
Hana Vimrová*

Abstract

The Significance of Reporting Employee Benefits in Accordance with IFRS in the Czech Business Practice

The aim of the research the results of which are presented in this paper, based on an empirical survey of forty financial statements using IFRS by non-financial companies active in the Czech business environment, is to map the process and scope of reporting of employee benefits by Czech companies applying IFRS in the preparation of their consolidated and individual financial statements and to find out the differences in the extent, detail and relevancy of reporting employee benefits in accordance with IFRS among companies whose securities are publicly traded and other companies as well as to measure the differences in the scope, detail and relevancy of reporting employee benefits in accordance with IFRS among companies which are considered the best employers in the Czech Republic and other companies, including the interpretation of results.

Keywords: international financial reporting standards, IAS 19, employee benefits

JEL classification: M41

Úvod

Přesné, transparentní, úplné, srovnatelné, věrné a pravdivé, dostatečně relevantní a veřejně dostupné vykazování zaměstnaneckých benefitů v rámci systému finančního účetnictví realizovaného v souladu s požadavky mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards) uspokojuje informační potřeby mnoha uživatelů tak, aby mohli učinit relevantní ekonomická rozhodnutí.

Informace z účetních závěrek pomáhají managementu definovat významnost zaměstnanců jako skupiny stakeholderů, slouží k jejich klasifikaci, posouzení kvality vztahů podniku s nimi, k měření prospěchu, který zaměstnanci přinášejí firmě a zároveň přínosu firmy pro zaměstnance, zprostředkovávají také další formu komunikace se zaměstnanci a nakonec jsou uplatněny při formulaci strategie v rámci strategického řízení podniku.

1 Článek byl zpracován s využitím prostředků institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj vědy a výzkumu na FFÚ VŠE IP 100040.

* Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví (xvimh01@vse.cz).

V rámci IFRS je oblast týkající se zaměstnanců, zejména jejich benefitů označovaných v souladu s IFRS jako zaměstnanecké požitky, upravována především standardem IAS 19 – Zaměstnanecké požitky (Employee Benefits) [IASB, 2012; EUR-Lex, 2016]. IAS 19 také upravuje tvorbu a prezentaci rezerv z titulu zaměstnaneckých požitků [IASB, 2012], ačkoliv problematika rezerv je řešena především standardem IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets).

IAS 19 včetně interpretace IFRIC 14² se rovněž zabývá vykazováním penzijních požitků, ale na finanční výkazy penzijních plánů, jakožto samostatných subjektů, se vztahuje standard IAS 26 – Penzijní plány (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans) [Krupová, 2003].

Na vykazování a zveřejňování v oblasti zaměstnaneckých požitků také částečně působí standardy IAS 2 – Zásoby (Inventories), na jehož základě se přímé mzdové náklady vynaložené v souvislosti s výrobou zásob stávají součástí ocenění těchto zásob; IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky (Presentation of Financial Statements), vymezující minimálně požadované položky, které musí být prezentovány samostatně v účetních výkazech; a IFRS 1 – První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví (First-time Adoption of International Financial Reporting Standards), který je určen firmám chystajícím se sestavit účetní závěrku v souladu s IFRS úplně poprvé.

Standard rozlišuje čtyři základní skupiny zaměstnaneckých požitků [IASB, 2012; Dvořáková, 2011; Vašek, 2014; Šrámková a Janoušková, 2015; EUR-Lex, 2016], a to krátkodobé zaměstnanecké požitky (mzdy, platy, příspěvky na sociální zabezpečení hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance, krátkodobá placená volna, zdravotní péče, naturální platby atd.) splatné do 12 měsíců po ukončení účetního období, v němž nárok na jejich úhradu vznikl, požitky po skončení pracovního poměru (plány definovaných příspěvků, plány definovaných požitků), ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky nebo také stabilizační požitky [Vašek, 2014], které např. zahrnují věrnostní či studijní dovolenou, platby k jubileu, a nakonec požitky při předčasném ukončení pracovního poměru (odstupné při restrukturalizaci). Tento soubor zaměstnaneckých požitků rozšiřuje Dvořáková [2011] o odměny vázané na kapitál, které však podléhají úpravě samostatným standardem IFRS 2 – Úhrady vázané na akcie (Share-based Payment).

V českém podnikatelském prostředí jsou povinny na základě Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, do něhož bylo implementováno nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů, připravovat svou individuální účetní závěrku nebo konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS takové účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské Unie. Podniky, které jsou konsolidujícími účetními jednotkami nebo firmy, které mají povinnost podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky za použití IFRS, se mohou samostatně rozhodnout, zda budou při zpracování a prezentaci účetních výkazů dobrovolně postupovat v souladu s IFRS nebo budou preferovat české účetní předpisy.

2 Interpretace k IAS 19 – Limit u aktiv z definovaných požitků, minimální požadavky na financování jejich vzájemné souvislosti (The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction) vydaná Výborem pro interpretace mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS Interpretations Committee).

Proces aplikace IFRS v oblasti účtování, oceňování, vykazování a zveřejňování zaměstnaneckých požitků v účetní závěrce je poněkud odlišný v porovnání s podmínkami vycházejícími z české nejen účetní legislativy, stejně tak se ve srovnání se zahraničím liší i druhy zaměstnaneckých benefitů, které firmy hospodařící v České republice běžně užívají. Zejména specifické plány definovaných požitků se v českém podnikatelském prostředí téměř nevyskytují [Dvořáková, 2011; PWC, 2013; Vašek, 2014]. Otavová a Gláserová [2013] vyslovily názor, že dlouhodobé zaměstnanecké požitky nejsou v českých podnikatelských podmínkách příliš zavedeny, i když Dvořáková [2011] věří, že v budoucnu i v české podnikové praxi dojde k rozšíření zejména penzijních požitků poskytovaných zaměstnancům po ukončení pracovního poměru.

Inspirací pro empirický výzkum, jehož výsledky jsou prezentovány v tomto článku a který je tematicky zaměřený na relevanci vykazování zaměstnaneckých požitků v podmínkách českých firem, byla celosvětová vědecká studie [Street a Gray, 2002] sponzorovaná ACCA.³ Tato studie hledala faktory, které mají pozitivní či negativní dopad na rozsah plnění požadavků na vykazování účetních závěrek plynoucích z mezinárodních účetních standardů (IAS). Jako faktory vlivu byly detekovány velikost podniku [Meek, Roberts a Gray, 1995; Owusu-Ansah, 2005], jeho ziskovost, lokace a velikost kapitálového trhu, sídlo firmy nebo typ auditora [Street a Bryant, 2000; Owusu-Ansah, 2005] odpovědného za kontrolu účetní závěrky. Některé z těchto faktorů byly zásluhou aplikovaného jedinečného čtyř-kriteriálního modelu testujícího míru plnění požadavků na vykazování a zveřejnění v účetních závěrkách sestavených v souladu s IAS také potvrzeny. Dřívější výzkumy [Street, Gray a Bryant, 1999; Street a Bryant, 2000] indikovaly silnější variabilitu ve vykazování a respektování pravidel IAS v případě některých standardů, zvláště standard IAS 19 se vyznačoval významnými praktickými rozdíly při vykazování zaměstnaneckých požitků.

Z českých autorů poskytla inspiraci Vojáčková [2015], která testovala hypotézu, že české energetické společnosti kotované na Burze cenných papírů v Praze dodržují ve vyšší míře pravidla vymezená již konkrétním standardem, a to IFRS 7 – Finanční nástroje (Financial Instruments), než společnosti, které nejsou emitenty veřejně obchodovatelných cenných papírů. Podobným nebo srovnatelným způsobem pojatý výzkum, realizovaný v české podnikatelské praxi a zabývající se přímo zaměstnaneckými požitky, bohužel nebyl dohledán a nalezen.

Předmětem aktuálního výzkumu, založeného na empirickém šetření 40 účetních závěrek sestavených za použití IFRS, je identifikovat intenzitu významnosti vykazování zaměstnaneckých požitků českými nefinančními podniky aplikujícími IFRS při přípravě svých konsolidovaných nebo individuálních účetních závěrek a ověřit či zamítnout následující hypotézy, z nichž každá bude posuzována separovaně, bez vzájemné kombinace.

