

Rýchlo a stručne

Pohľad na aktuálne otázky finančného vykazovania od PwC

inform.pwc.com

pwc

27. november 2014

Vykazovanie výnosov – je tu budúcnosť

O čo ide

Rady IASB a FASB vydali 28. mája 2014 dlho očakávaný spoločný štandard o vykazovaní výnosov. Tí, ktorí tento projekt pozorne sledujú, vedia, že pre niektoré odvetvia prináša dosť významné zmeny a že sa viac či menej dotkne takmer každej účtovnej jednotky.

Účtovné jednotky, ktoré postupujú podľa Medzinárodných štandardov finančného vykazovania (IFRS), budú povinné aplikovať štandard *IFRS 15, Výnosy zo zmlúv s odberateľmi*, po prvý raz v prvom priebežnom období v rámci ročných účtovných období začínajúcich 1. januára 2017 alebo neskôr, pričom jeho predčasné uplatňovanie bude povolené. Účtovné jednotky, ktoré pre finančné vykazovanie používajú štandardy US GAAP, budú povinné aplikovať nový štandard po prvý raz v prvom priebežnom období v rámci ročných účtovných období začínajúcich buď po 15. decembri 2016, ak pôjde o verejne obchodovateľné spoločnosti, alebo po 15. decembri 2017, ak pôjde o spoločnosti, ktoré nie sú kótované na burze, pričom predčasné uplatňovanie štandardu nebude povolené.

Dopad

Nový štandard ovplyvní väčšinu účtovných jednotiek, ktoré aplikujú IFRS alebo US GAAP. Subjekty, ktoré v súčasnosti postupujú podľa usmernení špecifických pre odvetvie, v ktorom pôsobia, by mali pocítiť najväčší dopad. V ďalšom texte uvádzame stručný prehľad niektorých oblastí, ktoré môžu dané subjekty dosť potrápiť pri prechode na nový štandard.

Prenos kontroly

Výnosy sa vykazujú v momente, keď odberateľ nadobudne kontrolu nad tovarom alebo službou. Odberateľ nadobudne kontrolu, keď má schopnosť určovať používanie a získavať výhody plynúce z tovaru alebo služby. Prenos kontroly nie je to isté ako prenos rizík a úžitkov, a takisto nie je nevyhnutne to isté ako vyvrcholenie zárobkového procesu podľa dnešných pravidiel. Účtovné jednotky budú tiež musieť aplikovať nové usmernenia, aby určili, či sa majú výnosy vykazovať počas určitého obdobia alebo k istému časovému okamihu.

Variabilná úhrada

Účtovné jednotky sa môžu dohodnúť na poskytovaní tovaru alebo služieb za úhradu, ktorej výška sa mení podľa toho, či isté budúce udalosti nastanú alebo nenastanú. Ako príklad môžu slúžiť nároky na vrátenie tovaru, výkonnostné prémie či peňažné pokuty. Tieto sumy sa dnes ako výnos často nevykazujú dovtedy, kým nie je jasné, že daná eventúálna udalosť nastane. Podľa nového štandardu sa odhad variabilnej úhrady zahŕňa do transakčnej ceny, ak je *vysoko pravdepodobné* (IFRS) alebo len *pravdepodobné* (US GAAP), že daná čiastka nebude mať za následok významné stornovanie výnosov, ak dôjde k zmene odhadov. Dokonca aj vtedy, keď celková výška variabilnej úhrady nedosiahne túto prahovú hodnotu, manažment bude musieť zvážiť, či nejaká časť (minimálna výška) predsa len nespĺňa toto kritérium. Táto čiastka sa vykáže ako výnos, keď sa tovar alebo služby prevedú na odberateľa. Uvedená skutočnosť môže mať dopad na účtovné jednotky podnikajúce vo viacerých odvetviach, v ktorých sa v súčasnosti o variabilnej úhrade neúčtuje dovtedy, kým nie je jasné, že sa eventúálna udalosť prejaví. Manažment bude musieť prehodnocovať odhady za každé vykazované obdobie a podľa toho výnosy náležite upravovať. Existuje malá výnimka pre licencie na práva duševného vlastníctva, kde variabilná úhrada predstavuje licenčný poplatok, ktorého výška závisí od obratu alebo miery využívania.

