



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Forenzní účetnictví a hospodářská kriminalita

Vypracoval: Bc. Roman Šejba

Vedoucí práce: Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.

České Budějovice 2019

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2018/2019

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Bc. Roman ŠEJBA
Osobní číslo: E18377
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku
Téma práce: Forenzní účetnictví a hospodářská kriminalita
Zadávající katedra: Katedra účetnictví a financí

Zásady pro vypracování

Cílem práce je objasnění pojmu hospodářská kriminalita v účetnictví a stanovení jejich specifik, možná podvodná chování, způsoby a mechanismy jejich odhalování, vnitřní opatření proti riziku a další možnosti ochrany před trestnou činností.

Osnova:

1. Úvod.
2. Hospodářská kriminalita.
3. Forenzní účetnictví v hospodářské kriminalitě.
4. Angažovanost a postup činných orgánů při odhalování a dokazování.
5. Možnosti a způsoby ochrany před trestnou činností.
6. Analýza a aplikace forenzního účetnictví a hospodářské kriminality na podnik.
7. Závěr.
8. Přehled použité literatury.
9. Přílohy.

Rozsah pracovní zprávy: 50-60 stran

Rozsah grafických prací:

Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam doporučené literatury:

- Čírtková, L. (2005). *Podvody, zpronevěry, machinace: (možnosti prevence, odhalování a ochrany před podvodným jednáním)*. Praha: Armex.
- Drábková, Z. (2017). *Kreativní účetnictví a účetní podvody: řízení rizika účetních chyb a podvodů*. Praha: Wolters Kluwer.
- Fryšták, M. (2007). *Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe*. 1. vyd. Ostrava: Key Publishing.
- Chmelík, J., Hájek, P., Nečas, S. (2005). *Úvod do hospodářské kriminality*. Plzeň: Aleš Čeněk s.r.o.
- Singleton, T. W., Singleton, A. J. (2010). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. New Jersey, Hoboken: Wiley

Vedoucí diplomové práce: Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: 16. ledna 2019
Termín odevzdání diplomové práce: 15. dubna 2020

V Českých Budějovicích dne 16. ledna 2019


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracoval samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury. Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě fakultou elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na obhajování plagiátů.

V Českých Budějovicích 19.4.2020

.....

Bc. Roman Šejba

Děkuji vedoucí diplomové práce Ing. Miroslavě Vlčkové, Ph.D., že mi umožnila si zvolit toto téma, poskytovala odborné konzultace, ochotu a všestrannou pomoc. Zároveň poděkování patří i všem mým nejbližším, kteří mě podporovali při studiu.

Obsah

1	Úvod.....	4
2	Hospodářská kriminalita	6
2.1	Charakteristika hospodářské kriminality.....	7
2.2	Pachatelé hospodářské kriminality.....	7
2.3	Způsoby páčání hospodářské kriminality.....	8
2.3.1	Hospodářská trestná činnost v oblasti daní.....	8
2.3.1.1	Daň z přidané hodnoty (carousel fraud)	8
2.3.1.2	Daň z příjmu právnických osob.....	9
2.3.1.3	Daň z příjmu fyzických osob.....	9
2.3.2	Hospodářská trestná činnost proti měně	9
2.3.3	Legalizace výnosů z trestné činnosti	9
3	Postup orgánu při řešení hospodářské kriminality.....	10
4	Forenzní účetnictví	12
4.1	Účetní podvod a chyby.....	12
4.2	Druhy účetních podvodů	15
4.2.1	Interní podvod.....	15
4.2.1.1	Zpronevěra majetku – podvody s hotovostí	15
4.2.1.2	Zpronevěra majetku – bez přímého vstupu hotovosti	16
4.2.1.3	Zpronevěra nebo zneužití majetku společnosti	16
4.2.1.4	Manipulace s finančními výkazy.....	17
4.2.2	Externí podvod.....	17
4.2.3	Podle způsobu trestné činnosti.....	17
5	Možnosti a způsoby ochrany před trestnou činností.....	18
5.1	Vnitřní kontrolní systém	19
5.2	Audit.....	21

5.2.1	Forenzní šetření.....	21
5.3	Testovací (detekční) modely	22
5.3.1	CFEBT model	22
5.3.2	Jonesova nediskreční akruálnost.....	25
5.3.3	Model Dechow-Dichev kvality akruálního principu	25
	Metodika	27
6	Otestování vybraných podniků detekčními modely	30
6.1	CFEBT	30
6.1.1	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	31
6.1.2	Arla Plast, s.r.o.....	33
6.1.3	Mirel Vratimov, a.s.....	35
6.2	Jonesova nediskreční akruálnost	37
6.2.1	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	37
6.2.2	Arla Plast, s.r.o.....	38
6.2.3	Mirel Vratimov, a.s.....	39
6.3	Dechow-Dichev model kvality akruálního principu	40
6.3.1	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	41
6.3.2	Arla Plast, s.r.o.....	43
6.3.3	Mirel Vratimov, a.s.....	44
7	Česká republika a hospodářská kriminalita	47
7.1	Hospodářská činnost – rozdělení dle četnosti	47
7.2	Hospodářská kriminalita – rozdělení dle škody v Kč	50
7.2.1	Zkrácení daně.....	52
7.2.2	Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění.....	53
7.2.3	Neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení a podobné povinné platby	55

