

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Problematika zkreslování účetních informací
a manipulace s účetními výkazy - kreativní účetnictví**

Jiří Háblt

© 2016 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Jiří Háblt

Podnikání a administrativa

Název práce

Problematika zkreslování účetních informací a manipulace s účetními výkazy – kreativní účetnictví

Název anglicky

The Issue of Accounting Information Distortion and Manipulation of Financial Statements – Creative Accounting

Cíle práce

Cílem práce je specifikace vymezení věrného a pravdivého obrazu účetní reality dle ČÚS a IFRS, posouzení tohoto zobrazení a případné chyby či podvodu v účetnictví a prezentace používaných praktik kreativního účetnictví jako případů hospodářské kriminality.

Metodika

Pro naplnění cíle práce bude použita metoda kompilace k prostudování odborných informačních zdrojů, zákonů a vyhlášek, kdy následně pomocí analýzy, syntézy a komparace zjištěných informací budou zpracovávána teoretická východiska práce. Získané teoretické znalosti budou aplikovány při hodnocení naznačených možností zkreslování účetních informací. V praktické části budou metody kreativního účetnictví prezentovány na příkladech, kde bude názorně ukázáno, jakým způsobem a s jakým cílem bylo účetnictví ovlivněno.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

Kreativní, účetnictví, zásady, zákon, zkreslení, základ daně.

Doporučené zdroje informací

- KLIMCZAK, Krzysztof. INTERNAL AUDIT AS A TOOL OF DETECTING CREATIVE ACCOUNTING AND FRAUD IN THE PROCESS OF EFFECTIVE MANAGEMENT IN ORGANIZATION. CeON Repository [online]. 2013. Dostupné z: <https://depot.ceon.pl/handle/123456789/3359>
- KRUPOVÁ, Lenka. Kreativní účetnictví: zneužívání účetnictví – možnosti a meze. Praha: Komora auditorů České republiky, 2001, 64 s. ISBN 80-902-8552-X.
- LAL BHASIN, Madan. Corporate Accounting Fraud: A Case Study of Satyam Computers Limited. Open Journal of Accounting [online]. 2013, vol. 02, issue 02, s. 26-38 [cit. 2014-12-15]. DOI: 10.4236/ojacct.2013.22006. Dostupné z: <http://www.scirp.org/journal/PaperDownload.aspx?DOI=10.4236/ojacct.2013.22006>
- MULFORD, Charles W a Eugene E COMISKEY. The financial numbers game: detecting creative accounting practices. New York: Wiley, c2002, xi, 395 p. ISBN 04-713-7008-8.
- NEU, Dean, Jeff EVERETT, Abu Shiraz RAHAMAN a Daniel MARTINEZ. Accounting and networks of corruption: A Case Study of Satyam Computers Limited. Accounting, Organizations and Society [online]. 2013, vol. 38, 6-7, s. 505-524. DOI: 10.1016/j.aos.2012.01.003. Dostupné z: <http://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pii/S0361368212000116>
- VOLKÁNOVÁ, Zdenka. Podvody v účetnictví firem: jak se jim bránit. Praha: Linde, 2014, 189 s. Praktická ekonomická příručka. ISBN 978-807-2019-458.
-

Předběžný termín obhajoby

2015/16 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Ivana Kuchařová

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 10. 10. 2015

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2015

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 22. 03. 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Problematika zkreslování účetních informací a manipulace s účetními výkazy – kreativní účetnictví" jsem vypracoval samostatně pod vedením Ing. Ivany Kuchařové a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31.3.2016

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval Ing. Ivaně Kuchařové za odborné rady a cenné připomínky, jimiž přispěla k vypracování této diplomové práce.

Problematika zkreslování účetních informací a manipulace s účetními výkazy - kreativní účetnictví

Souhrn

Práce se zabývá kreativním účetnictvím a popisuje vybrané techniky, se kterými se lze v praxi setkat, včetně jejich dopadu na účetní výkazy. Pro správné pochopení problematiky je definováno účetnictví dle platných zákonů a standardů. Samotné praktiky kreativního účetnictví jsou však výsledkem práce lidí příslušných zájmových skupin, kteří chtějí prezentovat stav podniku ve zkreslené podobě, a proto i etice v účetnictví je věnována část práce

Praktická část práce je zaměřena na praktiky kreativního účetnictví, jejichž důsledky jsou prezentovány na příkladech. Tyto příklady jsou doplněny schémata prezentující ovlivnění příslušných hodnot vybraných účetních ukazatelů včetně komentáře.

Klíčová slova:

České účetní standardy, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, kreativní účetnictví, window dressing, earning managements, big bath, income smoothing, zásoby

The Issue of Accounting Information Distortion and Manipulation of Financial Statements - Creative Accounting

Summary

The main aim of the thesis is to define creative accounting and describe selected techniques, which can be encountered in real life, including with their effect on accounting reports. For proper understanding of the issues this thesis also defines accounting in accordance with applicable laws and standards. However, the technique of creative accounting is the result of work of people who are part of an interest group which aims to present the status of the company in a distorted form – for this reason ethics in accounting is also a part of this thesis.

The practical part of the work is focused on creative accounting practices and their implications are presented with examples. These examples are accompanied by diagrams presenting the impact of the respective values on selected accounting reports and include explanatory comments.

Keywords:

Czech Accounting Standards, International Financial Reporting Standards, creative accounting, window dressing, earning managements, big bath, income smoothing, inventory

Obsah

1	Úvod	7
2	Cíl práce a metodika	8
2.1	Cíl práce.....	8
2.2	Metodika.....	8
3	Teoretická východiska	9
3.1	Kreativní účetnictví.....	9
3.1.1	Definice kreativního účetnictví.....	9
3.1.2	Účetnictví.....	10
3.1.3	Etika v účetnictví	15
3.1.4	Účetnictví neodpovídající realitě	20
3.2	Metody kreativního účetnictví	26
3.2.1	Window dressing.....	27
3.2.2	Agresivní účetnictví	28
3.2.3	Mimobilanční financování.....	29
3.2.4	Earning managements	30
3.2.5	Podvodné finanční výkaznictví.....	34
4	Praktická část.....	36
4.1	Kreativní účetnictví v praxi	36
4.2	Cestovní náhrady.....	36
4.2.1	Varianta A.....	37
4.2.2	Varianta B.....	38
4.3	Ocenění zásob – oceňovací metody	40
4.3.1	Metoda váženého aritmetického průměru	41
4.3.2	Metoda pořizovací ceny	42
4.3.3	Metoda FIFO	43

4.3.4	Metoda pevné skladové ceny a oceňovací odchylky	44
4.3.5	Metoda LIFO	46
4.3.6	Porovnání oceňovacích metod	47
4.4	Ocenění zásob – dle nákladů	48
4.4.1	Ocenění zásob dle nákladů – zadání	49
4.4.2	Ocenění na úrovni přímého materiálu – varianta 1	50
4.4.3	Ocenění na úrovni přímého materiálu a přímých mezd – varianta 2	51
4.4.4	Ocenění na úrovni přímých nákladů – varianta 3	53
4.4.5	Ocenění na úrovni nákladů výroby – varianta 4	54
4.4.6	Ocenění na úrovni nákladů výkonu – varianta 5	55
4.4.7	Porovnání úrovní ocenění	56
4.5	Window dressing	57
4.5.1	Technické zhodnocení a opravy	57
4.5.2	Ocenění majetku	60
4.5.3	Parkovací transakce	62
4.5.4	Kruhové transakce	64
4.6	Earning managements	65
4.6.1	Big bath - Příklad	65
4.6.2	Income smoothing	67
5	Závěr	70
6	Seznam použitých zdrojů	71

Seznam obrázků

Obrázek 1 – Vnitřní a vnější uživatelé účetnictví	16
Obrázek 2 – Zájmy o ovlivnění účetnictví managementu, vlastníků a investorů	18
Obrázek 3 – Kreativita účetnictví vs. legislativa – Jones	22
Obrázek 4 – Kreativní účetnictví vs. legislativa	22
Obrázek 5 – Kreativní účetnictví z hlediska účelu a prostředků	26
Obrázek 6 – Parkovací transakce	63
Obrázek 7 – Kruhové transakce	65
Obrázek 8 – Big bath - 2. období	66
Obrázek 9 – Big bath - 3. období	67

Seznam tabulek

Tabulka 1 – Income smoothing – zadání	33
Tabulka 2 – Cestovní náhrady Varianta A – zaměstnanec	37
Tabulka 3 – Cestovní náhrady Varianta A – zaměstnavatel	37
Tabulka 4 – Cestovní náhrady Varianta B – zaměstnanec	38
Tabulka 5 – Cestovní náhrady Varianta B – zaměstnavatel	39
Tabulka 6 – Cestovní náhrady – porovnání varianty A a B	39
Tabulka 7 – Ocenění zásob – vážený aritmetický průměr	42
Tabulka 8 – Ocenění zásob - Pořizovací cena	43
Tabulka 9 – Ocenění zásob – FIFO	43
Tabulka 10 – Pevné skladové ceny a oceňovací odchylky	45
Tabulka 11 – Ocenění zásob – LIFO	47
Tabulka 12 – Ocenění zásob - porovnání metod	47
Tabulka 13 – Náklady společnosti Kreatiz s. r. o.	49
Tabulka 14 – Ocenění na úrovni přímého materiálu	51
Tabulka 15 – Ocenění na úrovni přímého materiálu a přímých mezd	52
Tabulka 16 – Ocenění na úrovni přímých nákladů	54
Tabulka 17 – Ocenění na úrovni nákladů výroby	55
Tabulka 18 – Ocenění na úrovni nákladů výkonu	56
Tabulka 19 – Porovnání úrovní ocenění	57

Tabulka 20 – Rozvaha - výchozí stav	58
Tabulka 21 – Technické zhodnocení – Rozvaha	58
Tabulka 22 – Oprava - Rozvaha	59
Tabulka 23 – Oprava - Výkaz zisku a ztráty	59
Tabulka 24 – Ocenění - Rozvaha	60
Tabulka 25 – Ocenění 2 - Rozvaha	61
Tabulka 26 – Ocenění - výkaz zisku a ztrát.....	61
Tabulka 27 – Parkovací transakce - výchozí stav	63
Tabulka 28 – Parkovací transakce - stav po transakci.....	63

Seznam grafů

Graf 1 – Big bath.....	32
Graf 2 – Income smoothing – porovnání skutečného a prezentovaného zisku	33
Graf 3 – General Electrics Co.....	34
Graf 4 – Income smoothing	68

Seznam účtovacích schémat

Účtovací schéma 1 – Účtování oceňovacích odchylek	45
---	----

1 Úvod

Účetní pravidla a zásady byly vytvořeny proto, aby účetnictví, respektive jeho výkazy, podávaly věrný a poctivý obraz o hospodaření příslušné účetní jednotky. Avšak ve snaze zejména o lepší sebe prezentaci účetní jednotky, jsou tato pravidla a zásady zneužívány či dokonce popírány. Tato snaha pramení z důležitosti, jaké se v posledních letech účetnictví přikládá, zejména v honbě manažerů, ale i dalších uživatelů účetních výkazů, za čísla v podobě dosahování, nebo lépe řečeno pouze prezentování, zisků, obrátů a dalších pro ně významných účetních ukazatelů.

Snaha podvádět se tedy nevyhnula ani účetnictví, přičemž důsledky těchto podvodů bývají rozsáhlé a často zasáhnou i ty, kteří na první pohled nemusí mít s danou účetní jednotkou nic společného. V dnešním globalizovaném světě jsou však účetní jednotky propojeny napříč kontinenty a skandál s falšováním jedné účetní jednotky se tak může dotknout i účetních jednotek na druhé straně Země, které jsou na takto nespolehlivém obchodním partnerovi závislé.

V horším scénáři jsou pak do těchto účetnictví zkreslujících praktik zapojeny obchodní skupiny či globální účetní jednotky a v důsledku odhalení jejich nesprávného přístupu k účetním zásadám může toto zjištění otrávit v základech celým odvětvím či přímo světovou ekonomikou.

Kreativní účetnictví je tvořeno i praktikami akceptované zákonem. Ty však svou aplikací nezakreslují účetní výkazy, jako je tomu právě u nelegálních praktik.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem této diplomové práce je prostřednictvím analýzy účetních informací zjistit techniky zkreslování účetních informací a manipulaci s účetními výkazy, tedy kreativního účetnictví.

Vybrané praktiky jsou posléze v praktické části prezentovány na příkladech, kde bude zhodnocen jejich vliv na dané účetní výkazy.

2.2 Metodika

Teoretická východiska jsou vypracována metodou kompilace k prostudované odborné literatuře, zákonů, vyhlášek a článků v elektronické či tištěné podobě odborných periodik věnujících se problematice zkreslování a manipulací s účetními výkazy, kdy posléze pomocí analýzy, syntézy a komparace zjištěných informací jsou vypracována teoretická východiska diplomové práce.

Praktické část diplomové práce názorně prezentuje vliv vybraných metod kreativního účetnictví, uvedených v teoretické části práce, na vybrané účetní výkazy. Příklady jsou doplněny tabulkami, grafy a účtovacím schématem s doprovodným komentářem vysvětlující vliv konkrétní techniky na daný účetní výkaz nebo jeho část.

3 Teoretická východiska

3.1 Kreativní účetnictví

Kreativní účetnictví se ve světě vyskytuje tak dlouho jako účetnictví samo. Účetní jednotky prezentovaly své výsledky v podobě, jaké je chtěly mít, nikoliv v podobě jakých ve skutečnosti dosahovaly. A to za použití rozličných mezer ve výkladu účetnictví či přímo za pomoci podvodů.

Tento pojem lze v dnešní době nalézt nejen ve světě soukromého sektoru, ale i ve veřejném sektoru. Ze soukromého sektoru se „proslavily“ společnosti z různých oborů, jako například energetická firma Enron corporation, která uměle navyšovala své zisky a to až o 600 milionů dolarů, nebo telekomunikační společnost WorldCom jež nadhodnocovala svá aktiva i příjmy o 11 miliard dolarů (Drábková, 2011, s. 32).

Dalším příkladem je společnost Satyam Computer Services Limited u níž vyšlo v roce 2009 najevo zfalšování zisků z posledních let o 1,47 miliard dolarů (Bhasin, 2013).

Z veřejného sektoru je nejznámější příklad Řecka (Hübnerová, 2013, s 3), které falšovalo své výkazy. Pakt stability a růstu určoval maximální hranici schodku veřejných financí 3 % hrubého domácího produktu (dále jen HDP). Avšak Řecko dosahovalo úrovně 4,6 % HDP. Za pomoci kreativního účetnictví dosáhlo veřejnosti prezentovaného schodku veřejných financí ve výši 1,7 %.

3.1.1 Definice kreativního účetnictví

Definovat kreativní účetnictví lze dle Griffithsem následujícím způsobem:

„Všechny společnosti upravují svůj zisk. Veškeré publikované účty jsou podloženy upravenými knihami. Čísla, kterými jsou investoři otravováni dvakrát do roka, byla kompletně upravena jakožto obrana před vinou. Největší podvod od trojského koně. Avšak, popravdě řečeno, je to dobře provedený podvod. Zcela legální. To je kreativní účetnictví“(Griffiths, 1986)

Charakteristik lze najít v literatuře mnoho. Jedna z nich je

- „*Proces manipulace s účetními údaji s cílem transformovat účetní výkazy z podoby, jakou by měly mít do podoby, jakou by si přáli jejich tvůrci.*
- *Procesy, při kterých jsou uskutečňovány přímo ekonomické transakce tak, aby bylo dosaženo příznivých výsledků v účetnictví“* (Krupová, 2001, s. 4)

3.1.2 Účetnictví

Pro správné určení co kreativní účetnictví je, bude potřeba nejprve definovat samotného účetnictví, které se to kreativní snaží posléze pozměnit. V publikaci Účetnictví podnikatelů 2012 je definováno účetnictví následujícím způsobem: „*Účetnictví je systém sledování informací o uskutečnění hospodářských operací, při nichž se jejich hodnota zapisuje vždy najednou na dva účty a to na jeden účet na stranu nazývanou má dáti, a na druhý účet na stranu nazývanou dal, případně na dva účty na téže straně plus a minus. Z toho důvodu je toto účetnictví nazývané podvojně.*“ (Účetnictví podnikatelů 2012, 2012. s. 4)

Přesnější informaci o tom, co účetnictví je a jaké má být, však poskytují až zákony či jiné legislativní úpravy účetnictví. V následujících odstavcích proto bude uvedena právní úprava účetnictví v České republice. Jedná se o zákony, vyhlášky a české účetní standardy, které vydává a spravuje Ministerstvo financí České republiky (dále jen MFČR)

3.1.2.1 Zákon č. 563/1991 Sbírky, o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

Stěžejním zákonem, jenž problematiku účetnictví upravuje pro veškeré účetní jednotky je zákon č. 563/1991 Sbírky, o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví). Tento zákon stanovuje způsob vedení účetnictví, předpoklady pro jeho aplikaci a to tak, aby podávalo věrný a poctivý obraz. V § 8 odstavci 1. Zákona o účetnictví je přímo uvedeno:

„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů“

Tento zákon mimo jiné definuje

- Účetní jednotky.
- Účetní závěrku.
- Povinnost auditu účetní závěrky.
- Dobu úschovy účetních záznamů.
- Pokuty za přestupky.
- Účetní knihy a výkazy.

