

Požadavky na zveřejnění v oblasti výnosů: IFRS vs. české účetní předpisy

*Petr Vácha**

Abstrakt:

Cílem článku a souvisejícího výzkumu je porovnání kvalit zveřejnění v oblasti výnosů. Pro tyto účely bylo nutné nejprve shrnout současný stav zveřejnění výnosů v českém účetnictví a IFRS. Dalším krokem zkoumání bylo vytvoření vzorku účetních závěrek. Bylo vybráno 10 největších českých účetních jednotek vykazujících dle českých účetních předpisů a 10 největších českých účetních jednotek vykazujících dle IFRS, a to podle velikosti výnosů. Pro tento vzorek bylo stanoveno 11 hodnotících kritérií v oblastech obecných zásad a informací o povaze a obsahové náplni výnosů. Výsledky výzkumu předběžně potvrdily hypotézu, že zveřejnění v oblasti výnosů v účetních závěrkách podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví přináší uživateli více informací o uznání, měření a povaze výnosů než zveřejnění v účetních závěrkách podle českých účetních předpisů. Zevšeobecnění výsledků není možné kvůli nižšímu rozsahu vzorku zahrnutých společností a k úplnému potvrzení této hypotézy se navrhuje dále rozšířit vzorek zkoumání. Přesto lze na základě nedostatků, které se vyskytují u velkých společností, identifikovat hlavní oblasti, které by zasloužily pozornost v českých regulačních pravidlech.

Klíčová slova: Zveřejnění; Výnosy; IFRS; České účetní předpisy.

JEL klasifikace: M41.

1 Úvod

Tradiční pojetí uznání důchodu v účetnictví vycházelo z transakčního přístupu jakožto uznání a měření důchodu v účetnictví prostřednictvím zachycení transakcí, které účetní jednotka provádí ve svém každodenním podnikání. Klíčovou otázkou transakčního přístupu bylo, v jakém okamžiku je možné důchod zachytit. Odpověď v minulosti následovala tzv. realizační princip (Atrill, Harvey a McLaney, 1991).

Slabinou transakčního přístupu spojeného s tradičním chápáním pojetí důchodu v účetnictví byla skutečnost, že tento účetní důchod zachycoval pouze realizované změny v čistých aktivech účetní jednotky, vyjma kapitálových transakcí. Toto pojetí důchodu nestačilo pojmut očekávané změny v hodnotě aktiv a závazků nebo očekávané změny v hodnotě účetní jednotky (Schroeder a kol., 1991). Transakční přístup k zachycení důchodu byl z tohoto pohledu kritizován řadou liberálních účetních teoretiků, kteří volali po uznání tzv. držených zisků a ztrát, aby bylo

* Petr Vácha; Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditingu, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <xvacp04@vse.cz>.

Článek je zpracován jako výstup projektu „Textová analýza účetních závěrek“ evidovaného Interní grantovou agenturou VŠE pod označením F1/18/2018.

dosaženo větší srovnatelnosti a zlepšení kvality informací v účetní závěrce (Sprouse a Moonitz, 1962; Edwards a Bell, 1961).

Podobně u výnosů (revenue) došlo k přechodu od transakčního pohledu na jejich zachycování, například v pojetí IAS 18 či v amerických předpisech (Committee on Terminology, 1955) k rozvahovému přístupu v IFRS 15 a ASC 606. Toto pojetí je bližší definici výnosů v koncepčním rámci IFRS (IASB, 2017). Například Stolowy, Lebas a Ding (2013) uvádějí, že výnosy jsou zvýšením vlastního kapitálu, které vychází z podnikatelské činnosti firmy. Podobný přístup nejnověji přijal i US GAAP, který v kodifikovaném tématu 606 uvádí, že výnosy představují přírůstky nebo jiná zhodnocení aktiv účetní jednotky nebo splacení jejích závazků (nebo kombinaci obou) z dodávek zboží, poskytnutí služby nebo z jiných aktivit představujících hlavní činnost jednotky (FASB, 2014).

Vykazování výnosů však nezahrnuje pouze jejich uznání, ale nedílným předpokladem informační hodnoty je i úplnost jejich zobrazení. Úplnost zobrazení nespočívá pouze v informacích uvedených v účetních výkazech, ale jednou z klíčových platform pro pochopení povahy, načasování a měření výnosů je uvedení dostatečných informací v příloze k účetní závěrce. V této souvislosti je třeba zmínit princip plného zveřejnění (Smith a kol., 1996). Tento princip neznamená, že vše má být zveřejněno, to by bylo příliš nákladné a v rozporu s principem vyváženosti přínosů a nákladů na získání informace. Nicméně informace, která by měla vliv na rozhodování investorů či věřitelů, by měla být zveřejněna a zdůrazněna je rovnováha mezi relevancí informace a náklady.