7.3	Objasňenost pŕípadů hospodářské kriminality	56
8	Analýzy skutečného pŕípadu.....	59
9	Výsledky a diskuse	62
10	Závěr	68
	Summary.....	70
	Seznam literatury	71
	Knižní zdroje.....	71
	Internetové zdroje	72
	Legislativa.....	73
	Seznam obrázků, vzorců, tabulek, grafů a schémat	74
	Seznam obrázků.....	74
	Seznam vzorců.....	74
	Seznam tabulek	74
	Seznam grafů	75
	Seznam schémat.....	76
	Seznam pŕíloh	76
	Pŕílohy.....	77

1 Úvod

K volbě této diplomové práce mě vedl zájem podívat se na účetnictví z druhé, té „stinné“, stránky, než je možné se setkat při samotném studiu. Oblast problematiky se neustále rozvíjí a s ní i kreativita podvodů. Na druhé straně se ale vytváří mnoho ochranných systémů a kontrol, které mají podvody odhalit již ve svém počátku. Účetnictví je informační systém, který má podávat věrný a poctivý obraz o finanční situaci firmy, dá se ale zneužít k podvodu, např. pomocí manipulace se systémem, zároveň ale pomáhá v případě vzniku podvodu k jeho odhalení, a slouží i jako důkazní prostředek. V krajních situacích se tyto podvody stávají trestnou činností a jsou vyšetřovány jako hospodářský trestný čin. Kvůli velké provázanosti účetnictví a daní, v podmínkách české účetní a daňové legislativy, se u nás tento nešvar podvodů stále více rozmáhá.

Podvodné jednání zaměstnanců, vedení nebo externí osoby má všeobecně špatný vliv na prostředí, ve kterém se firma pohybuje. I falešné nařknutí od externí osoby může mít na firmu fatální dopad. Prvotním a nejzásadnějším faktorem dopadu na firmu jsou finanční ztráty. Dalšími důležitými faktory je ztráta důvěry odběratelů a dodavatelů, ztráta důvěry ostatních zaměstnanců a poškození jména společnosti.

Práce by měla zobrazit a propojit jednotlivé testovací modely účetních výkazů na vybraných účetních jednotkách. V případě, že testovací modely odhalí možnou manipulaci s účetními výkazy začíná se to dotýkat hospodářské kriminality. Cílem práce je zmapování oblasti hospodářské kriminality se zaměřením na jednotlivé trestné činy a jejich objasněnost. Speciální pozornost je věnována daňovým a účetním trestným činům. Trestným činům v účetnictví se dá předcházet aplikováním testovacích modelů, které jsou demonstrovány na zvolených podnicích. Tyto podniky jsou zvoleny ze stejného odvětví, mají stejný časový úsek sledování a jejich vývoj v čase je rozdílný. Podniky byly vybrány na základě jejich vykazování výsledku hospodaření, cashflow a dalších potřebných ukazatelů do testovacích modelů.

Práce se skládá z teoretické části (kapitoly 2-4) a praktické části (kapitoly 5-7).

V úvodní části práce jsou objasněny pojmy z hospodářské kriminality, je uvedena základní definice hospodářské kriminality a charakteristika profilu pachatele. Dále je přiblíženo, jakým způsobem jsou trestné činy páčány. Závěrem této krátké kapitoly je samotné rozlišení dle podstaty trestného činu s podrobnějším zaměřením na daňové trestné činy.

Na úvodní kapitolu krátce naváže kapitola druhá, kde je popsáno, jak postupují činné orgány v případech hospodářské kriminality.

Třetí částí je forenzní účetnictví. V úvodu této kapitoly je uvedeno, jak by mělo správně vedené účetnictví vypadat, a co by mělo splňovat. Významnou částí této kapitoly je rozlišení mezi účetní chybou a podvodem, kde jsou uvedené definice z mezinárodního auditorského standardu ISA 240. Další část je věnována kreativnímu účetnictví společně se třemi stupni manipulace s účetními výkazy. V závěru této kapitoly jsou uvedeny a rozlišeny účetní podvody. Prvním členěním je základní rozlišení na interní a extérní, s podrobným zaměřením na interní podvody. Další je členění účetních podvodů podle trestního zákoníku.

Poslední kapitolou teoretické části je seznámení se s možnými ochrannými prvky (prevencí) proti účetnímu podvodu, a odhalování účetních podvodů. Úvod je věnován Cressey „The Fraud Triangle Theory“, společně s jeho modifikací od Wolfe a Hermansonova „The Fraud Diamond Theory“. Pokračováním této kapitoly jsou postupy auditorů při zjištění podvodů. Další částí je porozumění vnitřním kontrolám pomocí COSO modelu. Závěrem této kapitoly jsou použity metody, díky kterým lze identifikovat riziko v případě použití kreativního účetnictví. Těmito metodami jsou CFEBT, Jonesova nediskrétní akruálnost a Dechow-Dichev model kvality akruálního principu.

Praktická část je rozložena do dvou hlavních úseků. První z nich je věnován výpočtům modelů uvedených v teoretické části a analýze možných důvodů případných nedostatků. Druhý úsek je věnován hospodářské kriminalitě, kde je podrobně prozkoumán výskyt hospodářských trestných činů a jejich objasněnost s následujícím podrobným zaměřením na daně a účetnictví. Závěr praktické části je doplněn o skutečný případ.

2 Hospodářská kriminalita

Hospodářská kriminalita je nejobtížnější trestně právní disciplína. V běžném životě se lze setkat s pojmy jako hospodářská kriminalita, hospodářská trestná činnost či ekonomická a finanční kriminalita. Tyto pojmy vypadají, že mají stejný obsah a definici, ale není tomu tak, mají spoustu společných znaků, ale ve svých definicích se liší. Základním pojmem je hospodářská kriminalita, pod kterou spadají všechny ostatní pojmy (Fryšták, 2007).