Krajně problematiku účetnictví legislativně upravuje i zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů a také zákon č. 90/2012 Sb., O obchodních korporacích ve znění pozdějších předpisů či daňové zákony.

3.1.2.2 Prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví

Zákon o účetnictví platí pro veškeré účetní jednotky. Specifika účetnictví pro účetní jednotky dále upravují příslušné prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví, které jsou však až druhým stupněm právní úpravy.

Mezi prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví patří následující:

- Prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sbírky – o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- Prováděcí vyhláška č. 501/2002 Sbírky – o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi.
- Prováděcí vyhláška č. 502/2002 Sbírky – o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou pojišťovny.
- Prováděcí vyhláška č. 503/2002 Sbírky – o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro zdravotní pojišťovny.

- Prováděcí vyhláška č. 504/2002 Sbírky – o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví.
- Prováděcí vyhláška č. 410/2002 Sbírky – o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.

Zdroj: Komora auditorů České republiky

3.1.2.3 České účetní standardy

Výše uvedené zákony a prováděcí vyhlášky doplňují dle § 36 Zákona o účetnictví České účetní standardy (dále jen ČÚS), které mají nejnížší právní sílu a upravují způsob účtování pro jednotlivé typy účetních jednotek v dané problematice.

Druhy ČÚS pro podnikatele:

- 001 Účty a zásady účtování na účtech.
- 002 Otevírání a uzavírání účetních knih.
- 003 Odložená daň.
- 004 Rezervy.
- 005 Opravné položky.
- 006 Kursové rozdíly.
- 007 Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob.
- 008 Operace s cennými papíry a podíly.
- 009 Deriváty.
- 010 Zvláštní operace s pohledávkami.
- 011 Operace s podnikem.
- 012 Změny vlastního kapitálu.
- 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.
- 014 Dlouhodobý finanční majetek.
- 015 Zásoby.
- 016 Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry.
- 017 Zúčtovací vztahy.
- 018 Kapitálové účty a dlouhodobé závazky.

- 019 Náklady a výnosy.
- 020 Konsolidace.
- 021 Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace.
- 022 Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby.
- 023 Přehled o peněžních tocích.

Zdroj: Komora auditorů České republiky – České účetní standardy

Direktivy Evropské unie

Po vstupu České republiky do Evropské unie v roce 2004 bylo nutné zajistit, aby účetnictví praktikované v České republice bylo kompatibilní s ostatními členskými zeměmi, alespoň na úrovni výkazů. K tomuto účelu byly sestaveny 3 direktivy Evropské unie.

4. Direktiva Evropské unie

4. direktiva pochází již z roku 1978 a řeší problematiku účetní závěrky, účetních výkazů. Zaměřuje se na obsah jednotlivých výkazů, především jednotlivých položek, kde ustanovuje například způsob oceňování. Tuto direktivu lze považovat za základní, co se týče harmonizace účetnictví v členských zemích Evropské unie.

Vzniká zde však problematika harmonizace z důvodů různých přístupů k účetnictví. V Evropě můžeme nalézt dva hlavní proudy a to:

- Anglosaskou koncepci.
- Koncepce kontinentální Evropy.

Z důvodů dvou koncepcí nemá 4. direktiva povahu mezinárodního práva. Namísto toho ukládá členským zemím přizpůsobit své účetní předpisy této direktivě v rámci stanoveného časového úseku.

Tato direktiva obsahuje z důvodů dvou koncepcí účetnictví více řešení účetních problémů, kdy si každý stát může konkrétní řešení vybrat a implementovat do své legislativy. Projevuje se zde tak právo volby, které však nemusí příslušet pouze členskému státu.

Celkem rozeznáváme 3 práva volby:

- Právo volby příslušící pouze členskému státu.
- Odvozené právo volby.
- Přímé právo volby.

Takzvaná odvozená práva volby mají takovou povahu, kdy o rozhodnutí konkrétní varianty řešení účetního problému rozhoduje podnik. I zde však vystupuje členský stát coby mezičlánek. Tyto práva lze rozdělit na dvě skupiny. V rámci první skupiny může členský stát přenést volbu konkrétní metody na podnik. V druhé skupině práv může členský stát implementovat do své legislativy více přístupných řešení a až poté ponechá konečný výběr na samotném podniku.

Přímé právo volby pak zaručuje podniku možnost volby dle svých preferencí bez zásahu státu. Lze si tak stanovit účetní politiku podniku.

7. Direktiva Evropské unie

Sedmá direktiva Evropské unie z roku 1983 řeší problematiku mateřských a dceřiných společností ve výkazech. Ukládá mateřské společnosti povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku a konsolidovanou výroční zprávu nejen za sebe, ale i za dceřiné společnosti, tedy za celou skupinu.

Z důvodu možného umístění dceřiných společností mimo členský stát, ve kterém se nachází mateřská společnost, je zde omezeno právo volby při implementaci do legislativy jednotlivých členských zemí.

8. Direktiva Evropské unie

Nejmladší z uvedených direktiv pochází z roku 1984. Zaobírá se problematikou „*schvalování osob oprávněných k ověřování účetních výkazů*“ (Kovanicová, 2003, s. 21), jinak řečeno auditory. I zde bylo obtížné stanovit pravidla, která by vyhovovala anglosaské i kontinentální koncepci účetnictví a hlavně i jednotlivým členským zemím praktikující

jednu nebo druhou koncepci. Důvodem bylo sjednocení kritérií na auditory, aby po získání oprávnění k činnosti mohli svou praxi provozovat i v dalších členských zemích, nikoliv jen té, ve které oprávnění k činnosti získali (Kovanicová, 2003, s. 19-21).

Avšak jak zmiňuje Klimczak, je pro provedení správného auditu zapotřebí komunikace mezi auditorem a „interním auditorem“ jež pracuje v dané firmě a provádí interní audit. (Klimczak, 2013).

3.1.2.4 IAS/IFRS

V globálním světě bylo třeba standardizovat účetnictví tak, aby vzájemné porovnávání účetních výkazů přinášelo uživateli jistou informační hodnotu. Každá země světa však může účtovat dle svých specifických účetních pravidel a vzájemné porovnávání výkazů společností z opačných koutů světa tak však nemá ideální vypovídací hodnotu. Řešením takového problému je standardizace účetních norem, které jsou nadnárodně uznávány.

První krok takovéto standardizace proběhl v roce 1973 založením Výboru pro mezinárodní účetní standardy (v originále The International Accounting Standards Committee, zkráceně IASC) vydávající Mezinárodní účetní standardy (v originále International Accounting Standards, zkráceně IAS), kterých je dnes 41.

Pro zdůraznění hlavního poselství, tedy harmonizaci účetního výkaznictví, nikoliv účtování samotného, byly vydány nové standardy a přejmenovány na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, přičemž původní IAS ponechaly platné do doby jejich novelizace či zrušení (Paseková, 2006, s. 12).

3.1.3 Etika v účetnictví

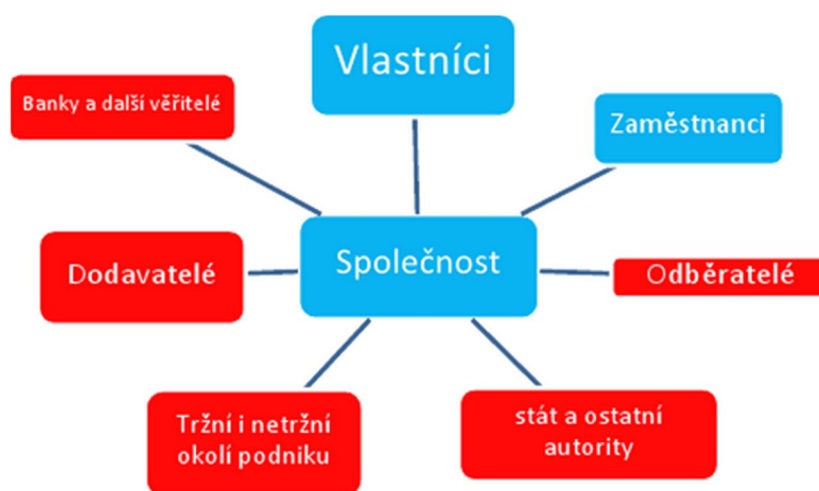
„Při obchodování využívají lidé nashromážděné účetní informace, aby učinily důležitá rozhodnutí, zejména co se týče struktury zisku, zda investovat do dané oblasti či nikoliv. Také vláda použije poskytnuté účetní informace pro rozhodnutí v oblasti zákonných předpisů a daní. Jelikož veškeré poskytnuté informace závisí na účetních, je v oblasti

účetnictví znepokojení nad etikou výraznější, než v jakémkoliv jiném odvětví.“
(Lacoma - Definition ethics accounting)

Tlaky na účetní k tomu, aby bylo praktikováno kreativní účetnictví, mohou přijít z různých směrů, často na základě toho, kdo bude příjemcem účetních výkazů a dalších informací. Dle toho jsou následně aplikovány různé metody kreativního účetnictví tak, aby bylo dosaženo požadovaného výsledku.

Tyto uživatele lze rozdělit na vnitřní a vnější, jak názorně ukazuje přiložené schéma.

Obrázek 1 – Vnitřní a vnější uživatelé účetnictví



(Navrátil, 2012)

Každá ze skupin pohlíží na předkládané účetní výkazy a informace z jiného úhlu pohledu s cílem získat z nich pro sebe potřebné výstupy. Dodavatele bude zajímat, zda jim společnost, které chtějí prodat své výrobky, bude schopna dodané výrobky zaplatit. Odběratele naopak bude zajímat, zdali bude společnost schopna dodávat výrobky v takovém množství, k jakému se zavázali.

Motivaci k úpravě účetních záznamů mají však vesměs jen lidé působící ve firmě či jsou s firmou jinak spjati. Konkrétně se jedná o management, potažmo jednotlivé manažery, investory a vlastníky. Každá z těchto skupin bude však chtít upravovat účetnictví s jiným výsledkem.

3.1.3.1 Vliv manažerů na kreativní účetnictví

Častými iniciátory k úpravě výkazů jsou manažeři. Jejich odměňování často závisí na zisku, kterého společnost dosáhla a tak je zde předpoklad, že se tyto zisky budou snažit uměle navyšovat.

Zisk však není jediné, co manažeři mohou uměle navyšovat. Mohou též navyšovat svou vlastní užitečnost pro firmu. Tato užitečnost nemusí být dána pouze ziskem, kterého bylo dosaženo, nýbrž i vedlejšími výhodami, rozsahem prostředků se kterým mohou dle svého uvážení nakládat či rozsáhlými kapacitami podřízených.

Opačně mohou manažeři také inklinovat k rozličným machinacím s účetnictvím z důvodu zakrytí vlastních nedostatků či chyb a snaží se tak oddalovat konec svého pracovního poměru ve firmě nebo samotný bankrot firmy.

V případě že se firmě nedaří a nedosahuje zisku, za který by manažer dostal stanovenou odměnu, může se naopak snažit tuto krizi společnosti prohloubit a do současné ztráty zahrnou i ztráty budoucí. To vše v domnění, že v budoucím období dojde ke zlepšení situace včetně dosažení zisku. Zlepšení bude však výraznější, než kdyby ztrátu uměle nenavyšoval, a za toto výrazné zlepšení získá i výraznější odměnu. Tato metoda se nazývá *big bath*, česky „velké lázně“ a bude popsána v jedné z následujících kapitol (Krupová, 2001, s. 5-6).

3.1.3.2 Vliv investorů na kreativní účetnictví

Snaha o ovlivnění ze strany stávajících investorů spočívá především nalákání nových investorů, tedy dalšího kapitálu do společnosti. Jejich cílem je prezentovat společnost ve výkazech jako dlouhodobě prosperující tak, aby poptávka po akciích této společnosti byla na kapitálovém trhu co největší (Krupová, 2001, s. 6).

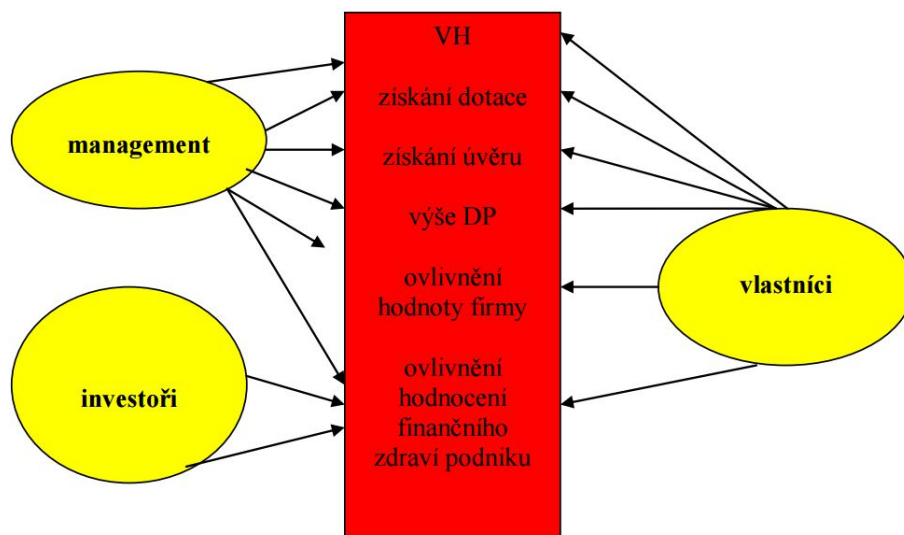
3.1.3.3 Vliv vlastníků na kreativní účetnictví

V zemích, kde je účetnictví podkladem pro výpočet daně z příjmů, je snaha, aby z podkladů vycházela daň co nejmenší, či přímo bylo dosahováno ztráty. Jednou z těchto zemí je i Česká republika. A to na základě zákona 586/1992 Sb., Zákon České národní rady o daních z příjmů (Krupová, 2001, s. 6).

Na druhou stranu je ze zisku společnosti vyplácen podíl ze zisku a tak je zde jako v případě vlastníků zájem o co nejvyšší vykazovaný zisk.

Graficky lze snahu jednotlivých stran o ovlivnění jednotlivých položek zobrazit následujícím způsobem:

Obrázek 2 – Zájmy o ovlivnění účetnictví managementu, vlastníků a investorů



Zdroj: Drábková (2011, s. 28)

3.1.3.4 Problematika oceňování zásob

Podnětů ke kreativnímu účetnictví je však mnohem více. Mnozí autoři se shodují, že právě oceňování zásob stojí nejčastěji za kreativním účetnictvím. Důvodem je oceňování v historických cenách, které se uplatňuje v mnoha zemích. Tyto aktiva jsou pak v následných účetních obdobích vlivem inflace různě podhodnocena vzhledem k jejich skutečné ceně a toto podhodnocení je tvůrcem výkazů kompenzováno neuváděním

vybraných dluhů ve výkazech, čímž dochází k mimobilančnímu financování společnosti (Krupová, 2001, s. 6).

To se může projevit například u zásob dle volby ocenění. Pokud bychom porovnávali metodu FIFO (first in, first out = první dovnitř, první ven) s metou LIFO (last in, first out = poslední dovnitř, první ven), která je v České republice zakázána, a předpokládali rostoucí inflaci, bude výsledek hospodaření vyšší za použití metody FIFO. Tato skutečnost je způsobena náklady na zásoby vykazované v ceně poslední nakoupené zásoby (Hübnerová, 2013, s. 9).

Od 1. 1. 2016 jsou navíc účinné aktualizace Zákona o účetnictví. Konkrétně dle § 25 tohoto zákona by se zásoby měli oceňovat nejen v přímých nákladech, ale i nepřímých pokud je lze přiřadit k výrobě dané zásoby. Konkrétní zařazení nákladů však zákon nezmiňuje a je tak čistě na jednotlivých účetních jaké náklady zařadí do ocenění a před případnou kontrolou, například správcem daně, si jednotlivé zařazení nebo nezařazení nákladů do ocenění obhájí.

3.1.3.5 Cestovní náhrady

„Alternativním způsobem“ pro vyplácení mezd jsou takzvané cestovní náhrady. Ty by dle § 152 zákona číslo 262/2006 Sbírky Zákoníku práce měli být zaměstnanci vyplácené při výdajích vzniklých v následujících situacích:

- Pracovní cestě.
- Cestě mimo pravidelné pracoviště.
- Mimořádné cestě v souvislosti s výkonem práce mimo rozvrh směn v místě výkonu práce nebo pravidelného pracoviště.
- Při přeložení.
- Při dočasném přeložení.
- Přijetí do zaměstnání v pracovním poměru.
- Výkonu práce v zahraničí.

Takto vyplácené cestovní náhrady nepodléhají na rozdíl od mzdy zdanění a ani z těchto náhrad není odváděno sociální a zdravotní pojištění. V praxi se pak, ke spokojenosti

zaměstnavatele i zaměstnance, avšak nikoliv už státních institucí, vytvářejí fiktivní pracovní cesty, které jsou posléze vyplaceny namísto správného vyplácení mezd.

Sazby cestovních náhrad vyhláší Ministerstvo práce a sociálních věcí a pro rok 2016 jsou sazby uvedené ve vyhlášce číslo 385/2015 Sbírky.

