

## **IPSAS 9— VÝNOSY ZE SMĚNNÝCH TRANSAKČÍ**

### **Poděkování**

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor (IPSAS) primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu (IAS) 18 (novelizovaného v roce 1993), „Výnosy” vydaného Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 18.

Schválený text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je publikován IASB v anglickém jazyce a kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IASB: IASB Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

IFRS, IAS, Zveřejněné návrhy a jiné publikace IASB jsou chráněny autorským právem IASCF.

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

červenec 2001

## IPSAS 9— VÝNOSY ZE SMĚNNÝCH TRANSAKČÍ

### OBSAH

	Odstavec
Cíl	
Rozsah působnosti.....	1–10
Definice .....	11–13
Výnosy.....	12–13
Oceňování výnosů.....	14–17
Identifikace transakce .....	18
Poskytování služeb .....	19–27
Prodej zboží a výrobků.....	28–32
Úroky, licenční poplatky a dividendy .....	33–38
Zveřejnění .....	39–40
Datum účinnosti .....	41–42
Dodatek	
Srovnání s IAS 18	

*Části standardu, které jsou vytištěny tučným písmem, je nezbytné číst v kontextu výkladových odstavců tohoto standardu, vytištěných jednoduchým písmem a v kontextu „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor nejsou určeny k tomu, aby byly aplikovány na nevýznamné položky.*

## **Cíl**

„Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky“ Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASB) definuje důchod jako „zvýšení ekonomického prospěchu v průběhu účetního období formou přítoků nebo zvýšení hodnoty aktiv, či snížení hodnoty závazků, jehož důsledkem je takové zvýšení vlastního kapitálu, které nesouvisí s vklady podílníků na vlastním kapitálu“. Definice důchodu stanovená IASB zahrnuje jak výnosy, tak i přínosy. Tento standard používá pro výnosy i přínosy společný termín „výnosy“ namísto termínu „důchod“. Některé konkrétní položky vykazované jako výnosy jsou upraveny v jiných standardech a jsou vyňaty z rozsahu působnosti tohoto standardu. Například přínosy vzniklé z prodeje budov, pozemků a zařízení jsou konkrétně upraveny ve standardu zabývajícím se budovami, pozemky a zařízeními a nejsou zahrnuty v tomto standardu.

Cílem tohoto standardu je stanovit účetní řešení výnosů vznikajících ze směnných transakcí a událostí.

Základní otázkou vykazování výnosů je určení toho, kdy dochází k uznání výnosu. Výnos je uznán tehdy, když je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál poplyne účetní jednotce a že tento prospěch resp. potenciál je možné spolehlivě ocenit. Tento standard identifikuje okolnosti, za jakých jsou tato kritéria splněna, a výnos tedy může být vykázán. Rovněž poskytuje praktický návod aplikace těchto kritérií.

## **Rozsah působnosti**

1. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro vykazování výnosů vzniklých z následujících směnných transakcí a událostí:**
  - (a) **poskytování služeb;**
  - (b) **prodej zboží a výrobků; a**
  - (c) **užívání aktiv účetní jednotky jinými stranami, přinášející úroky, licenční poplatky a dividendy.**
2. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
3. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná Radou pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor

(IPSASB) vysvětluje, že podniky veřejné správy (PVS) používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydávané Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). PVS jsou definovány v IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“.

4. Tento standard se nezabývá výnosy vzniklými z transakcí, které nemají směnný charakter.
5. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou získávat výnosy ze směnných transakcí nebo transakcí, které nemají směnný charakter. Směnná transakce je taková, při které účetní jednotka obdrží aktiva nebo služby, případně uhradí závazek, přičemž výměnou za to přímo poskytne jiné straně přibližně stejnou hodnotu (především ve formě zboží, výrobků a služeb nebo užití aktiv). Příklady směnných transakcí zahrnují:
  - (a) nákup nebo prodej zboží, výrobků či služeb; nebo
  - (b) pronájem budov, pozemků a zařízení; za tržní ceny.
6. Při rozlišování výnosů na ty, které mají směnný charakter a ty, které nejsou směnné povahy, se bere v úvahu přednostně skutečná podstata transakce před její formou. Mezi příklady transakcí, které nemají směnný charakter, patří výnosy vzniklé z uplatnění svrchovaných práv (například přímé a nepřímé daně, cla, poplatky a pokuty), dotace a dary.
7. Poskytování služeb zahrnuje vykonání smluvně dojednaného úkolu účetní jednotkou v průběhu sjednaného období. Služby mohou být poskytovány v rámci jednoho období, nebo v průběhu více období. Příkladem služeb poskytovaných účetní jednotkou veřejného sektoru, za které získává výnosy, jsou zajišťování bydlení, správa vodárenských zařízení, správa silnic, na kterých se vybírá mýtné, a správa transferových plateb. Některé dohody o poskytování služeb se vztahují přímo ke stavebním smlouvám, například služby projektových manažerů a architektů. Výnosy vzniklé z takových dohod nejsou řešeny tímto standardem, ale zachází se s nimi v souladu s požadavky pro stavební smlouvy tak, jak je stanoveno Mezinárodním účetním standardem pro veřejný sektor (IPSAS) 11, „Stavební smlouvy“.
8. Zboží zahrnuje jak výrobky a zboží vyrobené účetní jednotkou za účelem jejich prodeje jako jsou publikace, tak i věci nakoupené za účelem jejich dalšího prodeje, jako je zboží, ale i pozemky a nemovitosti držené za účelem jejich prodeje.
9. Aktiva účetní jednotky užívaná jinými stranami přináší výnosy ve formě:
  - (a) úroků — poplatky za užití peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů nebo částek dlužných účetní jednotce;
  - (b) licenčních poplatků — poplatky za užití dlouhodobých aktiv jako jsou například patenty, ochranné známky, autorská práva a počítačové programy; a