1. U podniků, jejichž cenné papíry jsou veřejně obchodovatelné, existuje vyšší míra relevance při vykazování zaměstnaneckých požitků v rámci IFRS v komparaci ostatními českými podniky.
2. Pro podniky považované za nejlepší zaměstnavatele v České republice, je charakteristická vyšší míra relevance a užitečnosti informací při vykazování zaměstnaneckých požitků za použití IFRS, než v případě ostatních podniků.

3 Asociace certifikovaných účetních (ACCA – The Association of Chartered Certified Accountants).

Realizace výzkumného záměru zpracovaného v článku se opírá kromě vědecké metody analytického popisu a komparace, také o kritické zhodnocení tuzemských literárních zdrojů a zahraničních literárních pramenů. Empirická data získaná z účetních závěrek a výročních zpráv byla podrobena důkladné analýze podpořené jednoduchými nástroji popisné statistiky, ale i komplexnějšími statistickými metodami.

Po stručné formulaci metodických východisek a charakteristice zkoumaného vzorku firem se článek bude koncentrovat na analýzu a komparaci dosažených výsledků empirického výzkumu včetně jejich interpretace.

1. Metodická východiska a předpoklady výzkumu

V této části článku bude zveřejněn souhrn obecně platných výchozích předpokladů vztahujících se k empirickému výzkumu a výsledným analýzám, které budou závazné, pokud v dalším textu nebude uvedeno jinak.

Relevance vykazování zaměstnaneckých požitků byla vyhodnocována především z pohledu méně kvalifikovaného a zkušeného uživatele účetních informací, který se příliš nezabývá otázkou, zda a jaké informace týkající se zaměstnaneckých požitků musí nebo mohou být z hlediska IFRS v účetních výkazech a v komentáři k účetním výkazům obsaženy, ale je pro něj směrodatné, zda jsou tyto informace užitečné a relevantní natolik, aby mohl učinit významné ekonomické rozhodnutí.

Předmětem pozornosti tohoto článku budou nejen krátkodobé zaměstnanecké požitky, ale také dlouhodobé zaměstnanecké požitky a požitky penzijního charakteru, které je možné rozdělit na plány definovaných příspěvků a plány definovaných požitků. Pro účely výzkumu jsou za plány definovaných příspěvků považovány platby na důchodové pojištění i příspěvek na penzijní připojištění, přičemž tyto příspěvky jsou přiřazeny k dlouhodobým zaměstnaneckým požitkům, neboť k jejich výplatě zaměstnancům dochází až po jisté delší době, resp. až po skončení zaměstnání a odchodu pracovníků do důchodu.

Za účelem analýzy míry užitečnosti, významnosti a vypovídací schopnosti údajů v oblasti zaměstnaneckých požitků prezentovaných účetní závěrkou konkrétních podniků byl zkonstruován jedinečný soubor dílčích kritérií. Jejich náplň částečně čerpá z doporučené vzorové účetní závěrky pro rok 2014 vypracované podle IFRS [Deloitte, 2015]. Především se ale formulace kritérií relevance opírá o prvotní výsledky předběžného, pilotního šetření účetních závěrek českých podniků připravených dle IFRS zprostředkovávajícího informaci o tom, které údaje týkající se problematiky zaměstnaneckých benefitů (a v jakém rozsahu) byly v účetních závěrkách přítomny pravidelně a které se vyskytovaly vzácněji či sporadicky.

Celková míra relevance vykazování zaměstnaneckých požitků byla kalkulována aplikací prostého aritmetického průměru hodnot šesti níže popsaných kritérií. Každému kritériu bylo přiděleno číselné ohodnocení na pětistupňové škále (1–5) v závislosti na míře splnění daného kritéria, přičemž výsledná hodnota každého kritéria vznikla součtem pěti zvolených charakteristik konkrétního kritéria. Lze tedy konstatovat, že celková relevance vykazování zaměstnaneckých požitků se opírá o měření a vyhodnocení celkem 30 charakteristik, jejichž platnost či neplatnost byla potvrzena či vyvrácena na základě informací dohledatelných v účetních výkazech nebo v komentáři k účetním výkazům.

Stručněji řečeno, směrodatné a závazné byly pouze tyto informační zdroje, ostatní informace ve výroční zprávě byly ignorovány.

Jelikož lze předpokládat, že jedno z kritérií, založené na účtování zaměstnaneckých požitků formou rezerv (REZ), nebude možné aplikovat na všechny analyzované účetní závěrky v základním souboru, neboť ne všechny firmy tvorbu rezerv z titulu zaměstnaneckých požitků využívají (tato skutečnost byla nakonec výzkumem potvrzena), byla navržena ještě jedna sada kritérií, z níž bylo toto kritérium vyřazeno. Druhý soubor tedy pracuje pouze s pěti kritérii. Výsledná celková relevance vykazování zaměstnaneckých požitků znovu vychází z prostého aritmetického průměru a její testování umožní posoudit, do jaké míry je chybějící kritérium klíčové pro analýzu rozdílů mezi jednotlivými množinami firem.

Významnost rozdílů v celkové relevanci vykazování zaměstnaneckých požitků mezi jednotlivými skupinami firem, vypočtené na základě aplikace obou sad kritérií, bude testována prostřednictvím analýzy rozptylu (ANOVA – Analysis of Variance) se záměrem posoudit platnost ověřovaných hypotéz, kdy je verifikace každé hypotézy podmíněna existencí rozdílů v relevanci vykazování zaměstnaneckých požitků mezi množinami firem (např. mezi ideálními zaměstnavateli a ostatními podniky), které jsou statisticky významné alespoň na 10% hladině významnosti. Jednoduchou i hlubší statistickou analýzu zprostředkoval specializovaný statistický softwarový nástroj IBM SPSS Statistics, verze 22.

Prvním kritériem, jehož intenzita byla měřena, je kritérium *účetní metodiky krátkodobých zaměstnaneckých požitků obsažené v komentáři* (UMKZP) informující o tom, zda jsou v komentáři uvedeny informace specifikující jednotlivé krátkodobé požitky, jakým způsobem jsou účtovány a oceňovány, případně kde jsou vykazovány. Toto kritérium zahrnuje rovněž zhodnocení, zda jsou dané informace srozumitelné, jednoznačné a mají komplexní charakter, tj. zahrnují-li všechny krátkodobé zaměstnanecké požitky, které společnost prokazatelně eviduje nebo lze s vysokou mírou pravděpodobnosti prokázat, že by je evidovat a účtovat o nich měla v případě, že využívá služeb zaměstnanců (např. mzdové náklady a pojištění hrazené firmou za zaměstnance).

Druhé kritérium spočívající v *účetní metodice dlouhodobých zaměstnaneckých požitků obsažené v komentáři* (UMDZP) charakterizuje, zda jsou v komentáři uvedeny informace specifikující jednotlivé dlouhodobé požitky, jakým způsobem jsou tyto požitky účtovány a oceňovány, případně, kde jsou vykazovány a rovněž v rámci tohoto kritéria nechybí ani zhodnocení, zda jsou dané informace srozumitelné, jednoznačné a mají komplexní charakter, tj. zda zahrnují všechny dlouhodobé zaměstnanecké požitky, které společnost prokazatelně eviduje nebo lze s vysokou mírou pravděpodobnosti prokázat, že by je evidovat a účtovat o nich měla v případě, že využívá služeb zaměstnanců (důchodové pojištění hrazené firmou za zaměstnance).

Intenzita obou výše jmenovaných kritérií byla kvantifikována na pětistupňové škále, kdy hodnota 1 vyjadřuje žádnou až nízkou úroveň účetní metodiky a hodnota 5 velmi vysokou, nadprůměrnou úroveň účetní metodiky zaměstnaneckých požitků krátkodobého či dlouhodobého charakteru s výjimkou účetních pravidel vztahujících se k úhradám vázaným na akcie upraveným standardem IFRS 2.

