

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Komparace earnings managementu dle českého účetního systému a
IAS/IFRS

The Comparison of Earnings Management According to Czech Accounting
Legislation and IAS/IFRS

Wanda Zimanová

Plzeň 2015

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Wanda ZIMANOVÁ**
Osobní číslo: **K13N0148P**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Komparace earnings managementu dle českého účetního systému a IAS/IFRS**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Definujte pojem earnings management a další techniky kreativního účetnictví.
2. Analyzujte problematiku stanovení a vykazování nákladů a výnosů z pohledu IAS/IFRS.
3. Analyzujte problematiku stanovení a vykazování nákladů a výnosů z pohledu české účetní legislativy.
4. Proveďte komparaci technik earnings managementu v systémech IAS/IFRS a české účetní legislativy.
5. Zhodnoťte earnings management ve vztahu ke stanovení a vykazování výsledku hospodaření.



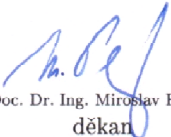
Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah pracovní zprávy: **60 - 80 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:


- **DVOŘÁKOVÁ, Dana.** *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.* Brno: Biz Books, 2014. 327 stran. ISBN 978-80-265-0149-7
- **JONES, Michael.** *Creative accounting, fraud and international accounting scandals.* Chichester: John Wiley, 2011. 550 stran. ISBN 978-0-470-05765-0
- **MULFORD, Charles W.** *The financial number game: detecting creative account practices.* New York: John Wiley & Sons, 2002. 395 stran. ISBN 978-0-471-77073
- **KRUPOVÁ, Lenka.** *Kreativní účetnictví: Zneužívání účetnictví možnosti a meze.* Praha: Komora Auditorů ČR, 2001. 64 stran. ISBN 978-80-7273-169-5 (váz.). Kvalifikační práce

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jitka Zborková, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **25. října 2014**
Termín odevzdání diplomové práce: **24. dubna 2015**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 25. října 2014

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Komparace earnings managementu dle českého účetního systému a IAS/IFRS“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni, dne 21.4.2015


.....

podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí své diplomové práce, Ing. Jitce Zborkové, Ph.D., za odborné vedení a cenné připomínky.

Obsah

Úvod	8
1 Kreativní účetnictví včera a dnes	10
1.1 Definice pojmu kreativní účetnictví.....	10
1.2 Oblasti kreativního účetnictví.....	12
1.2.1 Window dressing	12
1.2.2 Mimobilanční financování	13
1.2.3 Earnings management.....	14
1.2.4 Special Purpose Entity	15
1.3 Kreativní účetnictví versus podvody.....	16
1.3.1 Stupně manipulace účetních výkazů.....	16
1.3.2 Podvody	17
1.4 Nejznámější techniky kreativního účetnictví	20
1.5 Kreativní účetnictví a podvody ve světě a v České republice	22
2 Harmonizace jako nástroj boje proti kreativnímu účetnictví a účetní etika	25
2.1 Harmonizace účetních systémů	25
2.1.1 Bariéry harmonizace	25
2.1.2 Modely účetních systémů	26
2.1.3 Obecné principy harmonizace účetnictví.....	26
2.1.4 Prevence a boj proti kreativnímu účetnictví	28
2.2 Etika ve vztahu ke kreativnímu účetnictví	28
2.2.1 Vysvětlení pojmů spojených s etikou.....	28
2.2.2 Etický kodex pro auditory a účetní znalce	29
2.2.3 Důvody pro porušování etiky v souvislosti s kreativním účetnictvím	30
3 Komparace Mezinárodních standardů finančního výkaznictví a české účetní legislativy.....	33
3.1 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví.....	33
3.1.1 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví včera a dnes	33
3.1.2 Koncepční rámec	35
3.1.3 Mezinárodní standardy	37
3.1.4 Interpretace standardů.....	39
3.1.5 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví pro malé a střední podniky ..	40

3.2 Česká účetní legislativa	41
3.2.1 Česká účetní legislativa včera a dnes	41
3.2.2 Zákon o účetnictví	42
3.2.3 Prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví	44
3.2.4 České účetní standardy	46
3.2.5 Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu	47
3.3 Obecné rozdíly mezi českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy finančního výkaznictví	47
4 Komparace nákladů a výnosů v pojetí Mezinárodních standardů finančního výkaznictví a české účetní legislativy	50
4.1 Náklady a výnosy dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví	50
4.1.1 Základní členění nákladů a výnosů v Mezinárodních standardech finančního výkaznictví	50
4.1.2 Výnosy z běžných činností	51
4.1.3 Náklady z běžné činnosti	56
4.1.4 Zisky a ztráty	57
4.1.5 Výkaz zisku a ztráty a výkaz o úplném výsledku dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví	59
4.2 Náklady a výnosy dle české účetní legislativy	61
4.2.1 Základní pojetí nákladů a výnosů dle české účetní legislativy	61
4.2.2 Členění nákladů a výnosů a některé specifické oblasti	62
4.2.3 Výkaz zisku a ztráty dle české účetní legislativy	64
4.3 Komparace nákladů a výnosů dle české účetní legislativy a Mezinárodních standardů finančního výkaznictví	66
4.3.1 Pojetí výnosů a nákladů dle české účetní legislativy a Mezinárodních standardů finančního výkaznictví	66
4.3.2 Specifické oblasti nákladů a výnosů	66
4.3.3 Srovnání výkazu zisku a ztráty v české účetní legislativě a Mezinárodních standardech finančního výkaznictví	70
5 Earnings management v účetní praxi	71
5.1 Earnings management v oblasti dlouhodobého majetku	71
5.1.1 Odpisy	71
5.1.2 Technické zhodnocení	75
5.1.3 Přecenění dlouhodobého majetku směrem nahoru	77

5.2 Earnings management v oblasti zásob	78
5.2.1 Úbytek zásob.....	78
5.2.2 Kruhové transakce	79
5.2.3 Parkovací transakce	80
5.2.4 Prodej zboží s vratkami.....	82
5.2.5 Prodej na splátky	83
5.3 Ostatní oblasti earnings managementu.....	85
5.3.1 Prodej identických investic	85
5.3.2 Půjčky přes konec účetního období.....	86
5.3.3 Faktoring	87
5.3.4 Leasing.....	88
5.3.5 Rezervy	91
Závěr	94
Seznam tabulek	96
Seznam obrázků	97
Seznam použitých zkratk	98
Seznam použité literatury	100
Seznam příloh	104

Úvod

Tato práce se zabývá komparací earnings managementu v české účetní legislativě a Mezinárodních standardech. Atraktivita pro investory, lepší úvěrové podmínky, lepší image společnosti nebo naopak nižší daňová povinnost – to vše v mnoha případech souvisí s výší vykazovaného zisku. Zdali je tento zisk skutečný či ho jen společnost uměle vytvořila, to okolí na první pohled při vhodné manipulaci nepozná. A právě to je cílem earnings managementu – „řízení“ nákladů a výnosů tak, aby výsledný výsledek hospodaření odpovídal přáním vrcholného vedení. Některé techniky použité v earnings managementu mohou pouze využívat flexibility účetních systémů a nemusí být vůbec rozporu se zákony. Jiné už jsou závažnější a v případě jejich odhalení mohou mít pro podnik závažné důsledky. Toto jsem si vybrala proto, že mu ostatní autoři nevěnují dostatečnou pozornost, a to zejména ve spojení s českou účetní legislativou. Dalším důvodem byla tematická návaznost na bakalářskou práci, která se věnovala kreativnímu účetnictví, jež je s earnings managementem neoddělitelně spojeno.

Hlavním cílem této diplomové práce je porovnat earnings management v českém účetním systému a Mezinárodních standardech. Tento cíl se skládá z následujících podcílů:

- definovat pojem earnings management a další techniky kreativního účetnictví,
- analyzovat problematiku vykazování nákladů a výnosů z pohledu Mezinárodních standardů,
- analyzovat problematiku vykazování nákladů a výnosů z pohledu české účetní legislativy,
- provést komparaci technik earnings managementu mezi oběma systémy,
- zhodnotit earnings management ve vztahu ke stanovení a vykazování výsledku hospodaření.

Při zpracování této práce byly nejprve vyhledány odborné publikace, které se obecně týkají kreativního účetnictví a earnings managementu. Po jejich prostudování došlo k definování jednotlivých cílů práce a vytvoření osnovy.

Teoretická část práce spočívala zejména v podrobnějším studiu monografií, zákonů a příslušných standardů a odborných internetových článků. Případové studie v praktické části vznikly na základě znalostí, které byly získány při zpracování

teoretické části. Na konci této práce je uveden seznam použitých zdrojů, obrázků, tabulek a příloh.

První kapitola této práce se věnuje prvnímu podcíli a soustředí se zejména na vymezení základních pojmů a oblastí souvisejících s kreativním účetnictvím a earnings managementem. Nejprve se věnuje samotnému vymezení pojmu kreativní účetnictví. Dále popisuje jednotlivé oblasti kreativního účetnictví, mezi které patří i earnings management. Následuje stručné vymezení některých kreativních technik bez vazby na konkrétní účetní systém. Tato kapitola také vysvětluje souvislosti mezi kreativním účetnictvím a podvody. V poslední části jsou uvedeny příklady podniků, které byly obviněny z používání kreativního účetnictví, a převzaté informace z výzkumů, týkajících se podvodů a kreativního účetnictví v České republice.

Druhá kapitola věnuje pozornost zejména problematice harmonizace a účetní etiky. Tato kapitola stále ještě souvisí s prvním podcílem. Vysvětluje zejména, co je cílem harmonizace a proč není v praxi lehké jí dosáhnout. Dále vymezuje pojem účetní etika, účetní kodex a důvody, proč podniky využívají kreativní účetnictví a earnings management, přestože to je často v rozporu s etikou.

Třetí kapitola se věnuje zároveň druhému i třetímu podcíli, neboť provádí komparaci české účetní legislativy a Mezinárodních standardů. Nejprve jsou obecně vymezeny principy fungování Mezinárodních standardů a základní úprava, na které stojí. Dále je popsána česká účetní legislativa. Poslední část této kapitoly oba systémy srovnává a vymezuje nejvýznamnější rozdíly mezi nimi.

Čtvrtá kapitola také zahrnuje druhý a třetí podcíl. Zaměřuje se na komparaci nákladů a výnosů v pojetí české účetní legislativy a Mezinárodních standardů. Nejprve opět definuje, jakým způsobem na náklady a výnosy pohlížejí Mezinárodní standardy. Poté se zaměřuje na problematiku nákladů a výnosů dle české účetní legislativy. Na závěr je provedeno srovnání pojetí nákladů a výnosů v obou systémech a uvedení případů, ve kterých se zásadně liší.

Pátá kapitola zahrnuje čtvrtý a pátý podcíl. Vychází z předchozích teoretických poznatků a uvádí konkrétní techniky earnings managementu. Tyto techniky jsou popsány ve vazbě na českou účetní legislativu a Mezinárodní standardy. Dále je vždy zmíněno, jakým způsobem ovlivňují výsledek hospodaření. U většiny technik je uveden názorný příklad s řešením pro snazší srozumitelnost.

1 Kreativní účetnictví včera a dnes

Hlavním úkolem této kapitoly je nejprve vysvětlit, co je to kreativní účetnictví a co všechno s tímto pojmem souvisí. Dalším krokem je vymezení podvodných technik a jejich srovnání s těmi kreativními. Závěrečná podkapitola uvádí několik společností, které kreativní techniky v minulosti využívaly a byly odhaleny.

1.1 Definice pojmu kreativní účetnictví

Pojem kreativní znamená myslet nekonvenčně, vytvořit něco jedinečného, co běžně člověka nenapadne. Kreativita může na jednu stranu přispívat k rozvoji společnosti, na druhou stranu může naopak přinášet věci destruktivní a nebezpečné. Kreativní účetnictví je rozhodně velice vynalézavé a často přináší nové poznatky, ale je to zároveň jedna z praktik, která se nachází v šedé zóně. Na jednu stranu je do jisté míry užitečné pro ty, co ho využívají, na druhou stranu může silně zkreslovat informace poskytnuté okolí a v případě odhalení dokonce způsobit zánik samotné účetní jednotky.

Jednoduše řečeno, **kreativní účetnictví** spočívá ve využití účetnictví takovým způsobem, aby podnik působil přesně takovým dojmem, jak si jeho vedení přeje. Oficiálně se tento pojem začal používat v 80. letech 20. století, i když techniky kreativního účetnictví se samozřejmě využívají mnohem delší dobu¹. Griffiths, jeden z prvních autorů knih o kreativním účetnictví, zmiňuje, že každý podnik do určité míry švindluje svůj zisk (1986). Mnoho publikací ale kvůli **kontroverznosti** této problematiky nevyšlo, neboť je zde obava, že by tato literatura mohla sloužit právě jako návod k nekalým praktikám. Podle výzkumu se 80 % české veřejnosti ani nikdy s pojmem kreativní účetnictví nesetkalo, a to včetně některých daňových a účetních poradců. Nejvíce jsou s tímto pojmem obeznámeni studenti vysokých a středních škol a dále laici, které účetnictví zajímá (Zimanová, 2013). Čeští autoři, kteří se kreativním účetnictvím zabývají, se věnují převážně kreativním technikám, které se praktikují v systémech International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) či United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP). Hlavním důvodem k tomu je, že pojem kreativní účetnictví je stále relativně nový a čeští autoři většinou navazují na autory zahraniční, kteří se věnují právě kreativním technikám prováděných v rámci systémů IAS/IFRS a US GAAP.

¹ Jones zmiňuje, že první „účetní“ skandály vznikaly již v době starověku (2011).

Samotný pojem kreativní účetnictví se poměrně těžko definuje, neboť každý autor ho vymezuje trochu jinak.

Většina zdrojů se ale shoduje v tom, že se jedná o **zneužívání finančního účetnictví** (Drábková, 2011; Jones, 2011; Krupová, 2001; Mulford, 2002). Dále se nejčastěji uvádí, že se jedná o **manipulaci s účetními údaji**, které má účetní jednotka k dispozici, případně ovlivňování uskutečňovaných operací tak, aby bylo dosaženo požadovaných výsledků (Krupová, 2001). Mulford nazývá kreativní účetnictví a earnings management společně s dalšími manipulacemi finančních výkazů „**hrou s čísly**“ (2002). Cílem kreativního účetnictví může být i **daňová optimalizace**. (Krupová, 2001; Mulford, 2002)

Z daných definic vyplývají **dvě** základní kategorie kreativního účetnictví. První, která se nejčastěji nazývá **window dressing**, a druhá označovaná jako **mimobilanční financování**. Window dressing se týká účelové manipulace s údaji a dá se relativně snadno odhalit. Mimobilanční financování je pak skupina složitějších technik, kde je k jejímu odhalení nutná vysoká kvalifikace. Toto členění uvádí například Krupová (2001).

Mulford dělí kreativní techniky jiným způsobem a uvádí pět základních kategorií:

- vykazování neexistujících výnosů či jejich předčasné vykazování,
- agresivní kapitalizace² a amortizace,³
- falešné či zkreslené informace o aktivech a závazcích,⁴
- kreativní úpravy výkazu zisku a ztráty,
- zkreslování cash flow⁵ (2002).

Důležité je zmínit, že u kreativního účetnictví je zkreslení informací **záměrné**. V případě, že by účetní například nechtěně zaúčtovala špatnou částku, se rozhodně o kreativní účetnictví nejedná. Chyby vznikají zejména kvůli nedostatečným znalostem

² Kapitalizací se v daném případě myslí zahrnování některých vedlejších nákladů do pořizovací ceny majetku, to nemusí být vždy v rozporu s pravidly daného účetního systému. Agresivní kapitalizace je pak právě kapitalizování takových nákladů, u kterých to daná účetní úprava zakazuje.

³ Amortizací se v daném případě myslí účetní odpisy. Agresivní amortizace spočívá zejména v záměrném zkreslování životnosti majetku, či volby odepisovací metody, která dostatečně nevystihuje opotřebení daného majetku.

⁴ Myslí se tím zejména vykazování majetku, který vůbec v podniku není, či například zamlčení jeho poškození. V oblasti závazků pak může jít například o záměrnou špatnou klasifikaci závazků či jejich nevykázání v rozvaze.

⁵ Ke zkreslování cash flow dochází zejména proto, aby podnik působil na první pohled likvidněji.

či nedbalosti, kdežto kreativní účetnictví vychází naopak z dobré znalosti účetnictví i samotné společnosti, a tudíž schopnosti účetního manipulovat s údaji tak, aby to na první pohled vypadalo přirozeně. Do kreativního účetnictví spadají i techniky, kdy účetní jednotka využívá úmyslně **nejednotného přístupu** k řešení některých otevřených účetních otázek. Tomu se snaží zabránit instituce, které se zabývají harmonizací účetnictví.⁶

1.2 Oblasti kreativního účetnictví

Tato podkapitola se zaměřuje na definici a popis jednotlivých oblastí kreativního účetnictví. Jejím hlavním úkolem je poskytnout základní představu o tom, co všechno do kreativního účetnictví patří či je s ním úzce spojeno.

1.2.1 Window dressing

Účelem window dressingu je zmanipulovat účetní informace tak, aby se ve výkazech objevily údaje v požadované výši. Dle Institutu certifikovaných účetních Anglie a Walesu (ICAEW) zní definice window dressingu z roku 1986 takto: „Window dressing je vedení účetních transakcí takovým způsobem, že finanční výkazy poté podávají zavádějící nebo nereprezentativní obraz o finanční situaci podniku.“ (Krupová, 2002, str. 3). Neboli je to takové vedení transakcí, jehož cílem je vytvoření **příznivějšího obrazu o finanční pozici** společnosti ve výkazech finančního účetnictví, než jaká je ve skutečnosti. Jedná se tedy o zkreslování skutečné situace podniku. To se projevuje zejména v podobě lepších finančních ukazatelů a tudíž větší atraktivnosti pro veškeré stakeholdery.

Mezi hlavní techniky window dressingu patří:

- prodej a zpětný nákup,
- praktiky týkající se přeceňování majetku,
- změny v přijatých účetních politikách a záměrné chyby,
- záměrné vykazování krátkodobého majetku a dluhů mezi dlouhodobým a naopak dlouhodobého majetku a dluhů mezi krátkodobým,
- zkreslené vykazování výnosů.
- nedodržování zásady opatrnosti v účetnictví,
- zkreslení ocenění majetku již v době jeho pořízení,

⁶ Problematice harmonizace se věnuje kapitola 2.1 Harmonizace účetních systémů

- úmyslný špatný odhad doby životnosti majetku,
- zaměňování modernizací majetku za opravy a naopak,
- vykazování majetku, který podniku nepřinese ekonomický prospěch,
- půjčky přes konec účetního období,
- kreativní klasifikace v rámci výkazu zisku a ztrát a kreativní klasifikace cash flow (Krupová, 2001).

Kreativní klasifikace je technikou, která nezpůsobuje zkreslení výsledku hospodaření jako celku, ale jeho jednotlivých částí. V českém prostředí se jedná například o zahrnutí některých běžných nákladových položek do položek mimořádných a naopak. Účelem ostatních technik je až na výjimky zkreslení celkové výše hospodářského výsledku.

1.2.2 Mimobilanční financování

Dle ICAEW zní definice mimobilančního financování takto: „Mimobilanční financování je takové financování nebo refinancování podnikových činností, jejichž promítnutí v rozvaze firmy se i při dodržení zákonných požadavků nebo existujících účetních zásad nemusí objevit.“ (Krupová, 2001, str. 3)

Jedná se o ekonomické transakce, které jsou **dopředu plánované**, a jejichž hlavním cílem je zkreslení hospodářského výsledku. Tyto techniky nejsou přirozenými transakcemi a mohou způsobovat problémy v odvětví. Mimobilanční financování spočívá zejména v úmyslném vynechání některých položek z rozvahy nebo naopak zahrnutí položek, které by do ní patřit neměly. Položky jsou tzv. mimo bilanci.

Mezi hlavní techniky mimobilančního financování patří zejména:

- zaměňování kapitálového (finančního) leasingu za operativní (provozní),
- záměna regresního a bezregresního faktoringu,
- půjčky klasifikované jako vlastní kapitál,
- zaručené půjčky, považované za tržby (smlouvy o prodeji a zpětném nákupu),
- využití SPE (Krupová, 2001; Drábková, 2011)

1.2.3 Earnings management

Earnings management není přímo technikou kreativního účetnictví, ale jedná se o pojem, který je s ním neoddělitelně spojen.

Dle Drábkové je z hlediska manipulace účetních výkazů kreativní účetnictví technikou či nástrojem, kdežto earnings management pohlíží na manipulaci **z hlediska účelu** (2011).

Dle Mulforda je do jisté míry earnings management praktikou, kterou využívá každý podnik, a v některých případech může dokonce přispívat k reálnějšímu obrazu společnosti, neboť zahrnuje i rizika (2002).

Earnings management v sobě propojuje požadavky vrcholného vedení v oblasti zisku a samotnou manipulaci s účetními výkazy a účetními procesy tak, aby byly tyto požadavky uspokojeny. Kreativní účetnictví je tudíž v podstatě nedílnou součástí earnings managementu. Ve společnosti, kde je earnings management praktikován, se od účetního většinou automaticky očekává, že bude používat techniky kreativního účetnictví. Earnings management může využívat veškeré techniky, které souvisí s **úpravou výsledku hospodaření**. Z tohoto důvodu do něj spadají jak techniky mimobilanční, tak i window dressing. Mezi nejběžnější metody úpravy zisku patří income smoothing a big bath.

Metoda **income smoothing** „uhlazuje“ zisk tak, aby neklesal, ideálně aby měl mírně rostoucí trend. Výnosy z úspěšných let se přenášejí do období, kdy je na tom podnik hůře, a eliminují se tak ztráty.

Metoda **big bath** se využívá zejména, když podnik nejprve vykazuje ztrátu, ale předpokládá zisk v budoucnu. Svou ztrátu se v daném případě společnost nesnaží snížit, ale naopak ji úmyslně prohloubí a v dalším období pak uměle navýší svůj zisk. Tento skok může působit ve prospěch nových manažerů, kteří pak působí schopněji než jejich předchůdci.

Income smoothing se využívá ve většině případů **dlouhodobě**, kdežto big bath je technika **krátkodobá**, zdůrazňující změnu situace podniku.

Mulford dále uvádí, jakým způsobem se nejčastěji projevují podniky využívající techniky earnings managementu v případě, že usilují o income smoothing:

- drobné ztráty se vyskytují zřídka,

- drobné zisky jsou naprosto běžné,
- drobné poklesy zisku jsou neobvyklé,
- drobné růsty zisku jsou hodně běžné,
- předpokládané zisky/finanční ukazatele jsou prakticky vždy přesně naplněny, nebo mírně překročeny,
- zisky, které jsou mírně pod úrovní předpokládaných, se prakticky nevyskytují (2002).

1.2.4 Special Purpose Entity

Special purpose entity (SPE) neboli jednotka se specifickým účelem je stále poměrně neznámý pojem, přestože tento typ společností je velice často spojen s kreativním účetnictvím. V minulosti využilo mnoho velkých společností SPE ve svůj prospěch. Jedná se o techniku **mimobilančního financování**. Je ale tak specifická, že je vhodnější ji rozvést samostatně.

SPE, jinak řečeno společnost se specifickým účelem či jednotka zvláštního určení, je podnik, který vznikl čistě proto, aby naplnil konkrétní účetní transakce či cíle. Podnikatelé je zakládají zejména proto, že pomáhají **eliminovat riziko** a zároveň přinášejí určité výhody, nejčastěji se jedná o **získání kapitálu**. SPE jsou v mnoha případech záměrně umístěny v daňových rájích. To ale není jejich hlavní přínos.

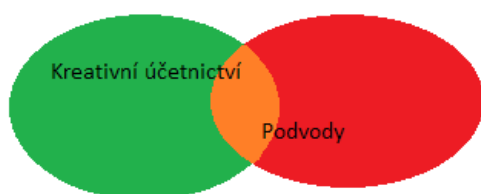
Na SPE totiž jejich zakladatelé převádějí **nežádoucí** aktiva a závazky, kterých se chtějí zbavit. Většina těchto společností je založena bez rekursu. Jednou ze společností, která SPE úspěšně využívala několik let, byl Enron. SPE je upravena jinou legislativou než dceřiná společnost, tudíž není součástí konsolidované účetní závěrky zakládající společnosti. Jejich zakladatelé argumentují zejména **neslučitelností aktivit**, což je v rozporu s vytvořením konsolidované účetní závěrky. SPE se tak objevují v rozvaze pouze v podobě investic.

1.3 Kreativní účetnictví versus podvody

Někteří autoři podvody považují za součást kreativního účetnictví⁷ a jiní již ne⁸. Dle názoru autorky této práce do kreativního účetnictví spadá vše, co souvisí s úmyslnou manipulací účetních výkazů – může tedy zahrnovat i některé typy podvodů. V tomto duchu byly vytvářeny i navazující kapitoly.

Tato podkapitola se snaží vymezit stupně závažnosti kreativních technik a jejich **provázanost** s podvody.

Obrázek 1: Kreativní účetnictví versus podvody



Zdroj: vlastní zpracování, 2015

1.3.1 Stupně manipulace účetních výkazů

Dle Drábkové lze manipulaci účetních výkazů členit do tří základních stupňů.

I. stupeň motivované manipulace se týká běžných praktik, které neodporují legislativě dané země. Jedná se zejména o:

- metody oceňování aktiv,
- tvorby rezerv,
- opravné položky,
- „načasování“ podnikových operací stále v rámci zákona (2011).

Tyto techniky dlouhodobě nenarušují věrný a poctivý obraz účetnictví. Více než 50 % české veřejnosti považuje tyto techniky za **tolerovatelné** (Zimanová, 2013).

II. stupeň se týká metod, které silně narušují věrný a poctivý obraz. Tyto údaje mohou být **hrubě zkreslující** nebo přímo nepravdivé. Při využití těchto metod hrozí v České

⁷ Například Krupová, Drábková, Jones. (2001; 2011; 2011).

⁸ Například Mulford. (2002)

republiky účetní jednotce sankce dle § 37a Zákona o účetnictví⁹ ve výši 3% - 6% hodnoty aktiv. 6% pokuta je uložena pouze ve speciálních případech, například když účetní jednotka nevede účetnictví či nezhotovila účetní doklady. Jedná se o tzv. **účetní přešestupok**.

III. stupeň se vztahuje k **nejzávažnějším technikám**, zejména k podvodům. Tyto techniky jsou ale v praxi nejhůře odhalitelné.¹⁰ V případě způsobení značné škody další straně, které přesahují částku 500 000 Kč, za tyto činy dle Trestního zákoníku § 209 hrozí odnětí svobody až po dobu pěti let.

Dle Drábkové se jedná zejména o:

- nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje,
- vykazování neexistujících položek,
- krácení daně,
- krádež a zpronevěru majetku (2011).

1.3.2 Podvody

Samotný podvod je v Trestním zákoníku definován jako takové jednání, kdy někdo uvede někoho v omyl, využije něčího omylu, zamlčí podstatné skutečnosti a způsobí tak na cizím majetku škodu nikoli nepatrnou, tedy vyšší než 5000 Kč včetně. Tento pohled se příliš neliší od mezinárodní Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) neboli Asociace certifikovaných vyšetřovatelů podvodů. Ta popisuje podvod jako zločin s cílem **vlastního obohacení**, jehož hlavním nástrojem je **klamavé jednání** (2015).