- (c) dividend nebo jejich obdoby — přiznání přebytků držitelům vlastního kapitálu v poměru dle jejich účasti na konkrétní části kapitálu.
10. Tento standard se nezabývá výnosy:
- (a) upravenými jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor včetně:
    - (i) leasingových smluv (viz IPSAS 13, „Leasingy“);
    - (ii) dividend získaných z investic vykazovaných ekvivalenční metodou (viz IPSAS 7, „Investice do přidružených jednotek“); a
    - (iii) přínosů z prodeje budov, pozemků a zařízení (které jsou řešeny v IPSAS 17, „Budovy, pozemky a zařízení“),
  - (b) vzniklými z pojišťovacích smluv v účetních jednotkách zabývajících se pojištěním;
  - (c) vzniklými ze změn reálné hodnoty finančních aktiv a finančních závazků nebo jejich pozbytí (návod pro vykazování finančních nástrojů lze nalézt v Mezinárodním účetním standardu (IAS) 39, „Finanční nástroje: účtování a oceňování“);
  - (d) vzniklými v důsledku změn hodnoty ostatních krátkodobých aktiv;
  - (e) vzniklými z přírůstků a příchovků stáda a zemědělských a lesních produktů; a
  - (f) vzniklými těžbou nerostných rud.

## Definice

11. Následující termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:

**Směnné transakce** jsou transakce, při kterých jedna jednotka získá aktiva nebo služby, nebo jí zanikají závazky, za což poskytuje výměnou přibližně stejnou protihodnotu (primárně formou peněžní, zboží, služeb nebo užíváním aktiv) jiné jednotce.

**Reálná hodnota** je částka, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směněno aktivum nebo vyrovnán závazek.

**Nesměnné transakce** jsou transakce, které nejsou směnné. V transakci, která není směnná, jednotka buď získá hodnotu od jiné jednotky bez toho, aniž by jí směnou poskytla přibližně stejnou hodnotu nebo poskytuje hodnotu jiné jednotce, aniž by přímo obdržela přibližně stejnou hodnotu.

**Výnos** je hrubým přírůstkem ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu během účetního období, pokud tento přírůstek vede ke zvýšení čistých aktiv/vlastního kapitálu, přičemž nejde o přírůstek vyvolaný vklady vlastníků.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

### Výnosy

12. Výnosy zahrnují pouze hrubé přírůstky ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu obdrženého nebo získatelného na vlastní účet účetní jednotky. Částky vybrané z pozice zástupce vlády nebo jiné vládní organizace nebo jménem třetí strany, jako například vybírání plateb za telefon a elektřinu prováděné poštou jménem účetních jednotek poskytujících takové služby, nejsou ekonomickým prospěchem nebo využitelným potenciálem, který plyne účetní jednotce a nevedou ke zvýšení aktiv nebo snížení závazků. Z uvedených důvodů jsou z výnosů vyloučeny. Obdobně je tomu u vztahů správcovství nebo zastupování, kdy hrubý přítok ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu zahrnující částky vybrané jménem příkazce nevede ke zvýšení čistých aktiv/vlastního kapitálu účetní jednotky. Částky vybrané jménem příkazce nejsou výnosem. Namísto nich jsou výnosem jen obdržené nebo získatelné provize za výběr nebo manipulaci s hrubými toky.
13. Finanční přítoky, jmenovitě výpůjčky, nesplňují definici výnosů, protože vedou ke stejné změně jak v aktivech, tak i v závazcích a nemají žádný dopad na čistá aktiva/vlastní kapitál. Finanční přítoky jsou zahrnuty přímo do rozvahy a vstupují do zůstatků aktiv a závazků.

### Oceňování výnosů

14. **Výnosy se oceňují reálnou hodnotou obdržené nebo získatelné protihodnoty.**
15. Částka výnosu vzniklá z transakce je obvykle stanovena dohodou mezi účetní jednotkou a kupujícím nebo uživatelem aktiva či služby. Je oceněna reálnou hodnotou obdržené nebo získatelné protihodnoty zohledňující částky veškerých obchodních slev a množstevních rabatů poskytnutých účetní jednotkou.
16. Ve většině případů je protihodnota ve formě peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů a částka výnosů je částkou peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů již přijatých nebo nárokovaných. Ovšem pokud je příjem peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů odložen, pak může být reálná hodnota protihodnoty nižší než nominální hodnota

obdržených nebo získatelných peněžních prostředků. Účetní jednotka může například poskytnout kupujícímu bezúročný obchodní úvěr nebo akceptovat jako protihodnotu za prodané zboží směnku vydanou kupujícím s nižší než tržní úrokovou sazbou. Pokud takové ujednání ve své podstatě představuje finanční transakci, pak je reálná hodnota protihodnoty stanovena diskontováním budoucích příjmů za použití implicitní úrokové míry. Implicitní úroková míra se stanovuje jedním z následujících způsobů, podle toho, který je transparentnější:

- (a) buď jako převažující míra pro podobný nástroj u výstavce s obdobným hodnocením úvěrového rizika; nebo
- (b) jako úroková sazba, kterou je možno nominální částku nástroje diskontovat na běžnou prodejní cenu zboží, výrobků nebo služeb za hotové.

Rozdíl mezi reálnou hodnotou a nominální částkou protihodnoty se vykáže jako úrokový výnos v souladu s odstavci 33 a 34.