Účetní jednotky mají povinnost v přehledu významných účetních pravidel uvést východiska ocenění použitá při sestavování účetní závěrky a ostatní aplikovaná účetní pravidla a postupy, které jsou důležité pro pochopení účetní závěrky [Deloitte, 2015]. Každá účetní jednotka (její řídicí pracovníci) posuzuje povahu předmětu své činnosti,

odhaduje a rozhoduje, jaké účetní metodiky, resp. pravidla a postupy by měly být v účetní závěrce zveřejněny, aby splnila očekávání uživatelů účetní závěrky vzhledem k typu účetní jednotky a umožnila uživatelům pochopit, jakým způsobem jsou transakce a události zohledněny ve vykazovaných finančních výsledcích a vykázané finanční situaci.

Ačkoliv je tedy obsah a publikace účetních pravidel do jisté míry v kompetenci podniků a u některých méně významných položek jejich zveřejnění není IFRS vyžadováno, bude dostupnost, rozsah a kvalita informací spojených s účetními pravidly prezentovanými v účetních závěrkách v tomto článku považována za signifikantní pro identifikaci síly relevance. A to zvláště z pohledu informační potřeby některých, v účetní problematice méně kvalifikovaných uživatelů (např. komunit, širší veřejnosti, potenciálních uchazečů o zaměstnání), kteří nemusejí být primárním středem pozornosti podniku, ale přesto požadují podrobnější a srozumitelné informace, které jim umožní např. posoudit sociální výkonnost podniku v oblasti lidských zdrojů.

Výsledná kvalitativní úroveň účetní metodiky separovaně pro krátkodobé a dlouhodobé zaměstnanecké požitky byla dosažena agregací výsledných hodnot pěti parametrů (charakteristik), kdy konečná hodnota každé charakteristiky dosáhla buď hodnoty nula, nebo jedna, podle toho, zda byla šetřením účetních závěrek ověřena platnost dané charakteristiky či nikoliv. Jedná se o tyto charakteristiky: chybějící nebo nedostatečná metodika účtování, vymezení nebo vyjmenování alespoň některých zaměstnaneckých požitků, informace o způsobu účtování alespoň některých zaměstnaneckých požitků, informace o způsobu jejich ocenění a úplnost, srozumitelnost a jednoznačnost těchto informací.

Třetím kritériem je *vykazování, podrobnost členění nebo doplňující informace k rezervám na zaměstnanecké požitky (REZ)*. Jeho kvantifikace na pětistupňové škále, kdy hodnota 1 značí nízkou úroveň vykazování rezerv z titulu zaměstnaneckých požitků a hodnota 5 velmi vysokou, nadprůměrnou hodnotu vykazování rezerv z titulu zaměstnaneckých požitků krátkodobého či dlouhodobého charakteru, vypovídá o tom, zda jsou vůbec zaměstnanecké požitky účtovány pomocí rezerv, na jaké zaměstnanecké požitky jsou rezervy vytvářeny, zda lze odlišit rezervy na jednotlivé druhy zaměstnaneckých požitků, nebo zda jsou rezervy vyčísleny jednou položkou apod. Toto kritérium sumarizuje charakteristiky nabývající opět dvou hodnot, a to nulové nebo hodnoty jedna. Za první dílčí charakteristiku lze považovat prokazatelnou existenci rezerv z titulu zaměstnaneckých požitků v dané účetní závěrce, za druhou kvantifikaci celkové výše rezerv na zaměstnanecké požitky, třetí charakteristika spočívá v klasifikaci rezerv podle jednotlivých druhů zaměstnaneckých požitků, kdy jejich kvantifikace není nezbytná, další charakteristika je splněna, pokud jsou tyto rezervy rozděleny na dlouhodobou a krátkodobou část a poslední zachycuje tvorbu a čerpání rezerv z titulu zaměstnaneckých požitků. Za předpokladu, že některé společnosti neúčtovaly o rezervách ve spojitosti se zaměstnaneckými požitky, bylo v jejich případě toto kritérium z hodnocení celkové relevance vyřazeno a výpočet aritmetického průměru této skutečnosti přizpůsoben.

Čtvrté kritérium *vykazování, podrobnost členění nebo doplňující informace ke členění nákladů z titulu zaměstnaneckých požitků v komentáři s výjimkou rezerv (NAK)* slouží ke zhodnocení skutečnosti, jak a pokud vůbec jsou náklady dále v komentáři členěny, na jaké druhy, počet druhů, zda jsou samostatně vykázané náklady na odstupné, odměny, nebo je odděleno důchodové pojištění od sociálního zabezpečení, tj. zda lze zjistit výši nákladů u penzijních požitků apod. Postup výpočtu konečné hodnoty tohoto kritéria se shoduje s postupem uplatněným u předchozích třech kritérií a dílčími charakteristikami

jsou: vymezení a kvantifikace osobních nákladů v příslušném výkazu nebo komentáři, informace, zda jsou osobní náklady dále členěny a jednotlivé druhy kvantifikovány, samostatné vymezení nákladů na důchodové pojištění nebo nákladů spojených s penzijními požitky včetně kvantifikace, samostatné vykazání nákladů na odstupné či odměny opět včetně kvantifikace nebo separace nákladů na vedoucí pracovníky a řadové zaměstnance a poslední charakteristika zahrnuje informaci o existenci nákladů na vzdělání, kdy již kvantifikace není vyžadována.

Pátým kritériem je *vykazování, podrobnost členění nebo doplňující informace ke členění krátkodobých závazků z titulu zaměstnaneckých požitků s výjimkou rezerv v komentáři (KZAV)*. Toto kritérium sleduje, zda jsou vůbec závazky zmíněny v komentáři, jak jsou dále členěny, tj. na jaké druhy, počet druhů, zda lze oddělit soc. zabezpečení od závazků vůči zaměstnancům, nebo zda jej lze kvantifikovat jako samostatnou položku a jaké další informace z tohoto členění je možno získat. Ani v tomto případě se kalkulace výsledné výše kritéria neliší od předchozích případů, a aby se číselné hodnoty jednotlivých dílčích charakteristik rovnaly hodnotě jedna, musí platit následující: závazky z titulu zaměstnaneckých požitků nejsou vykazovány nebo jsou alespoň zmíněny; krátkodobé závazky z titulu zaměstnaneckých požitků jsou dále členěny včetně kvantifikace druhů; závazky vůči zaměstnancům lze oddělit od závazků ze sociálního zabezpečení a jsou kvantifikovány; závazky vůči zaměstnancům a závazky ze sociálního zabezpečení jsou vyčísleny odděleně, tzn. obě tyto položky je možno kvantifikovat; krátkodobé závazky z titulu zaměstnaneckých požitků jsou nadstandardně členěny, nebo jsou vykazány jako samostatná položka ve výkazu o finanční situaci (IAS 1 standardně připouští agregaci závazků vůči zaměstnancům s ostatními závazky z obchodních vztahů a jinými závazky na rozdíl od české účetní úpravy) a nebo existují závazky vztahující se k časovému rozlišení zaměstnaneckých požitků.

Poslední kritérium je představováno *rozmanitostí a celkovým počtem druhů zaměstnaneckých požitků prokazatelně zjistitelných z účetních výkazů a komentáře (ZP)*. Např. existence životního pojištění, penzijního připojištění, kumulovaného volna, plánů definovaných požitků, existence ostatních dlouhodobých požitků, existence nepeněžních požitků či požitků vázaných na akcie. Výsledná hodnota šestého kritéria nepřesahující hodnotu 5 je určena součtem následujících položek: prokazatelná existence minimálně dvou peněžních krátkodobých zaměstnaneckých požitků (např. odměny, mzdy, odvody pojistného na sociální zabezpečení) s výjimkou kumulovaného volna; nezpochybnitelná existence krátkodobých zaměstnaneckých požitků nepeněžních (např. osobní automobil pro soukromé účely, stravování); jednoznačná informace potvrzující existenci penzijních nebo ostatních dlouhodobých zaměstnaneckých požitků (penzijní připojištění, jubilea; minimálně zmínka o zaměstnaneckých požitcích při předčasném ukončení pracovního poměru, kumulovaném volnu nebo odměnách vázaných na kapitál; a konečně celkový počet druhů zaměstnaneckých požitků uvedený v účetních výkazech nebo komentáři k účetním výkazům rovnající se hodnotě 7 a více.