Tématem tohoto článku je shrnutí současného stavu zveřejnění výnosů v českém účetnictví, včetně porovnání s IFRS, jakožto účetním rámcem obsahujícím robustní požadavky na obsah a zveřejnění v rámci účetní závěrky. Ve druhé části jsou popsány požadavky na zveřejnění výnosů a souvisejících aspektů dle českých účetních předpisů. Ve třetí části jsou popsány požadavky na zveřejnění výnosů dle IFRS. Ve čtvrté části je proveden výzkum na vzorku deseti největších účetních jednotek vykazujících dle českých účetních předpisů a deseti největších účetních jednotek vykazujících dle IFRS (z hlediska výnosů) v České republice. V závěru je shrnut výsledek výzkumu, návrh na jeho další rozšíření a možné oblasti pozornosti pro budoucí regulaci účetnictví.

2 Zveřejnění výnosů dle českých účetních předpisů

Vykazování výnosů je jednou z nejméně rozvinutých oblastí úpravy v české účetní legislativě. V první polovině devadesátých let dvacátého století, kdy vznikl současný zákon o účetnictví, byly obchodní transakce obecně jednodušší než dnes, zejména z pohledu počtu samostatných prvků v rámci jednotlivých transakcí. V současné době je víceprvkových transakcí obrovské množství a v některých odvětvích je pro firmy nemožné přežít bez toho, aniž by svému zákazníkovi poskytovaly plný servis a sloužily jako integrovaný dodavatel. Důvody pro malé

rozvinutí výnosových pravidel v české účetní legislativě byly i další. Rozeznání výnosů bylo poměrně ustálené a řídilo se do velké míry okamžikem vystavení faktury. Měření výnosů nebylo vnímáno jako zásadní problém. Platilo obvykle, že cena uvedená na faktuře je dostatečným vodítkem pro měření výnosu. Podobně nebyla nijak zásadně řešena klasifikace výnosů. Zákon o účetnictví a navazující vyhláška se z pohledu výkazu zisku a ztráty soustředily na odlišení provozních, finančních a mimořádných aktivit, zejména v popisu směrné účetní osnovy, ale nebyla poptávka po bližším vymezení primárních výnosů, důchodů, zisků. České účetnictví bylo také velmi navázáno na daňovou legislativu, pro kterou je obvykle evidence na základě faktur, historických cen či formálních smluvních ujednání jednodušejší přezkoumatelná než metody uznání a měření na základě odhadů či složitých účetních koncepcí. Rovněž oblast zveřejnění výnosů nebyla při absenci detailních pravidel pro uznání a měření věnována detailní pozornost.

Oblast vykazování výnosů se v českém účetnictví řídí primárně zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví (dále jen „zákon“) a vyhláškou č. 500/ 2002 Sb. „pro podnikatele“ (dále jen „vyhláška“).

Zveřejnění se věnuje Hlava IV Vyhlášky č. 500, která popisuje uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce.

V paragrafu 39 věnovaném základním informacím v příloze v účetní závěrce se ve vztahu k výnosům a ziskům požaduje po účetních jednotkách zveřejnit:

- „Informace o použitých obecných účetních zásadách a použitých účetních metodách a dále informace o odchylkách od těchto metod s uvedením jejich vlivu na majetek a závazky, na finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky.“
- Informace „o výši a povaze jednotlivých položek výnosů, které jsou mimořádné svým objemem nebo původem“.

V odstavcích 39a a 39b pak Vyhláška č. 500 požaduje po účetních jednotkách zveřejnit informace o transakcích, které účetní jednotka uzavřela se spřízněnou stranou, a které nebyly uzavřeny za běžných tržních podmínek.

V případě velkých účetních jednotek pak odstavec 39c Vyhlášky č. 500 požaduje ještě doplnit „přílohu v účetní závěrce o informace o rozčlenění tržeb z prodeje zboží, výrobků a služeb podle kategorií činností a podle zeměpisných trhů, pokud se tyto kategorie a trhy mezi sebou podstatně liší z hlediska způsobu, kterým je organizován prodej zboží a výrobků a poskytování služeb spadajících do běžné činnosti účetní jednotky. Tyto informace mohou být vynechány, pokud by jejich uvedení mohlo účetní jednotku vážně poškodit; informace o vynechání těchto údajů se v tom případě vždy má uvést v účetní závěrce.“

Velkou účetní jednotkou se dle Zákona o účetnictví rozumí subjekt veřejného zájmu, vybraná účetní jednotka nebo jednotka, která k rozvahovému dni překročila hodnotu aktiv 0,5 mld. Kč, 1 mld. Kč ročního čistého obrátu nebo zaměstnávala průměrně více než 250 zaměstnanců za rok (splněny musí být alespoň 2 z těchto 3 kritérií).