Uvedení v omyl je takové jednání, kdy pachatel předstírá něco, co není v souladu se skutečným stavem věcí. Využití omylu jiného znamená, že pachatel sám k omylu nepřispěl, ale dotyčného v něm zanechal. Podstatná skutečnost je zamlčena tehdy, pokud viník nevede jakoukoli informaci, která je zásadní pro podváděnou osobu. Aby se jednalo o podvod, je nutné, aby byl již od začátku čin páchan s úmyslem obohacení sebe nebo někoho jiného. Úmysl obohacení byl převzat z mezinárodních auditorského standardu **International Standard on Auditing 240 (ISA 240)**. Tento standard vymezuje postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky. Organizace,

⁹ České účetní legislativě se bude podrobněji věnovat kapitola 3.2 Česká účetní legislativa

¹⁰ Důkazem jsou případy společností, jejichž podvodné techniky byly odhaleny až po několika desítkách let, kdy se společnosti jeví jako zcela úspěšné a zdravé. Více v podkapitole 1.5 Kreativní účetnictví a účetní podvody ve světě a v České republice.

kteřá tyto standardy vydává, se jmenuje International Federation of Accountants (IFAC) neboli Mezinárodní federace účetních. Komora auditorů České republiky (KAČR) ISA standardy přeložila a převzala.

ISA 240 dále dělí podvody do dvou základních skupin:

- podvodné výkaznictví,
- zpronevěra majetku.

Cílem **podvodného výkaznictví** je **oklamat uživatele** účetní závěrky. Nejčastěji se jedná o:

- vyhotovení fiktivních deníkových záznamů,
- nepřiměřenou úpravu odhadů a změnu úsudků použitých pro odhad účetních zůstatků,
- vynechání, urychlení nebo zpoždění při účtování údajů a transakcí v účetní závěrce,
- utajení nebo nezveřejnění skutečností, které by mohly ovlivnit zaúčtované částky,
- úmyslné složité transakce, které chybně vykazují údaje o výsledcích či finanční situaci účetní jednotky,
- pozměňování údajů týkajících se významných a neobvyklých transakcí

Zpronevěra majetku spočívá v **krádeži majetku** společnosti. U zaměstnanců často dochází k drobným krádežím, které ale nejsou pro podnik výrazným ohrožením. Zpronevěra majetku vedením je většinou mnohem rozsáhlejší a hůře odhalitelná. Zpronevěra majetku je dle ISA 240 často doprovázena falešnými účetními výkazy. Nejčastější podoby zpronevěry majetku jsou:

- zpronevěra příjmů,
- krádež fyzického majetku nebo intelektuálního vlastnictví,
- platby za neexistující služby a zboží,
- využití majetku společnosti pro osobní prospěch.

ACFE dělí podvodné jednání jiným způsobem, a to na vnitřní a vnější (2015). **Vnitřní** jsou způsobeny **osobami uvnitř** podniku, zejména činností zaměstnanců, manažerů či vlastníků podniku. **Vnější podvody** vznikají zejména kvůli klamavému jednání **obchodních partnerů** nebo **podvodné spolupráci** více podniků.

Mezi vnitřní se řadí zejména:

- neoprávněné nakládání s aktivy,¹¹
- manipulace finančních výkazů,¹²
- korupce¹³

Vnější podvodná jednání člení Drábková dle závažnosti následovně:

- hospodářskou trestnou činnost v obchodním styku¹⁴,
- závažnou hospodářskou trestnou činnost¹⁵,
- opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti¹⁶ (2011).

Za podvodné jednání hrozí dle Trestního zákoníku několik let **odnětí svobody**. Konkrétní doba se liší podle toho, jak je podvod závažný.¹⁷ Z příkladu je jasné, že od určitého stupně manipulace účetních výkazů se již jedná jak o kreativní techniku, tak o podvod. Přibližně lze hranici podvodné kreativity vymežit na úrovni, kdy podnik **hrubě zkresluje** své údaje a výrazně svým chováním **poškozuje** své **okolí**. Přesnou hranici se asi nepodaří vymežit nikdy, ale je důležité si uvědomit, že kreativní účetnictví v některých případech překročí hranice zákona.

¹¹ Například odcizení hotovosti z pokladny zaměstnancem.

¹² Například vykazování neexistujících výnosů.

¹³ Například úplatky uvnitř společnosti.

¹⁴ Příkladem může být úmyslné poškození přijatého zboží a následná reklamace.

¹⁵ Příkladem může být "tunelování".

¹⁶ Příkladem může být "praní špinavých peněz".

¹⁷ Viz § 209 Trestního zákoníku.

1.4 Nejznámější techniky kreativního účetnictví

V následující podkapitole budou stručně uvedeny nejznámější **techniky** kreativního účetnictví, které se používají po celém světě. Tyto techniky uvádějí ve svých publikacích zejména Mulford a Krupová. Zdali tyto techniky využívají pouze variability systému či už se jedná o jeho záměrné porušení, vždy záleží na úpravě konkrétního státu¹⁸.

Oceňování

Většina účetních systémů využívá **několik druhů** oceňování. Tato flexibilita poskytuje významný prostor pro kreativní účetnictví.

Další oblastí pro kreativní techniky je možnost **přecenění majetku**. Záměrná volba, jakým způsobem k přecenění dojde, se může promítnout do výsledku hospodaření.

Dlouhodobý majetek

V oblasti kreativního účetnictví jsou využívány zejména **odpisy**. Důležitý je **okamžik**, od kterého podnik začne odpisovat. Roli hraje také samotný **způsob** odepisování. Správně by měl odpis vyjadřovat co nejpřesněji opotřebení majetku, ale podniky často volí své odpisy tak, aby to pozitivně ovlivňovalo jejich hospodářský výsledek.

Většina systémů také povoluje zařazení **technického zhodnocení** do pořizovací ceny majetku. Výše tohoto zhodnocení či rozhodnutí o tom, zda ho vůbec do pořizovací ceny zařadit, se také řadí mezi kreativní techniky.

Zřizovací výdaje

Rozhodnutí o tom, zda se zřizovacími výdaji pracovat jako s **nákladem** či **aktivem**, ovlivní výsledek hospodaření.

Investice

Problematika investic je často velice komplikovaná. Některé se přeceňují výsledkově, jiné rozvahově. Rozhodnutí o způsobu **přeceňování** ovlivňuje výsledek hospodaření.

¹⁸ Kreativní techniky používané v earnings managementu budou uvedeny v Kapitole 5 ve vztahu k české účetní legislativě i Mezinárodním standardům účetního výkaznictví společně s názornými příklady.

Zásoby

Z hlediska kreativního účetnictví hraje největší roli samotné **ocenění zásob při vyskladnění/spotřebě**. Jedná se opět o flexibilitu účetních postupů, tedy za předpokladu, že účetní jednotka nepoužije postup, který je v rozporu s účetními pravidly, což může být také technikou kreativního účetnictví. Dále je zajímavý pohled na **náhradní díly**, a to, jestli s nimi pracovat pouze jako se zásobou či brát ohled na jejich dlouhodobý či krátkodobý charakter.

V oblasti zásob existují dvě speciální kreativní techniky, a to **cirkulační transakce** a **parkovací transakce**. Kruhové cirkulační transakce patří do window dressingu. Jedná se o situaci, kdy si nejméně dvě společnosti s ekvivalentními cenami prodávají zboží a tím zlepšují svůj hospodářský výsledek. Parkovací transakci lze také popsat jako prodej a zpětný odkup zásob. Podniky ji využívají zejména, aby dočasně zlepšily svou rentabilitu a případně i likviditu. Využívá se zejména v případě, že podnik má neprodejné zásoby. Dojde tedy k neoficiální dohodě s jiným podnikem, kdy mu podnik dočasně prodá své zboží a po kontrole ho znovu odkoupí zpět.

Krátkodobé pohledávky

U pohledávek hraje významnou roli zejména nominální hodnota pohledávky, pravděpodobnost inkasa a lhůta splatnosti. Kreativní účetnictví využívá také **slevy**. V praxi se využívají zejména dva způsoby účtování, kdy se nejprve účtuje buď **čistá pohledávka**¹⁹, nebo **pohledávka hrubá**. Volba mezi těmito dvěma metodami ovlivňuje ukazatel rentability.

Další problematickou oblastí je **faktoring**. Existují dva typy, a to s rekurem a bez rekursu. V případě faktoringu **bez rekursu** faktor přebírá veškerá rizika, a pokud nebude pohledávka splacena, vymáhá svá práva na původním dlužníkovi. V případě **faktoringu s rekurem** je za nedobytnost stále odpovědný podnik, tudíž se v podstatě jedná o půjčku. U faktoringu s rekurem je tedy důležité rozhodnutí, zda faktoring s rekurem účtovat do nákladů, tedy pracovat s ním jako s prodejem pohledávky, či jako závazkem, tedy brát faktoring jako půjčku. Tato technika patří do mimobilančního financování, neboť v prvním případě se závazek vůbec v rozvaze neobjeví. Z hlediska objektivit je správně samozřejmě možnost druhá.

¹⁹ Pohledávka po odečtení slevy.

Dluhy a rezervy

Závazky se nejčastěji dělí na **krátkodobé** a **dlouhodobé**. Jejich vzájemná záměna má zejména vliv na finanční ukazatele. Další technikou může být, že jsou některé závazky z rozvahy úmyslně zcela **vynechány**, pak se jedná o techniku mimobilanční.

Rezervy poskytují také velký prostor pro kreativní účetnictví. Jedná se například o to, v jaké výši budou vytvářeny nebo jakým způsobem budou rozpouštěny. Podnik se také může rozhodnout, že je třeba vůbec nebude vytvářet.

Poslední technikou v oblasti dluhů tvoří **půjčky přes konec účetního období**. Jedná se o techniku spadající do window dressingu. Podnik si půjčí peníze na konci účetního období a tato půjčka mu dočasně navýší peněžní prostředky. Podnik tak uměle navýší svou likviditu. Po konci období pak peníze vrátí zpět.

Leasing

U leasingu je důležitá otázka, zda předmět leasingu vykazovat v rozvaze nájemce či pronajímatele. Toto rozhodnutí ovlivní výsledek hospodaření.

Výnosy

Nejpodstatnější je zde rozhodnutí, kdy výnos vykázat, zda jej vůbec vykázat a v jaké výši. U společností, které se snaží maximalizovat své zisky, je časté, že své výnosy vykazují předčasně nebo si je dokonce zcela vymýšlejí.

1.5 Kreativní účetnictví a podvody ve světě a v České republice

Nejznámějším reprezentantem využívání kreativního účetnictví je společnost americká **Enron** (Chatterjee, 2003). Tento podnik se oficiálně řadil mezi sedm nejúspěšnějších zemí světa, ale posléze se zjistilo, že má obrovské dluhy. Enron díky kreativním technikám dokázal nadhodnotit svůj zisk o 600 milionů dolarů. Toho dosáhl pomocí SPE. Po skandálu podnik již nedokázal získat svou důvěryhodnost a zkrachoval.

Jiným příkladem je společnost **Arthur Andersen**, patřící mezi tzv. velkou pětku. Tato společnost pomáhala Enronu krýt jeho machinace, a proto se dostala do problémů společně s ním (Drábková, 2011).

Kreativní účetnictví nemusí vždy využívat jenom podniky, někdy jej využívají i celé státy. **Řecko** upravilo své statistiky tak, aby bylo přijato do EU. Jeho skutečný schodek

byl na úrovni 4,6 % HDP, kdežto ten „papírový“ byl 1,7 % HDP (The Globe Momentum, 2013).

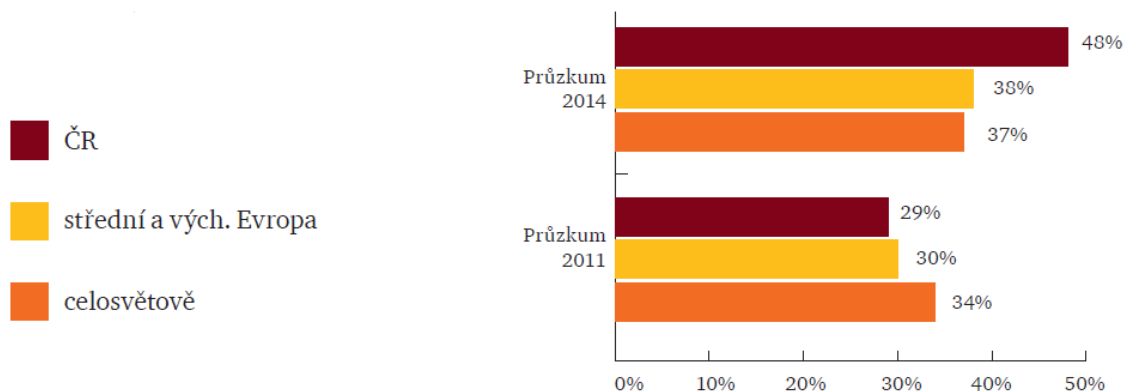
Mulford uvádí mnoho dalších společností jako Aurora Foods Inc., Waste Management Inc., Nine West Group Inc. Všechny tyto podniky zkrachovaly potom, co vyšlo najevo, že využívaly závažnější kreativní techniky, neboť jejich pověst byla natolik zničena, že jejich tržní hodnota klesla prakticky na nulu (2002).

Jedním z extrémních případů earnings managementu je společnost **California Micro Devices Corp.** Začalo to tím, že společnost zaznamenávala výnosy v době, kdy si ještě zákazníci nic neobjednali, případně zařazovala do výnosů prodej zboží, u kterého byla možnost toto zboží bez následků vrátit - což je obojí v rozporu z US GAAP. Tím to ale neskončilo, společnost si časem dokonce začala vytvářet vlastní fiktivní zákazníky. Výsledkem bylo, že 70 % výnosů společnosti bylo smyšlených. Po odhalení podvodu se podnik dostal ze zisku 5,1 milionu dolarů do ztráty 15,2 milionu dolarů (Mulford, 2002).

Jones uvádí společnosti z celého světa jako například italskou společnost Parmalat, která vykazovala falešné prodeje a uváděla některé závazky jako součást vlastního kapitálu. Také používala techniky mimobilančního financování. Dále třeba čínskou společnost Zhenzhou Baiwen, která využívala agresivní kapitalizace nákladů (2014).

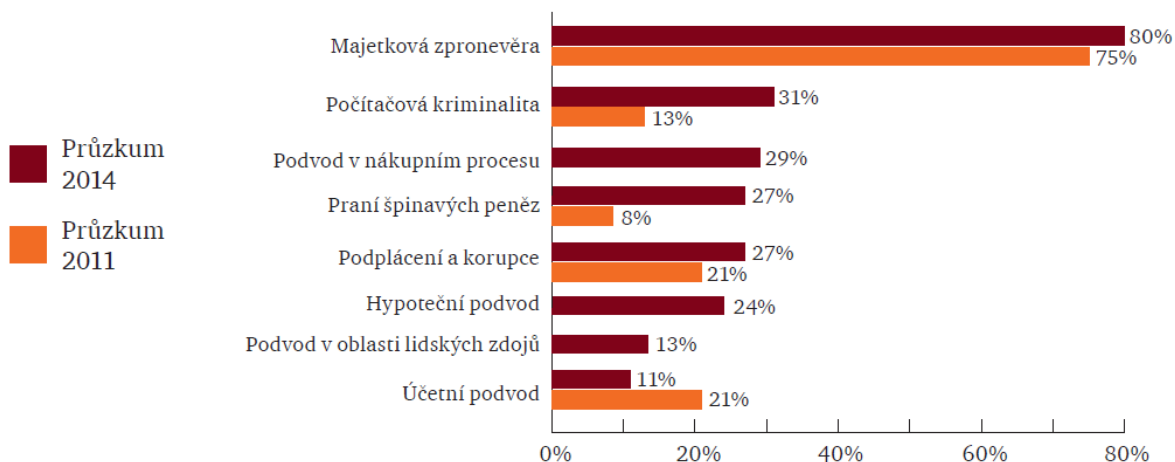
Výzkum hospodářské kriminality prováděného společností PricewaterhouseCoopers (PwC) z roku 2014, kterého se zúčastnilo 5 128 respondentů z 99 zemí, je velice alarmující. V České republice (ČR) jsou podvodné praktiky běžnou součástí podnikatelské praxe. 48% respondentů uvedlo, že jejich společnost byla za poslední dva roky **obětí** hospodářské kriminality. Nejběžnější technikou je stále **majetková zpronevěra** na úrovni 80%. 29% společností se také setkala s podvodem v nákupním procesu. Další negativní informací je, že podniky nevyužívají příliš často informační systémy vhodné k detekci podvodů, protože mají problémy s vyhodnocením získaných dat. Podniky preferují prevenci před technikami, které již existující podvody odhalí.

Obrázek 2: Oběti hospodářské kriminality ve světě a ČR



Zdroj: PWC, 2014

Obrázek 3: Typy hospodářské kriminality v České republice



Zdroj: PWC, 2014

Výzkum také ukázal, že pachatelé podvodů pocházejí jak z interního, tak externího prostředí. Typickým interním pachatelem je muž ve věku mezi 31 až 40 lety, který strávil ve společnosti od tří do pěti let. Zajímavé je, že i ve výzkumu názoru veřejnosti na kreativní techniky a podvody byli muži mnohem více otevření nekalým praktikám. Více než ¼ nebyla ani proti praktikám, které vedou k sankcím či odnětí svobody. U žen to nebyly ani 3 %. (Zimanová, 2013). Z externích pachatelů jsou nejběžnějšími viníky zprostředkovatelé (PWC, 2014).

2 Harmonizace jako nástroj boje proti kreativnímu účetnictví a účetní etika

Tato kapitola se dělí do dvou relativně samostatných částí. První část se věnuje problematice harmonizace účetnictví, druhá pak účetní etice a důvodům k jejímu porušování.

2.1 Harmonizace účetních systémů

Úkolem mezinárodní harmonizace je **sblížit účetní systémy** jednotlivých států a zajistit tak lepší srovnatelnost účetních výkazů. Dalším cílem je zejména bojovat proti kreativním technikám, které využívají neurčitých definic účetních položek a možnosti výběru z několika **variantních účetních řešení**. Problematika omezení variability v účetních postupech je poměrně složitá, protože na jednu stranu její zpřísnění poskytuje větší srovnatelnost z hlediska samotného výkaznictví, na druhou stranu už nemusí od určitého stupně poskytovat dostatečné informace o skutečné situaci podniku. Mezinárodní harmonizace se snaží nalézt přiměřenou **rovnováhu** mezi lepší srovnatelností, věrným zobrazením informací a omezením kreativního účetnictví.

2.1.1 Bariéry harmonizace

Harmonizace není jednoduchý proces a existuje mnoho bariér, které ji znesnadňují. Mezi nejvýznamnější patří:

- profesní skupiny,²⁰
- ekonomické prostředí,²¹
- nacionalismus,²²
- daně,²³
- právní souvislosti,²⁴
- zdroje financování,²⁵
- jazyková bariéra²⁶,

²⁰ Příkladem může být nesouhlas profesních účetních dané země s některými účetními postupy harmonizace.

²¹ Vychází zejména z historie země. Zaběhlé zvyky se těžko mění.

²² Jedná se zejména o národní hrdost, strach ze ztráty vlastní identity.

²³ Je důležité, jakým způsobem je účetní systém provázaný s daněmi, a zdali vůbec.

²⁴ Jedná se zejména o rozdíl mezi zvykovým právem nebo románskou právní tradicí.

²⁵ Jedná se zejména o to, zdali je v zemi trendem finanční nezávislost podniků či je obvyklé si půjčovat od finančních institucí.

²⁶ V důsledku globalizace se jazyková bariéra zmenšuje, ale stále ještě může mít vliv.

- vliv jiných zemí,²⁷
- skandály a krize (Krupová, 2001)

2.1.2 Modely účetních systémů

Přes existenci mnoha účetních specifík jednotlivých států je možné najít určité **společné rysy a tendence**. Na základě těchto opakujících se prvků vzniklo několik **teoretických modelů účetních systémů**. Země zařazené do stejného modelu pak sdílejí stejné základní problémy zabraňující harmonizaci. Jedním z nejčastějších členění je klasifikace zemí do čtyř modelů. Jedná se o britsko-americký model, kontinentální model, jihoamerický model a smíšený model (Krupová, 2001).

Tabulka č. 1: Modely účetních systémů

Model	Hlavní cíl	Specifika	Příklad
Britsko-americký	Informovat investory	Vysoká odbornost investorů	Velká Británie, USA
Kontinentální	Informovat stát	Financování podniků bankami	Německo, Japonsko
Jihoamerický	Informovat investory	Inflační účetnictví, Shoda finančního a daňového účetnictví	Mexiko
Smíšený	Informovat stát i investory	Vnitropodnikové účetnictví a rozpočetnictví, problémy s přehledností	Česká republika Slovensko

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

2.1.3 Obecné principy harmonizace účetnictví

Harmonizace se nejčastěji definuje jako **sjednocení** či **srovnatelnost**. Regulace probíhá pomocí standardu, právního předpisu nebo obojího. Mezi nejdůležitější proudy

²⁷ Vychází také zejména z historického vývoje. Chování některých států závisí také na chování jejich obchodních partnerů, nepřátel, atd.

harmonizace patří zejména **harmonizace v United States of America (USA)** pomocí US GAAP a snaha o **celosvětovou harmonizaci** pomocí IAS/IFRS. Harmonizace v rámci Evropské unie (EU) v současné době vychází z mezinárodní harmonizace a pouze ji uzpůsobuje dle svých potřeb.

Harmonizace samotné nejsou účetními systémy, nepředepisují jak účtovat a preferují obsah před formou. Tudiž zejména definují, co musí položka splňovat, aby mohla být zařazena do určité skupiny. Jejich hlavním cílem je pravdivě informovat vlastníky a investory o tom, jak podnik hospodaří. Výsledkem harmonizace by měl být pravdivý a věrný obraz ekonomické reality.

Všeobecně uznávané účetní principy

Harmonizace v rámci USA, zvaná US GAAP neboli Všeobecně uznávané účetní principy, se využívá zejména v USA, ale díky globalizaci se projevuje i v Evropě, a to hlavně u **dceřiných podniků** amerických společností. Dále dle US GAAP vedou své finanční výkazy velké podniky, které s těmi americkými spolupracují a chtějí působit důvěryhodně.

Harmonizace stojí na dvou pilířích:

- základní úrovni, na níž má být účetní systém vystavěn,
- detailních principech, které se týkají jednotlivých účetních oblastí

US GAAP je podrobnější než IAS/IFRS. Položky účetních výkazů jsou jasně definovány a uvádí se i charakteristiky, které musí položky splňovat. V opačném případě nelze položku do této kategorie zařadit.

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

Problematice IAS/IFRS se bude podrobněji věnovat podkapitola 3.2 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví. Dle obecného mínění odborníků²⁸ lze ale říci, že IAS/IFRS je vystavěno na podobném principu jako US GAAP, ale americké standardy jsou obecně striktnější. V současné době se k sobě tyto systémy snaží přibližovat, probíhá vzájemná harmonizace i mezi nimi.

²⁸ Například Krupová (2001).

2.1.4 Prevence a boj proti kreativnímu účetnictví

Největší překážkou v boji proti kreativnímu účetnictví jsou již výše zmiňovaná **specifika každé země**, a nejen to, každý podnik i každá organizace je jiná, a proto si mohou vytvořit i **individuální formu** kreativního účetnictví v případě potřeby.

Mezi nejčastější metody boje proti kreativnímu účetnictví patří detailizace předpisů, striktnější standardy, větší specifikace problémových oblastí, častější zveřejňování, a větší důraz na obsah před formou (Krupová, 2001).

V ideálním případě by se měly využívat všechny tyto metody společně, v praxi tomu však tak není. V USA byl také zaveden **Sarbanes-Oxley Act (SOX)**, který se snaží o větší transparentnost a přesnost účetních výkazů, zpřísnění kontrolních systémů a striktnější opatření v oblasti hospodářské kriminality. Tento zákon je zpracovaný přehledně a jasně, ale v určitých otázkách je na hranici etiky.

Mezi další zákony, které se regulace týkají, patří například evropský **Zákon o ochraně dat** nebo **Basilejská dohoda** o kapitálových standardech. Basilejská dohoda se týká zejména bezpečnosti v oblasti finančního sektoru a posílení bankovního dohledu.

Nejlepší obranou je **prevence** – tudíž zamezit vzniku kreativního účetnictví. V prostředí, kde důvěra a transparentnost budou mít větší sílu než vysoký zisk ve výkazech, nebude potřeba kreativního účetnictví. To by pak přimělo samotné vlastníky podniků, aby se snažili ve svých podnicích zamezit kreativnímu účetnictví místo toho, aby ho po svých zaměstnancích v některých případech dokonce vyžadovali.

2.2 Etika ve vztahu ke kreativnímu účetnictví

Tato podkapitola se věnuje problematice účetní etiky. Nejprve se snaží vysvětlit, co to vlastně etika je a smysl etických kodexů. Dále stručně nastiňuje, z čeho se skládá český účetní kodex a na závěr se věnuje hlavním důvodům, proč účetní jednotky tento kodex záměrně porušují.

2.2.1 Vysvětlení pojmů spojených s etikou

Etiku definujeme jako schopnost rozpoznat, co je dobro a zlo. Otázkou profesní etiky se zabývají etické kodexy, které vytváří komory jednotlivých profesí. Účetní etiku v České republice řeší Komora certifikovaných účetních (KCÚ) ve spolupráci s IFAC. Český účetní kodex je v podstatě pouze převzatý a přeložený etický kodex od IFAC.

Etické kodexy ale samy o sobě nejsou legislativou a jedná se pouze o **doporučení**, jak se chovat. V případě porušení není člověk trestně stíhán, pokud při tom zároveň neporuší i legislativu. To dále komplikuje problematiku kreativního účetnictví, protože mnoho jeho technik je v rozporu s účetní etikou, ale z hlediska zákona může být naprosto v pořádku. Problematiku toho, co je ještě „správné“ a co již není, je velice složité objektivně posoudit. Kodex se snaží účetní alespoň motivovat správným směrem. Problémem účetní etiky může být, že odporuje **vlastním zájmům** účetního, popřípadě jeho vztahu k zaměstnavateli. Účetní se často setkává s otázkou, zda splnit požadavky svého nadřízeného či zda dodržet za každou cenu etickou stránku problematiky. Výraznější použití kreativního účetnictví ale rozhodně všechny problémy podniků nevyřeší, naopak je leckdy může i zhoršit. Pokud se totiž odhalí, že podnik své výsledky uměle vytvořil, ztrácí na důvěryhodnosti a může přijít o své obchodní partnery. Stejně tak výrazně klesne jeho tržní cena. Příkladem je Enron,²⁹ který úspěšně skrýval svoje finanční problémy pomocí kreativních technik a nejspíš tím svoji existenci opravdu prodloužil o několik let, ale když bublina praskla, byl to takový skandál, že to dokonce donutilo americkou vládu vytvořit zcela nový nástroj proti kreativnímu účetnictví jménem SOX. Podle české veřejnosti jsou tolerovatelné techniky, které nejsou v rozporu se zákonem (Zimanová, 2013).

2.2.2 Etický kodex pro auditory a účetní znalce

Etický kodex profesních účetních specifikuje požadavky na osobu a výkon profese profesního účetního. Tento kodex se týká jak účetních provozujících **veřejnou praxi**, tak i profesionálních účetních v **zaměstnaneckém poměru**. Kodex by měl být podstatný nejen pro účetní, ale i daňové poradce, auditory a finanční manažery.

Účetní by se měl vyznačovat několika základními znaky, a to:

- mít konkrétní znalosti, které získal díky poctivému studiu,
- být znalý etického kodexu a dodržovat ho,
- být schopen si uvědomovat svou roli vůči společnosti a nezneužívat ji.

Účetní by si měl také uvědomit, že svým jednáním ovlivňuje nejen své klienty, ale i jejich zaměstnance, stát, banky a veřejnost. Účetní mají důvěru, že nebudou zkreslovat účetnictví záměrně ani v důsledku neopatrnosti. Jejich úkolem je vytvářet

²⁹ Viz podkapitola 2.5 Kreativní účetnictví a podvody ve světě a v České republice.

přehledné a integrované účetní výkazy, které usnadní práci kontrolnímu úřadu a podpoří **objektivní rozhodování investorů**.

