

DECEMBER 2015

mandat
TAX & AUDIT SERVICES

aktuálne informácie z oblasti daní, práva a hospodárstva



MANDAT správy

V decembrovom čísle prinášame:
IFRS 15 – Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi
Dôležité termíny

IFRS 15 – VÝNOSY ZO ZMLÚV SO ZÁKAZNÍKMI

Koncom mája 2014 vydali spoločne Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB, vydáva medzinárodné účtovné štandardy IFRS) a Rada pre účtovné štandardy USA (FASB, vydáva účtovné štandardy US GAAP) nový štandard pod názvom „Revenue from Contracts with Customers – Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi“. Účinnosť tohto štandardu je od 1. januára 2018 s možným retrospektívnym uplatnením. K dnešnému dňu tento štandard ešte nie je schválený na používanie v Európskej únii (EU), ale podľa harmonogramu sa jeho schválenie na používanie v EU očakáva začiatkom roka 2016.

Tento nový štandard zavádza významné zmeny v princípoch vykazovania výnosov a do istej miery môže mať vplyv na dosiahnutý výsledok hospodárenia v budúcich obdobiach. Očakáva sa aj veľký dopad na informačné systémy spoločností, zmeny v účtovných postupoch, interných procesoch a kontrolných mechanizmoch.

Výhodou tohto štandardu je podrobnejšie usmernenie o vykazovaní výnosov „pod jednou strechou“, keďže momentálne sú tieto usmernenia „roztrieštené“ v mnohých štandardoch – IAS 11, IAS 18, IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18, SIC 13.

Hlavným princípom tohto nového štandardu je vykazovanie výnosov s cieľom zobraziť prevod tovarov alebo služieb zákazníkom v sume, ktorá odráža protiplnenie (consideration), na ktoré bude mať účtovná jednotka podľa očakávania **nárok** výmenou za tieto tovary a služby.

Uplatnenie tohto hlavného princípu by sme si vysvetlili na 5 – krokovom modeli:

1. Identifikácia zmluvy so zákazníkom („**mám zmluvu?**“)
2. Identifikácia zmluvných povinností na plnenie („**čo som sľúbil?**“)
3. Určenie transakčnej ceny („**aká je odmena?**“)
4. Priradenie transakčnej ceny k povinnostiam na plnenie („**viem rozdeliť cenu?**“)
5. Vykázanie výnosov, ak sú splnené jednotlivé povinnosti na plnenie („**ako vykážem výnos?**“)

1.krok – „mám zmluvu?“

Právne vymáhateľná zmluva (vrátane ústnej) musí spĺňať nasledovné podmienky:

- zmluva je schválená a zmluvné strany sú zaviazané ich plniť
- možno identifikovať práva každej strany
- možno identifikovať platobné podmienky
- je pravdepodobné, že účtovná jednotka zinkasuje odmenu, na ktorú bude mať nárok (ak nedostane protihodnotu, posudzuje tento prípad ako dar)



Jana Princová

e-mail: jana.princova@mandat.sk
Tel.: +421 2 571042-35

IFRS 15 – VÝNOSY ZO ZMLÚV SO ZÁKAZNÍKMI

V prípade, že sa zmluva vôbec neplní alebo každá zo zmluvných strán môže jednostranne ukončiť zmluvu bez kompenzácie, je táto zmluva mimo pôsobnosti tohto štandardu.

2. krok – „čo som slúbil?“

Identifikácia prísľubu v zmluve previesť na odberateľa:

- výrobok, tovar alebo službu, ktorá je zreteľne oddeliteľná, alebo
- sériu zreteľne oddelených výrobkov, tovarov a služieb, ktoré sú vo svojej podstate totožné

3. krok – „aká je odmena?“

Výška protiplnenia, na ktoré bude mať účtovná jednotka podľa očakávania nárok výmenou za prevod prísľúbených tovarov alebo služieb zákazníkovi. Táto transakčná cena môže mať nasledovné formy:

- fixné protiplnenie (suma je fixná a nezávisí od výsledku budúcich udalostí)
- bez kreditného rizika (suma by sa neznížila v dôsledku kreditného rizika zákazníka)
- nepeňažné protiplnenie (t.j. protiplnenie v inej ako peňažnej forme; ocení sa v reálnej hodnote)
- variabilné protiplnenie (odhad a prípadné obmedzenia – zľavy, rabaty, refundácie a pod.)

4. krok – „viem rozdeliť cenu?“

Transakčná cena musí byť alokovaná na všetky záväzky plnenia (t.j. komponenty) vyplývajúce zo zmluvy na základe relatívnej samostatnej predajnej ceny. Poskytnuté zľavy sa priradia pomerne ku všetkým povinnostiam na plnenie.

Ak nie je možné zistiť cenu pre jednotlivý komponent (napr. tovar, služba, školenie, upgrade...), odporúča sa cenu odhadnúť na základe akceptovateľných metód:

- prístup posúdenia upraveného trhu
- prístup očakávaných nákladov plus marža
- reziduálny prístup

5. krok – „ako vykážem výnos?“

Záväzky plnenia (performance obligation) sú splnené prevodom výrobku, tovaru, poskytnutím služby, pričom:

- záväzky splnené počas obdobia (over time) – uznanie výnosu v priebehu obdobia, ak je splnená aspoň jedna zo špecifických podmienok:



Martin Šiagi

e-mail: martin.siagi@mandat.sk
 Tel.: +421 2 571042-14

IFRS 15 – VÝNOSY ZO ZMLÚV SO ZÁKAZNÍKMI

- zákazník súčasne získa a spotrebuje úžitky plnenia priebežne (t.j. opakované služby – napr. upratovacie služby)
 - zákazník kontroluje aktívum, ktoré sa vytvára resp. rozširuje (t.j. stavba na pozemku zákazníka, vykonanie technického zhodnotenia)
 - nie je vytvárané aktívum s alternatívnym využitím pre predávajúceho a zároveň má predávajúci právo na úhradu za doterajšie plnenie (napr. auditorské služby)
- záväzky splnené k danému okamžiku (at point in time) – jednorazové uznanie výnosu pri prevode ovládania aktíva na zákazníka

Tovary aj služby sú podľa IFRS 15 identifikované ako aktíva a k prevodu aktív dochádza v momente, keď zákazník **získa kontrolu** nad týmto aktívom.