3 Zveřejnění výnosů dle IFRS

Úprava výnosů na poli mezinárodního účetnictví je na rozdíl od českého robustnější. Problematikou výnosů se zabývají samostatné standardy již od 80. let minulého století a tyto standardy jsou pravidelně aktualizovány a nahrazovány novými, které odrážejí současný stav ekonomiky. Další část článku se tedy věnuje požadavkům na zveřejnění výnosů v současně platném IFRS 15 Smlouvy se zákazníky a v jeho předchůdcích IAS 18 Výnosy a IAS 11 Smlouvy o zhotovení. Již neplatné standardy IAS 18 a IAS 11 jsou uvedeny z několika důvodů. Jednak tyto standardy platily do roku 2017, a proto z nich v dostupné IFRS účetní závěrky téměř výhradně vycházejí. To neplatí o standardu IFRS 15, k jehož aplikaci budou data k dispozici nejdříve po dostatečném zveřejnění účetních závěrek za rok 2018. Dále pak jsou základní teze těchto standardů vzhledem k jejich dlouhé platnosti poměrně dobře známy a mohou v nich nacházet inspiraci i zveřejnění připravené podle českých účetních předpisů. Jsou rovněž zmíněny požadavky standardu IFRS 8 Provozní segmenty.

3.1 IAS 18

Tento standard řešil výnosy plynoucí ze tří zdrojů – z prodeje zboží (příčemž pod pojem zboží se zahrnují i výrobky), z prodeje služeb a z užití aktiv jinými stranami. Standard neřešil výnosy ze smluv o zhotovení (tato problematika byla řešena v IAS 11 – Smlouvy o zhotovení), ani jiné výnosy, např. plynoucí z leasingu, pojistných smluv apod., ani neřešil důchody či přínosy plynoucí ze zhodnocení aktiv.

IAS 18 požadoval po účetních jednotkách zveřejnění:

- účetních postupů a metod použitých pro vykazování výnosů včetně metod zjištění stupně dokončení transakce v oblasti poskytování služeb;
- částek výnosů z významných výnosových kategorií, plynoucích z prodeje zboží, poskytování služeb, z úroků, licenčních poplatků a dividend;
- částky výnosů plynoucí ze směnných transakcí v rámci každé výnosové kategorie.

3.2 IAS 11

Dalším významným standardem v rámci IFRS, který dříve upravoval problematiku výnosů byl standard IAS 11. Tento standard upravoval vykazování výnosů u smluv o zhotovení. Smlouvou o zhotovení se chápe smlouva, která je sjednaná za účelem výstavby aktiva nebo souboru aktiv, přičemž případný soubor aktiv je propojený z hlediska návrhu, technologie a funkce či konečného účelu nebo použití.

Smlouvy o zhotovení byly standardem IAS 11 rozčleněny do dvou základních podkategorií, a to na smlouvy za pevnou cenu a smlouvy typu „náklady plus přírážka“. Toto rozdělení bylo důležité zejména s ohledem na způsob alokace výnosů během období.

IAS 11 zahrnoval nejen vlastní smlouvy o výstavbě aktiva, ale rovněž smlouvy na poskytování služeb, které se k výstavbě aktiva vztahují a smlouvy na likvidaci nebo obnovu aktiva či uvedení životního prostředí do původního stavu. IAS 11 rovněž obsahoval pravidla pro agregaci či segmentaci smluv o zhotovení.

IAS 11 požadoval, aby účetní jednotka ve vztahu ke smlouvám o zhotovení zveřejnila:

- částku výnosů ze smluv vykázanou jako výnos období,
- metody použité k určení výnosů ze smluv a
- metody použité pro určení stupně rozpracovanosti.

Dále měla účetní jednotka u nedokončených smluv ke konci období zveřejnit:

- souhrnnou částku dosud vynaložených nákladů a vykázaných zisků (s odečtem vykázaných ztrát) k rozvahovému dni,
- částku obdržených záloh a
- částku zádržného.

IAS 11 také požadoval, aby účetní jednotky vykázaly jako aktivum hrubé částky, které jim zákazníci dluží za smluvní práce ze smlouvy o zhotovení. Tato hrubá částka byla definována jako částka zahrnující vynaložené náklady plus vykázané zisky minus vykázané ztráty a postupná fakturace, a to za všechny smlouvy, u nichž vynaložené náklady plus vykázané zisky (minus vykázané ztráty) převyšují postupnou fakturaci. Hrubé částky, které účetní jednotka dluží zákazníkům ze smlouvy o zhotovení, měly být vykázány jako závazek, a to za všechny smlouvy, u nichž postupné fakturace převyšují vynaložené náklady plus vykázané zisky (minus vykázané ztráty).