Účetní principy účetního kodexu mají obecný charakter a nenabízejí řešení konkrétních situací. Cíle účetního by měly být následující:

- Prvním cílem je věrohodnost. Účetní by se měl snažit získávat objektivní informace a v žádném případě je nezkreslovat.
- Druhým cílem je profesionalita. Účetní se musí neustále vzdělávat, reagovat na změny v legislativě.
- Třetí cíl je kvalita služeb. Toho dosáhne účetní v podstatě splněním obou předchozích bodů.
- Čtvrtým bodem je důvěryhodnost. Pokud účetní působí jako podvodník, nepoškozuje tím jen sebe, ale i podnik, ve kterém pracuje.

Účetní a **daňová praxe** je často propojená, čímž se dále komplikuje problematika etiky versus naplnění požadavků klienta. Účetní by se měl v daném případě snažit zpracovat daňové přiznání tak, aby neporušil zásadu integrity a objektivity, ani právní předpisy. Je také důležité zmínit, že odpovědnost za obsah daňového přiznání nese vždy klient.³⁰ Tudíž účetní jednotka či její vedení musí sama klást důraz na to, aby ke kreativnímu účetnictví nedocházelo.

Kodex také nezapomíná na chování ke **konkurenci**. Účetní nesmí zveličovat své služby, schopnosti a ani urážet ostatní účetní.

Samotný účetní kodex se skládá ze tří částí. První část vymezuje obecná pravidla, druhá se věnuje profesním účetním provozujícím veřejnou praxi a poslední profesním účetním v zaměstnaneckém poměru. Dále následuje příloha, která specifikuje chování v některých konkrétních situacích.

2.2.3 Důvody pro porušování etiky v souvislosti s kreativním účetnictvím

Jak již bylo zmíněno výše, většina kreativních technik se nachází na hranici etiky a některé z nich mohou i porušovat zákon³¹. Proč jsou tedy stále v účetní praxi tak běžné?

³⁰ To platí i pro vedení účetnictví a jeho vykazování. Viz Zákon o účetnictví § 5.

³¹ Problematika nezákonných kreativních technik je rozvedena v podkapitole 1.3 Kreativní účetnictví versus podvody.

Z výzkumů plyne, že hlavním iniciátorem kreativních technik, případně i podvodů bývá **nejvyšší vedení a vlastníci** (PWC, 2014). Zaměstnanci se pak svým nadřazeným často ze strachu podřídí. Druhou skupinou, která se často uchyluje ke kreativnímu účetnictví, jsou **manažeři**, kteří doufají, že budou působit díky kreativním technikám schopněji a zvýší se jim následně odměny.

Ve světovém měřítku je stále nejobvyklejší **navyšovat zisky**, ať už umírněnými technikami či těmi závažnějšími. V důsledku vyšších výnosů totiž společnost získává více investorů, působí důvěryhodněji a její tržní cena roste. Tuto techniku uvádí zejména Mulford (2001).

Ke kreativním technikám lákají také **nejasné otázky v účetnictví**, jejichž využití není prakticky nikdy ve sporu se zákonem/standards. Málokterá účetní jednotka má tudíž strach z jejího využití. Jedná se zejména o problematiku oceňování a odpisů.

V českém prostředí jsou kreativní techniky také jedním ze způsobů, jak **snížit základ daně** pro výpočet daně z příjmů. Jedná se zejména o záměnu daňově uznatelných a neuznatelných položek.

Nízká zadluženost a **vyšší likvidita** podporují vztahy s obchodními partnery a usnadňují získávání finančních prostředků od bankovních institucí. Proto podnik často manipuluje své závazky a pohledávky tak, aby jeho finanční ukazatele vycházely pozitivně. Jedná se zejména o mimobilanční techniky.

Kreativní účetnictví je také poslední berličkou, které se chytá mnoho **krachujících podniků**,³² aby se zachránily. K tomu se využívají zejména mimobilanční techniky, kdy podnik „schovává“ své dluhy, či parkovací transakce. Ve většině případů může opravdu kreativní účetnictví dočasně zánik podniku oddálit, ale nakonec k němu stejně dojde a ještě to poškodí jeho okolí.

Je nutné si uvědomit, že kreativní techniky nevyužívají pouze velké podniky, kreativní účetnictví úspěšně využívají i **malí podnikatelé**. V České republice se menší podnikatelé snaží zejména o snížení daňové povinnosti. Oproti tomu kreativní účetnictví mohou využívat i **státy**, jasným příkladem je třeba Řecko.

V závěru této podkapitoly lze říci, že kreativní techniky, které nejsou v rozporu se zákonem, mohou sice porušovat účetní etiku, ale jejich využití podnik zásadně

³² Viz podkapitola 1.5 Kreativní účetnictví a účetní podvody ve světě a v České republice.

neohrožuje. Závažnější techniky mohou podnik vynést dočasně do závratných výšin, ale v případě odhalení dojde většinou k silnému narušení stability podniku, nebo dokonce k jeho úplnému zániku. Bohužel mimobilanční techniky, zejména SPE, jsou stále těžko odhalitelné, a tak je možné, že tyto společnosti budou i při použití těchto praktik ještě mnoho let prosperovat.

3 Komparace Mezinárodních standardů finančního výkaznictví a české účetní legislativy

Tato kapitola nejprve odděleně popisuje Mezinárodní standardy, následuje vymezení České účetní legislativy. Poté jsou tyto dva systémy srovnány zejména z hlediska obecného principu fungování.

3.1 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

Cílem mezinárodních standardů je vytvořit takové finanční výkaznictví, které bude poskytovat co nejvěrnější informace externím uživatelům. Tyto standardy by měly poskytovat **srovnatelnost na nadnárodní úrovni**.³³

Mezinárodní standardy se soustředí zejména na samotné **finanční výkazy**, vedení účetnictví nijak specificky neupravují. Standardy kladou důraz na **obsah před formou**.

Důležité je poznamenat, že tyto standardy nejsou samy o sobě **nijak právně závazné**. Vedoucí orgány IAS/IFRS nemohou přikázat konkrétnímu státu, aby podle nich postupoval. Pokud se ale stát rozhodne, že přijme tyto standardy jako součást své legislativy, stávají se pak pro tuto zem právně závaznými. Stát si je ale může částečně upravit dle své potřeby. Postihy za jejich porušení jsou v kompetenci dané země. V současné době jsou mezinárodní standardy součástí³⁴ legislativy v přibližně **120 zemích** (ifrs.com, 2015).

3.1.1 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví včera a dnes

Za počátek existence IAS/IFRS lze považovat rok **1973**,³⁵ kdy vznikl International Accounting Standards Committee (IASC) neboli Výbor pro mezinárodní účetní standardy. Tento výbor má na svědomí **International Accounting Standards (IAS)** neboli Mezinárodní účetní standardy. Hlavním cílem bylo zvýšit důvěru v prezentovaná účetní data prostřednictvím lepší kvality a srovnatelnosti účetních závěrek.

V roce 2001 IASC provedla celkovou restrukturalizaci a přejmenovala se na **IASB** (International Accounting Standards Board) neboli Radu pro mezinárodní účetní standardy. V tomto období také došlo k rozhodnutí, že další standardy vytvořené po

³³ O samotné harmonizace pojednává podkapitola 2.1 Harmonizace účetních systémů.

³⁴ Tím je myšleno, že je mohou nebo musí používat některé typy podniků v těchto zemích. Rozhodně to neznamená, že ve všech těchto zemích musí všichni podnikatelé bez výjimky používat IAS/IFRS.

³⁵ Dle ICAEW (2015) samotná myšlenka harmonizace a počáteční kroky k jejímu provedení začaly už v roce 1966, většina autorů (Hinke, 2013a; Krupová, 2001) spojuje začátek IAS/IFRS se vznikem IASC.

tomto roce budou označovány jako **International Financial Reporting Standards** (IFRS) neboli Mezinárodní standardy finančního výkaznictví. Tento název má lépe vyjadřovat podstatu těchto standardů, neboť samotné standardy se nesoustředí na formu vedení účetnictví. Vzhledem k tomu, že původní IAS nebyly zrušeny, přestože jsou postupně nahrazovány IFRS, označují se mezinárodní standardy v současnosti nejčastěji jako IAS/IFRS, aby bylo zřejmé, že zahrnují i standardy vydávané před vznikem IASB.

Poslední zásadní změna nastala v červenci roku 2009. IASB vydala **International Financial Standards for Small and Medium-Sized Entities** (IFRS for SMEs) neboli IFRS pro malé a střední podniky.

V současné době se na tvorbě standardů podílejí zejména tyto **organizace**:

- IFRS Foundation neboli **Nadace pro IAS/IFRS**, jejímž úkolem je dohlížet na činnost IASB, a to jak z hlediska tvorby samotných standardů, tak finančního hospodaření,
- IASB, jejímž úkolem je vydávání mezinárodních standardů,
- IFRS Interpretations Committee³⁶ neboli **Interpretační výbor** pro IAS/IFRS, který dále rozvádí a upřesňuje jednotlivé standardy,
- IFRS Advisory Council³⁷ neboli **Poradní sbor** pro IAS/IFRS a Accounting Standards Advisory Forum³⁸ (ASAF) neboli **Poradní fórum** k účetním standardům, oba tyto orgány mají poradní funkci. Poradní sbor se ale vyjadřuje zejména k činnosti samotné IASB, kdežto úkolem ASAF jsou zejména návrhy na zefektivnění komunikace jednotlivých orgánů IAS/IFRS a důraz na neustálé zlepšování samotných standardů (IASPlus.com, 2015).

Úprava samotného IAS/IFRS je pak následující:

- koncepční rámec,
- samotné standardy,
- interpretace těchto standardů

³⁶ V minulosti byla tato organizace nazývána International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), ještě před restrukturalizací IASB pak Standard Interpretations Committee (SIC).

³⁷ V minulosti uváděný pod názvem the Standards Advisory Council.

³⁸ ASAF je relativně nový orgán, který vznikl v roce 2013, ve většině publikací proto není uveden.

3.1.2 Konceptní rámec

Od roku 2010 vytváří IASB nový konceptní rámec,³⁹ v originálním znění The Conceptual Framework for Financial Reporting, který postupně nahrazuje Konceptní rámec z roku 1989. Některé části tohoto rámce již byly zveřejněny, jiné ještě nejsou hotové. Části, které zveřejněny nebyly, se zatím posuzují podle původní verze rámce.

Konceptní rámec popisuje **základní principy** vykazování a prezentace finančních výkazů pro externí uživatele. Zároveň by měl sloužit jako základ pro tvorbu samotných standardů a přispívat k jejich budoucímu rozvoji. V případě, že účetní problematika není řešena ve standardech či interpretacích, měl by podnik vždy vycházet z toho, co stanovuje Konceptní rámec. Konceptní rámec se věnuje zejména těmto oblastem:

- cílům účetní závěrky,
- kvalitativním charakteristikám pro věrné zobrazení,
- základní položky účetních výkazů,
- základní metody oceňování,
- pojetí kapitálu a jeho uchování

Hlavním **cílem** účetní závěrky je poskytování informací současným i potencionálním investorům a dalším zainteresovaným stranám o **finanční pozici**, změnách **ve finanční pozici a výkonnosti podniku**.⁴⁰

Kvalitativní charakteristiky by měly napomoci účetní jednotce při rozhodování, zdali je jimi vykazovaná informace **užitečná**. Účetní informace je považovaná za užitečnou, pokud je **relevantní** a **věrně** zobrazená. Relevancí se myslí, že informace je dostatečně významná na to, aby dokázala ovlivnit rozhodnutí případných uživatelů. Věrné zobrazení spočívá zejména v tom, že informace je vykazována tak, aby zobrazovala skutečný stav věcí a neklamala uživatele účetní závěrky. Mezi další kvalitativní charakteristiky patří například srovnatelnost, ověřitelnost, srozumitelnost, včasnost a princip nepřetržitého trvání.

³⁹ Nový Konceptní rámec je již v platnosti, přestože ještě nebyl zcela dokončen. Je to v něm explicitně uvedeno.

⁴⁰ Tím je nepřímo zmíněná nutnost sestavovat rozvahu, výkaz zisku a ztráty, výkaz o změnách vlastního kapitálu a výkaz o cash flow.

Mezi základní položky účetního výkaznictví Konceptní rámec zařazuje aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady.⁴¹

Aktivum je definováno jako zdroj, který je výsledkem minulých událostí a je plně pod kontrolou podniku. Od tohoto zdroje se očekává budoucí ekonomický užitek.

Závazek je popsán jako současná povinnost jednat určitým způsobem, která vyplývá z minulých událostí. Tato povinnost přinese v budoucnu ekonomickou ztrátu.

Vlastní kapitál je definován jako rozdíl aktiv a závazků.

Výnos je definován jako růst ekonomického prospěchu v průběhu účetního období, který byl způsoben růstem aktiv nebo poklesem závazků. Tento prospěch zvyšuje vlastní kapitál. Výnosem není vklad vlastníků.

Náklad je úbytek ekonomického prospěchu v účetním období v důsledku poklesu aktiv nebo růstu závazků. Tento úbytek snižuje vlastní kapitál. Nákladem není rozdělení vlastního kapitálu vlastníků.

Další dvě kritéria jsou, že položka musí být **spolehlivě oceněná**⁴² a změna ekonomického prospěchu s ní spojená, je dostatečně **pravděpodobná**.⁴³ Výnosy a náklady lze spolehlivě ocenit za předpokladu, že jsou spolehlivě ocenitelné aktiva a závazky, se kterými souvisí.

Ocenění znamená přiřazení peněžní částky k účetní položce. Konceptní rámec uvádí čtyři základní způsoby ocenění:

- historickou cenu,⁴⁴
- běžnou cenu,⁴⁵
- čistou realizační cenu,⁴⁶

⁴¹ Od této části dále zatím nový Konceptní rámec vychází ze starého Konceptního rámce z roku 1989 s případnými drobnými úpravami, které odpovídají současnému stavu IAS/IFRS.

⁴² Spolehlivé ocenění se myslí, že se dá aktivum ocenit peněžní částkou, která spolehlivě vyjadřuje její hodnotu. Jako příklad, kdy nemusí být spolehlivé ocenění možné, uvádí Konceptní rámec například předpokládaná plnění ze soudních sporů.

⁴³ V Konceptním rámci není přesně definováno, co dostatečná pravděpodobnost znamená.

⁴⁴ Jedná se o částku vynaloženou na pořízení aktiva (pořizovací cena) nebo hodnotu, kterou by bylo možno získat při směně za závazek

⁴⁵ Hodnota, kterou by podnik zaplatil v současnosti za stejné či podobné aktivum. Závazky jsou oceněny nediskontovanou hodnotou nutnou k úhradě peněz.

- současnou hodnotu⁴⁷.

Pátým používaným způsobem ocenění je fair value.⁴⁸ Tento způsob ale není uveden v Koncepčním rámci.

Na **kapitál** lze pohlížet z hlediska finančního či fyzického. Ve fyzickém pojetí se používají jako oceňovací báze běžné ceny, u finančního záleží při ocenění na typu finančního kapitálu (Hinke, 2013b)

3.1.3 Mezinárodní standardy

Jednotlivé standardy jsou označeny buď **IAS** nebo **IFRS**⁴⁹ a následuje příslušné číselné označení⁵⁰. Nové IAS už se nevydávají, ale mnoho z nich je ještě v platnosti. Nové IFRS stále vycházejí, nejnovějším vydaným standardem je aktuálně IFRS 15 Tržby ze zákaznických smluv, který ale začne být platný až od roku 2017. Standardy specifikují různou účetní problematiku a často rozvádějí to, co nastínil Koncepční rámec. V případě sporu jsou ale standardy Koncepčnímu rámci nadřazeny, pokud není v samotném standardu uvedeno jinak.

Zaměření standardů můžeme rozdělit do dvou základních oblastí:

- oceňování a vykazování různých typů majetku a závazků,⁵¹
- sestavování účetních výkazů v různých situacích⁵²

Seznam všech současných platných IAS i IFRS standardů je uveden v **Příloze A**. V této podkapitole bude dále stručně věnována pozornost **IAS 1**, který se věnuje prezentaci finančních výkazů a je nezbytný k pochopení další problematiky.

Hlavním úkolem IAS 1 je vytvoření **finančních výkazů**, které jsou v souladu s IAS/IFRS. Úkolem těchto výkazů by mělo být **poskytnutí informací** pro investory a další zainteresované strany. Aby toho bylo dosaženo, finanční výkazy musí poskytovat informace o:

⁴⁶ Hodnota, kterou by podnik mohl získat při prodeji aktiva v současnosti, či částka, kterou by mohl zaplatit při úhradě závazku.

⁴⁷ Diskontovaná hodnota budoucího čistého příjmu plynoucího z aktiv či budoucího čistého peněžního výdaje nutného k úhradě závazku.

⁴⁸ Částka, za kterou může být aktivum směřeno nebo závazek vypořádán mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci. V praxi se velice často jedná o tržní cenu, ale nemusí tomu tak být vždy. Podrobně se věnuje fair value IFRS 13.

⁴⁹ Viz podkapitola 3.1.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví včera dnes.

⁵⁰ Příkladem může být standard IAS 2, který se věnuje zásobám.

⁵¹ Příkladem může být IAS 2 Zásoby.

⁵² Příkladem může IFRS 10 Konsolidovaná účetní závěrka.

- aktivech,
- závazcích,
- vlastním kapitálu,
- výnosech a nákladech,
- vkladech vlastníků,
- peněžních tocích (cash flows)

Jednotlivé účetní položky by měly být zobrazeny v poctivě v souladu s Koncepčním rámcem.

Mezi povinné finanční výkazy patří:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- informace o úplném výsledku hospodaření,⁵³ buď jako další řádek výkazu zisku a ztráty, nebo jako samostatný výkaz,
- výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- výkaz cash flow,

Dále je nezbytné vytvářet přílohu.

Účetní výkazy by měly být vždy sestavovány v souladu s IAS, IFRS a jejich interpretacemi. Existuje ale výjimka, a to pokud by vykazování v souladu s těmito standardy hrubě narušovalo **věrný obraz**. V tomto případě ale musí být jednání podniku řádně odůvodněno. Výkazy by se měly sestavovat minimálně jednou za účetní období.⁵⁴

Dále je nutné uvádět se současnými výkazy i výkazy za jedno předchozí období,⁵⁵ aby byla zajištěna **srovnatelnost**.

Existuje několik formálních náležitostí, které musí být dodrženy u všech finančních výkazů:

- pojmenování výkazu,⁵⁶
- název společnosti,

⁵³ Bude vysvětleno v kapitole 4.1 Náklady a výnosy v pojetí Mezinárodních standardů finančního výkaznictví.

⁵⁴ Až na výjimky se tím myslí rok.

⁵⁵ V případě chyb či změn účetních politik to může být i více.

⁵⁶ Je v kompetenci podniku, ale z názvu musí být patrné, o jaký výkaz jde. Kupříkladu označení „balance“ (rozvaha) nebo „statement of financial position“ (výkaz o finanční pozici) je v obou případech v souladu s IAS/IFRS.

- informace, zda se jedná o konsolidovanou závěrku,
- účetní období,
- zaokrouhlení.⁵⁷

V **rozvaze** je nutné členit aktiva i závazky na **krátkodobé** a **dlouhodobé**.⁵⁸ Standard dále uvádí seznam konkrétních položek, o kterých musí být v rozvaze informováno, například zásoby nebo rezervy. Další členění těchto položek vychází z ostatních IAS standardů.

Výkazu zisku a ztráty a úplnému výsledku hospodaření bude věnována podrobnější pozornost v podkapitole 4.1.

Výkazu o peněžních tocích se dále věnuje samostatný standard IAS 7, který zejména uvádí, že existuje **přímá** a **nepřímá metoda** a člení peněžní toky na **operativní, investiční a finanční**. Závazná forma opět není daná, ale standard uvádí možné podoby u přímé i nepřímé podoby. Ani výkaz o změnách **vlastního kapitálu** nemá závaznou formu, IAS 1 opět uvádí pouze pravidla, která musí být dodržena, jako například vykazování úplného výsledku hospodaření.

Závazností se v daném případě myslí, že finanční výkazy mají **pevně danou strukturu** a **pořadí**, se kterým nelze nijak manipulovat. IAS 1 povoluje například libovolně zaměňovat pořadí oběžných aktiv a dlouhodobého majetku. Na druhou stranu, co se týče samotného obsahu, dělení jednotlivých položek příliš mnoho volnosti neposkytuje, neboť jednotlivé položky jsou upraveny dalšími standardy a musí být vykazovány v souladu s nimi.

3.1.4 Interpretace standardů

International Financial Reporting Committee Interpretations (IFRIC Interpretations) neboli IFRIC interpretace vydává Interpretační výbor po předchozím schválení IASB. Současně s IFRIC existují i Standard Interpretations Committee Interpretations (SIC Interpretations) neboli SIC interpretace, které byly vydávány Intrepretačním výborem

⁵⁷ Překlad zaokrouhlení v tomto případě není úplně přesný. Myslí se tím, zdali jsou číselné údaje ve výkazech uváděny v tisících, státisících, atd.

⁵⁸ Definice těchto položek se mohou v některých případech lišit od položek stejného názvu dle českého účetního systému, ale pro potřeby této práce lze od těchto rozdílů abstrahovat.

v minulosti, než změnil svou právní formu a název. Některé SIC interpretace jsou podobně jako IAS stále v platnosti, ale mnoho z nich již bylo zrušeno.

Tyto standardy jsou označovány jako **IFRIC** či **SEC** a následuje příslušné pořadové číslo.⁵⁹ Úkolem těchto interpretací je odpovědět na **sporné otázky** týkající se standardů. Některé interpretace se věnují specificky jednomu standardu, jiné se například snaží vyjasnit problematiku, která je řešena ve více standardech najednou.

3.1.5 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví pro malé a střední podniky

IFRS pro SME je v podstatě **zjednodušená forma** IAS/IFRS, která je určena pro malé a střední podniky. Přestože se může tento standard občas odkazovat na IAS/IFRS, jedná se o zcela **samostatný** a **plnohodnotný** standard. Tento standard obsahuje 35 sekcí a samotné SME vymezuje jako:

- podnik, který nemá veřejnou zodpovědnost,⁶⁰
- zveřejňuje běžnou účetní závěrku externím uživatelům.

Velikost podniku není nijak číselně specifikována, stačí, aby splnil dvě předchozí podmínky. Definice jednotlivých položek jsou podstatně stručnější. Tento standard byl vytvořen zejména proto, aby usnadnil práci malým a středním podnikům, pro které jsou původní IAS/IFRS moc složité. Tyto standardy jsou volně ke stažení na oficiálních stránkách IFRS.org a byly přeloženy do mnoha jazyků včetně češtiny.

Mezi zásadní rozdíly patří zjednodušení oceňování, menší informační nároky,⁶¹ jednoznačná řešení určité problematiky⁶², případně kompletní vynechání některé problematiky⁶³ (Krupová, 2009; Dvořáková, 2014).

⁵⁹ Například IFRIC 8 upřesňuje, ve kterých případech se postupuje podle IFRS 2.

⁶⁰ Mezi podniky s veřejnou odpovědností IFRS for SME uvádí hlavně společnosti obchodované na veřejné burze a společnosti pracující v oblasti finančního sektoru, zejména banky.

⁶¹ Příloha je zkrácena, požadavky na jednotlivé výkazy jsou méně striktní, atd.

⁶² Například finanční aktiva se vždy přeceňují výsledkově.

⁶³ Příkladem je zisk na akciích. Pokud ho chce účetní jednotka vykazovat, může se buď řídit IAS/IFRS nebo si určit vlastní způsob jeho vykazování.

3.2 Česká účetní legislativa

V České republice je účetnictví regulováno **státem**, v zastoupení Ministerstva financí České republiky. Účetní legislativa musí být zároveň v souladu s účetními směrnici Evropské unie.

3.2.1 Česká účetní legislativa včera a dnes

První účetní zákon pro systém české **tržní ekonomiky**, který vznikl, byl Zákon o účetnictví. Tento zákon vznikl v roce 1991, tedy ještě před vznikem České republiky, a byl vydán Federálním shromážděním České a Slovenské Federativní republiky.

K 1. lednu 1993 se Česká republika osamostatnila, ale Zákon o účetnictví zůstal nadále v platnosti, samozřejmě s dodatečnými novelizacemi.

Další zásadní změna nastala vstupem ČR do Evropské unie v roce 2004. Česká republika musela postupně přizpůsobit svůj účetní systém tak, aby neodporoval **účetním směrnicím** Rady Evropské unie. Dále pod vlivem EU vznikla povinnost pro všechny účetní jednotky, které jsou **emitentem cenných papírů** na regulovaném trhu sestavovat účetní závěrku dle **IAS/IFRS** přizpůsobených právu EU. Některé účetní jednotky mají v oblasti IAS/IFRS možnost volby.⁶⁴ Příkladem jsou konsolidující účetní jednotky, které nejsou emitentem cenných papírů.

V současné době českou účetní legislativu (ČÚL) upravují tyto **zákonné předpisy**:

- Zákon o účetnictví,
- účetní vyhlášky,
- účetní standardy.

S účetnictvím v České republice se ale úzce pojí mnoho jiných zákonů, přestože jejich primární zaměření není účetního charakteru. Jedná se zejména o **daňové zákony**, **obchodní zákoník** a **zákoník práce**. Základ daně z příjmů v České republice vychází z účetního hospodářského výsledku, ale jeho další úpravy a samotné vyměření daně upravuje samostatný zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

⁶⁴ Povinnost či možnost využívat IAS/IFRS podrobněji specifikují § 19a § 23a Zákona o účetnictví.

3.2.2 Zákon o účetnictví

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví⁶⁵ je v současné době vytvořen v souladu s právem Evropské unie.

Zákon o účetnictví:

- definuje účetní jednotky, předmět účetnictví a účetní období,
- stanovuje rozsah a způsob vedení účetnictví,
- stanovuje základní povinnosti při vedení účetnictví a používání účetních metod,
- definuje účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy a směrnou účtovou osnovu,
- stanovuje délku a způsob archivace účetních záznamů,
- definuje účetní závěrku, jednotlivé její složky a jejich obsah, požadavky na zveřejňování,
- stanovuje pravidla pro oceňování,
- stanovuje sankce za nedodržení stanovených povinností.

Účetními jednotkami se myslí osoby, které mají povinnost vést účetnictví. **Účetními jednotkami** jsou zejména **právnícké osoby**, které mají sídlo v ČR, **zahraniční osoby**, které na území ČR podnikají, **organizační složky státu**, **fyzické osoby** zapsané v obchodním rejstříku, fyzické osoby, které se rozhodnou vést účetnictví dobrovolně, a další fyzické osoby při splnění určitých podmínek.⁶⁶

Účetní období je nepřetržitě po sobě jdoucích **dvanáct měsíců**, pokud zákon ve zvláštních případech nestanoví jinak.

Účetnictví i samotné účetní výkazy musí dle Zákona o účetnictví podávat **věrný a poctivý obraz** předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky. Zobrazení je věrné, pokud obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu a zároveň je v souladu s účetními metodami. Zobrazení je poctivé, pokud jsou účetní metody použity způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Předpokládá se nepřetržitá činnost účetní jednotky. Mezi další kvalitativní charakteristiky, které musí být při vedení účetnictví dodržovány, patří zejména: **správnost, úplnost, průkaznost, srozumitelnost, přehlednost a trvalost účetních záznamů.**

⁶⁵ Dále jen Zákon o účetnictví.

⁶⁶ Přesný výčet účetních jednotek je v § 1 odst. 2 Zákona o účetnictví.