Robert Jex

e-mail: robert.jex@mandat.sk
Tel.: +421 2 571042-13

Aplikáciu tohto 5 krokového modelu si vysvetlíme na zjednodušenom príklade:

Výrobný podnik AB uzatvoril zmluvu s odberateľom CD, na základe ktorej podnik AB dodá k 30.06.2015 odberateľovi CD špecifické výrobné zariadenie a zaviazá sa poskytnúť dvojročný servis a údržbu tohto zariadenia (nad rámec bežnej záruky). Podniku CD vyplýva zo zmluvy povinnosť uhradiť spoločnosti AB pri dodaní čiastku 18.000 EUR.

Bežná cena výrobného zariadenia je 16.000 EUR a bežná cena za ročné poskytnutie servisných služieb je 2.000 EUR.

1. krok – „mám zmluvu?“

Áno, je písomne dohodnutá, AB je dodávateľ a CD je odberateľ.

2. krok – „čo som sľúbil?“

AB sa zaviazal dodať dve plnenia (performance obligation):

- A) jednorazovo špecifické zariadenie (at point in time)
- B) počas dvojročného obdobia (over time) servisné služby

3. krok – „aká je odmena?“

Dohodnutá odmena za plnenie je vo výške 18.000 EUR. Ak by sme obstarávali obe plnenia samostatne, tak zmluvná cena by bola vo výške 20.000 EUR.

Na plnenie A) pripadá 80 % (16.000 EUR/20.000 EUR) zo zmluvnej ceny a na plnenie B) pripadá 20 % (t.j. 4.000 EUR/20.000 EUR) zo zmluvnej ceny.

IFRS 15 – VÝNOSY ZO ZMLÚV SO ZÁKAZNÍKMI

4. krok – „viem rozdeliť cenu?“

Áno, plnenie A) je vo výške 14.400 EUR (t.j. 80% zo zmluvnej ceny 18.000 EUR) a plnenie B) je vo výške 3.600 EUR (t.j. 20% zo zmluvnej ceny 18.000 EUR).

5.krok – „kedy uznám výnosy?“

Výnos z plnenia A) vykážeme jednorazovo k 30.06. a výnos z plnenia B) vykážem v priebehu dohodnutého dvojročného obdobia.

Praktické rady pri implementácii nových pravidiel

- vyžaduje sa prehodnotiť všetky zmluvy so zákazníkmi a zistiť, či tieto zmluvy obsahujú špecifické podmienky popísané vyššie. Tieto zmluvy musia byť prehodnotené individuálne s ohľadom na nové pravidlá definované v novom štandarde IFRS 15
- najväčší dopad uplatnenia nových pravidiel budú mať spoločnosti pôsobiace v IT sektore, real estate, SW vývoja a telekomunikačné firmy
- zmena účtovného systému a s tým spojené zvýšené náklady (školenie zamestnancov, upgrade účtovného SW)
- tento štandard zvyšuje požiadavky na zverejnenie informácií v účtovnej závierke

Sme si vedomí toho, že táto problematika je natol'ko obsiahla, že jej poňatie v Mandat News vyčerpávajúcím spôsobom je nemožné. Naším cieľom je pripraviť klientov, ktorých sa to týka, už v predstihu na pripravované zmeny v Medzinárodných účtovných štandardoch. Naši odborníci sú Vám kedykoľvek k dispozícii pri riešení praktických problémov s uplatnením IFRS 15.

**Jana Princová**

e-mail: jana.princova@mandat.sk
Tel.: +421 2 571042-35

NEPREHLIADNITE**Dôležité termíny**

Prehľad dôležitých termínov na december 2015 môžete nájsť na našej webovej stránke: <http://www.mandat.sk>

O SPOLOČNOSTIACH MANDAT

MANDAT CONSULTING, k.s. a **MANDAT AUDIT, s.r.o.** boli založené v roku 2004 ako daňovoporadenská a audítorská spoločnosť. Počas celej doby našej existencie poskytujeme služby v oblasti daní, účtovníctva a auditu menším, stredným aj nadnárodným spoločnostiam podnikajúcim na území Slovenskej republiky. Dlhoročná spolupráca so zahraničnými poradenskými spoločnosťami spojená s kompetenciou slovenských daňových poradcov a audítorov umožňuje poskytovať poradenstvo pre klientov pochádzajúcich z radov zahraničných investorov.

V oblasti nami ponúkaných služieb, daňového poradenstva a auditu, pracuje v súčasnosti 41 kvalifikovaných pracovníkov.

Informácie uvedené v tomto materiáli sú iba informatívnej povahy.

MANDAT CONSULTING, k.s. nepreberá zodpovednosť za rozhodnutia, ktoré si čitateľ urobí na základe tohto vydania.

Ak si by ste chceli pridať meno inej osoby z vašej spoločnosti do zoznamu prijímateľov **MANDAT správy**, prosím kontaktujte nás na e-mail adrese: **news@mandat.sk**

V prípade záujmu o ďalšie informácie nás prosím kontaktujte.