3.3 IFRS 15

Cílem standardu IFRS 15 je komplexně upravit vykazování výnosů ze smluv se zákazníky. IFRS 15 je aplikovatelný pouze na vztahy se zákazníky v rámci běžné činnosti účetní jednotky a je platný od 1. ledna 2018.

IFRS 15 byl vydán 28. května 2014 a přijat Evropskou komisí 22. října 2016. (EK, 2016). Změny tohoto standardu byly následně přijaty Evropskou komisí 31. října 2017 (EK, 2017).

IFRS 15 obsahuje řadu požadavků na zveřejnění, jež se dělí do tří kategorií:

- informace o smlouvách se zákazníky,
- informace o podstatných úsudcích a změnách úsudků a

- informace o aktivech vykázaných na základě nákladů na získání a plnění smlouvy.

3.4 IFRS 8

Při analýze vykazování výnosů v prostředí IFRS není možné pominout standard, který se věnuje provozním segmentům. IFRS 8 se věnuje výhradně zveřejňování. Jeho cílem je, aby účetní jednotky zveřejnily ve svých účetních závěrkách informace, které uživatelům umožní posoudit povahu a finanční dopad aktivit účetní jednotky a ekonomického prostředí, v němž daná účetní jednotka působí. IFRS 8 je povinný pro účetní jednotky, jejichž dluhové nástroje či nástroje vlastního kapitálu jsou obchodovány na veřejném trhu a pro účetní jednotky, které jsou v procesu podávání účetní závěrky komisi pro cenné papíry nebo jinému regulačnímu orgánu veřejného trhu.

Dle IFRS 8 účetní jednotka zveřejňuje informace o typech výrobků a služeb, z nichž jednotlivé provozní segmenty odvozují své příjmy. Zároveň vykazuje výnosy od externích odběratelů pro každý výrobek nebo službu, či pro každou skupinu obdobných výrobků nebo služeb.

Pro každý povinně vykazovaný segment účetní jednotka z pohledu výnosů zveřejňuje následující informace:

- výnosy od externích odběratelů,
- výnosy z transakcí s ostatními provozními segmenty účetní jednotky,
- úrokové výnosy.

Účetní jednotka zároveň sesouhlasí součet výnosů za povinně vykazované provozní segmenty s výnosy účetní jednotky.

Účetní jednotka uvede v příloze k účetní závěrce také zeměpisné informace týkající se výnosů. Konkrétně se jedná o výnosy od externích odběratelů přiřazené zemi domicilu účetní jednotky a přiřazené všem ostatním cizím zemím. Zároveň, jsou-li výnosy přiřazené jednotlivé cizí zemi významné, zveřejní se samostatně, odděleně od ostatních zemí. Účetní jednotka zveřejní v rámci zeměpisného vykazování výnosů také informace o základu pro přiřazování výnosů od externích odběratelů jednotlivým zemím.

V neposlední řadě, co se týká výnosů, účetní jednotka poskytne zveřejnění o závislosti na hlavních odběratelích. Pokud výnosy od jednoho odběratele dosahují 10 procent a více výnosů účetní jednotky, zveřejnění by mělo obsahovat informace o této skutečnosti včetně celkové částky výnosů od každého takového odběratele a identifikace příslušného provozního segmentu. Za odběratele se přitom považuje i skupina odběratelů, kteří jsou pod společnou kontrolou.

4 Výzkum zveřejnění výnosů

4.1 Úvod a cíl výzkumu

Výzkum obsahuje detailní analýzu účetních politik a zveřejnění týkajících se výnosů účetních jednotek dle IFRS a českých účetních předpisů. K porovnání byly použity nejaktuálnější účetní závěrky dostupné ve Sbírce listin (Ministerstvo spravedlnosti ČR, 2019), tj. ve většině případů k 31.12.2017 nebo k datu tomuto nejbližšímu (pozn. vybrané IFRS závěrky jsou tedy sestaveny dle IAS 11 a IAS 18, nikoli IFRS 15).

Cílem tohoto výzkumu individuálních statutárních účetních závěrek, vzhledem k nízkému počtu požadavků na zveřejnění v českých účetních předpisech popsanych v části 2, je potvrdit nebo vyvrátit hypotézu:

zveřejnění v oblasti výnosů v účetních závěrkách podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví přináší více informací o uznání, měření a povaze výnosů než zveřejnění v účetních závěrkách podle českých účetních předpisů.