1.1 Charakteristika základního souboru

Data pro empirický výzkum byla získána z webových stránek projektu Top zaměstnavatelé [Asociace studentů a absolventů, 2015], který je projektem Asociace studentů a probíhá opakovaně již čtvrtým rokem mezi studenty českých vysokých škol ve spolupráci

s prestižní výzkumnou agenturou GFK,⁴ univerzitami, studentskými organizacemi, firemními partnery a absolventy. Jeho cílem je naznačit firmám, jak se stát preferovaným zaměstnavatelem a informovat budoucí uchazeče o práci o společnostech, které náleží k Top zaměstnavatelům v České republice.

Dále byla data čerpána z webových stránek projektu Czech Top 100 [2015] – zde byla centrem zájmu především data 100 nejvýznamnějších firem v České republice podle výše obratu za rok 2014 – a rovněž ze seznamu emitentů cenných papírů zveřejněného na webových stránkách České národní banky [ČNB, 2015a], kde bylo k 10. 9. 2015 prezentováno celkem 78 veřejně obchodovatelných firem majících povinnost připravovat účetní závěrku v souladu s IFRS.

Informace týkající se přímo jednotlivých účetních závěrek byly vyhledávány na webových stránkách Ministerstva spravedlnosti [Ministerstvo spravedlnosti, 2015] nebo na Centrálním úložišti regulovaných informací České národní banky [ČNB, 2015b], kde jsou shromažďována data na základě § 127 odst. 1 (emitenti kótovaných cenných papírů) nebo podle § 127a odst. 2 zákona č. 256/2004 Sb. o podnikání na kapitálovém trhu.

Do výzkumného projektu byly zahrnuty jen nefinanční podniky. Banky, pojišťovny, případně fondy a města byly z dalšího výzkumu vyloučeny.

Z dat poskytnutých výše uvedenými informačními zdroji byly odstraněny všechny účetní závěrky připravené na základě jiných účetních standardů než IAS/IFRS. Stejně tak do výzkumného projektu nevstoupily závěrky mezitímní, pololetní, či jiné reportovací údaje, které neměly charakter účetních závěrek za kalendářní nebo hospodářský rok.

Byly uvažovány jen účetní závěrky firem, které mají sídlo v České republice a současně české identifikační číslo (IČO), přesněji řečeno jen účetní závěrky v individuální nebo konsolidované verzi sestavené přímo těmito firmami. Konsolidované účetní závěrky, byť dostupné, připravené zahraniční mateřskou společností nebyly brány v úvahu.

V drtivé většině případů byly podrobeny hlubšímu průzkumu závěrky podniků sestavené za rok 2014. Pouze ve dvou případech byly akceptovány účetní závěrky za rok 2013.⁵ V případě, že byla k dispozici individuální účetní i konsolidovaná účetní závěrka podniku současně, byla preferována konsolidovaná účetní závěrka.

1.2 Proces tvorby a stručný popis základního souboru

Nejprve byly podrobeny zkoumání nefinanční podniky ze souboru 70 firem, které se umístily na 1. až 70. pozici v projektu Top zaměstnavatelé roku 2015 [Asociace studentů a absolventů, 2015]. Z tohoto souboru byly vyčleněny podniky vykazující povinně či dobrovolně na základě účetních pravidel vymezených mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Další firmy, později zařazené do základního souboru, účtující a vykazující podle IFRS byly postupně identifikovány z množiny 100 nejvýznamnějších českých podniků z hlediska obratu, protože u větších firem existuje vyšší pravděpodobnost, že budou aplikovat při sestavování své účetní závěrky právě IFRS [Vojáčková, 2015]. Cílem bylo

4 GFK (Growth From Knowledge) je agentura zaměřená celosvětově na průzkum trhu.

5 Jednalo se o firmy, které nebylo možné vyřadit ze základního souboru, neboť by to vedlo k redukci již tak omezené množiny firem připravujících své účetní závěrky v souladu s IFRS na dobrovolné bázi.

nalézt především vzorek podniků, které aplikují IFRS ve své účetní praxi na dobrovolné bázi. Zbývající část základního souboru byla doplněna nefinančními podniky emitujícími veřejně obchodovatelné cenné papíry z oficiálního seznamu emitentů cenných papírů publikovaného Českou národní bankou, jejichž roční tržby přesahovaly částku 100 mil. Kč, nebyla u nich zahájena likvidace či prohlášen konkurz a účetní závěrka za rok 2014 již byla k dispozici.

Základní soubor byl ještě rozšířen o tři společnosti, které byly dříve zveřejněny na oficiálním seznamu emitentů cenných papírů České národní banky a v současnosti již nejsou emitenty veřejně obchodovatelných cenných papírů, přesto ale pokračují ve vykazování na základě IFRS, a dále o dvě společnosti aplikující dobrovolně IFRS dohledané z jiných informačních zdrojů [Procházka, 2014b; Vojáčková, 2015]. Některé podniky byly odvozeny od mateřských nebo dceřiných společností v případě firem dobrovolně užívajících IFRS při vykazování.

Pouze 14 %, tedy 7 podniků z 50 nefinančních firem považovaných za Top zaměstnavatele v roce 2015, sestavuje účetní výkazy podle IFRS, z toho 3 podniky zcela dobrovolně. Kompletní soubor 100 firem byl redukován na 98 podniků, neboť jeden z podniků řadící se k 100 nejvýznamnějším firmám v České republice podle obrátu za rok 2014 již neoperuje na českém území a jedna firma tam byla omylem zahrnuta dvakrát. Z tohoto souboru jen 14 společností (14,29 %) aplikuje IFRS během účetní závěrky, z toho 8 podniků povinně, neboť jsou emitenty veřejně obchodovatelných cenných papírů. Jelikož byl počet firemních uživatelů IFRS v rámci svých účetních závěrek z řad Top zaměstnavatelů skutečně nízký, byl dosavadní soubor firem konfrontován ještě s jednou veřejně dostupnou databází ideálních zaměstnavatelů publikovanou na webových stránkách společnosti Universum Global [Universum, 2015].⁶ Záměrem bylo identifikovat další populární české zaměstnavatele aplikující IFRS. Výsledné šetření nakonec vyústilo v expanzi množiny Top zaměstnavatelů o další 4 podniky.

Na dobrovolné bázi bylo pomocí IFRS sestaveno 15 (37,50 %) účetních závěrek. Podrobnější výsledky jsou k dispozici v tabulce 1, která člení analyzované podniky do tří skupin podle datových zdrojů, přičemž některé sledované firmy byly nalezeny i ve více databázích.

Tabulka 1 | Vybrané charakteristiky zkoumaného souboru firem

Aplikace IFRS	Top zaměstnavatel	Top 100 firem podle obrátu	Ostatní	Celkový počet
Dobrovolná	3	6	9	15
Povinná	8	8	17	25
Celkový počet	11	14	26	40

Zdroj: vlastní výzkum

6 Žebříček „Czech Republic’s Most Attractive Employers“ představuje průzkum Universum Talent Survey, který zkoumal názory, kariérní preference a očekávání 13 399 studentů z více než 67 univerzit a vysokých škol v České republice, 3 162 mladých a seniorních profesionálů a 1 730 neakademiků.

Nízký podíl firem sestavujících účetní výkazy v souladu s IFRS může souviset se skutečností, že české podniky, které mohou nebo jsou zatíženy povinností vykazovat na základě IFRS, jsou nuceny při výpočtu daně z příjmů postupovat v souladu s českými účetními předpisy. Také stojí za úvahu, zda se podnikům, které jsou součástí konsolidovaného celku, za něž je připravována konsolidovaná účetní závěrka, a které až do konce roku 2010 neměly na výběr a postupovaly při vykazování podle českých účetních standardů [Procházka, 2014a], nyní vyplatí přejít na IFRS za účelem sestavování individuální účetní závěrky a vynaložit další náklady spojené s přechodem a implementací nového účetního systému.

I přes pozitivní efekty implementace mezinárodních standardů účetního výkaznictví do národní účetní úpravy či konkrétního podniku (např. posílení mezinárodní srovnatelnosti zásluhou globálního účetního výkaznictví [Pacter, 2004], vyšší transparentnost účetních závěrek, integrace různých složek účetního systému nebo účetních systémů [Weißenberger a Angelkort, 2011; Procházka, 2014a]) můžeme zaznamenat také negativní ohlasy na aplikaci IFRS nebo ohlasy kladoucí důraz na možné překážky v implementaci IFRS nejen v české účetní praxi. Národní tradice převyšující vliv implementačních snah [Paseková, 2012], či vazba na historickou účetní praxi [Schipper, 2005] a slabá pozice profesních účetních organizací [Žárová a Mejzlík, 2009] představují jisté komplikace pro úspěšnou implementaci IFRS v dané zemi.