3.1.3.6 Snížení nejistoty a rizika

Firmy se potýkají se značně proměnlivým prostředím, způsobené mimo jiné třeba přechodem k systémům pohyblivých devizových kursů, v čase rostoucí inflace či značných změn v úrokové míře.

Krupová veškerá tyto rizika klasifikovala jako podnikatelská rizika a rozdělila do 4 skupin:

- Riziko provozní – stávky, havárie strojů.
- Riziko tržní – problémy s odbytem, změny cen a devizových kursů.
- Riziko inovační – zavádění nových výrobků.
- Riziko finanční – platební neschopnost, změny úrokové míry, daní (Krupová, 2001, s. 6).

3.1.4 Účetnictví neodpovídající realitě

Účetnictví, které nepodává reálný obraz o stavu účetní jednotky, nemusí být nutně kreativní. Tento rozdílný stav může být způsoben jednak neúmyslnou chybou, nebo za pomoci úmyslných postupů, avšak tyto postupy nemusí být nutně ilegální.

3.1.4.1 Účetní chyba

Rozdíl oproti skutečnosti může být způsoben například neúmyslnou administrativní chybou v podobě překlepů v částce či datu v účetních dokladech. Taktéž může být účtováno „správně“ o vydání zboží, které si odběratel objednal, avšak taktéž neúmyslnou chybou lidského faktoru bude odběratelovi dodáno jiné zboží, či požadované zboží zato v jiném množství. Tyto chyby by měly být odhaleny

při každoroční fyzické inventuře. Chyba v účetních záznamech může být způsobena i v dané problematice nezkušeným účetním.

Účetní chyby lze rozdělit do několika kategorií a to dle jejich povahy:

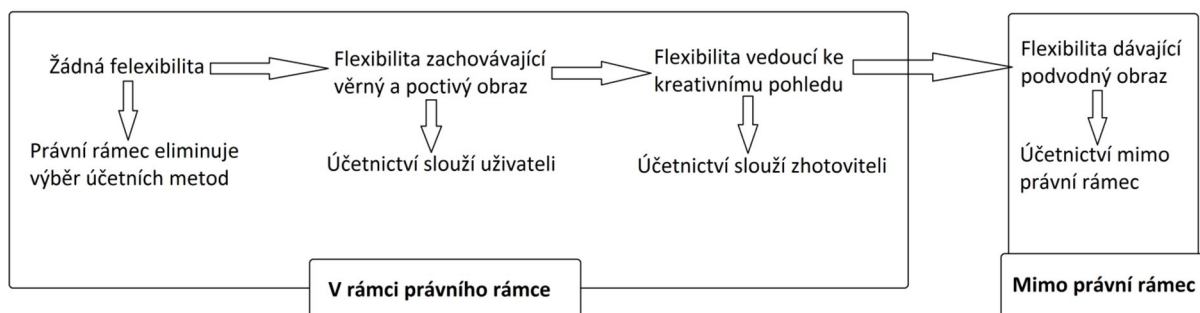
- Duplicita – účetní případ je zaúčtován dvakrát.
- Kompenzační chyba – tyto chyby se navzájem vykompenzují a jejich výsledný efekt na kreditní i debetní stranu účtu je nulový.
- Opomenutí – účetní případ je v účetnictví zcela opomenut nebo je zde uveden jen z části.
- Chyba komise – chyby administrativního charakteru jako je například zaslání částky na nesprávný bankovní účet, provedení účetního případu na špatné straně účtů či účtování nesprávné částky.
- Chyba principu – jednotlivé účetní případy jsou účtovány na základě obecně uznávaných zásad, pokud jsou však tyto zásady opomíjeny, jedná se o chybu principu. U takovýchto chyb může dojít k chybné klasifikaci příjmů a výdajů což v konečném důsledku bude mít vliv na účetní závěrku.

Zdroj: Chandra, 2014

3.1.4.2 Kreativní účetnictví vs. legislativa

Navzdory všeobecnému přesvědčení mezi laickou veřejností, nemusí být kreativní účetnictví vždy podvodné a přesahovat tak právní rámec. Může se naopak pohybovat i v mezích zákona a využívat tak zákonné praktiky k různému stupni zkreslení jak naznačuje schéma Michaela Jonese vyvedené na obrázku číslo 3.

Obrázek 3 – Kreativita účetnictví vs. legislativa – Jones



Zdroj: Vlastní zpracování dle Jonese (2011)

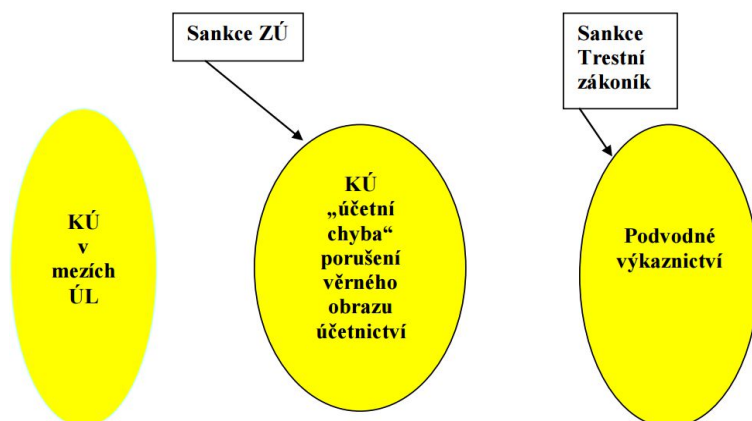
Jones v rámci právního rámce rozdělil účetnictví do tří skupin

- Bez použití flexibilních účetních metod.
- S užitím flexibilních metod sloužících především uživateli.
- S užitím flexibilních metod sloužících především tvůrci účetnictví.

Poslední skupinu označil již jako účetnictví, které užitými flexibilními metodami již nezobrazuje věrný a poctivý obraz a přesahuje tak právní rámec.

Podobné rozdělení nabízí Drábková. Ta kreativní účetnictví rozdělila do tří skupin dle stupně závažnosti, se kterou přesahuje právní rámec České republiky, jak ukazuje obrázek číslo 4.

Obrázek 4 – Kreativní účetnictví vs. legislativa



Zdroj: Drábková (2011, s. 101)

Kreativní účetnictví v rámci legislativy

Do první skupiny jsou řazeny takové praktiky, které neodporují zákonu o účetnictví, prováděcím vyhláškám a ani Českým účetním standardům MFČR a nelze je tak označit za nelegální.

Míra, s jakou praktiky v této skupině účetní výkazy ovlivňují, není tak značná, aby narušily jedno ze základních předpokladů účetnictví, tedy aby podávalo věrný a poctivý obraz. Drábková považuje tyto praktiky ve zvláštních případech i za přínos pro danou účetní jednotku. Pokud si povolenými metodami vylepší své účetní výkazy, může to dopomoci překonat období krize podniku, například v případě finančních problémů získat od banky úvěr.

Do těchto praktik patří, kromě již v jedné z předchozích kapitol zmíněného oceňování, i tvorby opravných položek, rezerv či načasování účetních operací takovým způsobem, který ovlivní výsledný obraz účetnictví a to dle zájmů zhotovitelů těchto operací (Drábková, 2011, s. 100).

Praktik, které lze do této kategorie zařadit, je celá řada a to ať na straně aktiv anebo pasiv společnosti. Proto zde pro ilustraci budou uvedeny pouze takové praktiky, které lze v České republice užít.

Příklad: Parkovací transakce

Předpokládejme společnost Alfa s.r.o. vlastníci 1 000 kusů skladových zásob, které jí pravděpodobně přetrvávají ve skladu k rozvahovému dni, ke kterému je sestavena účetní závěrka, ke které se auditor bude vyjadřovat ve své zprávě. Jelikož zásoby nejsou tak likvidní položkou (v likviditě třetího stupně se oběžná aktiva dělí krátkodobými závazky, avšak v likviditě druhého stupně se navíc od oběžných aktiv odečítají právě zásoby (Kalouda, 2009, s. 143)) v porovnání s pohledávkami, může společnost Alfa s.r.o. veškeré své zásoby prodat společnosti Beta s.r.o. a to za účetní cenu. Takto se nelukrativní položka společnosti Alfa s.r.o. přesune do výkazů jiné společnosti, avšak po rozvahovém dni budou tyto zásoby odkoupeny zpět (Drábková, 2001. s. 56).

Kreativní účetnictví - porušení věrného a poctivého obrazu účetnictví

Praktiky spadající do druhé kategorie již svou působností dokáží ovlivnit účetnictví do takové míry, kdy přestává podávat věrný a poctivý obraz definovaný legislativou v České republice. Jedná se o uvádění značně zkreslených či přímo nepravdivých informací v účetnictví (Drábková, 2011, s. 101).

Tyto správní delikty jsou hodnoceny jako účetní přestupek a na základě § 37 Zákona o účetnictví jsou i sankcionovány. Sankce může být uvalena ve výši 6 % hodnoty aktiv za následující přestupky:

- *„Nevede účetnictví podle §4 odst. 2 až 6 zákona o účetnictví,*
- *nesestaví účetní závěrku podle § 6 odst. 4, nebo nesestaví účetní závěrku ke dni stanovenému v § 19 odst. 1, nebo nevyhotoví výroční zprávu podle § 21 odst. 1 až 5.“*

Mírnější sankce ve výši 3 % aktiv jsou na následující přestupky:

- *„Vede účetnictví v rozporu s § 7 odst. 1 a 2,*
- *vede účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2,*
- *jí sestavená účetní závěrka neobsahuje všechny povinné součásti uvedené v § 18 odst. 1 nebo 2,*
- *v rozporu s § 20 odst. 1 nemá účetní závěrku ověřenou auditorem nebo v rozporu s § 21 odst. 6 nemá výroční zprávu ověřenou auditorem,*
- *nezveřejní účetní závěrku nebo výroční zprávu podle § 21a, nebo*
- *v rozporu s § 31 neuschová účetní záznamy.“*

Kreativní účetnictví - trestní činnost

Poslední třetí stupeň již zahrnuje nejzávažnější praktiky, co se týče dopadu na účetnictví a jeho výkazy avšak jedná se zároveň i o nejhůře prokazatelné praktiky co se týče postihu. Účetní jednotky zcela úmyslně prezentují hrubě zkreslené a nepravdivé údaje, nebo i předkládají neexistující účetní doklady mající dopad například v oblasti daní (Drábková, 2011, s. 101).

Praktiky, spadající do této nejzávažnější skupiny, jsou hodnoceny dle zákona číslo 40/2009 Trestního zákoníku (dále jen trestní zákoník). Konkrétně § 254 trestního zákoníku se přímo věnuje zkreslování účetních záznamů o stavu hospodaření a také jmění účetní jednotky. Znění tohoto paragrafu je následující:

- *„Kdo nevede účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen, kdo v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, nebo kdo takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady změní, zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají, a ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti.*
- *Stejně bude potrestán, kdo uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje v podkladech sloužících pro zápis do obchodního rejstříku, nadačního rejstříku, rejstříku obecně prospěšných společností nebo rejstříku společenství vlastníků jednotek anebo v takových podkladech zamlčí podstatné skutečnosti, kdo v podkladech sloužících pro vypracování znaleckého posudku, který se přikládá k návrhu na zápis do obchodního rejstříku, nadačního rejstříku, rejstříku obecně prospěšných společností nebo rejstříku společenství vlastníků jednotek uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje nebo v takových podkladech zamlčí podstatné údaje, nebo kdo jiného ohrozí nebo omezí na právech tím, že bez zbytečného odkladu nepodá návrh na zápis zákonem stanoveného údaje do obchodního rejstříku, nadačního rejstříku, rejstříku obecně prospěšných společností nebo rejstříku společenství vlastníků jednotek nebo neuloží listinu do sbírky listin, ač je k tomu podle zákona nebo smlouvy povinen.“*

Tento paragraf udává tresty v podobě odnětí svobody na dobu jednoho roku až pěti let, nebo připouští alternativu v podobě peněžního trestu, pokud činy uvedenými v § 254 způsobí značnou škodu na cizím majetku. Pokud způsobená škoda na cizím majetku bude hodnocena jako velkého rozsahu, je zde přísnější trest v podobě odnětí svobody

a to od dvou do osmi let, avšak již bez alternativy v podobě peněžního trestu jako v předchozím případě.

Trestní zákoník bere v úvahu i další trestné činy, které mohou s kreativním účetnictvím na této úrovni závažnosti souviset. Jedná se následující paragrafy uvedené v trestním zákoníku:

- § 209 až § 212 – podvod a podvody pojistné, úvěrové, dotační.
- § 216 a § 217 – legalizace výnosů z trestné činnosti.
- § 220 až § 227 – porušení povinností, poškozování či zvýhodňování věřitele.
- § 240 až § 246 – daně a jejich krácení, padělání.

3.2 Metody kreativního účetnictví

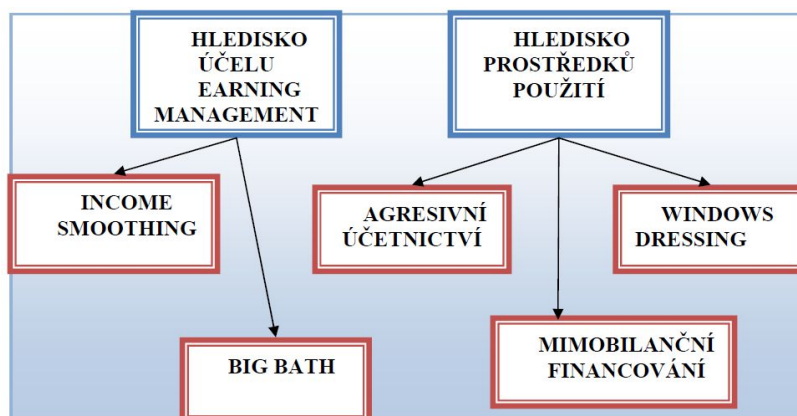
Samotné praktiky kreativního účetnictví lze rozdělit do dvou skupin dle následujících hledisek:

- Hledisko účelu.
- Hledisko prostředků.

(Drábková, 2011, s. 99)

Toto rozdělení včetně příslušných praktik je znázorněno na obrázku číslo 5.

Obrázek 5 – Kreativní účetnictví z hlediska účelu a prostředků



Zdroj: Drábková, 2011, s. 100

3.2.1 Window dressing

Jedna z praktik kreativního účetnictví je Window dressing, jehož český překlad by zněl „aranžování výlohy“, což již naznačuje, jakým způsobem se bude tato metoda navenek projevovat. Výlohou každé společnosti jsou její účetní výkazy a právě v nich dojde k úpravám.

Institutu certifikovaných účetních Anglie a Walesu (dále jen ICAEW) definoval v roce 1986 window dressing jako způsob vedení účetních transakcí takovým způsobem, že výslední finanční výkazy společnosti prezentují zkreslený obraz o finanční situaci společnosti (Drábková, 2011. s. 99)

Kovanicová (2003) považuje za techniky window dressingu následující:

- Úmyslně špatné zařazení krátkodobých aktiv a závazků společnosti mezi dlouhodobé a opačně. Tento jev můžeme vysvětlit za pomoci ukazatelů likvidity, jejíž úroveň se vypočítává právě za pomoci krátkodobých závazků a oběžných aktiv.
- Zařazení majetku mezi aktiva společnosti aniž by tento majetek přinášel účetní jednotce ekonomický prospěch. Případně opomenutí majetku, který ekonomický prospěch přináší.
- Technické zhodnocení dlouhodobého majetku je prezentováno jako oprava a naopak. Důvodem je čas, kdy se náklady projeví v účetnictví. V případě opravy se projeví v daném účetním období, avšak v případě technického zhodnocení se budou náklady odepisovat po částech v několika účetních obdobích na základě odpisů.
- Prodej a zpětný nákup aktiv bez nutnosti fyzického pohybu zboží. Příkladem může být prodej zboží vysvětlený v kapitole Kreativní účetnictví v rámci legislativy.
- Úmyslné zkreslení oceňovací ceny majetku. Nejnáchylnější k tomu bude majetek vytvořený ve vlastní režii.
- Zneužití přeceňování aktiv k praktikám, jež překračují rámec účetních pravidel.

- Uvádění výnosů, jež nemusely být realizovány. Příkladem může být výnos za službu, která ještě nebyla odběrateli poskytnuta a do doby realizace tak není jisté, zda odběratel svou objednávku na danou službu nezruší. O výnosech se účtuje, až když je jich skutečně dosaženo. Opačným příkladem je popření výnosů, kterých bylo skutečně dosaženo.
- Záměrné nedodržení zásady opatrnosti či její nadměrné užívání. Jedná se zejména o snižování hodnoty aktiv za pomoci opravných položek nebo tvorby rezerv.
- Záměrně špatné odhady v užívání dlouhodobého majetku společnosti či výše jednotlivých rezerv.
- Cílené změny metod používaných v účetnictví. Například se může jednat o změnu výpočtu ocenění nebo stanovení nových norem přirozených úbytků u zásob.
- Záměrné vytváření chyb v účetnictví.
- Uskutečňování výpůjček, výpros a zápůjček přes rozvahový den.
- Falešné účetní doklady na větší sumu peněžních jednotek.
- Fiktivní dodávka zboží.

Za pomoci výše uvedených technik window dressingu si společnosti naaranžují své výkazy dle potřeby. Mohou vytvořit samy o sobě atraktivnější obraz pro investory než konkurence, nebo získat jiné možnosti financování podniku, například za pomoci bankovního úvěru.