Provedená analýza doplňuje předchozí výzkumy zaměřené na míru shody zveřejněných informací v účetní závěrce s požadavky konkrétních standardů. Z předchozích výzkumů lze například uvést výzkum souladu účetních závěrek se standardem IAS 7 upravující výkaz o peněžních tocích (Ašenbrenerová, 2016), výzkum věnovaný vykazování joint ventures a přidružených společností v IFRS účetních závěrkách (Brabcová, 2018), analýzu naplnění požadavků na zveřejnění dle IFRS 2 v účetních závěrkách českých firem vykazujících dle IFRS (Červený, 2017) či analýzu vykazování oceňování reálnou hodnotou dle IFRS 13 (Dvořák, 2017). Částečně související výzkum s tématem tohoto článku provedla Knorová (2016), když analyzovala kvalitu vykazování výnosů dle IFRS u českých firem.

Výstupem bude zhodnocení vybraných zveřejnění a návrh dalšího postupu a možných úprav směrem ke zlepšení zveřejnění výnosů v rámci českých regulačních pravidel.

4.2 Výběr a velikost vzorku

Jako základní vzorek je vybráno 10 největších účetních jednotek vykazujících dle českých účetních předpisů a 10 největších účetních jednotek vykazujících dle IFRS (mimo finanční sektor) podle velikosti výnosů (tržeb z hlavní činnosti), a to nekonsolidovaných a realizovaných na území České republiky ve finančním roce 2017 (nebo 2016 pokud nebyly k datu sestavení vzorku data za rok 2017).

Vzorek byl vybírán tak, aby naplnil výše vytyčený cíl výzkumu. Z tohoto pohledu byly pro vzorek nastaveny následující klíčové parametry:

- Vzorek bude obsahovat zveřejnění dle IFRS i dle českých účetních předpisů (CAS) pro získání dostatečné báze k posouzení kvality zveřejnění – tedy i v jiném respektovaném účetním prostředí.

- Kvalita zveřejnění ve vzorku bude co nejvyšší, jelikož není primárním cílem zjišťovat chyby ve vzorku, ale posoudit kvalitu zveřejnění výnosů dle českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a napomoci zvážení úprav českých pravidel zveřejnění.

Z tohoto důvodu se vybraný vzorek skládá z největších účetních jednotek se sídlem v České republice. Dá se předpokládat, že tyto velké účetní jednotky mají dostatečné metodické zdroje a jejich zveřejnění v účetních závěrkách budou mít reprezentativní kvalitu směrem k danému účetnímu rámci.

K výběru vzorku a zajištění jeho kompletnosti, bylo použito 5 proti sobě porovnaných žebříčků a databází:

- Czech top 100 (Czech Top 100, 2018)
- TOP 20 Nejvýznamnějších plátců daně z příjmu právnických osob (MF ČR a Generální finanční ředitelství, 2018)
- Central Europe Top 500 Companies (Deloitte Central Europe, 2016)
- Coface CEE TOP 500 (Coface, 2018)
- Databáze firem Merk (Merk, 2019)

Informace o výnosech z těchto žebříčků a databází byly dále porovnány s oficiálními informacemi z účetních závěrek, dostupných ve veřejném rejstříku vedeném Ministerstvem spravedlnosti ČR na www.justice.cz. (Ministerstvo spravedlnosti ČR, 2019)

Vzhledem k tomu, že cílem výzkumu bylo obecně a souhrnně posoudit a vyhodnotit kvalitu zveřejnění výnosů v účetních závěrkách dle IFRS a českých účetních předpisů, a nikoliv uvádět chyby či nedokonalosti v jednotlivých účetních závěrkách, finální vzorek deseti největších účetních jednotek vybraných kombinací výše uvedených žebříčků byl seřazen abecedně a názvy účetních jednotek jsou z důvodu anonymizace nahrazeny číselným pořadím.

4.3 Definice hodnotících kritérií

K tomu, aby uživatel pochopil povahu, obsah a načasování výnosů, by měl získat alespoň 4 základní informace:

1. Informace o zásadách
2. Informace o produktech
3. Informace o trzích
4. Informace o zákaznících

Při vědomí požadavků, které vycházejí z českých účetních předpisů a IFRS, popsaných výše, byla sestavena kritéria, podle kterých budou na vybraném vzorku účetních závěrek hodnocena v nich obsažená výnosová zveřejnění. Při sestavování kritérií však byla brána v úvahu nejen povinná zveřejnění podle IFRS či českých účetních předpisů, ale i oblasti, které bývají důležitou složkou vykazování výnosů

a pomohly by pro lepší pochopení uživatele o podnikání účetní jednotky, ačkoliv nutně nemusí být účetními předpisy explicitně vyžadovány – např. věrnostní programy či víceprvkové transakce. Toto nastavení kritérií má za úkol pomoci vyhodnocení nejen v tom smyslu, který z účetních standardů má větší počet zveřejnění, ale i tomu, který ze standardů vede k lepším kvalitativním zveřejněním z pohledu uživatele.

