

Kreativní účetnictví – využívání technik kreativního účetnictví v podmínkách České republiky

Dagmar Alžběta Pastorová

Bakalářská práce
2019



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2018/2019

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Dagmar Alžběta Pastorová**
Osobní číslo: **M15467**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Kreativní účetnictví – využívání technik kreativního účetnictví v podmínkách České republiky**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte průzkum dostupné literatury zaměřené na problematiku kreativního účetnictví, machinace s účetními výkazy, techniky kreativního účetnictví.
- Na základě prostudované literatury definujte základní pojmy, motivaci, příležitosti a vnímání kreativního účetnictví.

II. Praktická část

- Identifikujte způsoby účetních podvodů v praxi.
- Navrhnete způsoby prevence jevů souvisejících s využíváním kreativního účetnictví v praxi.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

DRÁBKOVÁ, Zita. *Kreativní účetnictví a účetní podvody: řízení rizika účetních chyb a podvodů*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, 151 s. ISBN 978-80-7552-791-2.
JONES, Michael. *Creative accounting, fraud and international accounting scandals*. Hoboken, NJ: John Wiley, c2010, 576 s. ISBN 978-047-0057-650.
KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS. 5., aktualiz. vyd.* Praha: BOVA POLYGON, 2005, 526 s. ISBN 80-727-3129-7.
KRŮPOVÁ, Lenka. *Kreativní účetnictví: zneužívání účetnictví-možnosti a meze*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2001, 64 s. ISBN 80-902855-2-X.
STROUHAL, Jiří. *Zveřejňování obchodních korporací*. Praha: Wolters Kluwer, 2016, 222 s. ISBN 978-80-7552-157-6.

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Marie Paseková, Ph.D.
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: 7. ledna 2019
Termín odevzdání bakalářské práce: 14. května 2019

Ve Zlíně dne 7. ledna 2019

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
Děkuji

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitelka ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 9. 5. 2019

Jméno a příjmení: Dagmar Alžběta Pastorová

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Bakalářská práce se zabývá problematikou kreativního účetnictví v rámci českého podnikatelského prostředí. V první části se práce primárně zaměřuje na popis technik kreativního účetnictví a prozkoumání motivace k jeho praktikování. Hlavní výzkumná metoda využitá ve druhé části je případová studie zabývající se vybranými postupy kreativního účetnictví. Dopad kreativního účetnictví je demonstrován na kritickém případě. Cílem bakalářské práce je odhalení motivů, technik, vnímání rizika a dopadů kreativního účetnictví v praxi. Data byla zpracována pomocí nástrojů finanční analýzy. Podstatou řešení bylo vyhodnocení a správné přeúčtování účetních výkazů. Výsledky této práce umožňují navázat na další výzkum v oblasti kreativního účetnictví.

Klíčová slova: kreativní účetnictví, zmanipulované účetní výkazy, techniky kreativního účetnictví

ABSTRACT

This bachelor thesis deals with creative accounting in Czech business environment. The first part of the thesis focuses on the selected creative accounting techniques and the examination of the motivation to practice it. The main research method used in the second part is a case study dealing with selected procedures of creative accounting practices. Consequences of creative accounting are illustrated on a critical case. The aim of the bachelor's thesis is to discover the motives, techniques, perception of risk and consequences of the creative accounting in practice. Data was processed using financial analysis tools. The core goal of this thesis was the evaluation and correct re-accounting of financial statements. The results of the bachelor's thesis allow further research in the area of the creative accounting.

Keywords: Creative Accounting, Manipulated Financial Statements, Creative Accounting Techniques

Ráda bych touto cestou poděkovala své školitelce paní doc. Ing. Marii Pasekové, Ph. D. za cenné odborné rady a připomínky, které mně během zpracování bakalářské práce i během studia poskytla. Velmi si vážím její trpělivosti a morální podpory.

Velké poděkování také patří mým synům za veškerou podporu, kterou mi poskytli.

Poděkování patří i analyzované společnosti za poskytnuté interní informace, které daly podnět k vzniku této závěrečné práce.

OBSAH

ÚVOD.....	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE.....	11
I TEORETICKÁ ČÁST.....	13
1 ÚČETNICTVÍ – VYMEZENÍ POJMU	14
1.1 VĚRNÝ A POCTIVÝ OBRAZ ÚČETNICTVÍ	14
1.2 DEFINICE A VÝZNAM ÚČETNICTVÍ	15
1.3 UŽIVATELÉ ÚČETNÍCH INFORMACÍ	15
1.4 PRÁVNÍ ÚPRAVA ÚČETNICTVÍ	16
2 KREATIVNÍ ÚČETNICTVÍ – VYMEZENÍ POJMU	17
2.1 DEFINICE.....	17
2.2 OBECNÁ CHARAKTERISTIKA.....	18
2.3 VÝHODY A NEVÝHODY KREATIVNÍHO ÚČETNICTVÍ	19
2.4 BOJ PROTI KREATIVNÍMU ÚČETNICTVÍ.....	20
2.5 RIZIKOVÉ FAKTORY VYPLÝVAJÍCÍ Z PRAKTIKOVÁNÍ KREATIVNÍHO ÚČETNICTVÍ.....	20
2.5.1 Pobídky / nátlak.....	21
2.5.2 Příležitosti	21
2.5.3 Postoj / ospravedlnění	22
2.5.4 Schopnost pachatele k provedení podvodu	22
2.6 CELOSVĚTOVÝ PRŮZKUM HOSPODÁŘSKÉ KRIMINALITY	22
2.6.1 Výskyt hospodářské kriminality	22
2.6.2 Typy hospodářské kriminality.....	23
2.6.3 Dopady v hospodářské kriminalitě.....	24
2.6.4 Vnímání rizik hospodářské kriminality.....	24
3 ETIKA V KREATIVNÍM ÚČETNICTVÍ.....	26
3.1 ETICKÝ KODEX V ÚČETNÍ PRAXI.....	27
3.1.1 Cíle etického kodexu.....	27
3.1.2 Základní principy etického kodexu.....	27
3.2 REGULAČNÍ NORMY V ÚČETNICTVÍ	28
3.3 SARBANES-OXLEY ACT	30
4 MOTIVACE K PRAKTIKOVÁNÍ KREATIVNÍHO ÚČETNICTVÍ.....	32
4.1 USPOKOJENÍ VNITŘNÍHO ZISKU.....	32
4.2 PLNĚNÍ EXTERNÍHO OČEKÁVÁNÍ.....	32
4.3 SNAHA O SNÍŽENÍ DANÍ.....	33
4.4 ZMĚNY V ŘÍZENÍ.....	33
5 TECHNIKY KREATIVNÍHO ÚČETNICTVÍ	34

5.1	TECHNIKY EARNINGS MANAGEMENT - ŘÍZENÍ ZISKŮ Z HLEDISKA ÚČELU	34
5.1.1	Income Smoothing - „vyhlazování účetnictví“	35
5.1.2	Big Bath Charges - manažerská strategie prohloubení ztráty	36
5.1.3	Creative Acquisition Accounting - kreativní účtování při akvizici	36
5.1.4	Cookie Jar Reserves - rezervační pravidlo	36
5.2	TECHNIKY EARNINGS QUALITY - ŘÍZENÍ ZISKŮ Z HLEDISKA POUŽITÍ PROSTŘEDKŮ	37
5.2.1	Agresivní účetnictví	37
5.2.2	Window Dressing	37
5.2.3	Mimobilanční účetnictví	38
5.2.4	Materiality - významnost	39
5.2.5	Revenue Recognition - uznání příjmů	39
5.2.6	Švarc systém	40
II PRAKTICKÁ ČÁST		41
6	ANALÝZA PROSTŘEDKŮ MANIPULACE ÚČETNÍCH VÝKAZŮ A MOŽNÝCH SANKCÍ	42
6.1	STUPNĚ KREATIVNÍ MANIPULACE ÚČETNÍCH VÝKAZŮ	42
6.2	MANIPULACE PRVNÍHO STUPNĚ	43
6.3	MANIPULACE DRUHÉHO STUPNĚ	43
6.4	MANIPULACE TŘETÍHO STUPNĚ	44
6.5	SANKCE ZA CHYBNÉ VEDENÍ ÚČETNICTVÍ	44
6.6	SANKCE DLE ZÁKONA O ÚČETNICTVÍ	44
6.7	SANKCE DLE TRESTNÍHO ZÁKONÍKU	45
6.7.1	Výše škody	46
6.7.2	Sankce trestního zákoníku dle výše způsobené škody	46
6.8	ZÁKONNÁ POVINNOST HLÁSIT PODEZŘELOU TRESTNOU ČINNOST	46
6.9	FINANČNÍ ANALYTICKÝ ÚŘAD	48
6.10	AML - ANTI MONEY LAUNDERING	48
6.10.1	AML povinné osoby	48
6.10.2	AML povinnosti	49
6.10.3	Sankce vyplývající z porušení AML zákona	50
6.10.4	Rozhodnutí o přestupku	50
7	ANALÝZA ÚČETNÍCH PODVODŮ V PRAXI	52

7.1	ENRON (USA)	52
7.2	WORLDCOM (USA)	53
7.3	FURNITURE MART (USA)	53
7.4	PARMALAT (EVROPA)	54
7.5	AHOLD (EVROPA)	55
7.6	DÁNSKÉ MINISTERSTVO SOCIÁLNÍCH VĚCÍ (EVROPA)	56
7.7	PILATUS BANK (EVROPA)	56
7.8	SKANSKA (ČESKÁ REPUBLIKA)	57
7.9	ČESKÝ PŘÍPAD KORUPCE VE FARMACII	57
7.10	ROZSUDEK NEJVYŠŠÍHO SOUDU VE VĚCI TRESTNÉHO ČINU ZKRESLOVÁNÍ ÚDAJŮ O STAVU HOSPODAŘENÍ A JMĚNÍ	58
8	VLIV KREATIVNÍHO ÚČETNICTVÍ NA HODNOCENÍ FINANČNÍHO ZDRAVÍ VYBRANÉ OBCHODNÍ KORPORACE – PŘÍPADOVÁ STUDIE	59
8.1	ZÁKLADNÍ INFORMACE O VYBRANÉ AKCIOVÉ SPOLEČNOSTI	60
8.1.1	Organizační struktura	60
8.1.2	Výrobní program	61
8.1.3	Základní charakteristika odvětví CZ-NACE	61
8.1.4	Strategické cíle společnosti	62
8.1.5	SWOT analýza akciové společnosti	62
8.2	FINANČNÍ POZICE SPOLEČNOSTI	63
8.3	ANALÝZA KONKRÉTNÍCH PŘÍKLADŮ VYUŽITÍ KREATIVNÍHO ÚČETNICTVÍ	66
8.3.1	Švarc systém	66
8.3.2	Poskytování služebních automobilů k soukromým účelům	67
8.3.3	Pohonné hmoty	68
8.3.4	Náklady na telefonní hovory mobilního operátora	69
8.4	KOREKCE VE SMYSLU VĚRNÉHO A POCTIVÉHO OBRAZU ÚČETNICTVÍ	70
8.4.1	Švarc systém	70
8.4.2	Poskytování služebních automobilů k soukromým účelům	71
8.4.3	Pohonné hmoty	73
8.4.4	Náklady na telefonní hovory mobilního operátora	74
8.5	ANALÝZA ZMANIPULOVANÝCH VÝKAZŮ A JEJICH VYPOVÍDACÍ SCHOPNOST	75
8.6	ANALÝZA FINANČNÍHO ZDRAVÍ VYBRANÉ SPOLEČNOSTI	77
8.7	DOPORUČENÍ VE SMYSLU VĚRNÉHO A POCTIVÉHO OBRAZU ÚČETNICTVÍ	79
	ZÁVĚR	81
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	82
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	87
	SEZNAM OBRÁZKŮ	88
	SEZNAM TABULEK	89
	SEZNAM PŘÍLOH	91

ÚVOD

Kreativní účetnictví je stále problematickým tématem, které se aktuálně čím dál více dostává do popředí zájmu. Převážně je realizováno na základě požadavků top managementu v rámci obchodních korporací, tedy osob, které mají velké pravomoci. Tyto manipulace s účetními výkazy jsou však těžce odhalitelné a můžou vykazovat i vysoké ztráty.

Základním předpokladem správného sestavení účetní závěrky je zaúčtování všech účetních případů tak, aby věrně a pravdivě zobrazovaly skutečnost. Jelikož mají zájmové skupiny rozdílné očekávání výsledků, otevírá se zde prostor pro kreativitu a protože je na základě takto daných účetních výstupů následně prováděna i finanční analýza, vyplývá z toho i zkreslené hodnocení finančního zdraví podniku.

Tématem práce je kreativní účetnictví a způsoby jeho používání v České republice. Teoretická část práce vymezuje kreativní účetnictví jako pojem a zkoumá rizikové faktory vedoucí k jeho praktikování. Práce se pozastavuje u celosvětového průzkumu hospodářské kriminality, zabývá se etikou v kreativním účetnictví, etickým kodexem v praxi a uvádí důležité regulační normy. Zvláštní pozornost je pak věnována motivaci k praktikování kreativního účetnictví a především jeho technikám. Každá kapitola je charakteristická jiným pohledem na danou problematiku. Je zde patrný aspekt ekonomický, účetní, daňový a právní, případně trestně právní. Literární rešerše odborných zdrojů a souvisejících právních norem v rámci teoretické části práce se stala východiskem pro praktickou část.

Praktická část práce nejdříve analyzuje prostředky manipulace podle stupňů, dále jsou vymezeny sankce podle zákona o účetnictví, sankce podle trestního zákoníku, sazby pro výkon trestu odnětí svobody a sankce vyplývající z porušení „zákona proti praní špinavých peněz. Další kapitola se zabývá účetními podvody v praxi, kde jsou analyzovány podvody světového a evropského významu a pozornost je věnována aktuálním případům z českého účetního prostředí. Největší důraz je kladený na poslední kapitolu, která se zabývá konkrétní společností. Nejdříve je společnost představena a uvedena její finanční pozice. Další podkapitola se pak soustřeďuje na analýzu konkrétních příkladů kreativního účetnictví, které společnost používá. Následně je provedena korekce a vyčíslen dopad na hospodářský výsledek. Pro posouzení vlivu nesprávností v účetnictví je využita Du Pontova analýza.

Práce si klade za cíl identifikaci nedostatků v účetních postupech zkoumané společnosti a stanovení možných rizik při provádění účetních podvodů. Výsledkem práce je formulace vhodných doporučení v rámci platné legislativy.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Práce je rozdělena na dvě části. Teoretická část práce se zaměřuje na průzkum dostupných literárních pramenů, komparuje názory a teoretické poznatky autorů na problematiku manipulace s účetními výkazy a zkoumá techniky kreativního účetnictví.

Hlavním cílem bakalářské práce je charakterizovat kreativní účetnictví prostřednictvím technik kreativního účetnictví s přihlédnutím ke specifickým podmínkám českých obchodních korporací a v návaznosti na to v praktické části práce identifikovat účetní podvody v praxi aplikované na příkladu konkrétní společnosti, a navrhnout způsoby prevence jevů souvisejících s využíváním kreativního účetnictví.

Tohoto cíle je v práci dosaženo pomocí dílčích cílů. První dílčí cíl je realizován prostřednictvím teoretické části práce, ve které je vymezen pojem věrný a poctivý obraz účetnictví, definováno kreativní účetnictví a jeho podstata, tedy uvedení tohoto pojmu do souvislostí. Dalším dílčím cílem je vytvoření teoretického východiska motivace k praktikování kreativního účetnictví včetně technik řízení zisků a řízení kvality zisků. Rizikové faktory a průzkum vedený auditorskou společností PricewaterhouseCoopers jsou východiskem pro další zkoumání etického kodexu a regulačních norem v účetní praxi. Pro pochopení technik kreativního účetnictví jsou objasněny motivy k jeho praktikování.

Tyto podcíle analyzované v teoretické části práce jsou základem pro další dílčí cíl práce, kterým je analýza prostředků manipulace účetních výkazů a odpovědnosti za užití těchto technik aplikovaná v praktické části bakalářské práce. Dalším dílčím cílem je analýza účetních podvodů v praxi, které jsou komparovány na celosvětových, evropských a českých kauzách. V analytické části práce je zpracována případová studie vybrané obchodní korporace, která se zabývá vypovídající schopností zmanipulovaných účetních výkazů a následně je pomocí finanční analýzy hodnoceno finanční zdraví podniku. Součástí práce je i návrh způsobů prevence jevů souvisejících s využíváním kreativního účetnictví v praxi.

Práce si klade za cíl vytvořit návrh na zlepšení systému řízení rizik v bilanční sféře vybrané české obchodní korporace a identifikace nedostatků a možných rizik. Výsledkem práce by měla být formulace vhodných doporučení, jak těmto nedostatkům předcházet.

K naplnění jednotlivých cílů práce jsou využity vybrané metody kvalitativního výzkumu, pro který je základem sběr dat. Kvalitativní výzkum je pro účely teoretické části realizován

prostřednictvím informací získaných z odborných literárních rešerší, internetových zdrojů a příslušné legislativy. Pro praktickou část jsou použity informace získané jednak z veřejně dostupných zdrojů z účetních závěrek vybrané společnosti za roky 2013 – 2017, které jsou dále specifikovány na roky 2015 – 2017, ale také informace z interních zdrojů společnosti. Pro analýzu vnitropodnikových činností souvisejících s řízením rizik v oblasti účetnictví je podpůrně použita metoda nestandardizovaného rozhovoru, která umožňuje zaznamenat širší souvislosti mezi zkoumanými jevy. Konkrétně se jedná o rozhovory s jedním z členů dozorčí rady a s členem top managementu.

Vyhodnocení je zpracováno za pomoci metody analýzy, tedy rozkladu na dílčí cíle, které jsou dále zkoumány. Nejdříve jsou analyzovány literární zdroje, potom účetní reporty společnosti a nakonec praktické příklady kreativity ve zkoumané společnosti. Ke konečné analýze vlivu na finanční pozici společnosti je využit Du Pontův pyramidový rozklad, který doplní analýza rentability. Pro účely srovnání hodnot reportovaných a hodnot správných je použita metoda komparace, což je srovnání shodných nebo rozdílných znaků, které se mohou vyskytovat za stejných nebo odlišných podmínek.

Pro závěrečné doporučení je využita metoda syntézy a dedukce. Syntéza je spojování poznatků získaných analytický přístupem. V konkrétním případě se jedná o souvislost mezi kreativním a správným postupem účtování. Dedukce vychází ze známých, platných tvrzení a za pomoci jednostranného logického závěru vyhodnotí nejvhodnější řešení pro analyzovanou společnost.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚČETNICTVÍ – VYMEZENÍ POJMU

Nezbytným předpokladem pro analýzu kreativního účetnictví a využívání jeho technik je bezesporu teoretické vymezení souvisejících pojmů. V následující kapitole tedy objasním všeobecné pojmy a jako je věrný a poctivý obraz účetnictví, definice a význam účetnictví, uživatelé účetních informací a seznámím se související právní úpravou účetnictví.

1.1 Věrný a poctivý obraz účetnictví

V zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví v aktuálním znění (ZoÚ) se v § 7 uvádí: „Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí. Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejich použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti.“

Podle Štekera a Otrusinové (2016, s. 17) tvoří účetní zásady soubor určitých pravidel a základních principů, které aplikují všechny účetní jednotky při vedení účetnictví a sestavování účetních výkazů. Mezi tyto zásady patří zejména:

- zásada věrného a poctivého zobrazení;
- zásada účetní jednotky;
- zásada neomezeného trvání účetní jednotky;
- zásada zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech;
- zásada nezávislosti účetních období (aktuální princip);
- zásada stálosti metod (konzistence);
- zásada významnosti (materiality);
- zásada zákazu kompenzace;
- zásada opatrnosti;
- princip podvojnosti;
- princip souvztažnosti;
- princip dokumentace;
- bilanční princip a bilanční kontinuita.

1.2 Definice a význam účetnictví

Šteker s Otrusinovou (2016, s. 15) účetnictví charakterizují jako metodicky ucelený systém informací o činnosti podniku, kdy předmětem účetnictví je zobrazení majetkové struktury podniku, zdrojů krytí tohoto majetku, sledování informací o pohybu nákladů a výnosů, ze kterých se zjišťuje výsledek hospodaření podniku. Cílem účetnictví je pak věrně a poctivě zobrazit ekonomickou realitu podniku, zajistit relevantní účetní výstupy, které jsou srovnatelné jak v národním, tak i v mezinárodním měřítku. Zmíněné účetní výstupy jsou soubor finančních výkazů, které jsou finálním výsledkem činnosti, nazývané účetnictví.

V zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví v aktuálním znění §2 zákona o účetnictví se uvádí: „Účetní jednotky, které vedou účetnictví v plném nebo ve zjednodušeném rozsahu, účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Předmětem jednoduchého účetnictví jsou výdaje a příjmy, majetek a závazky.“

1.3 Uživatelé účetních informací.

Šteker a Otrusinová (2016, s. 15) popisují, jaké účetní informace jsou důležité pro konkrétní okruh uživatelů. Uživatelé účetních informací jsou jednak interní subjekty a také subjekty externí. Obojí požadují informace, které jsou pro ně relevantní.

Mezi interní uživatele patří akcionáři, společníci, vlastníci sledují výnosnost vložených prostředků, účetnictví jim slouží jako nástroj kontroly manažerů. Dále manažeři mají přístup ke všem účetním záznamům a tím získávají převahu nad jinými uživateli. Manažeři musí zajistit splnění interních cílů, stanovených vlastníky a tím se otvírá prostor k manipulaci s účetními výkazy. Zaměstnanci se chtějí ujistit o tom, zda je podnik schopen hradit mzdy.

Mezi externí uživatele patří banky, které zkoumají finanční situaci podniku a podle toho se rozhodují, zda poskytnou úvěr nebo nikoliv. Pojišťovny a finanční úřady usilují o to, aby subjekty splnili své daňové povinnosti. Statistické úřady zjišťují údaje pro vládu, ministerstva a veřejnost. Obchodní partnery zajímá spolehlivost, zajištění výkonů, schopnost dostát závazkům. Konkurence srovnává finanční ukazatele, veřejnost sledují pozici na trhu práce.

Jednotliví interní i externí uživatelé vyhodnocují finanční zdraví podniku na základě dostupných účetních informací. Vesměs se jedná o informace veřejně dostupné. Pokud jsou tyto informace zmanipulované, může všem zúčastněným subjektům vzniknout újma.

1.4 Právní úprava účetnictví

Obchodní korporace jsou v České republice regulovány následujícími předpisy:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (ZoÚ), ve znění pozdějších předpisů;
- Vyhláška 500/2002 Sb. (VyZÚ), kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví;
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. (CAS), ve znění pozdějších předpisů;
- Vnitřními směrnice, které představují interní předpisy konkrétní účetní jednotky.

Kromě těchto právních předpisů jsou vydávány další vyhlášky specifictějšího charakteru, které jsou dostupné například na stránkách Komory auditorů České republiky.

Müllerová a Šindelář (2016, s. 17 – 19) uvádějí mezinárodně uznávané účetní normy, které jsou relevantní pro obchodní korporace. Jedná se o:

- Mezinárodní účetní standardy IAS – International Accounting Standards;
- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS – International Financial Reporting Standards;
- Americké účetní standardy US GAAP – United States Generally Accepted Accounting Principles;
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady Evropské unie 2013/34/EU.

2 KREATIVNÍ ÚČETNICTVÍ – VYMEZENÍ POJMU

Používání pojmu kreativní účetnictví je novodobý pojem, jehož používání nabývá v poslední době na intenzitě. Druhá kapitola se tedy zaměřuje na objasnění tohoto pojmu, dále zkoumá výhody a nevýhody využívání této praktiky. Podkapitola boj proti praktikování kreativního účetnictví porovnává názory autorů, vyjadřujících se k této problematice. V další podkapitole jsem se zaměřila na podrobnější vysvětlení teorie The Fraud Triangle neboli Trojúhelník podvodu, kterou navrhl Donald R. Cressey. Velmi zajímavým se jeví i Celosvětový průzkum PricewaterhouseCoopers z roku 2018, kterému je věnováno několik jednotlivých podkapitol.

2.1 Definice

Definovat pojem kreativní účetnictví je poměrně složité. Jak uvádí Krupová (2001, s. 3) stále není dostatek seriózních materiálů, které objasňují tento fenomén. Kreativní účetnictví vnímá široká veřejnost jako zneužívání účetnictví.

Odborná literatura jej charakterizuje různorodě. Například jako proces manipulování s účetními údaji s cílem transformace účetních výkazů z podoby, jakou by měly mít, do podoby, jakou by si jejich tvůrci přáli nebo jako procesy, při kterých se uskutečňují ekonomické transakce takovým způsobem, aby bylo dosaženo příznivějších výsledků v účetnictví.

Kovanicová (2005, s. 492) definuje kreativní účetnictví jako: „proces manipulace s účetními údaji s cílem transformovat výkazy finančního účetnictví z podoby, jakou by měly mít při věrném zobrazení skutečnosti do podoby, jakou by si přáli ti, kteří za ně jsou odpovědní, a uskutečňování takových transakcí, jejichž záměr je jediný: vykázat žádoucí finanční pozici, výkonnost a peněžní toky daného podniku.“

Podle Drábkové (2017, s. 27) je problémem kreativního účetnictví stanovit, kde končí účetní kreativita neboli tzv. šedá ekonomika a kdy již můžeme identifikovat účetní podvod neboli tzv. černou ekonomiku, kterou již nazýváme hospodářskou kriminalitou.

Definici kreativního účetnictví uvedená v Oxfordském výkladovém slovníku je následující: „Využívání mezer ve finanční (účetní) regulaci, aby byla získána výhoda nebo aby mohly být současné údaje předloženy v zavádějícím příznivějším světle.“

Shah, Butt a Tarig (2011, s. 531 - 532) definují kreativní účetnictví jako: „Účelný zásah do externího procesu účetního výkaznictví s úmyslem získat nějaký exkluzivní zisk.“

Jak z výše uvedeného vyplývá, vymezení a definice pojmu jsou značně rozdílné. Lze však komparovat převažující názory autorů, ze kterých vyplývá, že pokud při stanovení účetních postupů nedochází k porušení zákona o účetnictví nebo jiných souvisejících účetních předpisů, jedná se o kreativní účetnictví nikoliv o podvod. Kreativita v účetnictví je spatřována v manipulaci s účetními výkazy, čímž se upraví věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, čímž je pozměněna skutečnost, ale pouze v té míře, kdy to není nezákonné. Uživatelům účetních výkazů jsou pak podávány zkreslené informace, což může vést k ne zcela fundovaným rozhodnutím. Na druhou stranu každý účetní v praxi ví, že určitá dávka pružnosti je v účetnictví nutná k tomu, aby byly správně vyjádřeny položky v rozvaze v rámci konkrétní obchodní korporace. To s sebou samozřejmě přináší i určitou dávku rizika.

2.2 Obecná charakteristika

Drábková (2017, s. 27) popisuje kreativní účetnictví neboli účetnictví tvořivé jako proces, kdy provádění ekonomických transakcí probíhá způsobem, aby se vykázaly lepší účetní výsledky.

Krupová (2001, s. 3) uvádí, že kreativní účetnictví se provádí způsobem účelové manipulace s údaji, které jsou více či méně zřetelné nebo je využíváno technik, které vyžadují vysokou kvalifikaci a odbornou znalost účetních pravidel.