3.2.2 Agresivní účetnictví

Agresivní účetnictví představuje agresivní aplikaci účetních předpisů. Konkrétní předpisy jsou vybírány dle požadovaného cíle, kterých má být společností dosaženo, přičemž agresivní aplikací účetních předpisů může porušovat i zásady účetnictví. (Drábková, 2011, s. 99).

Jednou z praktik agresivního účetnictví jsou tak zvané „side letters“ neboli vedlejší přílohy a dodatky. Zcela veřejně může společnost deklarovat způsob uznávání výnosů, avšak v dodatcích, na které už společnost neupozorňuje, lze nalézt další podstatné informace, které v konečném důsledku mohou zkreslit účetnictví (Hamplová, 2007, s. 16.)

Druhým příkladem je přesouvání nákladů z provozní činnosti společnosti do nákladů na restrukturalizaci, kterou společnost provádí. Do nákladů na restrukturalizaci by měli být zařazeny jen náklady s ní spojené a to i v témže roce vynaložené. Společnost však do těchto nákladů může zařadit i náklady, které s ní nesouvisí, či náklady budoucnosti, v případě snížení hodnoty zásob se tyto odpisy v budoucnu projeví poklesem nákladů na prodej zásob (Hamplová, 2007, s. 16-17).

3.2.3 Mimobilanční financování

Financování společnosti z vlastních zdrojů není vždy možné a jistá míra zadluženosti může být v konečném důsledku i prospěšná. Není však žádoucí, aby firma byla financována převážně z cizích zdrojů. Čím větší poměr bude mezi vlastním a cizím kapitálem ve společnosti ve prospěch cizího kapitálu, tím rizikověji bude případný investor vnímat svůj případný vklad a o to větší kompenzaci bude za něj chtít. Tato společnost se pak v rámci zatraktivnění pro věřitele může rozhodnout své závazky skrýt mimo účetní výkazy, či je maskovat pod jinou položkou.

Principem této metody je financování podniku z cizích zdrojů, aniž by se ve výkazech toto financování zobrazilo jako závazek. ICAEW mimobilanční financování definoval následujícím způsobem: „*Takové financování nebo refinancování podnikových činností, které se při dodržení zákonných požadavků a existujících účetních zásad nemusí objevit v rozvaze*“ (Krupová, 2001, s. 5).

Za praktiky mimobilančního financování lze považovat následující:

- Dle IFRS zaměnění finančního leasingu za operativní leasing následkem čehož nedojde k vykázání závazku a ani předmětu leasingu v majetku v příslušných výkazech.
- Zachycení prodeje pohledávek či faktoringu v závislosti na riziku nesplacení pohledávek (Krupová, 2001, s. 5).
- Smlouva o zpětném nákupu prodaného zboží. Namísto půjček zde firma využívá tržby za prodané výrobky. Následné zpětné odkupy zásob lze chápat coby splacení půjčky.

- Půjčky s pevným úrokem, které budou chápány jako vlastní kapitál.
- Nekonsolidace dceřiných společností, využívaných ke zlepšení finanční situace podniku či výsledku hospodaření. Tyto společnosti se navenek nehlasí k mateřské společnosti (Drábková, 2011, s. 31).

3.2.4 Earning managements

Earning managements představuje úmyslnou manipulaci managementu společnosti (někdy i na popud samotných vlastníků) s účetními výsledky, která se projeví odlišným obrazem o výkonnosti společnosti, konkrétně dosaženými zisky.

Zisk je managementem společnosti uměle navyšován nebo naopak snižován. To se děje za pomoci tržeb, které jsou též uměle snižovány či zvyšovány. K tomu je leckdy využíváno agresivní účetnictví.

Tato praktika využívá 2 metody, pomocí nichž může k vyhlazení zisku společnosti do očekávané podoby dojít:

- Big bath.
- Income smoothing.

Obě výše uvedené metody upravují zisk jiným způsobem a v jiném časovém horizontu, jak bude vysvětleno v následujících kapitolách (Drápková, 2011, s. 99).

3.2.4.1 Big bath

První z uvedených technik earning managements je big bath. Tyto takzvané velké lázně se praktikují zpravidla jednorázově. Využívají se převážně v období, kdy společnost dosahuje ztráty a ta je ještě více prohlubována. V následném období je zisk navýšen o tuto umělou ztrátu.

Management společnosti tím může sledovat 2 cíle:

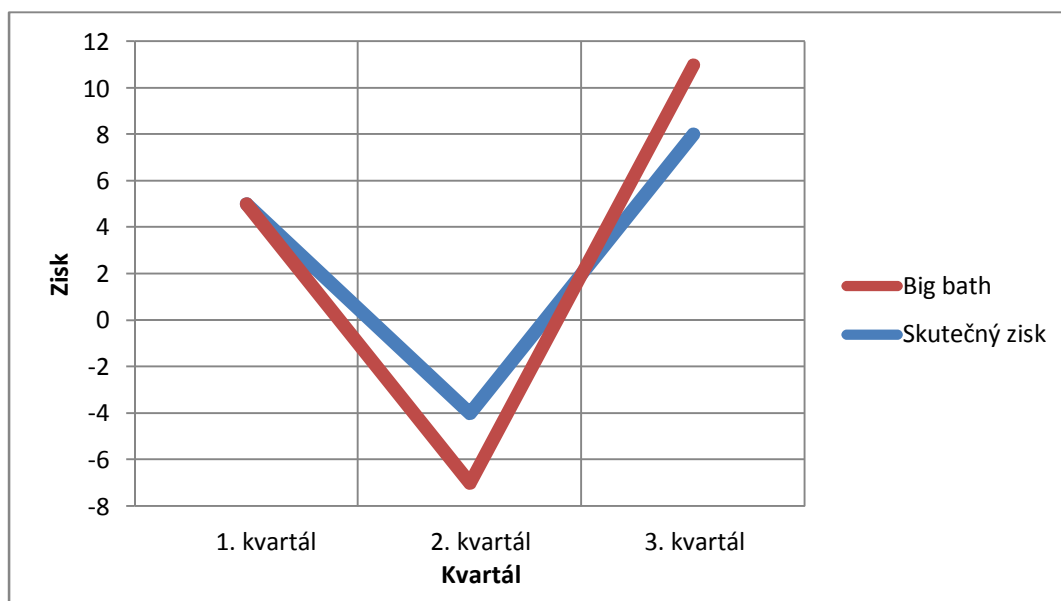
- V případě personálních změn v managementu, se bude chtít nový management prezentovat jako výkonnější než ten předcházející, či své přispění společnosti prezentovat jako větší než ve skutečnosti je. Využije k tomu právě techniku big bath, kdy prohloubí ztrátu společnosti. Posléze však argumentuje, že daná ztráta je důsledkem špatného vedení společnosti předchozím managementem.
- Management společnosti je ohodnocen na základě dosažených výsledků, nejčastěji na výši dosažených zisků. Pokud management předem ví, že v daném účetním období nebude zisku dosaženo a tudíž jim nebudou vyplaceny ani žádné odměny, mohou ztrátu společnosti uměle prohloubit. V následném účetním období, kdy je již management společnosti očekáván zisk, bude tento zisk větší právě o prohloubenou ztrátu (jak bude názorně vysvětleno v ilustrativním příkladu). Management posléze může čekat nejen odměny za zisk ale i další prémie za nad očekávaný zisk, kterého bylo ve skutečnosti dosaženo umělou ztrátou (Drápková, 2011, s. 99).

Scénář big bath může mít následující podobu:

- V prvním kvartálu dosahovala společnost zisku ve výši 5 peněžních jednotek.
- V druhém kvartálu společnost navzdory očekávání nedosáhla zisku, ale ztráty a to ve výši 4 peněžních jednotek. Management společnosti se rozhodl tuto ztrátu prohloubit o další 3 peněžní jednotky za použití například odpisů aktiv nebo jiných nástrojů účetnictví.
- Ve třetím kvartálu společnost dosahuje očekávaného zisku, avšak tento zisk je za pomoci praktiky big bath vykazován ve výši 11 peněžních jednotek. Bez použití zmíněné praktiky ve druhém kvartálu by ve třetím kvartálu dosahoval zisku pouze 8 peněžních jednotek, tedy o 3 peněžní jednotky méně, což tvoří právě umělá ztráta ve druhém kvartálu (Vlastní zpracování dle Celerýnová, 2013, s. 30)

Grafické znázornění průběhu big bath je uvedeno na grafu číslo 1.

Graf 1 – Big bath



Zdroj: Vlastní zpracování dle Celerýnová (2013)

3.2.4.2 *Income smoothing*

Praktika income smoothing, neboli vyhlazování příjmů, je v porovnání big bath aplikována na účetnictví v delším časovém horizontu a to i v řádu několika let.

Mulford a Comiskey definují income smoothing jako *“Formu aranžování zisků takovým způsobem, aby byly odstraněny vrcholy a propady běžných zisků. Zároveň jsou podniknuty kroky ke snížení a zadržení zisků v průběhu ziskovějších let a tyto zisky využít v průběhu ztrátových let”* (Mulford, Comiskey ,2002, s. 15).

Jak z definice vyplývá, dalším rozdílem od big bath je i přístup ke ztrátě ve společnosti, kdy tato ztráta není prohlubována, nýbrž jsou její dopady ve výkazech mírněny (Drápková, 2011, s. 99).

Díky income smoothing se tak společnost může prezentovat před veřejností jako stabilní podnik, který sice oficiálně nedosahuje strmých zisků, ale také nedosahuje strmých pádů,

což je pro konzervativní věřitele, kteří nechtějí riskovat ztrátu svých investic, dobrým znamením.

Stejně jako v předchozí kapitole i zde bude uveden ilustrativní příklad. Scénář income smoothing může mít následující podobu uvedenou v tabulce číslo 1.

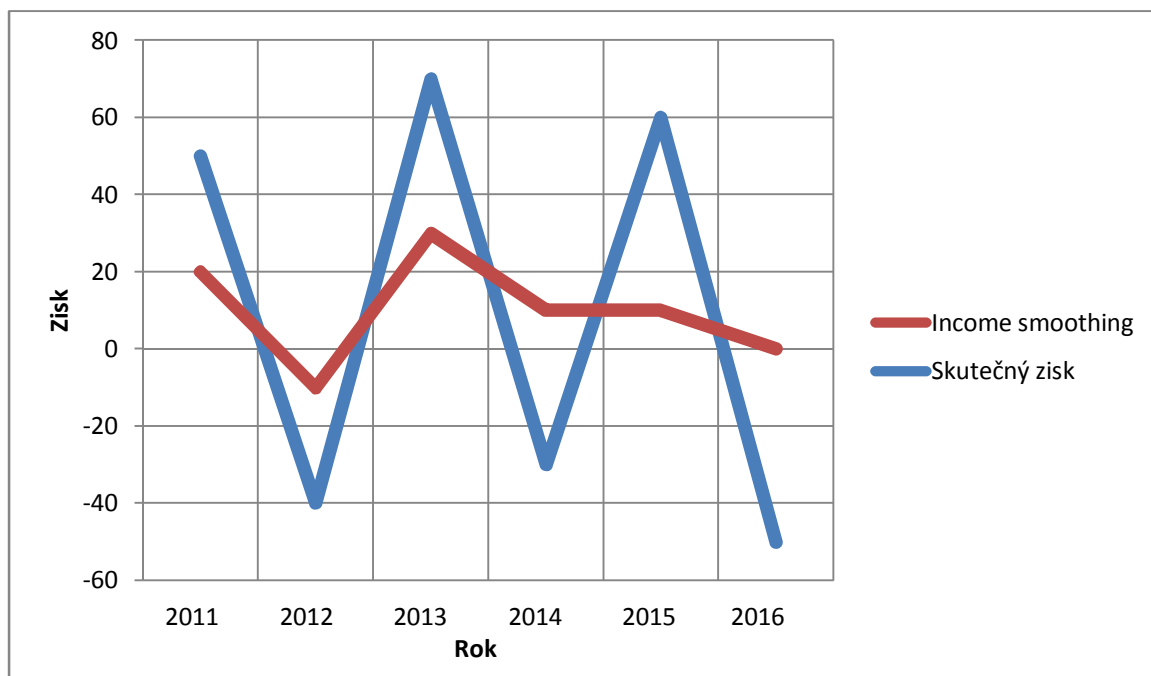
Tabulka 1 – Income smoothing – zadání

Rok	Dosažený zisk	Snížení zisku	Zvýšení zisku	Prezentovaný zisk
2011	50	30	0	20
2012	-40	0	30	-10
2013	70	40	0	30
2014	-30	0	40	10
2015	60	50	0	10
2016	-50	0	50	0

Zdroj: Vlastní zpracování dle Celerýnová (2013)

V grafické podobě pak dosažený a prezentovaný zisk bude mít následující podobu uvedenou v grafu číslo 2.

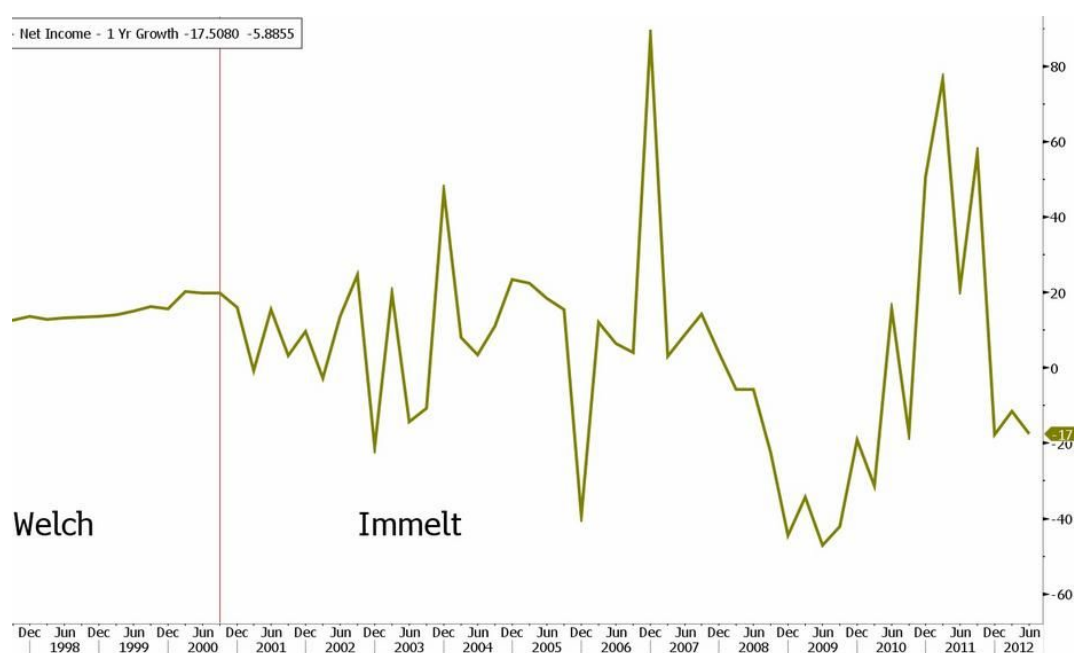
Graf 2 – Income smoothing – porovnání skutečného a prezentovaného zisku



Zdroj: Vlastní zpracování dle Celerýnová (2013)

Z praxe lze poukázat na společnost General Eletrics Co. a na první pohled rozdílných přístupů ředitelů Welcha a Imelta. Zatímco Welch vykazoval rovnoměrný růst zisku bez výrazných výkyvů, pod Immeltovým vedením společnost vykazovala značné výkyvy. Praktikování income smoothing přesto nebylo společnosti nikdy dokázáno (Ritholtz, 2012).

Graf 3 – General Eletrics Co.



Zdroj: Ritholtz, 2012

3.2.5 Podvodné finanční výkaznictví

Účelem podvodného finanční (někdy též účetního) výkaznictví je mystifikovat uživatele účetní závěrky a oklamat jeho úsudek o společnosti na základě podvodných údajů.

Standard ISA 240 Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky, definuje podvodné finanční výkaznictví takto: „Podvodné účetní výkaznictví představuje úmyslnou nesprávnost, mimo jiné vynechání částek nebo skutečností v účetní závěrce s cílem oklamat uživatele této závěrky“ (ISA240, s. 4).

Standard ISA 240 taktéž definuje co podvodné finanční výkaznictví je:

- *„Podvod spočívající ve zmanipulování, zfalšování nebo pozměnění účetní evidence nebo příslušných podkladů, podle nichž byla účetní závěrka zpracována.*
- *Nesprávné uvedení událostí, transakcí nebo závažných informací v účetní závěrce, případně jejich neuvedení.*
- *Úmyslné neuplatnění účetních principů vztahujících se k částce, klasifikaci, způsobu prezentace nebo způsobu zveřejnění“ (ISA 240, s 4).*

Jak je zmíněno v třetím bodu, důležitým aspektem podvodného finančního výkaznictví je úmysl. K mnohým změnám v účetnictví může dojít zcela neúmyslně důsledkem například zásahu v účetnictví nezkušené osoby. V takovém případě by se jednalo o chybu.

Způsobů, s jejichž pomocí se společnost může ve svém účetnictví dopustit podvodného finančního výkaznictví, je celá řada.