Kritéria pro informace o obecných zásadách týkajících se výnosů:

- X1: Informace o zásadách vykazování výnosů
- X2: Informace o okamžiku uznání výnosů
- X3: Informace o zásadě účtování víceprvkových prodejů
- X4: Informace o účtování slev a rabatů
- X5: Informace o zásadách týkajících se účtování zákaznických věrnostních programů

Kritéria pro informace o povaze a obsahové náplni výnosů:

- X6: Informace o klasifikaci významných výnosů ve výkazu zisku a ztráty
- X7: Jsou poskytnuty informace o rozdělení tržeb podle kategorií činností
- X8: Z poskytnutého zveřejnění je možné pochopit detailní povahu a charakter tržeb
- X9: Je poskytnuta informace o zeměpisných trzích
- X10: V případě, kdy jednotka realizuje tržby v zahraničí, je informace dostatečná k pochopení velikosti zahraničních trhů
- X11: Zveřejnění závislosti na hlavních odběratelích

V rámci hodnocení byla kritéria X1, X5, X7, X9 hodnocena binárním způsobem, tj. zda bylo zveřejnění poskytnuto či ne, kritériím X2, X3, X4, X6, X8, X10 a X11 byla přiděleno subjektivní autorovo hodnocení od 1 do 10, přičemž 10 je zveřejnění nejlepší kvality rovnající se nejlepší praxi a 1 je zveřejnění nejnižší kvality. Kvalitativní hodnocení mohou být u jednoho kritéria shodná, tj. nejedná se o žebříčkové srovnání, ale o kvalitativní hodnocení na stupnici 1–10.

4.4 Vzorek a vyhodnocení

Tab. 1 Matice hodnocení zveřejnění vybraného vzorku

Hodnotící kritérium	CAS 1	CAS 2	CAS 3	CAS 4	CAS 5	CAS 6	CAS 7	CAS 8	CAS 9	CAS 10
X1	ano	ano	ne	ne	ano	ano	ano	ano	ano	ano
X2	5	6	0	0	4	10	5	7	5	4
X3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
X4	0	0	0	0	1	0	0	0	1	1
X5	ne	ne	ne	ne	ne	ne	ne	ne	ne	ne
X6	5	8	2	2	5	5	6	7	8	1
X7	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano
X8	10	10	6	6 VZ	4	5	6	7	7	4
X9	ano	ano	ano	Ano	ano	ano VZ	ano	ano	ano	ano
X10	1	0	6	5	3	10	7	3	2	3
X11	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Hodnotící kritérium	IFRS 1	IFRS 2	IFRS 3	IFRS 4	IFRS 5	IFRS 6	IFRS 7	IFRS 8	IFRS 9	IFRS 10
X1	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano
X2	10	8	10	6	10	10	7	7	9	6
X3	0	0	0	0	0	0	5	0	7	0
X4	5	4	5	1	4	0	3	4	4	0
X5	ne	ne	ano	ne	ne	ano	ne	ne	ne	ne
X6	9	9	10	8	10	9	8	8	10	10
X7	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano
X8	9	10	9	10	10	9	10	8 VZ	10	10
X9	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano VZ	ne	ne	ano
X10	6	8	6	5	9	0	10	0	0	10
X11	0	6	0	9	0	0	0	0	0	9

Zdroj: Autor.

Pozn.: VZ: informace jsou obsaženy ve výroční zprávě,

1–10: kvalitativní škála hodnocení, kdy 10 označuje vysokou hodnotu,

0: v případě kvalitativního hodnocení 0 znamená „ne“.

