povahou protihodnoty. Vykazování obdržené protihodnoty jako finančního aktiva a jako nehmotného aktiva je podrobně popsáno v odstavcích 23–26.

**Služby výstavby nebo zdokonalení**

14. Provozovatel vykazuje služby výstavby nebo zdokonalení v souladu s IFRS 15.

*Protihodnota poskytnutá provozovateli poskytovatelem*

15. Poskytuje-li provozovatel služby výstavby nebo zdokonalení, protihodnota, kterou provozovatel obdrží či má obdržet, se účtuje v souladu s IFRS 15. Protihodnotou mohou být nároky na:

a) ...

...

18. Obdrží-li provozovatel platbu za služby spojené s vybudováním částečně jako finanční aktivum a částečně jako nehmotné aktivum, je nutno vykazovat každou složku protihodnoty provozovatele samostatně. Protihodnota, kterou provozovatel obdrží nebo má obdržet za obě složky, se prvotně účtuje v souladu s IFRS 15.

19. Povaha protihodnoty, kterou poskytovatel poskytuje provozovateli, se stanoví odkazem na smluvní podmínky a příslušné smluvní právo, pokud existuje. Povaha protihodnoty určuje následné účtování, jak je uvedeno v odstavcích 23–26. Oba typy protihodnoty jsou však v období poskytování služeb výstavby nebo zdokonalení v souladu se standardem IFRS 15 klasifikovány jako smluvní aktiva.

**Služby spojené s provozem**

20. Provozovatel vykazuje služby spojené s provozem v souladu s IFRS 15.

...

**Položky poskytnuté provozovateli poskytovatelem**

27. V souladu s odstavcem 11 nejsou položky infrastruktury, k nimž poskytovatel umožňuje provozovateli přístup za účelem ujednání o poskytování služeb, účtovány jako pozemky, budovy a zařízení provozovatele. Poskytovatel může poskytnout provozovateli rovněž jiné položky, které si provozovatel může ponechat nebo s nimi podle své vůle obchodovat. Tvoří-li takováto aktiva součást protihodnoty, kterou poskytovatel poskytuje za služby, nejedná se o státní dotace, jak jsou definovány v IAS 20. Namísto toho se účtují jako součást transakční ceny podle definice v IFRS 15.

...

**DATUM ÚČINNOSTI**

...

- 28D Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny oddíl „Odkazy“ a odstavce 13–15, 18–20 a 27. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

**SIC-27 Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu**

Pod nadpisem „Odkazy“ se zrušují odkazy na IAS 11 *Smlouvy o zhotovení* a IAS 18 *Výnosy* a vkládá se nový odkaz na IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*. Odstavec 8 a oddíl pod „Datum účinnosti“ se mění.

KONSENSUS

...

8. K určení toho, kdy se odměna uznává jako výnos, kterého může účetní jednotka dosáhnout, se na události a podmínky každého ujednání použijí požadavky IFRS 15. Je přitom nutné vzít v úvahu faktory typu, zda i nadále existuje přetrvávající angažovanost v podobě závazků k významným plněním v budoucnosti, které jsou nezbytné k získání odměny, zda existují zadržená rizika, podmínky ujednání záruky a riziko vrácení odměny. Indikátory, které samy o sobě ukazují, že je nevhodné celé obdržené odměny uznat jako výnos, jestliže jsou obdrženy na počátku ujednání, zahrnují:

a) ...

DATUM ÚČINNOSTI

...

Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny oddíl „Odkazy“ a odstavec 8. Účetní jednotka použije tyto změny, jakmile použije IFRS 15.

#### **SIC-32 Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky**

Pod nadpisem „Odkazy“ se zrušuje odkaz na IAS 11 *Smlouvy o zhotovení* a vkládá se nový odkaz na IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky*. Mění se oddíl pod nadpisem „Datum účinnosti“.

DATUM ÚČINNOSTI

...

IAS 1 (ve znění revize z roku 2007) změnil terminologii užívanou v rámci IFRS. Dále změnil odstavec 5. Účetní jednotka použije tyto změny pro roční období počínající 1. lednem 2009 nebo pozdější. Pokud účetní jednotka použije IAS 1 (ve znění revize z roku 2007) dříve, použijí se tyto změny dříve.

Standardem IFRS 15 *Výnosy ze smluv se zákazníky* vydaným v květnu 2014 byly změněny oddíl „Odkazy“ a odstavec 6. Účetní jednotka použije uvedenou změnu, jakmile použije IFRS 15.

---