17. Pokud jsou zboží, výrobky nebo služby směněny či vyměněny za zboží, výrobky nebo služby obdobné povahy a hodnoty, nepovažuje se směna za transakci, při níž vzniká výnos. To je častý případ u komodit jako je olej nebo mléko, kdy dodavatelé směňují nebo vyměňují zásoby z různých míst, aby včas uspokojili poptávku existující v určitém místě. Pokud jsou výrobky a zboží prodány nebo jsou poskytnuty služby výměnou za rozdílné zboží, výrobky nebo služby, považuje se tato směna za transakci, při níž vznikají výnosy. Výnosy jsou oceňovány reálnou hodnotou získaného zboží nebo služeb, upravenou o případnou částku peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, která byla převedena. Nemůže-li být reálná hodnota získaného zboží, výrobků nebo služeb spolehlivě stanovena, je výnos oceněn reálnou hodnotou poskytnutého zboží, výrobků nebo služeb, upravenou o případnou částku peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů, která již byla převedena.

## Identifikace transakce

18. Kritéria pro uznání výnosu v tomto standardu jsou obvykle aplikována samostatně na každou transakci. Za určitých okolností je však nezbytné v zájmu objasnění podstaty transakce aplikovat tato kritéria na samostatně identifikovatelné složky jednotlivé transakce. Zahrnuje-li například prodejní cena výrobku oddělitelnou částku za následný servis, je tato částka odložena a zachycena jako výnos teprve v průběhu období, během kterého jsou tyto služby poskytovány. Naproti tomu jsou tato kritéria aplikována společně na dvě nebo více transakcí, jsou-li tyto transakce propojeny takovým způsobem, že obchodní efekt nelze pochopit bez odkazu na skupinu transakcí jako jeden celek. Účetní jednotka může například prodat zboží a ve stejné době uzavřít samostatnou smlouvu na zpětný nákup tohoto zboží

k pozdějšímu datu, čímž je potlačen skutečný efekt transakce; v takovém případě se obě transakce posuzují společně.

## Poskytování služeb

19. **Může-li být spolehlivě odhadnut výsledek transakce, která zahrnuje poskytnutí služeb, uznání výnosů spojených s transakcí lze provést s odkazem na stupeň dokončení celé transakce k datu vykázání. Výsledek transakce lze spolehlivě odhadnout, pokud jsou současně splněny všechny následující podmínky:**
- částka výnosu může být spolehlivě oceněna;**
  - je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojené s transakcí poplynou účetní jednotce;**
  - k datu vykázání je možné spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce; a**
  - náklady vynaložené na transakci a náklady jejího dokončení mohou být spolehlivě oceněny.**
20. Pokud se při vykazování výnosů používá odvolání na stupeň dokončení transakce, označuje se to často jako metoda procenta dokončení. Podle této metody jsou výnosy vykázány v tom účetním období, v němž byly služby poskytnuty. Například účetní jednotka poskytující služby v oboru oceňování majetku vykáže výnos, jakmile je dokončeno jednotlivé dílčí ocenění. Zachycení výnosů na tomto základě dává užitečnou informaci o rozsahu provádění služby a o výkonnosti v průběhu období. Také IPSAS 11 požaduje zachycení výnosu na této bázi. Požadavky uvedeného standardu jsou obecně použitelné i pro vykazování výnosů a souvisejících nákladů transakce zahrnující poskytování služeb.
21. Výnos je uznán pouze tehdy, pokud je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojené s transakcí poplynou účetní jednotce. Pokud však vznikne nejistota o inkasovatelnosti částky, která již byla do výnosů zahrnuta, je neinkasovatelná částka, nebo částka, jejíž přijetí se stalo nepravděpodobným, vykázána spíše jako náklad, než jako korekce částky původně zachycených výnosů.
22. Účetní jednotka je obecně schopna učinit spolehlivé odhady, jestliže se s ostatními účastníky transakce dohodla na:
- vymahatelných právech každého z účastníků, týkajících se služby, která má být účastníky poskytnuta a přijata;
  - protihodnotách, které mají být směněny; a
  - způsobu a podmínkách vypořádání.

Pro účetní jednotku je také obvykle nezbytné, aby měla účinný systém interního finančního rozpočtnictví a výkaznictví. Účetní jednotka

přezkoumává a v případě nezbytnosti reviduje své odhady výnosů podle vykonaných služeb. Požadavek takových úprav nemusí nutně znamenat, že výsledek transakce nelze spolehlivě odhadnout.

23. Stupeň dokončení transakce může být stanoven řadou metod. Účetní jednotka použije tu metodu, která spolehlivě určuje rozsah vykonaných služeb. V závislosti na podstatě transakce mohou metody zahrnovat:
- (a) analýzy provedené práce;
  - (b) služby vykonané k určitému datu jako procento celkových služeb, které mají být poskytnuty; nebo
  - (c) podíl dosud vynaložených nákladů k odhadnutým celkovým nákladům transakce. Do nákladů vynaložených k určitému datu se zahrnují pouze náklady spojené s vykonanými službami. Do celkových odhadnutých nákladů transakce se zahrnují pouze náklady spojené s již vykonanými službami nebo se službami, které mají být ještě poskytnuty.

Splátky a zálohy přijaté od zákazníků často neodpovídají skutečně vykonaným službám.