Jednotlivé hospodářské trestné činy jsou uvedeny v Hlavě VI ve zvláštní části trestného zákoníku. Trestní zákoník je členěn do čtyř dílů:

- trestné činy proti měně a platebním prostředkům,
- trestné činy daňové, poplatkové a devizové,
- trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou,
- trestné činy proti průmyslovým právům a proti autorskému právu (Chmelík & Bruna, 2015).

Ekonomická kriminalita je protiprávní ekonomické jednání, kterým bylo dosaženo prospěchu na úkor konkrétního ekonomického subjektu (stát, obchodní společnost, fyzická osoba aj.). Jsou to skutkové podstaty konkrétních trestních činů, které lze nalézt v doporučení výboru ministrů Rady Evropy č. R (81) 12, kde byl vymezen soubor trestných činů, které spadají pod ekonomickou kriminalitu (Chmelík & Bruna, 2015).

Finanční kriminalita se dá přirovnat ke kriminalitě, která napadá finanční sektor, resp. finanční instituce, které se zabývají finančními operacemi, peněžními nebo úvěrovými obchody. Z ekonomického pohledu jsou to subjekty, které shromažďují dočasně volné finanční prostředky, se kterými poté obchodují na finančních trzích, zejména formou úvěrů. Hlavním odlišením tedy od ostatních pojmů je, že se finanční kriminalita týká specifického hospodářského odvětví, oběživa a cenných papírů (Chmelík & Bruna, 2015).

2.1 Charakteristika hospodářské kriminality

Základním prvkem hospodářské kriminality je, že ve své podstatě se jedná o nenásilnou kriminalitu, která má však sociální a ekonomický dopad na vnitřní stabilitu státu. Pod tímto pojmem si lze představit mnoho trestných činů z oblasti účetnictví, daní a poplatků např. padělání peněz, směnek nebo šeků, korupce, legalizace výnosů z trestné činnosti a mnoho dalších případů. Rozsah a množství trestné činnosti neustále roste. Velmi často se hospodářská kriminalita prolíná s občansko-právním sporem a s ekonomickým a trestně-právním problémem (“ODBOR HOSPODÁŘSKÉ KRIMINALITY”, 2019).

2.2 Pachatelé hospodářské kriminality

Pachatelem hospodářské kriminality může být každý, kdo se účastní jakékoliv hospodářské činnosti, a kdo dokáže za určitých podmínek spáchat hospodářský trestný čin. Každý pachatel má zpravidla vysoké vzdělání a dokáže se perfektně orientovat a pohybovat v dané speciální problematice.

Pachatele lze rozdělit z různých pohledů. Prvním pohledem lze hovořit o pachatelích z nutnosti, tj. pachatelé, kteří se dopustí trestného jednání z důvodů udržení se na trhu, anebo bojují ve vysoce konkurenčním prostředí. Z dalšího pohledu jsou to pachatelé příležitostní. Jejich motivací bývá dosažení velkých zisků v krátkém období a často se u nich jedná o jednorázovou akci. Obě tyto skupiny v zásadě jednají legálně a o hospodářské kriminalitě uvažují, až když se naskytne příležitost.

K těmto dvěma skupinám existují ještě tzv. pachatelé profesionálové. V porovnání s předchozími nemají takové zastoupení, ale jejich činnost je přímo zaměřena na nelegální dosahování zisků a obchodní činnost je pro ně pouze záminkou k zakrývání nezákonné činnosti (Fryšták, 2007).

Jiné rozdělení nabízí srovnání podle vztahu k hospodářským subjektům:

- zaměstnanci,
- osoby stojící vně hospodářského subjektu, proti němuž je páchána hospodářská činnost (konkurenční boj, smluvní partneři),
- osoby, v jejich prospěch je páchána trestná činnost (Musil, Konrád, & Suchánek, 2004).

2.3 Způsoby páchaní hospodářské kriminality

Hospodářská kriminalita „nabízí“ široké spektrum možností, jak se jí dopustit. Od oblasti daní, korupce, trestné činnosti proti měně až po organizovaný zločin. V těchto kategoriích padají různé výše trestů, a to od trestů peněžitých až po trest odnětí svobody (Chmelík & Bruna, 2015).

2.3.1 Hospodářská trestná činnost v oblasti daní

Ve společnosti je placení daní považováno za nutné zlo, a lidé v sobě mají zakotvenou snahu se placení daní vyhnout, nebo alespoň platit co nejméně. Mezi nejproblémovější oblasti daňových úniků patří DPH a spotřební daně.

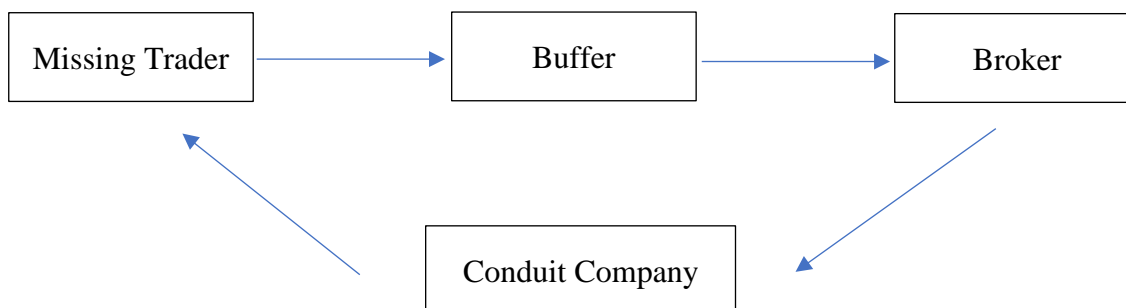
Daňové úniky lze rozdělit na legální a nelegální:

- legální – V maximální míře jsou využívány služby daňových a právních poradců, kteří neustále vyhledávají mezery v zákonu, avšak stále v mezích zákona,
- nelegální – Na rozdíl od výše uvedeného zde pachatelé úmyslně obcházejí daňové předpisy. Prvotní zásah většinou bývá u nepřímých daní (Chmelík & Bruna, 2015).