Kritický postoj vůči IFRS je typický především pro Švýcarsko, kde firmy od roku 2008 začaly přecházet z IFRS nazpět k přípravě účetních závěrek podle domácích účetních standardů [IFRS Survey, 2013]. Důvodem tohoto kroku jsou především vysoké administrativní náklady spojené s realizací účetní závěrky a jejím ověřením, obavy z konvergence IFRS a US GAAP,⁷ složitost pojistně-matematických výpočtů u zaměstnaneckých požitků a nemožnost odepisování goodwillu, nedostatečná přidaná hodnota pro zájmové skupiny, nestálost požadavků IFRS a neochota firem zveřejňovat v účetní závěrce citlivé neúčetní informace.

Výzkum zabývající se implementací IFRS do podniků malé a střední velikosti (v českém podnikatelském prostředí tvořily 99,84 % z celkového počtu aktivních podnikatelských subjektů v roce 2010 [Paseková, 2012]) ukázal, že malé a střední podniky, které nejsou povinny sestavovat účetní závěrku v souladu s IFRS, nemají o problematiku IFRS zájem především kvůli nevýhodnému poměru vynaložených nákladů na implementaci účetního systému regulovaného IFRS a přínosů plynoucích z implementace za platného předpokladu, že nevýhodnost je nepřímou úměrná velikosti podniku [Paseková, 2012].

Celkem tedy základní soubor, který bude podroben hlubšímu výzkumu, tvoří 40 českých podniků a stejný počet účetních závěrek. Z hlediska právní formy zahrnuje výzkumný soubor 37 akciových společností a 3 společnosti s ručením omezením. Nejvíce je v základním souboru zastoupen kraj Hlavní město Praha (sídlí v něm 60 % zkoumaných podniků), následován Jihomoravským a Středočeským krajem. Naopak se sídlí v Jihočeském, Olomouckém, Královhradeckém, Pardubickém, Karlovarském kraji a kraji Vysočina se zde nevyskytuje žádný. Co se týče odvětví, nejvíce sledovaných podniků (30 %) jak povinně, tak dobrovolně užívajících IFRS, se vyskytuje v sekci D – Výroba

7 Všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP – Generally Accepted Accounting Principles) představují účetní standardy vydávané ve Spojených Státech Amerických.

a rozvod elektřiny, plynu a tepla vymezené na základě klasifikace CZ-NACE.⁸ Druhé nejpočetněji se objevující odvětví v základním souboru je sekce C – Zpracovatelský průmysl (7 podniků), v němž ale naprosto převažují emitenti veřejně obchodovatelných cenných papírů (6 podniků).

Z celkového počtu čtyřiceti unikátních účetních závěrek bylo předmětem zkoumání 27 (67,50 %) konsolidovaných a 13 (32,50 %) individuálních účetních závěrek. V jednotkách mil. Kč bylo sestaveno 7 účetních závěrek (17,50 %). Závěrky vykázané v tis. Kč měly podstatně vyšší zastoupení – jednalo se o 31 účetních závěrek (77,5 %) – a 2 účetní závěrky byly dokonce realizovány v tis. EUR. Výsledovky (Income Statement) nebo výkazy o úplném výsledku hospodaření (Statement of Comprehensive Income) byly založeny na druhovém členění nákladů v případě 30 účetních závěrek, účelové členění nákladů při jejich přípravě bylo preferováno pouze v 10 účetních závěrkách. Způsobu vykazování nákladů ve výkazech obsahujících informace o výkonnosti podniku odpovídalo i vykazování nákladů z titulu zaměstnaneckých požitků, s výjimkou dvou podniků, které nevykazovaly vůbec žádné zaměstnanecké požitky, jelikož tyto společnosti neměly uzavřené žádné smlouvy v oblasti pracovních–právních vztahů. Nulový počet zaměstnanců v jejich případě vyvolal finální úpravu základního souboru na 38 sledovaných firem a jejich účetních závěrek.

2. Výsledky empirického výzkumu

Vlastnosti jako rozsah, způsob členění a podrobnost informací vztahujících se k vykazování zaměstnaneckých požitků u firem respektujících při přípravě účetních závěrek pravidla plynoucí z IFRS neměly u sledovaných účetních závěrek stejnorodý charakter. Stejně tak míra plnění jednotlivých kritérií osobami zodpovědnými za realizaci účetní závěrky v analyzovaných firmách se nevyznačovala homogenitou.

Z výzkumného souboru čítajícího 38 firem vykazovalo 5 firem zaměstnanecké požitky samostatně ve výkazu o finanční situaci, 4 firmy uváděly samostatně zaměstnanecké požitky většinou formou pojistně matematického zisku nebo ztráty v ostatních výsledcích hospodaření a 3 firmy je zachytily odděleně ve výkazu o změnách vlastního kapitálu (Statement of Changes in Equity). Nutno dodat, že k samostatnému vykazování těchto položek inklinovaly v drtivé míře společnosti emitující veřejně obchodovatelné cenné papíry na regulovaných trzích cenných papírů. Většina firem preferovala podrobnější kategorizaci nákladů a závazků v komentáři, pouze dvě firmy nerozlišovaly jednotlivé druhy nákladů z titulu zaměstnaneckých požitků a 11 (28,95 %) podniků nepřistoupilo ke členění závazků z krátkodobých zaměstnaneckých požitků. Tento „úsporný“ přístup se překvapivě týkal spíše účetních závěrek firem, které musí povinně postupovat při vykazování v souladu s IFRS a firem, které se nezahrnují mezi nejlepší zaměstnavatele.

Za zmínku také stojí diferenciované označování nákladů z titulu zaměstnaneckých požitků ve výsledovce nebo v komentáři. Nejčastěji byly tyto náklady nazývány osobními náklady, a to ve 26 případech, dále byly označovány jako náklady na zaměstnanecké požitky nebo jen zaměstnanecké požitky, personální náklady, zaměstnanecké benefity či náklady na zaměstnance a zaměstnanecké požitky.

8 Národní verze klasifikace ekonomických činností v Evropské unii.

Kritéria propojená s účetní metodikou a pravidly, resp. s jejich publikací v komentáři k účetním výkazům, nabývala průměrných hodnot 2,579 u účetní metodiky krátkodobých zaměstnaneckých požitků (UMKZP) a 3,026 u účetní metodiky dlouhodobých zaměstnaneckých požitků (UMDZP). Vyšší variabilita výsledných hodnot byla identifikována u účetní metodiky dlouhodobých zaměstnaneckých požitků, ostatně toto kritérium dosahovalo nejvyšší variability mezi hodnocenými závěrkami v celém modelu, jinak řečeno právě pro toto kritérium byly typické největší rozdíly mezi firmami. Celková úroveň informovanosti o účetních pravidlech týkajících se účtování a oceňování krátkodobých zaměstnaneckých požitků byla podstatně nižší než v případě dlouhodobých zaměstnaneckých požitků. Firmy akceptující IFRS dobrovolně se mohly pochlubit v průměru vyšší kvalitou informací vymezujících účetní metodiku zaměstnaneckých požitků než podniky mající za povinnost aplikovat IFRS ze zákona. Lépe na tom byly taktéž ideální zaměstnavatelé ve srovnání s firmami, které k nejlepším zaměstnavatelům v České republice nena-leží. Základní statistické charakteristiky nejen v oblasti účetních pravidel, ale i ve vazbě na další kritéria přináší tabulka 2 a průměrné hodnoty kritérií v závislosti na zařazení firem do určité skupiny je možné dohledat v tabulce 3.