Drábková (2017, s. 27) rozděluje postupy obchodních korporací v oblasti kreativního účetnictví na manipulace, které pouze sledují cíl společnosti, zde se neporušuje věrný a poctivý obraz v účetnictví. Další postupy sledují cíle společností nebo dílčí cíle, tady už manipulace s údaji narušuje věrný a poctivý obraz účetnictví a přechází do podoby, kterou si přejí jeho tvůrci. Provádění hlubších zásahů do účetnictví je vedeno subjektivními zájmy a cíly.

Baloun (2004, s. 16) označil kreativní účetnictví výrazem „enronitida“. Pojem souvisí s kauzou Enronu, kdy kolaps Enronu připravil o práci tisíce lidí a připravil akcionáře o majetek v hodnotě více než 60 miliard dolarů. Definiční vyjádřil následovně: „Pod pojmem enronitida je tedy chápán trestný čin zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění, což je v případě kapitálových trhů vážný delikt, neboť uvádí v pochybnost celý systém vykazování majetku a zisku a znehodnocuje tak investorské analýzy, jakož i zneužívání informací v obchodním styku managementu.“ Kauzou se podrobněji zabývám v praktické části práce.

Protože o kreativním účetnictví kolují nejasné představy, objevují se i charakteristiky, jaká je dnes snad nejznámější Griffithsova (1987, s. 1) teze, který popsal kreativní účetnictví následovně: „Každý podnik v zemi švindluje svůj zisk. Každá sada publikovaných účtů je založena na knihách, které byly pečlivě uvařeny nebo kompletně opečeny. Čísla, kterými je otravována dvakrát za rok investující veřejnost, byla všechna změněna kvůli obraně před vinou. Je to největší podfuk od Trojského koně.“

Kreativní účetnictví je v převážné většině zobrazováno jako negativní akt. Nutné je ovšem zmínit i opačný pohled na tento fenomén, který předkládají ve své studii Shah, Butt a Tarig (2011, s. 531). Uvádějí, že pokud je kreativní účetnictví používáno správně, může být velkým přínosem pro uživatele účetních informací, nesmí se ovšem dostat do rukou nesprávných osob. Pokud například firma splní očkovávání externích zainteresovaných stran pomocí zmanipulovaných účetních výkazů, může se jí tímto způsobem podařit překonat krizi.

V praxi jde především o využívání nepřesností v účetních a finančních předpisech. Zatímco u zahraničních subjektů se jedná spíše o nadhodnocování ve smyslu „window dressing“, v České republice je více známý pojem „daňová optimalizace“, což se do jisté míry vyznačuje určitou dávkou kreativity.

2.3 Výhody a nevýhody kreativního účetnictví

Krupová (2001, s. 4) uvádí následující výhody kreativního účetnictví a popisuje tedy, co kreativní účetnictví může:

- zvýšit vykazovaný zisk případně může snížit vykazovanou ztrátu;
- zmanipulovat ukazatele finanční analýzy;
- zatajit finanční riziko;
- nevyjádří rizika spojená s půjčkami;
- oddálit požadavky akcionářů k provedení kontroly;
- upevnit postavení managementu;
- zvětšit možnosti podniku k získání finančních prostředků, které by ji jinými cestami nezískal.

Krupová na též místě rovněž upozorňuje i na nevýhody kreativního účetnictví, zejména pak na možné důsledky z něj plynoucí. Zmiňuje zejména nedůvěru ze strany potencionálních věřitelů a investorů, ale také ze strany obchodních partnerů, zaměstnanců a široké veřejnosti.

2.4 Boj proti kreativnímu účetnictví

Domnívám se, že boj proti kreativnímu účetnictví představuje závažný problém ovlivňující společnosti po celém světě, v zemích střední a východní Evropy i v České republice. Praktiky kreativního účetnictví se stále vyvíjejí a zdokonalují. Do značné míry je obtížné správně identifikovat zkreslené a zmanipulované výkazy. Na kontrolní činnost jsou zapotřebí kvalifikovaní a nezávislí odborníci, což ale v praxi nemusí být vždy pravdou. Stává se, že do kontrolních či auditorských výborů akciových společností jsou dosazovány osoby, které nemají pro takovou činnost dostatečné kvalifikační předpoklady.

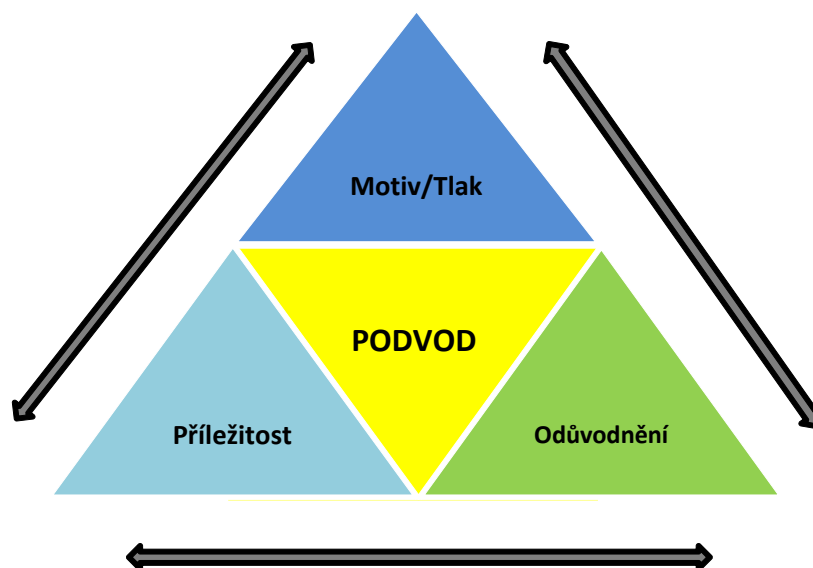
Strouhal (2016, s. 20) vysvětluje, co je smyslem auditu účetních výkazů: „vyjádřit stanovisko nezávislé, kvalifikované osoby, tj. auditora, zda účetní výkazy zveřejněné účetní jednotkou podávají věrné a poctivé zobrazení stavu majetku a dluhů, finanční situace a výsledku hospodaření v souladu s platnou účetní legislativou.“

Krupová (2001, s. 43) formuluje názory autorů, které vyplynuly ze zahraničních studií na téma kreativní účetnictví a boje proti němu:

- přijmout detailnější předpisy v účetnictví;
- přijmout striktnější standardy;
- více standardů zaměřit cíleně na problémové oblasti;
- stanovit více požadavků na zveřejňování;
- více upřednostňovat obsah před formou.

2.5 Rizikové faktory vyplývající z praktikování kreativního účetnictví

Drábková (2017, s. 66) vysvětluje hypotézu The Fraud Triangle neboli Trojúhelník podvodu, kterou navrhl Donald R. Cressey: „Důvěryhodné osoby se stávají nedůvěryhodnými, pokud si mohou představit sebe s finančním problémem, který je nedělitelný, jsou si vědomy tohoto problému a věří, že může být tajně vyřešen porušením jejich důvěryhodnosti. Přitom jsou schopny toto aplikovat na své vlastní chování a odůvodnit si to způsobem, který jim umožní přizpůsobit své představy o sobě jako o důvěryhodných osobách se svými představami o sobě jako důvěryhodných uživatelích svěřených finančních prostředků nebo majetku. Znázornění této hypotézy vidíme na níže uvedeném obrázku.



Obrázek 1 Trojúhelník podvodu [vlastní zpracování, zdroj: Association of Certified Fraud Examiners © 2019, online]

Drábková (2017, s. 70) uvádí hlavní rizikové faktory, které způsobují nesprávnosti nebo úmyslné zkreslení účetní závěrky:

2.5.1 Pobídky / nátlak

Na potencionálního pachatel je vyvíjen nátlak k realizaci podvodného jednání. Ohrožení finanční stability způsobuje např. silná konkurence, nasycení trhu, výrazný pokles poptávky nebo provozní ztráty. Pokud je na management vyvíjen nepřiměřeně vysoký tlak, vede to k vydávání příliš optimistických zpráv, potřebě získat další financování, neschopnosti plnit požadavky spojené s kotací na burzách nebo zkreslování výběrových řízení. Dalším rizikem je případ, kdy finanční výsledky ovlivňují finanční situaci vedení.

2.5.2 Příležitosti

Pravděpodobnost ke spáchání podvodu se zvyšuje, pokud je dána příležitost a zároveň si potencionální pachatel tuto příležitost uvědomí. Mezi příležitostmi patří zejména významné transakce s propojenými osobami, dominance v rámci odvětví, posouzení majetkové struktury a zdrojů krytí závisí na subjektivním posouzení, dále pak například významné nestandardní transakce uzavírané na konci období nebo vlastnictví bankovních účtů v daňových rájích. Těžce kontrolovatelné je i vedení, pokud dominuje jediný vlastník nebo je nestabilní organizační struktura. Kontrolní systém je narušen například velkou fluktuací pracovníků

z oblasti účetnictví, interního auditu nebo informačních technologií, jakožto i neúčinnými účetními a informačními systémy.

2.5.3 Postoj / ospravedlnění

Nebezpečnost následujícího faktoru spočívá v tom, že si pachatel zdůvodňuje své počínání. Příkladem jsou příliš rozsáhlé zapojení managementu do procesu výběru účetních pravidel a postupů, přílišný zájem vedení o řízení zisků, využívání neodpovídající daňové optimalizace, špatně nastavená firemní kultura a neetické podnikání a neméně taky zneužití důvěry.

2.5.4 Schopnost pachatele k provedení podvodu

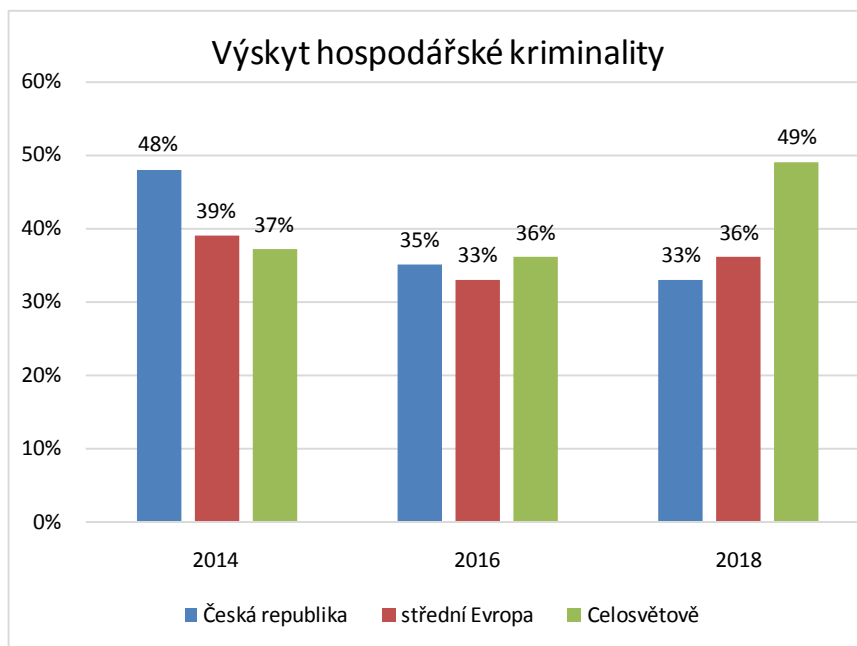
Podle Drábkové (2017, s. 67) tato schopnost doplňuje předchozí tři body. Je nutné být ve správný čas na správném místě, mít potřebné znalosti a dovednosti a nerespektovat morální a etické normy.

2.6 Celosvětový průzkum hospodářské kriminality

PricewaterhouseCoopers je jedním z členů velké auditorské čtyřky spolu s KPMG, Deloitte a Ernst & Young. PricewaterhouseCoopers představuje každé dva roky Celosvětový průzkum hospodářské kriminality. V roce 2018 shromáždili odpovědi od 7.228 organizací ze 123 zemí, včetně 73 významných společností z České republiky. Zkoumali projevy hospodářské kriminality z hlediska výskytu, typů hospodářské kriminality, způsoby odhalování a mnoha dalších. V následujících podkapitolách popíši blíže výsledky tohoto zajímavého průzkumu s lokací na Českou republiku.

2.6.1 Výskyt hospodářské kriminality

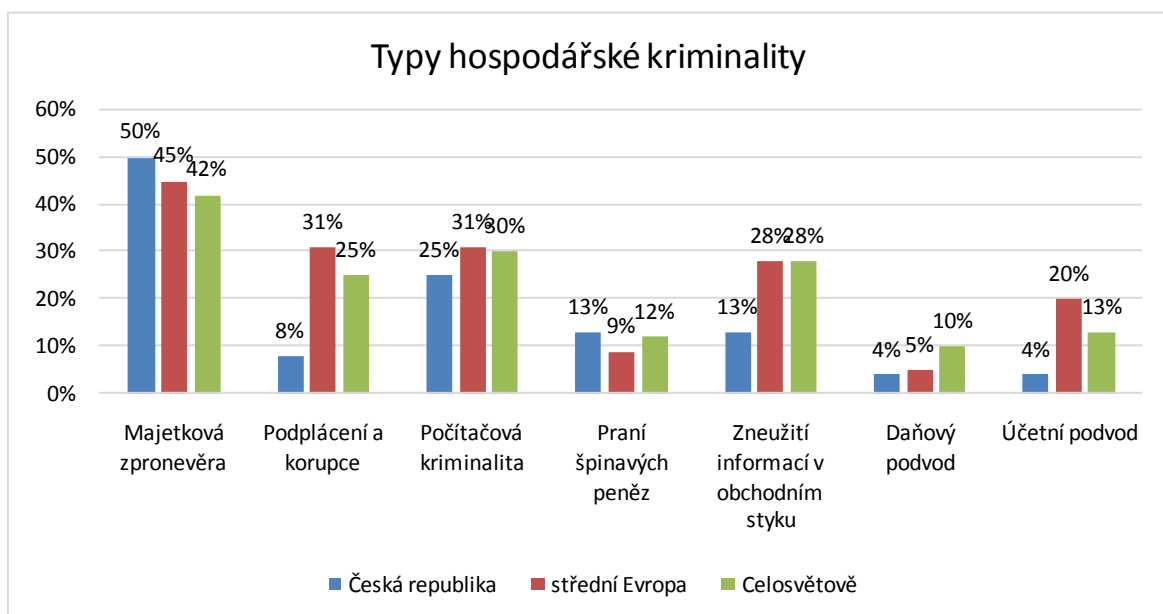
Hospodářská kriminalita je důvodem obav mnoha společností. Za uplynulé dva roky se třetina (33 %) respondentů z České republiky setkala s hospodářskou kriminalitou. Ve srovnání se střední a východní Evropou (36 %) a celosvětovým porovnáním (46%) jsou výsledky České republiky nižší. Zatímco v České republice je patrný pokles za období 2014 – 2018, celosvětově se výskyt hospodářské kriminality výrazně zvýšil. Hospodářská kriminalita podle PricewaterhouseCoopers i nadále představuje závažný problém po celém světě, v zemích střední a východní Evropy i v České republice. Na následujícím grafu vidíme výsledky z tří posledních studií za období od roku 2014 – 2018.



Obrázek 2 Výskyt hospodářské kriminality [vlastní zpracování, zdroj: PricewaterhouseCoopers © 2017 – 2019, online]

2.6.2 Typy hospodářské kriminality

Výsledky za Českou republiku jsou v téměř stejné s výskytem hospodářské kriminality v regionu střední a východní Evropy i celosvětově. Níže uvedený graf znázorňuje, jak majetková zpronevěra v České republice převyšuje průměr.



Obrázek 3 Typy hospodářské kriminality [vlastní zpracování, zdroj: PricewaterhouseCoopers © 2017 – 2019, online]

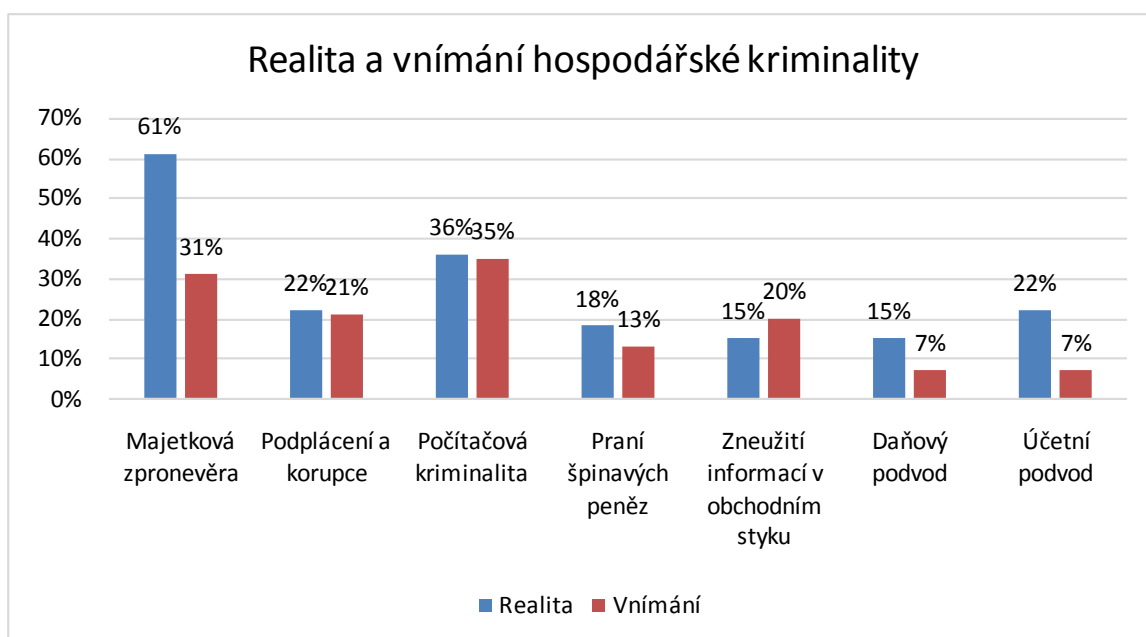
2.6.3 Dopady v hospodářské kriminalitě

Dle PricewaterhouseCoopers (2018) dopady hospodářské kriminality nespočívají jen ve finančních ztrátách, ale jde o širší problematiku. Skutečné náklady hospodářské kriminality lze obtížně vyčíslit. Ze společností, které utrpěly škodu v důsledku podvodu, uvedlo 25 % jako nejvýznamnější dopad na pověst a sílu značky, což následně vede od poklesu bonity a k nedostatku možností externího financování, popř. poškozených obchodních vztahů. Dalších 30 % zaznamenalo zhoršení morálky zaměstnanců. Nízká morálka zaměstnanců může být následně příležitostí k páchání další podvodné činnosti.

2.6.4 Vnímání rizik hospodářské kriminality

Průzkum PricewaterhouseCoopers (2018) se zabýval zjištěním, jakým druhům hospodářské kriminality by mohli obchodní korporace čelit v příštích 24 měsících.

Jak vidíme na níže uvedeném grafu, výsledkem bylo zajímavé zjištění, že majetková zpronevěra není jako riziko vnímána dostatečným způsobem a značně se liší od reality. Obdobné podceňování rizika, je patrné i u účetních a daňových podvodů.



Obrázek 4 Vnímání rizik hospodářské kriminality [vlastní zpracování, zdroj: PricewaterhouseCoopers © 2017 – 2019, online]

Pokud chci shrnout výše uvedené výsledky, musím konstatovat zjištění, že hospodářská kriminalita zůstává problémem nejen v České republice, ale i celosvětově. I přes to, že se tato činnost neřadí na úplně první příčky v rámci výzkumu, k zrealizovaným podvodům se

vážou enormně vysoké finanční částky. Studie navíc zahrnují pouze podvody, které se podařilo objasnit. Další velká část zůstává neodhalena. Problematice kreativity a podvodům v účetnictví je proto potřeba věnovat patřičnou pozornost. S tím souvisí i etika v kreativním účetnictví, kterou se zabývám v následující kapitole. Dalším navazujícím tématem jsou prostředky manipulace účetních výkazů a s tím související sankce, které analyzuji v praktické části práce.

Kompletní studii Celosvětový průzkum hospodářské kriminality 2018 s lokalizací pro Českou republiku lze nalézt na internetových stránkách PricewaterhouseCoopers oddělení forenzních služeb.

3 ETIKA V KREATIVNÍM ÚČETNICTVÍ

Slova “etika” má různé druhy definic. Jedna z akademických a objektivních charakteristik vyjadřuje etiku jako: “Etika souvisí se studiem norem chování a morálních soudů.” Jiná definice pohlíží spíše na právní stránku: “Etika určuje pravidla a normy chování členů určité profese.” V následující kapitole se zabývám etikou v účetnictví z různých úhlů.

Názory autorů na problematiku etiky v účetnictví se opět poněkud liší. Tuzemské zdroje se zatím problematikou etiky v kreativním účetnictví příliš nezabývají, přesto je možné uvést například názory Kovanicové a Drábkové.

Jak uvádí Kovanicová (2005, s. 482), v posledních letech se pozornost veřejnosti a to především v zahraničí, soustřeďuje na etické chování profesionálních účetních. Sílicí pozornost nepovažuje Kovanicová za dobré znamení. Účetní jsou kritizovány za manipulaci s výkazy tím způsobem, že finanční účetní výkazy a výroční zprávy jsou podřizovány požadavkům vykazujících podniků se záměrem splnit očekávání zainteresovaných stran a prezentovat širší veřejnosti podstatně lepší výsledky. Proto taky v odborných účetních slovnících nalézáme výrazy jako „Cute Accounting“ – prolhané, vychytralé účetnictví, „Cooking the Books“ – falšování (doslovně vaření) účetních knih, „Misuse of Accounting Policies“ – zneužívání účetních pravidel nebo „Changes in Accounting Policy“ – změny účetního pravidla.

Drábková (2017, s. 44) klade otázku: „Kde je řešení etiky a mezi kreativního účetnictví?“ Protože se nabízí mnoho odpovědí, vyzdvihuje názory zahraničních autorů Nasera, jehož pohled je uznáván zejména ve Velké Británii, ve Španělsku pak názory Amata, Blaka a Dowsna. Pohled na danou problematiku v těchto zemích je ovlivněn optimistickým přístupem auditorů.

Podle autorů Shaha, Butta a Tariga (2011, s. 532) není nutně praktikování kreativního účetnictví negativní jev. Pokud je kreativní účetnictví v souladu s etickými a právními normami, jakož i obecně uznávanými účetními zásadami, může přinést společně s akcionářům nesmírný prospěch.

Etika v kreativním účetnictví se jeví jako celosvětový problém. Prosazuje se větší transparentnost a etika podnikání. Dodržování etiky v účetní praxi a posilování dobrého jména účetní profese zaštiťují mezinárodní profesní komory certifikovaných účetních. Tyto etické

kodexy jsou závazné pro členy komor. Svůj vlastní etický kodex má rovněž i Komora auditorů ČR a také Komora certifikovaných účetních ČR.

Názory autorů na etiku kreativního účetnictví se tedy dají shrnout na 3 skupiny:

- autoři, kteří vnímají pružnost a kreativitu v účetnictví jako součást běžné účetní praxe;
- autoři, kteří kreativní úpravy vnímají jako prolhanou a nepoctivou praxi;
- autoři, kteří považují praktikování kreativního účetnictví v rámci norem za prospěšné.

Na účetní znalce je pak vyvíjen nátlak upravit účetnictví některými technikami, kterými se budu zabývat v následujících kapitolách.

3.1 Etický kodex v účetní praxi

Podle etického kodexu profesionálních účetních zveřejněného Komorou certifikovaných účetních (2015) hrají profesní účetní v celospolečenském kontextu důležitou roli. Interní i externí uživatelé účetních informací spoléhají, že profesní účetní zajistí věrohodné finanční účetnictví a výkaznictví, efektivní finanční řízení a kvalifikované poradenství veškerých obchodních a daňových záležitostí.

3.1.1 Cíle etického kodexu

Kodex stanoví hlavní cíle profesních účetních a to pracovat podle co nejvyšších měřítek profesionality, dosahovat co nejvyšších hodnot výkonnosti a plnit požadavky veřejného zájmu. Tyto cíle jsou kodexem formulovány do čtyř základních potřeb:

- věrohodnost - celospolečenská potřeba zajištění věrohodnosti informací;
- profesionalita - jednoznačná identifikovatelnou profesionálů v oboru účetnictví;
- kvalita služeb – jistota právní a legislativní profesionality;
- důvěra – klienti musí mít důvod věřit, že dostanou služby dle profesní etiky.

3.1.2 Základní principy etického kodexu

K dosahování těchto cílů je nutné, aby profesní účetní plnili následující základní principy:

- bezúhonnost - profesní účetní jedná při poskytování služeb poctivě a čestně;
- objektivita – profesní účetní se nesmí nechat ovlivnit jinými osobami;

- odborná způsobilost a řádná péče - profesní účetní poskytuje odborné služby s řádnou péčí, odbornou způsobilostí a náležitou pílí a je povinen své odborné znalosti a dovednosti neustále udržovat na potřebné úrovni;
- respektování důvěrného charakteru informací – profesní účetní zachovává mlčenlivost a informace nesdělí, pokud mu povinnost nevzniká podle právních předpisů nebo profesních standardů;
- profesní jednání - profesní účetní musí ve svém jednání dbát na dobré jméno své profese a nesmí se zdiskreditovat;
- technické standardy - profesní účetní poskytují odborné služby podle platných technických a profesních standardů, musí splňovat odbornou kvalifikaci, být nezávislé. Jednají v souladu s technickými a profesními standardy, které vyhlásily IFAC (např. Mezinárodní vzdělávací standardy), Výbor pro Mezinárodní účetní standardy nebo stát, regulační orgán a Komora (Komora certifikovaných účetních, 2015).

3.2 Regulační normy v účetnictví

S rozvíjejícím se globálním trhem je patrné, že se musí nalézt způsob srovnatelnosti účetních výkazů. Podle Krupové (2001, s. 4 - 5) jsou snahy o regulaci a mezinárodní harmonizaci účetnictví patrné již několik desetiletí, přesto stále narážíme na přetrvávající rozdíly, které existují v právních úpravách států. Bariéry v harmonizaci ovlivňují různé skutečnosti, například vlivy profesních skupin, ekonomické prostředí, daně, nacionalismus, právní souvislosti, zdroje financování, jazyková bariéra, vlivy jiných zemí a v neposlední řadě i kauzy účetních podvodů a krize.

Paseková (2012, s.) uvádí, že národní úpravy finančního výkaznictví a účetnictví jsou natolik rozdílné, zejména z důvodů odlišností ekonomických, politických, právních a společenských systémů, že je byla potřeba zharmonizovat, aby byla vypovídající schopnost účetních výkazů stejná. Pojem harmonizaci účetnictví vysvětluje jako: „metodu sblížení či sjednocování účetních systémů v různých zemích napomáhající k zajištění vyšší srovnatelnosti účetních závěrek.“ Prohloubením harmonizace je standardizace účetnictví, která je založena na principu, že stejné transakce budou posuzovány, vykazovány a účtovány shodně.

Paseková (2012, s. 9) uvádí, že existují dva směry harmonizace a to evropský a celosvětový koncept:

- evropský koncept zahrnuje direktivy Evropské unie;
- světový směr zastupují Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards), dále IAS a předpisy vypracované Radou pro standardy finančního účetnictví (FASB), které nese zodpovědnost za národní úpravu v USA, a to Všeobecně uznávané účetní zásady (Generally Accepted Accounting Principles) vypracované a dále US GAAP.