2.3.1.1 Daň z přidané hodnoty (carousel fraud)

Karesulový podvod je typickým příkladem hospodářské trestné činnosti v oblasti daní. Tento podvod využívá daňový systém v rámci Evropského společenství. Zboží prochází řadou na sebe navazujících transakcí, které se uskutečňují mezi členskými státy. Zpravidla se tento podvod provádí s malým, dobře obchodovatelným zbožím (např. elektronika) (Chmelík & Bruna, 2015).

Schéma 1: Karuselový podvod



Zdroj: *The concept of Tax Gaps: Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies (2018); vlastní zpracování*

„Conduit company“ (se sídlem v jednom členském státu) prodá zboží „Missing Trader“ (společnosti se sídlem v jiném členském státu) tato společnost má často neprávem DIČ. Missing traderovi vznikne daňová povinnost, ten ale svou daň neodvede a zboží prodá dále. Další společností v řetězci je tzv. „Buffer“, to je společnost, která má dobrou daňovou historii a kryje poslední společnost v řetězci. Často bývá „Bufferů“ více, kteří odvedou svou daňovou povinnost a nárokují si DPH. Poslední společností v řetězci je „Broker“ – společnost s vynikající dlouhodobou historií s finanční správou, ta prodá zboží do původního členského státu, tedy opět do „Conduit company“ a tento vývoz je osvobozen od daně s nárokem na odpočet.

2.3.1.2 Daň z příjmu právnických osob

Mezi nejčastější daňové podvody v této oblasti patří krácení výnosů (nezaúčtování tržeb), zaúčtování do daňového základu neurčité náklady (neprokazatelné s ekonomickou činností), zaúčtování mank a škod, které nejsou z hlediska daňového zákona výdajem nebo vytváření falešných faktur (Chmelík & Bruna, 2015).

2.3.1.3 Daň z příjmu fyzických osob

V této oblasti daní jsou nejčastějšími pokusy o podvod zatajování zdanitelných příjmů (tržeb), uplatňování neprůkazných výdajů za služby a uplatňování výdajů za nákup zboží, které slouží k osobní potřebě, nikoli k podnikání (Chmelík & Bruna, 2015).

2.3.2 Hospodářská trestná činnost proti měně

Dalším z možných způsobů hospodářské činnosti je trestná činnost proti měně. To představuje vysoce společensky nebezpečné jednání, které narušuje stabilitu trhu a důvěryhodnost měny. Obecně se jedná o padělání mincí a bankovek, měnění jejich nominální hodnoty a uvádění těchto padělků do oběhu. Každá bankovka a mince má své ochranné prvky, které by neměly jít padělat (Chmelík & Bruna, 2015).

2.3.3 Legalizace výnosů z trestné činnosti

Respektive se jedná o zakrytí výnosů z trestné činnosti („praní špinavých peněz“). Tento proces představuje přeměnu nelegálně získané majetkové hodnoty prostřednictvím legálního finančního systému.

3 Postup orgánu při řešení hospodářské kriminality

Hlavními činnými orgány v trestním řízení hospodářské kriminality jsou policejní orgány, státní zástupci a soud (Zákon č. 141/1961 Sb.). Policejní orgán je procesně nezávislý, samostatný a provádí vyšetřování trestných činů. Státní zastupitelstvo má dozor nad dodržením zákonných postupů při odhalování, vyšetřování a prověřování policejního orgánu.

Odhalování, vyšetřování a prověřování hospodářské trestné činnosti věcně přísluší Službě kriminální policie a vyšetřování. Dle závažnosti trestného činu se dále rozděluje v rámci útvaru mezi Krajské ředitelství, které funguje na krajské působnosti a mezi Útvar odhalování korupce a finanční kriminality, který má celostátní působnost (“Úřad služby kriminální policie a vyšetřování”, 2019).

Prověrování nebo také přípravné řízení nejčastěji začíná podáním trestního oznámení. Mezi nejčastější osoby, kteří nahlašují nebo oznamují potenciální trestné činy patří bývalí zaměstnanci nebo osoby blízké, s kterými se pachatel nerozešel v dobrém. Přímo u daňových trestných činů je nejčastějším oznamovatelem finanční správa. Po trestním oznámení, přichází fáze vyšetřování, tj. sběr dat, z důvodu nedostatku informací či případného přehodnocení, že se nejedná o trestný čin, může být vyšetřování odloženo (Interní akty řízení: Policie České republiky, 2018).

Vyšetřování začíná podáním trestního oznámení policejnímu orgánu nebo příslušnému státnímu zástupci. V této fázi probíhá sběr dat, výslech svědků nebo znalecké posudky a vyhodnocování příslušně pověřeným útvarem. Každý sběr těchto dat má svůj postup, např. při sběru metadat, komunikace emaily, prověřování internetového bankovníctví a jiných činností týkající se práce s počítačem se musí policie řídit podle jiných předpisů, než když dojde k běžnému zajištění, např. účetních dat v šanonech (Interní akty řízení: Policie České republiky, 2018).