24. Z praktických důvodů jsou výnosy v situaci, kdy jsou služby vykonávány v podobě neurčitého počtu úkonů v průběhu určitého časového období, uznány rovnoměrně po dané časové období, není-li zřejmé, že stupeň dokončení lze lépe zachytit jinou metodou. Jestliže určitý úkon má mnohem větší význam než ostatní úkony, vykázání výnosů se odsune až do vykonání tohoto významného úkonu.
25. **Pokud není možné spolehlivě odhadnout výsledek transakce, která zahrnuje poskytování služeb, uznají se výnosy pouze v rozsahu těch vykázaných nákladů, které lze pokrýt.**
26. V průběhu počátečních etap transakce se často stává, že nelze spolehlivě odhadnout její výsledek. Přesto však může být pravděpodobné, že účetní jednotce budou uhrazeny náklady vynaložené na transakci. Proto se výnosy uznají pouze v rozsahu vynaložených nákladů, jejichž pokrytí lze očekávat. Pokud nelze spolehlivě odhadnout výsledek transakce, není vykázán žádný přebytek.
27. Nemůže-li být výsledek transakce odhadnut spolehlivě a není-li pravděpodobné, že vynaložené náklady budou pokryty, pak nejsou výnosy uznány a vynaložené náklady se zúčtují do nákladů daného období. Pokud nejistoty dříve bránící spolehlivému odhadu výsledku smlouvy pominou, vykazují se výnosy spíše podle článku 19 než podle článku 25.

**Prodej zboží a výrobků**

28. **Výnos z prodeje zboží a výrobků by měl být uznán, jsou-li splněny všechny následující podmínky:**
- (a) **účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví zboží a výrobků;**
  - (b) **účetní jednotka si nezachovává pokračující manažerskou angažovanost v míře obvykle spojované s vlastnictvím prodaného zboží a výrobků, ani skutečnou kontrolu nad tímto zbožím a výrobky;**
  - (c) **částka výnosů může být spolehlivě oceněna;**
  - (d) **je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál, které jsou s transakcí spojeny, poplynou účetní jednotce; a**
  - (e) **vzniklé náklady nebo náklady, které v souvislosti s transakcí teprve vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny.**
29. Určení toho, kdy účetní jednotka převedla významná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví na kupujícího, vyžaduje posouzení okolností transakce. Ve většině případů se převod rizik a odměn z vlastnictví děje současně s převodem právního titulu nebo s postoupením držby kupujícímu. Takto je tomu u většiny prodejů. V jiných případech je však převod rizik a odměn vyplývajících z vlastnictví uskutečněn jindy než převod právního titulu nebo postoupení držby.
30. Ponechá-li si účetní jednotka významná rizika vyplývající z vlastnictví, není taková transakce prodejem a výnos není uznán. Účetní jednotka si může ponechat významné riziko vyplývající z vlastnictví mnoha způsoby. Příklady situací, v nichž si účetní jednotka může ponechat významná rizika a odměny z vlastnictví, jsou:
- (a) pokud účetní jednotce zůstává závazek vyplývající z nedostatečného plnění nekrytý zárukou;
  - (b) pokud je přijetí výnosů z určitého dílčího prodeje závislé na odvození výnosů u kupujícího z jeho prodeje zboží (například pokud vláda v rámci své publikační činnosti distribuuje výukové materiály školám s možností vrátit neprodané zboží);
  - (c) jestliže je zboží dodáno s podmínkou instalace, která tvoří významnou část smlouvy a dosud nebyla účetní jednotkou dokončena; a
  - (d) když je kupující oprávněn nákup zrušit z důvodů uvedených ve smlouvě a účetní jednotka si není jistá pravděpodobností tohoto zrušení.

31. Když si účetní jednotka podrží pouze nevýznamné riziko vyplývající z vlastnictví, je transakce prodejem a dojde k uznání výnosu. Prodávající si může například podržet právní titul ke zboží výhradně z toho důvodu, aby tak zajistil inkasování dlužné částky. V tomto případě, jestliže účetní jednotka převedla významná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví, je transakce prodejem a dojde k uznání výnosu. Jiný příklad účetní jednotky, která si ponechává výhradně nevýznamné riziko vyplývající z vlastnictví, může být prodej, pokud je nabízeno vrácení peněz, nebude-li zákazník spokojen. V těchto případech jsou výnosy uznány v okamžiku uskutečnění prodeje za předpokladu, že prodávající může spolehlivě odhadnout budoucí vrácené částky a zachytí příslušný závazek na základě dřívější zkušenosti nebo na základě jiných relevantních faktorů.
32. Výnosy jsou uznány výhradně v situaci, kdy je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojené s transakcí skutečně poplynou účetní jednotce. Za určitých okolností to nemusí být pravděpodobné, dokud není protihodnota přijata a nebo odstraněna nejistota jejího přijetí. Výnos může být například závislý na schopnosti jiné jednotky v rámci smlouvy dodat zboží nebo výrobky; pokud o této schopnosti existuje pochybnost, může být uznání odloženo, dokud nedojde k plnění. V okamžiku dodání zboží nebo výrobků je nejistota odstraněna a výnos je uznán. Pokud však vznikne nejistota o inkasovatelnosti částky, která již byla do výnosů zahrnuta, je tato částka anebo částka, jejíž přijetí se stalo nepravděpodobným, spíše zahrnuta do nákladů než vykázána jako úprava částky původně vykázaných výnosů.