Množství mezinárodních účetních standardů (IAS a IFRS) se neustále mění, jsou vydávány nové, stávající jsou pozměňovány a doplňovány. Stejně tak se vyvíjí i předpisy v rámci Evropské unie i národní předpisy v České republice.

Drábková (2017, s. 44 – 45) uvádí způsoby regulace v podmínkách České republiky. Jedná se zejména o:

- zákon č. 563/1991, o účetnictví;
- prováděcí vyhlášky;
- české účetní standardy.

Jako další uvádí Drábková (2017, s. 44 – 45) související předpisy:

- směrnici Rady Evropské unie 2014/107/EU v aktuálním znění, automatickou výměnu informací, která vstoupila v platnost 1. 1. 2016 a do které se zapojilo 129 zemí včetně daňových rájů;
- zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu v aktuálním znění (tzv. „zákon proti praní špinavých peněz“);
- zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti v aktuálním znění;
- zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník v aktuálním znění.

Mezi zahraniční regulační normy Drábková (2017, s. 45) řadí například:

- Zákon Sarbanes-Oxley Act, který podrobněji zmiňuji v další podkapitole;
- Zákon na ochranu dat - Data Protection Act pro Evropskou unii;
- Basilejská dohoda o kapitálových standardech – Basel Capital Accord, Basel II, 2006.

Tyto normy představují pro organizace zodpovědnost za přesnost finančních výkazů a cílem je zprůhlednění a zlepšení řízení rizik a aktiv.

3.3 Sarbanes-Oxley act

SOX neboli „Zákon o reformě účetnictví veřejně obchodovaných společností a na ochranu investorů“ je pojmenovaný po jeho navrhovatelích Paulu Sarbanesovi a Michaelu G. Oxley. Podle Středoevropského centra pro finance a management (2012) vznikl jako reakce americké Komise pro cenné papíry (SEC) ve spolupráci s Kongresem Spojených států amerických 30. června 2002 na krach společností Enron a Worlcom. Zákon stanovuje povinnosti a odpovědnosti vrcholovým manažerům, podnikovým právníkům, účetním a auditorům. Jedná se sice o americký zákon, jeho vliv ale přesahuje hranice USA.

Význam SOX spatřuji především v tom, že se stal prostředkem v boji proti hospodářské kriminalitě a nástrojem pro potírání bilančních machinací top managementu.

Společně se zavedením Sarbanes-Oxley Act byla založena nezávislá komise Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), která se zabývá vyšetřováním účetních podvodů. Dále je pověřena dohledem nad auditorskými společnostmi, vydáváním pravidel a kontrolou jejich dodržování a rovněž dohlíží nad dodržováním profesních standardů a zákonů.

Hlavní pilíře podle Středoevropské centrum pro finance a management (2012) jsou následující:

- „manažeři se vyjadřují k internímu kontrolnímu systému;
- Chief Executive Officer tedy generální ředitel a Chief Finance Officer tedy finanční ředitel ručí svým podpisem za správnost předkládaných výročních a průběžných zpráv a za to, že údaje v nich jsou pravdivé a nejsou zavádějící;
- auditor podává výrok o efektivnosti kontrol;
- manažerům mohou být v případě porušení zákona zpětně odebrány bonusy a jiné finanční výhody;
- povinnost obměny auditora u téhož klienta, auditor nesmí provádět audit pro jednu firmu déle než po stanovené časové období;
- povinnost obměny vedoucího partnera na auditní zakázce;
- auditóři jsou podrobeni pravidelným inspekcím dozorujícího orgánu PCAOB;
- vedoucí osoby společnosti nesmí být zaměstnáni rok před svým auditem v auditorské firmě;
- postih konfliktu zájmu a obchodování na základě neveřejných informací;

- auditor nesmí svému klientovi poskytovat určitý okruh služeb (např. interní audit, návrh vnitřního kontrolního systému apod.);
- povinnost přijmout a zveřejnit etický kodex;
- zákonná ochrana informátorů;
- zpřísněny požadavky na dokumentaci firemních procesů a skutečností;
- auditor se zodpovídá a je placen nikoliv managementem, ale výborem pro audit;
- zákaz zaměstnaneckých půjček firem svému managementu;
- dramaticky zvýšeny sankce postihující ekonomickou kriminalitu;
- zpřísnění účetních standardů a pravidel (například účtování opcí);
- zkrácení lhůty pro zveřejňování finančních informací;
- podpora konkurenčního prostředí mezi auditorskými firmami.“

Další změna související se Sarbanes-Oxley Act je například:

- „zákaz oceňování kontraktů v daňovém poradenství na bázi podmíněných poplatků neboli odměny za poradenství vztažené ke klientově budoucím daňovým úsporám.“

Na kolik se zákon Sarbanes-Oxley Act podařil aplikovat do praxe, znázorním v praktické části bakalářské práce na vybraných případech podvodů z posledních let.

4 MOTIVACE K PRAKTIKOVÁNÍ KREATIVNÍHO ÚČETNICTVÍ

Důvody a motivace k praktikování technik kreativního účetnictví se liší podle typu různých skupin osob, které na něm mají zájem. Tak jak se mohou různit zájmy zúčastněných osob, tak se taky mohou různit i jejich důvody a motivy, kterých se může vyskytnout současně více. Cílem následující kapitoly je vysvětlit motivaci k praktikování kreativního účetnictví.

4.1 Uspokojení vnitřního zisku

Podle autorů Shaha, Butta a Tariga (2011, s. 532) je hlavním důvodem potřeba manažerů falšovat účetní knihy za účelem splnění interních cílů stanovených vyšším managementem s ohledem na prodej, výkonnost a cenu akcií.

Motivací je tedy hlavně osobní prospěch, který je založen na základě výsledků vykázaných v účetních výkazech. Jde zejména o finanční prospěch, kdy je manažer finančně motivován podle toho, zda vyhoví stanoveným cílům. Dalším důvodem je například prestiž manažera.

Drábková (2017, s. 39) uvádí důvody z podnětu manažerů. Popisuje, že moderní teorie firmy se snaží popsat různé varianty chování manažerů, kdy snahou manažerů je nejen maximalizace zisku, ale i maximalizace užitečnosti manažerů. V obou případech je manažer zainteresován na vykázání vysokého zisku, k čemuž využívá různé techniky kreativního účetnictví. Dalším důvodem může být rovněž špatný management a kreativní účetnictví tak oddaluje hrozící úpadek. Motivem se stává i potřeba snížení nejistoty a rizika. Drábková dále vyzdvihuje problematiku oceňování, kterou považuje za jednu z hlavních příčin k praktikování kreativního účetnictví a zároveň upozorňuje, že zde již můžou firmy sklouznout k mimobilančnímu financování.

4.2 Plnění externího očekávání

Shah, Butt a Tarig (2011, s. 532) ve své studii dále uvádí jako důvod předpoklad plnění externího očekávání. Vysvětlují, že společnosti musí čelit mnoha očekáváním zainteresovaných stran, zaměstnanci a zákazníci vyžadují dlouhodobé přežití společností a uspokojení svých zájmů, dodavatelé chtějí ujištění o platbách a dlouhodobých vztazích se společností. Management očekává předpovědi a analýzy k výplatě dividend.

Důvodem kreativity v účetnictví zde může být například snaha získat úvěr, leasing nebo jiný zdroj cizích financí a společnost tedy musí splnit očekávání bankovního domu.

Společnosti kótované na burze upravují účetnictví, aby si zajistily stálý tok příjmů a plní tím očekávání finančních analytiků a snaží se zapůsobit na investory a zajistit si stabilní ceny svých akcií.

4.3 Snaha o snížení daní

Dalším motivem může být tzv. „daňová optimalizace“. Autoři Shah, Butt a Tarig (2011, s. 532) uvádějí jako motiv touhu vysokého managementu po určitých daňových výhodách, zejména tam, kde je zdanění příjmů právnických osob vysoké a samotný výpočet základu daně a daně je poměrně komplikovaný.

Drábková (2017, s. 40) ke kreativitě účetnictví v návaznosti na daňovou problematiku uvádí, že tento důvod je převažující zejména v zemích, kde je viditelně spjato finanční a daňové účetnictví.

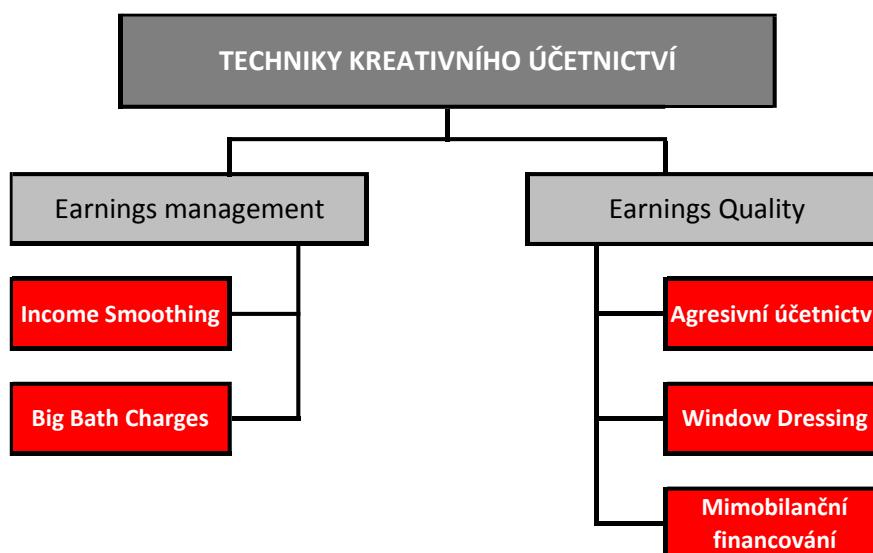
4.4 Změny v řízení

Trendem nových manažerů, kteří přebírají vedení po svých předchůdcích, je ukázat, že výsledky předchozího managementu jsou ještě horší, než ve skutečnosti jsou. Začnou tak na nižší úrovni a vytvoří si polštář pro budoucnost.

Techniky, které manažeři využívají k dosažení svých cílů podrobněji objasním v následující kapitole.

5 TECHNIKY KREATIVNÍHO ÚČETNICTVÍ

Kreativita v účetnictví je založena na různých praktikách a technikách. Drábková (2017, s. 43) techniky kreativního účetnictví dělí z hlediska účelu a použití. Následující obrázek názorně vysvětluje, které praktiky jsou využívány k určitým cílům. První oblastí je Earnings management (řízení zisků), který se provádí za pomoci praktik jako je Income Smoothing (vyhlazování příjmů) a Big Bath Charges (manažerská strategie „velká lázeň“). V druhé oblasti ve smyslu Earnings Quality (řízení kvality zisků) dopomáhají techniky jako je agresivní účetnictví, technika Window Dressing (strategie k vylepšení finančních reportů) a v neposlední řadě tzv. mimobilanční financování. Do této oblasti spadá rovněž Švarc systém, kterým se zabývám v praktické části. V dalších kapitolách objasňuji, jakým způsobem a z jakých důvodů jsou jednotlivé techniky využívány.



Obrázek 5 Účely a použití techniky kreativního účetnictví [vlastní zpracování, zdroj: Drábková, 2017, s. 43]

5.1 Techniky Earnings management - řízení zisků z hlediska účelu

Autoři Mulford a Comiskey, 2002, str. 59 definují: „Earnings management je aktivní manipulace s výnosy na předem stanovenou výši, kterou obvykle určí management nebo analytici na základě prognózy, případně jde o výši, která jde plynule v souladu s udržitelnými příjmy.“

Zjednodušeně řečeno společnosti se špatnými vyhlídkami budou mít obvykle nižší ceny akcií než ty, které mají dobré vyhlídky. To znamená, že řízení příjmů je strategie, kterou management používá k úmyslnému manipulování zisku společnosti tak, aby údaje odpoví-

daly předem stanovenému cíli. Používají se k tomu techniky jako je vyhlazování účetnictví, kdy se místo vykazování dobrých a špatných zisků reportují relativně stabilní výsledky. Dalším příkladem je přidání nebo odebrání hotovosti z rezervních účtů, kdy se jedná o hovorově známou praktiku „cookie jar“.

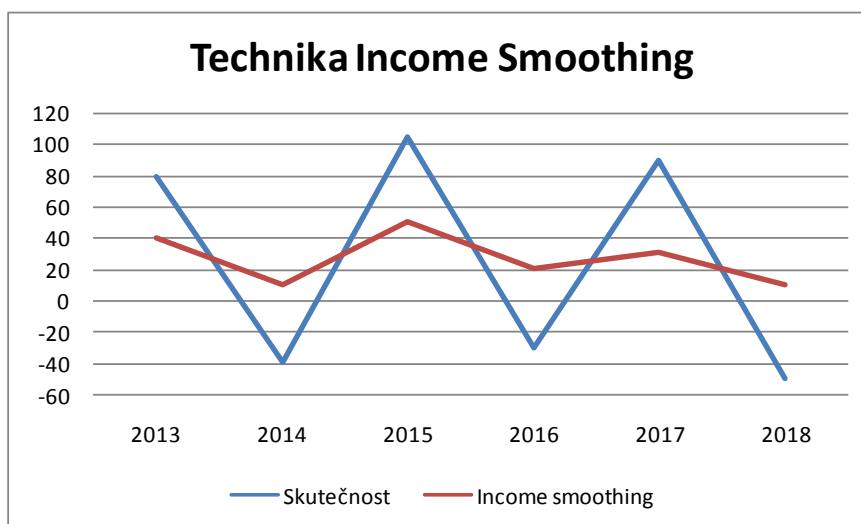
Z uvedeného tedy vyplývá, že Earnings management patří ke škále finančních podvodů či finanční kriminality, které mají za důsledek vykazování zisků neúplným nebo nepravdivým způsobem.

Nejlépe popsany a nejznámější případ finanční kriminality a praktikování earnings managementu je ve společnosti Enron. Tímto konkrétním případem i případy jako je například Worldcom, Parmalat, Lehman Brothers, Deloitte Česká republika nebo Skanska se budu zabývat v praktické části bakalářské práce.

5.1.1 Income Smoothing - „vyhlazování účetnictví“

Income Smoothing znamená v překladu vyhlazování příjmů. Podle Shah, Butt a Tarig (2011, s. 532) chtějí firmy za použití této metody předvést stálý tok příjmů a minimalizovat tím meziroční rozdíly mezi maximálními zisky a ztrátami. Důvodem je dlouhodobý pohled na vyhodnocování investic a tím se zapůsobí na udržení stabilních cen. Při aplikaci této techniky dochází k snižování a zadržování zisků během dobrých i slabších let, ale zároveň se zabraňuje příliš vysokému očekávání vlastníků.

Následující graf znázorňuje způsob, jakým se účetnictví „vyhlazuje.“

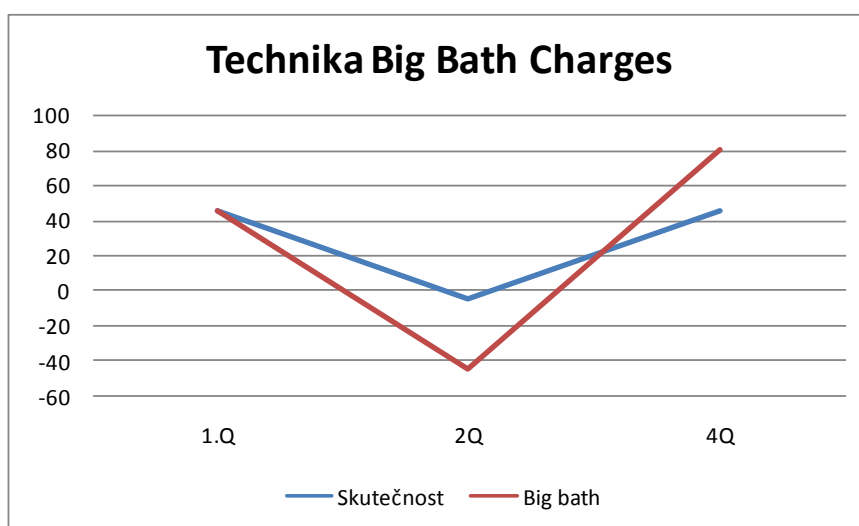


Obrázek 6 Znáznornění techniky Income Smoothing [vlastní zpracování, zdroj: University of Pretoria © 2004 - 2019, online]

5.1.2 Big Bath Charges - manažerská strategie prohloubení ztráty

Název Big bath lze přeložit jako velká lázeň. Shah, Butt a Tarig (2011, s. 532, 534) tuto metodu uvádí jako důležitý trend při změně managementu, který našli a začali využívat američtí bankovní manažeři. Při změně vedení se tedy tímto způsobem zvýší ztráta jako důsledek špatného hospodaření starého vedení. Drábková (2017, s. 31) ještě doplňuje, že se technika využívá v období zahájení risk managementu. V tomto případě se snaží ztrátu prohloubit s cílem v následujících letech zobrazovat lepší zisky jako důsledek zlepšení hospodaření obchodní korporace. Tato skutečnost zároveň vyvolá dojem, že společnost je prosperující a tím roste cena akcie.

Podstatu této praktiky názorně vysvětluje níže uvedený graf.



Obrázek 7 Znárodnění techniky Big Bath Charges [vlastní zpracování, zdroj: University of Pretoria © 2004 - 2019, online]

5.1.3 Creative Acquisition Accounting - kreativní účtování při akvizici

Techniku popisují Shah, Butt a Tarig (2011, s. 5324). Zatím nejsou stanovena pevná pravidla pro účtování akvizicí a v tomto případě je dán značný prostor k manipulaci s finančními výkazy například v oblasti amortizací.

5.1.4 Cookie Jar Reserves - rezervační pravidlo

Podle Shah, Butt a Tarig (2011, s. 534) podstatou této účetní praxe je tvoření rezerv, kterými se dotují příští období, kdy společnost vyhazuje horší finanční výsledky. V daném účetním období takto sníží zisky na úroveň, která je bezpečná pro udržení příjmů

v budoucnu. Společnosti využívají rezervační pravidlo k vyrovnání volatility svých finančních výsledků a zároveň ke zkreslení výkonnosti.

5.2 Techniky Earnings Quality - řízení zisků z hlediska použití prostředků

Technika se využívá takových praktik, které vyvolají představu uměle vytvořených zisků. V případě Earnings Quality se na výsledcích často podílejí manažeři, kteří praktikují tzv. šedou ekonomiku, mnohdy aby zakryli zvýšené podnikatelské riziko. Je pak na finančních analytících, kteří vyhodnocují z podkladů účetních závěrek, aby stanovili správně míru rizika a zvažili kvalitu předloženého reportingu. Zmíněná technika vypovídá o tom, že zobrazená kvalita zisku obchodních korporací je mnohdy sporná.

5.2.1 Agresivní účetnictví

Snahou každého manažera je maximalizace zisku. Podstatou agresivního účetnictví se realizovat takové účetní postupy, jejichž cílem je přizpůsobit finanční výsledky společnosti očekávání vlastníků nebo veřejnosti. Pokud uvažujeme o agresivním účetnictví, myslíme tím „cooking the books“ neboli padělání účetních knih. Metody, které k tomu společnosti používají, jsou například:

- zpožděním nebo krytím ztrát;
- umělým nadhodnocení zisku – nerespektování zásady opatrnosti;
- podhodnocení odpisových plánů;
- předčasné uznání výnosů;
- podrozvahové účetnictví.

5.2.2 Window Dressing

Techniky Windows Dressing jsou takové techniky, které upravují výkazy do podoby, jaké je chtějí jejich autoři zveřejnit. Finanční transakce jsou poskytovány způsobem, který pozmění poctivý a věrný obraz o stavu účetní jednotky. Výsledkem je pak dosažení kýžených hospodářských výsledků.

Krupová (2001, s. 3) své knize uvádí příklady technik window dressing. Nicméně, to ale není úplný výčet těchto praktik, protože podnikatelské prostředí se stále vyvíjí, postupně se mění i legislativa a kreativita stále nachází nové postupy:

- prodej a zpětný nákup aktiv;
- úmyslné zařazení krátkodobých aktiv a závazků mezi dlouhodobé a naopak - tímto postupem se dosahuje zejména zlepšení likvidity;
- úmyslné zaměnění opravy a zhodnocení dlouhodobého majetku a naopak - v případě opravy se zahrnuje celková výše nákladů do hospodářského výsledku daného roku, kdežto u zhodnocení jen poměrná část;
- „aktiva“ bez ekonomického užitku - do aktiv je zařazen majetek, který nemá pro společnost budoucí ekonomický prospěch;
- úmyslné nedodržování zásad opatrnosti - společnost záměrně neeviduje opravné položky či rezervy, které by jinak vytvořit měla;
- manipulace se vstupní cenou - velmi dobře lze manipulovat s cenou reprodukční nebo s cenou pořízení vlastní výrobou;
- zkreslení výnosů - spočívá v úpravě účtování o výnosech, tedy kdy se operace stane účetním výnosem, například dodání zboží versus vystavení faktury;
- výpůjčky, zápůjčky, výprosy - podstatou této techniky je, že je prováděna na konci účetního období.

Podle Drábkové (2017, s. 32) „praktiky window dressing zahrnují techniky manipulace účetních výkazů, které mohou být legální v rámci národní účetní legislativy, a současně techniky, které jsou mimo rámec účetní legislativy, resp. jsou pod sankcí – v podmínkách české účetní legislativy pod sankcí zákona o účetnictví a trestního zákoníku.“

5.2.3 Mimobilanční účetnictví

Mimobilanční účetnictví je problémem zejména v tom ohledu, že jej lze obtížněji detekovat.

Drábková (2017, s. 32) definuje mimobilanční financování jako praktiky a metody, jejichž následkem jsou závazky a aktiva, které by za běžných okolností byly vykázány v rozvaze, jsou však zveřejněny v rozvahách jiných subjektů. Pomocí mimobilančního financování se společnosti snaží zlepšit finanční výsledky, zejména pak dosáhnout nízké míry zadluženosti, tedy podílu dluhů k aktivům a podílu dluhů k vlastnímu kapitálu.

Podle Kovanicové (2005, s. 496) jde o situaci, kdy obchodní korporace získala určité množství finančních prostředků z cizích zdrojů, čímž mu nevzniká dluh. Znamená to tedy, že tento způsob financování není vykázán v rozvaze a nezobrazuje se jako závazek.

Definice podle Krupové (2001, s. 3) je: „Mimobilanční financování je pak takové financování nebo refinancování podnikových činností, jejichž promítnutí v rozvaze firmy se i při dodržení zákonných požadavků a existujících zásad nemusí objevit.“

Krupová (2001, s. 3) uvádí následující příklady mimobilančního účetnictví:

- zaměňování finančního a operativního leasingu;
- účetní zachycení prodeje pohledávek nebo faktoringu v závislosti na riziku, vyplývajícím z nesplacení pohledávek (nevykazování závazků vyplývajících z nesplacení pohledávky);

Další příklady uvádí Drábková (2017, s. 33):

- půjčky (obvykle směnitelné s pevným úrokem) klasifikované jako vlastní kapitál;
- zaručené půjčky považované za tržby (smlouvy o prodeji a zpětném nákupu);
- neprovedení konsolidace kvazi dceřiných společností, které jsou používány, aby zlepšily finance obchodních korporací.

Krupová (2001, s. 4) upozorňuje, že u těchto technik je zapotřebí striktně rozlišovat mezi úmyslným či neúmyslným zkreslením informací. Pouze úmyslné jednání můžeme označit jako kreativní účetnictví. Důvodů, proč výkazy neodpovídají skutečnosti, nezobrazují věrný a poctivý obraz, se v praxi vyskytuje mnohem více. Jako příklad uvádí Krupová nedostatečné vstupní údaje nebo nekvalifikovanou účetní práci.

5.2.4 Materiality - významnost

Shah, Butt a Tarig (2011, s. 534) zmiňují tuto praktiku, která se zabývá změnou významnosti při zaúčtování aktiv. Například snížením limitu pro vykázání nehmotných položek se dají snadno zvýšit zisky.

5.2.5 Revenue Recognition - uznání příjmů

Dalším příkladem může být podle Shah, Butt a Tarig (2011, s. 534) technika Revenue Recognition. Společnosti mají prakticky volnou ruku v načasování rezervací svých příjmů v kterékoliv fázi vyjednávání kupních smluv. Mohou si řídit, kdy smlouvy podepíší, přislíbí výrobky nebo služby a kdy budou dodány a přijaty zákazníky.

5.2.6 Švarc systém

Švarc systém je pro českou podnikatelskou veřejnost známý pojem. Jedná se o model zastřené pracovního právního vztahu, kdy zaměstnanci nemají uzavřenou pracovní smlouvu nebo jiný typ dohody, ale za práci fakturují jako za provedení služby, zpravidla jako živnostníci. Metoda je pojmenovaná po podnikateli Švarcovi, který tento způsob zaměstnávání využíval jako jeden z prvních. Právní názory k problematice se postupně vyvíjely a až současná legislativní úprava od 1. 1. 2012 navýšila sankce v zákoně o zaměstnanosti v § 139 stanoveny sankce pro fyzické osoby a v § 140 pro podnikající fyzické a právnické osoby. Zaměstnavatelé jsou sankciováni až na 10 milionů korun, a pro fyzické podnikající osoby až na 100 tisíc korun. Další postih by mohl spadat do oblasti trestně právní, kterou se blíže zabývám v kapitole 6. z důvodu krácení daně.

Nelegální práci specifikuje zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti. V § 5 písm. e) se uvedení, že nelegální práci je jiné závislá práce, vykonávaná fyzickou osobou mimo pracovní právní vztah. Znaky závislé práce definuje zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce v § 2: „Závislá práce je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně. Závislá práce musí být vykonávána za mzdu, plat nebo odměnu za práci, na náklady a odpovědnost zaměstnavatele, v pracovní době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě.“

Dopady Švarc systému se podrobněji zabývám v analytické části bakalářské práce.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 ANALÝZA PROSTŘEDKŮ MANIPULACE ÚČETNÍCH VÝKAZŮ A MOŽNÝCH SANKCÍ

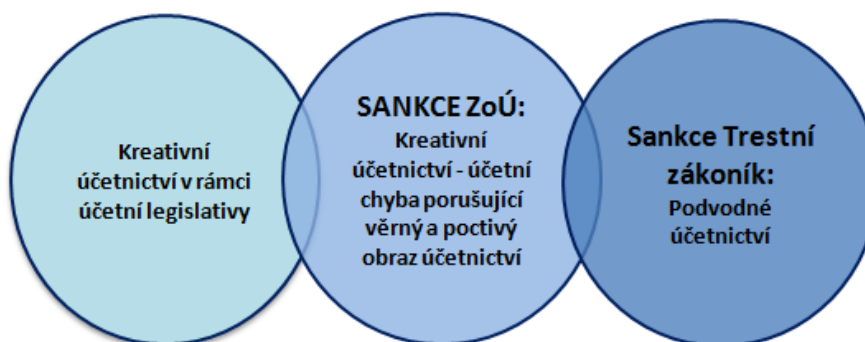
V následující kapitole vycházím z teoretických poznatků popsanych v předcházejících částech práce. Nejdříve analyzuji prostředky manipulace účetních výkazů podle stupně kreativity. Dalším okruhem, kterým se zabývám, jsou možné sankce pro osoby zodpovědné za manipulaci s účetními výkazy a objasňuji zákonnou povinnost k identifikaci osob podezřelých ze spáchání hospodářské trestné činnosti a sankce za nesplnění této povinnosti.