Fáze vyšetřování končí dvěma možnostmi. Prvním způsobem, tím lepším je, že po provedeném dokazování není policejní orgán přesvědčen o trestném činu a není podána žaloba, tj. předá věc státnímu zástupci k postupu podle § 172 trestního řádu, Zastavení trestního stíhání. Pokud ale výsledky vyšetřování dostatečně odůvodňují postavení obviněného před soud, tedy dojdou k závěru, že usvědčují pachatele, podává státní zástupce obžalobu (Zákon č. 141/1961 Sb., Zákon o trestním řízení soudním (trestní řád).

Městské či obvodní krajské ředitelství vyšetřuje takové hospodářské trestné činy, které v prvním stupni vyřizuje okresní soud a jejich horní hranice pro odnětí svobody je maximálně 3 roky. Odbory na krajském ředitelství řeší trestné činy, které už v prvním stupni vyřizuje Krajský soud a jedná se o takové trestné činy, které mají dolní hranici 5 let. Zvláštním oddělením je Národní centrála proti organizovanému zločinu služby kriminální policie a vyšetřování, toto oddělení se zabývá trestnou činností v souvislosti s výkonem pravomoci, např.:

- senátoři, poslanci, členové vlády, prezident a viceprezident, Nejvyšší kontrolní úřad, členové bankovní rady České národní banky, veřejných ochránců práv, soudců a státních zástupců,
- představitele ústředních orgánů státní správy (ministr, náměstek ministra, ředitele úřadu a jeho zástupce), které odhalí vlastním šetřením, nebo jsou mu předány útvarem s územně vymezenou působností, nebo jiným útvarem s celostátní působností,
- představitele územní samosprávy krajů v postavení hejtmana a jeho náměstka, které rovněž odhalí vlastním šetřením, nebo mu jsou předány dle věcné příslušnosti (Interní akty řízení: Policie České republiky, 2018).

Dalšími možnými orgány v řízení jsou Finančně analytický útvar, Celní správa a mnoho dalších. Všechny tyto útvary zpracovávají podněty k vyhledávání možné trestné hospodářské činnosti, na kterou přijdou sami vlastní iniciativou nebo na základě podání trestního ohlášení. Pokud dojdou k závěru, že se jedná o hospodářskou kriminalitu, předávají spis zpravidla některému z výše uvedených útvarů. Finanční úřad v těchto situacích často vystupuje jako osoba poškozená.

Generální inspekce bezpečnostních sborů koná vyšetřování sama a věc předává státnímu zástupci (Interní akty řízení: Policie České republiky, 2018).

4 Forezní účetnictví

Dle Zákona č. 563/1991 Sb., Zákon o účetnictví, by účetní jednotka měla vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla srozumitelná, podávala věrný a poctivý obraz o finanční situaci a aby na jejím základě mohla osoba, která je uživatelem účetních výkazů učinit ekonomické rozhodnutí.

Věrné a poctivé zobrazení skutečnosti, resp. obrazu je ten nejvyšší koncepční princip. Pojem věrný obraz znamená, že je účetnictví vedené v souladu s platnou účetní legislativou, a zároveň je pojem poctivý obraz definován tím, že účetní jednotka používá všechny povolené metody a principy směrem k vyšší věrnosti. Právě pojem poctivý obraz nám umožňuje se od platných předpisů odchýlit, ale pouze pod podmínkou, že zvolená metoda povede k věrnějšímu obrazu účetnictví. V případě, že se k tomu účetní jednotka uchýlí, musí tuto skutečnost pečlivě popsat ve své účetní příloze.

Pokud jeden z obrazů při vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky není dodržen, jsou rozhodnutí na základě těchto informací nesprávná. Právě ovlivnění jednoho z výše uvedených obrazů směřuje k páčání hospodářské kriminality. Manipulace s účetními daty je trestný čin, ať už je manipulace páčána nebo zakrývána. Zároveň s tímto je účetnictví i odhalující a důkazní prostředek. Pro odhalení je společnostmi často využíván audit, a to jak interní, tak i externí.

4.1 Účetní podvod a chyby

V případě forezního účetnictví je nutné rozlišit úmyslný podvod a neúmyslnou chybu. Definici těchto dvou pojmů lze vysvětlit dvojím stylem. Prvním stylem je pomocí auditorského standardu ISA 240 a druhým stylem je pohled samotného trestního zákoníku.

Pojem chyba není nijak legislativně vymezen v žádném z platných předpisů. Tento pojem lze chápat ve dvou významech:

- právní úkon, který je porušením obecně platných předpisů, tj. chyba, která bude mít za následek daňový doměrek nebo zákonnou sankci. Takovou chybou je např. špatné posouzení technického zhodnocení nebo smluvní pokuty, které jsou chybně brány, jako daňové,
- chyba jako právní úkon, který není porušením obecně platných právních předpisů, tj. chyba bude mít za následek vyšší daňovou povinnost, než je nezbytně nutná.

Za takovou chybu lze považovat chybné zaúčtování vyšších příjmů (Skála & Skálová, 1997).

Dle ISA 240 je rozdíl mezi chybou a podvodem definován právě v úmyslnosti.