## Úroky, licenční poplatky a dividendy

33. **Výnos vznikající z užívání aktiv účetní jednotky jinými stranami přinášející úrok, licenční poplatky nebo dividendy, se zachycuje v souladu s účetním řešením stanoveným v odstavci 34, pokud:**
- (a) **je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojené s transakcí poplynou účetní jednotce; a**
  - (b) **částka výnosu může být spolehlivě oceněna.**
34. **Výnos je uznán za použití následujících účetních řešení:**
- (a) **úrok se určuje na poměrné časové bázi, která zohledňuje efektivní výnos daného aktiva;**
  - (b) **licenční poplatky jsou uznány na akruální bázi v souladu s podstatou příslušné smlouvy; a**
  - (c) **dividendy nebo jejich ekvivalenty jsou uznány tehdy, když akcionářům nebo účetní jednotce vznikne právo na přijetí platby.**

35. Efektivní výnos aktiva je úroková sazba, která je potřebná pro diskontování budoucích očekávaných peněžních příjmů během životnosti aktiva tak, aby se rovnaly výchozí účetní hodnotě aktiva. Úrokový výnos obsahuje částku amortizace každého diskontu, prémie nebo jiného rozdílu mezi výchozí účetní hodnotou dluhového cenného papíru a jeho hodnotou v okamžiku jeho splatnosti.
36. V případě pořízení investice přinášející úrok, včetně dosud nepřijatého časově rozlišeného úroku, je nutné následně získané úroky rozdělit do období před pořízením a po pořízení; pouze ta část úroku, která se vztahuje k období po pořízení, je uznána jako výnos. Jsou-li u majetkových cenných papírů stanoveny dividendy z čistého přebytku dosaženého ještě před pořízením daného cenného papíru, pak se tyto dividendy odečítají od pořizovací ceny příslušných cenných papírů. Jestliže je obtížné takové rozdělení uskutečnit, aniž by se použilo nějakého účelového postupu, jsou dividendy uznány jako výnos, pokud zjevně nepředstavují pokrytí části nákladů na pořízení majetkových cenných papírů.
37. Licenční poplatky, jako například poplatky z těžby ropy, se časově rozlišují v souladu s ustanoveními příslušné smlouvy a jsou zpravidla na stejném základě i uznány, pokud nelze považovat za přiměřenější jejich uznání výnosem na jiné systematické a racionální bázi.
38. Výnos je uznán výhradně tehdy, je-li pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál spojené s transakcí poplynou účetní jednotce. Pokud však vznikne nejistota o inkasovatelnosti částky, která již byla do výnosů zahrnuta, je tato částka anebo částka, jejíž přijetí se stalo nepravděpodobným, zahrnuta spíše do nákladů než jako úprava částky původně vykázaných výnosů.

## Zveřejnění

39. **Účetní jednotka zveřejňuje:**
- (a) **účetní pravidla zvolená pro uznávání výnosu včetně metod používaných pro určení stupně dokončení transakcí zahrnujících poskytování služeb;**
  - (b) **částku každé z významných skupin výnosů vykázaných v průběhu účetního období včetně výnosů vzniklých z:**
    - (i) **poskytování služeb;**
    - (ii) **prodeje zboží a výrobků;**
    - (iii) **úroků;**
    - (iv) **licenčních poplatků; a**
    - (v) **dividend nebo jejich ekvivalentů; a**

- (c) **částky výnosů vzniklých z titulu prodeje zboží, výrobků nebo služeb zahrnutých do každé z významných skupin výnosů.**
40. Návod ke zveřejnění všech podmíněných aktiv a podmíněných závazků lze nalézt v IAS 37, „Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva“. Podmíněná aktiva a podmíněné závazky mohou vznikat z takových položek, jako jsou záruční náklady, náhrady, pokuty nebo pravděpodobné újmy.

### **Datum účinnosti**

41. **Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. červencem 2001 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.**
42. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

**Dodatek**

*Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu. Jeho účelem je ukázat použití standardu a přispět k objasnění jeho významu v různých situacích. Příklady se zaměřují na dílčí aspekty transakcí a nepředstavují ucelenou diskusi o všech faktorech, které mohou mít vliv na uznání výnosu. Příklady obecně předpokládají, že částka výnosu může být spolehlivě oceněna, je pravděpodobné, že ekonomický prospěch nebo využitelný potenciál poplynou účetní jednotce a náklady, které vznikly nebo vzniknou, mohou být spolehlivě změřeny. Příklady nemění ani nenahrazují ustanovení standardů.*

Účetní jednotky veřejného sektoru mohou získávat výnosy ze směnných transakcí nebo transakcí, které nemají směnný charakter. Tento standard se zabývá pouze výnosy vznikajícími ze směnných transakcí. Výnosy ze směnných transakcí vznikají z:

- (a) prodeje zboží a výrobků nebo poskytování služeb třetím stranám;
- (b) prodeje zboží a výrobků nebo poskytování služeb jiným vládním agenturám; a
- (c) takového užívání aktiv účetní jednotky jinými stranami, které přináší úrok, licenční poplatky nebo dividendy.

Aplikace kritérií uznání výnosu z konkrétní transakce může být ovlivněna:

- (a) odlišnostmi právního řádu v různých zemích, které mohou stanovovat okamžik, v němž účetní jednotka převádí podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví. Z toho důvodu je třeba chápat příklady v této části dodatku vždy v kontextu zákonů platných v zemi uskutečnění transakce; a
- (b) podstatou vztahu (smluvního nebo jiného) mezi jednotkou, která platí, a účetní jednotkou, která získává výnos (což znamená, že se jednotky mohou dohodnout na specifickém okamžiku, v němž prodávající účetní jednotka může uznat výnos).

**Poskytování služeb****1. Ubytování**

Příjem z pronájmu při zajištění ubytování je uznán jako výnos v souladu s podmínkami nájemní smlouvy.

**2. Školní doprava**

Výnosy z jízdného účtovaného cestujícím při zajišťování školní dopravy jsou uznány podle toho, jak je doprava skutečně poskytována.