6.1 Stupně kreativní manipulace účetních výkazů

Převládající motiv v podmínkách českého podnikatelského prostředí v rámci účetní a daňové legislativy se bezesporu nachází v oblasti daňových podvodů, konkrétně dani z příjmu a dani z přidané hodnoty. Opakem je maximalizace zisku za účelem lepší prezentace obchodní korporace.

Podle Drábkové (2011, s. 82) lze dle podmínek české legislativy manipulaci účetních výkazů rozdělit do 3 stupňů, a to v závislosti na závažnosti, s jakou jsou účetní výkazy manipulovány a dle postihů vyplývajících ze Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a Zákona č. 40/2009 Sb., Trestního zákoníku.

Nutné je podotknout, že uvedené rozdělení dle zákonných norem nemá pevně stanovené hranice a každý podvod je nutné posuzovat individuálně. Způsoby manipulace tedy mohou spadat do více stupňů najednou, případně se mohou prolínat. Tuto skutečnost znázorňuje níže uvedený obrázek.



Obrázek 8 Stupně manipulace s účetními výkazy [vlastní zpracování, zdroj: Drábková, 2011, s. 101]

6.2 Manipulace prvního stupně

Drábková (2011, s. 100) uvádí, že manipulace prvního stupně nepředstavuje narušení věrného a poctivého obrazu účetnictví, případně toto narušení není vážné či jen běžné. Podstatou ovšem je, takto pojaté účetnictví musí splňovat právními předpisy stanovená kritéria a drží se uvnitř mantinelů. V rámci české účetní legislativy se jedná o zákon č. 563/1991Sb., o účetnictví, vyhlášky Ministerstva financí, které provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví a Českých účetních standardů.

Jedná se o poměrně známé praktiky, které nijak zásadně nenarušují věrný a poctivý obraz účetnictví v souladu s českými účetními předpisy. V tomto případě i odborná veřejnost považuje upravené informace za korektní a neodborná veřejnost nevnímá takto upravený obraz účetnictví negativně. Drábková dodává, že v těchto případech naopak vidí volbu praktik vyhovující účetnictví jako pozitivní. Shoduje se s názorem Shaha, Butta a Tariga (2011, s. 531) v tom, že tyto praktiky mohou pomoci obchodní korporaci překonat přechodné období finančních potíží například získáním úvěru nebo minimalizací výkyvů mezi jednotlivými účetními obdobími, které by mohly vrhat na podnik negativní pohled uživatelů účetní závěrky.

6.3 Manipulace druhého stupně

Druhý stupeň manipulace s účetními daty je podle Drábkové (2011, s. 101) již závažnější, avšak intenzita zatím nenabývá takového charakteru, aby odpovídala trestněprávnímu postihu: „Druhý stupeň manipulace účetních výkazů lze spatřovat v technikách kreativního účetnictví, které významně narušuje věrný obraz účetnictví, tak jak je nastaven českou účetní legislativou. Jedná se zejména o volbu takových účetních metod, kdy účetní jednotka uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslující údaje, jejichž následkem je právě zkreslení věrného obrazu účetnictví, nebo nevede účetnictví správně v souladu s nastavenou účetní legislativou, resp. výše uvedenými účetními předpisy.“

Z uvedeného vyplývá, že na rozdíl od prvního stupně manipulace se v těchto případech jedná o vybočení ze zákonných intencí, především zákona o účetnictví a jedná se již o přeštok. Použitím těchto technik je narušen věrný a poctivý obraz účetnictví. Stojíme zde již na hraně, kdy je rozhodujícím faktorem významnost a pokud je prokázán úmysl, je již možný postih dle trestního práva. Pokud není úmysl prokázán, vystavuje se účetní jednotka riziku sankce dle zákona o účetnictví.

6.4 Manipulace třetího stupně

Manipulace třetího stupně inklinuje spíše k označení podvodné účetnictví. V tomto případě již účetní jednotka porušuje právní předpisy, které jsou s vedením účetnictví spojeny. Podle Drábkové (2011, s. 101) třetí stupeň manipulace účetních výkazů shledáváme nejzávažnějším, nicméně nejhůře prokazatelným v rámci postihu dle zákona č. 40/2009, trestního zákoníku. Jedná se o případy, kdy účetní jednotka uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, významné údaje opomene uvést nebo naopak předstírá neexistující náklady, které nikdy nevznikly. V rámci účetnictví jde zejména o volbu takových technik a metod, kdy dojde manipulací s účetními výkazy k hrubému zkreslení obrazu účetnictví a postihuje se z pohledu trestního práva.

6.5 Sankce za chybné vedení účetnictví

V rámci následující podkapitoly je potřebné zdůraznit, že za chyby ať už neúmyslné nebo úmyslné nesou subjekty odpovědnost. V rámci stanovení stupně podvodu, je nutné posuzovat významnost a nesrovnalosti v účetní závěrce a posoudit je buďto jako chybu nebo podvod. Dalším faktorem je pak úmyslnost nebo neúmyslnost. Právě tyto pojmy jsou hlavními tématy této podkapitoly.

6.6 Sankce dle zákona o účetnictví

Jak je již zmíněno výše, I. stupeň manipulace s účetními výkazy není považován za správní delikt ani není posuzován jako podvod.

Pokud se ale účetní jednotka uchýlí k manipulaci II. stupně, vystavuje se již riziku sankce dle §37 a §37a zákona o účetnictví ve výši 3% - 6% celkové hodnoty aktiv.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 37 vyjmenovává přestupky, které jsou sankcionovány 6% hodnoty aktiv celkem, pokud účetní jednotka:

- nevede řádně účetnictví dle zákona účetnictví;
- nesestaví účetní závěrku dle podmínek pro sestavování účetní závěrky;
- nesestaví účetní závěrku ke stanovenému dni;
- nevyhotoví výroční zprávu v souladu se zákonem o účetnictví.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 37 vyjmenovává přestupky, které jsou sankcionovány 3% hodnoty aktiv celkem, pokud účetní jednotka:

- nevede účetnictví řádně a srozumitelně;
- nevede účetnictví tak, aby účetnictví neodporovalo zákonu o účetnictví a ostatním právním předpisům;
- pokud jí sestavená účetní závěrka neobsahuje všechny povinné součásti uvedené v zákoně o účetnictví;
- nemá v rozporu se zákonem o účetnictví účetní závěrku ověřenou auditorem;
- nezveřejní účetní v souladu se zákonem o účetnictví účetní závěrku nebo výroční zprávu;
- neuchovává účetní záznamy v souladu se zákonem o účetnictví.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 37 a) uvádí další přestupky neuvedené v § 37, kdy se za správní delikt uloží pokuta v rozpětí 3% - 6% celkové hodnoty aktiv, 5.000 Kč – 100.000 Kč.

6.7 Sankce dle trestního zákoníku

Za manipulaci III. stupně kreativního účetnictví již hrozí zodpovědné osobě odnětí svobody, které je odstupňováno dle závažnosti daného činu nebo sankce podle zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. Příkladem můžou být následující možné trestné činy:

Trestné činy proti majetku:

- § 206 - krádež;
- § 206 - zpronevěra;
- § 222 - poškození věřitele;
- § 223 - zvýhodnění věřitele;
- § 224 - způsobení úpadku.

Trestné činy daňové:

- § 240 - zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby;
- § 241 - neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby;
- § 241 - nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení.

Trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou:

- § 248 - porušení předpisů o pravidlech hospodářské soutěže;
- § 254 - zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění;
- § 259 - vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy.

6.7.1 Výše škody

Výše sankcí rozlišuje Trestní zákoník (zákon č. 40/2009 Sb.) v § 138 v závislosti na výši způsobené škody:

- škoda nikoliv nepatrná dosahující částky nejméně 5.000 Kč;
- škodou nikoliv malou se rozumí škoda dosahující částky nejméně 25.000 Kč;
- větší škodou se rozumí škoda dosahující částky nejméně 50.000 Kč;
- značná škoda dosahuje částky nejméně 500.000 Kč;
- škoda velkého rozsahu je určena částkou dosahující nejméně 5.000.000 Kč.

6.7.2 Sankce trestního zákoníku dle výše způsobené škody

Trestní zákoník (zákon č. 40/2009 Sb.) uvádí další souvislosti, které mají vliv na výši sankcí jako například počet pachatelů, organizovaná skupina a další:

- škoda většího rozsahu: trest odnětí svobody v rozmezí 6 měsíců až 3 roky;
- škoda značného rozsahu: spáchá-li někdo škodu nejméně se dvěma dalšími osobami nebo poruší-li úřední uzávěru – trest odnětí svobody na 2 roky – 8 let;
- škoda velkého rozsahu – trest odnětí svobody na 5 – 10 let.

6.8 Zákonná povinnost hlásit podezřelou trestnou činnost

Komora certifikovaných účetních (2019) vydala tiskovou zprávu týkající se problematiky daňové trestné činnosti. Uvádí, že se jedná o jednu z nejčastějších trestných činností v České republice. Apelují na účetní, protože ti jsou jedním z těch, kteří mohou tuto trestnou činnost pomoci odhalit a navíc se v případě nestandardních kroků a podezřelých obchodů mají zákonnou povinnost kontaktovat Finanční analytický úřad (FAÚ). Jedná se o povinnost ze zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, tzv. AML zákon.

Komora certifikovaných účetních (2019) shrnuje důvody, proč účetní ve skutečnosti nehlásí podezřelé aktivity, i když to vyplývá ze zákona:

- jsou loajální ke svým klientům, přičemž tím ohrožují sami sebe;
- předpokládají, že pracují s těmi klienty, kteří jsou poctiví;
- obávají se ztráty kontraktu;
- neznají AML zákon a povinnosti z něho vyplývající;
- mají strach z úřadu Finančního analytického úřadu, který má možnost nahlížet do účetních dat, případně zabavit hardware.

Dle Komory certifikovaných účetních (2019) je důležité dodržovat zásadu, pokud účetní při spolupráci s klientem narazí na některý z níže uvedených faktorů, které identifikují podezřelé osoby, má povinnost danou osobu nahlásit Finančnímu analytickému úřadu:

- vysoké příjmy a výdaje na bankovním účtu, které probíhají v hotovosti a bezprostředně po připsání prostředků, ačkoliv tomu neodpovídá sociální situaci jednatelů;
- neschopnost poskytnout součinnost při kontrole podkladů pro účetnictví;
- majitel účtu je z rizikové destinace;
- za jednatelů jedná někdo jiný, případně je zřejmé, že jednatel společnosti není samostatně schopen vykonávat a řídit podnikatelskou činnost společnosti;
- za klienta jednají zahraniční osoby, které nemají žádnou vazbu na ČR, a není zjevný důvod, proč chtějí podnikat v ČR;
- vysoké osobní vklady hotovosti do společnosti nebo vysoké dary v hotovosti;
- účetní případy neodpovídající předmětu činnosti daňového subjektu;
- úhrady za dodávky zboží a služeb v hotovosti od subjektů, které zjevně nemohou disponovat takovým objemem peněžních prostředků;
- postupné rozpouštění nelegálně získaných peněz, např. vysoké obraty v restauracích nebo obchodech, v nichž na základě znalosti místních poměrů není velký provoz apod.;
- činnost společnosti bez zaměstnanců, nebo bez provozního zázemí;
- obchody se subjekty z tzv. daňových rájů nebo se subjekty, které nelze kontrolovat;
- skutečným majitelem společnosti je jiná osoba, než je uvedeno v obchodním rejstříku.

6.9 Finanční analytický úřad

Finanční analytický úřad (2019) byl zřízen ke dni 1. 1. 2017, zákonem č. 368/2016 Sb., novelizujícím zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů. Finanční analytický úřad je správním úřadem v podřízenosti Ministerstva financí, který plní funkci finanční zpravodajské jednotky pro Českou republiku. Finanční analytický úřad je právním nástupcem Finančního analytického odboru Ministerstva financí, který zanikl ke dni 31. 12. 2016.

Hlavními úkoly, které Finanční analytický úřadu uvádí:

- příjem a analýza oznámení o podezřelých obchodech od povinných osob a dalších podniků;
- kontrolní činnost a vedení řízení o přestupcích;
- právní agenda spojená s přípravou předpisů v oblasti boje proti praní špinavých peněz, financování terorismu a mezinárodních sankcí a s vedením správních řízení;
- spolupráce se zahraničím - s více než 150 partnerskými zpravodajskými jednotkami z celého světa;
- vnitrostátní koordinace při provádění mezinárodních sankcí.

6.10 AML - Anti Money Laundering

Povinností podnikání je uplatňovat zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů, tzv. AML - „Anti Money Laundering“, tedy zákon „proti praní špinavých peněz“. Tento legislativní předpis je nezbytné plnit při každé obchodní transakci. AML povinnosti není možno je splnit zpětně.

6.10.1 AML povinné osoby

V § 2 zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu se uvádí tzv. povinné osoby. Jsou to podnikající nebo nepodnikající osoby, které mimo jiné v rámci svého podnikání nabízí následující služby:

- úvěrová instituce;
- osoba oprávněná k obchodování s nemovitostmi nebo ke zprostředkování obchodu s nimi;
- auditor, daňový poradce a účetní;

- soudní exekutor při provádění další činnosti exekutora podle exekučního řádu a při úschově peněz, cenných papírů nebo jiného majetku;
- osoba oprávněná k obchodování s kulturními památkami nebo s předměty kulturní hodnoty nebo ke zprostředkování takových obchodů;
- osoba oprávněná k obchodování s použitým zbožím nebo ke zprostředkování takových obchodů nebo k přijímání věcí do zástavy;
- osoba poskytující služby spojené s virtuální měnou.

6.10.2 AML povinnosti

Finanční analytický úřad (2019) uvádí seznam legislativních norem, ze kterých AML povinnosti vyplývají:

- zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu v platném znění k 5. červnu 2018;
- zákon č. 69/2006 Sb., o provádění mezinárodních sankcí v platném znění k 1. červenci 2017;
- podzákoné vyhlášky a další přepisy;
- metodické pokyny;
- směrnice Evropského parlamentu a Rady Evropské unie a ostatní dokumenty;
- a další.

Zákon AML (zákon č. 253/2008 Sb.) udává množství nejrůznějších povinností, které určité osoby musí plnit. Uvádím jen nejdůležitější:

- provádět identifikaci klienta, pokud hodnota obchodu přesáhne 1.000 EUR;
- provádět kontrolu klienta, nejpozději v době, kdy je zřejmé, že obchodní vztah dosáhne hodnoty 15.000 EUR nebo vyšší;
- ověřovat, zda se na klienta nevztahují mezinárodní sankce;
- zjišťovat, zda se nejedná o politicky exponovanou osobu;
- odmítnout uskutečnit obchod v zákonem stanovených případech;
- uchovávat údaje v požadovaném rozsahu a po určitou dobu;
- neustále vyhodnocovat, zda obchod nevykazuje znaky podezřelého obchodu;
- v případě podezřelého obchodu provést odpovídající postup a podat oznámení o podezřelém obchodu;
- a další.

AML povinnosti, které je nutné splnit bez ohledu na provedené obchody:

- obstarat si, schválit a uplatňovat tzv. systém vnitřních zásad, postupů a kontrolních opatření, tedy interní směrnice, kterými se musí řídit zaměstnanci a další osoby;
- ohlásit Ministerstvu financí ČR tzv. kontaktní osobu, která bude s ním zabezpečovat průběžný styk a ohlašovat podezřelé obchody;
- minimálně jednou ročně uskutečnit školení zaměstnanců v zákonem požadovaném rozsahu a vytvořit o tom záznam;
- plnit informační povinnost a spolupracovat s ministerstvem a dalšími orgány při vyšetřování a další.

6.10.3 Sankce vyplývající z porušení AML zákona

Pokud osoba povinná neplní povinnosti stanovené dle AML (zákon č. 253/2008 Sb.), vystavuje se riziku sankcí, které jsou stanoveny různě dle jednotlivých ustanovení v následujících oblastech:

- kontroly klienta - do výše 10.000.000 Kč;
- nesplnění informační povinnosti - do výše 10.000.000 Kč;
- nesplnění oznamovací povinnosti – do výše 5.000.000 Kč;
- nesplnění povinnosti odložit příkaz klienta – do výše 10.000.000 Kč;
- nesplnění oznamovací povinnosti – do výše 5.000.000 Kč;
- neplnění povinnosti prevence – do výše 10.000.000 Kč.

Jak je patrné v níže uvedeném rozhodnutí o přestupku, další riziko je možné poškození dobrého jména společnosti z důvodu zveřejnění, kterým se naruší vztahy s obchodními partnery a společnost se stává rizikovější pro kontrolní úřady.

6.10.4 Rozhodnutí o přestupku

Finanční analytický úřad (2019) na svých stránkách zveřejňuje rozhodnutí o přestupcích. Příkladem může být Rozhodnutí o přestupku, č.j. FAU-68073/2018/032, spisová značka A2018/00011:

„Finanční analytický úřad (dále také „správní orgán“ nebo „FAÚ“), jako orgán příslušný podle § 52 odst. 1 zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AML zákon“), v řízení o přestupku vedeném podle zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za pře-

stupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „přestupkový zákon“) a zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), rozhodl na základě zjištění vyplývajících z protokolu o kontrole ze dne 26. 6. 2018, č. j. FAU-42588/2018/032, takto: Za přestupky se obviněnému v souladu s § 51a odst. 1 AML zákona ukládá trest zveřejnění rozhodnutí o přestupku, který podle § 51a odst. 2 AML zákona spočívá v uveřejnění výrokové části pravomocného rozhodnutí o přestupku na webových stránkách Finančního analytického úřadu www.financnianalytickyurad.cz po dobu 5 let a to nejpozději do 3 měsíců od nabytí právní moci tohoto rozhodnutí. Za přestupky se obviněnému v souladu s § 46 odst. 2 AML zákona ukládá pokuta ve výši 1.000.000 Kč (slovy jeden milion korun českých), splatná do 30 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí.“

7 ANALÝZA ÚČETNÍCH PODVODŮ V PRAXI

Kapitola sedm je určena problematice účetních podvodů v praxi, tedy reálně spáchaným podvodům. Nejdříve se zaměřuji na známé podvody celosvětového významu a dále na evropské kauzy. Následně objasňuji podvody, které měli průběh na území České republiky. V závěru každého jednotlivého případu falšování bilanční pozice zanalyzuji důvody, které umožnily, aby taková situace nastala.

7.1 Enron (USA)

Nejznámější kauzu popisuje například Drábková (2017, s. 48). Tou se stal případ Enronu, který se jako první společnost manipulující se svými účetními daty dostal do problémů. Enron byl společnost, která podnikala v oblasti dodávek elektřiny, zemního plynu a komunikací ve světě. Tento energetický gigant před svým pádem zaměstnával 22 000 zaměstnanců, vykazoval vynikající výsledky hospodaření. V srpnu 2000 dosáhly jeho akcii rekordní ceny 90,52 dolarů.

V říjnu 2001 nechal vrchní inspektor účtů tajně zničit kompromitující data. To se však nepodařilo utajit a začaly prosakovat informace o chybném výkaznictví. Z toho důvodu bylo zahájeno vyšetřování vedené Americkým burzovním dozorem. V listopadu téhož roku management společnosti přiznal, že zisky byly nadhodnocovány postupně již od roku 1997 a to o 600 milionů dolarů, což způsobilo pokles kurzu na pouhých 61 centů.

Celá kauza měla velmi silný ekonomický dopad na akciový trh. Krach měl kromě ekonomických důsledků také sociální důsledky, všichni zaměstnanci přišli o práci a také o finanční prostředky, protože většina z nich vlastnila i akcie, které ztratily svou hodnotu. Spolu s energetickým gigantom padla i významná auditorská společnost Arthur Anderson, která podvody celou dobu kryla a dávala společnosti kladné auditorské výroky.

Tato nechvalná kauza zasáhla dokonce i banky, které kryly některé finanční transakce Enronu. V této souvislosti dostala například banka J. P. Morgan & Chase pokutu 135 milionu USD nebo banka Citigroup pokutu 120 milionu USD.

Kovanicová (2005, s. 498) v případě Enronu shrnuje nejzávažnější faktory, které situaci způsobily:

- „falšování účetních knih a účetních výkazů od doby, kdy se finanční pozice Enronu začala měnit k horšímu;

- provádění takových finančních transakcí, které měly zakrýt skutečnost, že finanční situace Enronu je povážlivá;
- provádění interního a externího auditu jednou auditorskou firmou, která navíc pro podnik prováděla širokou poradenskou činnost pokrývající podnikatelskou činnost, řízení podnikových rizik, daňové poradenství, analýzy týkající se akvizic a nejrůznější statutární a jiná ověřování;
- výroky auditorské firmy Arthur Andersen potvrzující, že účetní výkazy jsou věrohodné.“

7.2 Worldcom (USA)

Nedlouho po pádu Enronu vyhlásila bankrot v roce 2002 telekomunikační společnost Worldcom. Podle Drábkové (2017, s. 48 - 49) společnost falšovala své účetní reporty a celkově tak navýšila aktiva více než o 11 miliard USD. Důsledkem toho spadla cena akcií z 60 dolarů na 80 centů.

Worldcom však nezkrachoval, management se dohodl na zaplacení odškodného věřitelům a americké komisi pro cenné papíry a burzy (SEC) ve výši 500 milionů USD. Společnost převzala jméno po jedné ze svých divizí a pod názvem MCI získala například kontrakt v Iráku na vybudování mobilní sítě GSM v hodnotě 20 milionů USD.

Případ Worldcom má stejného jmenovatele jako případ Enronu a tím je auditorská společnost Arthur Andersen v té době ještě člen tzv. „Big Five“. Následně vlivem žalob vyplývajících z kauz Enronu a Worldcom Arthur Andersen zaniká a na trhu dále působí „Big Four“. V České republice Arthur Andersen prováděl audit například ve společnosti ČEZ nebo Nová Huť.

Evidentní na obou případech jsou stejné důvody, které tuto situaci způsobily:

- management pomocí praktik kreativního účetnictví vylepšoval zisky;
- auditorská firma byla v úzkém spojení s auditovanou společností a kryla účetní podvody.

7.3 Furniture Mart (USA)

Jako příklad vyšetřování účetních podvodů v USA uvádí Deloitte (2019) případ 47leté účetní jednoho ze 40 největších nábytkových řetězců v USA, Furniture Mart USA Kristi Lynn Burrow. Burrow pracovala jako účetní také pro další společnost, Priority Sale, po-

skytující zákazníkům financování nákupu nábytku. Během let 2011 –2017 zcizovala hotovost z vkladů určených společnosti Furniture Mart a nahrazovala ji šeky určenými pro společnost Priority Sale. Účetnictví přitom upravovala tak, aby srovnala rozdíly. Tento postup aplikovala u 449 šeků a zpronevěřila více než 1 mil. USD. Vedení společnosti tyto podvody odhalilo v září 2017 na základě dotazu zákazníka, který se chtěl informovat na stav svého účtu. Burow již byla odsouzena na 9 let vězení a k náhradě 1,1 milionu USD.

Na této kauze je patrné, že se nepodařilo zcela aplikovat zákon Sarbanes-Oxley Act do praxe. Důvody vedoucí ke zpronevěře analyzují následovně:

- šlo o vědomou činnost pozměňování údajů a falšování účetnictví, kdy účetní měla možnost toto učinit;
- nesprávně nastolená účetní pravidla a způsoby vykazování;
- nebyla provedena kontrola neobvyklých transakcí;
- propojené společnosti s navazujícím oborem podnikání.

7.4 Parmalat (Evropa)

Největším evropským firemním skandálem byl podle Drábkové (2017, s. 50) gigantický potravinářský koncern, který se zabýval se zpracováním mléčných produktů, výrobou džusů a těstovin se sídlem v Itálii. V čele této společnosti stál zakladatel a ředitel Calisto Tanzi, vynikající manažer se skvělými nápady. Díky novým technologiím se Parmalatu podařilo ovládnout trh a na dlouhou dobu předběhnout všechny konkurenty.

Během svého vzestupu byly akcie Parmalatu kótovány až na šesti světových burzách. Parmalat postupně zakládá jednotky pro speciální účel např. v Nizozemských Antilách, Lucembursku, Na Maltě nebo na Kajmanských ostrovech, kde jeho majetek a cenné papíry činily 496 miliard eur. Takovou investicí se ale společnost stala pro akciový trh podezřelou. Přesto ještě v průběhu roku 2002 jako první na evropském trhu emitoval konvertibilní prioritní dluhopis se splatností 30 let. V roce 2003 však již vyšlo najevo, že nejméně 15 let tato společnost nevykazuje účetnictví v souladu s legislativou.

V této kauze figurovala auditorská společnost Grant Thornton. Jeden z jejich top manažerů působil zároveň v jedné z jednotek se speciálním účelem, tedy dceřině společnosti Parmalatu, ve které docházelo, tak jako i u ostatních, k podivným machinacím.

V roce 2004 u společnosti Parmalat provedla audit společnost PricewaterhouseCoopers, jejímž výsledkem bylo zjištění, že společnost nadhodnocovala tržby a zisk a zatajovala

výši zadlužení. Deklarovaná výše dluhu činila 1,8 miliard EUR, avšak jeho skutečná výše dosahovala 14,3 miliard EUR. Ředitel společnosti byl odsouzen k trestu odnětí svobody na 10 let.

Od roku 2011 se stala dceřinou společností francouzské společnosti Lactalis. Dodnes působí v Evropě, Severní i Jižní Americe, Austrálii a Číně.

Tak jako ve dvou předešlých případech vidím stejné důvody, které způsobily pád společnosti:

- vedení společnosti účetními podvody zakrývalo skutečný stav, management nadhodnocoval tržby a zisk a zatajoval zadlužení;
- úzké obchodní propojení na auditorskou společnost;
- za další krizový bod považují to, že vlastník a zakladatel společnosti byl zároveň výkonným ředitelem.

7.5 Ahold (Evropa)

Společnost Ahold vlastnila v také v České republice vlastní síť prodejen. V jejím čele stál předseda představenstva van der Hoeven. Za dobu svého působení zisky firmy několikanásobně zvýšil, celkem přišlo zhruba k 50 ti akvizicím a joint venture. Rodinná firma se pomalu rozrostla do celého světa.

Obrat, jak uvádí Drábková (2017, s. 52) nastal v roce 2001, kdy společnost musela převést účetnictví na US GAAP. Zisk najednou klesl z 1,1miliardy na 120 milionů EUR. V roce 2002 již společnost vykazovala propad ve výši 1,208 miliard EUR. Postupně vyšly najevo bilanční manipulace. Celková bilanci koncernu obsahovala výsledky čtyř joint venture společností ve Skandinávii a v Latinské Americe, na nichž měl Ahold padesátiprocentní podíl. Tímto krokem manažeři navýšili zisk téměř o půl miliardy EUR. Pokles zisků z 1.100 milionů na 120 milionů EUR způsobil propad akcií z 30 EUR na 2,2 EUR. Hlavní manažer a generální ředitel zaplatili pokutu ve výši 225 tisíc EUR.

Důvody problémů spatřuji opět v:

- manipulaci s výkazy;
- nadhodnocování aktiv z důvodu zkreslování finanční pozice společnosti;
- pochybení externího auditora;
- v neposlední řadě nevyhovění podmínkám zákona Sarbanes-Oxley Act.