Účetní jednotka je povinna účtovat o stavu a pohybu **majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv**, dále o **nákladech a výnosech** a o **výsledku hospodaření**. Účtovat se musí **podvojně** a zápis musí být proveden do období, se kterým skutečnost **věcně a časově** souvisí. Pokud to není možné, účtuje se skutečnost do období, ve kterém byla zjištěna. Účetní záznamy musí být podloženy **účetními doklady** a zapisují se do **účetních knih**. Mezi povinné účetní knihy patří deník,⁶⁷ hlavní kniha,⁶⁸ kniha analytických účtů⁶⁹ a kniha podrozvahových účtů.⁷⁰

Účetnictví má v ČÚL dvě základní formy: **plný rozsah** a **zjednodušený rozsah**. Pokud není stanoveno jinak, účetní jednotky vedou účetnictví v plném rozsahu. Ve zjednodušeném rozsahu ho mohou vést zejména fyzické osoby, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, dále pak například občanská sdružení, církve, příspěvkové organizace či bytová družstva.⁷¹

Dále Zákon o účetnictví zmiňuje, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v souladu s prováděcími vyhláškami a standardy, které jim přísluší. Účetní jednotka je povinna sestavovat **účtový rozvrh**, který vychází ze směrné účtové osnovy. Směrné účtové osnovy jsou součástí vyhlášek, účetní jednotka je tedy povinna používat tu osnovu, která je uvedena ve vyhlášce jí příslušející. Účtový rozvrh je seznam účtů, které účetní jednotka používá.

Zákon o účetnictví také vymezuje způsoby **oceňování**, mezi které patří:

- historická cena,⁷² do které spadá pořizovací cena a ocenění ve vlastních nákladech,
- reprodukční,⁷³
- reálnou hodnotou⁷⁴,
- prodejní cenou sníženou o náklady spojené s prodejem⁷⁵

⁶⁷ Účetní zápisy jsou uspořádány z časového hlediska.

⁶⁸ Účetní zápisy jsou uspořádány z věcného hlediska, tedy dle jednotlivých účtů.

⁶⁹ Slouží k podrobnějšímu členění účtů hlavní knihy. Například rozdělí účet Materiál na Hlavní materiál a Vedlejší materiál.

⁷⁰ Sem se zařazuje všechno, co se nezaúčtuje do jiných knih. Například se jedná o majetek, ke kterému účetní jednotka nemá vlastnické právo.

⁷¹ Přesný výčet lze nalézt v § 9 Zákona o účetnictví.

⁷² Pojem historická cena se v Zákoně o účetnictví nevyskytuje, pro přehlednější členění a lepší srovnatelnost s IAS/IFRS ho budeme dále používat.

⁷³ Cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Ve většině případů srovnatelná s běžnou cenou z IAS/IFRS.

⁷⁴ Nejčastěji se jedná o cenu tržní, více pak v § 27 Zákona o účetnictví. Při jistém zjednodušení srovnatelná s fair value z IAS/IFRS.

Mezi **finanční výkazy**, které je účetní jednotka **povinna** sestavovat, patří:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,

Dále je nezbytné vytvářet přílohu.

Mezi **finanční výkazy**, které jsou **nepovinné**, pokud zákon nestanoví jinak,⁷⁶ ale účetní jednotka je může sestavovat, patří:

- přehled o peněžních tocích,
- přehled o změnách vlastního kapitálu

V účetní závěrce musí být dále uvedeno:

- název účetní jednotky a její právní forma,
- identifikační číslo, pokud je má účetní jednotka přiděleno,
- předmět podnikání nebo jiné činnosti, případně účel, pro který byla zřízena,
- rozvahový den,⁷⁷
- okamžik sestavení účetní závěrky

3.2.3 Prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví

Každá vyhláška se věnuje **jiné skupině účetních jednotek**. Jejich cílem je vymezit, jakým způsobem by tyto jednotky měly sestavovat **účetní závěrku**. V současné době těchto vyhlášek existuje šest.

- Vyhláška č. 500/2002 Sb., která je určena pro podnikatelské subjekty,
- Vyhláška č. 501/2002 Sb., která se zaměřuje na banky a jiné finanční instituce,
- Vyhláška č. 502/2002 Sb., která je určena pojišťovnám jiným než zdravotním,
- Vyhláška č. 503/2002 Sb., která je určena zdravotním pojišťovnám,
- Vyhláška č. 504/2002 Sb., která se zaměřuje na nepodnikatelské subjekty,
- Vyhláška č. 410/2009 Sb., která se zaměřuje na územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu

⁷⁵ Srovnatelná s čistou realizační cenou z IAS/IFRS.

⁷⁶ Jedná se zejména o společnosti s povinností auditu. Tyto společnosti mají pak i povinnost sestavovat výroční zprávu. Více v § 20 Zákona o účetnictví.

⁷⁷ Jedná se o den, kdy se uzavírají účetní knihy. Více § 19 Zákona o účetnictví.

Tato práce se bude dále zabývat pouze **podnikatelskou praxí**, tudíž bude vycházet z prováděcí Vyhlášky č. 500/2002 Sb.⁷⁸ Tato Vyhláška je opět upravena v souladu s požadavky EU a je určena jak jednotkám vedoucím účetnictví v plném rozsahu, tak ve zjednodušeném. Vyhláška popisuje zejména:

- účetní závěrku,
- směrnou účtovou osnovu,
- účetní metody,
- konsolidovanou účetní závěrku,
- uspořádání a označování položek rozvahy.

Rozvaha i výkaz zisku a ztráty mají pevně stanovenou formu, která musí být dodržena.⁷⁹ Jejich konkrétní podoba je uvedena v přílohách Vyhlášky.

Základní dělení aktiv v rozvaze je na **pohledávky za upsaný základní kapitál, dlouhodobý majetek a oběžná aktiva**. Pasivní část rozvahy se dělí na **vlastní kapitál a cizí zdroje**. Celková závazná hierarchie označení položek je **třístupňová**, kdy na prvním místě je písmeno a poté jedna římská číslice a dále jedna arabská.⁸⁰ Na úrovni arabských číslic je možné tyto položky sloučit, ale pouze v odůvodněném případě. Tyto položky lze také v případě potřeby členit na podpoložky, což je již v kompetenci účetní jednotky.

Konkrétní podoba **cash flow a výkazu o změnách vlastního kapitálu** ve Vyhlášce uvedena není. Cash flow by se opět měl dělit na provozní, finanční a investiční.

Vyhláška také stanovuje, že s každým současným výkazem musí být zveřejněny výkazy za **jedno předchozí období**, a že účetní závěrka se za běžných okolností sestavuje v **řádu tisíců**.

Úkolem účetní jednotky je také sestavit **účtový rozvrh** v souladu s Vyhláškou. Účtový rozvrh je seznam účtů, které účetní jednotka používá. Vychází ze **směrné účtové osnovy**. Každý syntetický účet musí třímístné označení.⁸¹ První číslo označuje **třidu**,

⁷⁸ Dále pouze jako Vyhláška.

⁷⁹ Výkaz zisku a ztráty může mít 2 podoby, více se mu bude věnovat Kapitola 4.2

⁸⁰ Například položka A.I. 1. Základní kapitál.

⁸¹ Neplatí pro účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

druhé **skupinu** a třetí samotný **účet**. Směrná účtová osnova, ze které musí účetní jednotka vycházet, je uvedena v příloze Vyhlášky. Tato osnova je rozčleněna pouze do úrovně skupin, třetí číslo i označení účtu si volí účetní jednotka sama. Protože do roku 2003 existovala závazná verze směrné účtové osnovy, která uváděla kompletní třístupňové označení účtů společně s jejich názvy, využívá tuto původní osnovu ze zvyku většina účetních jednotek. Tato osnova se dá v publikacích či na internetu nejčastěji najít pod označením vzorová.

3.2.4 České účetní standardy

Hlavním úkolem těchto standardů je docílení souladu při používání metod účetními jednotkami. Specifikují jak účetní metody, tak i postupy účtování a zaměřují se na jednotlivé účetní problémy a položky. Standardy se neobsahují skoro žádné definice položek, ale koncentrují se na to, jakým způsobem by se měly tyto položky zaúčtovat. Standardy navazují na prováděcí vyhlášky a proto je jich také šest:

- České účetní standardy pro podnikatele,
- České účetní standardy pro finanční instituce,
- České účetní standardy pro pojišťovny,
- České účetní standardy pro zdravotní pojišťovny,
- České účetní standardy pro nepodnikatelské subjekty,
- České účetní standardy pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu

V rámci této práce se dále budeme zabývat pouze Českými standardy pro podnikatele.⁸² České účetní standardy se skládají z 23 částí a vymezují zejména tyto oblasti:

- účty a zásady účtování na těchto účtech,
- otevírání a uzavírání účetních knih,
- jednotlivé účetní oblasti jako odloženou daň, rezervy, opravné položky, kurzovné rozdíly, inventarizační rozdíly, operace s cennými papíry, deriváty, zvláštní operace s pohledávkami, operace s podnikem, změny vlastního kapitálu, dlouhodobý majetek, zásoby, krátkodobý finanční majetek, kapitálové účty a dlouhodobé závazky, náklady a výnosy,

⁸² Dále jen Standardy.

- konsolidace,
- vyrovnání, likvidace a konkurs,
- přehled o peněžních tocích

3.2.5 Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu

Pro zjednodušené účetnictví **neexistuje** v ČÚL **samostatná** legislativní **úprava**. Zjednodušené účetnictví je poprvé zmíněno v Zákonu o účetnictví a dále se o něm zmiňují jednotlivé účetní vyhlášky a standardy v souvislosti s tím, co je v případě zjednodušeného účetnictví možné/nutné vynechat či řešit jinak.

Mezi některé rozdíly od účetnictví v plném rozsahu patří:

- možnost účtování pouze do úrovně účtových skupin,
- možnost spojit účtování v deníku s účtováním v hlavní knize,
- sestavení účetní závěrky ve zjednodušeném rozsahu,
- není nutné používat analytické a podrozvahové členění účtů

3.3 Obecné rozdíly mezi českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy finančního výkaznictví

IAS/IFRS neřeší samotné účtování, věnuje se pouze **finančnímu výkaznictví**, zejména tomu, co musí položka splnit, aby mohla být zařazena do určité skupiny ve výkazech. ČÚL věnuje pozornost jak samotnému **vedení účetnictví**, tak i **finančním výkazům**.

Zásadní rozdíl lze pozorovat v tom, že IAS/IFRS dává **přednost obsahu před formou**. Tudíž formu vedení účetnictví nedefinuje vůbec, forma výkazů uvedena je, ale je o něco volnější než v ČÚL. Důraz je více kladen na to, aby byla skutečnost zachycena věrně. Na druhou stranu většinou jasně vymezuje, co musí položka splňovat, aby mohla být zařazena do výkazů do určité skupiny. Pokud položka tuto definice nespĺňuje, nemůžte být v žádném případě zařazena do této skupiny.

ČÚL je systém, který preferuje **formu před obsahem**. Přestože by měl být dle Zákona o účetnictví dodržen věrný a poctivý obraz, tak je v podstatě velice striktní a ani v rámci věrného zobrazení skutečnosti porušení účetních zásad nepovoluje. Celkově je v ČÚL kladen důraz na přesnou formu povinných účetních výkazů i relativně **striktní pravidla** pro účtování a označování účtů. Na druhou stranu definice jednotlivých položek v ČÚL

nejsou uvedeny. Co do konkrétních položek zařadit, je vymezeno nejčastěji **výčtem**. Protože IAS/IFRS bylo původně zaměřeno zejména na velké společnosti, u kterých byl měřítkem úspěchu zisk a tržní cena akcie, je v něm kladen důraz zejména na **výnosy**. Výnosům je věnován celý standard IAS 18 a určitá zmínka o specifických typech výnosů je téměř v každém standardu. U nákladů se nepočítá s tak velkým rizikem kreativních úprav, takže nákladům se nevěnuje žádná samostatná kapitola. Navíc daňová problematika je ponechána na každém státu, tudíž i případná opatření proti krácení daní.

V ČR je naopak trendem spíše ušetřit na daních, a to často i u větších podniků. Základ daně vychází z účetního hospodářského výsledku a z tohoto důvodu je ČÚL zaměřena spíše na **náklady**. Zákon o dani z příjmů se pak v důsledku toho také podrobněji věnuje nedaňovým položkám v oblasti nákladů nežli výnosů.

Zajímavé je také srovnání výkazů, které jsou pro účetní jednotky povinné z hlediska IAS/IFRS:

Tabulka č. 2: Povinné výkazy v IAS/IFRS a ČÚL

Výkaz	IAS/IFRS	ČÚL
Rozvaha	povinná	povinná
Výkaz zisku a ztráty	povinný	povinný
Výkaz o změnách vlastního kapitálu	povinný	většinou nepovinný (povinný zejména pro společnosti podléhající auditu)
Cash flow	povinný	většinou nepovinný (povinný zejména pro společnosti podléhající auditu)
Úplný hospodaření výsledek	povinný, ale 2 možnosti, buď samostatný výkaz, nebo součást výkazu zisku a ztráty	není vůbec definován
Příloha	povinná	povinná

Zdroj: vlastní, 2015

Samotné výkazy jsou většinou kratší v IAS/IFRS, ale komentáře v Příloze jsou mnohem obsáhlejší než v ČÚL.

Oba systémy mají také účetní alternativu pro **menší podnikatelské subjekty**. IFRS pro SME je ale samostatný standard, kdežto účetnictví ve zjednodušeném rozsahu nemá samostatnou legislativní úpravu. Oba tyto systémy se také liší v tom, pro které objekty jsou určeny.

4 Komparace nákladů a výnosů v pojetí Mezinárodních standardů finančního výkaznictví a české účetní legislativy

Cílem této kapitoly je nejprve popsat, jak oba dva systémy pohlíží na problematiku nákladů a výnosů a jakou podobu v nich má výkaz zisku a ztráty. Následuje podkapitola, ve které jsou oba tyto systémy srovnány.

4.1 Náklady a výnosy dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví

Tato podkapitola se věnuje obecnému vymezení nákladů a výnosů ve vztahu k IAS/IFRS. Dále zmiňuje některé specifické kategorie nákladů a výnosů. Závěrečná část je věnována vykazování samotného zisku.

4.1.1 Základní členění nákladů a výnosů v Mezinárodních standardech finančního výkaznictví

Dle Koncepčního rámce jsou obecně výnosy a náklady definovány následovně:

Výnos je definován jako růst ekonomického prospěchu v průběhu účetního období, který byl způsoben růstem aktiv nebo poklesem závazků. Tento prospěch zvyšuje vlastní kapitál. Výnosem není vklad vlastníků.

Náklad je úbytek ekonomického prospěchu v účetním období v důsledku poklesu aktiv nebo růstu závazků. Tento úbytek snižuje vlastní kapitál. Nákladem není rozdělení vlastního kapitálu vlastníků.

IAS/IFRS dělí výnosy i náklady do **dvou** kategorií. **Výnosy** (income) se dělí na tržby **revenues** („výnosy z běžných činností“) a **gains** („zisky“). Náklady se dělí na **expenses** („náklady z běžných činností“) a **loses** („ztráty“).

Revenues a expenses se vždy účtují **výsledkově**, nemohou se vzájemně kompenzovat a až na výjimky vycházejí z **hlavní činnosti** podniku.

Gains and loses se mohou kompenzovat. Jsou výsledkem **vedlejší činnosti** a často je nemá společnost pod kontrolou. Nejpodstatnější je, že se mohou vykazovat jak **výsledkově**, tak i **rozvahově**.

Mezi nejčastější případy, kdy jsou gains and loses účtovány rozvahově, patří:

- přecenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku směrem nahoru,

- některé změny přecenění finančního majetku,
- kurzové rozdíly (Hinke, 2013a).

Další členění rozvahových gains a loses je na **recyklovatelné** a **nerecyklovatelné**. Recyklovatelné se časem promítnou do výsledku hospodaření, kdežto nerecyklovatelné zůstanou v rozvaze.

Důležité je v souvislosti s gains a loses vysvětlit i pojem **úplný výsledek hospodaření**, který zahrnuje všechny položky účtované výsledkově, a k tomu ještě některé položky účtované rozvahově, zejména rozvahové gains a loses.

Výnosy se zabývá převážně standard **IAS 18** Výnosy, jemuž bude podrobněji věnována pozornost dále. Další standardy, které se částečně výnosům věnují, jsou zejména:

- IAS 11 Dlouhodobé zakázky upravuje zejména výnosy ze stavebních smluv,
- IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení se věnuje odpisům,
- IAS 17 Leasingy se zabývá výnosy i náklady plynoucími z leasingových smluv,
- IAS 28 Investice do přidružených podniků se týká dividendových výnosů plynoucích z investic účtovaných ekvivalenční metodou,
- IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování se týká zejména oblasti gains a loses, které vznikají v důsledku změny reálné hodnoty,
- IAS 41 Zemědělství popisuje prvotní vykazování a změny reálné hodnoty biologických aktiv

4.1.2 Výnosy z běžných činností

Výnosy z běžných činností (Revenues) popisuje zejména IAS 18. Tento standard se zabývá uznáváním, oceňováním a prezentací výnosů v účetních závěrkách jednotlivých účetních jednotek. Nutno podotknout, že IAS 18 se zabývá pouze výnosy v podobě revenues (výnosy z běžných činností) a gains neupravuje.

Revenues jsou pak definovány jako hrubé přírůstky ekonomických užitků během období. Revenues vznikají v důsledku **běžné činnosti** účetní jednotky. Tyto přírůstky navyšují výsledek hospodaření. Částky přijaté jménem třetích stran jako například daně spojené s prodejem nejsou považovány za ekonomický užitek a tudíž nemohou být vykazovány jako součást výnosů.

Výnosy musí být dle IAS 18 oceněny v **reálné hodnotě** nebo **nárokované protihodnotě** po odečtení případných slev.

Reálnou hodnotu lze definovat jako částku, za kterou by bylo možné směnit aktivum nebo vyrovnat závazek mezi informovanými obchodními partnery ochotnými uskutečnit transakci za obvyklých podmínek.

Ve většině případů je protihodnota ve formě peněz nebo peněžních ekvivalentů a částka výnosu je peněžní částkou nebo částkou peněžních ekvivalentů již přijatých nebo nárokovaných.⁸³

Standard se dále věnuje **uznávání výnosu**. Každá transakce by se měla posuzovat samostatně, tudíž pokud se jedná o komplexnější operace, je nutné je oddělit.⁸⁴

IAS 18 dělí výnosy do tří základních kategorií:

- prodej zboží,
- poskytování služeb,
- užití aktiv účetní jednotky jinými stranami, přinášející úroky, licenční poplatky a dividendy

Vykazování tržeb z prodeje zboží a výrobků

Do zboží se dle IAS 18 řadí účetní jednotkou **vyrobené statky určené k prodeji** a také statky **nakoupené s cílem dále je prodat**, jako třeba obchodní zboží zakoupené maloobchodníkem či pozemky určené k prodeji.

Pro uznání tržeb z prodeje zboží a výrobků musí platit:

- významná rizika související s vlastnictvím byla převedena z účetní jednotky na kupujícího,⁸⁵
- kontrola spojená s vlastnictvím byla převedena na kupujícího,
- tržby lze finančně ocenit,
- účetní jednotka bude mít s velkou pravděpodobností z transakce ekonomické užitky,
- náklady, které s transakcí souvisí, lze také finančně ocenit

⁸³ Podrobněji viz IAS 18.

⁸⁴ Příkladem je prodej počítače s následnou instalací. Prodej počítače by se vykázal jako tržba za zboží, kdežto samotná instalace jako tržba ze služeb.

⁸⁵ Příkladem, kdy nedochází k převodu významných rizik, může být třeba prodej zboží s vratkou.

Tržby z prodeje zboží lze dále dělit do tří kategorií dle okamžiku uskutečnění těchto prodejů:

- výnosy před dodáním,
- výnosy při dodávce,
- výnosy po dodání (Hinke, 2013a)

Do **výnosů před dodáním** patří zejména transakce dlouhodobého charakteru, které upravuje hlavně IAS 11. Pro zakázky dlouhodobého charakteru se používají zejména tyto metody:

- metoda procenta dokončení (percentage of completion method),
- metoda nulového zisku

Princip **metody procenta dokončení** spočívá v tom, že tržby jsou spolu s náklady uznány v průběhu zakázky ve výši stupně dokončení. Způsobů, jak procento dokončení určit, existuje více, používá se zejména metoda cost to cost

Metoda cost to cost se dá vypočítat následovně:

$$\frac{\text{dosud vynaložené náklady}}{\text{celkové odhadované náklady}} \quad (1)$$

Vykazované tržby se pak bez ohledu na metodu vypočítají jako:

$$\text{celkové plánované tržby} \times \text{procento dokončení dle výpočtu} \quad (2)$$

V případě, že očekávané náklady převýší celkovou smluvní částku, měla by se ztráta uznat ihned po tomto zjištění.

Princip metody **nulového zisku** se používá zejména v případech, kdy výsledek transakce nelze dostatečně odhadnout. Náklady se v tomto případě uznávají v okamžiku vzniku a tržby se uznávají pouze ve výši těch nákladů, u kterých je pravděpodobná návratnost. Proto platí:

$$\text{výnosy} - \text{náklady s pravděpodobnou návratností} = 0 \quad (3)$$

Za předpokladu, že v **okamžiku dodání** jsou splněny všechny podmínky pro uznání tržby, může být tržba zaúčtována, a to buď na základě faktury, nebo jiného dokladu o zaplacení.

V případě zaslání faktury, ale nesplnění ostatních podmínek, je nezbytné částku časově rozlišit až do doby, kdy budou všechny podmínky splněny.

V případě možnosti zpětného prodeje nelze uznat transakci jako prodej. U vratek je podstatné, v jaké míře se vratky očekávají/jsou povolené. Pokud se jedná o nevýznamné množství vratek, lze tržby vykazovat ihned a v plné výši. V případě významného množství vratek je nutné tvořit dle IAS 37 rezervu a také vykázat tržby dle jednoho z následujících způsobů:

- vykázat tržbu okamžitě, ale sniženou o odhad všech vratek,
- vykázat tržbu pouze ve výši, u které je jednoznačné, že nedojde k jejich vrácení, a zbytek vykázat až po konci doby vrácení (Hinke, 2013a).

Do kategorie **tržeb po dodání** patří zejména splátkové prodeje. Výnos se v tomto případě dělí na tržbu z prodeje a úrok s ním související.

Pro vykázání výnosů po dodávce se dají použít následující metody:

- akruální metoda (accrual method),
- splátková metoda (installment method),
- metoda úhrady nákladů (cost recovery method)

Akruální metoda vykazuje zisky z prodeje v okamžiku dodávky předmětu. Náklady a výnosy jsou tedy zúčtovány při dodávce předmětu.

Splátková metoda je taková metoda, u níž náklady jsou účtovány hned při vzniku dodávky a výnosy se uznávají pouze ve výši nákladů. Zisk je poté časově rozlišen dle jednotlivých přijatých splátek.

Metoda úhrady nákladů je taková metoda, při které se zisky z prodeje vykazují až v okamžiku, kdy přijaté splátky převýší u prodávajícího náklady. Tudíž náklady jsou uznány ihned, výnosy jsou uznány pouze do výše nákladů a zisk je alokován až v době, kdy zaplacená hodnota převýší náklady.

Vykazování tržeb z prodeje služeb

Služby zahrnují obvykle vykonání smluvně sjednaného úkolu v průběhu sjednaného období. Mohou být poskytovány během jednoho či více období.

Pokud je výstup z poskytování služeb měřitelný, měla by být tržba vykázána, a to dle stupně dokončení transakce k rozvahovému dni. Výsledek transakce lze odhadnout, pokud jsou splněny tyto podmínky:

- částka výnosu je spolehlivě měřitelná,
- ekonomické užítky spojené s transakcí pravděpodobně poplynou účetní jednotce,
- je možné spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce k rozvahovému dni,
- a vynaložené náklady transakce i náklady dokončení mohou být spolehlivě měřeny

Pro vykazování tržeb ze služeb, které nejsou jednorázového charakteru, se využívají následující metody:

- metoda specifického výkonu,
- metoda procenta dokončení
- metoda kompletního výkonu

Metoda specifického výkonu spočívá v tom, že výnos se vykáže až potom, co nastane určitá skutečnost.

Metoda procenta dokončení se používá, pokud se služba skládá z neurčitého počtu činností v průběhu určitého časového období. Výnosy se obvykle uznávají rovnoměrně, pokud neexistuje metoda, která lépe vyjadřuje vývoj výnosů, například metoda cost to cost.

Metoda kompletního výkonu vykazuje výnosy ze služeb až po jejich dokončení. Jedná se v zásadě o metodu nulového zisku. Používá se při neurčitém počtu činností v neurčitém časovém úseku, kde není možné spolehlivě odhadnout výsledek transakce.

Vykazování úroků, licenčních poplatků a dividend

Do kategorie licenčních poplatků patří poplatky za užití dlouhodobých aktiv účetní jednotky, zejména patentů, obchodních známek, autorských práv a počítačového softwaru.

Výnosy tohoto typu se uznávají v případě, že:

- účetní jednotka očekává ekonomické užítky spojené s transakcí,
- částka výnosu může být spolehlivě měřena

V případě, že výnosy nároky splňují, vykazují se tímto způsobem:

- úrok se vyazuje s použitím metody efektivní úrokové sazby dle IAS 39,
- licenční poplatky se zachycují na akruální bázi v souladu s příslušnou smlouvou,
- dividendy se vykazují v okamžiku, kdy vznikne právo akcionáře na přijetí platby

Závěrem k této podkapitole je nutno zmínit, že v roce 2014 vznikl standard **IFRS 15** Tržby ze zákaznických smluv. Platnosti tento standard nabude ale až na počátku roku **2017**. Tento standard nahradí IAS 18 i IAS 11 a některé další standardy spojené s výnosy. Měl by se týkat veškerých výnosů, které vznikají ve vztahu k zákazníkům s výjimkou leasingu.

4.1.3 Náklady z běžné činnosti.

Protože IAS/IFRS není daňově orientovaným systémem, nehrají náklady tak důležitou roli jako výnosy. Samotným nákladům z běžné činnosti (expenses) není věnován žádný konkrétní IAS/IFRS standard.

Náklad má být uznán, pokud je snížení ekonomického prospěchu jednoznačně měřitelné.

Uznání nákladu může být provedeno dvěma způsoby:

- princip obětování budoucímu ekonomickému prospěchu – jedná se zejména o náklady, které jsou propojeny s výnosy, např. prodej zboží. Je nutné aplikovat shodu nákladů s výnosy. Jedná se zejména o náklady z provozní činnosti a většinou jdou ruku v ruce s výnosy definovanými v IAS 18,
- na principu zvýšení závazků – nemají výnosový ekvivalent, nejčastěji se jedná o poplatky, penále, pojištění a daně

Mezi specifické skupiny nákladů, kterým se IAS/IFRS do určité míry věnuje, patří odpisy a náklady při úbytku zásob.

Odpisům se věnuje část standardu IAS 16. Tento standard uvádí, že každá významná komponenta položky pozemků, budov a zařízení musí být odepisována samostatně.

Odepisování se zahajuje okamžikem, kdy je aktivum **připravené k užívání**. Odepisování naopak končí v momentě, kdy je aktivum klasifikováno jako držené k prodeji v souladu s IFRS 5 nebo ke dni **vyřazení aktiva**, podle toho, co nastane dříve.

Při určení doby odepisování by měly být brány v potaz následující faktory:

- očekávané užívání aktiva,
- očekávané fyzické opotřebení a zastarávání,
- technická nebo obchodní zastaralost,
- zákonná omezení užívání aktiva.

Mezi běžně používané⁸⁶ odpisové metody patří:

- lineární metoda,
- metoda zmenšujícího se základu,
- metoda výkonových odpisů.

Problematické **nákladů při úbytku zásob** se věnuje IAS 2 Zásoby v části nákladové vzorce. Nezaměnitelné zásoby se oceňují individuálními pořizovacími náklady tak, že konkrétním položkám se přiřadí ty náklady, které na ně byly vynaložené. V případě, že toto ocenění při vyskladnění možné není, lze používat metodu First In, First Out (FIFO) nebo metodu váženého průměru.

4.1.4 Zisky a ztráty

Gains (zisky) a losses (ztráty) jsou speciální kategorie nákladů a výnosů, které mohou ovlivňovat výsledek hospodaření, ale stejně tak nemusí. Rozlišujeme výsledkové zisky a ztráty, které se promítají do **výsledku hospodaření**, a rozvahové, které se promítají do jiných položek **vlastního kapitálu** než je zisk běžného období a základní kapitál. Zda-li se jedná o rozvahovou či výsledkovou položku, je dáno především charakterem aktiva/závazku, se kterým se tyto položky pojí.