3. *Správa silnic, na kterých se vybírá mýtné*  
Výnosy ze správy silnic, na kterých se vybírá mýtné, jsou uznány tak, jak byly vybrány na základě užívání těchto silnic.
4. *Zajišťování průběhu soudních sporů*  
Výnosy ze zajišťování průběhu soudních sporů se vykazují buď v souladu se stupněm dokončení procesu, nebo na základě období, ve kterých soud zasedal.
5. *Správa zařízení, aktiv nebo služeb*  
Výnosy ze správy zařízení, aktiv nebo služeb jsou uznány po dobu trvání smlouvy podle toho, jak jsou služby skutečně poskytovány.
6. *Vědecký a technologický výzkum*  
Výnosy získané od klientů na základě smluv o vědeckém a technologickém výzkumu je uznán s ohledem na stupeň dokončení jednotlivých dílčích projektů.
7. *Instalační poplatky*  
Instalační poplatky jsou uznány jako výnosy podle stupně dokončení instalace, není-li tato zároveň součástí prodeje výrobku, pak jsou výnosy uznány při prodeji zboží a výrobků.
8. *Servisní poplatky zahrnuté do ceny výrobku*  
Obsahuje-li prodejní cena výrobku vyčíslitelnou částku za následné služby (např. uživatelskou podporu a vylepšování produktu při prodeji software), je tato částka odložena a uznána jako výnosy období, v němž byla služba skutečně provedena. Časově rozlišená částka zahrnuje očekávané náklady na služby podle smlouvy spolu s přiměřeným ziskem z provedených služeb.
9. *Provize pojišťovací agentury*  
Přijaté nebo získatelné odměny za zprostředkování pojištění, pokud nevyžadují od zprostředkovatele poskytování dalších služeb, jsou agenturou uznány jako výnos v okamžiku skutečného počátku nebo obnovení souvisejících pojistných smluv. Jestliže je však pravděpodobné, že od agentury budou požadovány další služby během trvání pojistné smlouvy, pak bude odměna nebo její část časově rozlišená a uznána jako výnos v průběhu celého období, ve kterém je pojistná smlouva účinná.

10. *Odměny za finanční služby*

Uznání výnosů z finančních služeb závisí na účelu, pro který byly odměny vyměřeny a na východiscích vykazování veškerých finančních nástrojů, které jsou s nimi spojeny. Popis odměn za finanční služby nemusí zjevně vyjadřovat podstatu a druh prováděných služeb. Proto je nezbytné rozlišovat mezi odměnami, které jsou neoddělitelnou součástí efektivního výnosu finančního nástroje, odměnami získanými za poskytované služby a odměnami získanými za vykonání jednorázového významného úkonu.

(a) *odměny, které jsou neoddělitelnou součástí efektivního výnosu finančního nástroje*

S takovými odměnami se obecně zachází jako s úpravou efektivního výnosu. Je-li však finanční nástroj po jeho původním uznání následně oceňován v reálné hodnotě, odměny jsou uznány jako výnos v okamžiku původního uznání nástroje.

(b) *odměny získané za poskytované služby*(i) *poplatky vyměřené za správu půjček*

Poplatky, vyměřované účetní jednotkou za správu půjček, jsou uznány jako výnos tak, jak jsou příslušné služby skutečně poskytovány. Když účetní jednotka půjčku prodá, ale podrží si správu půjčky za poplatek nižší než je běžný poplatek za takové služby, je část prodejní ceny časově rozlišena a stává se výnosem tak, jak jsou služby skutečně poskytovány.

(ii) *poplatky za příslib poskytnutí nebo převzetí půjčky*

Pokud je nepravděpodobné, že konkrétní výpůjční smlouva bude uzavřena, jsou tyto poplatky uznány jako výnos rovnoměrně po dobu trvání příslibu.

(c) *odměny získané za vykonání jednorázového významného úkonu, který je mnohem významnější, než jakýkoliv jiný úkon.*

Takové poplatky jsou uznány jako výnos v momentě dokončení daného významného jednorázového úkonu.

11. *Vstupné*

Výnosy z uměleckých představení, banketů a jiných speciálních událostí jsou uznány v okamžiku konání těchto událostí. Je-li prodáno předplatné na určitý počet takových událostí, pak se poplatky přiřazují ke každé události v rozsahu vykonávaných služeb při každé z nich.

12. *Školné*

Výnos je uznán v průběhu období výuky.

13. *Zápisné, vstupní a členské poplatky*

Uznání těchto výnosů závisí na povaze poskytovaných služeb. Pokud poplatek představuje pouze členství a všechny ostatní služby a produkty jsou hrazeny samostatně nebo když na ně existuje samostatné roční předplatné, je poplatek uznán jako výnos, neexistuje-li žádná významná nejistota týkající se jeho zaplacení. Pokud poplatek člena opravňuje k užívání služeb nebo získání publikací poskytovaných během období členství anebo k nákupu zboží či služeb za ceny nižší, než které platí pro nečleny, pak jsou poplatky uznány s přihlédnutím k času realizace služeb, jejich povaze a hodnotě poskytovaných užiteků.

14. *Franšízy a koncesní poplatky*

Tyto poplatky mohou obsahovat dodávku zaváděcích a následných služeb, zařízení a jiných hmotných aktiv a know-how. V souladu s tím jsou poplatky uznány jako výnos s přihlédnutím k účelu, k němuž byly poplatky vyměřeny. Vhodné jsou následující metody vykazování výnosů z franšíz a koncesních poplatků:

(a) *dodávky zařízení a jiných hmotných aktiv*

Částka odvozená z reálné hodnoty prodaných aktiv je uznána jako výnos po uskutečnění dodávky nebo při předání titulu vlastnictví.