7.6 Dánské ministerstvo sociálních věcí (Evropa)

Forenzní zpravodaj auditorské společnosti Deloitte (2018) uvádí případ zpronevěry na dánském ministerstvu sociálních věcí. V říjnu 2018 vydalo dánské ministerstvo prohlášení, že odhalilo velmi závažný případ interního podvodu a krádeže 111 milionů dánských korun (14,9 milionů EUR). V souvislosti s tím pátral Interpol po 64leté dánské pracovníci ministerstva sociálních věcí Nielsenové podezřelé z krádeže a zpronevěry. Podvod se dařilo tajit od roku 2002 až do jeho odhalení v roce 2018. Bylo provedeno 274 transakcí směřujících z ministerstva na soukromý bankovní účet. Většina odcizených prostředků pocházela z fondů určených na pomoc sociálně slabším skupinám. Nielsenová, která byla od září na útěku v listopadu 2018 zadržena Interpolem v jihoafrickém Johannesburgu a nyní je stíhána v Dánsku. Nielsenové byl zabaven majetek a hrozí jí finanční postih a odnětí svobody.

Důvody vedoucí ke zpronevěře analyzují následovně:

- zaměstnankyně měla nekontrolovatelný přístup k interním systémům;
- zaměstnankyně měla možnost zpronevěru provést;
- narušený vnitřní kontrolní systém.

7.7 Pilatus Bank (Evropa)

Další případ, který zmiňuje Forenzní zpravodaj auditorské společnosti Deloitte (2018) je případ praní špinavých peněz. Evropská centrální banka odebrala v říjnu 2018 akreditaci a bankovní licenci maltské bance Pilatus Bank.

V březnu 2018 americké úřady zadržely a obvinily majitele banky Ali Sadr Hashemi-nejadoma z porušení zákonů proti praní špinavých peněz. Podle obžaloby amerických regulátorů byla Pilatus banka součástí organizovaných podvodů, v rámci kterých se nelegálně převedlo 115 milionů USD mezi venezuelským stavebním projektem a různými subjekty v Íránu. Okamžitě po Sadrově zadržení maltské regulační úřady v čele s úřadem zodpovědným za dohled nad maltským finančním trhem převzaly kontrolu nad bankou a zmrazily veškerý majetek a finanční prostředky banky.

V případě praní špinavých peněz se dle mého názoru nabízí důvody:

- selhání postupů externího auditu;
- auditorská společnost neprováděla finanční analýzu a analýzu řízení rizik;
- auditorská společnost neprováděla forenzní datovou analýzu.

7.8 Skanska (Česká republika)

Příkladem účetní kreativity v rámci české legislativy může být kauza společnosti Skanska, stavební a developerské společností se sídlem v Švédsku, která má zároveň dceřinu společnost se sídlem v České republice.

Špačková (2014) uvádí, že se stavební společnost Skanska v roce 2013 z důvodu odpisování aktiv propadla do ztráty 888 milionů korun. Proti předcházejícímu roku to byl propad o 531 milionů Kč. Důvodem bylo to, že manažeři manipulovali s účetními výkazy a zkreslovali výsledky.

Konkrétně šlo o zkreslování odpisů aktiv, kdy manažeři tento postup zdůvodňovali „zreálněním jejich tržní hodnoty“. Dalším problémem bylo zkreslování reportů v jedné z divizí na výrobu betonových konstrukcí. Následný audit zjistil nesrovnalosti v odpisech nadhodnocených zásob a v opravách chyb vzniklých špatným vedení účetnictví předešlých let.

Zodpovědní zaměstnanci byli následně propuštěni a společnost si nastavila systémová opatření zajišťující kontrolu účetních evidencí.

Důvody projevující se v kauze Skanska spatřují v:

- manipulaci s účetními výkazy;
- nadhodnocování aktiv, nesprávné oceňování majetku, pochybení v účtování časového rozlišení;
- nedostačující postupy externího auditu.

7.9 Český případ korupce ve farmacii

Dalším případem, kterým se zabývá Deloitte (2019) je kauza z let 2008 – 2013, která se v roce 2018 rozrostla, se týká řízeného uplácení lékařů, kteří měli přednostně předepisovat generická léčiva dnes již neexistujících společností Interchemia a Genericon. V kauze bylo v roce 2018 stíháno více než 200 lékařů a někdejších zástupců distributorských firem. Obvinění jsou stíháni za úplatkářské delikty a část obviněných také z účasti na organizovaném zločinu. Úplatky měly být předávány v obálkách nebo prostřednictvím věcných darů, zájezdů, poukázek, či fiktivních faktur. Celková výše úplatků přesáhla 20 mil. Kč. Odsouzeným hrozí postihy 2 – 10 let odnětí svobody a finanční postihy.

Kauza je svým rozsahem výjimečná a nabízí se zamyšlení nad tím, zda by Státní ústav pro kontrolu léčiv neměl mít vyšší pravomoci.

7.10 Rozsudek Nejvyššího soudu ve věci trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění

Z rozsudku Nejvyššího soudu (2018) v rozhodnutí ve věci sp. zn. 5 Tdo 417/2018, publikováno ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu jako R 2 / 2019:

Obviněný J. Š. podal odvolání k rozsudku, o němž rozhodl Krajský soud v Českých Budějovicích dne 21. 11. 2017, aby zrušil rozsudek soudu prvního stupně. Soud obviněného uznal vinným „dvojnásobným“ přečinem zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 trestního zákoníku. Za to mu byl podle § 254 odst. 1 trestního zákoníku za užití § 43 odst. 1 trestního zákoníku uložen úhrnný peněžitý trest ve výši 10 000 Kč. Pro případ, že by nebyl peněžitý trest ve stanovené době vykonán, byl stanoven náhradní trest odnětí svobody ve výměře 2 měsíců.

„Trestného činu se obviněný dopustil společně s již odsouzenými dalšími statutárními orgány uvedenými ve výroku rozsudku, jako statutární orgán – jednatel Českého svazu včelařů, z. s., okresní organizace Strakonice, IČ: 00434418, se sídlem Na Barevně 342, 387 11 Katovice, mající přístup k účetním knihám, zápisům nebo jiným dokladům a v postavení, v němž byl odpovědný za jejich správnost, v období od roku 2010 do 26. 4. 2015 nezajistil řádné vedení účetních knih, zápisů nebo jiných dokladů sloužících k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo jejich kontrole specifikovaných ve výroku rozsudku, ač k tomu byl podle zákona povinen. V důsledku jeho jednání bylo účetnictví za období let 2010 - 2015 neúplné, nesprávné, nekontrolovatelné a neprůkazné, čímž ohrozil majetková práva Českého svazu včelařů, z. s., okresní organizace Strakonice, spočívající v nemožnosti zjistit správně hospodářský výsledek a jeho majetkovou a finanční situaci, včetně stavu jeho závazků a pohledávek.“

Nejvyšší soud tento rozsudek potvrdil.

8 VLIV KREATIVNÍHO ÚČETNICTVÍ NA HODNOCENÍ FINANČNÍHO ZDRAVÍ VYBRANÉ OBCHODNÍ KORPORACE – PŘÍPADOVÁ STUDIE

V této kapitole praktické části práce se zaměřuji na vybranou obchodní korporaci nacházející se na území České republiky, která nemá organizační složku v zahraničí. Vzhledem k tématu bakalářské práce a citlivosti dat si nejvyšší management společnosti přeje zachovat anonymitu, proto v textu práce používám fiktivní název MHS, a.s.

Úvodem představuji zkoumanou společnost a uvádím základní informace o této akciové společnosti, představuji předmět podnikatelské činnosti a konkretizuji výrobní program, a zařazení společnosti pro účely dalšího srovnávání dle klasifikace ekonomických činností Českého statistického úřadu CZ-NACE, dále zmiňuji strategii společnosti, uvádím hlavní odběratele, sestavila jsem tabulku vývoje počtu zaměstnanců a SWOT analýzu. Následná krátká analýza stavových a tokových ukazatelů má za cíl objasnit finanční zdraví a stabilitu společnosti na základě zveřejněných údajů. Jednotlivé ukazatele budou prezentovány na finančních výsledcích společnosti za období 2013 - 2017. Rozvaha a výkaz zisku a ztráty byly z důvodu legislativních změn v členění jednotlivých položek výkazů přepracovány ve všech sledovaných letech dle metodiky roku 2016, aby byla zajištěna meziroční srovnatelnost. Přepracované finanční výkazy jsou předmětem příloh P I a P II.

Tato část práce je zaměřena především na identifikaci technik kreativního účetnictví využívané konkrétní obchodní korporací. Jsou zde popsány, jednotlivé metody, které společnost používá ke snížení daňové povinnosti, je vyčíslen rozdíl, který vyplývá ze zkreslování účetních údajů a nedodržování legislativy. Dále jsou pak navrženy úpravy ve smyslu věrného a poctivého zobrazení účetnictví za období 2017 a následně je analyzován dopad uvedených nesprávností na účetní výkazy. Vyhodnocení ekonomického zdraví společnosti je dosaženo za pomoci krátké finanční analýzy vybraných položek, pro kterou jsem využila data za období 2015 – 2017, u roku 2017 navíc porovnávám rozdíly ve skutečném zaúčtování a v účtování po navržených korekcích dle věrného a poctivého zobrazení účetnictví.

V závěru kapitoly je celý systém vyhodnocen a navrženo doporučení pro případné vylepšení stávajících postupů.

8.1 Základní informace o vybrané akciové společnosti

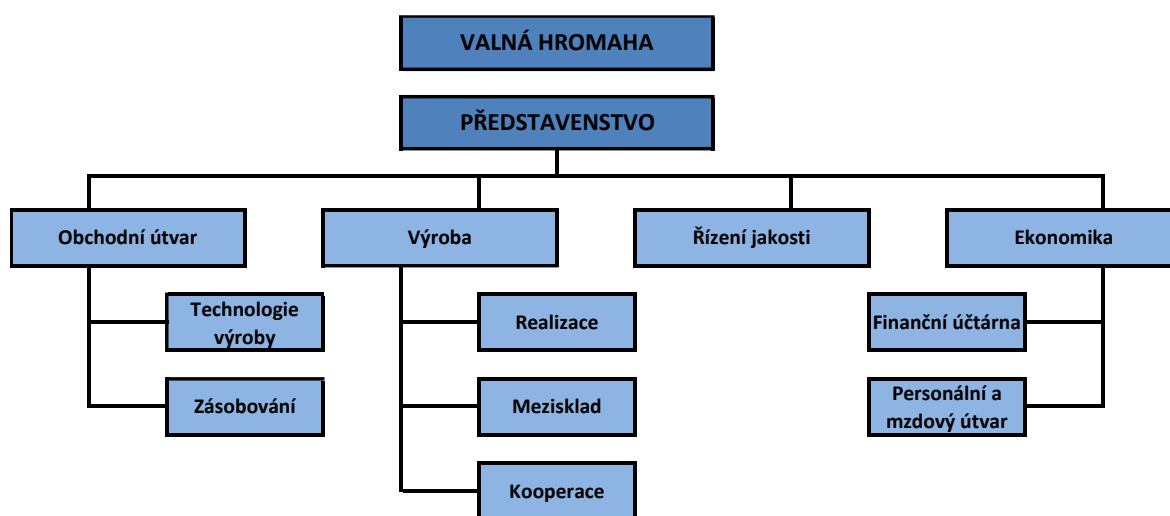
Akciová společnost, která je předmětem zkoumání, vznikla dne 28. 1. 1993 a sídlí v Moravské Ostravě. Základní kapitál společnosti je rozvržen na 232 ks akcií na jméno o jmenovité hodnotě 10.000,- Kč na akcii, v listinné podobě. Akcie nejsou veřejně obchodovatelné, nejsou imobilizovány. Společnost vydala pouze kmenové akcie a ovládá ji jediný majoritní akcionář.

Za dobu své existence dosáhla tato akciová společnost dobrých výsledků podložených podnikatelskou aktivitou a kvalitou práce svých zaměstnanců. Hlavním předmětem činnosti je Výroba kovových konstrukcí a jejich částí a Výroba, montáže, demontáže, servis, oprava a údržba a údržba technologických zřízení. Přestože společnost dosahovala v minulosti vysokých obrátů a patřila do horních 10 % firem v ČR, za poslední roky znamená meziroční pokles obrátů, který je způsobem změnou struktury zakázek.

8.1.1 Organizační struktura

Vybranou akciovou společnost řídí představenstvo společnosti v počtu tří členů, kteří jsou zároveň zaměstnanci společnosti, v čele s předsedou představenstva. Za společnost jako statutární orgán jedná kterýkoliv člen představenstva. Činnost společnosti je kontrolována dozorčí radou v počtu dvou členů, kteří jsou zároveň zaměstnanci společnosti a jednoho externího člena.

Následující obrázek uvádí skladbu jednotlivých oddělení společnosti a princip jejich řízení.



Obrázek 9 Organizační schéma MHS, a.s. [vlastní zpracování, zdroj: interní zdroje společnosti]

Z hlediska počtu zaměstnanců, jak je znázorněno v následující tabulce, je patrný evidentní meziroční pokles přepočteného počtu zaměstnanců, což je příčinou přijatých opatření vedoucích k minimalizaci nákladů.

Tabulka 1 Vývoj počtu zaměstnanců vybrané akciové společnosti [vlastní zpracování, zdroj: interní zdroje společnosti]

Počet zaměstnanců	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Průměrný přepočtený počet zaměstnanců	36	41	25	17	15	14
z toho členů řídicích orgánů (vedení společnosti)	1	1	1	2	2	2

8.1.2 Výrobní program

- projekční a komplexní inženýrská činnost, kompletace rozsáhlých projektů;
- výroba a montáž ocelových konstrukcí občanských a průmyslových staveb;
- montáže potrubních rozvodů kapalin a plynů;
- montáže kotelen, kompresorových stanic, výměňkových stanic;
- montáže ústředního vytápění pro občanské a průmyslové objekty;
- montáže vzduchotechnických zařízení;
- montáže technologických souborů pro různá průmyslová odvětví;
- výroba pomocných prvků pro montáže potrubních rozvodů.

8.1.3 Základní charakteristika odvětví CZ-NACE

MHS, a.s. patří mezi strojírenské firmy zabývající se činnostmi jako je výroba a montáže ocelových konstrukcí, výroba a montáže technologických zařízení, montáže potrubních rozvodů, čerpacích stanic, montáže a opravy zdvihacích zařízení. Z toho vyplývá následné zařazení podle odvětvové klasifikace CZ-NACE:

Sekce C: Zpracovatelský průmysl

- Oddíl 25: Výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků, kromě strojů a zařízení
- Skupina 25.6: Povrchová úprava a zušlechťování kovů; obrábění
- Oddíl 28: Výroba strojů a zařízení
- Skupina 28.9: Výroba ostatních strojů pro speciální účely

Převažující činnost společnosti je řazena do oddílu 25. Toto zařazení je v dalších částech práce využito, zejména při finanční analýze, pro účely srovnání výsledků vybrané akciové společnosti s průměry firem v rámci stejného odvětví.

8.1.4 Strategické cíle společnosti

Hlavní strategií společnosti je udržení si postavení dodavatele projekční a komplexní inženýrské činnosti, dodavatele atypických ocelových konstrukcí montovaných dle požadavků odběratele, tzv. „na klíč“ podle individuálních projektů v České republice. K dalším cílům patří zejména dlouhodobě vytvářet zisk, zvyšovat ekonomickou efektivnost, produktivitu a kvalitu výroby. Cílem je rovněž profilace společnosti v rámci rodinného podnikání a zároveň udržení si prestiže pro obchodní partnery jako důvěryhodný dodavatel.

Společnost má ustálené zákaznické portfolio. Mezi hlavní odběratele patří:

- EVRAZ VÍTKOVICE STEEL, a.s.
- VÍTKOVICE, a.s.
- ČEZ, a.s.
- ArcelorMital Ostrava a.s.

8.1.5 SWOT analýza akciové společnosti

Pro představu o strategické pozici akciové společnosti jsem sestavila SWOT analýzu, která přehledně strukturuje silné a slabé stránky společnosti i přehled příležitostí a hrozeb, kterým společnost aktuálně čelí. Zmíněné faktory uvádí následující tabulka.

SILNÉ STRÁNKY	SLABÉ STRÁNKY
→ Korektní vztah k obchodním partnerům → Stabilní odběratelé → Široká škála nabídky služeb → Implementován systém řízení jakosti	→ Geografická poloha regionu → Nedostatek marketingových zkušeností → Zastaralé výrobní technologie → Nedostatečná motivace zaměstnanců
PŘÍLEŽITOSTI	HROZBY
→ Penetrace nových trhů → Inovace technologických postupů → Zavedení facility managementu	→ Změny zákaznických preferencí → Konkurence na trhu → Ztráta hlavního odběratele

Obrázek 10 SWOT analýza MHS, a.s. [vlastní zpracování, zdroj: interní zdroje společnosti]

8.2 Finanční pozice společnosti

Komplexnější náhled na finanční situaci společnosti objasňují následující tabulky majetkové a finanční struktury a dále pak tabulka výnosů a tabulka nákladů. Data vychází z oficiálně zveřejněných údajů. Podrobnější podklady příkládám v příloze P I a P IV.

Tabulka 2 Majetková struktura MHS, a.s. v letech 2013 - 2017 [vlastní zpracování, zdroj: interní zdroje společnosti]

	(v tis. Kč)	2013	2014	2015	2016	2017
	AKTIVA	52 707	18 563	13 689	13 560	15 322
B.	Dlouhodobý majetek	2 491	999	854	562	2 016
B.I.	Dlouh. nehm. majetek	0	0	0	0	0
B.II.	Dlouh. hmot. majetek	2 491	999	854	562	2 016
B.II.1.	Pozemky a stavby	0	0	0	0	0
B.II.2.	Hmotné movité věci	2 491	999	854	562	2 016
B.II.3.-5.	Ostatní položky dl.hm.maj.	0	0	0	0	0
B.III.	Dlouh. fin. majetek	0	0	0	0	0
C.	Oběžná aktiva	50 097	17 451	12 717	12 890	13 244
C.I.	Zásoby	411	1 705	447	638	325
C.I.1.	Materiál	0	0	0	0	0
C.I.2.	Nedok. výroba a polotovary	411	1 705	447	638	325
C.I.3.	Výrobky a zboží	0	0	0	0	0
C.I.4.-5.	Ostatní položky zásob	0	0	0	0	0
C.II.	Pohledávky	42 803	8 081	10 313	10 590	12 683
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	0	0	0	0	0
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	42 803	8 081	10 313	10 590	12 683
C.III.	Krátk. fin. majetek	0	0	0	0	0
C.IV.	Peněžní prostředky	6 883	7 665	1 957	1 662	236
D.	Časové rozlišení	119	113	118	108	62

Tabulka 2 informuje o výši aktiv a pasiv společnosti MHS, a.s. Výrazný pokles zejména v oblasti oběžných aktiv, konkrétně u krátkodobých pohledávek, koresponduje s objemem snížení závazků. Společnost zaznamenala ve sledovaných letech výrazného poklesu, způsobeného ztrátou významné zakázky. Snižující trend se stabilizoval a v roce 2017 již vykazoval nárůst. Obdobný trend je patrný i u dlouhodobého hmotného majetku, kdy jsou v roce 2017 vykázány přírůstky ve výši 2.121 tis. Kč, a úbytky 364 tis. Kč, celkově tedy meziroční nárůst o 258,7%. Rovněž výsledky z odvětví hlásí pravidelnou investiční politiku a to ve výši 49.88% podílu dlouhodobého majetku na aktivech.

Tabulka 3 Finanční struktura MHS, a.s. v letech 2013 - 2017 [vlastní zpracování, zdroj: interní zdroje společnosti]

	(v tis. Kč)	2013	2014	2015	2016	2017
	PASIVA	52 707	18 563	13 689	13 560	15 322
A.	Vlastní kapitál	26 626	14 882	11 243	9 411	9 922
A.I.	Základní kapitál	2 320	2 320	2 320	2 320	2 320
A.II.	Ážio a kapitálové fondy	0	0	0	0	0
A.III.	Fondy ze zisku	464	464	0	0	0
A.IV.	VH minulých let	3 052	130	5 026	4 683	3 492
A.V.	VH běžného úč.období	20 790	11 968	3 897	2 498	4 110
A.VI.	Rozhodnuto o zál.výpl.podílu na zisku	0	0	0	0	0
B.+C.	Cizí zdroje	25 534	3 263	2 303	3 842	5 389
B.	Rezervy	0	0	0	0	0
C.	Závazky	25 534	3 263	2 303	3 842	5 389
C.I.	Dlouhodobé závazky	0	0	0	0	0
C.II.	Krátkodobé závazky	25 534	3 263	2 303	3 842	5 389
D.	Časové rozlišení pasiv	547	418	143	307	11

Tabulka 3 objasňuje zdroje financování majetku. Vlastní kapitál je ovlivněn zejména výsledkem hospodaření běžného roku a výši vplacených dividend, které byly postupně vypláceny ve výši 23.712 tis. Kč za rok 2013, dále pak 7.537tis. Kč, 4.240 tis. Kč a za rok 2017 ve výši 3.600 tis. Kč. Podíl vlastního kapitálu na pasivech v roce 2017 je 64,8%. Pohyb na závazcích souvisí s pohybem na pohledávkách. Podíl cizích zdrojů na pasivech je 35,2%. Odvětví hlásí 55,08% podíl vlastního kapitálu a 44,13% podíl cizích zdrojů na pasivech.

Tabulka 4 Výnosy MHS, a.s. v letech 2013 – 2017 [vlastní zpracování, zdroj: interní zdroje společnosti]

	(v tis. Kč)	2013	2014	2015	2016	2017
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	106 412	72 518	38 644	31 286	39 906
II.	Tržby za prodej zboží	0	0	0	0	0
III.	Ostatní provozní výnosy	1 333	2 908	328	134	2 881
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	842	2 852	42	36	90
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	0	0	0	65	257
III.3.	Jiné provozní výnosy	491	56	286	33	2 534
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	0	0	0	0	0
IV.1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0	0	0	0
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů	0	0	0	0	0
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	171	98	0	0	0
V.1.	Výnosy z ostatního DFM - ovládaná, ovládající osoba	171	98	0	0	0
V.2.	Ostatní výnosy z ostatního DFM	0	0	0	0	0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	0	0	0	0	0
VI.1.	Výnosové úroky - ovládaná, ovládající osoba	0	0	0	0	0
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	0	0	0	0	0
VII.	Ostatní finanční výnosy	3	4	0	0	4
	VÝNOSY	107 919	75 528	38 972	31 420	42 791

Ze struktury výnosů podle tabulky 4 je patrné, že společnost je výrobního charakteru, neboť téměř 100% celkových výnosů jsou tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb. Nárůst o oblasti tržeb opět koresponduje se zvýšením v oblasti pohledávek a závazků. Společnost je v oblasti tržeb s 93,3% srovnatelná se situací v odvětví, kde rovněž výrazně převyšují tržby za prodej vlastních výrobků a služeb ve výši 92,78% nad tržbami za prodej zboží. Na rozdíl s porovnáním v odvětví je však u společnosti v roce 2017 patrný meziroční trend zvyšování tržeb o 27,6% ve srovnání roků 2016 a 2017.

Tabulka 5 Náklady MHS, a.s. [vlastní zpracování, zdroj: interní zdroje společnosti]

	(v tis. Kč)	2013	2014	2015	2016	2017
A.	Výkonová spotřeba	62 822	48 022	26 648	22 965	28 526
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	0	0	0	0	0
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	23 786	21 953	16 622	16 067	20 240
A.3.	Služby	39 036	26 069	10 026	6 898	8 286
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	290	-1 294	1 258	-191	314
C.	Aktivace (-)	0	0	0	0	0
D.	Osobní náklady	16 836	10 871	5 633	4 995	5 128
D.1.	Mzdové náklady	13 238	8 660	4 282	3 825	4 084
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	3 598	2 211	1 351	1 170	1 044
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	640	741	331	360	586
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	640	741	331	360	586
E.2.	Úpravy hodnot zásob	0	0	0	0	0
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	0	0	0	0	0
F.	Ostatní provozní náklady	1 357	2 283	217	193	2 926
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	250	1 115	0	0	81
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	0	0	0	0	0
F.3.	Daně a poplatky	36	36	26	28	30
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	0	0	0	0	0
F.5.	Jiné provozní náklady	1 071	1 132	191	165	2 815
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	0	0	0	0	0
H.	Náklady související s ostatním DFM	0	0	0	0	0
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	0	0	0	0	0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	99	38	27	24	149
K.	Ostatní finanční náklady	131	63	40	93	77
L.	Daň z příjmů	4 954	2 836	921	571	975
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	0	0	0	0	0
	NÁKLADY	87 129	63 560	35 075	29 010	38 681

Z titulu výrobní společnosti jdou náklady ruku v ruce s výnosy. To znamená, že jestliže hlavní položkou u výnosů byla položka výkony, zde se logicky bude jednat o položku výkonové spotřeby. Jak je tedy patrné z výše uvedené tabulky, právě výkonová spotřeba má procentuálně zdaleka nejvyšší zastoupení a v celkových nákladech se jedná o hodnotu 73,7%, což koresponduje s výsledky, které hlásí odvětví a to 73,8%. Spotřeba materiálu a energie je u společnosti ve výši 52,3%, zatímco odvětví hlásí 67,95%. Osobní náklady u společnosti vykazují hodnotu 13,3%, což odpovídá výsledkům v odvětví 14,98%. Ostatní provozní náklady tvoří pojištění aut, budov, pojištění za zaměstnance a jiné náklady související s činností firmy. V porovnání s odvětvím společnost nevykazuje výrazné odlišnosti.

8.3 Analýza konkrétních příkladů využití kreativního účetnictví

Praktiky kreativního účetnictví, které se podařilo u společnosti MHS, a.s. na základě osobního rozhovoru identifikovat jsou v práci rozděleny do jednotlivých oblastí. Společnost tyto metody využívá dlouhodobě zejména se záměrem snížení daňové povinnosti. Realizovaný způsob finančního řízení se odvíjí od situace, kdy majoritním akcionářem je jediný vlastník, který společnost profiluje jako rodinnou firmu, kde hlavní manažerské pozice zastávají jeho dva synové a rovněž posty v představenstvu a v dozorčí radě vykonávají vesměs rodinní příslušníci. Předsedou dozorčí rady je účetní společnosti a auditní zakázku vykonává již od roku 1998 tentýž auditor.

U každé jednotlivé kapitoly je nejdříve znázorněna situace, jak je zanesena v účetních výkazech společnosti a je uvedena legenda, která konkrétní situaci objasňuje. Následně je pak vyčíslen poměr, který neodpovídá poctivému vyjádření skutečnosti, a položky jsou přepočteny na hodnoty, v jakých mají být dané položky správně reportována dle legislativy. Protože cílem práce není důkladný daňový rozbor, zužují výpočty na rok 2017.

8.3.1 Švarc systém

Společnost MHS, a.s. spolupracuje během roku na několika stěžejních zakázkách s osobami samostatně výdělečně činnými (OSVČ), které opakovaně každý rok zasílá společně se svými kmenovými zaměstnanci k provedení práce.