Tabulka 2 | Statistické charakteristiky kritérií modelu

Kritéria	UMKZP	UMDZP	REZ	NAK	KZAV	ZP	Celková relevance
Průměr	2,579	3,026	4,25	3,368	3,211	3,289	3,162
Medián	3	4	5	3	4	3	3,167
Modus	2	4	5	3	4	5	4
Směr. odchylka	1,056	1,4975	1,118	0,7505	1,398	1,354	0,7928
Šikmost	-0,074	-0,353	-1,302	0,072	-0,648	-0,15	-0,611
Špičatost	-1,169	-1,496	0,305	-0,178	-0,972	-1,18	-0,571
Minimum	1	1	2	2	1	1	1,4
Maximum	4	5	5	5	5	5	4,3

Zdroj: vlastní výzkum

S rezervami pracovalo při účtování zaměstnaneckých požitků 52,62 %, tj. 20 firem, zbývající podniky rezervy z titulu zaměstnaneckých požitků nepoužívaly. Podnikům účtujícíím o zaměstnaneckých požitcích pomocí rezerv, které vytvářely nejčastěji na životní a pracovní jubilea, odměny při odchodu do důchodu a kumulativní volno, se dařilo generovat poměrně vysokých hodnot u tohoto kritéria (REZ), což znamená, že tyto rezervy nejen kvantifikovaly a dále členily, ale zachycovaly v účetní závěrce také jejich tvorbu a čerpání, stejně jako krátkodobou a dlouhodobou část v daném roce. Jen 15 % firem nepovažovalo za nutné zveřejnit celkovou výši rezerv na zaměstnanecké požitky, 25 % oddělit krátkodobou a dlouhodobou část a 30 % ještě zobrazit proces tvorby a čerpání těchto rezerv. Mezi „hříšníky“ v relevanci vykazování rezerv se opět řadí zejména firmy povinně aplikující IFRS, rozdíly mezi množinou ideálních zaměstnavatelů a ostatních firem nejsou tak markantní.

Kritérium zohledňující kvalitu vykazování nákladů (NAK) z titulu zaměstnaneckých požitků podléhalo nejnižší variabilitě v porovnání s ostatními kritérii. Jak modus, tak medián naznačují, že kvalitu vykazování nákladů u zkoumaných podniků nelze považovat ani za nadprůměrnou ani za podprůměrnou. Všechny podniky v základním souboru vymezily celkovou výši nákladů na zaměstnanecké požitky buď ve výsledovce či výkazu o úplném výsledku hospodaření, nebo v případě účelového členění nákladů v komentáři. Více než polovina firem (63,16 %) vykazovala samostatně náklady spojené s penzijními požitky, poměrně málo firem (15,79 %) se domnívalo, že má smysl vykazovat samostatně náklady na vzdělávání pracovníků – informaci o nákladech na vzdělání zveřejnilo jen šest firem, z nichž ani jedna nepatří k nejlepším českým zaměstnavatelům. Průměrná hodnota kritéria relevance prezentace nákladů z titulu zaměstnaneckých požitků u podniků ochotných sestavovat své účetní závěrky na základě IFRS dobrovolně činila 3,733. U podniků nemajících při rozhodování, zda aplikovat IFRS či nikoliv, na výběr byla o 0,603 nižší. U firem z množiny nejlepších zaměstnavatelů se od firem, které nejsou součástí této množiny, lišila jen o 0,262, a to ve prospěch druhé skupiny.

Tabulka 3 | Průměrné hodnoty kritérií v rámci skupin firem

Skupina firem	UMKZP	UMDZP	REZ	NAK	KZAV	ZP	Celková relevance
Dobrovolná aplikace IFRS	2,867	3,533	4,7	3,733	3,2	3,6	3,529
Povinná aplikace IFRS	2,391	2,696	3,8	3,13	3,217	3,09	2,923
Top zaměstnavatel	2,909	3,364	4,222	3,182	3,455	4	3,485
Není Top zaměstnavatel	2,444	2,889	4,273	3,444	3,111	3	3,031

Zdroj: vlastní výzkum

Problematika vypovídací schopnosti vykazování závazků je vyjádřena pátým kritériem (KZAV) koncentrujícím se na kvalitu vykazování krátkodobých závazků z titulu zaměstnaneckých požitků. Jen v případě 44,74 % účetních závěrek mohli uživatelé účetních informací nalézt v separované podobě závazky vůči zaměstnancům a závazky ze sociálního a zdravotního pojištění včetně kvantifikované výše obou typů závazků. Za pozornost určitě také stojí poznatek, že mezi podniky s dobrovolným přístupem k vykazování účetních informací v souladu s IFRS a podniky emitujícími své majetkové nebo dlužné cenné papíry obchodovatelné na regulovaných trzích existují u tohoto kritéria v podstatě minimální nebo žádné rozdíly.

Lze s jistou úlevou konstatovat, že všechny firmy, jejichž závěrky byly nakonec předmětem výzkumu, zmínily ve svých závěrkách přinejmenším dva druhy krátkodobých zaměstnaneckých požitků. Na druhou stranu bylo prokazatelně možné detekovat z účetních závěrek jen u 16 (42,11 %) firem více než šest druhů zaměstnaneckých požitků, přičemž podniky, které patřily mezi ideální zaměstnavatele a podniky aplikující IFRS na dobrovolné bázi měly tendenci zveřejňovat více druhů zaměstnaneckých benefitů než podniky z opačných skupin. Zaměstnanecké požitky rozšířily o úhrady vázané na akcie jen 3 akciové společnosti, přičemž všechny tři náležely mezi ideální zaměstnavatele. Plány definovaných požitků sestavovalo šest firem z celkového počtu, naopak penzijní

připojištění poskytovalo svým zaměstnancům 60,53 % firem, ačkoliv ne všechny označily penzijní připojištění jako plány definovaných příspěvků. Jednoznačně bylo možné prokázat existenci nepeněžních požitků u 65,79 % podniků, i když v některých případech byly nepeněžní požitky zcela výsadou řídicích pracovníků firem. U nepeněžních požitků se jednalo převážně o možnost užívání firemních automobilů k soukromým účelům, což koresponduje s výsledky šetření Českého statistického úřadu [Pecinová, 2015]. Postoj firem k poskytování informací o nepeněžních požitcích v účetních závěrkách byl více-méně podobný, rozdíly mezi jednotlivými množinami firem byly zanedbatelné.

Celková relevance vykazování zaměstnaneckých požitků vypočtená z dílčích kritérií v prvním souboru kritérií, který zahrnoval všechna kritéria, byla podrobena analýze rozptylu s cílem získat informaci, zda je rozdíl mezi výslednými hodnotami celkové relevance u jednotlivých souborů firem statisticky významný. Analýza rozptylu založená na testování shody rozptylů představuje kolekci statistických modelů, jejichž úkolem je zjistit, zda jsou střední hodnoty (průměry) různých výběrových souborů totožné či nikoliv a především potvrdit, že jejich odlišnost není důsledkem náhodného kolísání veličin.

Analýza rozptylu potvrdila, že rozdíly mezi průměrnou celkovou relevancí při aplikaci první sady kritérií, která dosahovala hodnoty 3,529 u podniků vykazujících dle IFRS dobrovolně (15 účetních závěrek) a 2,923 u emitentů veřejně obchodovatelných cenných papírů (23 účetních závěrek), jsou významné již na 5% hladině významnosti. Tento na první pohled jednoznačný výsledek bohužel poněkud komplikuje skutečnost, že nejsou naplněny všechny předpoklady validního uplatnění této statistické metody, neboť rozložení hodnot celkové relevance se lehce vzdaluje od požadavku na normální rozdělení a zcela nebyl dodržen ani požadavek na homogenitu rozptylů. Proto byla analýza rozptylu doplněna o tzv. *bootstrapping* – permutační metodu, jejíž podstatou je náhodné, opakované generování nových hodnot z původního datového souboru za účelem vytvoření velkého množství kombinací původních pozorování. Tato metoda byla automaticky použita i při všech následných analýzách.

Při aplikaci bootstrappingu se ukázaly rozdíly mezi výše testovanými komparovanými skupinami firem statisticky významné až na 10% hladině významnosti. Průměrná hodnota relevance vykazování zaměstnaneckých požitků u první množiny firem kolísala mezi hodnotami 3,246–3,789; průměrná hodnota relevance v případě druhé množiny firem se pohybovala v rozmezí 2,625–3,204. Stejně informaci ovšem bylo, že se intervaly obou skupin firem na 10% hladině významnosti nepřekrývaly, což pro 5% hladinu významnosti neplatilo. Výsledná celková relevance na bázi prvního navrženého souboru kritérií byla u firem, které učinily dobrovolné rozhodnutí realizovat své účetní závěrky podle IFRS, prokazatelně vyšší než u podniků emitujících cenné papíry veřejně obchodovatelné na regulovaných trzích.