- *„Vyhotovením fiktivních deníkových záznamů, zejména ke konci účetního období, v zájmu manipulace výsledků hospodaření nebo pro dosažení jiných cílů.*
- *Nepřiměřenou úpravou odhadů a změnou úsudků použitých pro odhad účetních zůstatků.*
- *Vynecháním, urychlením nebo zpožděním při účtování údajů a transakcí, k nimž došlo během účetního období, v účetní závěrce.*
- *Utajováním nebo nezveřejňováním skutečností, které by mohly ovlivnit částky zaúčtované v účetní závěrce*
- *Účástí ve složitých transakcích, které jsou strukturovány tak, aby chybně vykazovaly údaje o finanční situaci nebo výsledcích jednotky.*
- *Pozměňováním záznamů a údajů týkajících se významných a neobvyklých transakcí“ (ISA 240, s. 4)*

Tyto podvody by měly zachytit vnitřní kontrolní mechanismy společnosti. Realita je však taková, že mnohé společnosti jsou benevolentní v dodržování těchto kontrolních mechanismů a může tak dojít k rozličným účetním podvodům i přes efektivní kontrolní mechanismy v dané společnosti (ISA 240, s. 4).

4 Praktická část

Inspirace pro praktickou část byla čerpána na základě praktických zkušeností ze společnosti zabývající se poskytováním účetních a daňových služeb svým klientům. Samotnou inspirací pro tuto část práce však nebylo účetnictví samotné účetní společnosti, nýbrž jejích klientů, zejména těch, kteří již nějakou dobu existují a přicházejí se svou účetní historií. Ta nebyla vždy tvořena zkušenými účetními a tak lze v účetnictví nalézt mnohé.

Pro zachování anonymity jsou veškeré názvy firem smyšlené.

4.1 Kreativní účetnictví v praxi

V praxi se lze s kreativním účetnictvím setkat nejčastěji na úrovni chyb či v rámci mezí zákona, zejména při ocenění vyskladněných zásob. K závažnějších případům užití kreativního účetnictví dochází méně často, o to jsou však tyto případy známější v případě, že tato skutečnost vyjde veřejnosti najevo.

V této kapitole budou uvedeny jednotlivé metody kreativního účetnictví v praxi a jejich princip ilustrován na jednotlivých příkladech.

4.2 Cestovní náhrady

V praxi velmi rozšířeným nešvarem jsou fiktivní cestovní náhrady, kterými jsou nahrazovány výplaty mezd. I přes rozšířenost této praxe na ni nikdo ze zaměstnanců či firem samotných neupozorňuje z důvodu výhodnosti jak pro zaměstnance, tak i pro podnik.

Pro ilustraci budou uvedeny dva příklady vysvětlující princip nahrazení části mzdy cestovními náklady a z toho pro podnik i zaměstnance plynoucí výhody.

4.2.1 Varianta A

Firma Alfa s. r. o. vyměřila svému zaměstnanci Janu Novákovi hrubou mzdu ve výši 50 000 korun měsíčně. Pan Novák je bezdětný, podepsal Prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a uplatňuje tak pouze slevu na poplatníka ve výši 2 070 korun.

Výpočet čisté mzdy je uveden v následující tabulce.

Tabulka 2 – Cestovní náhrady Varianta A – zaměstnanec

Varianta A Zaměstnanec	Kč
HM	50 000
ZP 9 % z HM	4 500
SP 25 % z HM	12 500
SHM	67 000
Daň před uplatněním slev	10 050
Slevy	2 070
Daň	7 980
ZP 4,5 % z HM	2 250
SP 6,5 % z HM	3 250
Čistá mzda	36 520

Zdroj: Vlastní zpracování

Zaměstnanec Jan Novák dostává každý měsíc vyplaceno 36 520 korun. Z pohledu zaměstnavatele však jeho zaměstnanec Jan Novák finančně nákladnější, jak ukazuje výpočet v následující tabulce.

Tabulka 3 – Cestovní náhrady Varianta A – zaměstnavatel

Varianta A Zaměstnavatel	Kč
HM	50 000
ZP 9 % z HM	4 500
SP 25 % z HM	12 500
Mzdové náklady	67 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Celkové náklady na firmy Alfa s. r. o. jsou vyčísleny na 67 000 korun, avšak zaměstnanec Jan Novák dostává čistou mzdu ve výši 36 520 korun. Rozdíl částek je 30 480 korun, které jsou odvedeny v podobě daně, sociálním a zdravotním pojištění.

4.2.2 Varianta B

V následujícím příkladně bude názorně uvedeno zneužití cestovních nákladů jakožto prostředek pro skrytou výplatu mezd.

Předpokládejme stejné podmínky jako v předchozím příkladu, avšak tentokrát bude zaměstnavatelem vyměřena zaměstnanci hrubá mzda ve výši 30 000 korun měsíčně a 20 000 korun bude zaměstnanci vyplaceno jako náhrada za cestovní náklady. Cestovní náklady však nebyly nikdy realizovány a jsou tedy fiktivní.

Výpočet čisté mzdy zaměstnance při změně výše hrubé mzdy je uveden v následující tabulce.

Tabulka 4 – Cestovní náhrady Varianta B – zaměstnanec

Varianta B Zaměstnanec	Kč
HM	30 000
ZP 9 % z HM	2 700
SP 25 % z HM	7 500
SHM	40 200
Daň před uplatněním slev	6 030
Slevy	2 070
Daň	3 960
ZP 4,5 % z HM	1 350
SP 6,5 % z HM	1 950
Čistá mzda	22 740
Cestovní náhrady	20 000
Celkem	42 740

Zdroj: Vlastní zpracování

Čistá mzda zaměstnance, z důvodu snížení hrubé mzdy oproti předchozí variantě, poklesla na 22 740 korun. Zároveň došlo k výplatě náhrad za cestovní náklady ve výši 20 000 korun a celkový příjem zaměstnance Jana Nováka dosahuje 42 740 korun.

V následující tabulce číslo 5 jsou uvedeny náklady zaměstnavatele na zaměstnance.

Tabulka 5 – Cestovní náhrady Varianta B – zaměstnavatel

Varianta B Zaměstnavatel	Kč
HM	30 000
ZP 9 % z HM	2 700
SP 25 % z HM	7 500
Mzdové náklady	40 200
Cestovní náhrady	20 000
Celkem	60 200

Zdroj: Vlastní zpracování

Zaměstnavatel, firma Alfa s. r. o. zaplatí měsíčně za svého zaměstnance Jana Nováka v podobě mzdy 40 200 korun. K této částce připočítá náhradu za cestovní náklady ve výši 20 000 korun. Celkové náklady činí 60 200 korun měsíčně.

Pokud oba výše uvedené přístupy k vyplácení zaměstnanců porovnáme, dostaneme následující výstup.

Tabulka 6 – Cestovní náhrady – porovnání varianty A a B

	Varianta A	Varianta B	Rozdíl
Zaměstnanec	36 520 Kč	42 740 Kč	6 220 Kč
Zaměstnavatel	67 000 Kč	60 200 Kč	-6 800 Kč
Odvody	30 480 Kč	17 460 Kč	-13 020 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Zaměstnanec Jan Novák v případě aplikování varianty B dostane měsíčně o 6 220 korun více než v případě aplikování varianty A.

Zaměstnavatel firma Alfa s. r. o. bude mít v případě aplikování varianty B náklad na zaměstnance (záměrně nejsou tyto náklady souhrnně označeny jako mzdové z důvodů přítomnosti cestovních náhrad, i když neoficiálně jsou tyto náklady na mzdu zaměstnance) o 6 800 korun menší než v případě aplikování varianty A.

Varianta B je tedy příznivější pro oba vnitřní uživatele účetnictví – zaměstnance i zaměstnavatele. Nevýhodná je varianta B pouze pro externí uživatele, jelikož z důvodu obcházení mzdových nákladů klesnou odvody na daních, sociální pojištění a zdravotním pojištění o 13 020 korun.

4.3 Ocenění zásob – oceňovací metody

Jedním z povolených způsobů jak ovlivnit účetní výkazy je volba způsobu ocenění zásob.

Varianty ocenění jsou následující

- Vážený aritmetický průměr - VAP
- Pořizovací cena
- FIFO
- Pevné skladové ceny a oceňovací odchylky
- LIFO

Metoda váženého aritmetického průměru využívá k ocenění zásob aritmetický průměr, kdy váhou je množství jednotek zásob každé nové dodávky zboží. Dle českých účetních předpisů musí být minimálně každý měsíc přepočtena průměrná cena, která se bude používat v následujícím období. Tuto cenu lze vzhledem k využívání účetních softwarů ve firmách jednoduše nechat automaticky přepočítat při každém prodeji zboží.

Metoda pořizovací ceny vyskladňuje zásoby, jak již název napovídá, v pořizovací ceně. Tato metoda je náročnější na skladovou evidenci, aby nedošlo k záměně stejných zásob avšak s různou hodnotou. Tato metoda má uplatnění především u zboží, u něhož záleží na jeho pořizovací ceně. Příkladem mohou být uvedeny kameny z drahých kovů.

Metoda FIFO, neboli *first in, first out* (česky – první dovnitř, první ven) vyskladňuje zboží v nejstarších cenách a účetně zůstávají na skladě zásoby v cenách později naskladněného zboží. Ve skutečnosti však může být fyzicky vyskladněno zboží mnohem mladší, třeba i poslední naskladněné, důležitá je zde hodnota, ve které zboží vyskladníme.

Metoda pevných skladových cen a oceňovacích odchylek eviduje zboží na příslušných účtech v předem stanovených cenách. Rozdíly mezi těmito stanovenými cenami a skutečnými cenami jsou pak evidovány na příslušném analytickém účtu. Jednotlivé odchylky se zde zaznamenávají jak při vstupu nového zboží do skladu, tak i při vyskladnění.

Výše uvedené metody ocenění zásob jsou v České republice povoleny a i IFRS je akceptuje.

Metoda LIFO, neboli *last in, first out* (česky – poslední dovnitř, první ven) není v České republice dle platných zákonů povolena a ani IFRS tuto metodu neakceptují, bude tak zde uvedena pouze pro ilustraci.

Výše uvedené metody budou demonstrovány na příkladech, kdy počáteční stav zásob na skladě bude nulový a pohyb zboží bude vždy stejný. Jediným parametrem, který se bude měnit, je pouze cena, ve které se zboží bude vyskladňovat.

Legenda k příkladům, která je shodná pro každou z uvedených metod, je následující:

1. Nákup 300 kusů jednotek zboží za cenu 9 korun za jednotku zboží.
2. Nákup 400 kusů jednotek zboží za cenu 6 korun za jednotku zboží.
3. Prodej 500 kusů jednotek zboží v ocenění dle příslušné metody.
4. Nákup 350 kusů jednotek zboží za cenu 8,5 korun za jednotku zboží.
5. Prodej 200 kusů jednotek zboží v ocenění dle příslušné metody.
6. Nákup 100 kusů jednotek zboží za cenu 6 korun za jednotku zboží.

4.3.1 Metoda váženého aritmetického průměru

V prvním příkladu se společnost VAP s. r. o. rozhodla pro oceňování vyskladněných zásob metodou váženého aritmetického průměru.

Výpočet váženého aritmetického průměru byl vypočítán jako podíl stavu zásob v korunách ke stavu zásob v kusech.

Pro kroky 3 a 5 má výpočet váženého aritmetického průměru následující podobu.

- Krok 3 = $5100 / 700 = 7,29$ korun za jednotku
- Krok 5 = $4432,14 / 550 = 8,06$ korun za jednotku

Za použití výše uvedených výpočtů dostaneme výslednou tabulku číslo 7.

Tabulka 7 – Ocenění zásob – vážený aritmetický průměr

Vážený aritmetický průměr							
Krok	Množství v kusech			Cena za jednotku	Celková cena		
	Příjem	Výdej	Stav		Příjem	Výdej	Stav
1	300	0	300	9,00 Kč	2 700,00 Kč	0,00 Kč	2 700,00 Kč
2	400	0	700	6,00 Kč	2 400,00 Kč	0,00 Kč	5 100,00 Kč
3	0	500	200	7,29 Kč	0,00 Kč	3 642,86 Kč	1 457,14 Kč
4	350	0	550	8,50 Kč	2 975,00 Kč	0,00 Kč	4 432,14 Kč
5	0	200	350	8,06 Kč	0,00 Kč	1 611,69 Kč	2 820,45 Kč
6	100	0	450	6,00 Kč	600,00 Kč	0,00 Kč	3 420,45 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Po uskutečnění výše uvedených účetních operací je konečný stav zásob na skladě 450 kusů v hodnotě 3 420,45 korun.

4.3.2 Metoda pořizovací ceny

V druhém příkladu se společnost SC s. r. o. rozhodla pro oceňování vyskladněných zásob metodou pořizovací ceny.

U této metody je následující dodatek k zadání příkladu:

- Při prodeji zásob v kroku číslo tři společnost vyskladnila 250 kusů zboží z dodávky zboží z kroku číslo jedna a 250 kusů zboží z dodávky zboží z korku číslo dva.
- Při prodeji zásob v kroku pět společnost z důvodu brzké expirace zásob z bodu jedna rozhodla o prodeji zbývajících 50 kusů zásob a dodávku zboží doplnila 150 kusy zásob z bodu číslo čtyři.

Po aplikaci dodatku k zadání příkladu má metoda ocenění zásob v pořizovací ceně podobu tabulky číslo 8.

Tabulka 8 – Ocenění zásob - Pořizovací cena

Pořizovací cena							
Krok	Množství v kusech			Cena za jednotku	Celková cena		
	Příjem	Výdej	Stav		Příjem	Výdej	Stav
1	300	0	300	9,00 Kč	2 700,00 Kč	0,00 Kč	2 700,00 Kč
2	400	0	700	6,00 Kč	2 400,00 Kč	0,00 Kč	5 100,00 Kč
3	0	500	200	X	0,00 Kč	3 750,00 Kč	1 350,00 Kč
4	350	0	550	8,50 Kč	2 975,00 Kč	0,00 Kč	4 325,00 Kč
5	0	200	350	X	0,00 Kč	1 725,00 Kč	2 600,00 Kč
6	100	0	450	6,00 Kč	600,00 Kč	0,00 Kč	3 200,00 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Po uskutečnění výše uvedených účetních operací je konečný stav zásob na skladě 450 kusů v hodnotě 3 200 korun.

4.3.3 Metoda FIFO

V třetím příkladu se společnost FIFO s. r. o. rozhodla pro oceňování vyskladněných zásob metodou FIFO.

Hodnot pro kroky 3 a 5 pak bylo dosaženo následujícím výpočtem:

- Krok 3 = $(300 * 9) + (200 * 6) = 3\,900$ korun za 500 kusů
- Krok 5 = $200 * 6 = 1\,200$ korun za 200 kusů

Za použití výše uvedených výpočtů má tabulka následující podobu:

Tabulka 9 – Ocenění zásob – FIFO

FIFO							
Krok	Množství v kusech			Cena za jednotku	Celková cena		
	Příjem	Výdej	Stav		Příjem	Výdej	Stav
1	300	0	300	9,00 Kč	2 700,00 Kč	0,00 Kč	2 700,00 Kč
2	400	0	700	6,00 Kč	2 400,00 Kč	0,00 Kč	5 100,00 Kč
3	0	500	200	X	0,00 Kč	3 900,00 Kč	1 200,00 Kč
4	350	0	550	8,50 Kč	2 975,00 Kč	0,00 Kč	4 175,00 Kč
5	0	200	350	X	0,00 Kč	1 200,00 Kč	2 975,00 Kč
6	100	0	450	6,00 Kč	600,00 Kč	0,00 Kč	3 575,00 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Po uskutečnění uvedených účetních operací je konečný stav zásob na skladě 450 kusů v hodnotě 3 575 korun.

4.3.4 Metoda pevné skladové ceny a oceňovací odchylky

Ve čtvrtém příkladu se společnost PSC & OD, s. r. o. rozhodla využít metodu pevné skladové ceny a oceňovacích odchylek.

Jako pevná skladová cena byla stanovena hodnota 10 korun za 1 kus zboží. Výpočet odchylek byl pro každé přijaté zboží vypočítán jako rozdíl mezi skutečnou a pevnou skladovou cenou a tento rozdíl byl vynásoben počtem kusů celé zásilky. Pro vyskladněné zboží byla odchylka vypočítána za pomoci % odchylek a to následujícím způsobem:

1. % odchylek = $(\text{přírůstek odchylek} - \text{úbytek odchylek}) / (\text{přírůstek zásob ve skladové ceně} - \text{úbytek zásob ve skladové ceně})$
2. Odchylka = $\text{Skladová cena vyskladněných zásob} * \% \text{ odchylek}$

Výpočet odchylek pro jednotlivé kroky má pak následující podobu:

1. $(9 - 10) * 300 = \text{snížení hodnoty naskladněného zboží o 300 Kč}$
2. $(10 - 6) * 400 = \text{snížení hodnoty naskladněného zboží o 1600 Kč}$
3. $((300 + 1600) / 7000) * 5000 = \text{rozpuštění poměrné části odchylek o 1357,14 Kč}$
4. $(8,5 - 10) * 350 = \text{snížení hodnoty naskladněného zboží o 525 Kč}$
5. $((300 + 1600 + 525 - 1357,14) / 5500) * 2000 = \text{rozpuštění poměrné části odchylek o 388,31 Kč}$
6. $(6 - 10) * 100 = \text{snížení hodnoty naskladněného zboží o 400 Kč}$

Výsledná tabulka je uvedena v tabulce číslo 10.