„Termínem „chyba“ se označuje neúmyslné uvedení nesprávných údajů v účetní závěrce, včetně vynechání některé částky nebo nezveřejnění některé skutečnosti, např.:

- *chyba při shromažďování nebo zpracování dat, ze kterých je zpracována účetní závěrka,*
- *nesprávný účetní odhad v důsledku přehlédnutí nebo nesprávné interpretace skutečností,*
- *chyba v aplikaci účetních principů v souvislosti s oceněním, zaúčtováním, klasifikací, prezentací nebo zveřejněním.“*

Termínem podvod se myslí: *„podvod - úmyslný čin, jehož se dopustí jeden nebo více členů vedení, osob pověřených správou a řízením účetní jednotky nebo jedna či více osob z řad zaměstnanců nebo třetích stran a při němž se použije klamání nebo klamavého jednání za účelem získání neoprávněné nebo protiprávní výhody,*

(b) faktory rizika podvodu – události nebo okolnosti, které indikují podněcování nebo nátlak ke spáchání podvodu, nebo umožňují jeho spáchání. Dále tento auditorský standard rozlišuje dva úmyslné nesprávnosti, jednou je nesprávnost plynoucí z podvodného účetnictví a druhá je nesprávnost plynoucí ze zpronevěry majetku.“

V případě podvodného účetnictví je nejčastějším motivem oklamat uživatele účetní závěrky, jako např. banky a investory. Tento podvod je často způsobený obcházením jinak účinného a efektivního kontrolního opatření.

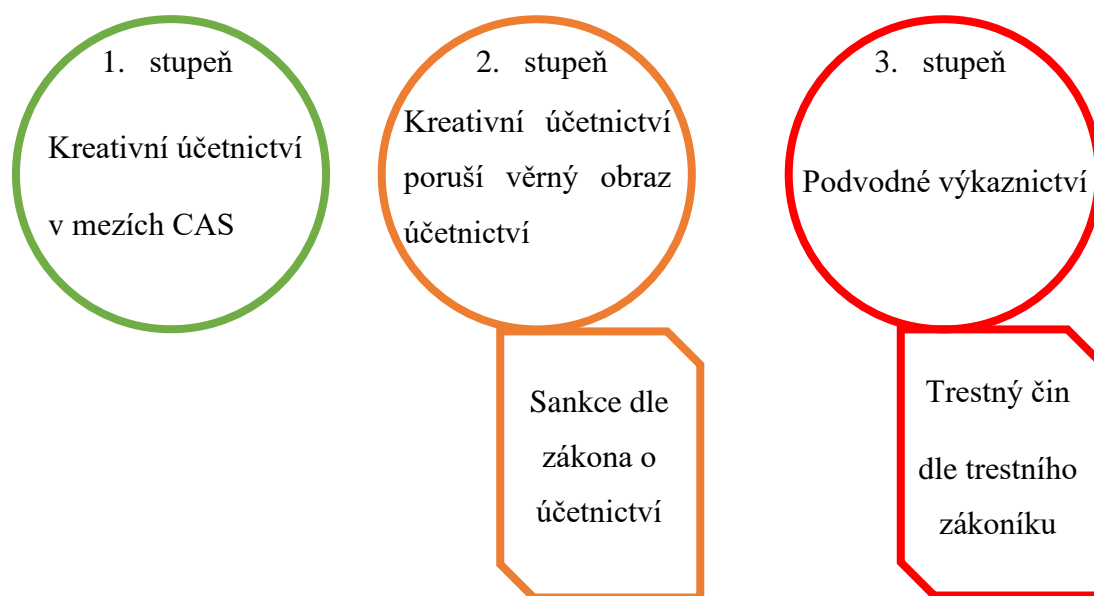
Zpronevěra majetku spočívá v krádeži majetku společnosti. Častějším případem jsou zaměstnanci, kteří po malých a nevýznamných částkách rozkrádají majetek společnosti. Méně časté je, že se krádeže dopustí vedení společnosti. Vedení společnosti má ale větší možnosti tuto zpronevěru zamaskovat a skrýt, aby byla těžko odhalitelná a prokazatelná (“Mezinárodní auditorský standard ISA 240: Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky”, 2017).

Hranice mezi účetní chybou a účetním podvodem je, dle Zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, postihující trestné činy manipulace s účetnictvím a daňovými podvody, zda pachatel (účetní) „mohl vědět“, „měl vědět“ nebo „věděl“ o spáchání podvodu. V tomto případě lze vidět manipulaci s účetnictvím na 3. stupních. První dva, tj. „mohl vědět“ a „měl vědět“ spadají pod kreativní účetnictví. V prvním stupni se pachatel pohybuje v rámci českých účetních předpisů, pouze není dostatečně informován nebo vzdělán, aby mohl vést účetnictví, které bude splňovat věrný a poctivý obraz. Druhým stupněm je forma kreativního účetnictví, kde už pachatel nejedná v souladu s českou účetní legislativou (Drábková, 2017).

Jednou z možných definic kreativního účetnictví je dle Kamala Nasera, že kreativní účetnictví modifikuje skutečný obraz účetnictví do žádoucího obrazu. Přeformování účetnictví do žádoucího obrazu je často dosaženo pomocí porušení, ať už nevhodným výkladem či úmyslným porušením aktuálních pravidel (Naser, 1993).

Třetím stupněm už je taková manipulace s účetními výkazy, která je za hranicemi kreativního účetnictví a zasahuje už do podvodného účetního výkaznictví, které je vymezeno v trestním zákoníku, HLAVA VI. (Drábková, 2017).

Obrázek 1: Stupně manipulace s účetními výkazy



Zdroj: Drábková (2011), zpracování vlastní

4.2 Druhy účetních podvodů

Základním členěním podvodů je interní a extérní, tj. zda pachatel podvod ovlivňuje z vnitřku nebo působí zvenčí.