Gains a losses se mohou často vzájemně **kompenzovat**, jsou spolu často spojeny a uvádí se v čisté výši. Neexistuje žádný samostatný IAS nebo IFRS standard, který by se jimi

⁸⁶ To neznamená, že podnik nemůže zvolit jinou metodu, pokud tato metoda lépe vyjadřuje opotřebování aktiva.

zabýval jako celkem. Částečně se jimi zabývají veškeré standardy týkající se přeceňování dlouhodobého majetku a cenných papírů a dále standard IAS 21, který se zabývá kurzovými rozdíly. Mezi gains a losses obecně patří zejména:

- zisky/ztráty při vyřazení dlouhodobého majetku – jedná se o rozdíl mezi prodejní cenou a zůstatkovou cenou, jsou výsledkového charakteru,
- zisky/ztráty z přecenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku - charakter záleží na tom, jestli se hodnota majetku snižuje nebo zvyšuje,
- zisky/ztráty z finančních aktiv – charakter záleží na typu aktiva,
- kurzové rozdíly – charakter záleží na typu převodu.

Kurzové rozdíly

Kurzovými rozdíly se zabývá zejména IAS 21. Důležité je vysvětlit dva pojmy, a to **funkční měnu a měnu vykazování**.

Funkční měna je měna, ve které podnik z větší části **vyvíjí svou činnost**. Měna vykazování je měna, ve které jsou **zveřejňovány výkazy**.

Dle IAS/IFRS by měla účetní jednotka předkládat své výkazy ve funkční měně. V případě, že dojde ke změně funkční měny, provádí se tato měna **prospektivně**, tudíž od data změny. Důležité je dělení položek na peněžní a nepeněžní, neboť to ovlivňuje způsob přepočítávání z jedné měny na druhou. Peněžní položky se přepočítávají pravidelně za použití závěrkového kurzu, kdežto nepeněžní položky se nepřepočítávají a vykazují se v kurzu, který byl platný v době transakce. Kurzové rozdíly, které vznikly mezi prvotním vykazáním a přepočtením, se účtují výsledkově.

Ve zvláštním případě, kdy je odlišná funkční měna od měny vykazování (např. konsolidované výkazy) a je nutný přepočet, se tento rozdíl vždy účtuje do vlastního kapitálu, a tudíž neovlivňuje výsledek hospodaření. Této metodě se říká **metoda současného kurzu** (Current Rate Method). Další případ je, pokud účetní jednotka účtuje v jiné měně než v té funkční a přepočítává na funkční měnu, v tomto případě se opět položky dělí na peněžní a nepeněžní a všechny rozdíly se účtují výsledkově. Tato metoda se nazývá metoda **přecenění** (Remeasurement Method).

Přecenění dlouhodobého majetku

Pokud účetní jednotka využívá model přecenění dle IAS 16, promítají se změny ocenění dlouhodobého hmotného majetku směrem nahoru ve speciální položce vlastního kapitálu zvané fond z přecenění. Přesněji tento postup popisuje IAS 16 následovně:

„Jestliže se účetní hodnota aktiva v důsledku jeho přecenění zvýší, je toto zvýšení zachyceno v ostatním úplném výsledku a kumulováno ve vlastním kapitálu v položce fond z přecenění. Toto zvýšení bude však zachyceno ve výsledovce v rozsahu, ve kterém se ruší snížení účetní hodnoty téhož aktiva, které bylo výsledkem předcházejícího přecenění, jak bylo zaznamenáno ve výsledovce.

Jestliže se účetní hodnota aktiva v důsledku jeho přecenění sníží, uznává se toto snížení ve výsledovce. Snížení se však zachytí v ostatním úplném výsledku v položce fond z přecenění, a to nejvýše v rozsahu existujícího zůstatku fondu z přecenění, týkajícího se téhož aktiva. Snížení vykázané v ostatním úplném výsledku v položce fond z přecenění snižuje částku kumulovanou ve vlastním kapitálu.

Přírůstek z přecenění zahrnutý do vlastního kapitálu vztahující se k položce pozemků, budov a zařízení může být převeden přímo do nerozděleného zisku, a to tehdy, když je aktivum vyřazeno. Například celý fond z přecenění lze převést při likvidaci nebo vyřazení aktiva. Část přebytku však lze převést v době používání aktiva účetní jednotkou. V takovém případě by měl být převedený přírůstek rozdílem mezi odpisy vypočtenými z přeceněné účetní hodnoty aktiva a odpisy vypočtenými z původní účetní hodnoty aktiva. Převod přírůstku z přecenění do nerozděleného zisku se nezachycuje ve výsledovce.“

Z definice je tedy patrné, že v případě přecenění směrem nahoru se jedná o rozvahový typ gains/losses, který neovlivňuje běžný výsledek hospodaření, ale ovlivňuje úplný výsledek hospodaření.

4.1.5 Výkaz zisku a ztráty a výkaz o úplném výsledku dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví

První zmínka o výkazu zisku a ztráty se objevuje již v Konceptním rámci v podobě, že podnik by měl informovat o své finanční výkonnosti. Výraz výkaz zisku a ztráty a úplný výsledek hospodaření zmiňuje ale přímo až standard IAS 1.

Úplný výsledek hospodaření lze dle IAS 1 popsat následujícím vzorcem:

$$\text{úplný výsledek hospodaření} = \text{výsledek hospodaření} + \text{ostatní úplný výsledek}$$

(3)

Mezi ostatní úplný výsledek (other imprehensive income) se řadí zejména **gains and losses vykazované rozvahově**, standard jmenuje zejména:

- přecenění vykazované ve fondu z přecenění,⁸⁷
- kurzovní rozdíly vykazované rozvahově.

Dále například **korekce chyb a dopady změn účetních politik**.⁸⁸

Podnik má možnost si zvolit, jestli vytvoří **jeden výkaz**, který bude v podobě běžného výkazu zisku a ztráty s doplněním o informacích o ostatním úplném výsledku, nebo zda vytvoří **dva výkazy** a to výkaz zisku a ztráty a výkaz o úplném výsledku hospodaření, kde první řádek výkazu o úplném výsledku hospodaření bude začínat informací o výsledku hospodaření. Ať už si podnik zvolí jakoukoliv možnost, celkově se musí ve výkazu/výkazech objevit tyto informace:

- výsledek hospodaření,
- ostatní úplný výsledek,
- úplný výsledek hospodaření,
- rozdělení výsledku hospodaření i úplného výsledku mezi vlastníky a ostatní zainteresované strany

Náklady z běžné činnosti mohou být uspořádány dvěma způsoby, a to buď druhově, nebo účelově. **Druhovým členěním** se myslí členění zejména z hlediska **podstaty nákladů**, tedy odpovídají na otázku co. Závaznou formu tohoto členění IAS 1 neuvádí, ale jako druhové položky navrhuje například spotřebu materiálu, náklady na zaměstnance a odpisy. **Účelové členění** odpovídá na otázku, **proč** byly náklady vynaloženy. IAS 1 doporučuje členění nákladů na prodejní, odbytové a administrativní. V případě účelového členění je nutné v příloze uvést informace o druzích jednotlivých nákladů.

⁸⁷ Vztahuje se jak k hmotnému a nehmotnému dlouhodobému majetku, tak k investicím.

⁸⁸ Nikdy se nezařazují do klasického výsledku hospodaření, ať už jsou vykázány výsledkově nebo rozvahově. Tuto problematiku podrobněji rozebírá IAS 8.

4.2 Náklady a výnosy dle české účetní legislativy

V této podkapitole je nejprve vymezeno, jak pracuje s náklady a výnosy česká účetní legislativa, dále jsou vymezeny některé specifické oblasti nákladů a na závěr je vysvětlen výkaz zisku a ztráty v pojetí české účetní legislativy.

4.2.1 Základní pojetí nákladů a výnosů dle české účetní legislativy

Zákon o účetnictví pouze zmiňuje, že jednou z povinností účetní jednotky je účtovat o nákladech a výnosech. Dále zmiňuje princip **akruálnosti** – tedy náklady a výnosy by se měly účtovat do období, se kterým věcně a časově souvisí. Vyhláška pro podnikatele se výnosům a nákladům věnuje pouze v souvislosti s výkazem zisku a ztráty. Tato problematika bude podrobněji rozvedena v podkapitole 4.2.3. Samotným nákladům a výnosům a způsobu jejich účtování se věnují podrobněji pouze Účetní standardy pro podnikatele.

Tyto standardy říkají, že náklady a výnosy musí být účtovány tak, aby bylo možné sestavit **výkaz zisku a ztráty**. Samotnému účtování výnosů a nákladů se věnuje část 019 Náklady a výnosy.

V ČÚL není **žádná definice** nákladů a výnosů. Standardy pro podnikatele se zaměřují na samotné způsoby účtování. Jednotlivé účty nákladů a výnosů mají typické trojčíselné označení.⁸⁹ Třídě nákladů je přiřazeno počáteční číslo 5 a třídě výnosů počáteční číslo 6. Na nákladové účty se účtuje narůstajícím způsobem na stranu **Má dáti**.⁹⁰ Na výnosové účty se účtuje také narůstajícím způsobem na stranu **Dal**.⁹¹ Na konci účetního období se při uzavírání knih zůstatky těchto účtů přeúčtovávají do účtové skupiny 71 Účet zisků a ztrát.

Standardy dále dělí náklady i výnosy do účtových **skupin** a také jim přiřazují konkrétní čísla, která jsou pro účetní jednotky závazná a musí být dodržována. Třetí číslo účtu je v kompetenci účetní jednotky, ale ze zvyku⁹² většina jednotek označuje účty stejným způsobem dle vzorové účtové osnovy.

⁸⁹ Viz podkapitola 3.2.3 Účetní vyhlášky.

⁹⁰ Existují samozřejmě výjimky, například v případě rozpouštění rezerv.

⁹¹ Opět existují výjimky, zejména v oblasti účtů zásob vlastní výroby.

⁹² Viz podkapitola 3.2.4 Účetní standardy.

Účetní standardy vymezují několik pravidel pro účtování nákladů a výnosů:

- Náklady by se dále měly analyticky rozlišovat zejména z hlediska daňové uznatelnosti. Daňová uznatelnost je upravena v Zákoně o dani z příjmů.
- Pokud účetní jednotka zjistí, že některé částky na přijaté faktuře nepatří do jejích nákladů, zahrne je přímo do pohledávek⁹³ či jiné související skupiny. Pokud charakter těchto položek zjistí až po zahrnutí do nákladů, pak je z nákladů dodatečně odúčtuje a opět zaúčtuje do pohledávek či jiné vhodné skupiny.
- U tržeb je požadováno, aby byly účtovány v hrubé výši, a to i v případě slev a srážek. Tyto slevy a srážky ale mohou být analyticky rozlišeny.
- Zaniklé závazky se pak účtují do ostatních výnosů.

Dále se standardy již zaměřují na to, co patří do jednotlivých nákladových a výnosových skupin. Co do těchto skupin patří, je vymezeno výčtem.

4.2.2 Členění nákladů a výnosů a některé specifické oblasti

Náklady i výnosy lze členit do těchto tří základních oblastí:

- provozní,
- finanční,
- mimořádné

Provozní zahrnují zejména běžné náklady a výnosy, které souvisí s hlavní činností podniku, pravidelně se opakují a mají mezi sebou vzájemnou věcnou a časovou souvislost.

Finanční kategorie zahrnuje zejména náklady a výnosy finančního charakteru jako např. úroky či kurzové rozdíly.

Mimořádná kategorie zahrnuje nejčastěji náklady a výnosy, které jsou neobvyklé a nahodilé, které podnik nemohl předvídat, a pak také náklady vzniklé v důsledku změn metod.

⁹³ Například faktura za telefonní hovory, které ale účetní jednotka strhne zaměstnankyni z platu či jí je předepíše k náhradě.

Tabulka č. 3: Struktura nákladů a výnosů podle činností

Činnost	Výsledkové účty	
	Náklady	Výnosy
Provozní	50 Spotřebované nákupy 51 Služby 52 Osobní náklady 53 Daně a poplatky 54 Jiné provozní náklady 55 Odpisy, rezervy a opravné položky	60 Tržby za vlastní výkony a zboží 61 Změna stavu zásob vlastní činnosti 62 Aktivace 64 Jiné provozní výnosy
Finanční	56 Finanční náklady 57 Rezervy a opravné položky finančních nákladů	66 Finanční výnosy
Mimořádné	58 Mimořádné náklady 59 Daně z příjmů a položky s nimi související	

Zdroj: vlastní zpracování dle Kovanicové, 2015

Pro zásoby **vlastní výroby** neexistuje v nákladové třídě 5 skupina pro úbytek těchto zásob. Pro **změny zásob** se používá výnosová skupina 61 Změna stavu zásob vlastní činnosti. Tato skupina slouží k vyjádření přírůstku i úbytku tohoto typu zásob. Na stranu Dal se účtují přírůstky, na stranu Má Dáti úbytky, obojí souvztažně s příslušným rozvahovým účtem skupiny 12 Zásoby vlastní výroby.⁹⁴

O **úbytku zásob** se dá účtovat dle ČÚL dvojím způsobem, a to způsobem A a způsobem B.

Při uplatnění **způsobu A** se účtují úbytky zásob při jejich spotřebě/vyskladnění do účtových skupin 50 na stranu Má dáti (v případě materiálu a zboží) nebo 61 (v případě zásob vlastní výroby). Tato změna se současně projeví na souvisejícím rozvahovém

⁹⁴ Příkladem může být vyskladnění výrobků v účetní hodnotě 1 000 Kč. Tento úbytek se projeví jako 1000 Kč na straně Dal rozvahového účtu Výrobky a 1000 Kč na straně Má Dáti účtu 613 Změna stavu výrobků.

účtu na straně Dal⁹⁵. Při uzavření účetních knih se doúčtují případné zjištěné inventarizační rozdíly.

Při uplatnění způsobu B se veškeré nově nakoupené zásoby účtují okamžitě do nákladů na stranu Má Dáti do skupiny 50, v případě vlastních zásob 61. Při uzavření knih se pak přeúčtují počáteční zůstatky na rozvahových účtech zásob na Má dáti účtů 50, případně 61. Konečné stavy zjištěné díky inventarizaci se pak účtují na stranu Dal účtové skupiny 50 či 61 a stranu Má dáti příslušného rozvahového účtu zásob.⁹⁶

Rezervám se věnuje samostatná část Standardů pro podnikatele, část 004. Tento standard vymezuje, že rezervy se musí dělit na daňově a nedaňově uznatelné. Samotnou daňovou uznatelnost řeší daňové zákony. O rezervách se účtuje ve skupinách 55, 57 a případně 59 a mají také atypický charakter. Při **tvorbě rezervy** se účtuje na stranu Má Dáti příslušného nákladového účtu a při **rozpuštění rezervy** pak na stranu Dal, souvztažně s příslušným závazkovým účtem.

Seznam nejpoužívanějších účtů v ČÚL a konkrétní položky, které se na ně účtují, jsou vymezeny v **Příloze B**.

4.2.3 Výkaz zisku a ztráty dle české účetní legislativy

Zákon o účetnictví stanovuje pouze, že výkaz zisku a ztráty je povinným výkazem a případy, kdy je možné vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Samotné podobě výkazu zisku a ztráty se věnuje Vyhláška pro podnikatele. Položky výkazu zisku a ztráty jsou vždy členěny do tří základních oblastí:

- provozní,
- finanční,
- mimořádné.

⁹⁵ Příkladem může být spotřeba materiálu v hodnotě 500 Kč. Tento úbytek se projeví tak, že 500 Kč se objeví na straně Má Dáti účtu Spotřeba materiálu a současně se sníží o 500 Kč stav účtu Materiál.

⁹⁶ Příklad může být následující. Na počátku účetního období má účetní jednotka materiál ve výši 2 000 Kč, tento materiál je zaúčtován jako počáteční stav na straně Má Dáti účtu Materiál. V průběhu roku nakoupí materiál ve výši 500 Kč. Tento materiál se okamžitě zaúčtuje na stranu Má Dáti účtu Spotřeba materiálu souvztažně s příslušným závazkem, např. účtem Dodavatelé. Na konci účetního období se při inventarizaci zjistí, že skutečný stav materiálu je 1000 Kč. Počáteční zůstatek 2000 Kč se přeúčtuje na Má Dáti účtu Spotřeba materiálu a na Dal Účtu Materiál. Konečný zůstatek se přeúčtuje na Má dáti účtu Materiál a Dal účtu Spotřeba materiálu. Na účtě Spotřeba materiálu tedy zůstane částka ve výši 1500, což odpovídá skutečné spotřebě materiálu za účetní období (2000+500-1000). Stav na účtě Materiál bude 1000, což odpovídá zbylému materiálu.

Tato Vyhláška dále stanovuje, že náklady a výnosy z provozní oblasti se mohou dále členit **účelově nebo druhově**. V případě účelového členění je nezbytné uvést v příloze i členění ve způsobu druhovém. Obě tato členění mají přesně danou závaznou formu, která je uvedena v příloze této Vyhlášky. Položky v obou formách těchto výkazů jsou členěny **třístupňově**, a to velkým písmenem latinské abecedy, římskou číslicí a arabskou číslicí, za nimi následuje samotný název položky. Položky je možno sloučit na úrovni arabských číslic za předpokladu, že v jednotlivých položkách jsou nevýznamné částky nebo to napomáhá větší přehlednosti a srozumitelnosti. V případě potřeby mohou být naopak položky podrobněji rozčleněny. Položky, které mají nulovou výši, se vynechávají. Výkaz zisku a ztráty zahrnuje také součtové řádky, které jsou označeny výrazem „+“ a násobící řádky označené „*“.

Další část Vyhlášky se věnuje vymezení některých **mezisoučtových položek** typických pro výkaz zisku a ztráty dle ČÚL. Mezi nejdůležitější patří tyto dvě:

Obchodní marže je definována jako rozdíl mezi tržbami za prodané zboží a náklady vynaloženými na jejich prodej.

Přidaná hodnota je pak součet obchodní marže a výkonů po odečtení výkonové spotřeby. Do položky Výkony se zařazují tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, změna stavu zásob vlastní výroby a případné aktivace. Do Výkonové spotřeby patří zejména náklady na služby a spotřeba materiálu a energií.

Dělení s využitím těchto **součtových položek** je zároveň typické pro **druhové členění** výkazu zisku a ztráty, které je svým charakterem blízké jednotlivým účtovým skupinám.

Výkaz zisku a ztráty v **účelovém členění** dělí jednotlivé provozní náklady dle účelu. A to na **náklady prodeje, odbytové náklady, správní režie a jiné provozní náklady**.

4.3 Komparace nákladů a výnosů dle české účetní legislativy a Mezinárodních standardů finančního výkaznictví

Tato podkapitola shrnuje některé významné rozdíly mezi ČÚL a IAS/IFRS. Nejprve se věnuje výnosovým a nákladovým položkám a na závěr i výkazu zisku a ztráty.

4.3.1 Pojetí výnosů a nákladů dle české účetní legislativy a Mezinárodních standardů finančního výkaznictví

IAS/IFRS používá pro to, aby bylo možné určit, zda může být výnos nebo náklad zařazen do určité skupiny, ve většině případů **definice** a **podmínky**, které musí položka splnit. ČÚL preferuje formu **výčtů**, kdy jednoduše u každého typu položky vypíše příklady, které tam mohou být zařazeny.

IAS/IFRS věnuje **výnosům velkou pozornost**. **ČÚL** se výnosům věnuje pouze **okrajově**, spíše výčtově vyjmenovává, co patří do které účtové skupiny, než aby popisovala náležitosti, které musí splňovat. Díky nedostatečným definicím je tedy možné vykázat dle ČÚL výnos v plné hodnotě i v případě, kdy nebyla převedena **rizika**. Výnos je dle ČÚL zaúčtován v okamžiku, kdy dojde k doručení zboží kupujícímu či poskytnutí služby. Z toho jasně vyplývá, že účetní jednotka může dle ČÚL vykazovat i výnosy, u kterých není jistý **budoucí ekonomický užitek**.⁹⁷

IAS/IFRS také věnuje pozornost **speciálním případům** jako například výnosům u zákaznických věrnostních programů. ČÚL o ničem takovém nepojednává.

Nákladům naopak věnuje **větší pozornost ČÚL**. U mnoha položek je jednoznačně řečeno, do které účtové skupiny mohou být zařazeny, a jedná se o členění poměrně podrobné. V IAS/IFRS neexistuje samostatný standard, který by se věnoval nákladům jako celku. Náklady jsou většinou stručně zmíněny v souvislosti s jejich výnosovými ekvivalenty nebo ve vztahu ke konkrétním typům aktiv či závazků.

4.3.2 Specifické oblasti nákladů a výnosů

Tato podkapitola se věnuje některým konkrétním oblastem, ve kterých se ČÚL a IAS/IFRS liší z hlediska nákladů a výnosů.

⁹⁷ Například v případě prodeje s vratkou.

Kurzové rozdíly

ČÚL nepoužívá pojem **funkční měna**, všechny české účetní jednotky jsou povinny sestavovat své výkazy v korunách a v případě přepočtu z jiné měny se používá buď pevný kurz, nebo kurz České národní banky (ČNB) V ČÚL také neexistuje pojem nepeněžní pohledávky a závazky. Přepočet z funkční měny do měny vykazování dle ČÚL nejde, neboť vše musí být vedeno v korunách. Výjimku tvoří přepočet dceřiných společností kvůli konsolidaci, zde se opět používá kurz ČNB. Kurzové rozdíly mohou být dle IAS/IFRS součástí provozního výsledku hospodaření, ČÚL řadí kurzové rozdíly vždy do finančního výsledku.

Smlouvy o zhotovení

Těmto smlouvám se věnuje celý IAS 11, který upravuje jak výnosy, tak částečně i náklady se zhotovením související. Pro jejich určení se používá **metoda procenta dokončení** nebo **metoda nulového zisku**. IFRIC 15 dále definuje, kdy postupovat podle IAS 18 a kdy podle IAS 11. ČÚL tuto kategorii nijak speciálně nevymezuje. Rozpracované projekty vstupují do zásob jako **nedokončená výroba** a jsou oceňovány ve vlastních nákladech, které zahrnují přímé náklady, výrobní režii a u projektů delších než jeden rok i správní režii.

Úroky

Dle IAS/IFRS je pro výpočet a uznání úroků nezbytné používat **efektivní úrokovou sazbu**. ČÚL tento pojem vůbec nezná, úroky se vykazují ve věcné a časové souvislosti.

Státní dotace

V IAS/IFRS se jim věnuje celý standard IAS 20. Dotace na pořízení aktiva dle ČÚL vždy **snížují pořizovací cenu** aktiva, IAS/IFRS povoluje také tuto metodu a dále ještě alternativu v podobě **výnosů příštího období**. Dotace na pokrytí nákladů jsou dle ČÚL účtovány do **provozních výnosů**, IAS/IFRS opět povoluje tuto variantu a pak ještě druhou alternativu. Tato alternativa spočívá v **zúčtování příjmů přímo proti nákladům**, které má dotace kompenzovat.

Marketingové náklady

Dle IAS/IFRS musí být vždy účtovány do **nákladů**. Dle ČÚL je možné tyto náklady aktivovat do **nehmotných aktiv** nebo komplexních **nákladů příštího období**.

Výzkum a vývoj

Dle IAS/IFRS nesmí být aktivovány náklady na výzkum, ČÚL při splnění určitých podmínek **aktivaci** povoluje, stejně tak povoluje **časové rozlišení** s využitím účtu komplexních nákladů příštích období. Aktivaci nákladů na vývoj povolují oba systémy, ale IAS/IFRS má přísnější kritéria pro tuto aktivaci.

Náklady v souvislosti s dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem

ČÚL povoluje **komponentní odepisování**, ale protože Zákon o dani z příjmu ho zakazuje a následkem toho by bylo velice **obtížné** stanovit Základ daně z příjmů, není komponentní odepisování v České republice běžné. Dle IAS/IFRS je komponentní způsob odepisování nezbytný, pokud je komponenta **významná**.

ČÚL **přecenění majetku směrem nahoru** vůbec **nepovoluje**, dle IAS/IFRS je povolen při použití **modelu přecenění**, kdy dochází k přecenění na reálnou hodnotu. ČÚL vyžaduje vždy ocenění v historické ceně.

U nehmotných aktiv je dle IAS/IFRS možné stanovit tzv. **neomezenou životnost**, tato aktiva se neodepisují, pouze se pravidelně testují na znehodnocení. Dle ČÚL je nutné odepisovat **všechna** nehmotná aktiva, s výjimkou emisních povolenek.

IAS/IFRS v některých případech povoluje **aktivaci nákladů na generální opravy** majetku. ČÚL tuto možnost povoluje pouze v případě komponentního odepisování, jinak je vždy zakázaná a opravy jdou přímo do výsledovky v okamžiku jejich uskutečnění.

Leasing

Účtování leasingu se v obou systémech podstatně liší a značně tak ovlivňuje výsledek hospodaření. V IAS/IFRS je důležité leasing klasifikovat buď jako **finanční** nebo jako **operativní**. Toto zařazení pak ovlivňuje, jakým způsobem se bude vykazovat. V ČR se

sice také lze setkat s pojmy finanční a operativní leasing, z hlediska účtování se ale pracuje s oběma kategoriemi shodně. Operativní leasing v IAS/IFRS je principiálně shodný s veškerým leasingem dle ČÚL.

Náklady a výnosy v souvislosti se zásobami

Pravidla pro ocenění zásob jsou v obou systémech v podstatě shodná, výjimku tvoří práce s úroky a práce s režii. Dle IAS/IFRS je v některých případech povolené **aktivovat úroky**, které souvisejí s pořízením zásob a zároveň je možné zařadit **výrobní režii** do pořizovací ceny i u zásob s krátkým výrobním cyklem. ČÚL tuto možnost nepovoluje. Z hlediska účtování/klasifikace ve výkazu zisku a ztráty lze také významný rozdíl pozorovat u **nákladů na zásoby vlastní výroby**. Dle IAS/IFRS se při úbytku vlastních zásob klasifikuje tento úbytek jako náklad a tímto způsobem se objevuje i ve výsledovce. ČÚL pro zásoby vlastní výroby používá speciální výnosovou skupinu 61 **Změna stavu zásob**, u které se v případě úbytku zásob účtuje na stranu Má dáti⁹⁸. Z tohoto důvodu je úbytek vlastních zásob i ve výsledovce veden jako výnos s minusem, kde se uvádí v čisté výši v kompenzaci s přírůstkem na tomto účtu. Tato klasifikace může u některých typů podniků silně zkreslovat finanční ukazatele, které pracují s položkami výnosů.

Rezervy

Rezervy jsou obecně v obou systémech klasifikovány podobně. ČÚL povoluje vytvářet rezervy na **širší okruh** položek jako například na opravy a udržování dlouhodobého hmotného majetku. Dále je nutné zmínit, že ČÚL má speciální kategorii, která se nazývá zákonné rezervy, jedná se například o rezervy na opravy dlouhodobého majetku. Tyto rezervy ale neupravuje účetní legislativa, nýbrž Zákon č. 593/1991 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Zvýšení rezerv se v IAS/IFRS provádí na základě nejlepšího možného odhadu. Dle ČÚL se hodnota rezerv upravuje na základě dokladové inventarizace vždy k rozvahovému dni.

⁹⁸ Více v kapitole 4.2.2.

Aktivace výpůjčních nákladů

Od roku 2009 se **všechny** výpůjční náklady dle IAS/IFRS kapitalizují, v ČÚL lze kapitalizovat pouze smluvní výpůjční úroky, dále úroky z půjček na specifickou majetkovou položku, úroky z úvěrů na pořízení zásob se nikdy nekapitalizují.