Tabulka 10 – Pevné skladové ceny a oceňovací odchylky

Pevné skladové ceny a oceňovací odchylky												
Krok	Množství v kusech			Jednotková cena v Kč			Celková cena v Kč					
	Příjem	Výdej	Stav	Skutečná	Skladová	Odchylka	Skladová cena			Odchylka		Stav
							Příjem	Výdej	Stav	MD	D	
1	300	0	300	9	10	-1	3 000	0	3 000	0	300	2 700
2	400	0	700	6	10	-4	4 000	0	7 000	0	1 600	5 100
3	0	500	200		10	X	0	5 000	2 000	1 357,14	0	1 457,14
4	350	0	550	8,5	10	-1,5	3 500	0	5 500	0	525	4 432,14
5	0	200	350		10	X	0	2 000	3 500	388,31	0	2 820,45
6	100	0	450	6	10	-4	1 000	0	4 500	0	400	3 420,45

Zdroj: Vlastní zpracování

Po uskutečnění výše uvedených účetních operací je konečný stav zásob na skladě 450 kusů v hodnotě 3 420,45 korun.

Tato metoda má, na rozdíl od zbylých zde uvedených metod, i své specifikum v podobě účtování, kdy skladové ceny a odchylky vedeme na dvou analytických účtech a zápisy provádíme vždy na oba účty zároveň.

Na účtech dle účtové osnovy pro podnikatele má tento příklad následující podobu:

Účtovací schéma 1 – Účtování oceňovacích odchylek

132-0		132-1 Sklad	
1) 2 700,00 Kč	3) 3 642,86 Kč	1) 3 000,00 Kč	3) 5 000,00 Kč
2) 2 400,00 Kč	5) 1 611,69 Kč	2) 4 000,00 Kč	5) 2 000,00 Kč
4) 2 975,00 Kč		4) 3 500,00 Kč	
6) 600,00 Kč		6) 1 000,00 Kč	
KZ 3 420,45 Kč		KZ 4 500,00 Kč	

132-2 Oceňovací odchylky		504 Prodané zboží	
3) 1 357,14 Kč	1) 300,00 Kč	3) 3 642,86 Kč	
5) 388,31 Kč	2) 1 600,00 Kč	5) 1 611,69 Kč	
	4) 525,00 Kč	KZ 5 254,55 Kč	
	6) 400,00 Kč		
KZ -1 079,55 Kč			

321 Dodavatelé	
1)	2 700,00 Kč
2)	2 400,00 Kč
4)	2 975,00 Kč
6)	600,00 Kč
KZ	8 675,00 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Schéma vychází z předpokladu, účetní jednotka účtuje zboží od dodavatele (účet číslo 321) přímo na účet 132 (zboží na skladě a v prodejnách) bez využití účtu 131 (pořízení zboží).

Ve schématu jsou uvedeny následující účty:

- **132-0** – kumulativní účet evidující zásoby ve skutečné ceně.
- **132-1 Sklad** – evidují se zde zásoby v pevné skladové ceně.
- **132-2 Oceňovací odchylky** - evidují se zde odchylky k zásobám.
- **504 Prodané zboží** - evidují se zde vyskladněné zásoby ve skutečné ceně.
- **321 Dodavatelé** - evidují se zde dodané zásoby ve skutečné ceně.

4.3.5 Metoda LIFO

Ve čtvrtém příkladu se společnost LIFO s. r. o. rozhodla pro oceňování vyskladněných zásob metodou LIFO.

Hodnot pro kroky 3 a 5 pak bylo dosaženo následujícím výpočtem:

- Krok 3 = $(400 * 6) + (100 * 9) = 3\,300$ korun za 500 kusů
- Krok 5 = $200 * 8,5 = 1\,700$ korun za 200 kusů

Za použití výše uvedených výpočtů dostaneme tabulku číslo 11.

Tabulka 11 – Ocenění zásob – LIFO

LIFO							
Krok	Množství v kusech			Cena za jednotku	Celková cena		
	Příjem	Výdej	Stav		Příjem	Výdej	Stav
1	300	0	300	9,00 Kč	2 700,00 Kč	0,00 Kč	2 700,00 Kč
2	400	0	700	6,00 Kč	2 400,00 Kč	0,00 Kč	5 100,00 Kč
3	0	500	200	X	0,00 Kč	3 300,00 Kč	1 800,00 Kč
4	350		550	8,50 Kč	2 975,00 Kč	0,00 Kč	4 775,00 Kč
5		200	350	X	0,00 Kč	1 700,00 Kč	3 075,00 Kč
6	100		450	6,00 Kč	600,00 Kč	0,00 Kč	3 675,00 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Po uskutečnění výše uvedených účetních operací je konečný stav zásob na skladě 450 kusů v hodnotě 3 675 korun.

4.3.6 Porovnání oceňovacích metod

Při porovnání výše uvedených oceňovacích metod dojdeme k následující tabulce.

Tabulka 12 – Ocenění zásob - porovnání metod

	Příjem v Kč	Výdej v Kč	Stav v Kč	Stav v ks
VAP	8 675	5 254,55	3 420,45	450
Skutečná cena	8 675	5 475	3 200	450
FIFO	8 675	5 100	3 575	450
LIFO	8 675	5 000	3 675	450
Pevná cena	8 675	5 254,55	3 420,45	450

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak je z tabulky patrné, počet kusů zboží na skladě je ve všech případech stejný, avšak hodnota těchto 450 kusů zboží se liší dle použité účetní metody.

V případě uvedené legendy lze za nejvhodnější oceňovací metodou označit metodu LIFO, při které jsou zásoby oceněny 3 675 korun. Naopak nejméně vhodnou metodou je, v tomto případě, metoda skutečné ceny, kdy stav zásob bude mít hodnotu 3 200 korun.

4.4 Ocenění zásob – dle nákladů

Výši hospodářského výsledku společnosti lze rovněž ovlivnit tvrdou aplikací účetních předpisů a účetních standardů. V případě ocenění zásob se jedná o standard IAS 2.

Dle standardu IAS 2, věnující se problematice zásob, se zásoby při vstupu do účetnictví evidují ve vstupním ocenění skládajících se z následujících nákladů:

- Náklady na nákup
 - Cena pořízení
 - Doprava
 - Náklady na manipulaci
 - Dovozní cla
- Náklady na přeměnu
 - Přímé náklady
 - Materiál – materiál použitý k výrobě
 - Mzdy – mzdy výrobních pracovníků podílejících se na výrobě
 - Energie – provoz výrobních strojů
 - Nepřímé náklady
 - Materiál – kancelářské potřeby, náklady na údržbu
 - Mzdy – mzdy administrativních pracovníků nepodílejících se na výrobě
 - Energie – provoz nevýrobních strojů
 - Služby – pronájem výrobních a nevýrobních prostor
 - Odpisy – odpisy strojů a zařízení
- Ostatní náklady
 - Nevýrobní režie

Vedení a vykazování účetnictví dle IFRS je v České republice povinné pouze pro vybrané účetní jednotky a to takové, které na regulovaných veřejných trzích zemí Evropské unie obchodují se svými cennými papíry. Pro ostatní podnikatelské subjekty v České republice je vedení a vykazování účetnictví dle IFRS dobrovolné, avšak pro potřeby výpočtu daňové povinnosti, vycházející z účetnictví vedeného dle českých účetních standardů, musí tyto

podniky vést dvojí účetnictví – dle IFRS a českých účetních standardů. To však přináší zvýšenou administrativní zátěž odrazující podniky od takového jednání.

Mohou se však praktikami z IFRS inspirovat a od 1. 1. 2016 vstoupil v účinnost aktualizovaný zákon o účetnictví, dle kterého se musí řídit, konkrétně § 25 Zákona o účetnictví oceňovat zásoby v účetní skupině 12 na úrovni přímých a nepřímých nákladů. Do tohoto ocenění však nesmí vstupovat odbytové náklady (například v podobě reklamy a obalového materiálu), které přímo nesouvisí s fází výroby. Jaké přímé a nepřímé náklady do ocenění konkrétních zásob účetní jednotka zvolí, však závisí čistě jen na ní. Musí však být schopná si toto rozdělení nákladů před příslušným správcem daně obhájit.

4.4.1 Ocenění zásob dle nákladů – zadání

Výrobní podnik Kreatiz s. r. o. zabývající se výrobou a prodejem dřevěného nábytku má výchozí stav u sledovaných nákladových účtů následující rozdělení jednotlivých nákladů dle jejich vynaložení:

Tabulka 13 – Náklady společnosti Kreatiz s. r. o.

Členění nákladů v tisících Kč							
Účet	Popis	Částka	Přímé náklady na výrobu			Režijní náklady	
			Materiál	Mzdy	Ostatní náklady	Výrobní	Správní
501	Spotřeba materiálu	1 709	1529	0	0	46	134
501-1	Materiál na výroby	1 529	1 529	0	0	0	0
501-2	Olej pro provoz výrobního stroje	46	0	0	0	46	0
501-3	Kancelářské potřeby	134	0	0	0	0	134
502	Spotřeba energií	146	0	0	112	29	5
502-1	Osvětlení administrativních budov	5	0	0	0	0	5
502-2	Osvětlení výrobní haly	29	0	0	0	29	0
502-3	Spotřeba elektrické energie výrobním strojem	112	0	0	112	0	0

518	Služby	164	0	0	0	112	52
518-1	Pronájem výrobních prostor	112	0	0	0	112	0
518-2	Pronájem kancelářských prostor	52	0	0	0	0	52
521	Mzdové náklady	333	0	259	0	0	74
521-1	Pracovníci ve výrobě	259	0	259	0	0	0
521-2	Administrativní pracovníci	74	0	0	0	0	74
551	Odpisy	40	0	0	40	0	0
551-1	Odpisy výrobního stroje	40	0	0	40	0	0
	Celkem	2 392	1 529	259	152	187	265

Zdroj: Vlastní zpracování

Podnik v průběhu sledovaného období evidoval 597 kusů vyrobených výrobků, přičemž u 329 kusů výrobků došlo k prodeji za cenu 9 500 Kč.

V následujících kapitolách bude uveden vliv aplikace rozdílného oceňování nákladů na výsledek hospodaření společnosti Kreatiz s. r. o.

4.4.2 Ocenění na úrovni přímého materiálu – varianta 1

Při úrovni ocenění zásob na úrovni přímého materiálu budeme zásoby oceňovat pouze na základě nákladů účtovaných na účtu 501-1 – Materiál na výrobky. Všech 597 kusů výrobků dosahuje hodnoty 1 529 000 korun, přičemž jeden výrobek je pak oceněn na 2 560 korun.

Z původních 597 kusů výrobků bylo 329 kusů prodáno a zbylých 268 kusů zůstane v rozvaze v oceňovací ceně 2 560 korun za kus. Tyto neprodané kusy se zároveň projeví i ve výkazu zisku a ztráty.

- Výrobky v rozvaze = $(597 \text{ ks} - 329 \text{ ks}) * 2560 \text{ Kč} = 686\,080 \text{ Kč}$
- Změna stavu ve výkazu zisku a ztráty = $(597 \text{ ks} - 329 \text{ ks}) * 2560 \text{ Kč} = 686\,080 \text{ Kč}$

Tržby za prodaných 329 kusů jsou 9 500 korun za jeden prodaný výrobek. V tomto zjednodušeném příkladu pak tyto tržby reprezentují i veškeré podnikem dosažené výnosy a výsledek tedy bude stejný.

- Tržby za prodané výrobky = 329 ks * 9500 Kč = 3 125 500 Kč
- Celkové výnosy = tržby za prodané výrobky = 3 125 500 Kč

Veškeré náklady vyjádříme celkovými náklady, od kterých odečteme náklady účtu změna stavu ve výkazu zisku a ztráty.

- Celkové náklady = 2 392 000 Kč – 686 080 Kč = 1 705 920 Kč

Hospodářského výsledku pak dosáhneme jednoduchým výpočtem, kdy od celkových výnosů odečteme celkové náklady. Výpočet bude mít následující podobu:

- Hospodářský výsledek = 3 125 500 Kč – 1 705 920 Kč = 1 419 580 Kč

Veškeré výsledky výše uvedených výpočtů jsou uvedeny v tabulce číslo 14.

Tabulka 14 – Ocenění na úrovni přímého materiálu

Položka	Částky v tis. Kč
Výrobky v Rozvaze	686,08
Změna stavu ve Výkazu zisku a ztráty	686,08
Tržby za prodané výrobky	3 125,50
Celkové výnosy	3 125,50
Celkové náklady	1 705,92
HV	1 419,58

Zdroj: Vlastní zpracování

4.4.3 Ocenění na úrovni přímého materiálu a přímých mezd – varianta 2

Při této úrovni ocenění zásob na úrovni přímého materiálu a přímých mezd budeme zásoby oceňovat nejen na základě přímo vynaloženého materiálu na výrobu účtovaného na účtu 501-1 – Materiál na výrobky, ale i nákladů na mzdy pracovníků ve výrobě účtovaných na účtu 521-1 Mzdové náklady – pracovníci ve výrobě.

597 kusů výrobků pak při této úrovni ocenění dosahuje hodnoty součtu výše uvedených nákladů, tedy 1 788 000 korun, přičemž jeden výrobek je pak oceněn na 2 990 korun.

Stav prodaných i zbylých kusů je neměnný. Rozdílná je však v oceňovací cena 2 990 korun za kus, která tak ovlivní i následující výpočty.

- Výrobky v rozvaze = $(597 \text{ ks} - 329 \text{ ks}) * 2\,990 \text{ Kč} = 801\,320 \text{ Kč}$
- Změna stavu ve výkazu zisku a ztráty = $(597 \text{ ks} - 329 \text{ ks}) * 2\,900 \text{ Kč} = 801\,320 \text{ Kč}$

Tržby za prodaných 329 kusů jsou neměnné, tedy 9 500 korun za jeden prodaný výrobek. Výpočet tržeb a celkových výnosů má pak stejný výsledek:

- Tržby za prodané výrobky = $329 \text{ ks} * 9\,500 \text{ Kč} = 3\,125\,500 \text{ Kč}$
- Celkové výnosy = tržby za prodané výrobky = $3\,125\,500 \text{ Kč}$

Veškeré náklady vyjádříme celkovými náklady, od kterých odečteme náklady účtu změna stavu ve výkazu zisku a ztráty.

- Celkové náklady = $2\,392\,000 \text{ Kč} - 801\,320 \text{ Kč} = 1\,590\,680 \text{ Kč}$

Po odečtení nákladů od výnosů bude hospodářský výsledek dosahovat následného zisku:

- Hospodářský výsledek = $3\,125\,500 \text{ Kč} - 1\,590\,680 \text{ Kč} = 1\,534\,820 \text{ Kč}$

Veškeré výsledky výše uvedených výpočtů jsou uvedeny v tabulce číslo 15.

Tabulka 15 – Ocenění na úrovni přímého materiálu a přímých mezd

Položka	Částky v tis. Kč
Výrobky v Rozvaze	801,32
Změna stavu ve Výkazu zisku a ztráty	801,32
Tržby za prodané výrobky	3 125,50
Celkové výnosy	3 125,50
Celkové náklady	1 590,68
HV	1 534,82

Zdroj: Vlastní zpracování

4.4.4 Ocenění na úrovni přímých nákladů – varianta 3

Při této úrovni ocenění zásob budou zohledněny veškeré přímé náklady, tedy oproti předchozí variantě ocenění bude do ocenění zásob navíc vstupovat i účet 551-1 – Odpisy výrobního stroje a účet 502-3 Spotřeba elektrické energie výrobním strojem.

597 kusů výrobků pak při této úrovni ocenění dosahuje hodnoty součtu všech přímých nákladů, tedy 1 940 000 korun, přičemž jeden výrobek je pak oceněn na 3 250 korun.

Stav prodaných i zbylých kusů je opět neměnný. Rozdílná oceňovací cena 3 250 korun za kus pak ovlivní výpočty následujícím způsobem:

- Výrobky v rozvaze = $(597 \text{ ks} - 329 \text{ ks}) * 3\,250 \text{ Kč} = 871\,000 \text{ Kč}$
- Změna stavu ve výkazu zisku a ztráty = $(597 \text{ ks} - 329 \text{ ks}) * 3\,250 \text{ Kč} = 871\,000 \text{ Kč}$

Tržby za prodaných 329 kusů jsou neměnné, tedy 9 500 korun za jeden prodaný výrobek. Výpočet tržeb a celkových výnosů má pak stejný výsledek:

- Tržby za prodané výrobky = $329 \text{ ks} * 9\,500 \text{ Kč} = 3\,125\,500 \text{ Kč}$
- Celkové výnosy = tržby za prodané výrobky = $3\,125\,500 \text{ Kč}$

Veškeré náklady vyjádříme celkovými náklady, od kterých odečteme náklady účtu změna stavu ve výkazu zisku a ztráty.

- Celkové náklady = $2\,392\,000 \text{ Kč} - 871\,000 \text{ Kč} = 1\,521\,000 \text{ Kč}$

Po odečtení nákladů od výnosů bude hospodářský výsledek dosahovat následného zisku:

- Hospodářský výsledek = $3\,125\,500 \text{ Kč} - 1\,521\,000 \text{ Kč} = 1\,604\,500 \text{ Kč}$

Veškeré výsledky výše uvedených výpočtů jsou uvedeny v tabulce 16.