(b) *dodávky zaváděcích a následných služeb*

Poplatky za zajištění následných služeb, stanovené jako část zaváděcích poplatků nebo jako samostatný poplatek, jsou uznány jako výnos tak, jak jsou služby skutečně poskytnuty. Pokud samostatný poplatek nepokrývá náklady na následné služby včetně průměrného zisku, pak je část počátečního poplatku, která je dostatečná k pokrytí nákladů následných služeb a k vytvoření průměrného zisku z těchto služeb, časově rozlišena a uznána jako výnos až podle poskytnutých služeb.

(c) *pokračující franšízy a koncesní poplatky*

Jako výnosy jsou uznány poplatky účtované za pokračující užití práv stanovených ve smlouvě, nebo poplatky za jiné služby poskytnuté v době platnosti smlouvy, a to podle toho, jak jsou služby skutečně poskytovány nebo jak jsou práva užívána.

(d) *transakce při zastoupení*

Mezi poskytovatelem franšízy a příjemcem franšízy se mohou uskutečnit takové transakce, v průběhu kterých jedná poskytovatel franšízy v podstatě jakožto zástupce příjemce franšízy. Například poskytovatel koncese může objednávat dodávky a sjednávat jejich

dopravu k příjemci franšízy bez vlastního zisku. Takovéto transakce nejsou příčinou vzniku výnosu.

15. *Poplatky za vývoj programového vybavení na zakázku*

Poplatky za vývoj programového vybavení na zakázku jsou uznány jako výnos s přihlédnutím ke stupni dokončení celého vývoje, včetně splnění služeb poskytovaných v rámci servisní podpory po dodání programového vybavení.

**Prodej zboží a výrobků**

16. Prodeje typu „zaplat' a měj“, při nichž dochází na žádost kupujícího k odložení dodávky, ale kupující přejímá právní nárok a akceptuje fakturaci.

Výnosy jsou uznány v okamžiku, kdy kupující přejímá právní nárok, při splnění těchto podmínek:

- (a) je pravděpodobné, že dodávka bude uskutečněna;
- (b) předmět koupě je dostupný, označen a připraven k dodání kupujícímu v okamžiku uskutečnění prodeje;
- (c) kupující specifikuje instrukce pro odloženou dodávku; a
- (d) jsou použity obvyklé platební podmínky.

Výnosy nejsou uznány, pokud v době dodávky existuje pouhý úmysl zboží získat anebo výrobek zhotovit.

17. *Zboží a výrobky dodané po splnění následujících podmínek:*

(a) *instalace a přezkoušení*

Výnosy jsou uznány tehdy, když kupující přijme dodávku a je dokončena instalace a provedeno přezkoušení. Bezprostředně po přijetí dodávky kupujícím jsou však výnosy uznány tehdy, pokud:

- (i) proces instalace je svojí podstatou jednoduchý; nebo
- (ii) přezkoušení se provádí jen za účelem konečného stanovení smluvní ceny.

(b) *potvrzení prodeje v případech, kdy si kupující vyhradil časově omezené právo zboží nebo výrobky vrátit*

Jestliže existuje nejistota ohledně možnosti vrácení zboží nebo výrobků, výnosy jsou uznány, když došlo k formálnímu potvrzení dodávky kupujícím anebo zboží bylo dodáno a lhůta pro jeho odmítnutí již uplynula.

(c) *konsignační prodeje, při kterých příjemce (kupující) jedná při prodeji zboží jménem odesílatele (prodávajícího)*

Výnosy jsou uznány odesílatelem v okamžiku, kdy bylo zboží prodáno příjemcem třetí straně.

(d) *dobavy za hotové*

Výnosy jsou vykázány, pokud je dobavka uskutečněna a peníze přijaty prodávajícím nebo jeho zástupcem.

18. *Prodeje s dobavkou odloženou do okamžiku úhrady poslední z řady splátek*  
Výnosy z takových prodejů jsou uznány v okamžiku dodání zboží či výrobků. Pokud však zkušenost naznačuje, že je většina těchto prodejů dovedena ke zdárnému konci, mohou být výnosy uznány po přijetí významné části platby za podmínky, že je zboží či výrobky dostupné, označeno a připraveno k dodání kupujícímu.
19. *Zakázky, při kterých je platba (nebo částečná úhrada) přijata ještě před tím, než byly zboží a výrobky přijaty na sklad, například probíhá ještě jeho výroba nebo bude dodáno zákazníkovi přímo třetí stranou*  
Výnosy jsou uznány v okamžiku, kdy je zboží či výrobky dodány kupujícímu.
20. *Prodeje s dohodou o zpětném odkoupení (mimo swapové transakce), u nichž se prodávající zaváže ke zpětnému odkoupení téhož zboží či výrobků k pozdějšímu termínu, nebo u nichž má prodávající nákupní opci na zpětné odkoupení, resp. kupující právo požadovat zpětný odkup zboží či výrobků prodávajícím*  
Podmínky smlouvy je třeba analyzovat kvůli ujištění, zda prodávající ve skutečnosti převedl rizika a odměny vyplývající z vlastnictví na kupujícího a jedná se tedy skutečně o výnos. Ponechal-li si prodávající rizika a odměny vyplývající z vlastnictví, pak dokonce i když došlo k převodu právního titulu, představuje transakce pouze ujednání o financování a žádný výnos z ní nevzniká.
21. *Prodeje prostředníkům, jako jsou distributoři, dealéři a ostatní prodejci*  
Obecně jsou výnosy z takových prodejů uznány, když byla předána rizika a odměny vyplývající z vlastnictví. Jedná-li však kupující v podstatě jako zástupce, pak se při prodeji postupuje stejně jako v případě konsignačního prodeje.
22. *Předplatné publikací a obdobných položek*  
Mají-li takové položky v každém časovém období obdobnou hodnotu, pak jsou výnosy uznány rovnoměrně v průběhu období, ve kterém jsou položky odesílány. Mění-li se hodnota těchto položek v jednotlivých obdobích, pak jsou výnosy uznány v poměru prodejní hodnoty odeslané položky k odhadu celkové hodnoty prodejů všech položek zahrnutých v předplatném.