pwc

Rozpočítanie transakčnej ceny na základe relatívnej samostatnej predajnej ceny

Účtovné jednotky, ktoré predávajú viacero druhov tovaru alebo viacero služieb v jednom balíku, musia rozpočítať predajnú cenu na každý jeden druh tovaru resp. na každú službu. Toto rozpočítanie vychádza z ceny, ktorú by účtovná jednotka fakturovala odberateľovi, keby mu každú položku tovaru alebo každú službu predávala samostatne. Pri zisťovaní samostatnej predajnej ceny by mal manažment v prvom rade vychádzať z údajov, ktoré sa dajú nejakým spôsobom vierohodne zistiť. Ak takéto údaje neexistujú, bude musieť účtovná jednotka samostatnú predajnú cenu odhadnúť. Niektoré subjekty budú musieť určiť samostatnú predajnú cenu tovarov alebo služieb, ktoré si predtým tento odhad nevyžadovali (napr. subjekty, ktoré vykazujú podľa US GAAP a odberateľom či zákazníkom poskytujú vernostné body).

Licencie

Účtovné jednotky, ktoré udeľujú klientom licenciu na využívanie svojho duševného vlastníctva, budú musieť zistiť, či sa licencia prevádza na klienta počas istého časového obdobia alebo sa prevádza k určitému časovému okamihu. Licencia, ktorá sa poskytuje počas nejakého časového obdobia, umožňuje klientovi prístup k duševnému vlastníctvu účtovnej jednotky v takom stave, v akom existuje počas obdobia platnosti licencie. Licencie, ktoré sa účtujú k určitému časovému okamihu, dávajú klientovi právo využívať duševné vlastníctvo účtovnej jednotky v takom stave, v akom existovalo v okamihu, kedy bola licencia udelená. Klient musí byť schopný aktívne riadiť využívanie licencovaného duševného vlastníctva a získať z neho v podstate všetky zostávajúce výhody, ktoré z neho plynú, aby mohol vykázať výnos ku dňu, kedy je licencia poskytnutá. Štandard uvádza aj niekoľko príkladov, aby pomohol účtovným jednotkám urobiť tento odhad.

Časová hodnota peňazí

Niektoré kontrakty poskytujú odberateľovi alebo účtovnej jednotke financovanie (explicitne alebo implicitne). Je to preto, lebo k plneniu zo strany účtovnej jednotky a úhrade zo strany jej odberateľa môže dôjsť vo výrazne odlišných časových okamihoch. Účtovná jednotka by mala upraviť transakčnú cenu o časovú hodnotu peňazí, ak kontrakt zahŕňa významnú zložku financovania. Štandard povoľuje určité výnimky z aplikovania tohto usmernenia a poskytuje praktickú výnimku, ktorá umožňuje účtovným jednotkám ignorovať časovú hodnotu peňazí, ak je časové obdobie medzi presunom tovarov alebo služieb a úhradou kratšie než jeden rok.

Náklady na kontrakt

Účtovným jednotkám niekedy vznikajú náklady na získanie alebo splnenie kontraktu (napr. provízie z predaja alebo náklady na mobilizáciu zdrojov). Náklady na kontrakt, ktoré spĺňajú určité kritériá, sa kapitalizujú ako aktívum a odpisujú sa, keď sa vykazuje výnos. V niektorých situáciách očakávame, že sa bude aktivovať viac nákladov. Manažment bude musieť taktiež zvážiť, ako účtovať o nákladoch na kontrakty v prípade tých kontraktov, ktoré nebudú ukončené pri prvom aplikovaní štandardu.

Zverejnenia

Bude potrebné zverejniť ďalšie rozsiahle údaje, aby sa podarilo lepšie pochopiť jednak výnos, ktorý bol vykázaný, ako aj výnos, ktorý sa má v budúcnosti vykázať z existujúcich kontraktov. Spoločnosti budú poskytovať kvantitatívne a kvalitatívne informácie o významných predpokladoch a zmenách v týchto predpokladoch, ktoré manažment urobil, aby určil vykázaný výnos.