- Šest OSVČ zajišťuje zakázku odstávky a údržby prachových filtrů v elektrárně v oblasti západních Čech. Tři z těchto osob se v průběhu roku vrací pokračovat v zakázce, kdy již provádí běžnou údržbu. Za uvedenou práci provádí fakturaci.
- Všech šest se opět účastní pravidelné zakázky odstávky a servisu válcovacích strojů na Severu Moravy. Opět všichni svou práci fakturují.
- Celoroční provoz dílny údržby koriguje předák, který se zúčastní i všech montážních zakázek mimo sídlo společnosti. Za svou odvedenou práci provádí fakturaci jako za služby.
- Další dva dělníci jsou zaměstnáni celoročně jako živnostníci a rovněž se účastní všech montážních prací.

Práce těchto fakturujících osob vykazuje znaky zastřeného pracovně právního vztahu, jak již bylo vysvětleno v kapitole 5. Uvedení živnostníci si sami zvolili způsob, jakým jsou zaměstnávání, vyhovuje jim způsob měsíční fakturace a vědí o tom, že jsou zaměstnávání

systemem Švarc. Jejich odměna je pevně sjednaná na 120 Kč za hodinu a u předáka na 250 Kč za hodinu. Práce vykonávají na základě příkazů ředitele společnosti. Pracují pouze pro společnost MHS, pro jiného zaměstnavatele mají zákaz pracovat. V průběhu roku pracují opakovaně na třech stanovených místech a to v montážní dílně společnosti a na dvou montážních zakázkách. V rámci pracovního kolektivu mají své vyhrané kompetence a dodržují stejná pravidla jako zaměstnanci firmy. Pro zakázky v západních Čechách zajišťuje společnost ubytování všem vyslaným zaměstnancům včetně fakturujících OSVČ. Všechny zaměstnance i OSVČ na těchto zakázkách navíc koriguje jeden z OSVČ, který společnost zastupuje na funkci předáka. Všichni společně využívají nářadí, materiál a jedno z osobních automobilů společnosti. Všechny zakázky se v pravidelných jednoročních cyklech opakují.

Tabulka 6 Evidence nákladů na OSVČ – fakturace za provedenou práci v roce 2017 [vlastní zpracování, zdroj: nestandardizovaný rozhovor]

Zakázka	Počet OSVČ	Kč / hod.	hod. / den	dny / týden	týdny	měsíce	Kč celkem
Odstávka, údržba prachových filtrů	6	120	12	5	3	3	388 800
Běžná údržba	3	120	12	5	3	1	64 800
Odstávka, servis válcovacích strojů	6	120	12	5	4	2	345 600
Celoroční provoz dílny údržby	1	250	8	5	4	12	480 000
	2	120	8	5	4	12	460 800
Celkem náklady na OSVČ							1 740 000

V tabulce 6 znázorňuji, jakým způsobem probíhá fakturace služeb. Fakturující živnostníci vzhledem ke svému obratu nejsou plátcí DPH. Všechny přijaté faktury od OSVČ byly v roce 2017 účtovány do nákladů v celkové výši 1.740.000 Kč.

8.3.2 Poskytování služebních automobilů k soukromým účelům

Jedním z benefitů, které společnost svým zaměstnancům nabízí, je možnost využití osobního automobilu pro služební i soukromé účely.

- Jedná se o zúžený okruh zaměstnanců, kteří jsou na pozicích top managementu a jsou se společností v pracovněprávním vztahu. Mimo jedno starší vozidlo z roku 2004, se u ostatních osobních automobilů předpokládá doba životnosti 5 let. Konkrétní zaměstnanec vždy využívá jedno vozidlo.
- Automobil s rokem pořízení 2017 byl zakoupen v lednu 2017 a využívá ho člen představenstva, který je zároveň majitelem společnosti. Za výkon funkce v představenstvu společnosti nemá sjednanou odměnu.

K jednotlivým osobním automobilům jsou řádně vedeny knihy jízd, všechny jízdy jsou ale vykázány jako služební. Z povahy navštívených destinací lze vysledovat poměr služebních a soukromých jízd, proto v dalších výpočtech vycházím z odhadu na základě osobního rozhovoru s členem top managementu. Další skutečností je, že společnost k těmto automobilům neuplatňuje paušální výdaje dle § 24 odst. 2 písm. z) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Tabulka 7 Evidence vstupní ceny a procentního využití služebních automobilů pro soukromé účely v roce 2017 [vlastní zpracování, zdroj: interní zdroje společnosti]

Typ vozu	Zaměstnanec	Rok pořízení	Základ daně / Kč	Odpočet DPH / Kč	Celkem Kč	Soukromé využití / %
Škoda Superb III	Člen představenstva	2017	991 901	208 299	1 200 200	50%
Škoda Superb LK	Ředitel	2015	991 901	208 299	1 200 200	30%
Audi a 8	Finanční ředitel	2016	2 066 116	433 884	2 500 000	30%
Škoda Superb I	Vedoucí technolog	2004	247 934	52 066	300 000	30%
Škoda Octavia 1	Vedoucí realizace	2014	148 760	31 240	180 000	30%
Celkem náklady na pořízení osobních automobilů			4 446 612	933 788	5 380 400	

Tabulka 7 znázorňuje údaje o rozlišení kilometrů pro soukromé účely uvedené v knihách jízd jednotlivých vozidel. Ve sledovaném roce 2017 společnost provedla při pořízení automobilu plný odpočet DPH ve výši 208.299 Kč, bez rozlišení podle poměru kilometrů využitých pro služební a soukromé jízdy.

8.3.3 Pohonné hmoty

Zaměstnanci, kteří užívají osobní automobily ke služebním účelům, rovněž využívají čerpání pohonných hmot k soukromým účelům. Jedná se například o přepravu do zaměstnání, nákupy, cesty za kulturou, sportem nebo na cesty na dovolené. Zmíněnou situaci znázorňuje tabulka 8.

Tabulka 8 Evidence nákladů na pohonné hmoty a procentního využití služebních automobilů pro soukromé účely za rok 2017 [vlastní zpracování, zdroj: interní zdroje společnosti]

Typ vozu	Zaměstnanec	Základ daně / Kč	Odpočet DPH / Kč	Soukromé využití / %
Škoda Superb III	Člen představenstva	24 000	5 040	50%
Škoda Superb LK	Ředitel	48 000	10 080	30%
Audi a 8	Finanční ředitel	42 000	8 820	30%
Škoda Superb I	Vedoucí technolog	24 000	5 040	30%
Škoda Octavia 1	Vedoucí realizace	36 000	7 560	30%
Celkem náklady na pohonné hmoty		174 000	36 540	

Evidence pohonných hmot u společnosti není v účetnictví rozlišována dle procentuálního poměru na služební a soukromé, ale je sledována v knihách jízd pro jednotlivé automobily. Jsou zde uvedeny údaje jako je stav tachometru, datum jízdy ujeté kilometry. Pro případ, kdy mají být náklady na pohonné hmoty daňově uznatelné, je ale nutné důsledně evidovat a správně stanovit výši nákladů, skutečně využitých pro služební účely.

V účetnictví společnosti je ovšem veškerý objem pohonných hmot zaúčtován v roce 2017 v nekrácené výši v částce 174.000 Kč a uplatněn odpočet DPH ve výši 36.540 Kč.

8.3.4 Náklady na telefonní hovory mobilního operátora

Výdaje na telefonní hovory jsou výdaji, které jsou vynaloženy za dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jsou ale uznatelné v prokázané výši.

Společnost má uzavřený tarif u mobilního operátora pro sedm zaměstnanců a pět rodinných příslušníků v hodnotě 949 Kč měsíčně na každý jednotlivý telefonní přístroj. Tarif obsahuje neomezené množství provolaných minut, neomezené množství SMS a 10 GB objemu dat LTE. Společnost ale nerozlišuje hovory soukromé a služební. Protože neexistuje přesná evidence a poměrné rozdělení, činí odhad na soukromé hovory 35% u jednotlivých zaměstnanců. Dalším nešvarem je, že firemních služeb mobilních operátorů využívají i rodinní příslušníci, přičemž tyto náklady jsou zahrnuty v rámci celkové fakturace do nákladů za služby v účetnictví společnosti.

Tabulka 9 Evidence služebních a soukromých nákladů na telefonní hovory v roce 2017 [vlastní zpracování, zdroj: interní zdroje společnosti]

Korekce tlefonních výdajů	Základ daně / Kč	Odpočet DPH / Kč
Služební hovory	42 823	8 993
Soukromé hovory	0	0
Rodinní příslušníci	0	0
Celkem náklady na služby	42 823	8 993

Tabulka 9 vyčísluje náklady za telefonní hovory ve výši 112.939 Kč zaúčtované v roce 2017 jako služby a odpočet DPH ve výši 23.717 Kč.

8.4 Korekce ve smyslu věrného a poctivého obrazu účetnictví

Následující kapitola má za cíl nastavit správnou metodiku a postupy účtování ve smyslu věrného a poctivého obrazu účetnictví u vybraných případů zkoumané společnosti. Analyzované okruhy v účetnictví MHS, a.s. vykazují chyby, které je nutné opravit a společnost by měla do budoucna věnovat maximum úsilí pro jejich eliminaci.

8.4.1 Švarc systém

Švarc systém je v rámci českého zákonodárství nelegální způsob zaměstnávání. Kontroly na pracovištích provádí Státní úřad inspekce práce. Postihy můžou být ve finanční formě, ale hrozí i vyřazení z evidence uchazečů o zaměstnání na straně zaměstnance. Na straně zaměstnavatele mimo finanční postih, může být doměřen nedoplatek na daních a sociálním a zdravotním pojištění. Zaměstnavatel může přijít i o již vyplacené dotace nebo jiné finanční výpomoci. Při větším rozsahu hrozí trestněprávní odpovědnost.

Vliv převodu Švarc systému na pracovně právní vztah na mzdové náklady na straně zaměstnavatele:

Při převodu z OSVČ na pracovně právní vztah se sníží náklady na služby a vzniknou mzdové náklady. Při stanovení hodinové mzdy u zaměstnanců vycházím z toho, že oproti nákladům na služby je nutné zohlednit náklady na sociální a zdravotní pojištění a počítat s nárokem na dovolenou. Zároveň jsem výši hodinové mzdy přiblížila běžné mzdě zaměstnanců společnosti na obdobných pracovních pozicích.

Metodika výpočtu:

Sociální a zdravotní pojištění u zaměstnavatele = Mzdové náklady x 34%

Tabulka 10 Kalkulace celkových mzdových nákladů při převodu zaměstnanců na pracovní smlouvu v roce 2017 [vlastní zpracování]

Počet zaměstnanců	Kč / hod.	Hrubá mzda / Kč	Dovolená / Kč	Mzdové náklady / Kč	SP a ZP zaměstnavatel /
3	100	432 000	24 000	456 000	155 040
3	100	270 000	19 200	289 200	98 328
1	230	441 600	36 800	478 400	162 656
2	100	384 000	32 000	416 000	141 440
Celkem mzdové náklady		1 527 600	112 000	1 639 600	557 464

Tabulka 10 znázorňuje, jakým způsobem se při převodu na pracovně právní vztah navýší osobní náklady na zaměstnance. Mzdové náklady se skládají ze mzdy za odpracované hodiny a navyšují je náhrady mezd, dovolená, překážky v práci, příplatky apod. a vzrostou tedy o 1.639.000 Kč a náklady na sociální pojištění (SP) a zdravotní pojištění (ZP) zaměstnanců vzrostou o 557.464 Kč. Zároveň se mění přepočtený stav zaměstnanců ze 14 na 20.

Vliv převodu Švarc systému na pracovně právní vztah na zúčtování se zaměstnanci:

Opravy zúčtování je nutné provést i v oblasti zúčtování se zaměstnanci.

Metodika výpočtu:

Sociální a zdravotní pojištění u zaměstnance = Hrubá mzda \times 11%

Superhrubá mzda = Hrubá mzda \times 34%

Daň před slevou = Superhrubá mzda \times 15% (pro výpočet neberu v úvahu zaokrouhlení)

Čistá mzda = Hrubá mzda – sociální a zdravotní pojištění – daň po slevě

Tabulka 11 Kalkulace zúčtování se zaměstnanci při převodu na pracovní smlouvu v roce 2017 [vlastní zpracování]

Počet zaměstnanců	Kč / hod.	Hrubá mzda / Kč	SP a ZP zaměstnanci / Kč	Superhrubá mzda / Kč	Daň před slevou / Kč	Sleva na poplatníka / Kč	Daň po slevě / Kč	Čistá mzda zaměstnanci
3	100	456 000	50 160	611 040	91 656	37 260	54 396	351 444
3	100	289 200	31 812	387 528	58 129	31 050	27 079	230 309
1	230	478 400	52 624	641 056	96 158	24 840	71 318	354 458
2	100	416 000	45 760	557 440	83 616	49 680	33 936	336 304
Zúčtování se zaměstnanci		1 639 600	180 356	2 197 064	329 560	142 830	186 730	1 272 514

Tabulka 11 znázorňuje změnu na účtu zaměstnanců o 1.639.600 Kč, zvýšení sociálního a zdravotního pojištění sraženého zaměstnanci a zaplaceného zaměstnavatelem za zaměstnance zvýšené o 180.356 Kč. Zaměstnavatel za zaměstnance takto převedené ze švarc systému odvede sraženou zálohovou daň, která navýší původní výši daně odváděné za stávající zaměstnance o částku 186.730 Kč.

8.4.2 Poskytování služebních automobilů k soukromým účelům

Následující problematika je popsána v pokynu Generálního finančního ředitelství D-22 (2015). U motorového vozidla zahrnutého v obchodním majetku poplatníka, které je využíváno pro služební i soukromé účely zaměstnanců, se režim poměrné výše výdajů neuplatňuje pro vyšší pořizovací ceny motorového vozidla, ani pro poměrnou výši odpisů. V této oblasti tedy společnost postupuje v souladu s legislativou. Nesprávnosti ale vznikají v zaúčtování spotřeby pohonných hmot do nákladů a s tím související odpočet DPH.

Vliv pořízení automobilu využívaného pro služební a soukromé účely na DPH:

Při pořízení dlouhodobého majetku je nutné zohlednit úpravu odpočtu DPH dle § 78 zákona č. 235/2004 Sb., o přidané hodnotě, a to po dobu 5 let od data pořízení.

Metodika výpočtu:

Výše DPH x % pro služební využití.

Tabulka 12 Kalkulace nároku na odpočet DPH v roce 2017 [vlastní zpracování]

Typ vozu	Zaměstnanec	Rok pořízení	Základ daně / Kč	Odpočet DPH / Kč	Služební využití / %	Uznatelný odpočet
Škoda Superb III	Člen představenstva	2017	991 901	208 299	50%	104 150
Škoda Superb LK	Ředitel	2015		0	30%	
Audi a 8	Finanční ředitel	2016		0	30%	
Škoda Superb I	Vedoucí technolog	2004		0	30%	
Škoda Octavia 1	Vedoucí realizace	2014		0	30%	
Nárok na odpočet DPH			991 901	208 299		104 150

Z tabulky 12 je tedy patrné, že společnost při účtování o pořízení osobního automobilu v roce 2017 provedla neoprávněný odpočet DPH ve výši 208.299 Kč. Správná výše odpočtu DPH po opravě je 104.150 Kč. Výpočet je pro ilustraci proveden za rok 2017.

Vliv využívání automobilu pro služební a soukromé účely na straně zaměstnavatele:

Další oblastí, kterou společnost v souvislosti s poskytováním benefitu použití služebních automobilů k soukromým účelům opomíjí, je zohlednění nepeněžního příjmu zaměstnanců a člena představenstva ve mzdě. Konkrétně se jedná o odvod sociálního (25%) a zdravotního (9%) pojištění z 1% pořizovací ceny automobilu včetně DPH za každý měsíc používání automobilu zaměstnancem a členem představenstva.

Metodika výpočtu:

Pořizovací cena včetně DPH x 1% x 12 x 34%

Tabulka 13 Kalkulace nepeněžního příjmu zaměstnance – osobní náklady u zaměstnavatele v roce 2017 [vlastní zpracování]

Typ vozu	Zaměstnanec	Rok pořízení	Celkem Kč	Soukromé využití / %	Základ pro zdanění / Kč	Roční základ / Kč	SP a ZP zaměstnavatel / Kč
Škoda Superb III	Člen představenstva	2017	1 200 200	50%	12 002	144 024	48 968
Škoda Superb LK	Ředitel	2015	1 200 200	30%	12 002	144 024	48 968
Audi a 8	Finanční ředitel	2016	2 500 000	30%	25 000	300 000	102 000
Škoda Superb I	Vedoucí technolog	2004	300 000	30%	3 000	36 000	12 240
Škoda Octavia 1	Vedoucí realizace	2014	180 000	30%	1 800	21 600	7 344
Celkem náklady na sociální a zdravotní pojištění					53 804	645 648	219 520

Z výpočtů v tabulce 13 tedy vyplývá, že společnost měla v roce 2017 odvést 219.520 Kč na sociálním a zdravotním pojištění jako náklad zaměstnavatele.

Vlivy využívání automobilu pro služební a soukromé účely na straně zaměstnance:

Pokud je zaměstnanci poskytnuto vozidlo současně pro soukromé a služební účely, jedná o nepeněžní příjem na straně zaměstnance. Tato forma benefitu je na straně zaměstnance jako značná finanční výhoda a cenou za to je zdanění. Zdanění nepeněžního příjmu u zaměstnance má stejnou logiku jako u zaměstnavatele. V konkrétních případech jsou uživatelé těchto automobilů v pracovně právním vztahu a veškeré slevy a odpočty daní již byly uplatněny ve mzdě. Člen představenstva vykonává svou funkci bez odměny, ale výpočet je totožný, jako kdyby v pracovně právním vztahu byl. Odvod sociálního (6%) a zdravotního (4,5%) pojištění se vypočítá z 1% pořizovací ceny automobilu včetně DPH a to za každý měsíc.

Metodika výpočtu:

Sociální a zdravotní pojištění = Pořizovací cena včetně DPH \times 1% \times 12 \times 11%

Tabulka 14 Kalkulace zdanění nepeněžního příjmu zaměstnance v roce 2017 [vlastní zpracování]

Typ vozu	Zaměstnanec	Rok pořízení	Celkem Kč	Soukromé využití / %	Základ pro zdanění / Kč	Roční základ / Kč	SP a ZP zaměstnanec / Kč	Zálohová daň zaměstnanec / Kč
Škoda Superb III	Člen představenstva	2017	1 200 200	50%	12 002	144 024	15 843	28 949
Škoda Superb LK	Ředitel	2015	1 200 200	30%	12 002	144 024	15 843	28 949
Audi a 8	Finanční ředitel	2016	2 500 000	30%	25 000	300 000	33 000	60 300
Škoda Superb I	Vedoucí technolog	2004	300 000	30%	3 000	36 000	3 960	7 236
Škoda Octavia 1	Vedoucí realizace	2014	180 000	30%	1 800	21 600	2 376	4 342
Zdanění nepeněžního příjmu zaměstnanců					53 804	645 648	71 021	129 775

Dopad tohoto benefitu na zdanění a tedy konečnou výši doplatku mzdy znázorňuje tabulka 14. Nepeněžní příjem se chová jako mzda a přičítá se k hrubé mzdě. Vstupuje pak do vyměřovacího základu pro sociální a zdravotní pojištění. Celkové náklady vyplývající pro zaměstnance a člena představenstva z titulu využívání automobilu pro soukromé účely v roce 2017 představují částku 71.021 Kč na sociálním a zdravotním pojištění. Zaměstnancům je pak zdanění sraženo ve mzdě. Za členem představenstva, který nepobírá žádnou formou odměnu ani mzdu tak vzniká společnosti každý měsíc pohledávka, kterou je tento člen představenstva povinen uhradit.

8.4.3 Pohonné hmoty

Pokyn Generálního finančního ředitelství D-22 (2015) stanovuje, že výdaje na pohonné hmoty jsou daňovým výdajem pouze při použití vozidla pro služební účely. Jedná se tedy o prokazatelně vynaložené výdaje. Protože společnost tyto náklady v roce 2017 zaúčtovala

v plné výši, bude potřeba provést opravu a to na základu daně i v odpočtu DPH a zaúčtovat náklad i DPH v poměrně krácené výši.

Metodika výpočtu:

Uznatelný základ daně = Základ daně \times % pro služební využití

Uznatelný odpočet DPH = Výše DPH \times % pro služební využití

Tabulka 15 Kalkulace uznatelných nákladů spojených s nákupem pohonných hmot v roce 2017 [vlastní zpracování]

Typ vozu	Zaměstnanec	Základ daně / Kč	Odpočet DPH / Kč	Služební využití / %	Uznatelný základ daně / Kč	Uznatelný odpočet
Škoda Superb III	Člen představenstva	24 000	5 040	50%	12 000	2 520
Škoda Superb LK	Ředitel	48 000	10 080	70%	33 600	7 056
Audi a 8	Finanční ředitel	42 000	8 820	70%	29 400	6 174
Škoda Superb I	Vedoucí technolog	24 000	5 040	70%	16 800	3 528
Škoda Octavia 1	Vedoucí realizace	36 000	7 560	70%	25 200	5 292
Krácení nákladů na pohonné hmoty		174 000	36 540		117 000	24 570

Tabulka 15 vyčísluje nesprávně vykázané hodnoty, které je potřeba poměrně snížit. Uznatelné náklady jsou ve výši 117.000 Kč a s tím souvisí odpočet DPH 24.570 Kč.

8.4.4 Náklady na telefonní hovory mobilního operátora

Jako i v předešlých případech je nutné rozlišit, které výdaje jsou vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a jsou tedy uznatelné v prokázané výši.

Protože společnost odhaduje výši soukromých hovorů na 35%, musí ji vyloučit jako daňově neuznatelnou. Obdobně i odpočet DPH je krácený stanoveným poměrem. Výše hovorů pro rodinné příslušníky je neuznatelná v celé výši a rovněž související odpočet DPH nelze uplatnit.

Tabulka 16 Kalkulace uznatelných nákladů spojených s nákupem služeb mobilního operátora v roce 2017 [vlastní zpracování]

Výdaje na hovorné mobilních telefonů	Základ daně / Kč	Odpočet DPH / Kč	Uznatelný základ daně / Kč	Uznatelný odpočet DPH /
Služební hovory	42 823	8 993	42 823	8 993
Soukromé hovory	23 058	4 842	0	0
Rodinní příslušníci	47 058	9 882	0	0
Celkem náklady na služby	112 939	23 717	42 823	8 993

Tabulka 16 znázorňuje náklady spojené s nákupem služeb mobilního operátora. Prokazatelná výše nákladů v roce 2017 po opravě je 42.823 Kč a odpočet DPH 8.993 Kč.

8.5 Analýza zmanipulovaných výkazů a jejich vypovídací schopnost

Z provedené analýzy zmanipulovaných výkazů, kterou znázorňuje tabulka 22, je patrné, že vlivem používání technik kreativního účetnictví byly pozměněny především nákladové účty ve výši 550 tis. Kč. Na účtu DPH byl neoprávněně uplatněn odpočet ve výši 131 tis. Kč. Nebylo odvedeno sociální a zdravotní pojištění a daň za zaměstnance. Změny v oblasti zúčtování se zaměstnanci rozdílly nevykazují, neboť v opravách počítám s jejich uhrazením. Stav bankovního účtu po snížení o 418.624 Kč vykazuje záporný zůstatek. Důvodem je především odlišná struktura nákladových položek. Podrobnější údaje uvádím v příloze P III. Celkový dopad změn se projeví na výsledku hospodaření a daňové povinnosti společnosti, což způsobí nižší výplatu dividend v následujícím období. Přesto by společnost měla nastavit korektnější způsob řízení rizik v oblasti účetnictví. Při stávajícím způsobu se vystavuje možným sankcím ve výše zmíněných oblastech. Vhodným se jeví i změna externí auditorské firmy. O tom, že je narušený vnitřní kontrolní systém vypovídá i to, že předsedou dozorčí rady je účetní společnosti. Vhodným se jeví komplexní přehodnocení.

Tabulka 17 Sumarizace jednotlivých praktik kreativního účetnictví MHS, a.s. v roce 2017 [vlastní zpracování]

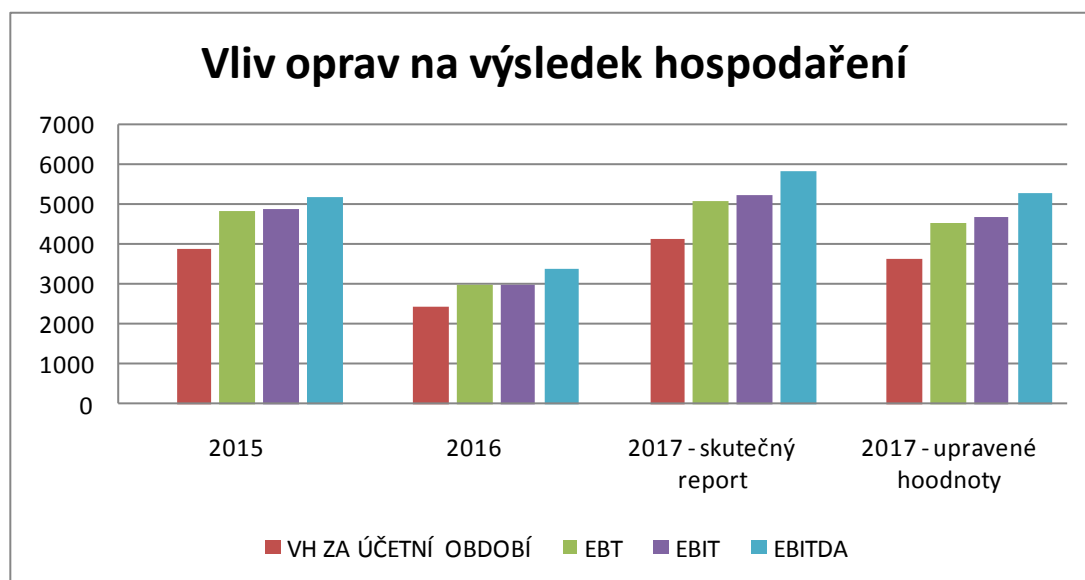
Sumarizace praktik kreativního účetnictví	Částka / Kč	MD / Korekce účtování	Dal / Korekce účtování
Švarc systém			
Snížení: Náklady za služby	-1 740 000	518	
Zvýšení: Mzdové náklady	1 639 600	521	
Zvýšení: SP a ZP zaměstnavatel	557 464	524	
Snížení: Bankovní účet	457 064		221
Poskytování služebních automobilů k soukromým účelům			
Snížení: Odpočet DPH	-104 150	343	
Zvýšení: Daňově neúčinný účet pro SP a ZP zaměstnavatel	219 520	528	
Snížení: Bankovní účet	115 370		221
Pohonné hmoty			
Snížení: Náklady za materiál	-57 000	501	
Snížení: Odpočet DPH	-11 970	343	
Zvýšení: Bankovní účet	-68 970		221
Náklady na telefonní hovory mobilního operátora			
Snížení: Náklady za služby	-70 116	518	
Snížení: Odpočet DPH	-14 724	343	
Zvýšení: Bankovní účet	-84 840		221
Celková sumarizace kreativního účetnictví podle účtů	Částka / Kč	MD / Korekce účtování	Dal / Korekce účtování
Snížení: Náklady za materiál	-57 000	501	
Snížení: Náklady za služby	-1 810 116	518	
Zvýšení: Mzdové náklady	1 639 600	521	
Zvýšení: SP a ZP zaměstnavatel	557 464	524	
Zvýšení: Daňově neúčinný účet pro SP a ZP zaměstnavatel	219 520	528	
Snížení: Odpočet DPH	-130 844	343	
Snížení: Bankovní účet	418 624		221

Následující tabulka a graf znázorňují vývoj výsledku hospodaření v období 2015 – 2017. V roce 2017 společnost vykázala ve svých výkazech navýšení, které bylo při bližším zkoumání nutné upravit. Po opravách výkazů jsou uvedeny náklady vyšší o 550 tis. Kč, což ovlivňuje EBT, EBIT a EBITDA. Při výpočtu daňového zatížení je nutné vyloučit daňově neúčinné náklady ve výši 220 tis Kč, což se projevuje na výsledku EAT. Splatná daň je snížena o 63 tis. Kč. Úpravou hodnot je patné, že realizace výsledku hospodaření společnosti je nadhodnocená. Porovnání s rokem 2016 vykazují opravené hodnoty navýšení o 50% oproti skutečnému reportu, kde je vykázané navýšení o 70%.