Výsledky komparace průměrné celkové relevance vykazování zaměstnaneckých požitků mezi skupinami firem zahrnovaných mezi nejlepší zaměstnavatele a ostatními podniky, které naznačovaly silnější míru relevance u první skupiny, nebyly již tak očividné. Nejen že nebyly kombinací metody analýzy rozptylu a bootstrappingu prokázány rozdíly mezi oběma soubory firem na 10% hladině významnosti, ale dokonce ani na 15% hladině významnosti. Ani se spolehlivostí 85 % nebylo tudíž možné prohlásit, že rozdíly v relevanci vykazování zaměstnaneckých požitků mezi ideálními zaměstnavateli a podniky, které nejsou považovány za ideální zaměstnavatele, jsou statisticky významné; průsečík mezi intervaly středních hodnot 3,200–3,752 u ideálních zaměstnavatelů a 2,783–3,257 u ostatních podniků je zcela jasně patrný.

Druhá sada kritérií – postrádající kritérium spočívající v hodnocení relevance při vykazování rezerv z titulu zaměstnaneckých požitků (REZ) – byla spojena s formulací poněkud odlišných závěrů, a to i přes existenci vysoké korelace mezi průměrnou relevantí vykazování zaměstnaneckých požitků, která byla vypočtena z prvního souboru kritérií, a průměrnou hodnotou relevance vykazování zaměstnaneckých požitků získanou výpočtem z druhého souboru kritérií, kdy Pearsonův korelační koeficient nabýval hodnoty 0,978, z čehož bylo možné nejprve usoudit, že finální výsledky testování hypotéz budou velmi podobné u obou souborů kritérií. Avšak tento předpoklad se ukázal být chybným.

Zatímco rozdíly v průměrné celkové relevanti mezi nejlepšími zaměstnavateli a ostatními podniky, stejně jako u prvního souboru kritérií, nebyly opět významné ani na 10% hladině významnosti, po vyřazení třetího kritéria (REZ) nebyly na 10% hladině významnosti prokazatelné ani rozdíly mezi firmami dobrovolně akceptujícími IFRS při přípravě svých účetních závěrek (průměrná hodnota relevance se pohybovala od 3,100 do 3,6574) a mezi emitenty veřejně obchodovatelných cenných papírů, kteří vykazují podle IFRS povinně (průměrná hodnota relevance v rozmezí od 2,632 do 3,1565), kdy se intervaly průměrných hodnot relevance vykazování zaměstnaneckých požitků bohužel částečně prolínají.

Z výše uvedeného vyplývá, že vyřazené kritérium má vskutku nezanedbatelný dopad na konečné závěry. Je tedy otázkou, zda jsou statisticky významné rozdíly v relevanti vykazování zaměstnaneckých požitků u skupin podniků diferenciovaných z hlediska dobrovolnosti aplikace IFRS způsobeny primárně příslušností podniku k určité skupině, nebo zda se na této skutečnosti podílejí i jiné faktory. Jedním z faktorů, u nichž byl v minulosti prokázán vliv na vykazování účetních informací za použití IFRS, je velikost podniku [Meek, Roberts a Gray, 1995; Owusu-Ansah, 2005].

V rámci aktuálního výzkumu byla prostřednictvím lineárně regresního modelu potvrzena poměrně solidní kladná závislost mezi celkovou relevantí vykazování zaměstnaneckých požitků a velikostí firmy měřené objemem tržeb transformovaným na přirozený logaritmus na 5% hladině významnosti, kdy korelační koeficient dosáhl hodnoty 0,477. Regresní model, kde celková relevance představovala závisle proměnnou, přirozený logaritmus tržeb a příslušnost firem buď k množině podniků vykazujících v souladu s IFRS dobrovolně, nebo povinně, nezávisle proměnné, se ukázal statisticky významný na 3% hladině významnosti se schopností vysvětlit 23,5% rozptylu závisle proměnné. Analýza standardizovaných regresních parametrů o hodnotách 0,392 v případě tržeb a -0,238 v případě příslušnosti podniku ke skupině dobrovolně nebo povinně vykazujících firem indikovala, že velikost firem ovlivňuje výslednou relevanti vykazování zaměstnaneckých benefitů mnohem intenzivněji než jejich zařazení do příslušné skupiny, které navíc nebylo ani statisticky významné na 5% hladině významnosti.

Závěr

Empirický výzkum v oblasti zaměstnaneckých požitků věnovaný prokázání rozdílů v míře relevance při jejich vykazování mezi vymezenými skupinami podniků v české podnikové praxi zprostředkoval výsledky, které umožňují za podmínek aplikace prvního souboru kritérií ověřit platnost první hypotézy, tedy zda u podniků, jejichž cenné papíry jsou veřejně obchodovatelné, existuje vyšší míra relevance při vykazování zaměstnaneckých požitků v rámci IFRS v komparaci ostatními českými podniky.

Ve skutečnosti je situace přesně opačná a pro podniky užívající IFRS dobrovolně je typická vyšší míra relevance vykazování zaměstnaneckých požitků než pro podniky, jejichž cenné papíry jsou veřejně obchodovatelné, přičemž tento rozdíl je statisticky významný. K podobnému závěru dospěla v českém podnikatelském prostředí i Vojáčková [2015], která nejen že neprokázala platnost hypotézy, že české energetické společnosti kotované na Burze cenných papírů inklinují k dodržování účetních pravidel stanovených standardem IFRS 7 více než společnosti, které nejsou emitenty veřejně obchodovatelných cenných papírů, a byla nucena tuto hypotézu zamítnout, ale dokonce se dopracovala k opačnému výsledku. A sice, že společnosti aplikující IFRS na dobrovolné bázi respektují požadavky IFRS 7 ve vyšší míře než společnosti užívající IFRS povinně.

Bude-li brán v potaz i druhý soubor kritérií (z něhož bylo jedno kritérium nezbytné pro výpočet celkové relevance vyloučeno), nelze falzifikaci první hypotézy obhájit. Navíc se ukázalo, že na úroveň vykazování zaměstnaneckých požitků dostačující k přijetí významných ekonomických rozhodnutí uživateli účetních informací působí mnohem razantněji velikost podniků než povinnost či dobrovolnost aplikovat IFRS při sestavování účetních výkazů. S rostoucí velikostí podniků se míra relevance vykazování zaměstnaneckých požitků rovněž zvyšuje a přípustná je i myšlenka, vyžadující další zkoumání, že za vyšší průměrnou hladinu relevance vykazování zaměstnaneckých požitků v souboru podniků akceptujících IFRS na dobrovolné bázi je odpovědná také koncentrace větších podniků (s vyšším objemem tržeb) v tomto souboru.

Druhou hypotézu, podle níž je pro podniky považované za nejlepší zaměstnavatele v České republice charakteristická vyšší míra relevance a užitečnosti informací při vykazování zaměstnaneckých požitků za použití IFRS než v případě ostatních podniků, nelze jednoznačně potvrdit ani zamítnout. Ideální zaměstnavatele lze spojit s vyšší průměrnou mírou relevance při vykazování zaměstnaneckých požitků. Bohužel tento rozdíl nebyl uznán za statisticky významný, avšak průsečíky mezi intervaly průměrných hodnot relevance u obou množin firem byly minimální.

Je nutné zdůraznit, že se jedná pouze o podmíněnou verifikaci nebo falzifikaci testovaných hypotéz, resp. hypotézy lze vyvrátit či potvrdit za předpokladu aplikace navržených souborů kritérií celkové relevance vykazování zaměstnaneckých požitků. Změna některého z parametrů (kritéria, charakteristiky, způsobu výpočtu) může vyvolat i změnu finálních závěrů. Pokud bude přistoupeno ke kalkulaci celkové relevance na základě váženého aritmetického průměru dílčích kritérií místo průměru prostého, případně k jejímu zjištění jiným způsobem, nebo dojde ke změně počtu, výpočtu či závislosti dílčích kritérií, její výsledné hodnoty u porovnávaných množin podniků se mohou promítnout do platnosti hypotéz, zároveň by však měla být vyřešena záležitost objektivit přidělených vah.