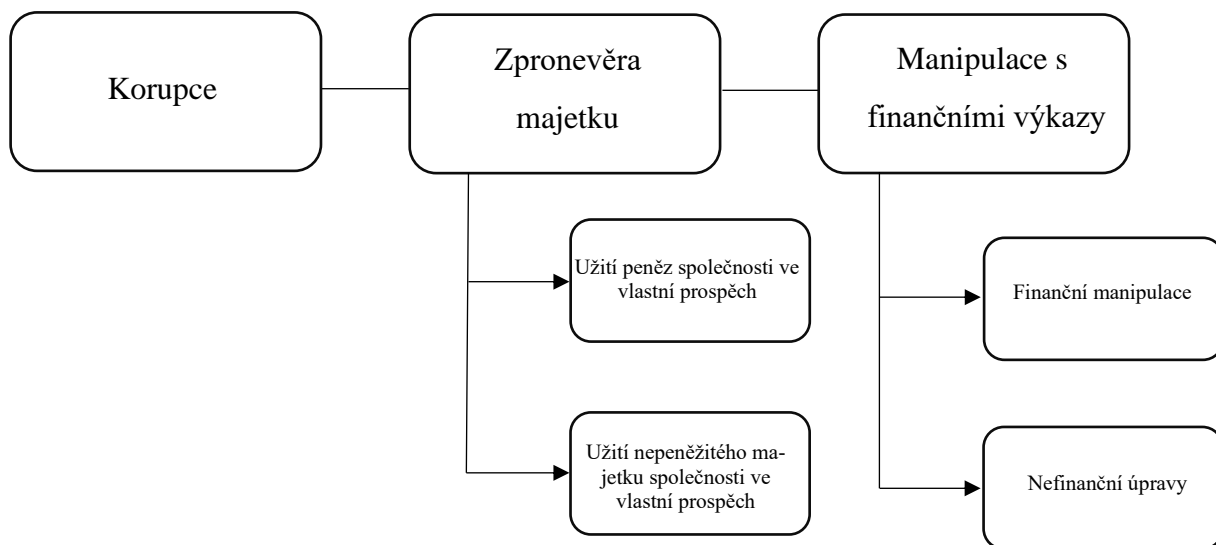
Odpovědnost za podvody se dá rozdělit do tří kategorií, první kategorií jsou osoby, které dovolí podvod, tj. vedení, pod druhou kategorií spadá osoba, která data vkládá a třetí osobou je ta, která prezentuje data jinak (Dušek, 2014).

4.2.1 Interní podvod

Z výše uvedených informací je zřejmé, že pokud se jedná o interní podvod, tj. podvod spáchaný zaměstnancem, vedením je velmi těžce odhalitelný. V případě, že pachatelem je někdo z vedení je to ještě těžší, kvůli možnosti obcházení kontrolních systémů.

Do této kategorie spadá falšování finančních a nefinančních výkazů. Zejména se jedná o podvody s hotovostí, fakturami, zaměstnanci a majetkem.

Schéma 5: Základní skupiny interního podvodu



Zdroj: Pém (2008); vlastní zpracování

4.2.1.1 Zpronevěra majetku – podvody s hotovostí

Jedná se o nejčastější typ podvodu. Osoba, která má přístup k hotovosti, šekům nebo bankovním účtům zneužije tuto pravomoc k vlastnímu obohacení. Tyto podvody jsou sice nejčastějšími, ale nemají zdaleka takový dopad, protože není možné bez povšimnutí odcížit velké množství peněz.

- spáchání podvodu při manipulaci s hotovostí,
- falešné platby z bankovního účtu,
- získání nebo zneužití nepeněžitého majetku společnosti.

Nejběžnějším typem podvodu zpronevěry majetku je krácení tržeb, zatajení inkasa peněz, zpronevěra peněz nebo falšování plateb (Voláková, 2014).

4.2.1.2 Zpronevěra majetku – bez přímého vstupu hotovosti

Mezi tento typ podvodu spadá:

- podvodná fakturace,
- falešní zaměstnanci,
- platba soukromých výdajů.

Pokud je účetní zároveň příjemcem faktur, účtuje o nich a autorizuje platby, není žádný možný systém, jak se proti podvodnému chování chránit a může do platebního příkazu přidat své fiktivní faktury. V takových podvodech je častější fakturace za službu, protože se těžko prokazuje, zda služba byla poskytnuta.

Falešní zaměstnanci jsou těžším podvodem. Pachatel musí „nového fiktivního“ zaměstnance zavést do systému, musí mu vytvářet docházkový list a poté se dostat k výplatě, kterou má fiktivní zaměstnanec dostat. Když je výplata vyplacena hotově, je požadován identifikační průkaz (občasný nebo řidičský průkaz), což se v minulosti dost těžko shánělo. V dnešní době už je to snazší, jelikož se výplata vyplácí na bankovní účet (Voláková, 2014).

4.2.1.3 Zpronevěra nebo zneužití majetku společnosti

Existují dva základní podvody, které lze spáchat na majetku. Prvním je krádež a druhým je zneužití. Krádež lze rozlišit na klasickou krádež, tj. odnesení majetku ze společnosti bez jejího vědomí, nebo krádež duševního vlastnictví, tj. odcizení informací nebo know-how (Voláková, 2014).

Zpronevěra je např. když zaměstnanec, který má určité benefity ve společnosti, tyto benefity využívá nad rámec sjednané smlouvy. Podvody se provádí s každým majetkem, ať už jsou to zásoby, hmotný a nehmotný majetek, nebo pohledávky.

V případě zneužití může společnost zaznamenat výrazný nárůst nákladů na benefity. Proto je důležité mít dobře nastavená pravidla a vše uvedeno ve smlouvě (Voláková, 2014).

4.2.1.4 Manipulace s finančními výkazy

Tento podvod je často aplikován ve společnostech, kde zaměstnanci jsou motivováni a tlačeni ke splnění cílů. Tyto podvody se ale týkají i vedení společnosti, kde vedení může mít slíbené % ze zisku a může ovlivnit konečné výkazy (Voláková, 2014).