Tabulka 16 – Ocenění na úrovni přímých nákladů

Položka	Částky v tis. Kč
Výrobky v Rozvaze	871,00
Změna stavu ve Výkazu zisku a ztráty	871,00
Tržby za prodané výrobky	3 125,50
Celkové výnosy	3 125,50
Celkové náklady	1 521,00
HV	1 604,50

Zdroj: Vlastní zpracování

4.4.5 Ocenění na úrovni nákladů výroby – varianta 4

Při této úrovni ocenění zásob budou zohledněny nejen přímé náklady, ale i nepřímé náklady na výrobu evidované na účtech 501-2 – Materiál – Olej pro provoz výrobního stroje, 502-2 – Osvětlení výrobní haly a účet 518-1 – Pronájem výrobních prostor.

Všech 597 kusů výrobků pak při této úrovni ocenění dosahuje hodnoty součtu všech výše uvedených nákladů, tedy 2 127 000 korun, přičemž jeden výrobek je pak oceněn na 3 560 korun.

Stav prodaných i zbylých kusů je opět neměnný. Rozdílná oceňovací cena 3 560 korun za kus pak ovlivní výpočty následujícím způsobem:

- Výrobky v rozvaze = $(597 \text{ ks} - 329 \text{ ks}) * 3 560 \text{ Kč} = 954 080 \text{ Kč}$
- Změna stavu ve výkazu zisku a ztráty = $(597 \text{ ks} - 329 \text{ ks}) * 3 560 \text{ Kč} = 954 080 \text{ Kč}$

Tržby za prodaných 329 kusů jsou neměnné, tedy 9 500 korun za jeden prodaný výrobek. Výpočet tržeb a celkových výnosů má pak stejný výsledek:

- Tržby za prodané výrobky = $329 \text{ ks} * 9 500 \text{ Kč} = 3 125 500 \text{ Kč}$
- Celkové výnosy = tržby za prodané výrobky = 3 125 500 Kč

Veškeré náklady vyjádříme celkovými náklady, od kterých odečteme náklady účtu změna stavu ve výkazu zisku a ztráty.

- Celkové náklady = $2 392 000 \text{ Kč} - 954 000 \text{ Kč} = 1 437 920 \text{ Kč}$

Po odečtení nákladů od výnosů bude hospodářský výsledek dosahovat následného zisku:

- Hospodářský výsledek = 3 125 500 Kč – 1 437 920 Kč = 1 687 580 Kč

Veškeré výsledky výše uvedených výpočtů jsou uvedeny v tabulce číslo 17.

Tabulka 17 – Ocenění na úrovni nákladů výroby

Položka	Částky v tis. Kč
Výrobky v Rozvaze	954,08
Změna stavu ve Výkazu zisku a ztráty	954,08
Tržby za prodané výrobky	3 125,50
Celkové výnosy	3 125,50
Celkové náklady	1 437,92
HV	1 687,58

Zdroj: Vlastní zpracování

4.4.6 Ocenění na úrovni nákladů výkonu – varianta 5

Při poslední úrovni ocenění zásob budou zohledněny veškeré uvedené náklady, tedy včetně správních nákladů. Konkrétně dojde k zahrnutí do ocenění doposud k tomuto účelu nevyužitých účtu 501-1 – Kancelářské potřeby, 502-1 – Osvětlení v administrativních budovách, 518-2 – Pronájem kancelářských prostor a účet 521-2 – Mzdové náklady na administrativní pracovníky.

Všech 597 kusů výrobků pak při úrovni ocenění všech uvedených nákladů dosahuje hodnoty 2 392 000 korun, přičemž jeden výrobek je pak oceněn na 4 010 korun. Stav prodaných i zbylých kusů je opět neměnný. Rozdílná je pouze oceňovací cena 4 010 korun oproti předchozím variantám. Ta pak ovlivní výpočty následujícím způsobem:

- Výrobky v rozvaze = $(597 \text{ ks} - 329 \text{ ks}) * 4\,010 \text{ Kč} = 1\,074\,680 \text{ Kč}$
- Změna stavu ve výkazu zisku a ztráty = $(597 \text{ ks} - 329 \text{ ks}) * 4\,010 \text{ Kč} = 1\,074\,680 \text{ Kč}$

Výpočet tržeb a celkových výnosů je opět stejný jako v předchozích variantách ocenění:

- Tržby za prodané výrobky = $329 \text{ ks} * 9\,500 \text{ Kč} = 3\,125\,500 \text{ Kč}$
- Celkové výnosy = tržby za prodané výrobky = 3 125 500 Kč

Veškeré náklady vyjádříme celkovými náklady, od kterých odečteme náklady účtu změna stavu ve výkazu zisku a ztráty.

- Celkové náklady = 2 392 000 Kč – 1 074 680 Kč = 1 317 320 Kč

Po odečtení nákladů od výnosů bude hospodářský výsledek dosahovat následného zisku:

- Hospodářský výsledek = 3 125 500 Kč – 1 317 320 Kč = 1 808 180 Kč

Veškeré výsledky výše uvedených výpočtů jsou uvedeny v tabulce číslo 18.

Tabulka 18 – Ocenění na úrovni nákladů výkonu

Položka	Částky v tis. Kč
Výrobky v Rozvaze	1 074,68
Změna stavu ve Výkazu zisku a ztráty	1 074,68
Tržby za prodané výrobky	3 125,50
Celkové výnosy	3 125,50
Celkové náklady	1 317,32
HV	1 808,18

Zdroj: Vlastní zpracování

4.4.7 Porovnání úrovní ocenění

Při porovnání všech pěti variant ocenění zásob lze sledovat nejen očekávané zvyšování hodnoty zásob, které je přímo úměrné množstvím zahrnovaných nákladů do ocenění, ale hlavně zvyšující se hospodářský výsledek.

Výsledky jsou souhrnně uvedeny v tabulce číslo 19.

Tabulka 19 – Porovnání úrovní ocenění

Položka	Částky v tisících Kč				
	Varianta 1	Varianta 2	Varianta 3	Varianta 4	Varianta 5
Výrobky v rozvaze	686,08	801,32	871,00	954,08	1 074,68
Změna stavu ve výkazu zisku a ztráty	686,08	801,32	871,00	954,08	1 074,68
Tržby za prodané výrobky	3 125,50	3 125,50	3 125,50	3 125,50	3 125,50
Celkové výnosy	3 125,50	3 125,50	3 125,50	3 125,50	3 125,50
Celkové náklady	1 705,92	1 590,68	1 521,00	1 437,92	1 317,32
HV	1 419,58	1 534,82	1 604,50	1 687,58	1 808,18

Zdroj: Vlastní zpracování

4.5 Window dressing

Window dressing má v praxi mnoho podob, pro ilustraci zde budou uvedeny jen vybrané příklady.

4.5.1 Technické zhodnocení a opravy

Společnost Omega s. r. o. vlastní výrobní zařízení v ceně 1 500 000 Kč se rozhodla pro přelakování kovového krytu tohoto výrobního zařízení z důvodu, že původní lak již nebyl na zařízení patrný. Nový lak by navíc měl mít antikoroziční účinky. Tento lak byl zakoupen za maloobchodní cenu 50 000 Kč a zaplacen z bankovního účtu společnosti Omega s. r. o.

K výše uvedenému příkladu jsou možná následující řešení, kdy každé má svá specifika vlivu na účetní výkazy:

- posouzení jako technické zhodnocení
- posouzení jako oprava

Stav sledovaných účetních položek v rozvaze před provedením následných účetních operací je uveden v tabulce číslo 20.

Tabulka 20 – Rozvaha - výchozí stav

Rozvaha			
Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý hmotný majetek	1 500 000 Kč	HV	0 Kč
Bankovní účet	50 000 Kč		
Celkem	1 550 000 Kč	Celkem	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Výkaz zisku a ztráty je ve výchozím stavu nulový, respektive neobsahuje žádné náklady ani výnosy.

4.5.1.1 Varianta A – posouzení jako technické zhodnocení

Přelakování kovového krytu bylo posouzeno jako technické zhodnocení z důvodů antikoročních účinků nového laku, který by tak měl prodloužit životnost kovového krytu a tím i celého výrobního zařízení.

V rozvaze se technické zhodnocení výrobního zařízení projeví následujícími změnami:

- snížením stavu bankovního účtu o částku 50 000 Kč
- zvýšením stavu dlouhodobého majetku o částku 50 000 Kč

Po provedení výše uvedených účetních operací je stav sledovaných položek rozvahy uveden v tabulce 21.

Tabulka 21 – Technické zhodnocení – Rozvaha

Rozvaha			
Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý hmotný majetek	1 550 000 Kč	HV	0 Kč
Bankovní účet	0 Kč		
Celkem	1 550 000 Kč	Celkem	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Výkaz zisků a ztráty zůstává v důsledku tohoto přístupu přímo neměnný. Bude však posléze ovlivněn odpisy, které již výkaz zisku a ztráty ovlivní.

4.5.1.2 Varianta B – posouzení jako oprava

Přelakování kovového krytu výrobního zařízení bylo posouzeno pouze jako oprava již původního laku.

Tento přístup se v rozvaze a výkazu zisku a ztráty projeví následujícími změnami stavu účtů:

- snížením stavu bankovního účtu v rozvaze o částku 50 000 Kč
- zvýšením nákladového účtu ve výkazu zisku a ztráty o 50 000 Kč

Po provedení výše uvedených účetních operací je stav sledovaných položek rozvahy následující:

Tabulka 22 – Oprava - Rozvaha

Rozvaha			
Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý hmotný majetek	1 500 000 Kč	HV	-50 000 Kč
Bankovní účet	-50 000 Kč		
Celkem	1 450 000 Kč	Celkem	-50 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Ve výkazu zisku a ztráty se zvýší náklady z důvodu, že nový lak vstoupil do nákladů najednou jakožto spotřeba materiálu.

Tabulka 23 – Oprava - Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty	
Náklady	Výnosy
50 000 Kč	0 Kč
HV = -50 000 Kč	

Zdroj: Vlastní zpracování

4.5.1.3 Porovnání varianty A a B

Při porovnání vlivu výše uvedených přístupů na účetní výkazy lze sledovat rozdílné stavy aktiv a výsledku hospodaření po provedení příslušných účetních operací.

Zatímco ve variantě A nedošlo ke změně celkové sumy aktiv ani hospodářského výsledku, u varianty B byla aktiva snížena a snížen byl i hospodářský výsledek společnosti.

4.5.2 Ocenění majetku

S výší dlouhodobého majetku lze také manipulovat za pomoci vnitropodnikových směrnic určující ocenění, při kterém jsou nově pořízené zařízení zařazeny mezi dlouhodobý majetek a kdy jsou vykázány rovnou v nákladech.

Oba způsoby budou demonstrovány na firmě Qwertz s. r. o. která pořídila pro svého vrcholového zaměstnance nový osobní počítač za 50 000 Kč.

4.5.2.1 Příklad 1. – Nízká hladina ocenění

Ve své vnitropodnikové směrnici firma uvádí, že do dlouhodobého hmotného majetku je zařazen takový majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a zároveň jeho hodnota přesahuje 45 000 Kč.

Osobní počítač obě podmínky splňuje a lze ho zařadit do dlouhodobého hmotného majetku.

V účetnictví budou při této variantě zaznamenány následující účetní případy:

- Úbytek 50 000 Kč na bankovním účtu v důsledku nákupu osobního počítače.
- Přírůstek 50 000 Kč na účtu dlouhodobého hmotného majetku.

Rozvaha po těchto operacích dozná následujících změn:

Tabulka 24 – Ocenění - Rozvaha

Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý hmotný majetek	50 000 Kč	HV	0 Kč
Bankovní účet	-50 000 Kč		
Celkem	0 Kč	Celkem	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Výkaz zisku a ztráty bude v přímém důsledku nezměněn. Bude však posléze ovlivněn odpisy, které již výkaz zisku a ztráty ovlivní.

4.5.2.2 Příklad 2. – Vysoká hladina ocenění

Ve své vnitropodnikové směrnicí firma uvádí, že do dlouhodobého hmotného majetku je zařazen takový majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a zároveň jeho hodnota přesahuje 60 000 Kč.

Osobní počítač splňuje dobu použitelnosti delší než jeden rok. Nesplňuje však hodnotu 60 000 Kč a nelze ho zařadit do dlouhodobého hmotného majetku.

V účetnictví budou při této variantě zaznamenány následující účetní případy:

- Úbytek 50 000 Kč na bankovním účtu v důsledku nákupu osobního počítače.
- Nárůst nákladů o 50 000 Kč

Rozvaha po těchto operacích dozná následujících změn uvedených v tabulce 25.

Tabulka 25 – Ocenění 2 - Rozvaha

Rozvaha			
Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý hmotný majetek	0 Kč	HV	-50 000 Kč
Bankovní účet	50 000 Kč		
Celkem	50 000 Kč	Celkem	-50 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Výkaz zisku a ztráty po těchto operacích dozná změn uvedených v tabulce číslo 26.

Tabulka 26 – Ocenění - výkaz zisku a ztrát

Výkaz zisku a ztráty	
Náklady	Výnosy
50 000 Kč	0 Kč
HV = -50 000 Kč	

Zdroj: Vlastní zpracování

4.5.2.3 Porovnání rozdílných způsobů ocenění

Jak je z předešlých výkazů patrné, rozdílná výše ocenění pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku má vliv na strukturu aktiv a výši hospodářského výsledku.

4.5.3 Parkovací transakce

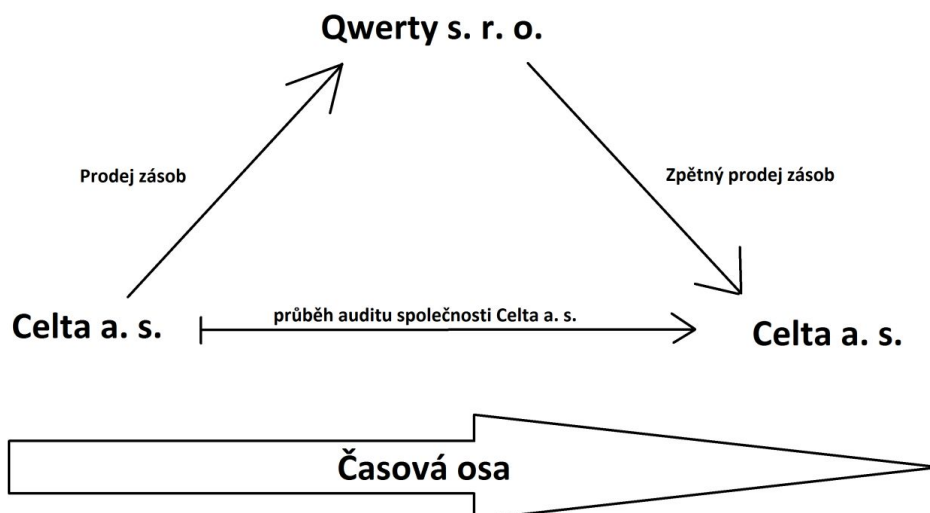
Společnost Celta a. s. obchoduje se stavebními materiály a v následujícím roce plánuje vstoupit na burzu. Před samotným vstupem ovšem plánuje nechat provést audit, který však může odhalit slabiny společnosti, které by následně mohli mít za následek odrazení investorů od investice do společnosti.

Ke konci účetního období společnosti v důsledku neoptimální strategie nadměrného nákupu stavebních materiálů zůstalo na skladě zboží za 1 000 000 Kč. V případě provedení auditu za současného stavu, může auditor tuto skutečnost vytknout. Principem parkovacích transakcí window dressingu je přesunutí těchto nadměrných zásob do účetních výkazů jiné společnosti na přechodnou dobu.

Společnost Celta a. s. po domluvě se společností Qwerty s. r. o. jí přebytečné zásoby prodá na dobu průběhu auditu a po jeho ukončení budou zásoby odkoupeny zpět. V důsledku prodeje bude moct společnost Celta a. s. prezentovat příznivější finanční ukazatele, nežli kdyby zásoby neprodala. Auditor však nebude obeznámen o dočasnosti tohoto prodeje a bude k němu přistupovat coby klasickému prodeji zboží.

Schematicky lze parkovací transakce představit na obrázku číslo 6.

Obrázek 6 – Parkovací transakce



Zdroj: Vlastní zpracování

Před započítáním parkovací transakce měli sledované výkazy obou zúčastněných společností následující podobu uvedenou v tabulce číslo 27.

Tabulka 27 – Parkovací transakce - výchozí stav

Struktura aktiv	Celta a. s.	Qwerty s. r. o.
Zboží	1 000 000,00 Kč	0,00 Kč
Bankovní účet	0,00 Kč	900 000,00 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Zásoby, které společnost Celta a. s. určila jako přebytečné, mají hodnotu 900 000 Kč a ty prodejem přesunula do rozvahy společnosti Qwerty s. r. o. V rozvahách obou sledovaných podniků pak bude struktura aktiv mít následující podobu uvedenou v tabulce číslo 28.