Další alternativou je sledování celkové relevance a míry užitečnosti informací spojených s vykazováním zaměstnaneckých požitků z hlediska toku času, které může odhalit trendy jejího vývoje, nebo modifikace výzkumného souboru firem, která se ale nejeví jako příliš reálná, neboť počet českých nefinančních podniků vykazujících v souladu s IFRS je dosti omezený. Za úvahu také stojí eliminace určité míry subjektivit výzkumu tím, že některé charakteristiky či kritéria budou posuzovány přísněji, jen a pouze z hlediska požadavků IFRS, i když se tento postup pravděpodobně odrazí ve vyšší časové náročnosti na sběr dat, přípravu a aplikaci kritérií.

Budoucí výzkum by se také mohl orientovat na testování vzájemné závislosti mezi mírou relevance při vykazování zaměstnaneckých požitků a faktory, které mají

vliv na rozsah plnění požadavků při přípravě účetních závěrek podle IFRS obecně, tzn. na testování vazeb mezi relevancí vykazování zaměstnaneckých požitků a ziskovostí, formou vlastnictví, sídlem mateřské společnosti, typem auditora, velikostí podniku měřené počtem zaměstnanců, či stářím podniku.

Literatura

- ASOCIACE STUDENTŮ A ABSOLVENTŮ. 2015. *Výsledky ročníku 2015* [online]. Top Zaměstnavatelé [cit. 9. 9. 2015]. Dostupné z: <http://www.topzamestnavatele.cz/vysledky/>
- CZECHTOP100, 2015. *Výsledky 100 nejvýznamnějších firem ČR* [online]. CZECHTOP100 [cit. 9. 9. 2015]. Dostupné z: <http://www.czechtop100.cz/menu/aktualne/100-nejvyznamnejsich-firem-cr.html>
- ČNB, 2015a. *Emitenti kótovaných CP* [online]. Česká národní banka [cit. 10. 9. 2015]. Dostupné z: https://apl.cnb.cz/apljerrsdad/JERRS.WEB33.SUBJECTS_COUNTS_DETAIL?p_lang=cz&p_DATUM=10.09.2015&p_ses_idx=146
- ČNB, 2015b. *Centrální úložiště regulovaných informací* [online]. Česká národní banka [cit. 10. 9. 2015]. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cnb/oam_cz
- DELOITTE, 2015. *Vzorová účetní závěrka dle IFRS schválených pro použití v EU za rok 2014* [online]. Deloitte Česká republika [cit. 16. 1. 2016]. Dostupné z: http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/Vzorova_ucetni_zaverka_podle_IFRS_schvalenych_pro_pouziti_v_EU_2014.pdf
- DVOŘÁKOVÁ, D., 2011. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS* (3. vyd.). Brno: Computer Press. ISBN 978-80-251-3652-2.
- EUR-LEX, 2016. *Commission Regulation (EC) No 1126/2008 of 3 November 2008 Adopting Certain International Accounting Standards in Accordance with Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council* [online]. EUR-Lex [cit. 27. 6. 2016]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02008R1126-20160101>
- IASB (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD), 2012. *International Financial Reporting Standards*. London (UK): International Accounting Standards Board. ISBN 978-1-907877-45-2.
- IFRS SURVEY, 2013. *Focus on Financial Reporting by Swiss Listed Companies* [online]. IAS Plus [cit. 11. 9. 2015]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/publications/switzerland/ifrs-survey-2013/file>
- KRUPOVÁ, L., 2003. *IAS v příkladech: srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou III. díl*. Praha: Vox. ISBN 80-86324-33-8.
- MEEK, G. K., ROBERTS, C. B. a GRAY, S. J., 1995. Factors Influencing Voluntary Annual Report Disclosures by U.S., U.K. and Continental European Multi-National Corporations. *Journal of International Business Studies*, 26(3), 555–572. ISSN 0047-2506.
- MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI, 2015. *Veřejný rejstřík* [online]. Justice.cz [cit. 10. 9. 2015]. Dostupné z: <http://portal.justice.cz/Justice2/Uvod/uvod.aspx>
- OTAVOVÁ, M. a GLÁSEROVÁ, J., 2009. Zaměstnanecké požitky v souladu s IAS/IFRS a podle české národní úpravy včetně daňových dopadů. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis – Sborník Mendelovy zemědělské a lesnické univerzity v Brně*, 57(6), 179–188. ISSN 1211-8516.

- OWUSU-ANSAH, S., 2005. Factors Influencing Corporate Compliance with Financial Reporting Requirements in New Zealand. *International Journal of Commerce & Management*, 15(2), 141–157. ISSN 1056-9219.
- PACTER, P., 2004. Will the GAAP Widen for SMEs? *Accountancy*, 133(1325), 118–122. ISSN 0001-4664.
- PASEKOVÁ, M., 2012. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7357-866-4.
- PECINOVÁ, P., 2015. Po roce 2008 se snížily zaměstnanecké benefity [online]. ČÚS [cit. 9. 9. 2015]. Dostupné z: <http://www.statistikaamy.cz/2015/04/po-roce-2008-se-snizily-zamestnanecke-benefity/>
- PROCHÁZKA, D., 2014a. Implementace IFRS a její vliv na vzájemné postavení finančního a manažerského účetnictví. *Český finanční a účetní časopis*, 9(1), 50–60. ISSN 1802-2200.
- PROCHÁZKA, D., 2014b. The IFRS as Tax Base: Potential Impact on a Small Open Economy. *European Financial and Accounting Journal*, 9(4), 59–75. ISSN 1805-4846.
- PWC, 2013. *Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví 2012* [online]. PwC [cit. 9. 9. 2015]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>
- SCHIPPER, K., 2005. The Introduction of IAS in Europe: Implication for International Convergence. *European Accounting Review*, 14(1), 101–126. ISSN 0963-8180.
- STREET, D. L. a BRYANT, S. M., 2000. Disclosure Level and Compliance with IASs: A Comparison of Companies with and without U.S. Listings and Filings. *The International Journal of Accounting*, 35(3), 305–329. ISSN 0020-7063.
- STREET, D. L. a GRAY, S. J., 2002. Factors Influencing the Extent of Corporate Compliance with International Accounting Standards: Summary of Research Monograph. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 11(1), 51–76. ISSN 1061-9518.
- STREET, D. L., GRAY, S. J. a BRYANT, S. M., 1999. Acceptance and Observance of International Accounting Standards: An Empirical Study of Companies Claiming to Comply with IASs. *The International Journal of Accounting*, 34(1), 11–48. ISSN 0020-7063.
- ŠRÁMKOVÁ, A. a JANOUŠKOVÁ, M., 2015. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: Praktické aplikace* (6.vyd.). Praha: Institut certifikace účetních. ISBN 978-80-86716-99-2.
- UNIVERSUM, 2015. Žebříček Czech Republic's Most Attractive Employers [online]. Universum [cit. 22. 1. 2016]. Dostupné z: <http://www.universumczech.com/pruzkum/>
- VAŠEK, L., 2014. *Finanční účetnictví a výkaznictví* (2.vyd.). Praha: Institut certifikace účetních. ISBN 978-80-86716-97-8.
- VOJÁČKOVÁ, H., 2015. Financial Instruments – Meeting Disclosure Requirements Defined by IFRS7 in the Energy Industry in the Czech Republic. *Procedia Economics and Finance*, 25, 176–184. ISSN 2212-5671.
- WEIßENBERGER, B. E., a ANGELKORT, H., 2011. Integration of Financial and Management Accounting Systems: The Mediating Influence of a Consistent Financial Language on Controllershship Effectiveness. *Management Accounting Research*, 22(3), 160–180. ISSN 1044-5005.
- ŽÁROVÁ, M. a MEJZLÍK, L., 2009. Have IFRS Positive Impact on the Regulatory Accounting Systems in Continental European Countries? *European Financial and Accounting Journal*, 3(1), 5–24. ISSN 1802-2197.