Tab. 2 Vyhodnocení

HK	CAS	IFRS	Komentář
X1	8x ano, 2x ne	10x ano	Kromě dvou případů všechny účetní jednotky zveřejňují informace o zásadách týkajících se vykazování výnosů.
X2	Ø 4.6	Ø 8	Informace o okamžiku uznání výnosů jsou ve zkoumaných IFRS účetních závěrkách kvalitnější než v účetních závěrkách dle CAS.
X3	Ø 0	Ø 1.2	Informace o zásadách účtování víceprvkových prodejů v účetních závěrkách obecně chybí, výjimku tvořily 2 IFRS účetní závěrky ve zkoumaném vzorku
X4	Ø 0.3	Ø 3	Informace o zásadách týkajících se vykazování slev a rabatů v účetních závěrkách obecně nejsou příliš kvalitní, v IFRS účetních závěrkách jsou však detailnější než v účetních závěrkách dle CAS.
X5	10x ne	2x ano, 8x ne	Účetní závěrky neobsahují dostatečné informace o zásadách týkajících se účtování zákaznických věrnostních programů.
X6	Ø 4.9	Ø 9.1	IFRS účetní závěrky obsahují kvalitnější informace o klasifikaci výnosů než účetní závěrky dle CAS.
X7	10x ano	10x ano	CAS i IFRS účetní závěrky obsahují informace o rozdělení tržeb podle kategorií činnosti.
X8	Ø 6.5	Ø 9.5	Rozdělení tržeb podle charakteru činnosti je kvalitnější v IFRS účetních závěrkách, CAS účetní závěrky zpravidla obsahují pouze základní rozdělení tržeb dle povahy výnosů.
X9	10x ano	8x ano, 2x ne	Účetní závěrky poskytují základní informaci o zeměpisných trzích vztahující se k tržbám.
X10	Ø 4	Ø 7.7	IFRS účetní závěrky obsahují kvalitnější a detailnější informace ohledně velikosti zahraničních trhů než účetní závěrky dle CAS.
X11	Ø 0	Ø 2.4	Účetní závěrky dle CAS zpravidla neobsahují zveřejnění závislosti na hlavních odběratelích, nicméně ani v IFRS závěrkách není tato informace častá.

Zdroj: Autor.

Z výzkumu účetních závěrek vyplývají následující poznatky a pozorování:

- V obecné rovině obsahují IFRS i CAS účetní závěrky účetních jednotek ve vzorku zveřejnění zásad týkajících se výnosů a informace o rozdělení tržeb.
- IFRS účetní závěrky obsahují ve všech kvalitativních kritériích lepší a detailnější informace o výnosech a poskytují lepší porozumění povahy a načasování výnosů než v účetních závěrkách dle českých účetních předpisů.
- V některých aspektech – např. víceprvkové prodeje a zákaznické věrnostní programy – neobsahují účetní závěrky dostatečné informace k úplnému pochopení povahy těchto záležitostí.
- Výsledky výzkumu předběžně potvrzují hypotézu, že zveřejnění v oblasti výnosů v účetních závěrkách podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví přinášejí uživateli více informací o uznání, měření a povaze

výnosů než zveřejnění v účetních závěrkách podle českých účetních předpisů. K úplnému potvrzení této hypotézy se však navrhuje dále rozšířit vzorek zkoumání.

5 Závěr

Článek se zabýval porovnáním rozsahu zveřejňovaných informací o výnosech v účetní závěrkách podle IFRS a CAS. Empirické údaje indikují vyšší míru zveřejňovaných informací v účetních závěrkách sestavených podle IFRS, což odpovídá rozdílnému přístupu obou úprav k důležitosti této problematiky. Zevšeobecnění výsledků není možné kvůli nižšímu rozsahu vzorku zahrnutých společností. Přesto lze na základě nedostatků, které se vyskytují u velkých společností, identifikovat hlavní oblasti, které by zasloužily pozornost v českých regulačních pravidlech, včetně zvážení rozšíření požadavků na zveřejnění v oblasti výnosů. Úprava se jeví potřebná zejména v kontextu chybějících detailních návodných informací v oblasti definice, klasifikace a uznání výnosů v české účetní legislativě a jako vhodné se jeví uvažovat o požadavku na detailnější poskytnutí informací o okamžiku uznání výnosů, o výnosech z pohledu kategorií činnosti a produktů, o hlavních zahraničních trzích a o zákaznické koncentraci.

Literatura

AŠENBRENEROVÁ, P., 2016. Disclosure of Joint Ventures and Associates in Financial Statement under IFRS. *European Financial and Accounting Journal*. Roč. 11, č. 3, s. 85–94. doi: 10.18267/j.efaj.164.

ATRILL, P., HARVEY, D., MCLANEY, E., 1991. *Accounting*. London: Longman Group.

BRABCOVÁ, L., 2018. Compliance with IAS7 by Issuers of Listed Securities in the Czech Republic. *European Financial and Accounting Journal*. Roč. 13, č. 3, s. 73–89. doi: 10.18267/j.efaj.215.

COFACE [Coface Central Europe Holding AG], 2018. *COFACE CEE Top 500 rankings* [online]. [vid. 18. 3. 2019]. Dostupné z: <<https://www.coface.com/News-Publications/Publications/Coface-CEE-TOP-500-Companies-2018-Edition>>.

COMMITTEE ON TERMINOLOGY, 1955. Proceeds, Revenue, Income, Profit, and Earnings. *Accounting Terminology Bulletins* [online]. Roč. 1955, č. 2, s. 33–36. [vid. 3. 2. 2019]. Dostupné z: <http://3197d6d14b5f19f2f440-5e13d29c4c016cf96cbbfd197c579b45.r81.cf1.rackcdn.com/collection/papers/1950/1955_0301_AccountingProceeds.pdf>.