Tabulka 18 Vývoj výsledku hospodaření v letech 2015 – 2017 v porovnání s vlivem oprav v roce 2017 [vlastní zpracování]

(v tis. Kč)	2015	2016	2017 - skutečný report	2017 - upravené hodnoty
EAT	3 897	2 408	4 110	3 624
EBT	4 818	2 979	5 085	4 535
EBIT	4 845	3 003	5 234	4 684
EBITDA	5 176	3 363	5 820	5 270

Legenda: EAT – výsledek hospodaření po zdanění, EBT – výsledek hospodaření před zdaněním, EBIT – výsledek hospodaření před zdaněním a úroky, EBITDA – výsledek hospodaření před zdaněním, úroky a odpisy.



Obrázek 11 Vývoj výsledku hospodaření v letech 2015 – 2017 v porovnání s vlivem oprav v roce 2017 [vlastní zpracování]

8.6 Analýza finančního zdraví vybrané společnosti

Následující obrázek znázorňuje Du Pontův pyramidový rozklad rentability vlastního kapitálu. Slouží jako kritériem měření efektivity podniku jako celku a doplňuje ukazatele rentability. Podrobnější podklady k finanční analýze MHS, a.s. uvádím p příloze P IV.

ČZ/VK		rok	
34,7%	x	2015	
25,6%		2016	
41,4%		2017	
38,4%		2017 oprava	

ČZ/T		T/A		A/VK	
10,1%	x	2,82	x	1,22	
7,7%		2,31			
10,3%		2,60			
9,1%		2,68			

ČZ/EBT		EBT/T		T/DHM		DHM/A		CK/VK		KFM/Kr.záv.		Kr.záv./CK		KFM/A	
0,81	x	12,5%	x	45,25	x	0,06	x	0,20	x	5,33	x	1,00	/	0,90	
0,81		9,5%		55,67		0,04		0,41		3,19		1,00		0,90	
0,81		12,7%		19,79		0,13		0,54		2,40		1,00		0,84	
0,80		11,4%		19,79		0,14		0,58		2,29		1,00		0,84	

T/T		Ná/T		Ost.V/T	
1,00	-	88,4%	+	0,8%	
1,00		90,9%		0,4%	
1,00		94,5%		7,2%	
1,00		95,9%		7,2%	

VS/T		ON/T		Odpisy/T		Ost.pr.ná/T		Úroky/T		Ost.ná/T	
69,0%	+	14,6%	+	0,9%	+	0,6%	+	0,1%	+	5,7%	
73,4%		16,0%		1,2%		0,6%		0,1%		1,5%	
71,5%		12,9%		1,5%		7,3%		0,4%		3,4%	
66,8%		18,9%		1,5%		7,3%		0,4%		3,3%	

Obrázek 12 Du Pontův rozklad rentability vlastního kapitálu v letech 2015 – 2015 v porovnání s vlivem oprav v roce 2017 [vlastní zpracování]

Legenda: ČZ – čistý zisk, VK – vlastní kapitál, T – tržby, A – aktiva, EBT – zisk před zdaněním, DHM – dlouhodobý hmotný majetek, CK – cizí kapitál, KFM – krátkodobý finanční majetek, Kr.záv. – krátkodobé závazky, Ná – náklady, Ost.pr.ná – ostatní provozní náklady, Ost.ná – ostatní náklady, Ost.V – ostatní výnosy, VS – výkonová spotřeba, ON – osobní náklady.

Rentabilita, tedy výnosnost vloženého kapitálu, je měřítkem schopnosti analyzované společnosti dosahovat zisk s použitím investovaného kapitálu, tedy parametr efektivity. Je to schopnost podniku vytvářet nové zdroje. Základním cílem podnikání však není maximalizace zisku, ale tvorba hodnoty podniku pro vlastníka při respektování zájmů všech stakeholderů.

Podle ukazatelů Du Pontovy analýzy je zřejmé, že společnost je úspěšný podnik, vykazující vysokou míru zhodnocení vlastního kapitálu (ROE) ve všech zkoumaných letech. ROE měří, kolik čistého zisku připadá na jednu korunu investovaného kapitálu. Nárůst původních hodnot v roce 2017 je způsobený poklesem vlastního kapitálu z důvodu výplaty dividend. Jeho snížení po opravách účtování je důsledkem snížení výsledku hospodaření, přesto vykazuje hodnoty 38,4%, což je nadprůměrné. Odvětví hlásí hodnotu 14,60%.

Ziskové rozpětí neboli rentabilita tržeb (ROS) vyjadřuje schopnost dosahovat zisk, tedy vyšší vyprodukovaného zisku na 1 Kč tržeb. Společnost vykazuje průměrné výsledky 9,1%. Na snížení po opravách v roce 2017 je opět zřejmý vliv redukce čistého zisku. Ministerstvo průmyslu a obchodu (MPO) hlásí hodnotu 9,81%.

Obrat aktiv ve výši 2,68% je vnímám jako pozitivní. Navýšení po opravě v roce 2017 vyvolalo snížení v oblasti aktiv a zároveň přispěje k růstu ROE. MPO hlásí hodnotu 1,13%.

Finanční páka 1,58% po opravě v roce 2017 působí pozitivním způsobem. Je patrné, že společnost nevyužívá efektivně podíl cizích zdrojů pro své financování.

Další rozklady rentability slouží jako podrobnější rozbor jednotlivých vlivů, působících na již uvedené ukazatele. V podstatě se dá shrnout, že i při snížení zisku a mírném zhoršení rentability po opravách, společnost stále vykazuje vynikající výsledky.

Doplnění a souhrn výše zmíněných ukazatelů rentability znázorňuje tabulka 19. Ukazatel ROA měří produkční sílu. Ukazatel ROCE měří, kolik provozního hospodářského výsledku před zdaněním podnik dosáhl z jedné koruny, kterou investovali akcionáři a věřitelé.

Tabulka 19 Poměrové ukazatele rentability MHS, a.s. v letech 2015 – 2015 v porovnání s vlivem oprav v roce 2017 [vlastní zpracování]

Poměrové ukazatele rentability	2015	2016	2017 - skutečný report	2017 - upravené hodnoty
Rentabilita tržeb ROS	10,1%	7,7%	10,3%	9,1%
Rentabilita celkového kapitálu ROA	35,4%	22,1%	34,2%	31,4%
Rentabilita vlastního kapitálu ROE	34,7%	25,6%	41,4%	38,4%
Rentabilita úplatného kapitálu ROCE	43,1%	31,9%	52,8%	49,6%

8.7 Doporučení ve smyslu věrného a poctivého obrazu účetnictví

V doporučených postupech vycházím platné účetní legislativy, zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, z novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. s účinností od 1. 1. 2018 a z tak zvané Bílé knihy účetnictví, tedy z platných Interpretací Národní účetní rady 29 a 30 a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu v platném znění.

Cílem účetnictví je poskytnout relevantní data a nezkruslit věrný a poctivý obraz účetnictví. Protože společnost dlouhodobě nezvolila odpovídající způsoby účtování, doporučuji provést rekonstrukci vybraných položek účetnictví a podle významnosti a proveditelnosti přistoupit k opravám minulých účetních období následovně:

- Úprava informací za minulá účetní období se provede retrospektivně, tak jako by chyba nenastala. Protože není možné otevírat a opravovat uzavřené účetní období, promítne se oprava do zvláštní části výsledku hospodaření minulých let jako A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let.
- Daň z příjmu vyvolaná změnou chyby je rovněž účtována jako jiný výsledek hospodaření minulých let.
- Z důvodu srovnatelnosti informací je nutné opravu chyby popsat v příloze účetní závěrky a uvést rozpis všech významných změn včetně stavu před změnou a po změně.
- Pro oblast daně z přidané hodnoty je nutné postupovat podle § 141 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, to znamená, že daňový subjekt má povinnost podat dodatečné daňové přiznání.

Chyby běžného účetního období se opraví v daném roce ještě před schválením účetní závěrky. Aktuálně se jedná o rok 2018, za který společnost zatím ještě nemá uzavřené účetnictví.

Pro následující roky doporučuji postupovat podle nastíněné metodiky v předešlých kapitolách.

Doporučení pro oblast Švarc systém:

- Před sjednáním výkonu práce je potřeba vyjasnit, zda se jedná o druh závislé práce a uzavřít pracovněprávní vztah podle zákoníku práce.
- Striktně nedoporučuji využívání občanskoprávních vztahů pro závislou práci.

Doporučení pro oblast poskytování služebních automobilů k soukromým účelům:

- Při pořízení osobního automobilu je vhodné stanovit poměr využití automobilu pro soukromé a pro služební účely a dle toho provést odpočet DPH. V průběhu využívání vozu je nutné tento poměr sledovat a po dobu 5 – ti let tento odpočet upravit.
- U všech plnění spojených s provozem automobilu je nutné uplatňovat poměrný nárok na odpočet DPH a poměrnou výši nákladů.
- Daňové odpisy lze uplatnit v plné výši.

Doporučení pro oblast spotřeby pohonných hmot:

- Evidence ujetých kilometrů v knihách jízd jednotlivých vozidel je nutné průkazně oddělit na jízdy služební a jízdy soukromé.
- Spotřebované pohonné hmoty je nutné poměrně rozdělit a vyloučit množství spotřebované zaměstnancem pro soukromé účely. V nákladech a DPH lze uplatnit pouze výdaje na pohonné hmoty, které byly spotřebovány pro služební účely.
- Pro oblast daňově neuznatelných nákladů doporučuji zvolit vhodnou analytiku, například spotřeba materiálu 501.99.

Doporučení pro oblast služeb mobilních operátorů:

- Při účtování služebních a soukromých hovorů je nutné rozlišovat daňově uznatelné náklady a účetně oddělit od daňově neuznatelných nákladů.
- Paušální tarify pro rodinné příslušníky je nutné účtovat jako daňově neuznatelné položky.
- Pro oblast daňově neuznatelných nákladů doporučuji zvolit vhodnou analytiku, například služby 518.99.

Doporučení pro oblast zvyšování efektivnosti řízením nákladů:

V oblasti snižování nákladů na pracovní sílu doporučuji navázat smluvní vztah s Vězeňskou službou České republiky v rámci zaměstnávání odsouzených. Nachází se zde perspektivní pracovní kádr a to i pro nekvalifikované práce. Pro zakázky v západních Čechách přichází do úvahy Věznice Kynšperk nad Ohří (2017), která uvádí kalkulace 65 Kč plus DPH za hodinu práce odsouzeného. Zakázky na severní Moravě může pokrývat Věznice Heřmanice (2018), která uvádí aktuální kalkulace za hodinu práce odsouzeného v I. skupině prací ve výši 45,62 až 46,64 Kč plus DPH. Související náklad pro tento smluvní vztah je příspěvek na obědy a vlastní přeprava odsouzených.

ZÁVĚR

Kreativní účetnictví se v současné době stává čím dál více diskutovaným fenoménem. Je to typ podvodu, při němž dochází k falšování jednotlivých účetních případů a z toho vyplývající falšování reportovaných výkazů. Na základě takto zmanipulovaných výkazů jsou dále sestavovány neodpovídající finanční analýzy. Tyto nekorektní analýzy jsou pak předkládány veřejnosti, která na základě uvedených faktů činí další ekonomická rozhodnutí.

V úvodu práce byly stanoveny dva primární cíle. Hlavním cílem teoretické části práce bylo podat na základě odborných zdrojů a právních norem podrobný přehled o kreativním účetnictví, vymežit motivy, představit techniky kreativního účetnictví, uvést rizika praktikování technik kreativního účetnictví. Teoretická část posloužila jako východisko pro analytickou část práce, jako teoretický základ v účetní, daňové oblasti a legislativní oblasti, včetně oblasti řízení finančních rizik.

V praktické části práce byly pro dosažení hlavního cíle realizovány dva dílčí cíle. Prvním dílčím cílem bylo stanovení deliktivní odpovědnosti a analýza účetních podvodů v praxi. Za tímto účelem byly analyzovány jednak známé případy společností, které v minulosti využívali kreativní účetnictví a rovněž i kauzy z poslední doby. Výsledkem bylo zjištění, že používané metody jsou celosvětově založeny na stejném principu. Dalším cílem praktické části bylo zpracování případové studie společnosti, která ve svém účetnictví použila ve sledovaném roce kreativních praktik. Společnost byla představena, základní údaje byly uvedeny do souvislostí, na základě krátké finanční analýzy byla společnost vyhodnocena dle svých zveřejňovaných reportů. Dále pak bylo přistoupeno k analýze kritických případů v rámci účetnictví vybrané společnosti, na základě které byla dále provedena korekce chyb a upraveny účetní výstupy společnosti. Pro porovnání byla zpracována krátká finanční analýza, kde byly komparovány roky minulé a meziroční oprava hodnot.

V rámci práce byly naplněny jednotlivé cíle, což vyústilo ke zpracování účetní metodiky pro stávající a následující roky a doporučení k řízení nákladů v rámci legislativního rámce.

Výzkum kladl poměrně vysoké nároky na znalosti účetní a daňové problematiky. Téma práce je dost obšírné a není zatím k dispozici příliš mnoho odborné literatury, která by komplexně tento fenomén řešila. V tomto ohledu lze v budoucnu na předkládanou práci navázat dalším výzkumem, který bude řešit metody detekce a vyhodnocení rizika účetních podvodů, včetně postupu při odhalování krizových případů a stanovení způsobu řízení rizika chyb. Téma kreativního účetnictví a boji proti němu bude i nadále aktuální.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie

BALOUN, Vladimír. *Finanční kriminalita v České republice: dílčí studie úkolu "Výzkum ekonomické kriminality"*. Praha: Institut pro kriminologii a sociální prevenci, 2004, 183 s. Studie (Institut pro kriminologii a sociální prevenci). ISBN 80-733-8029-3.

DELOITTE, *Forenzní zpravodaj 1/2018*. [online]. ©2019 [cit. 2019-03-31]. Dostupné z: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/fa/Deloitte_Fraud_Insights_Forenzni_zpravodaj_01_2018.pdf.

DELOITTE, *Forenzní zpravodaj 2/2018*. [online]. ©2019 [cit. 2019-03-31]. Dostupné z: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/fa/Deloitte_Fraud_Insights_Forenzni_zpravodaj_02_2018.pdf.

DELOITTE, *Forenzní zpravodaj 1/2019*. [online]. ©2019 [cit. 2019-03-31]. Dostupné z: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/fa/Deloitte_Fraud_Insights_Forenzni_zpravodaj_01_2019.pdf.

DRÁBKOVÁ, Zita. Metody kreativního účetnictví v podmínkách českých účetních předpisů. *INPROFORUM 2011: Global Economic Crisis Regional Impacts*. November 10, 2011 – November 11, 2011, České Budějovice, ISBN 978-80-7394-315-8, 97 - 102.

DRÁBKOVÁ, Zita. *Kreativní účetnictví a účetní podvody: řízení rizika účetních chyb a podvodů*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, 151 s. ISBN 978-80-7552-791-2.

FINANČNÍ ANALYTICKÝ ÚŘAD. *O úřadu* [online]. ©2019 [cit. 2019-03-31]. Dostupné z: <http://www.financnianalytickyyurad.cz/uredni-deska/o-uradu.html>.

FINANČNÍ ANALYTICKÝ ÚŘAD. *Právní předpisy* [online]. ©2019 [cit. 2019-03-31]. Dostupné z: <http://www.financnianalytickyyurad.cz/pravni-predpisy.html>.

GRIFFITHS, Ian. *Creative accounting: how to make your profits what you want them to be*. London: Unwin Paperbacks, 1987. ISBN 00-465-7003-9.

JONES, Michael. *Creative accounting, fraud and international accounting scandals*. Hoboken, NJ: John Wiley, 2010, 576 s. ISBN 978-047-0057-650.

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Vyhlášky* [online]. ©2012-2019 [cit. 2019-03-19]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/vyhlasiky>.

KOMORA CERTIFIKOVANÝCH ÚČETNÍCH. *Etický kodex Komory certifikovaných účetních, Praha, 19. října 2015* [online]. ©2019 [cit. 2019-03-31]. Dostupné z: <https://www.komora-ucetnich.cz/cze/informace-komory/normy/eticky-kodex>.

KOMORA CERTIFIKOVANÝCH ÚČETNÍCH. *Tisková zpráva a její ohlasy v médiích, Praha, 28. ledna 2019* [online]. ©2019 [cit. 2019-03-31]. Dostupné z: https://www.komora-ucetnich.cz/cze/informace-komory/media/media_zpravy.

KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. 5., aktualizované vydání, Praha: BOVA POLYGON, 2005, 526 s. ISBN 80-727-3129-7.

KRUPOVÁ, Lenka. *Kreativní účetnictví: zneužívání účetnictví-možnosti a meze*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2001, 64 s. ISBN 80-902855-2-X.

MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU ČR, © 2013-2016. *Panorama zpracovatelského průmyslu ČR*. [online]. [cit. 2019-03-30] Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/panorama-interaktivni-tabulka.html>.

NEJVYŠŠÍ SOUD ČR, *Rozhodnutí NS 5 Tdo 417/2018*. [online]. © 2018 [cit. 2019-03-30] Dostupné z: http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/37A7E19B10959F82C12582E50046ADFE?openDocument&Highlight=0.

MULFORD, Charles W. a Eugene E. COMISKEY. *The financial numbers game: detecting creative accounting practices*. New York: Wiley, 2002, s 395. ISBN isbn0-471-37008-8.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada, 2016, 207 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-5806-0.

OXFORD UNIVERSITY PRESS. *English Oxford Dictionary*. [online]. ©2019 [cit. 2019-03-19]. Dostupné z: http://en.oxforddictionaries.com/definition/creative_accountancy.

PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích: studijní pomůcka pro distanční studium*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2012. ISBN isbn9788074541513.

SHAH, Syed Zulfiqar Ali, Safdar BUTT a Yasir Bin TARIQ. *Use or Abuse of Creative Accounting Techniques. International Journal of Trade, Economics and Finance vol. 2, no. 6, pp. 531 -536, 2011* [online]. © 2008-2019 [cit. 2019-03-19]. Dostupné z: <http://www.ijtef.org/show-34-400-1.html>.

STROUHAL, Jiří. *Zveřejňování obchodních korporací*. Praha: Wolters Kluwer, 2016, 222 s. Účetnictví. ISBN 978-80-7552-157-6.

STŘEDOEVROPSKÉ CENTRUM PRO FINANCE A MANAGEMENT. *Sarbanes-Oxley, SOX*. [online]. © 2005-2012 [cit. 2019-03-19]. Dostupné z: <http://www.finance-management.cz/080vypisPojmu.php?X=Sarbanes-Oxley+SOX&IdPojPass=42>.

ŠPAČKOVÁ, Iva. *Skanska je ve ztrátě. Výsledky zhoršili manažeři, co falšovali účetnictví*. 2014 [online]. © 1999–2019 [cit. 2019-03-31]. Dostupné z: https://www.idnes.cz/ekonomika/podniky/vysledky-skansky-za-rok-2013.A140210_113207_ekoakcie_spi.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016, 284 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0048-4.

UNIVERSITY OF PRETORIA. *The role of book entries in income smoothing and big baths* [online]. ©2019 [cit. 2019-03-28]. Dostupné z: <https://repository.up.ac.za/bitstream/handle/2263/22942/05chapter5.pdf.sequence=6>.

Prameny

ČESKÁ A SLOVENSKÁ FEDERATIVNÍ REPUBLIKA. Předpis č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví (v platném znění). In: *Sbírka zákonů České a Slovenské Federativní Republiky – České republiky / Slovenské republiky*. Praha: Federální ministerstvo vnitra, roč. 1991, č. 107, 563.

ČESKÁ A SLOVENSKÁ FEDERATIVNÍ REPUBLIKA. Předpis č. 586/1992 Sb., zákon České národní rady o dani z příjmů (v platném znění). In: *Sbírka zákonů České a Slovenské Federativní Republiky – České republiky / Slovenské republiky*. Praha: Federální ministerstvo vnitra, roč. 1992, č. 117, 586.

ČESKÁ REPUBLIKA. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (v platném znění). In: *Sbírka zákonů České republiky*. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky, roč. 2002, č. 174, 500.

ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (v platném znění). In: *Sbírka zákonů České republiky*. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky, roč. 2004, č. 78, 235.

ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti (v platném znění). In: *Sbírka zákonů České republiky*. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky, roč. 2004, č. 143, 435.

ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce (v platném znění). In: *Sbírka zákonů České republiky*. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky, roč. 2006, č. 84, 262.

ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu (v platném znění). In: *Sbírka zákonů České republiky*. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky, roč. 2008, č. 80, 253.

ČESKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (v platném znění). In: *Sbírka zákonů České republiky*. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky, roč. 2009, č. 87, 280.

ČESKÁ REPUBLIKA. Pokyn Generálního finančního ředitelství D-22/2015. In: *Portál finanční správy* [online]. ©2013 - 2018 [cit. 2019-04-14]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/casove-cleneni/2015>.

ČESKOSLOVENSKÁ SOCIALISTICKÁ REPUBLIKA. Zákon č. 140/1961 sb., trestní zákon (v platném znění). In: *Sbírka zákonů Československé socialistické republiky*. Praha: Ministerstvo vnitra, roč. 1961, č. 65, 140.

NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADA. Interpretace národní účetní rady I – 29 Opravy chyb, změn v účetních odhadech a změny v účetních metodách. In: *Národní účetní rada* [online]. ©2019 [cit. 2019-04-18]. Dostupné z: <https://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace>.

NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADA. Interpretace národní účetní rady I – 30 Srovnatelnost informací za běžné a minulé účetní období v individuální účetní závěrce. In: *Národní účetní rada* [online]. ©2019 [cit. 2019-04-18]. Dostupné z: <https://nur.cz/interpretace/schvalene-interpretace>.

SPOJENÉ STÁTY AMERICKÉ. An Act to protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes: Sarbanes-Oxley, Sarbox, SOX. In: *116 Stat.* Washington, D. C.: Office of the

Federal Register, July 30, 2002, roč. 2002, č. 107, 204. Dostupné z: <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/STATUTE-116/pdf/STATUTE-116-Pg745.pdf>.

Judikatura

ČESKÁ REPUBLIKA. Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 4. 2018, sp. zn. 5 Tdo 417/2018, uveřejněné pod číslem 2/2019 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek.

FINANČNÍ ANALYTICKÝ ÚŘAD. Rozhodnutí o přestupku ze dne 31. 10. 2018 [online]. ©2019 [cit. 2019-03-31]. Dostupné z: <http://www.financnianalytickyurad.cz/rozhodnuti-o-prestupcich.html>.

Ostatní

MHS, a.s., 2013-2017. Účetní závěrky společnosti. *Veřejný rejstřík a sbírka listin* [online]. [cit. 2018-04-01]. Značka: B 528. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=218743>.

MHS, a.s., 2013-2017. Úplný výpis z obchodního rejstříku. *Veřejný rejstřík a sbírka listin* [online]. [cit. 2018-04-01]. Značka: B 528. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=218743&typ=UPLNY>.

MINISTERSTVO VNITRA ČESKÉ REPUBLIKY. *Registr smluv. Kynšperk - věznice (Vězeňská služba České republiky) - Zaměstnávání odsouzených mimo objekt Věznice Kynšperk nad Ohří, 24. 4. 2017.* [online]. ©2016 [cit. 2019-04-19]. Dostupné z: <https://smlouvy.gov.cz/smlouva/1775170>.

MINISTERSTVO VNITRA ČESKÉ REPUBLIKY. *Registr smluv. Heřmanice - věznice (Vězeňská služba České republiky) - Smlouva o zařazení odsouzených do práce, 22. 2. 2018.* [online]. ©2016 [cit. 2019-04-19]. Dostupné z: <https://smlouvy.gov.cz/smlouva/4970716>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

AML	Zákon proti praní špinavých peněz.
CAS	České účetní standardy.
CZ-NACE	Klasifikace ekonomických činností.
EAT	Výsledek hospodaření po zdanění.
EBIT	Výsledek hospodaření před zdaněním a úroky.
EBITDA	Výsledek hospodaření před zdaněním, úroky a odpisy.
EBT	Výsledek hospodaření před zdaněním.
FASB	Rada pro standardy finančního účetnictví (v USA).
IAS	Mezinárodní účetní standardy.
IFAC	Mezinárodní federace účetních.
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.
MPO	Ministerstvo průmyslu a obchodu.
PCAOB	Nezávislá komise pro dohled nad auditorskými společnostmi.
ROA	Rentabilita celkového kapitálu.
ROCE	Rentabilita úplatného kapitálu.
ROE	Rentabilita vlastního kapitálu.
ROS	Rentabilita tržeb.
SEC	Komise pro cenné papíry.
SOX	Zákon o reformě účetnictví veřejně obchodovatelných společností a na ochranu investorů.
SVČ	Osob samostatně výdělečně činná.
SWOT	Strategická analýza.
US GAAP	Americké účetní standardy.
VyZoÚ	Vyhláška k zákonu o účetnictví.
ZoÚ	Zákon o účetnictví.