23. *Splátkové prodej, na základě kterých je protihodnota obdržena ve splátkách*  
Výnosy přiřaditelné k prodejní ceně, vyjma úroků, jsou uznány k datu uskutečnění prodeje. Prodejní cenu tvoří současná hodnota protihodnoty, stanovená diskontováním nárokovaných splátek implicitní úrokovou mírou. Úroková část se stává výnosem, jakmile je dosažena na základě časového průběhu, který je zohledněn implicitní úrokovou mírou.

24. *Prodeje nemovitostí*

Výnosy jsou uznány po převedení právního titulu na kupujícího. V některých jurisdikcích však může přecházet poměrný podíl na majetku na kupujícího ještě před převedením právního titulu, čímž již v tomto stádiu byla převedena rizika a odměny vyplývající z vlastnictví. Pokud prodávající nemusí podle smlouvy ještě dokončit podstatné úkony, pak může být v takových případech vhodné výnos vykázat. Je-li však prodávající povinen uskutečnit nějaké podstatné úkony poté, kdy byl převeden poměrný podíl a/nebo právní titul, výnosy jsou uznány po provedení těchto úkonů. Příkladem je budova nebo jiné zařízení, u nichž ještě nebyla zcela dokončena výstavba.

V některých případech může jít o prodej nemovitosti s určitým stupněm trvající spoluodpovědnosti prodávajícího, takže rizika a odměny vyplývající z vlastnictví nebyly zcela převedeny. Příkladem jsou smlouvy na prodej se zpětným odkoupením, zahrnující prodejní a nákupní opce, dále smlouvy, u nichž prodávající zaručuje užívání majetku nebo zaručuje výnosnost investice kupujícího za určité období. V těchto případech podstata a rozsah trvající spoluodpovědnosti prodávajícího určuje, jak je transakce vykazována. Může být vykázána jako prodej nebo jako financování, leasing nebo jako jiná podoba podílu na zisku. Pokud je vykázána jako prodej, může trvající spoluodpovědnost prodávajícího oddálit uznání výnosu.

Prodávající musí rovněž posuzovat prostředky použité pro platbu a průkaznost příslibu kupujícího závazek splatit. Pokud například součet dosud inkasovaných plateb včetně počáteční zálohy anebo průběh splácení kupujícím nesevědí dostatečně o jeho úmyslu zcela zaplatit, výnosy jsou uznány pouze ve výši přijatých peněžních prostředků.

### **Úroky, licenční poplatky a dividendy**

25. *Licenční poplatky a autorské honoráře*

Licenční poplatky a autorské honoráře placené za užití aktiv účetní jednotky (jako jsou obchodní známky, patenty, programové vybavení, autorská práva k hudebním dílům, originální nahrávky a filmy) jsou uznány v souladu s podstatou příslušné smlouvy. Z praktického hlediska to může být prováděno rovnoměrně po dobu platnosti smlouvy, např. má-li uživatel licence právo užívat určitou technologii po definované časové období.

Postoupení práv za pevný poplatek nebo nevratná záruka podle nezrušitelné smlouvy, která dovoluje uživateli licence využívat tato práva bez omezení a poskytovatel licence již nemusí plnit žádné zbývající povinnosti, je v podstatě prodejem. Příkladem je licenční smlouva k užití software, kdy poskytovatel licence nemá po provedené dodávce již žádné dodatečné povinnosti. Obdobným příkladem je poskytnutí práv ke komerčnímu promítání filmu, kdy poskytovatel licence nemá nad distributorem žádnou kontrolu a neočekává žádné budoucí výnosy z pokladních příjmů. V takových případech jsou výnosy uznány v okamžiku prodeje.

V některých případech je skutečný příjem licenčního poplatku nebo autorského honoráře podmíněn výskytem nějaké budoucí události. V těchto případech jsou výnosy uznány pouze tehdy, je-li pravděpodobné, že poplatek nebo příjem z autorského honoráře bude přijat, což je obvykle zřejmé v okamžiku, kdy daná událost nastala.

### Srovnání s IAS 18

IPSAS 9, „Výnosy ze směnných transakcí“ primárně čerpá z IAS 18, „Výnosy“. Hlavní rozdíly mezi IPSAS 9 a IAS 18 jsou následující:

- Název standardu IPSAS 9 se liší od názvu IAS 18 a tento rozdíl vysvětluje, že se IPSAS 9 nezabývá výnosy z transakcí, které nemají směnný charakter.
- Definice výnosu použitá v IPSAS 9 je obdobná definici použité v IAS 18. Hlavní rozdíl spočívá v tom, že se definice v IAS 18 odkazuje na běžnou činnost.
- K datu vydání tohoto standardu se Výbor pro veřejný sektor nerozhodl o použitelnosti IAS 41, „Zemědělství“ pro účetní jednotky veřejného sektoru, a proto IPSAS 9 nezahrnuje změny provedené v IAS 18 následně po vydání IAS 41.
- Ve srovnání s IAS 18 byly do IPSAS 9 zahrnuty dodatečné komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.

IPSAS 9 používá v určitých případech terminologii odlišnou od IAS 18. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů účetní jednotka, rozvaha (statement of financial position) a čistá aktiva/vlastní kapitál v IPSAS 9. Ekvivalentní termíny v IAS 18 jsou podnik, rozvaha (balance sheet) a vlastní kapitál.