Mimořádné náklady a výnosy

V IAS/IFRS jsou zcela zakázány. Dle ČÚL jsou **povoleny**, ale tato kategorie je stále zmenšována, některé položky, které sem v minulosti spadaly - jako například změny účetních metod, jsou aktuálně součástí vlastního kapitálu. Stejně tak byla výrazně zúžena kategorie mimořádných škod, v současnosti se sem řadí zejména škody v důsledku živelných pohrom. V budoucnu lze tedy očekávat, že tato oblast zanikne úplně.

4.3.3 Srovnání výkazu zisku a ztráty v české účetní legislativě a Mezinárodních standardech finančního výkaznictví

V obou systémech je povinnost sestavovat výkaz zisku a ztráty. Oba dva systémy také povolují druhové a účelové členění.

Dle ČÚL má ale výkaz zisku a ztráty pevnou podobu, která nesmí být v žádném případě narušena. IAS/IFRS poskytuje účetní jednotce v tomto směru mnohem větší volnost. Také vůbec nezmiňuje marži či přidanou hodnotu.

Ve výkazu zisku a ztráty dle IAS/IFRS se neobjevuje oblast mimořádných nákladů a výnosů.

Nejvýznamnější rozdíl lze pozorovat v úplném výsledku hospodaření. ČÚL tento pojem vůbec nezná.

5 Earnings management v účetní praxi

Jak již bylo zmíněno v kapitole 1, hlavním úkolem earnings managementu je cílená úprava výsledku hospodaření, často v předem stanovené výši. K tomu earnings management využívá různorodé kreativní techniky. Některé využívají pouze flexibility účetních systémů, jiné už tyto systémy viditelně porušují.

Přestože ve světovém měřítku je snahou postupný plynulý růst zisku, k čemuž slouží zejména **income smoothing**, případně fingoovaný rychlý nárůst zisku v podobě **big bath**, v českém účetním systému je často populární přesný opak, a to snižování výsledku hospodaření za účelem nižší daňové povinnosti. Základ daně vychází v české účetní legislativě z účetního výsledku hospodaření. Dále existují daňové a nedaňové položky upravené Zákonem o dani z příjmů, o které se dále účetní zisk pro potřeby daňové povinnosti upravuje, v tomto případě se již ale nejedná o položky běžného finančního účetnictví.

Do kreativního účetnictví se daňová optimalizace zařazuje, do earnings managementu pouze dle některých autorů.⁹⁹ V této práci se dále budeme věnovat pouze technikám, které souvisejí přímo s finančním účetnictvím, ať už je jejich cílem zvýšení nebo snížení zisku.

Pro zjednodušení a lepší srovnatelnost budeme v následujících podkapitolách abstrahovat od existence DPH.

5.1 Earnings management v oblasti dlouhodobého majetku

Tato podkapitola se soustředí na earnings management v oblasti dlouhodobého majetku. Jedná se zejména o flexibilitu v oblasti odpisů, problematiku technického zhodnocení a přeceňování majetku.

5.1.1 Odpisy

Oba systémy používají pro **stanovení** účetních **odpisů** stejné metody. Metoda, kterou účetní jednotka zvolí, ovlivňuje, jak se bude její zisk vyvíjet v jednotlivých letech. Tato

⁹⁹ Například Mulford (2002) techniky snižující základ daně do earnings managementu zahrnuje, Krupová (2001) naopak ne.

volba spadá do **variability** účetních systémů a není v rozporu s IAS/IFRS ani ČÚL. Mezi metody povolené v obou systémech patří:

- lineární odpisy,
- výkonové odpisy,
- metoda sum of the years digits (SYD),
- metoda double declining balance (DDB)

Vzorec pro **lineární odpisy** vypadá následovně:

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{pořizovací cena} - \text{zůstatková cena}}{\text{počet let odepisování}} \quad (4)$$

Vzorec pro **výkonové odpisy**:

$$\text{roční odpis} = (\text{pořizovací cena} - \text{zůstatková cena}) \times \frac{\text{plánovaný výkon za daný rok}}{\text{celkové plánované výkony}} \quad (5)$$

Vzorec pro metodu **DDB**:

$$\text{roční odpis} = \frac{\%DDB}{100} \times \text{zůstatková hodnota v daném roce}$$
$$\%DDB = \text{zrychlení} \times \frac{100}{\text{počet let odepisování}} \quad (6)$$

Vzorec pro metodu **SYD**:

$$\text{roční odpis} = \frac{\text{zbývající počet let životnosti}}{\text{suma roků životnosti}} \times (\text{pořizovací cena} - \text{zůstatková cena}) \quad (7)$$

Předpokládejme, že podnik nakoupil v roce 2015 výrobní linku v pořizovací ceně 60 000 Kč s dobou životnosti 4 roky. Předpokládaná zůstatková cena je nulová.

V prvním roce podnik předpokládá vyrobit 8000 výrobků, v dalších letech 4 000. Při použití metody DBB se počítá v prvním roce s dvojnásobným zrychlením.

Tabulka č. 4: Příklad na odpisové metody

	Lineární	Výkonové	Metoda DDB	Metoda SYD
Odpisy za rok 2015	15 000	24 000	30 000	24 000
Odpisy za rok 2016	15 000	12 000	15 000	18 000
Odpisy za rok 2017	15 000	12 000	7 500	12 000
Odpisy za rok 2018	15 000	12 000	7 500	6 000
Celkové oprávky	60 000	60 000	60 000	60 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Lineární metoda zajišťuje, že opotřebený majetek se do výsledku hospodaření promítne každý rok **ve stejné výši**.¹⁰⁰ Metody **SYD** a **DDB** se promítají do výsledku **neproporcionálním** způsobem, s každým dalším odpisem snižují výsledek hospodaření méně. Metodu **výkonovou** nelze jednoznačně zařadit, záleží na tom, jak si účetní jednotka nastaví výkony v jednotlivých letech. Tato metoda poskytuje tudíž největší prostor pro **kreativitu**, neboť umožňuje ovlivňovat každý rok samostatně. Konkrétně v tomto příkladu výkonové odepisování prohloubilo ztrátu v prvním roce a v následujících letech již výsledek ovlivňovalo proporcionalně.

Komponentní odepisování znamená, že jednotlivé významné komponenty dlouhodobého majetku jsou odepisovány samostatně. Dle **ČÚL** se tento druh odepisování **může** použít zejména u budov a samostatných movitých věcí. Významnou komponentou se myslí část majetku s dobou životnosti delší než jeden rok, s oceněním, které je významné v poměru k výši ocenění celého majetku, a jejíž životnost se

¹⁰⁰ Dle **ČÚL** jsou účetní odpisy účtovány vždy na měsíční bázi, tudíž toto tvrzení je pravdivé pouze v případě toho, že začneme majetek odepisovat na začátku účetního období. Lineární odpisy jsou ale i dle **ČÚL** vždy rovnoměrné na bázi měsíční. IAS/IFRS povoluje souhrnné roční i měsíční odepisování, v závislosti na potřebách účetní jednotky.

významně¹⁰¹ liší od životnosti celkového majetku. Dle **IAS/IFRS** je využití komponentního odepisování v případě významné¹⁰² komponenty **povinné**.

V rámci ČÚL se volba, zda použít či nepoužít komponentní odepisování, řadí do kreativní techniky, která využívá **flexibility systému**, tedy až na extrémní případy.¹⁰³

V rámci IAS/IFRS se v případě, že by podnik zatajil významnou komponentu, jedná o kreativní techniku, která **porušuje standardy**. Může být ale těžké rozhodnout, kdy je komponenta opravdu významná.

Předpokládejme, že podnik nakoupil motorovou loď v hodnotě 60 000 Kč. Cena motoru tohoto člunu je 15 000 Kč. Doba životnosti lodi se předpokládá 6 let, doba životnosti motoru 2 roky. Následující tabulka ukazuje vliv na výsledek hospodaření v prvních čtyřech letech za předpokladu, že se podnik rozhodne komponentu považovat za významnou či nikoliv, nové komponenty budou pořízeny za stejnou cenu. V druhém případě se s nově nakoupenou komponentou pracuje jako se zásobou, a při uvedení do použití se celá promítne jednorázově do nákladů.

Tabulka č. 5: Srovnání komponentního a klasického způsobu odepisování

	Komponenta je součástí pořizovací ceny člunu	Komponenta se odepisuje zvlášť
Odpis člunu v 1. roce	12 500 do nákladů	10 000 do nákladů
Odpis komponenty v 1. roce	-	7 500 do nákladů
VH	-12 500	-17 500
Odpis člunu ve 2. roce	12 500 do nákladů	10 000 do nákladů
Odpis komponenty ve 2. roce	-	7 500 do nákladů
Nákup nové komponenty a uvedení do užívání na konci 2. roku	15 000 do nákladů	15 000 do dlouhodobého majetku

¹⁰¹ Přestože Vyhláška pro podnikatele několikrát zmiňuje slovo významné, nikde přesně nespecifikuje, co se tím přesně myslí.

¹⁰² Opět není nikde definováno, co se přesně pod pojmem „významná“ myslí.

¹⁰³ Těžko lze například považovat za významnou komponentu v hodnotě 2000 Kč, když celková hodnota majetku je například 2 000 000 Kč.

VH v 2. roce	-27 500	-17 500
Odpis člunu v 3. roce	12 500 do nákladů	10 000 do nákladů
Odpis komponenty ve 3. roce	-	7 500 do nákladů
VH	-12 500	-17 500
Odpis člunu ve 4. roce	12 500 do nákladů	10 000 do nákladů
Odpis komponenty ve 4. roce	-	7 500 do nákladů
Nákup nové komponenty a uvedení do užívání na konci 4. roku	15 000 do nákladů	15 000 do dlouhodobého majetku
VH ve 4. roce	-27 500	-17 500

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Komponentní odepisování umožňuje lineární promítnutí komponenty do nákladů a tím i vyrovnaný vliv na **výsledek hospodaření**. **Klasický způsob** odepisování způsobuje **výrazné výkyvy** v nákladech a tím i nevyrovnaný vliv na výsledek hospodaření. ČÚL dále umožňuje tyto odchylky zmírnit pomocí rezerv na opravu dlouhodobého majetku¹⁰⁴. IAS/IFRS tuto možnost nepovoluje a v případě jejího použití by se jednalo o porušení standardů.

5.1.2 Technické zhodnocení

Dle ČÚL se technickým zhodnocením myslí zásahy do majetku, uvedeného do užívání, které mají za následek **změnu jeho účelu** nebo **technických parametrů** nebo rozšíření vybavenosti či použitelnosti majetku,¹⁰⁵ pokud vynaložené náklady přesáhnou cenovou hranici, kterou si podnikatel stanovil pro dlouhodobý majetek. Hranice 40 000 a 60 000 Kč byla v roce 2014 pro účetní účely zrušena a vztahuje se nadále pouze k daňové problematice. IAS/IFRS vymezuje technické zhodnocení v podstatě stejným způsobem jako ČÚL, jenom nikde není stanovena povinnost, aby si podnikatel určil závaznou cenovou hranici.

¹⁰⁴ Rezervy na opravu dlouhodobého majetku jsou povoleny pouze v případě klasického odepisování. U komponentního jsou zcela zakázány.

¹⁰⁵ Celá definice je ve Vyhlášce pro podnikatele §47.

Dle ČÚL lze využít **flexibility** v tom smyslu, že **cenovou hranici** pro zařazení do dlouhodobého majetku si stanovuje účetní jednotka sama, tudíž může ovlivnit, kdy bude položka, která jinak splňuje parametry pro technické zhodnocení, do účetní hodnoty majetku zařazena či ne. Úmyslná **záměna** oprav a technického zhodnocení je ale již v rozporu s ČÚL a mohou za ni hrozit **sankce** dle § 37a Zákona o účetnictví. V případě IAS/IFRS se také jedná o **porušení** standardů. IAS/IFRS ale povoluje aktivaci generálních oprav, za předpokladu, že se jedná o opravy rozsáhlého charakteru, které zvýší životnost dlouhodobého majetku. Tyto opravy by ale neměly být označovány jako technické zhodnocení. ČÚL povoluje aktivaci generálních oprav v případě komponentního odepisování.

Předpokládejme, že byly provedeny v hotovosti práce na majetku společnosti v hodnotě 50 000 Kč. Následující tabulka ukazuje, které položky by byly ovlivněny v případě zařazení do technického zhodnocení a které v případě generálních oprav.

Tabulka č. 6: Technické zhodnocení vs oprava

	Technické zhodnocení	Opravy
Pokladna	-50 000	-50 000
Změna účetní hodnoty majetku	+ 50 000	0
Změna hospodářského výsledku	0	-50 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Technické hodnocení vstupuje do účetní hodnoty majetku. Postupně se pak dostává do nákladů v podobě **odpisů** společně s majetkem. Jeho konkrétní vliv na výsledek hospodaření závisí na použité odpisové metodě.¹⁰⁶ Tak či tak se do výsledku hospodaření promítá postupně po dobu několika let.

V případě **oprav** jde o **jednorázové zahrnutí** do nákladů, které může u vyšších částek výrazně ovlivnit výsledek hospodaření v roce opravy.

¹⁰⁶ Viz podkapitola 5.1.1.

5.1.3 Přecenění dlouhodobého majetku směrem nahoru

Dle IAS/IFRS si účetní jednotka může **zvolit** při ocenění majetku mezi **modelem přecenění** a **modelem historické ceny**. Model historické ceny přecenění směrem nahoru nepovoluje. V modelu přecenění se přecenění směrem nahoru nezahrnuje do výsledovky, ale ovlivňuje **vlastní kapitál** v podobě fondu z přecenění.¹⁰⁷ Toto přecenění se buď postupně rozpouští, nebo jednorázově převede v případě, že je majetek vyřazen, do nerozdělených zisků ve vlastním kapitálu. Samotné zvýšení hodnoty majetku tedy ovlivní úplný výsledek hospodaření, ale na běžný výsledek ve výkazu zisku a ztráty vliv nemá. V důsledku přecenění ale dochází k růstu odpisů, což již výsledek hospodaření ovlivňuje. Volba mezi těmito modely je v IAS/IFRS plně v **kompetenci účetní jednotky**, přestože by měla používat stejné modely pro podobné položky majetku. Jedná se tedy o kreativní techniku, která využívá flexibility účetních systémů. V případě, že by se podnik rozhodl přecenění zaúčtovat **do výsledku hospodaření**, místo do fondu z přecenění, se ale jedná o **porušení standardů**.

V případě ČÚL je přecenění majetku směrem nahoru jakýmkoliv způsobem **zakázané**. Pokud by se účetní jednotka rozhodla ho použít i přesto, hrozí v případě odhalení sankce dle 37a Zákona o účetnictví v důsledku porušení účetních postupů.

Předpokládejme nyní, že společnosti X a Y nakoupily k 1.1.2015 majetek v hodnotě 50 000 Kč s dobou životnosti 5 let. Společnost X majetek nepřeceňuje, společnost Y majetek přecení k 31.12.2016 na částku 36 000 Kč. K 31.12.2018 dojde u obou společností k prodeji majetku za cenu 20 000. Majetek obou společností je odepisován lineárně.

Tabulka č. 7: Vliv přecenění na výsledek hospodaření

	Společnost X	Společnost Y
Pořízení majetku	50 000	50 000
Odpis za rok 2015	10 000	10 000
Odpisy za rok 2016	10 000	10 000
Zůstatková cena před přeceněním	30 000	30 000

¹⁰⁷ Podrobněji a přesněji podkapitola 4.1.4 Zisky a ztráty.

Přecenění k 31.12.2016	-	6 000
Zůstatková cena po přecenění	30 000	36 000
Odpisy za rok 2017	10 000	12 000
Odpisy za rok 2018	10 000	12 000
Zůstatková cena na konci roku 2018	10 000	12 000
Prodejní cena na konci roku 2018	20 000	20 000
Zisk z prodeje v roce 2018	10 000	8 000
Celkový zisk/ztráta za všechny roky	-30 000	-36 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

V případě využití **přecenění v souladu** s IAS/IFRS dosahuje **podnik nižšího výsledku hospodaření** než v případě použití modelu historické ceny.

Pokud by se podnik rozhodl standardy **porušit** a vykázat **přecenění jako součást výnosů**, zvýšil by se jeho hospodářský výsledek vždy výrazně v roce přecenění¹⁰⁸.

5.2 Earnings management v oblasti zásob

Tato podkapitola se soustředí na techniky earnings managementu v oblasti zásob. Jedná se zejména o flexibilitu v oceňování úbytku zásob, specifické druhy prodejů zásob a manipulace se zásobami způsobem, který má za následek umělé navýšení zisku. Pro lepší srovnatelnost budeme v případě ČÚL používat způsob účtování zásob A.

5.2.1 Úbytek zásob

Oceňování úbytku zásob je v obou systémech v zásadě **shodné**. Oba systémy povolují individuální ocenění – pouze v případě jednoznačně rozeznatelných zásob¹⁰⁹, dále FIFO a metodu váženého aritmetického průměru. Volba metody je plně v kompetenci

¹⁰⁸ V případě ukázkového příkladu by se v roce 2016 dostal ze ztráty 10 000 pouze na ztrátu 6 000.

¹⁰⁹ Například zakázková výroba.

podniku, tudíž se jedná o kreativní techniku, která opět využívá **flexibility** účetního systému, a to jak v případě IAS/IFRS, tak ČÚL.

Předpokládejme, že podnik má 3 kusy zásob stejného druhu. Tyto zásoby pořídil za ceny 500, 510 a 530 Kč. V daném období účetní jednotka prodala dva kusy těchto zásob za cenu 600 Kč za kus. V případě individuálního ocenění přiřadila zásobám náklady v hodnotě 500 a 530. Vliv metod na výsledek hospodaření uvádí následující tabulka:

Tabulka č. 8: Vliv rozdílných ocenění na výsledek hospodaření

	Individuální ocenění	FIFO	Vážený průměr
Náklad	1 030	1 010	1 027
Výnos	1 200	1 200	1 200
Zisk	170	190	173

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Metoda **skutečných cen** může poskytovat velice **věrný obraz** účetnictví v případě, že je používána poctivě a opravdu zobrazuje individuální náklady specifických zásob. Metoda **váženého aritmetického průměru** je jednoduchá a přehledná, zároveň také **vyrovnává výkyvy** vznikající v důsledku změn cen. Metoda **FIFO** kopíruje fyzický tok zásob a hůře se zkresluje. V případě inflace u ní ale dochází k **nadhodnocování** zisku a naopak.

5.2.2 Kruhové transakce

Jedná se o transakce, kde dvě a více stran vstupují do transakcí s **ekvivalentním majetkem** za účelem vylepšení finančních výkazů a následkem toho i finančních ukazatelů jedné nebo několika stran (Krupová, 2002).

Tyto transakce **porušují věrný** obraz účetnictví, neboť jejich úkolem je pouze uměle navýšit výsledek hospodaření. Tento typ transakcí je v rozporu jak s ČÚL, tak s IAS/IFRS. V případě odhalení za ně dle ČÚL hrozí **sankce** dle § 37a. Pokud by důsledkem tohoto klamavého jednání došlo k významnému poškození třetí strany, může se již jednat o **trestný čin** v podobě podvodu dle § 209 Trestního zákoníku. V případě,

že podnik na základě zkreslených údajů zažádá o půjčku, může se jednat i o úvěrový podvod dle § 211 Trestního zákoníku.

Předpokládejme, že společnost X spolupracuje se společností Y. Obě společnosti mají zásoby evidované v hodnotě 70 000 Kč. Zároveň se domluví na vzájemném prodeji zásob v prodejní ceně 100 000 Kč. Stav **společnosti X** by po této transakci byl následovný:

Tabulka č. 9: Vliv kruhových transakcí na výsledek hospodaření

Nákup zásob od společnosti Y	100 000 peněžní prostředky Dal
	100 000 zásoby Má dáti
Prodej zásob společnosti Y	100 000 pokladna Má dáti
	100 000 výnosy z prodeje zboží Dal
Vyskladnění zásob v důsledku prodeje zásob společnosti Y	70 000 zásoby Dal
	70 000 náklady na prodej Má dáti
Konečný stav peněžních prostředků	0
Konečný stav zásob	30 000
Zisk	30 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Kruhové transakce uměle **navýší zisk** společnosti, přestože v realitě nedochází k žádnému navýšení **ekonomického prospěchu**.

5.2.3 Parkovací transakce

Tato metoda se používá zejména, pokud se podnik dostane do **finančních potíží** a chce je zatajit. Podnik se domluví s jinou společností a „dočasně“ jí **prodá** své zásoby, takzvaně je „zaparkuje“. Po uplynutí kritického období¹¹⁰ zásoby zase **odkoupí zpátky**. Tento postup je jak v rozporu s ČÚL, tak IAS/IFRS. Opět se jedná o úmyslné narušení věrného obrazu. Dle ČÚL mohou v případě odhalení hrozit **sankce** dle § 37a Zákona o účetnictví. V případě způsobení významné škody třetí straně v důsledku klamavého

¹¹⁰ Například zveřejnění účetní závěrky.

chování se jedná o **podvod** dle § 209 Trestního zákona. Pokud by tuto techniku podnik využil pro získání úvěru, jednalo by se o **úvěrový podvod** § 211.

Předpokládejme, že společnost X má neprodejně zásoby v hodnotě 200 000 Kč. Protože tato společnost má finanční problémy, domluví se společností Y a prodá jí své zásoby za 300 000 Kč s tím, že po zveřejnění účetní závěrky zásoby zpětně odkoupí za 350 000. Stav společnosti X by byl v daném případě následující.

Tabulka č. 10: Vliv parkovacích transakcí na výsledek hospodaření

Prodej zásob před koncem účetního období	Tržby z prodeje 300 000 Dal Peněžní prostředky 300 000 Má dáti
Vyskladnění zásob v důsledku prodeje	Zásoby 200 000 Dal Náklady na prodej 200 000 Má dáti
Zisk na konci účetního období	+ 100 000
Stav peněžních prostředků	300 000
Zpětný odkup po konci účetního období	Zásoby 350 000 Má dáti Peněžní prostředky 350 000 Dal
Trvalý odpis neprodejných zásob	Zásoby 350 000 Dal Odpis zásob 350 000 Má dáti
Stav peněžních prostředků po konci účetního období	-50 000
Ztráta po konci účetního období	350 000
Celková kumulovaná ztráta	250 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Tato technika napomáhá dočasně uměle navýšit zisk i likviditu. Podnik tak může působit velice úspěšně, přestože ve skutečnosti je na hranici bankrotu. Při opakovaném provedení této techniky může podnik klamat ostatní zainteresované strany po několik let.

5.2.4 Prodej zboží s vratkami

Dle IAS 18 má být výnos vykázán pouze v případě, že **podstatná rizika** byla převedena na kupujícího. V případě prodeje, kdy je možné vrácení zboží, by měl podnik výnosy vykázat až v okamžiku, kdy je jisté, že k vrácení zboží nedojde. V případě, že je odhadnutelné množství, které bude s vysokou pravděpodobností vráceno, pak je možné v okamžiku prodeje vykazovat tržby očištěné o tyto vratky. Podnikatelé ale často zamlčí skutečnost, že nebyla převedena všechna rizika. Zatajení těchto rizik je v rozporu se standardy IAS/IFRS

ČÚL se nikde nevyjadřuje k problematice vratek ani k převodu rizik. Výnos by měl být vykázán **v okamžiku prodeje** a to **v hrubé částce**. Samotné případné reklamace se řeší až v okamžiku jejich vzniku. Porušení tohoto pravidla je porušením účetních postupů a může za něj hrozit sankce dle § 37a Zákona o účetnictví.

Předpokládejme, že podnik prodal zboží na fakturu s možným vrácením libovolného množství zboží. Hodnota zboží na skladě byla 50 000 Kč, prodejní cena pak 70 000 Kč. V prvním případě by podnik výnosy uznával, až v okamžiku jistoty zaplacení odběratelem, v druhém případě by účtoval výnos okamžitě v hrubé výši.

Tabulka č. 11: Vliv vratek na výsledek hospodaření

	Zahrnutí rizika	Nezahrnutí rizika
Prodej zboží	Výnosy příštích období (rozvahový účet)+70 000 Odběratelé + 70 000	Tržby za prodej zboží 70 000 Odběratelé + 70 000
Vyskladnění zboží	Nic se neúčtuje, čeká se na potvrzení prodeje	Zásoby -50 000 Náklady na prodané zboží 50 000
VH	0	+ 20 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

V případě ČÚL je správně vždy druhá varianta.

V případě IAS/IFRS záleží, do jaké míry dochází k převodu rizik a také jaká je očekávaná výše vratek. V rámci příkladu je správně první možnost.

Rozhodnutí o tom, jak řešit vratky, může významně ovlivnit výsledek hospodaření v jednotlivých letech.

5.2.5 Prodej na splátky

Součástí IAS 18 je i řešení splátkových prodejů. V případě, že rizika již byla převedena z prodejce na kupujícího, lze využít dokonce tři metody vykazování:

- akruální metoda – zisky se vykazují v okamžiku dodávky předmětu,
- splátková metoda – zisky se vykazují v závislosti na přijatých splátkách,
- metoda úhrady nákladů – zisky se vykazují až okamžiku, kdy přijaté splátky převýší náklady na prodej

Všechny tyto metody jsou si z hlediska IAS/IFRS rovnocenné a účetní jednotka může použít kteroukoliv z nich, to má samozřejmě vliv na výsledek hospodaření. Jedná se tedy o techniku, která využívá flexibility systému.

Z hlediska ČÚL je použitelná pouze metoda akruální, neboť výnos by měl být vykazován k okamžiku, se kterým věcně a časově souvisí. V případě použití jiné metody se jedná o porušení Zákona o účetnictví a hrozí sankce dle § 37a. Jedná se tedy o kreativní techniku, která spadá do 2. stupně manipulace účetních výkazů.

Předpokládejme, že podnik X prodal podniku Y výrobní zařízení na čtyřletý splátkový prodej. Toto zařízení stojí 200 000 a splátka v každém roce je 50 000. Účetní hodnota prodaného zboží byla 150 000. Údaje v tabulce jsou v tisících.

Tabulka č. 12: Vliv metody splátkového prodeje na výsledek hospodaření

	Akruální metoda	Splátková metoda	Metoda úhrady nákladů
Vykázání výnosu	Pohledávky 200 MD Tržby za zboží 200 D	Pohledávky 200 MD Tržby za zboží 150 D Výnosy př. období 50 D	Pohledávky 200 MD Tržby za zboží 150 D Výnosy př. období 50 D
Vyskladnění zboží	Zboží 150 D	Zboží 150 D	Zboží 150 D

	Náklady na zboží 150 MD	Náklady na zboží 150 MD	Náklady na zboží 150 MD
1. splátka	Pokladna 50 MD Pohledávky 50 D	Pokladna 50 MD Pohledávky 50 D Tržby za zboží 12,5 D Výn.př.o. 12,5 MD	Pokladna 50 MD Pohledávky 50 D
VH v 1. roce	+ 50	+ 12,5	0
2. splátka	Pokladna 50 MD Pohledávky 50 D	Pokladna 50 MD Pohledávky 50 D Tržby za zboží 12,5 D Výn.př.o. 12,5 MD	Pokladna 50 MD Pohledávky 50 D
VH v 2. roce	0	12,5	0
3. splátka	Pokladna 50 MD Pohledávky 50 D	Pokladna 50 MD Pohledávky 50 D Tržby za zboží 12,5 D Výn.př.o. 12,5 MD	Pokladna 50 MD Pohledávky 50 D
VH ve 3. roce	0	+12,5	0
4. splátka	Pokladna 50 MD Pohledávky 50 D	Pokladna 50 MD Pohledávky 50 D Tržby za zboží 12,5 D Výn.př.o. 12,5 MD	Pokladna 50 MD Pohledávky 50 D Tržby za zboží 50 D Výn.př.o. 50 MD
VH ve 4. roce	0	+12,5	+50
Kumulovaný VH	+50	+50	+50

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Akruální metoda ovlivní hospodářský výsledek pouze v prvním roce. Splátková metoda ovlivňuje výsledek hospodaření ve všech letech, zda lineárně či jiným způsobem, závisí na výši jednotlivých splátek. Metoda úhrady nákladů ovlivní výsledek hospodaření jednorázově, nejčastěji v roce poslední splátky.