Tabulka 28 – Parkovací transakce - stav po transakci

Struktura aktiv	Celta a. s.	Qwerty s. r. o.
Zboží	100 000,00 Kč	900 000,00 Kč
Bankovní účet	900 000,00 Kč	0,00 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Jelikož peníze samotné jsou likvidnější než peníze uložené v zásobách, bude auditor hodnotit společnost Celta a. s. jako perspektivnější podnik pro investory,

nežli kdyby společnost zásoby neprodala. Po skončení práce auditora dojde ke zpětnému odkupu zásob od společnosti Qwerty s. r. o. a struktura aktiv bude dosahovat výchozího stavu uvedeného v tabulce číslo 27.

4.5.4 Kruhové transakce

Předpokladem pro kruhové transakce jsou dvě a více společností obchodujících s identickým zbožím, které si mezi sebou předprodají za účelem zlepšení finančních ukazatelů a výkazů. Tato metoda bude názorně předvedena na příkladu.

4.5.4.1 Příklad kruhové transakce

Na trhu se zbožím XY působí 4 společnosti – Vzduch s. r. o., Země s. r. o., Voda s. r. o. a Oheň s. r. o. Každá z těchto společností vlastní v současné době na skladě identické zásoby v celkové hodnotě 1 000 000 Kč. Tyto zásoby si společnosti mezi sebou předprodají za cenu zásob navýšenou o marži.

Přehled transakcí mezi společnostmi je následující:

1. Společnost Vzduch s. r. o. prodá své zásoby zboží za 1 050 000 Kč společnosti Voda s. r. o.
2. Společnost Voda s. r. o. prodá své zásoby zboží za 1 050 000 Kč společnosti Oheň s. r. o.
3. Společnost Oheň s. r. o. prodá své zásoby zboží za 1 050 000 Kč společnosti Země s. r. o.
4. Společnost Země s. r. o. prodá své zásoby zboží za 1 050 000 Kč společnosti Vzduch s. r. o.

Na konci této kruhové transakce bude mít každá společnost na skladě stejné zásoby zboží, avšak jejich cena bude o 50 000 Kč vyšší než na začátku.

Schematicky jsou výše uvedené transakce uvedeny na obrázku číslo 7, přičemž zelené šipky představují prodej zásob a červené nákup zásob.

Obrázek 7 – Kruhové transakce



Zdroj: Vlastní zpracování

4.6 Earning managements

Metoda earning managements zahrnuje 2 metody – big bath a income smoothing. Obě metody budou názorně předvedeny v následujících příkladech.

4.6.1 Big bath - Příklad

Ve společnosti Beta a. s. byl ze strategických důvodů obměněn personál na takřka všech vedoucích pozicích včetně managementu.

Noví manažeři převzali společnost v období 1, kdy dosahovala zisku ve výši 7 milionů korun. Za jejich působení však došlo k řadě pochybení a společnost se propadlo do ztráty 3 milionů korun. Trh s cennými papíry přitom předpokládal s příchodem nového „perspektivního“ vedení navýšení zisku společnosti. Pro manažery samotné znamená tato ztráta společnosti i ztrátu bonusů v rámci osobního ohodnocení za předpokladu zisku společnosti.

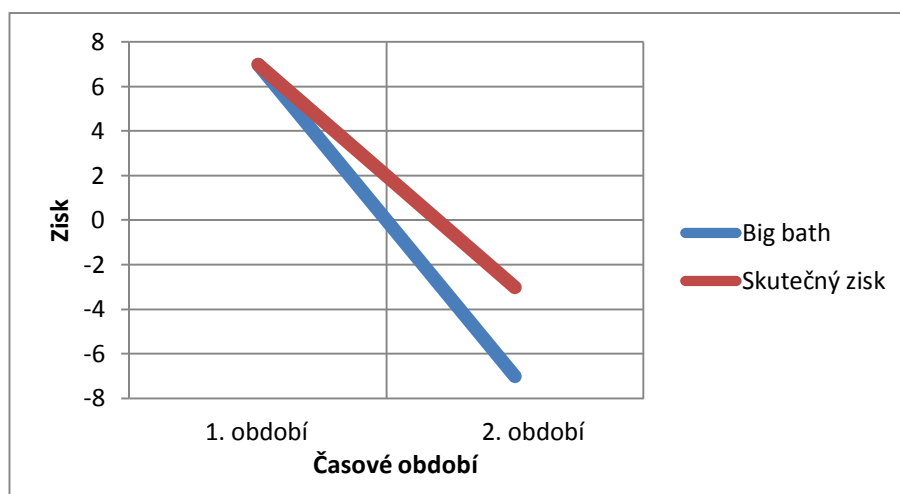
Noví manažeři došli k závěru, že ztrátu společnosti ještě prohloubí následujícím způsobem:

- Odpis 1 milionu goodwillu získaného v důsledku předchozích úspěšných obchodních transakcí. Důvodem je horší jméno společnosti na trhu po dosažení ztráty.
- Odpis zastaralých aktiv, zejména výpočetní techniky, ve společnosti v celkové výši 1 miliónu korun.
- Navýšení odpisů společnosti za pomoci změny vnitropodnikové směrnice ohledně odpisového plánu v souhrnné výši 2 miliónu korun.

Celkově je ztráta prohloubena o 4 miliony korun na celkovou ztrátu společnosti Beta a. s. za druhé období na 7 milionů korun. Tato ztráta však je prezentována jakožto důsledek předchozího vedení společnosti.

Vývoj zisku společnosti je mezi prvním a druhým období je uveden na grafu číslo 8.

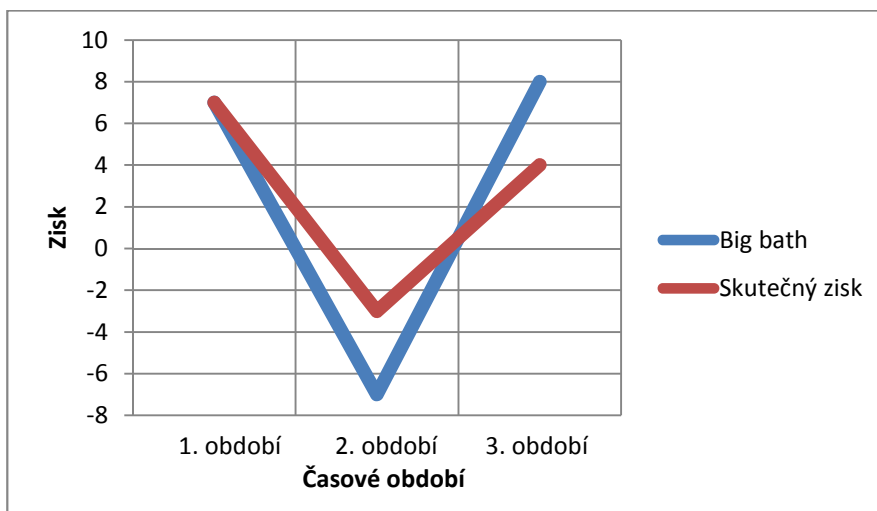
Obrázek 8 – Big bath - 2. období



Zdroj: Vlastní zpracování

V následném období by již společnost dosáhla zisku 4 milionů korun. Avšak z důvodů umělého prohloubení ztráty ve druhém období o 4 miliony korun je zisk ve třetím období navýšen právě o hodnotu 4 milionů korun a dosahuje výše 8 milionů korun.

Obrázek 9 – Big bath - 3. období



Zdroj: Vlastní zpracování

Za předpokladu nepoužití metody big bath by rozdíl ztráty ve druhém období a zisku ve třetím období dosahoval hodnoty 7 milion korun. S využitím metody big bath je rozdíl ztráty a zisku 15 milion korun.

Manažer společnosti tak ve druhém období prezentovali vlastní chyby jako chyby předchozího vedení. Výrazným nárůstem zisku ve třetím období, který převyšuje i zisk předchozí společnosti v prvním období, pak dokáží správnost rozhodnutí o personálních změnách vedení společnosti. Manažer za dosažený zisk obdrží patřičné finanční ohodnocení a společnost Beta a. s. znovu získá důvěru investorů na trhu s cennými papíry.

4.6.2 Income smoothing

Oproti vedení společnosti Beta a. s. praktikovali dlouholetí manažer společnosti Delta a. s. odlišnou filozofii přístupu k zisku a ztrátě společnosti. Jejich strategie pro ovlivňování účetních výkazů byla zaměřena na minimalizování výkyvů zisku a ztráty a prezentování společnosti navenek jako výše stabilní společnosti ziskové.

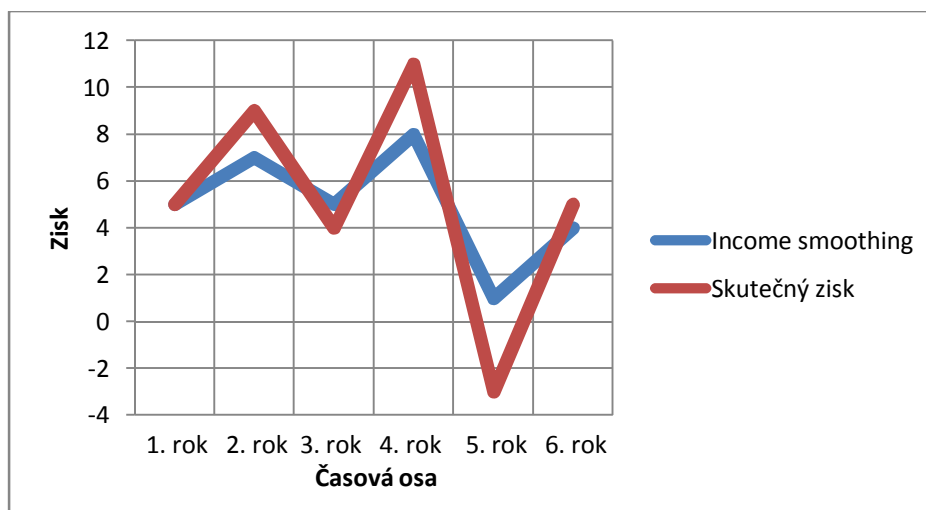
Legenda ke grafu je následující

- V prvním roce předchozí společnosti bylo dosaženo zisku ve výši 5 milion korun.

- V druhém roce společnost dosáhla zvýšení zisku o 4 miliony korun, avšak vedení společnosti toto navýšení uměle snížila o 2 miliony korun a veřejnosti prezentovala dosažení celkového zisku 7 milionů korun a pro případné ztráty příštích období vyčlenila 2 miliony korun.
- Ve třetím roce došlo k propadu zisku na 4 miliony korun. Tento propad, který byl zmírněně ziskem z předchozího období o 1 milion korun, byl prezentován jako zisk 5 milionů korun. 1 milion korun tak tak zůstal „v zásobě“ pro další období.
- Ve čtvrtém roce byl dosažen nejvyšší zisk, avšak v očekávání větší ztráty v následném roce byl zisk 11 milionů korun snížen na 8 milionů korun. 3 miliony korun byly vyčleněny na očekávanou ztrátu v pátém roce.
- V pátém roce přišla očekávaná ztráta ve výši 3 milionů korun. S využitím vyčleněného zisku 1 milionu korun z třetího roku a 3 milionů korun ze čtvrtého roku je v konečném důsledku namísto ztráty prezentován zisk 1 milionu korun.
- V šestém roce bylo krizové období předešlého roku překonáno a společnost dosáhla zisku 5 milionů korun. Z toho zisku však bylo opět část vyčleněno na příští období, konkrétně 1 milion korun.

Celý průběh je graficky znázorněn na grafu číslo 4.

Graf 4 – Income smoothing



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu je patrné, jak praktikování income smoothing ovlivňuje výsledný zisk – za použití této techniky nebylo ve sledovaném období dosaženo ztráty, zatímco při prezentování skutečně dosaženého zisku by v pátém roce byla evidována ztráta ve výši 3 miliónů korun.

Potencionální investory rovněž zajímá i stabilita společnosti a značné výkyvy je mohou od úmyslu investovat do dané společnosti odradit. Největší rozdíl v dosaženém zisku je mezi čtvrtým a pátým rokem. Při praktikování income smoothing je propad 7 milionů korun, přičemž reálný propad, o kterém se investoři nebudou informováni, činil 14 milionů korun.

5 Závěr

Tato diplomová práce měla vytyčený cíl v podobě identifikování technik kreativního účetnictví a u vybraných technik byla zjištěna míra a způsob jakým ovlivňují příslušné účetní výkazy.

V mnohých případech jsou přitom tyto praktiky naprosto legální. Zejména u oceňování zásob, kdy zvolená metoda vyskladňování nebo oceňování může i přes legálnost značně ovlivnit položky účetních výkazů.

Legální praktiky však neovlivňují účetní výkazy a následnou prezentaci podniku tak závažným způsobem. Tvrdší a hlavně nelegální praktiky jako například big bath či income smoothing dokáží ze ztrátového podniku udělat ziskový a naopak. To značným způsobem ovlivní názor případných investorů o hospodaření takového podniku.

Méně tvrdší praktiky window dressingu pak již jen zneužívají legální předpisy a namísto běžných obchodních transakcí za účelem jisté přidané hodnoty, provádějí parkovací a kruhové transakce pouze za účelem lepší sebeprezentace, aniž by byla vytvořena jakákoliv přidaná hodnota.

6 Seznam použitých zdrojů

CELERYNOVÁ, Soňa. *Kreativní účetnictví v podmínkách české účetní legislativy*. Plzeň, 2013.

DRÁBKOVÁ, Zita. *Kreativní účetnictví a účetní podvody jako porušování věrného a pravdivého obrazu účetnictví*. České Budějovice, 2011. Dostupné z: http://theses.cz/id/4pa3u2/Drbkov_disertan_prce.pdf. Disertační práce. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích.

GRIFFITHS, Ian. *Creative accounting: how to make your profits what you want them to be*. London: Unwin Paperbacks, 1986, 204 s. ISBN 0947752811

HAMPLOVÁ, Barbora. *Kreativní účetnictví*. Praha, 2007

HÜBNEROVÁ, Eva. *KREATIVNÍ ÚČETNICTVÍ MALÝCH PODNIKŮ*. 2013. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Vedoucí práce Ing. David Procházka, Ph.D.

CHANDRA, Dilip. *Errors in Accounting*. *HubPages* [online]. 2014 [cit. 2015-10-15]. Dostupné z: <http://hubpages.com/business/Errors-in-Accounting>

JONES, Michael. *Creative accounting, fraud, and international accounting scandals*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, 2011, 550 p.

KALOUDA, František. *Finanční řízení podniku*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, 279 s. ISBN 978-80-7380-174-8. s. 143

KLIMCZAK, Krzysztof. *INTERNAL AUDIT AS A TOOL OF DETECTING CREATIVE ACCOUNTING AND FRAUD IN THE PROCESS OF EFFECTIVE MANAGEMENT IN ORGANIZATION*. CeON Repository [online]. 2013. [cit. 2015-12-15] Dostupné z: <https://depot.ceon.pl/handle/123456789/3359>

KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: světový koncept*. Vyd. 4., aktualiz. Praha: Polygon, 2003, 524 s. ISBN 80-7273-090-8.

KRUPOVÁ, Lenka. *Kreativní účetnictví: zneužívání účetnictví - možnosti a meze*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2001, 64 s. ISBN 80-902-8552-X

LACOMA, TYLER. *Definition ethics accounting*. *Ehow* [online]. [cit. 2015-12-14]. Dostupné z: http://www.ehow.com/about_6502717_definition-ethics-accounting.html

LAL BHASIN, Madan. Corporate Accounting Fraud: A Case Study of Satyam Computers Limited. *Open Journal of Accounting* [online]. 2013, vol. 02, issue 02, s. 26-38 [cit. 2014-12-15]. DOI: 10.4236/ojacct.2013.22006. Dostupné z: <http://www.scirp.org/journal/PaperDownload.aspx?DOI=10.4236/ojacct.2013.22006>

MULFORD, Charles W a Eugene E COMISKEY. *The financial numbers game: detecting creative accounting practices*. New York: Wiley, c2002. ISBN 0471370088.

NAVRÁTIL. Účetnictví od A do Z, 2 díl - Význam a funkce účetnictví, uživatelé účetnictví: Uživatelé účetnictví. *Účtování* [online]. [cit. 2016-03-15]. Dostupné z: <http://www.uctovani.net/clanek.php?t=Ucetnictvi-od-A-do-Z-2-dil-Vyznam-a-funkce-ucetnictvi-uzivatele-ucetnictvi&idc=70>

PASEKOVÁ, Marie. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS: studijní pomůcka pro distanční studium*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2006, 227 s. ISBN 80-7318-413-3.

České účetní standardy. *Komora auditorů České republiky* [online]. [cit. 2015-12-12]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/ceske-ucetni-standardy>

RITHOLTZ, Barry. GE's Jack Welch Knows About Cooking the Books. *Ritholtz* [online]. 2012 [cit. 2015-11-12]. Dostupné z: www.ritholtz.com/blog/2012/10/ges-jack-welch-on-cls-book-cooking/

Účetnictví podnikatelů 2012: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2012. 9. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 712 s. Meritum. ISBN 978-80-7357-744-5.

Vyhlášky. *Komora auditorů České republiky* [online]. [cit. 2015-12-12]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/vyhlasiky>

Účetnictví podnikatelů 2012: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2012. 9. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 712 s. Meritum. ISBN 978-80-7357-744-5.

ISA 240

Zákon č. 262/2006 Sbírky, Zákoník práce ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 40/2009 Sbírky, Trestní zákoník ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sbírky, Zákon o účetnictví ve znění pozdějších předpisů