CZECH TOP 100, 2018. *100 nejvýznamnějších* [online]. [vid. 18. 3. 2019]. Dostupné z: <<https://www.czechtop100.cz/cs/projekty/zebrický/100-nejvyznamnejsich>>.

ČERVENÝ, M., 2017. Fulfillment of IFRS 2 Disclosure Requirements by Companies Listed on the Prague Stock Exchange. *European Financial and Accounting Journal*. Roč. 12, č. 3, s. 53–64. doi: 10.18267/j.efaj.187.

DELOITTE CENTRAL EUROPE, 2016. *Central Europe Top 500* [online]. [vid. 18. 3. 2019]. Dostupné z: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/About-Deloitte/central-europe/ce-top-500-2016.pdf>>.

DVOŘÁK, J., 2017. How Do Czech Companies Report Fair Value Measurement Under IFRS 13? *European Financial and Accounting Journal*. Roč. 12, č. 3, s. 117–128. doi: 10.18267/j.efaj.191.

EDWARDS, E. O., BELL, P. W., 1961. *The Theory and Measurement of Business Income*. Berkeley, California: University of California Press.

EK [Evropská komise], 2016. *Nářízení Komise (EU) 2016/1905* [online]. [vid. 2. 2. 2019]. Dostupné z: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32016R1905>>.

EK [Evropská komise], 2017. *Nářízení Komise (EU) 2017/1987* [online]. [vid. 2. 2. 2019]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2017.291.01.0063.01.CES&toc=OJ:L:2017:291:TOC>.

FASB [Financial Accounting Standards Board], 2014. *Revenue from Contracts with Customers (TOPIC 606)* [online]. Získáno [vid. 3. 2. 2019]. Dostupné z: <https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176164076069&acceptedDisclaimer=true>.

IASB [International Accounting Standards Board], 2017. *IFRS Standards*. London, UK: IASB.

KNOROVÁ, K., 2016. Do Czech Companies Disclose Revenue in Accordance with IFRS Requirements? *European Financial and Accounting Journal*. Roč. 11, č. 3, s. 69–84. doi: 10.18267/j.efaj.163.

MERK, 2019. *Databáze firem* [online]. [vid. 18. 3. 2019]. Dostupné z: <<http://www.merk.cz>>.

MF ČR, GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, 2018. *Dvacet nejvýznamnějších plátců daně z právnických osob* [online]. [vid. 18. 3. 2019]. Dostupné z: <<https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tz-2018/resort-financi-ocenil-20-nejvyznamnejsich-platcu-dppo-9239>>.

Vácha, P.: *Požadavky na zveřejnění v oblasti výnosů: IFRS vs. české účetní předpisy*.

MINISTERSTVO SPRÁVEDLNOSTI ČR, 2019. *Veřejný rejstřík* [online]. [vid. 18. 3. 2019]. Dostupné z: <<https://www.justice.cz>>.

SCHROEDER, R., CLARK, M., MCCULLERS, L., 1991. *Accounting theory: text and readings*. New York: Wiley.

SMITH, J., KEITH, R., STEPHENS, W., 1996. *Accounting Principles*. New York: McGraw-Hill.

SPROUSE, R. T., MOONITZ, M., 1962. *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises* [online]. Research Study No. 3 of American Institute of Certified Public Accountants. [vid. 3. 2. 2019]. Dostupné z: <<http://clio.lib.olemiss.edu/cdm/ref/collection/aicpa/id/166553>>.

STOLOWY, H., LEBAS, M., DING, Y., 2013. *Financial Accounting and Reporting: A Global Perspective*. Singapore: Cengage Learning EMEA.

Revenue disclosure requirements: IFRS vs. Czech accounting principles

Petr Vácha

Abstract:

The purpose of the article and related research is the comparison of the quality of revenue disclosures. For this purpose the current state of requirements for revenue disclosure in Czech accounting legislation and IFRS is outlined. In the next step the sample of financial statements was determined. The sample consisted of 10 largest Czech companies reporting under Czech accounting principles and 10 largest Czech companies reporting under IFRS, both of these based on revenue amount. The sample was reviewed from perspective of 11 evaluation criteria consisting of general revenue principles and disclosures about nature and content of revenues. The results of research preliminarily confirmed the hypothesis that the revenue disclosures in IFRS financial statements bring more information about recognition, measurement and nature of revenues than revenue disclosures in the financial statements based on Czech accounting principles. Due to the the lower size of sample the extension of sample is recommended for full confirmation of results. Nevertheless, the main issues in revenue disclosures in the financial statements of large companies indicate the areas of further focus for the Czech accounting legislation.

Keywords: Disclosures; Revenue; IFRS; Czech accounting principles.

JEL Classification: M41.