5.3 Ostatní oblasti earnings managementu

Tato podkapitola se zaměřuje na další oblasti earnings managementu, které kvůli své specifčnosti nemohly být zařazeny do předchozích podkapitol.

5.3.1 Prodej identických investic

Mohou nastat okamžiky, kdy podnik nakoupí **identické krátkodobé cenné papíry** za různé ceny, protože každou nakoupil v jiné době. Při následném prodeji je pak otázkou, kterou z investic se podnik rozhodne prodat. Toto rozhodnutí není v rozporu ČÚL ani IAS/IFRS, za předpokladu, že si kupující strana výslovně nevyžádá cenný papír s konkrétním označením.

Předpokládejme, že podnik nakoupil v lednu 2015 cenný papír od společnosti X za účelem pozdějšího prodeje v pořizovací ceně 5 000 Kč. V únoru 2015 nakoupil identický cenný papír, tentokrát ale již za 6 000 Kč. V březnu 2015 se rozhodl jednu z investic prodat, prodejní cena byla 10 000 Kč. Vliv na výsledek hospodaření ukazuje následující tabulka:

Tabulka č. 13: Vliv záměny investic na výsledek hospodaření

	Prodej 1. investice	Prodej 2. investice
Tržby za prodej	10 000	10 000
Náklady na prodej	5 000	6 000
Zisk	5 000	4 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Při volbě investice s **nižšími** pořizovacími náklady dosáhne společnost v daném období **vyššího zisku**.

5.3.2 Půjčky přes konec účetního období

Přestože půjčky přes konec účetního období nemají přímo vliv na výsledek hospodaření, dochází díky této technice **umělému navýšení likvidity**, což může zvýšit atraktivitu pro okolní investory a obchodní partnery a v konečném důsledku výsledek hospodaření ovlivňovat. Tato technika je **v rozporu** s ČÚL i IAS/IFRS, neboť nezobrazuje skutečné informace o finanční pozici podniku. V České republice za tuto techniku hrozí sankce podle §37a Zákona o účetnictví. V případě prokázání úmyslu a poškození třetí strany by se mohlo jednat o trestný čin dle § 209 Trestního zákona.

Předpokládejme, že společnost X potřebuje zvýšit svůj ukazatel likvidity, aby působila důvěryhodněji pro své obchodní partnery. Na počátku má společnost peněžní prostředky ve výši 15 000 Kč. Pohledávky ve výši 3 000 a dluhy v hodnotě 20 000. Společnost si na konci účetního období půjčí 30 000 Kč. Následující tabulka ukazuje likviditu v případě využití a nevyužití půjčky:

Tabulka č. 14: Vliv půjček přes konec účetního období na likviditu

	Využití půjčky	Nevyužití půjčky
Stav před půjčkou	Peněžní prostředky 15 000 Pohledávky 3 000 Dluhy 20 000	Peněžní prostředky 15 000 Pohledávky 3 000 Dluhy 20 000
Půjčka	Peněžní prostředky 30 000 MD Dluhy 30 000 D	0
Stav po půjčce	Peněžní prostředky 45 000 Pohledávky 3 000 Dluhy 50 000	Peněžní prostředky 15 000 Pohledávky 3 000 Dluhy 20 000
Peněžní likvidita	0,9	0,75
Pohotová likvidita	0,96	0,9

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Tato technika má pozitivní vliv zejména na **peněžní likviditu**.

5.3.3 Faktoring

Problematické faktoringu není věnována ani v jednom systému dostatečná pozornost. V případě **faktoringu bez rekursu** při postoupení pohledávky již účetní jednotce nehrozí žádné riziko, a proto je poměrně logické odepsání pohledávky a následné zaúčtování výnosu v hodnotě slíbené/vyplacené částky. V případě **regresního faktoringu** zůstávají rizika na podnikateli. Dle IAS/IFRS by se měl výnos vykázat až v okamžiku, kdy jsou převedena všechna rizika. ČÚL se faktoringu vůbec nevěnuje, ale určitá nezávazná doporučení předkládá Národní účetní rada. Její doporučení jsou shodná v tom smyslu, že výnos by se měl vykázat až okamžiku, kdy jsou převedena veškerá rizika. Doporučení Národní účetní rady ale nejsou závazná, tudíž z hlediska ČÚL je plně v **kompetenci** účetní jednotky, jak faktoring vykáže, pokud tím nepoškodí třetí stranu. V případě IAS/IFRS se při záměně metod jedná o **porušení standardů**, neboť u faktoringu s rekurem nedochází k převodu rizik.

Předpokládejme, že společnost má pohledávku ve výši 300 000. Společnost se tuto pohledávku rozhodne postoupit faktorovi. Faktor společnosti vyplatí 250 000 na bankovní účet. Následující tabulka ukazuje, jak by se promítlo rozvahové¹¹¹ či výsledkové¹¹² řešení.

Tabulka č. 15: Vliv faktoringu na výsledek hospodaření

	Rozvahové řešení	Výsledkové řešení
Postoupení pohledávky	Peněžní prostředky 250 000 Má dáti Závazek vůči faktorovi 250 000 Dal	Peněžní prostředky 250 000 Má dáti Výnos z prodeje pohledávek 250 000 Dal
Odpis pohledávky	Neúčtuje se, dokud nepominou rizika	Odběratelé 300 000 Dal Odpis pohledávky 300 000 Má dáti
VH	0	-50 000

Rozvahové řešení v tomto případě **nemá vliv** na výsledek hospodaření v daném období, výsledek by byl ovlivněn až v okamžiku, kdy bude jisté, že odběratel bude schopen

¹¹¹ Vhodné řešení pro faktoring s rekurem.

¹¹² Vhodné řešení pro faktoring bez rekursu.

faktorovi zaplatit. V případě výsledkového řešení dojde ke snížení hospodářského výsledku.

5.3.4 Leasing

Finanční leasing je dle IAS 17 leasing, který převádí všechna **podstatná rizika** a odměny spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnické právo může, ale nemusí být na konci vztahu převedeno. Operativní leasing je pak všechn ostatní leasing. Zásadní rozdíl z hlediska účetnictví spočívá v tom, že v případě finančního leasingu je předmět leasingu odepisován v **rozvaze nájemce**, v případě operativního leasingu v rozvaze **pronajímatele**. Záměrná záměna typů leasingu je kreativní technikou, která **porušuje** Mezinárodní standardy.

Finanční leasing je dle Zákona o účetnictví definován jako poskytnutí majetku za úplatu do užívání s tím, že uživatel je oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt **vlastnické právo** k poskytnutému majetku. Operativní leasing je pak zbytek. Z hlediska účtování je v obou případech předmět leasingu odepisován pronajímatelem po celou dobu trvání leasingu. Zahrnutí předmětu leasingu do rozvahy nájemce je vždy **s rozporu ČÚL**. V případě, že by to účetní jednotka učinila, jedná se o techniku, za kterou může být udělena sankce dle § 37a z důvodu porušení účetních postupů.

Následující příklad pracuje s pojetím finančního a operativního leasingu v souladu se standardy IAS/IFRS. Předpokládejme, že společnost X si pronajala automobil v roce 2015 na dobu tří let. V prvním případě se účetní jednotka rozhodne tento pronájem vykazovat jako finanční leasing a ve druhém jako operativní. Výše plateb je v obou případech 50 000 na konci roku. Přírůstková úroková míra¹¹³ nájemce činí 10%. Adekvátní hodnota automobilu je 170 000. Odhadovaná zůstatková cena majetku je při vyřazení 0 (kvůli lepší srovnatelnosti v příkladu).

Pro potřeby finančního leasingu je nutné nejprve porovnat adekvátní hodnotu se současnou hodnotou plateb¹¹⁴. V rozvaze se majetek vykazuje dle IAS/IFRS v nižší ze dvou hodnot.

¹¹³ Dle IAS 17 se pro zjištění současné hodnoty plateb používá efektivní úroková míra, v případě že není k dispozici, tak pak přírůstková.

¹¹⁴ Majetek se do rozvahy nájemce zahrnuje v nižší ze dvou hodnot.

Tabulka č. 16: Podstatné položky finančního leasingu u nájemce

Rok	Úroková míra v %	Platba	Současná hodnota plateb	Dluh	Úrok	Částka snížení dluhu
2015	10	50 000	45 455	124 343	12 434	37 566
2016	10	50 000	41 322	86 777	8 678	41 322
2017	10	50 000	37 566	45 455	4 545	45 455
Suma			124 343			

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Protože současná hodnota plateb je nižší než adekvátní hodnota, vykáže se automobil v rozvaze hodnotě 124 343.

Tabulka č. 17: Vliv finančního leasingu na výsledek hospodaření

Zařazení zařízení do rozvahy v 2015	Automobil 124 343 Závazek z pronájmu + 124 343
Splátka v 2015	Peněžní prostředky -50 000 Závazek z pronájmu -37 566 Nákladový úrok 12 434
Odpis zařízení v 2015	Odpis 41 447 Oprávkky k zařízení + 41 447
VH v roce 2015	-53 881
Splátka v 2016	Peněžní prostředky -50 000 Závazek z pronájmu -41 322 Nákladový úrok 8 678
Odpis zařízení v 2016	Odpis 41 447 Oprávkky k zařízení +41 447
VH v roce 2016	-50 125
Splátka 2017	Peněžní prostředky -50 000

	Závazek z pronájmu -45 455 Nákladový úrok 4 545
Odpis zařízení v 2015	Odpis 41 449 Oprávký k zařízení +41 449
VH v roce 2017	-45 994
Závazky z pronájmu 2017	0
Zůstatková cena majetku na konci roku 2017	0
Stav peněžních prostředků 2017	-150 000
Kumulovaný výsledek hospodaření	-150 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

V případě operativního leasingu by se v rozvaze nájemce zobrazovaly pouze jednotlivé splátky.

Tabulka č. 18: Vliv operativního leasingu na výsledek hospodaření

Splátka leasingu 2015	Peněžní prostředky -50 000 Náklady na služby 50 000
VH 2015	-50 000
Splátka leasingu 2016	Peněžní prostředky -50 000 Náklady na služby 50 000
VH 2016	-50 000
Splátka leasingu 2016	Peněžní prostředky -50 000 Náklady na služby 50 000
VH 2016	-50 000
Kumulovaný VH za všechny roky	-150 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Výsledky hospodaření se v jednotlivých letech u obou typů leasingu značně odlišují. Jak moc se budou lišit, je ovlivněno zejména způsobem odepisování majetku a výší použité úrokové míry.

5.3.5 Rezervy

Rezerva je v IAS/IFRS definována jako **závazek s nejistým plněním**. Závazek je pak definován jako současná povinnost úhrady, která společnosti vyplynula z minulých událostí a jejíž očekávané vypořádání způsobí odtok ekonomických užitků. Nejistota se vztahuje buď k výši částky anebo k období plnění.

V případě významného dopadu časové hodnoty peněz se rezervy diskontují. V případě úmyslné manipulace s rezervami se jedná o porušení standardů, stejně tak v případě tvorby rezervy na položku, na kterou to IAS/IFRS zakazuje.

ČÚL rezervy nijak obecně nedefinuje, chápe je ale **v širším smyslu**, neboť umožňuje tvořit i rezervy na budoucí rizika a ztráty¹¹⁵ z podnikání či rezervy na opravy a udržování dlouhodobého majetku. O diskontaci se nezmiňuje.¹¹⁶ Existuje speciální skupina rezerv, a to zákonné rezervy, které podrobněji upravuje Zákon o rezervách. Tyto rezervy jsou daňově uznatelnými položkami a zároveň pro jejich tvorbu platí přísnější pravidla než pro ostatní typy rezerv. Do zákonných rezerv spadá například tvorba rezervy na opravdu dlouhodobého majetku. Účetní jednotka je povinna vytvářet rezervy v rámci zachování věrného a poctivého obrazu účetnictví. **Manipulace s rezervami**, tudíž jejich záměrné vynechání či naopak jejich bezdůvodná tvorba, je v **rozporu** se Zákonem o účetnictví a hrozí za ni sankce podle § 37a.

Podnik v důsledku porušení dlouhodobé dodavatelské smlouvy vznikla pokuta, podnik ale ještě neví, k jakému okamžiku a v jaké výši mu bude vyměřena. Skutečná pokuta bude vyměřena po třech letech ve výši 8 500. V prvním případě se podnik rozhodne tvořit rezervu v hodnotě 3 000 každý rok, ve druhém případě se rozhodne rizika ignorovat a rezervu tvořit nebude. Tvorba rezervy je v obou systémech v daném případě

¹¹⁵ Dle IAS/IFRS nejsou výsledkem minulých událostí, ani neexistuje povinnost úhrady.

¹¹⁶ Mluvíme pouze o podnikatelích. Finanční instituce diskontovat například musí.

stejná¹¹⁷. Rozpuštění rezervy je v každém systému jiné, bude tedy v řešení příkladu odděleno.

Tabulka č. 19: Volba zda vytvářet či nevytvářet rezervu

	Řešení s rezervou	Řešení bez rezervy
Tvorba rezervy v 1. roce	Rezerva (pasivní účet) 3 000 Dal Tvorba rezervy (nákladový účet) 3 000 Má dáti	-
Vliv na VH v 1. roce	-3 000	0
Tvorba rezervy v 2. roce	Rezerva (pasivní účet) 3 000 Dal Tvorba rezervy (nákladový účet) 3 000 Má dáti	-
Vliv na VH v 2. roce	-3 000	0
Tvorba rezervy v 3. roce	Rezerva (pasivní účet) 3 000 Dal Tvorba rezervy (nákladový účet) 3 000 Má dáti	-
Řešení rozpuštění dle ČÚL		
Platba smluvního poplatku v hotovosti ve výši 8 500 ve 3. roce	Pokladna 8 500 Dal Smluvní poplatky (nákladový účet) 8 500 Má dáti	Pokladna 8 500 Dal Smluvní poplatky (nákladový účet) 8 500 Má dáti
Čerpání rezervy ve 3. roce	Rezerva (pasivní účet) 8 500 Má dáti Tvorba rezervy (nákladový účet) 8 500 Dal	-
Rozpuštění zbytku rezervy ve 3. roce	Rezerva (pasivní účet) 500 Má dáti Tvorba rezervy (nákladový	-

¹¹⁷ Pokud se vytváří v IAS/IFRS rezerva, která má přímý vztah k danému aktivu, lze ji promítnout do rozvahy, místo výsledovky. V praxi není příliš časté.

	účet) 500 Dal	
Vliv na VH ve 3. roce	-2 500	- 8500
Řešení rozpuštění dle IAS/IFRS		
Platba smluvního poplatku ve výši a rozpuštění rezervy ve 3. roce	Pokladna 8 500 Dal Rezervy (pasivní účet) 9 000 Má dáti Tvorba rezerv (nákladový účet) 500 Dal	Pokladna 8 500 Dal Smluvní poplatky (nákladový účet) 8 500 Má dáti
Vliv na VH ve 3. roce	- 2500	-8500
Kumulovaný VH	-8500	-8500

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Rozhodnutí o tom, zda tvořit nebo netvořit rezervu, ovlivňuje, jakým způsobem se náklady promítnou do výsledku hospodaření. V případě tvorby rezervy se očekávané náklady promítnou do VH rovnoměrným způsobem a VH v jednotlivých letech není tak výrazně zatížen. V případě rozhodnutí rezervu netvořit, bude VH zatížen jednorázově a podstatně výraznějším způsobem.

Přestože se rozpouštění rezervy v obou systémech liší, jejich vliv na VH je totožný.

Závěr

Cílem earnings managementu je vykázání zisku v takové výši, kterou požaduje podnikové vedení. Earnings management k tomu využívá zejména některé techniky kreativního účetnictví. Kreativní účetnictví spočívá zejména v záměrné manipulaci účetních výkazů. Kreativní účetnictví lze v zásadě rozdělit do dvou oblastí, a to do oblasti window dressingu a mimobilančního financování. Window dressing hospodářské informace zaznamenává, ale v pozměněné formě. U mimobilančního financování se jedná o úplné vynechání některých položek z rozvahy. Tyto techniky jsou často dopředu plánované a je těžší je odhalit. Některé techniky, které využívá earnings management, mohou být zcela v souladu se zákonem. Využívají pouze nejasností či flexibility v účetních systémech. Jiné mohou účetní systémy zcela porušovat a v případě odhalení za ně hrozí pokuty či dokonce odnětí svobody. Z toho vyplývá, že některé techniky kreativního účetnictví mohou splývat s účetními podvody. Asi nejznámější společností, která doplatila na využívání kreativních technik, je Enron.

S kreativním účetnictvím se snaží bojovat zejména harmonizace účetních systémů. Cílem těchto harmonizací je sblížit účetnictví v jednotlivých zemích a zároveň omezit i flexibilitu účetních postupů. Sblížení účetních systémů na nadnárodní úrovni pomáhá zejména v omezení specifických nezákonných kreativních technik v jednotlivých zemích, neboť harmonizace tuto specifickou odstraňuje. Omezení flexibility účetních postupů by mělo zabránit zejména použití kreativního účetnictví, které není v rozporu se zákonem. Dojde tak k větší srovnatelnosti jednotlivých podniků. Na druhou stranu příliš přísné omezení může mít negativní vliv na věrné zobrazení skutečnosti. Proto je tato otázka velice složitá. Mezi nejvýznamnější harmonizační linie patří v současnosti harmonizace podle IAS/IFRS a US GAAP.

Účetní etika se snaží apelovat na svědomí účetních a podpořit je ve správném a čestném jednání. Nabízí se otázka, proč se tedy účetní často nechovají tak, jak by dle etického kodexu měli? Prvním důvodem je zejména to, že účetní kodex není právě závazný, jedná se pouze o doporučení, jak se správně chovat. Jeho porušením se tedy nemusí účetní dostat do problémů se zákonem. Druhým důvodem je, že účetní se často musí rozhodovat mezi dodržením kodexu a uspokojením potřeb svého zákazníka – a tyto dvě věci mohou být velice často v přímém rozporu.

Mezinárodní standardy nejsou samy o sobě právně závazné. Závaznými se stávají až v okamžiku, kdy je příslušný stát přijme za své. Samotná úprava v IAS/IFRS je třístupňová. Konceptní rámec vymezuje zejména cíl účetních informací a jejich kvalitativní charakteristiky a dále definuje základní účetní položky a druhy ocenění. Standardy IAS a IFRS se věnují konkrétní účetní problematice a podrobněji ji rozvádějí. IFRIC a SIC interpretace pak objasňují největší nejasnosti plynoucí ze standardů.

Česká účetní legislativa je také třístupňová a zároveň musí být vždy v souladu s požadavky EU. Zákon o účetnictví zejména vymezuje, kdo má povinnost účetnictví vést, které výkazy jsou pro účetní jednotky závazné a jakým způsobem by se mělo účetnictví vést. Vyhlášky se věnují jednotlivým typům účetních jednotek a vymezují zejména formální stránku sestavení účetní závěrky. Účetní standardy jsou opět určeny jednotlivým typům účetních jednotek, ale zaměřují se převážně na účetní postupy.

Za základní rozdíl mezi českou účetní legislativou a IAS/IFRS lze považovat to, že IAS/IFRS preferuje obsah před formou, kdežto česká účetní legislativa spíše formu před obsahem. IAS/IFRS se také nevěnuje samotnému účtování, ale pouze účetnímu výkaznictví.

IAS/IFRS věnuje výnosům velkou pozornost. Ve standardech je uvedeno, jak postupovat ve velice specifických případech jako jsou například splátkové prodeje. Česká účetní legislativa klade větší důraz na náklady. Je to dáno tím, že účetní a daňový systém jsou v ČR provázané, a česká účetní legislativa se snaží zabránit záměrnému snižování daní. Další rozdíl lze vidět zejména v tom, že IAS/IFRS při zařazování nákladů a výnosů do konkrétních kategorií preferuje uvedení předpokladů, které musí náklady a výnosy splňovat, aby mohly být do této kategorie zařazeny, kdežto česká účetní legislativa položky vymezuje slovním výčtem.

Použitelnost konkrétních technik earnings managementu se v obou systémech značně liší. To, co je v IAS/IFRS viděné pouze jako využití flexibility účetních systémů, může být dle české účetní legislativy již přímým porušením účetních pravidel, a naopak.

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Modely účetních systémů	26
Tabulka č. 2: Povinné výkazy v IAS/IFRS a ČÚL	48
Tabulka č. 3: Struktura nákladů a výnosů podle činností.....	63
Tabulka č. 4: Příklad na odpisové metody.....	73
Tabulka č. 5: Srovnání komponentního a klasického způsobu odepisování	74
Tabulka č. 6: Technické zhodnocení vs oprava	76
Tabulka č. 7: Vliv přecenění na výsledek hospodaření.....	77
Tabulka č. 8: Vliv rozdílných ocenění na výsledek hospodaření	79
Tabulka č. 9: Vliv kruhových transakcí na výsledek hospodaření	80
Tabulka č. 10: Vliv parkovacích transakcí na výsledek hospodaření	81
Tabulka č. 11: Vliv vratek na výsledek hospodaření	82
Tabulka č. 12: Vliv metody splátkového prodeje na výsledek hospodaření	83
Tabulka č. 13: Vliv záměny investic na výsledek hospodaření.....	85
Tabulka č. 14: Vliv půjček přes konec účetního období na likviditu.....	86
Tabulka č. 15: Vliv faktoringu na výsledek hospodaření.....	87
Tabulka č. 16: Podstatné položky finančního leasingu u nájemce	89
Tabulka č. 17: Vliv finančního leasingu na výsledek hospodaření.....	89
Tabulka č. 18: Vliv operativního leasingu na výsledek hospodaření.....	90
Tabulka č. 19: Volba zda vytvářet či nevytvářet rezervu.....	92

Seznam obrázků

Obrázek 1: Kreativní účetnictví versus podvody.....	16
Obrázek 2: Oběti hospodářské kriminality ve světě a ČR.....	24
Obrázek 3: Typy hospodářské kriminality v České republice.....	24

Seznam použitých zkratk

ACFE	Association of Certified Fraud Examiners Asociace certifikovaných vyšetřovatelů podvodu
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
EU	Evropská unie
ASAF	Accounting Standards Advisory Forum neboli Poradní fórum pro mezinárodní standardy
DDB	Double Declining Balance, je jeden ze zrychlených účetních způsobů odepisování
FIFO	First In, First Out, je způsob oceňování úbytku zásob
IAS/IFRS	International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards neboli Mezinárodní standardy finančního výkaznictví
IASB	International Accounting Standards Board neboli Mezinárodní rada pro účetní standardy
IASC	International Accounting Standards Committee neboli Mezinárodní výbor pro účetní standardy, byla nahrazena IASB
ICAEW	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales neboli Institut certifikovaných účetních Anglie a Walesu
IFAC	International Federation of Accountants neboli Mezinárodní federace účetních
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee neboli Interpretační výbor pro mezinárodní standardy finančního výkaznictví, nahrazena IFRS Interpretations Committee

IFRS for SMEs International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities neboli Mezinárodní standardy finančního výkaznictví pro malé a střední podniky

ISA 240 International Standard on Auditing 240 neboli Mezinárodní standard pro auditory 240, se týká postupu auditorů při posuzování podvodů

KAČR Komora auditorů České republiky

KCÚ Komora certifikovaných účetních

SIC Standards Interpretations Committee neboli Výbor pro interpretace standardů, nahrazen IFRIC

SPE Special purpose entities nebo Jednotky/Společnosti se specifických účelem, používají se mimobilančnímu financování

SOX Sarbanes-Oxley Act jeamerický zákon, který se zaměřuje na americké veřejně obchodovatelné společnosti a ochranu investorů

SYD Sum of the Years Digits, jeden ze způsobů zrychleného účetního odepisování

US GAAP United States Generally Accepted Accounting Principles neboli Všeobecně uznávané účetní principy

USA United States of America neboli Spojené státy americké

Seznam použité literatury

Tištěné zdroje

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: Biz Books, 2014. 327 s., ISBN 978-80-265-0149-7

DVOŘÁKOVÁ, Lilia, ČERVENÝ, Josef. *Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů a výkonů*. I. díl. Plzeň: NAVA, 2011. 88 s., ISBN 978-80-7211-397-2

GRIFFITHS, Ian. *Creative Accounting: How to Make Your Profits What You Want Them to be*. 1. vydání. London: Sidgwick & Jackson Ltd, 1986. 204 s., ISBN 978-0947752811

HINKE, Jana. *IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku*. 1. vydání. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. 100 s., ISBN 978-80-87197-64-6

HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. 1. vydání. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. 142 s., ISBN 978-80-87197-65-3

JONES, Michael. *Creative accounting, fraud and international accounting scandals*. 1. vydání. Chichester: John Wiley, 2011. 550 s., ISBN 978-0-470-05765-0

KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetní znalostí pro každého*. 20. aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon, 2012. 412 s., ISBN 978-80-7273-169-5

KRUPOVÁ, Lenka. *Kreativní účetnictví: Zneužívání účetnictví – možnosti a meze*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2001. 64 s., ISBN 978-80-7273-169-5. Kvalifikační práce

MULFORD, Charles W. *The financial number game: detecting creative account practices*. 1. vydání. New York: John Wiley & Sons, 2002. 395 s., ISBN 978-0-471-77073-2

ZIMANOVÁ, Wanda. *Kreativní účetnictví a účetní etika v podmínkách české účetní legislativy*. Plzeň, 2013. Bakalářská práce. Západočeská univerzita v Plzni. Vedoucí bakalářské práce Veronika Burešová

Elektronické zdroje

ACFE.com. *What is Fraud?* [online]. 2015. Dostupné z:

<http://www.acfe.com/fraud-101.aspx>

DRÁBKOVÁ, Zita. *Kreativní účetnictví a účetní podvody jako porušování věrného a pravdivého obrazu účetnictví*. [online]. České Budějovice, 2011. Disertační práce. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích. Vedoucí disertační práce Jindřiška Kouřilová. Dostupné z:

http://theses.cz/id/4pa3u2/Drbkov_disertan_prce.pdf

CHATTERJEE, Sayan. Sciencedirect.com: *Enron's Incremental Descent Into Bankruptcy: A Strategic and Organisational Analysis* [online]. 2012. Dostupné z:

<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0024630103000062>

ICAEW.com. *Knowledge Guide to International Accounting Standards* [online]. 2015. Dostupné z:

<http://www.icaew.com/en/library/subject-gateways/accounting-standards/knowledge-guide-to-international-accounting-standards>

IASPlus.com. *Overview of the structure of the IFRS Foundation and IASB* [online]. 2015. Dostupné z:

<http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf>

IFRS.com. *International Financial Reporting Standards*. [online]. 2015. Dostupné z:

http://www.ifrs.com/ifrs_faqs.html

KRUPOVÁ, Lenka. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pro malé a střední podniky - IFRS pro SME* [online]. 2015. Dostupné z:

<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d5593v7722-mezinarodni-standard-ucetniho-vykaznictvi-pro-male-a-stredni-podniky/>

PWC. *Celosvětový průzkum hospodářské kriminality 2014: Hospodářská kriminalita a její „evoluce“* [online]. 2014. Dostupné z:

<https://www.pwc.com/cz/cs/hospodarska-kriminalita/assets/pdf/global-economic-crime-survey-2014-cz.pdf>

The Globe Momentum. Greece's growing tax scandal [online]. 2013. Dostupné z:
<http://www.theglobeandmail.com/report-on-business/video/video-greeces-growing-tax-scandal/article7510213>

Zákony, vyhlášky, standardy a jiné

ČESKO. *České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů* [online]. Dostupný také z:

<http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-vyhlasky/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednotky-ktere-u/>

ČESKO. *Etický kodex pro auditory a účetní znalce*. Komora účetních ČR [online], 2010. Dostupný také z:

<http://www.svaz-ucetnich.eu/nahrane/file/Code%20of%20Ethics%20for%20Professional%20Accountants%20czech.pdf>

ČESKO. *ISA 240: Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky*. [online]. Dostupný také z:

http://www.kacr.cz/file/1775/SA%20240_HB%202013.pdf

ČESKO. *Vyhláška ze dne 6. listopadu 2002 č. 500/2002 Sb. o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví* [online]. Dostupný také z:

<http://portal.pohoda.cz/zakony/danove-a-financni-pravo/vyhlaska-zakon-o-ucetnictvi-podvojne-podnikajici/>

ČESKO. *Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník*. [online]. Dostupný také z:

<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/trestni-zakonik/>

ČESKO. *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*. [online]. Dostupný také z:

<http://portal.pohoda.cz/zakony/danove-a-financni-pravo/zakon-o-ucetnictvi-2015/>

ČESKO. *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*. [online]. Dostupný také z:

<http://portal.pohoda.cz/zakony/danove-a-financni-pravo/zakon-o-danich-z-prijmu-2015/>

ČESKO. *Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.* [online]. Dostupný také z:

<http://portal.pohoda.cz/zakony/ostatni/zakon-o-rezervach-pro-zjisteni-zakladu-dane-z-prij/>

MEZINÁRODNÍ. *IAS 1 Presentation of Financial Statements* [online]. Dostupný také z:

<http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>

MEZINÁRODNÍ. *IAS 2 Inventories.* [online]. Dostupný také z:

<http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>

MEZINÁRODNÍ. *IAS 7 Statement of Cash Flows.* [online]. Dostupný také z:

<http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias7>

MEZINÁRODNÍ. *IAS 11 Construction Contracts.* [online]. Dostupný také z:

<http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias11>

MEZINÁRODNÍ. *IAS 16 Property, Plant and Equipment.* [online]. Dostupný také z:

<http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>

MEZINÁRODNÍ. *IAS 17 Leases.* [online]. Dostupný také z:

<http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>

MEZINÁRODNÍ. *IAS 18 Revenue.* [online]. Dostupný také z:
<http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias18>

MEZINÁRODNÍ. *IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities a Contigent Assets* [online]. Dostupný také z:

<http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>

MEZINÁRODNÍ. *IFRS for SMEs* [online]. Dostupný také z:

<http://www.iasplus.com/en/standards/other/ifrs-for-smes>

MEZINÁRODNÍ. *The Conceptual Framework for Financial Reporting* [online]. Dostupný také z:

<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/framework.pdf>

Seznam příloh

Příloha A: Platné standardy IAS/IFRS

Příloha B: Účtování na nejpoužívanější účty dle české účetní legislativy

Příloha A: Platné standardy IAS/IFRS

- IAS 1 Presentace účetního závěrky
- IAS 2 Zásoby,
- IAS 7 Výkaz peněžních toků,
- IAS 8 Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby,
- IAS 10 Události po rozvahovém dni,
- IAS 11 Dlouhodobé zakázky,
- IAS 12 Daně ze zisku – zabývá se zejména odloženou daní, splatnou daň ponechává na účetních předpisech jednotlivých zemí,
- IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení,
- IAS 17 Leasing,
- IAS 18 Výnosy,
- IAS 20 Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory,
- IAS 21 Dopady změn měnových kurzů,
- IAS 23 Výpůjční náklady,
- IAS 24 Spřízněné strany,
- IAS 26 Penzijní plány,
- IAS 27 Individuální účetní závěrka,
- IAS 28 Investice do přidružených podniků,
- IAS 29 Finanční výkaznictví pro hyperinflační ekonomiky,
- IAS 32: finanční nástroje a vykazování,
- IAS 33 Zisk na akcii,
- IAS 34 Interní finanční reporting,
- IAS 36 Snížení hodnoty aktiv,
- IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky,
- IAS 38 Nehmotná aktiva,
- IAS 39 Finanční nástroje – účtování a oceňování,
- IAS 40 Investice do nemovitostí,
- IAS 41 Biologická aktiva
- IFRS 1 První přijetí mezinárodních standardů finančního výkaznictví,

- IFRS 2 Úhrady vázané na akci,
- IFRS 3 Podnikové kombinace,
- IFRS 4 Pojistné smlouvy,
- IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji,
- IFRS 6 Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů,
- IFRS 7 Finanční nástroje: zveřejňování
- IFRS 8 Provozní segmenty,
- IFRS 9 Finanční nástroje,
- IFRS 10 Konsolidovaná účetní závěrka,
- IFRS 11 Společná uspořádání,
- IFRS 12 Zveřejněné podílů v jiných účetních jednotkách,
- IFRS 13 Ocenění reálnou hodnotou (IFRS.org, 2015).

Příloha B: Účtování na nejpoužívanější účty dle české účetní legislativy

Následující příloha se věnuje jednotlivým účtovým skupinám uvedeným v účtové směrnici. Označení a vymezení konkrétních účtů bude pak vycházet ze vzorového účtového rozvrhu pro podnikatele, kterým se ze zvyku řídí většina dnešních českých podnikatelů, neboť do roku 2003 byla tato osnova závazná.

Skupina 50

Skupina 50 spotřebované nákupy se obecně týká spotřeby materiálu a energií. Účtování v této skupině závisí na zvoleném způsobu účtování o zásobách.

- Účet 501 Spotřeba materiálu se využívá zejména ve vztahu s přechodem materiálu do výroby, účtuje se na něj ve vazbě na aktivní účet 112 Materiál. Také se na tento účet často účtují pohonné hmoty a další látky, které jdou rovnou do spotřeby, v tomto případě se účtuje nejčastěji ve vazbě na účet 321 Dodavatelé nebo 211 pokladna. Dále se na tento účet také účtují přirozené úbytky materiálu nepřevyšující normy např. při skladování.
- Účet 502 Spotřeba energie se, jak už název napovídá, týká energií, zejména elektřiny, vody, plynu a páry atd., nejčastěji se na něj účtuje ve vztahu s účtem 321 Dodavatelé
- Účet 503 Neskladovatelné dodávky se v praxi moc nevyužívá. V některých případech se na něj účtují například pohonné hmoty, ale většina podniků využívá v současnosti 501 Spotřeba materiálu.
- Účet 504 Prodané zboží souvisí s vyskladněním prodaného zboží, na tento účet se účtuje zejména ve vztahu k aktivnímu účtu 132 Zboží. Účtují se zde také přirozené úbytky do norem.

Skupina 51

Skupina 51 Služby slouží pro účtování prvotních nákladů za externí služby, což jsou výkony od jiných účetních jednotek. Výjimku tvoří účet určený pro reprezentaci. Účtuje se zde i o nehmotném majetku, který není součástí dlouhodobého majetku, ani není určen k prodeji jako součást zboží. Mezi nejčastěji používané účty patří:

- Účet 511 Opravy a udržování slouží k účtování oprav, které nemají charakter technického zhodnocení. Nejčastěji se na něj účtuje ve vztahu k účtu 321 Dodavatelé nebo 211 Pokladna.
- Účet 512 Cestovné se používá zejména pro náklady na ubytování a stravné poskytnuté pracovníkům na služebních cestách. Tato položka nemusí být vždy zcela daňově uznatelná, stravné z hlediska daňového dále upravuje Zákoník práce a Daň z příjmu.
- Účet 513 Reprezentace je speciálním účtem, na který se zachycují vlastní výkony pro účely reprezentace, zejména obědy pro obchodní partnery. Tento účet zároveň daňově neuznatelný.
- Účet 518 Služby představuje externí služby poskytnuté jinou účetní jednotkou, patří sem např. faktury za nájem, poradenská činnost, atd. Dále se zde účtuje o nehmotném majetku, který nemá dlouhodobý charakter. Tento účet se také používá na zaúčtování spotřeby (použití) telefonních karet a poštovních známek.

Skupina 52

Účtová skupina 52 Osobní náklady zahrnuje veškeré požitky zaměstnanců včetně příjmů společníků a členů družstva ze závislé činnosti. Mzdy se vždy účtují v hrubé výši a její součástí by měla být i naturální mzda, více informací o naturálních mzdách uvádí Zákon o dani z příjmů. Nejčastěji se využívají účty:

- Účet 521 Mzdové náklady slouží pro zaúčtování hrubých mezd ze závislé činnosti. Nejčastěji se využívá ve vztahu s účtem 331 Zaměstnanci.
- Účet 522 Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti slouží k zaúčtování odměn členům obchodních společností, např. členům představenstva. Často se používá ve vztahu k účtu 366 Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti.
- Účet 523 Odměny členům orgánů společnosti a družstva má podobný charakter jako účet 522. V praxi se moc nepoužívá.
- Účet 524 Zákonné sociální pojištění se používá pro zaznamenání nákladů na sociální a zdravotní pojištění, které je povinen podnikatel ze zákona platit za své zaměstnance. Účtuje se nejčastěji ve vztahu k účtu 336 Zúčtování s institucemi

zdravotního a sociálního pojištění. Běžné je využití analytické evidence pro rozlišení zdravotního a sociálního pojištění.

- Účet 525 Ostatní sociální pojištění je účet sloužící pro další připojištění jako např. životní. Daňovou uznatelnost v konkrétních případech řeší Zákon o dani z příjmu.
- Účet 526 Sociální náklady individuálního podnikatele se používá pro náklady sociálního a zdravotního pojištění u fyzických osob vedoucích účetnictví. Z tohoto důvodu se tento účet moc často nevyužívá.
- Účet 527 Zákonné sociální náklady je obecně spojen s dalšími daňově uznatelnými náklady, které jsou vynakládány na zaměstnance. Účtují se zde zejména výdej stravenek zaměstnancům, ale pouze do výše daňově uznatelné.
- Účet 528 Sociální náklady má podobný charakter jako předchozí účet, ale účtují se na něj položky daňově neuznatelné. Účtuje se na něj zejména hodnota stravenek nad daňově uznatelnou výší.

Skupina 53

Skupina 53 Daně a poplatky zachycuje daně, odvody a podobné platby charakterů nákladů, pokud je účetní jednotka jejich poplatníkem. Výjimku tvoří daň z příjmů, která má samostatnou účtovou skupinu 59. V této skupině se také účtují doměrky za předchozí roky včetně daně z přidané hodnoty, pokud tuto daň již nelze zahrnout do hodnoty dlouhodobého majetku či dalších položek. Také se zde účtuje o doměrcích spotřební daně.

- Účet 531 Daň silniční se používá pro zaúčtování silniční daně. Souvztažným účtem je nejčastěji účet 345 Ostatní daně a poplatky.
- Účet 532 Daň z nemovitostí se používá pro zaúčtování daně z nemovitých věcí. V roce 2014 došlo v Zákonu č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí k významným změnám, včetně přejmenování daně z nemovitostí na daň z nemovitých věcí. Tyto změny se ale netýkají samotných účetních postupů, neboť těm se tento zákon nevěnuje.
- Účet 538 Ostatní daně a poplatky do této kategorie se účtuje zejména o spotřebě kolků, úhradách právních a soudních poplatků a dálničních známkách, dále doměrky DPH. Daň dědická a darovací byly v roce 2014 zrušeny, tudíž se již do této kategorie nezahrnují.

Skupina 54

Skupina 54 Jiné provozní náklady se týká nákladů na projde dlouhodobého majetku. Účtuje se zde i o úbytku materiálu, který byl prodán, a to ocenění, ve kterém byl oceněn na příslušných rozvahových účtech. Účtuje se zde i o darech, dále o pokutách a prodleních, odpisech pohledávek a provozních mankách a škodách. Mezi nejpoužívanější účty patří:

- Účet 541 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku slouží k zaúčtování dlouhodobého majetku, který byl vyřazen prodejem. Zachycuje se zde odepisovaný i neodepisovaný majetek. Zůstatková cena se v případě odepisovaného majetku zjistí jako rozdíl mezi cenou uvedenou na příslušných rozvahových účtech ve skupinách 01 Dlouhodobý nehmotný majetek a 02 Dlouhodobý majetek odepisovaný a jejich příslušnými oprávkami. U neodepisovaného majetku je pak podstatná cena uvedená na příslušném účtu ve skupině 03 Dlouhodobý majetek neodepisovaný.
- Účet 542 Prodaný materiál slouží k vyřazení materiálu prodejem, účtuje se zde hodnota materiálu v ocenění vedeném v účetnictví. Tento účet se používá souvztažně s účtem 112.
- Účet 543 Dary, zde se účtuje o darech, které účetní jednotka někomu poskytla, a to včetně DPH. Daňová úprava darů je dále řešena v Zákoně o dani z příjmů.
- Účet 544 Smluvní pokuty a prodlení slouží zejména k zaúčtování smluvních pokud vzniklých dle Obchodního zákoníku, dále některé sankce ze smluvních vztahů.
- Účet 545 Ostatní pokuty, zde se účtuje zejména o pokutách a penále vzniklých vůči státním institucím, finančním úřadům, zdravotním pojišťovnám atd. Jedná se o daňově neuznatelné náklady.
- Účet 546 Odpis pohledávky se využívá při trvalém snížení pohledávky, např. pokud se obchodní partner dostane do insolvence, pokud odpis v souladu se Zákonem o daních z příjmu, jedná se o daňově uznatelnou položku, v ostatních případech již uznatelná není. Dále se tento účet využívá zejména při faktoringu.
- Účet 548 Ostatní náklady se využívá zejména pro účtování nákladů souvisejících s pojištěním.

- Účet 549 Manka a škody z provozní činnosti se týká různých problémů v provozu. Jedná se zejména o manka a škody na majetku a přirozené úbytky na normu.

Skupina 55

Skupina 55 Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů je různorodá skupina, která v podstatě obsahuje to, co zbylo. Mezi nejpoužívanější účty patří:

- Účet 551 Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se týká opotřebení majetku. Účtuje se na něm tedy o opotřebování/amortizaci odepisovaných aktiv souvztažně s účtovými skupinami 07 Oprávky dlouhodobému nehmotnému majetku a 08 Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku. Účetní odpisy se vypočítávají podle účetní legislativy, kdežto existují ještě daňové odpisy, které se počítají dle Zákona o dani z příjmů. Daňově uznatelná část účetních odpisů je ta, která se rovná výši daňových odpisů. Úkolem účetních odpisů by mělo být co nejlépe popsat opotřebení majetku, kdežto úkolem daňových odpisů je stanovení správného základu daně a v podstatě stejná pravidla pro všechny podnikatele.
- Účet 552 Tvorba a zaúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů se používá k zaúčtování rezerv, které jsou v souladu se Zákonem o daních z příjmů. Takto tvořené rezervy jsou tudíž daňově uznatelné. Tento účet slouží jak k čerpání rezerv, kdy se účtuje na tento účet obvyklým způsobem na stranu Má dáti, tak i pro rozpouštění rezerv, kdy se účtuje na stranu Dal. Souvztažným účtem je účet 451 Rezervy podle zvláštních právních předpisů.
- Účet 554 Tvorba a zúčtování ostatních rezerv slouží k zaúčtování rezerv, které nejsou daňově uznatelné. Principově tento účet funguje jako účet 552. Souvztažným účtem je účet 459 Ostatní rezervy.
- Účet 555 Tvorba zúčtování komplexních nákladů příštích období se používá ve vztahu k účtu 382 Komplexní náklady příštích období (aktivní). V praxi se příliš nepoužívá.
- Účet 557 Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku se využívá ve vztahu ke goodwillu.
- Účet 558 Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti se používá ve vztahu k pohledávkám, účet 391 Opravná položka k pohledávkám. Tento

účet je určen pro daňově uznatelné položky, které jsou vytvářeny v souladu se Zákonem o dani z příjmu. Podobně jako rezervy má tento účet „obojetný“ charakter. Kdy tvorba opravné položky je na Má dáti, kdežto její rušení na Dal.

- Účet 559 Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti slouží k zaznamenání opravných položek daňově neuznatelných. Jedná se zejména o položky z oblasti zásob, těm se věnuje účtová skupina 19 Opravné položky k zásobám. Zde lze také uvádět opravné položky k pohledávkám, které přesahují limit stanovený Zákonem o dani z příjmu. Tento účet funguje principově podobně jako účet 558.

Finančním nákladům se věnuje pouze **Skupina 56** Finanční náklady. Týká se převážně operací s cennými papíry, kurzovných rozdílů a úroků. Skupina 56 finanční náklady se nejčastěji dělí na:

- Účet 561 Prodané cenné papíry se účtuje o úbytku dlouhodobých i krátkodobých cenných papírů v důsledku prodeje v cenách vedených v účetnictví. Tento účet se používá souvztačně se skupinami 06 Dlouhodobý finanční majetek a 25 Krátkodobý finanční majetek.
- Účet 562 Úroky se používá pro účtování nákladových úroků, které vznikají vůči bankám a jiným finančním institucím, nepatří sem kapitalizované úroky.
- Účet 563 Kurzovné ztráty se používají na zaúčtování ztrát vzniklých v důsledku změn měnových kurzů. Kurzovným rozdílům se podrobněji věnuje § 60 Vyhlášky a část 006 Účetních standardů pro podnikatele.
- Účet 564 Náklady z přecenění cenných papírů se používá zejména při snížení reálné hodnoty majetkových cenných papírů k obchodování.
- Účet 566 Náklady z finančního majetku se používá zejména ke snížení reálné hodnoty dlužných cenných papírů.
- Účet 567 Náklady z derivátových operací se týká zejména změny reálné hodnoty deriváty jako například opcí. V praxi se tak často nepoužívá.
- Účet 568 Ostatní finanční náklady se nejčastěji používá pro poplatky za vedení účtu.
- Účet 569 Manka a škody na finančním majetku se nejčastěji při vzniku manka na pokladně, krádežích a poškozeních cenin. Je tedy nejčastěji účtován souvztačně s účtem 211 Pokladna a 213 Ceniny.

- 566, který souvisí zejména s dluhopisy, patří sem změna reálné hodnoty dluhopisů určených k obchodování a u kuponových dluhopisů držených do splatnosti rozdíl mezi pořizovací cenou a jmenovitou hodnotou,
- 569 Manka a škoda, který souvisí hlavně souvisí se škodami v pokladně a bankovních účtech.

Mimořádnými náklady se zabývá pouze účtová **skupina 58** Mimořádné náklady. Tato skupina zachycuje operace neobvyklé povahy vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky. Je také nutné poznamenat, že skupina mimořádných nákladů se díky legislativě neustále zmenšuje. Stejně tak se zde zachycují významné nahodilé události. Nejčastěji se využívají účty:

- Účet 582 Škody, týká se škod na majetku způsobených zcela mimořádnými událostmi,
- Účet 584 Tvorba a zúčtování mimořádných opravných rezerv
- Účet 588 Ostatní mimořádné náklady
- Účet 589 Tvorba a zúčtování mimořádných opravných položek

Daň z příjmů

Dani z příjmu je z hlediska účetního vyhrazena účtová skupina 59 Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů. Tato skupina obsahuje jak nákladové účty provozního, tak mimořádného charakteru. Z hlediska daňového se dani příjmu věnuje celý Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu. Mezi nejčastější účty účtové skupiny 59 patří:

- Účet 591 Daň z příjmů z běžné činnosti splatná, zde se účtuje o dani z běžné činnosti vypočtené v souladu se Zákonem o dani z příjmu. Souvztažným účtem je účet 341 Daň z příjmů.
- Účet 592 Daň z příjmu z běžné činnosti odložená se týká odložené daně, která vzniká v důsledku rozdílu mezi účetními a daňovými položkami. Tato daň se účtuje oproti účtu 481 Odložený daňový závazek a pohledávka. O této dani musí účtovat účetní jednotky, které mají povinnost účetního auditu.

- Účet 593 Daň z příjmu z mimořádné činnosti splatná a Účet 594 Daň z příjmu z mimořádné činnosti odložená fungují na stejném principu jako předchozí dva účty, ale týkají se mimořádných položek.
- Účet 595 Dodatečné odvody daně z příjmu se týkají zejména dodatečných daňových přiznání a vratek.
- Účet 596 Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
- Účet 597 Převod provozních nákladů
- Účet 598 Převod finančních nákladů
- Účet 599 Rezerva na daň z příjmu se vytváří v souvislosti s účtem 453 Rezerva na daň z příjmů. Je daňově neúčinná.

Skupina 60

Skupina 60 Tržby za vlastní výkony a zboží obsahuje účty nejběžnějších výnosů souvisejících s hlavní činností. Položky v této skupině se účtují v souvztažnosti s účtovými skupinami 31 Pohledávky a 21 Pokladna. Daň z přidané hodnoty není součástí těchto tržeb, naopak slevy a srážky jsou součástí tržeb, ale mohou být analyticky odlišeny. Nejběžnější účty v této kategorii jsou:

- Účet 601 Tržby za vlastní výroby,
- Účet 602 Tržby z prodeje služeb,
- Účet 604 Tržby za zboží.

Skupina 61

Skupina 61 Změny stavu zásob vlastní činnosti je speciální skupinou, která nezachycuje pouze přírůstky vlastních zásob (Dal), ale také jejich úbytky (Má dáti). Tyto účty fungují tudíž současně jako výnosové i nákladové, i když z hlediska účetní závěrky jsou vždy součástí výnosů. Na tyto účty se také účtují přirozené úbytky do normy. Do této kategorie patří zejména:

- Účet 611 Změna stavu nedokončené výroby, zde se účtuje souvztažně s účtem 121 Nedokončená výroba.
- Účet 612 Změna stavu polotovarů, účtuje se souvztažně s účtem 122 Polotovary vlastní výroby.

- Účet 613 Změna stavu výrobků, účtuje se souvztažně s účtem 123 Výrobky.
- Účet 614 Změna stavu zvířat – účtuje se souvztažně s účtem 124 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.

Skupina 62

Účtová skupina 62 Aktivace se týká zejména aktivace materiálu, vnitropodnikových služeb a dlouhodobého majetku. Aktivace se účtuje ve výši vlastních vynaložených nákladů. Jedná se tedy o činnosti, které si účetní jednotka interně zajišťuje sama. Patří sem zejména:

- Účet 621 Aktivace materiálu a zboží se účtuje souvztažně s účtovými skupinami 11 Materiál nebo 13 Zboží. Jedná se o přírůstek materiálu nebo majetku v důsledku vlastní činnosti, někdy se sem zařazují i vedlejší činnosti jako vlastní doprava těchto položek.
- Účet 622 Aktivace vnitropodnikových služeb zejména vlastní přepravy a různých typů vlastních instalací. Tato skupina se nejčastěji vztahuje k položkám 11 Materiál, 13 Zboží a 04 Pořízení dlouhodobého majetku.
- Účet 623 Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku se vztahuje zejména k pořízení nehmotného majetku ve vlastní režii, vztahuje se k účtové skupině 01 Dlouhodobý nehmotný majetek.

Účet 624 Aktivace dlouhodobého hmotného majetku funguje obdobně jako účet 623, jen se váže k dlouhodobému majetku.

Účtová skupina 64

Účtová skupina 64 Jiné provozní výnosy obsahuje podobně jako skupina 54 různorodé typy provozních výnosů. Spadají do ní tržby prodeje materiálu a dlouhodobého majetku, výnosy ze smluvních prodlení či výnosy z odepsaných pohledávek. Patří sem zejména tyto účty:

- Účet 641 Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se využívá, pokud dochází k vyřazení majetku prodejem. Nejčastěji se tento účet používá ve vztahu s účtovou skupinou 31 Pohledávky.

- Účet 642 Tržby z prodeje materiálu se používají, pokud společnost prodává nevyužitý materiál. Opět většinou ve vztahu k účtové skupině 31 Pohledávky.
- Účet 644 Smluvní pokuty a úroky z prodlení se týká výnosů z pokut vyplývajících z porušení smluv, zejména na straně odběratelů či společníků, výnos má zaznamenat v okamžiku vzniku, ne v okamžiku zaplacení.
- Účet 646 Výnosy z odepsaných pohledávek se používá, pokud byly uhrazeny pohledávky, které již v minulosti účetní jednotka odepsala. Účtují se zde také výnosy získané při faktoringu.
- Účet 648 Ostatní provozní výnosy se týká zejména zjištěných přebytků zásob a nehmotného majetku při inventarizaci, mank a škod předepsaných pracovníkům a dalším osobám k náhradě a odhadnutých pojistných plnění.

Účet 646 Výnosy z odepsaných pohledávek se týká buď pohledávek, které byly již zcela odepsány a nepočítalo se s nimi, nebo výnosů z postoupených pohledávek/faktoringu.

Účet 648 Ostatní výnosy se týká zejména výnosů z pojištění, které souvisí s provozní činností, dále sem také spadají náhrady škod, které vznikly cizím přičiněným, např. v důsledku chyb zaviněných zaměstnancem.

Finančním výnosům se věnuje pouze účtová **skupina 66** Finanční výnosy. Jedná se zejména o „zrcadlové“ účty k finančním nákladům:

- 661 Výnosy z prodeje cenných papírů,
- 662 Výnosové úroky,
- 663 Kurzový rozdíl – zisk,
- 664 Přecenění majetkových cenných papírů k obchodování,
- 665 a 666 Výnosy z cenných papírů
- 667 Přecenění derivátových operací
- 668 Ostatní finanční výnosy

V případě náhrady škody, která vznikla na účtu 569, se používá účet 668. K účtu 565 existují pak dva zrcadlové výnosové účty 665 a 666, přičemž první je určen pro dlouhodobé úroky a druhý pro krátkodobé. Protože výnosy dlouhodobého finančního majetku se ve Výkazu zisku a ztráty dále člení, je v případě použití účtu 565 v podstatě nutná analytická evidence. Na tento účet se dále zaznamenávají dividendy a podíly na

zisku. Účet 666 se týká krátkodobého finančního majetku a patří sem zejména rozdíly mezi pořizovací cenou a jmenovitou hodnotou.

Mimořádné výnosy

Mimořádným výnosů se věnuje pouze účetní skupina 68 Mimořádné výnosy. Mezi mimořádné výnosy se řadí zcela mimořádné operace a nahodilé události. Nejčastěji se tento účet používá pro výnosy vzniklé s ukončením činnosti podniku a dále výnosy vzniklé jako náhrady mimořádných škod. Mezi používané patří v podstatě jenom účet 688 Ostatní mimořádné výnosy.

Abstrakt

ZIMANOVÁ, Wanda. *Komparace earnings managementu dle českého účetního systému a IAS/IFRS*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 104 s., 2015.

Klíčová slova: earnings management, kreativní účetnictví, česká účetní legislativa, IAS/IFRS

Tato práce se zabývá komparací earnings managementu ve vztahu k české účetní legislativě a IAS/IFRS. Nejprve jsou vymezeny základní oblasti kreativního účetnictví a earnings managementu. Následuje problematika týkající se harmonizace a účetní etiky. Další kapitola srovnává český účetní systém a systém Mezinárodních standardů. Předposlední kapitola se věnuje pojetí nákladů a výnosů v obou těchto systémech. Závěrečná praktická část se soustředí na konkrétní techniky earnings managementu, jejich použitelnost v obou těchto systémech a jejich dopad na výsledek hospodaření. Toto téma jsem si zvolila, protože earnings management je zajímavá, ale stále poměrně neprobádaná oblast.

Abstract

ZIMANOVÁ, Wanda. *The Comparison of Earnings Management According to Czech Accounting Legislation and IAS/IFRS*. Diploma thesis. Plzeň: Faculty of Economics, University of West Bohemia, 104 s., 2015.

The key words: earnings management, creative accounting, Czech Accounting Legislation, IAS/IFRS

This thesis compares earnings management used in relation to Czech Accounting Legislation and IAS/IFRS. Firstly it describes what creative accounting and earnings management is about and what it includes. Then the part about harmonization and accounting ethics follows. The next part is about Czech Accounting Legislation and IAS/IFRS in general. The fourth chapter compares income and expenses according to Czech Accounting Legislation and IAS/IFRS. The last part concentrates on examples of earnings management techniques and their use in Czech Accounting Legislation and IAS/IFRS. It also explains influence of these techniques on profit itself. I have chosen the topic because I find it interesting and also earnings management is still an unexplored topic.