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Trojúhelník podvodu [vlastní zpracování, zdroj: Association of Certified Fraud Examiners © 2019, online]	21
Obrázek 2 Výskyt hospodářské kriminality [vlastní zpracování, zdroj: PricewaterhouseCoopers © 2017 – 2019, online].....	23
Obrázek 3 Typy hospodářské kriminality [vlastní zpracování, zdroj: PricewaterhouseCoopers © 2017 – 2019, online].....	23
Obrázek 4 Vnímání rizik hospodářské kriminality [vlastní zpracování, zdroj: PricewaterhouseCoopers © 2017 – 2019, online].....	24
Obrázek 5 Účely a použití techniky kreativního účetnictví [vlastní zpracování, zdroj: Drábková, 2017, s. 43]	34
Obrázek 6 Znázornění techniky Income Smoothing [vlastní zpracování, zdroj: University of Pretoria © 2004 - 2019, online]	35
Obrázek 7 Znázornění techniky Big Bath Charges [vlastní zpracování, zdroj: University of Pretoria © 2004 - 2019, online]	36
Obrázek 8 Stupně manipulace s účetními výkazy [vlastní zpracování, zdroj: Drábková, 2011, s. 101]	42
Obrázek 9 Organizační schéma MHS, a.s. [vlastní zpracování, zdroj: interní zdroje společnosti].....	60
Obrázek 10 SWOT analýza MHS, a.s. [vlastní zpracování, zdroj: interní zdroje společnosti].....	62
Obrázek 11 Vývoj výsledku hospodaření v letech 2015 – 2017 v porovnání s vlivem oprav v roce 2017 [vlastní zpracování]	76
Obrázek 12 Du Pontův rozklad rentability vlastního kapitálu v letech 2015 – 2015 v porovnání s vlivem oprav v roce 2017 [vlastní zpracování]	77

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Vývoj počtu zaměstnanců vybrané akciové společnosti [vlastní zpracování, zdroj: interní zdroje společnosti]	61
Tabulka 2 Majetková struktura MHS, a.s. v letech 2013 - 2017 [vlastní zpracování, zdroj: interní zdroje společnosti]	63
Tabulka 3 Finanční struktura MHS, a.s. v letech 2013 - 2017 [vlastní zpracování, zdroj: interní zdroje společnosti]	64
Tabulka 4 Výnosy MHS, a.s. v letech 2013 – 2017 [vlastní zpracování, zdroj: interní zdroje společnosti]	64
Tabulka 5 Náklady MHS, a.s. [vlastní zpracování, zdroj: interní zdroje společnosti]	65
Tabulka 6 Evidence nákladů na OSVČ – fakturace za provedenou práci v roce 2017 [vlastní zpracování, zdroj: nestandardizovaný rozhovor]	67
Tabulka 7 Evidence vstupní ceny a procentního využití služebních automobilů pro soukromé účely v roce 2017 [vlastní zpracování, zdroj: interní zdroje společnosti]	68
Tabulka 8 Evidence nákladů na pohonné hmoty a procentního využití služebních automobilů pro soukromé účely za rok 2017 [vlastní zpracování, zdroj: interní zdroje společnosti]	68
Tabulka 9 Evidence služebních a soukromých nákladů na telefonní hovory v roce 2017 [vlastní zpracování, zdroj: interní zdroje společnosti]	69
Tabulka 10 Kalkulace celkových mzdových nákladů při převodu zaměstnanců na pracovní smlouvu v roce 2017 [vlastní zpracování]	70
Tabulka 11 Kalkulace zúčtování se zaměstnanci při převodu na pracovní smlouvu v roce 2017 [vlastní zpracování]	71
Tabulka 12 Kalkulace nároku na odpočet DPH v roce 2017 [vlastní zpracování]	72
Tabulka 13 Kalkulace nepeněžního příjmu zaměstnance – osobní náklady u zaměstnavatele v roce 2017 [vlastní zpracování]	72
Tabulka 14 Kalkulace zdanění nepeněžního příjmu zaměstnance v roce 2017 [vlastní zpracování]	73
Tabulka 15 Kalkulace uznatelných nákladů spojených s nákupem pohonných hmot v roce 2017 [vlastní zpracování]	74
Tabulka 16 Kalkulace uznatelných nákladů spojených s nákupem služeb mobilního operátora v roce 2017 [vlastní zpracování]	74

Tabulka 17 Sumarizace jednotlivých praktik kreativního účetnictví MHS, a.s. v roce 2017 [vlastní zpracování]	75
Tabulka 18 Vývoj výsledku hospodaření v letech 2015 – 2017 v porovnání s vlivem oprav v roce 2017 [vlastní zpracování]	76
Tabulka 19 Poměrové ukazatele rentability MHS, a.s. v letech 2015 – 2015 v porovnání s vlivem oprav v roce 2017 [vlastní zpracování]	78

SEZNAM PŘÍLOH

- P I Rozvaha MHS, a.s. (2013 – 2017)
- P II Výkaz zisku a ztráty MHS, a.s. (2013 – 2017)
- P III Sumarizace praktik kreativního účetnictví MHS, a.s. (2017)
- P IV Podklady k finanční analýze MHS, a.s. (2015 -2017)

PŘÍLOHA P I: ROZVAHA MHS, A.S. (2013 – 2017)

ROZVAHA v plném rozsahu		MHS, a.s. IČO Veleslavínova Ostrava 2 702 00						
		k datu 31.12.2017 (v tisících Kč)						
		31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017		
		Netto	Netto	Netto	Netto	Brutto	Korekce	Netto
	AKTIVA CELKEM	52 707	18 563	13 689	13 560	20 382	-5 060	15 322
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál							
B.	Dlouhodobý majetek	2 491	999	854	562	6 926	-4 910	2 016
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek							
B.I.1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje							
B.I.2.	Ocenitelná práva							
B.I.2.1.	Software							
B.I.2.2.	Ostatní ocenitelná práva							
B.I.3.	Goodwill							
B.I.4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek							
B.I.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek							
B.I.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek							
B.I.5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek							
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	2 491	999	854	562	6 926	-4 910	2 016
B.II.1.	Pozemky a stavby							
B.II.1.1.	Pozemky							
B.II.1.2.	Stavby							
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	2 491	999	854	562	6 926	-4 910	2 016
B.II.3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku							
B.II.4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek							
B.II.4.1.	Pěstitelské celky trvalých porostů							
B.II.4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny							
B.II.4.3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek							
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek							
B.II.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek							
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek							
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek							
B.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba							
B.III.2.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba							
B.III.3.	Podíly - podstatný vliv							
B.III.4.	Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv							
B.III.5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly							
B.III.6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní							
B.III.7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek							
B.III.7.1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek							
B.III.7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek							

C.	Oběžná aktiva	50 097	17 451	12 717	12 890	13 394	-150	13 244
C.I.	Zásoby	411	1 705	447	638	325		325
C.I.1.	Materiál							
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	411	1 705	447	638	325		325
C.I.3.	Výrobky a zboží							
C.I.3.1.	Výrobky							
C.I.3.2.	Zboží							
C.I.4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny							
C.I.5.	Poskytnuté zálohy na zásoby							
C.II.	Pohledávky	42 803	8 081	10 313	10 590	12 833	-150	12 683
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky							
C.II.1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů							
C.II.1.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba							
C.II.1.3.	Pohledávky - podstatný vliv							
C.II.1.4.	Odložená daňová pohledávka							
C.II.1.5.	Pohledávky - ostatní							
C.II.1.5.1.	Pohledávky za společníky							
C.II.1.5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy							
C.II.1.5.3.	Dohadné účty aktivní							
C.II.1.5.4.	Jiné pohledávky							
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	42 803	8 081	10 313	10 590	12 833	-150	12 683
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	39 624	7 685	10 261	10 309	12 756	-150	12 606
C.II.2.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba							
C.II.2.3.	Pohledávky - podstatný vliv							
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	3 179	396	52	281	77		77
C.II.2.4.1.	Pohledávky za společníky							
C.II.2.4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění							
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky							
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	448	396	52	281	77		77
C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní							
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	2 731						
C.III.	Krátkodobý finanční majetek							
C.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba							
C.III.2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek							
C.IV.	Peněžní prostředky	6 883	7 665	1 957	1 662	236		236
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	151	255	91	23	12		12
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	6 732	7 410	1 866	1 639	224		224
D.	Časové rozlišení	119	113	118	108	62		62
D.I.	Náklady příštích období	119	113	118	108	62		62
D.II.	Komplexní náklady příštích období							
D.III.	Příjmy příštích období							

		31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
	PASIVA CELKEM	52 707	18 563	13 689	13 560	15 322
A.	Vlastní kapitál	26 626	14 882	11 243	9 411	9 922
A.I.	Základní kapitál	2 320	2 320	2 320	2 320	2 320
A.I.1.	Základní kapitál	2 320	2 320	2 320	2 320	2 320
A.I.2.	Vlastní podíly (-)					
A.I.3.	Změny základního kapitálu					
A.II.	Ážio a kapitálové fondy					
A.II.1.	Ážio					
A.II.2.	Kapitálové fondy					
A.II.2.1.	Ostatní kapitálové fondy					
A.II.2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)					
A.II.2.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)					
A.II.2.4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)					
A.II.2.5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)					
A.III.	Fondy ze zisku	464	464			
A.III.1.	Ostatní rezervní fondy	464	464			
A.III.2.	Statutární a ostatní fondy					
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	3 052	130	5 026	4 683	3 492
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	3 052	130	5 026	4 683	3 492
A.IV.2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)					
A.IV.3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)					
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	20 790	11 968	3 897	2 408	4 110
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)					
B.+C.	Cizí zdroje	25 534	3 263	2 303	3 842	5 389
B.	Rezervy					
B.I.	Rezerva na důchody a podobné závazky					
B.II.	Rezerva na daň z příjmů					
B.III.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů					
B.IV.	Ostatní rezervy					
C.	Závazky	25 534	3 263	2 303	3 842	5 389
C.I.	Dlouhodobé závazky					
C.I.1.	Vydané dluhopisy					
C.I.1.1.	Vyměnitelné dluhopisy					
C.I.1.2.	Ostatní dluhopisy					
C.I.2.	Závazky k úvěrovým institucím					
C.I.3.	Dlouhodobé přijaté zálohy					
C.I.4.	Závazky z obchodních vztahů					
C.I.5.	Dlouhodobé směnky k úhradě					
C.I.6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba					
C.I.7.	Závazky - podstatný vliv					
C.I.8.	Odložený daňový závazek					
C.I.9.	Závazky - ostatní					
C.I.9.1.	Závazky ke společníkům					
C.I.9.2.	Dohadné účty pasivní					
C.I.9.3.	Jiné závazky					
C.II.	Krátkodobé závazky	25 534	3 263	2 303	3 842	5 389
C.II.1.	Vydané dluhopisy					
C.II.1.1.	Vyměnitelné dluhopisy					
C.II.1.2.	Ostatní dluhopisy					
C.II.2.	Závazky k úvěrovým institucím					
C.II.3.	Krátkodobé přijaté zálohy					
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	10 572	2 362	1 558	2 527	1 589
C.II.5.	Krátkodobé směnky k úhradě					
C.II.6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	10 110				
C.II.7.	Závazky - podstatný vliv					
C.II.8.	Závazky ostatní	4 852	901	745	1 315	3 800
C.II.8.1.	Závazky ke společníkům					
C.II.8.2.	Krátkodobé finanční výpomoci					
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům	810	306	268	235	288
C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	352	143	131	91	116
C.II.8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	2 619	-91	296	-58	786
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	50	35	43	41	44
C.II.8.7.	Jiné závazky	1 021	508	7	1 006	2 566
D.	Časové rozlišení pasiv	547	418	143	307	11
D.I.	Výdaje příštích období	547	418	143	307	11
D.II.	Výnosy příštích období					

PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY MHS, A.S. (2013 – 2017)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v druhovém členění		MHS, a.s. IČO Veveslavinova Ostrava 2 702 00				
období končící k 31.12.2017 (v tisících Kč)		31.12.2013	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	106 412	72 518	38 644	31 284	39 906
II.	Tržby za prodej zboží					
A.	Výkonová spotřeba	62 822	48 022	26 648	22 965	28 526
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží					
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	23 786	21 953	16 622	16 067	20 240
A.3.	Služby	39 036	26 069	10 026	6 898	8 286
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	290	-1 294	1 258	-191	314
C.	Aktivace (-)					
D.	Osobní náklady	16 836	10 871	5 633	4 995	5 128
D.1.	Mzdové náklady	13 238	8 660	4 282	3 825	4 084
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	3 598	2 211	1 351	1 170	1 044
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	3 472	2 091	1 247	1 082	964
D.2.2.	Ostatní náklady	126	120	104	88	80
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	640	741	331	360	586
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	640	741	331	360	586
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	640	741	331	360	586
E.1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné					
E.2.	Úpravy hodnot zásob					
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek					
III.	Ostatní provozní výnosy	1 333	2 908	328	134	2 881
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	842	2 852	42	36	90
III.2.	Tržby z prodaného materiálu				65	257
III.3.	Jiné provozní výnosy	491	56	286	33	2 534
F.	Ostatní provozní náklady	1 357	2 283	217	193	2 926
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	250	1 115			81
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu					
F.3.	Daně a poplatky	36	36	26	28	30
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období					
F.5.	Jiné provozní náklady	1 071	1 132	191	165	2 815
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	25 800	14 803	4 885	3 096	5 307
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly					
IV.1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba					
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů					
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly					
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	171	98			
V.1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba	171	98			
V.2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku					
H.	Náklady související s ostatním DFM					
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy					
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba					
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy					
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti					
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	99	38	27	24	149
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	99	38	27	24	
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady					149
VII.	Ostatní finanční výnosy	3	4			4
K.	Ostatní finanční náklady	131	63	40	93	77
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-56	1	-67	-117	-222
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	25 744	14 804	4 818	2 979	5 085
L.	Daň z příjmů	4 954	2 836	921	571	975
L.1.	Daň z příjmů splatná	4 954	2 836	921	571	975
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)					
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	20 790	11 968	3 897	2 408	4 110
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)					
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	20 790	11 968	3 897	2 408	4 110
*	Čistý obrát za účetní období	107 919	75 528	38 972	31 418	42 791

PŘÍLOHA P III: SUMARIZACE PRAKTIK KREATIVNÍHO ÚČETNICTVÍ MHS, A.S. (2017)

Sumarizace praktik kreativního účetnictví MHS, a.s. v roce 2017	Částka / Kč	MD / Původní účtování	Dal / Původní účtování	MD / Korekce účtování	Dal / Korekce účtování
Švarc systém					
Faktury přijaté - služby	1 740 000	518	321		
Bankovní účet - úhrada faktury přijaté	1 740 000	321	221		
Korekce: Faktury přijaté - služby	-1 740 000			518	321
Korekce: Bankovní účet - úhrada faktury přijaté	-1 740 000			321	221
Korekce: ID - předpis hrubých mezd zaměstnavatel	1 639 600			521	331
Korekce: ID - předpis SP a ZP zaměstnavatel	557 464			524	336
Korekce: ID - předpis SP a ZP zaměstnanec	180 356			331	336
Korekce: ID - předpis daně zaměstnanec	186 730			331	342
Korekce: Bankovní účet - odvody OSSZ, ZP, FÚ	924 550			336, 342	221
Korekce: Bankovní účet - úhrada mzdy	1 272 514			331	221
Poskytování služebních automobilů k soukromým účelům					
Faktury přijaté - pořízení dlouhodobého majetku	991 901	042	321		
Faktury přijaté - DPH	208 299	343	321		
Bankovní účet - úhrada faktury přijaté	1 200 200	321	221		
Korekce: Faktury přijaté - DPH	-104 150			343	321
Korekce: Bankovní účet - úhrada faktury přijaté	-104 150			321	221
Korekce: SP a ZP zaměstnavatel, neúčtuje se	219 520				
Korekce: SP a ZP zaměstnanec, neúčtuje se	71 021				
Korekce: daně zaměstnanec, neúčtuje se	129 775				
Korekce: Bankovní účet - odvody OSSZ, ZP, FÚ	420 316			336, 342	221
Korekce: Bankovní účet - výplata mzdy zaměstnance	-200 796			331	221
Pohonné hmoty					
Faktury přijaté - materiál	174 000	501	321		
Faktury přijaté - DPH	36 540	343	321		
Bankovní účet - úhrada faktur přijatých	210 540	321	221		
Korekce: Faktury přijaté - materiál	-57 000			501	321
Korekce: Faktury přijaté - DPH	-11 970			343	321
Korekce: Bankovní účet - úhrada faktur přijatých	-68 970			321	221
Náklady na telefonní hovory mobilního operátora					
Faktury přijaté - služby	112 939	518	321		
Faktury přijaté - DPH	23 717	343	321		
Bankovní účet - úhrada faktur přijatých	136 656	321	221		
Korekce: Faktury přijaté - služby	-70 116			518	321
Korekce: Faktury přijaté - DPH	-14 724			343	321
Korekce: Bankovní účet - úhrada faktur přijatých	-84 840			321	221

PŘÍLOHA P IV: PODKLADY K FINANČNÍ ANALÝZE MHS, A.S. (2015-2017)

Přehled položek aktiv MHS, a.s. v letech 2015 – 2017, komparováno s opravami v roce 2017

	(v tis. Kč)	2015	2016	2017 - skutečný report	2017 - upravené hodnoty
	AKTIVA	13 689	13 560	15 322	14 903
B.	Dlouhodobý majetek	854	562	2 016	2 016
B.I.	Dlouh. nehm. majetek	0	0	0	0
B.II.	Dlouh. hmot. majetek	854	562	2 016	2 016
B.II.1.	Pozemky a stavby	0	0	0	0
B.II.2.	Hmotné movité věci	854	562	2 016	2 016
B.II.3.-5.	Ostatní položky dl.hm.maj.	0	0	0	0
B.III.	Dlouh. fin. majetek	0	0	0	0
C.	Oběžná aktiva	12 717	12 890	13 244	12 825
C.I.	Zásoby	447	638	325	325
C.I.1.	Materiál	0	0	0	0
C.I.2.	Nedok. výroba a polotovary	447	638	325	325
C.I.3.	Výrobky a zboží	0	0	0	0
C.I.4.-5.	Ostatní položky zásob	0	0	0	0
C.II.	Pohledávky	10 313	10 590	12 683	12 683
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	0	0	0	0
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	10 313	10 590	12 683	12 683
C.III.	Krátk. fin. majetek	0	0	0	0
C.IV.	Peněžní prostředky	1 957	1 662	236	-183
D.	Časové rozlišení	118	108	62	62

Horizontální a vertikální struktura aktiv MHS, a.s. v letech 2015 – 2017, komparováno s opravami v roce 2017

		2015	2016	2017 - skutečný report	2017 - upravené hodnoty	2016/2015	2017/2016 - skutečný report	2017/2016 - upravené hodnoty
	AKTIVA	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	-0,9%	13,0%	9,9%
B.	Dlouhodobý majetek	6,2%	4,1%	13,2%	13,5%	-34,2%	258,7%	258,7%
B.I.	Dlouh. nehm. majetek	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
B.II.	Dlouh. hmot. majetek	6,2%	4,1%	13,2%	13,5%	-34,2%	258,7%	258,7%
B.II.1.	Pozemky a stavby	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
B.II.2.	Hmotné movité věci	6,2%	4,1%	13,2%	13,5%	-34,2%	258,7%	258,7%
B.II.3.-5.	Ostatní položky dl.hm.maj.	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
B.III.	Dlouh. fin. majetek	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
C.	Oběžná aktiva	92,9%	95,1%	86,4%	86,1%	1,4%	2,7%	-0,5%
C.I.	Zásoby	3,3%	4,7%	2,1%	2,2%	42,7%	-49,1%	-49,1%
C.I.1.	Materiál	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
C.I.2.	Nedok. výroba a polotovary	3,3%	4,7%	2,1%	2,2%	42,7%	-49,1%	-49,1%
C.I.3.	Výrobky a zboží	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
C.I.4.-5.	Ostatní položky zásob	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
C.II.	Pohledávky	75,3%	78,1%	82,8%	85,1%	2,7%	19,8%	19,8%
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	75,3%	78,1%	82,8%	85,1%	2,7%	19,8%	19,8%
C.III.	Krátk. fin. majetek	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
C.IV.	Peněžní prostředky	14,3%	12,3%	1,5%	-1,2%	-15,1%	-85,8%	-111,0%
D.	Časové rozlišení	0,9%	0,8%	0,4%	0,4%	-8,5%	-42,6%	-42,6%

Přehled položek pasiv MHS, a.s. v letech 2015 – 2017, komparováno s opravami v roce 2017

	(v tis. Kč)	2015	2016	2017 - skutečný report	2017 - upravené hodnoty
	PASIVA	13 689	13 560	15 322	14 903
A.	Vlastní kapitál	11 243	9 411	9 922	9 436
A.I.	Základní kapitál	2 320	2 320	2 320	2 320
A.II.	Ážio a kapitálové fondy	0	0	0	0
A.III.	Fondy ze zisku	0	0	0	0
A.IV.	VH minulých let	5 026	4 683	3 492	3 492
A.V.	VH běžného úč.období	3 897	2 408	4 110	3 624
A.VI.	Rozhodnuto o zál.výpl.podílu na zisku	0	0	0	0
B.+C.	Cizí zdroje	2 303	3 842	5 389	5 456
B.	Rezervy	0	0	0	0
C.	Závazky	2 303	3 842	5 389	5 456
C.I.	Dlouhodobé závazky	0	0	0	0
C.II.	Krátkodobé závazky	2 303	3 842	5 389	5 456
D.	Časové rozlišení pasiv	143	307	11	11

Horizontální a vertikální struktura pasiv MHS, a.s. v letech 2015 – 2017, komparováno s opravami v roce 2017

		2015	2016	2017 - skutečný report	2017 - upravené hodnoty	2016/2015	2017/2016 - skutečný report	2017/2016 - upravené hodnoty
	PASIVA	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	-0,9%	13,0%	9,9%
A.	Vlastní kapitál	82,1%	69,4%	64,8%	63,3%	-16,3%	5,4%	0,3%
A.I.	Základní kapitál	16,9%	17,1%	15,1%	15,6%	0,0%	0,0%	0,0%
A.II.	Ážio a kapitálové fondy	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
A.III.	Fondy ze zisku	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
A.IV.	VH minulých let	36,7%	34,5%	22,8%	23,4%	-6,8%	-25,4%	-25,4%
A.V.	VH běžného úč.období	28,5%	17,8%	26,8%	24,3%	-38,2%	70,7%	50,5%
A.VI.	Rozhodnuto o zál.výpl.podílu na zisku	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
B.+C.	Cizí zdroje	16,8%	28,3%	35,2%	36,6%	66,8%	40,3%	42,0%
B.	Rezervy	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
C.	Závazky	16,8%	28,3%	35,2%	36,6%	66,8%	40,3%	42,0%
C.I.	Dlouhodobé závazky	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
C.II.	Krátkodobé závazky	16,8%	28,3%	35,2%	36,6%	66,8%	40,3%	42,0%
D.	Časové rozlišení pasiv	1,0%	2,3%	0,1%	0,1%	114,7%	-96,4%	-96,4%

Přehled položek výnosů MHS, a.s. v letech 2015 – 2017, komparováno s opravami v roce 2017

	(v tis. Kč)	2015	2016	2017 - skutečný report	2017 - upravené hodnoty
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	38 644	31 284	39 906	39 906
II.	Tržby za prodej zboží	0	0	0	0
III.	Ostatní provozní výnosy	328	134	2 881	2 881
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	42	36	90	90
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	0	65	257	257
III.3.	Jiné provozní výnosy	286	33	2 534	2 534
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	0	0	0	0
IV.1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0	0	0
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů	0	0	0	0
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0	0	0
V.1.	Výnosy z ostatního DFM - ovládaná, ovládající osoba	0	0	0	0
V.2.	Ostatní výnosy z ostatního DFM	0	0	0	0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	0	0	0	0
VI.1.	Výnosové úroky - ovládaná, ovládající osoba	0	0	0	0
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	0	0	0	0
VII.	Ostatní finanční výnosy	0	0	4	4
	VÝNOSY	38 972	31 418	42 791	42 791

Horizontální a vertikální struktura výnosů MHS, a.s. v letech 2015 – 2017, komparováno s opravami v roce 2017

	2015	2016	2017 - skutečný report	2017 - upravené hodnoty	2016/2015	2017/2016 - skutečný report	2017/2016 - upravené hodnoty
I.	99,2%	99,6%	93,3%	93,3%	-19,0%	27,6%	27,6%
II.	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
III.	0,8%	0,4%	6,7%	6,7%	-59,1%	2050,0%	2050,0%
III.1.	0,1%	0,1%	0,2%	0,2%	-14,3%	150,0%	150,0%
III.2.	0,0%	0,2%	0,6%	0,6%	0,0%	0,0%	0,0%
III.3.	0,7%	0,1%	5,9%	5,9%	-88,5%	7578,8%	7578,8%
IV.	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
IV.1.	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
IV.2.	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
V.	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
V.1.	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
V.2.	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
VI.	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
VI.1.	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
VI.2.	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
VII.	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	-19,4%	36,2%	36,2%

Přehled položek nákladů MHS, a.s. v letech 2015 – 2017, komparováno s opravami v roce 2017

	(v tis. Kč)	2015	2016	2017 - skutečný report	2017 - upravené hodnoty
A.	Výkonová spotřeba	26 648	22 965	28 526	26 659
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	0	0	0	0
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	16 622	16 067	20 240	20 183
A.3.	Služby	10 026	6 898	8 286	6 476
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	1 258	-191	314	314
C.	Aktivace (-)	0	0	0	0
D.	Osobní náklady	5 633	4 995	5 128	7 545
D.1.	Mzdové náklady	4 282	3 825	4 084	5 724
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	1 351	1 170	1 044	1 821
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	331	360	586	586
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	331	360	586	586
E.2.	Úpravy hodnot zásob	0	0	0	0
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	0	0	0	0
F.	Ostatní provozní náklady	217	193	2 926	2 926
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0	0	81	81
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	0	0	0	0
F.3.	Daně a poplatky	26	28	30	30
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	0	0	0	0
F.5.	Jiné provozní náklady	191	165	2 815	2 815
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	0	0	0	0
H.	Náklady související s ostatním DFM	0	0	0	0
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	0	0	0	0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	27	24	149	149
K.	Ostatní finanční náklady	40	93	77	77
L.	Daň z příjmů	921	571	975	911
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	0	0	0	0
	NÁKLADY	35 075	29 010	38 681	39 167

Horizontální a vertikální struktura nákladů MHS, a.s. v letech 2015 – 2017, komparováno s opravami v roce 2017

	2015	2016	2017 - skutečný report	2017 - upravené hodnoty	2016/2015	2017/2016 - skutečný report	2017/2016 - upravené hodnoty
A.	Výkonová spotřeba	76,0%	79,2%	73,7%	68,1%	-13,8%	24,2%
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	47,4%	55,4%	52,3%	51,5%	-3,3%	26,0%
A.3.	Služby	28,6%	23,8%	21,4%	16,5%	-31,2%	-6,1%
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	3,6%	-0,7%	0,8%	0,8%	-115,2%	-264,4%
C.	Aktivace (-)	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
D.	Osobní náklady	16,1%	17,2%	13,3%	19,3%	-11,3%	2,7%
D.1.	Mzdové náklady	12,2%	13,2%	10,6%	14,6%	-10,7%	6,8%
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	3,9%	4,0%	2,7%	4,6%	-13,4%	-10,8%
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	0,9%	1,2%	1,5%	1,5%	8,8%	62,8%
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	0,9%	1,2%	1,5%	1,5%	8,8%	62,8%
E.2.	Úpravy hodnot zásob	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
F.	Ostatní provozní náklady	0,6%	0,7%	7,6%	7,5%	-11,1%	1416,1%
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0,0%	0,0%	0,2%	0,2%	0,0%	0,0%
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
F.3.	Daně a poplatky	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	7,7%	7,1%
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
F.5.	Jiné provozní náklady	0,5%	0,6%	7,3%	7,2%	-13,6%	1606,1%
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
H.	Náklady související s ostatním DFM	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	0,1%	0,1%	0,4%	0,4%	-11,1%	520,8%
K.	Ostatní finanční náklady	0,1%	0,3%	0,2%	0,2%	132,5%	-17,2%
L.	Daň z příjmů	2,6%	2,0%	2,5%	2,3%	-38,0%	59,5%
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
	NÁKLADY	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	-17,3%	33,3%