4.2.2 Externí podvod

Externím podvodem se označuje taková činnost, která způsobí obohacení extérní osoby. Jedinou podmínkou pro definici extérního podvodu je, že subjekt jedná bez vnitřní pomoci. I v případě, že zaměstnanec podepíše smlouvu v „dobré víře“ a dojde k podvodu, stále se tato situace bere, za extérní podvod. Nejčastěji se tyto podvody provádí formou podpisu smluv, kdy se vyplatí záloha, ale dodávka poté už neproběhne (Voláková, 2014).

4.2.3 Podle způsobu trestné činnosti

Při spojení účetnictví a hospodářské kriminality se zejména zajímáme o finanční kriminalitu:

- trestné činy daňové:
 - § 240 – zkrácení daně, poplatku,
 - § 241 – neodvedení pojistného,
 - § 243 – nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení,
 - a další.
- trestné činy proti majetku
 - § 205 – krádež,
 - § 206 – zpronevěra,
 - a další.
- trestné činy hospodářské
 - § 254 – zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění,
 - a další.

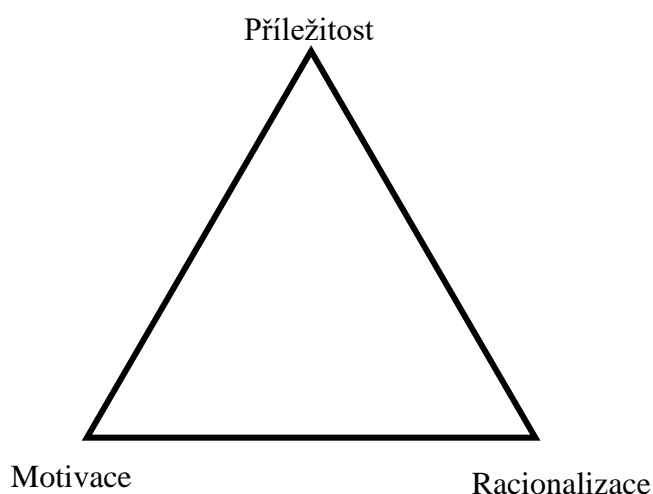
(Drábková, 2017)

5 Možnosti a způsoby ochrany před trestnou činností

Účetní jednotka si může nastavit kontrolní mechanismy, jak budou propracované a jak budou dodržovány už je jen na ní.

Nejstarší teorií, která vysvětluje faktory, proč zaměstnanec páchá podvody, je The Fraud Triangle Theory v českém překladu Trojúhelník podvodu od Donalda Cresseyho (1954) v publikaci „Other people’s money“. Tento trojúhelník stanovuje tři vrcholy, které když jsou současně naplněny je vysoká pravděpodobnost podvodu. Těmi vrcholy jsou motivace, racionalizace a příležitost.

Obrázek 2: The Fraud Triangle Theory



Zdroj: Drábková (2017); vlastní zpracování

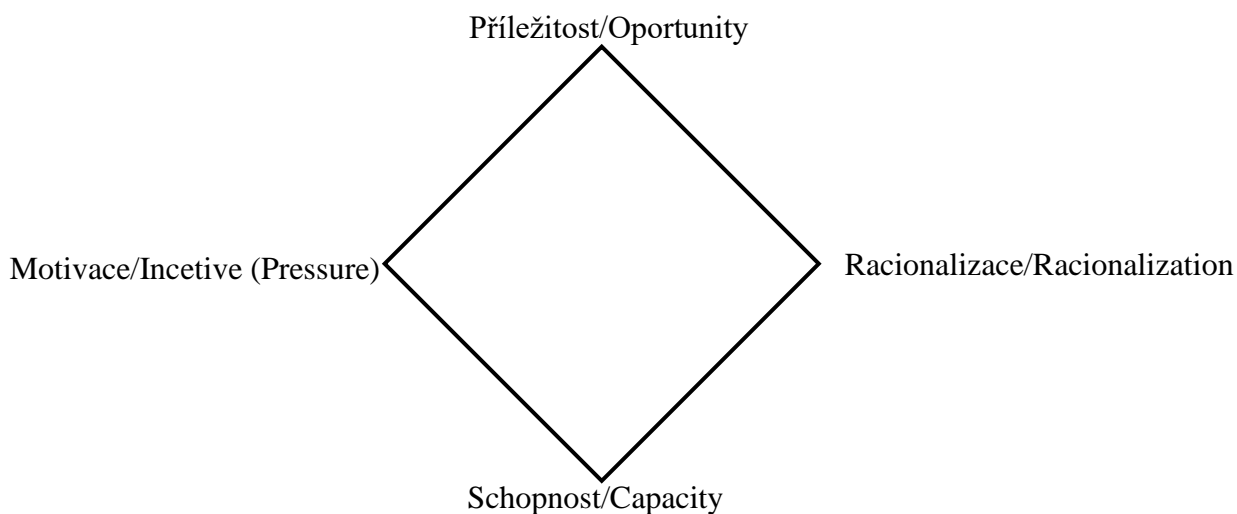
Motivace představuje situaci, kdy je potencionální pachatel podněcován nebo je na něj vyvíjen nátlak.

Racionalizace představuje bod, kdy si pachatel dokáže odůvodnit, proč podvod vykonal. Příkladem může být, když si zaměstnanec myslí, že má nárok na vyšší mzdu, nebo nemusí platit daně.

Příležitost ke spáchání podvodu je doprovázena uvědoměním si této příležitosti spojením s motivací. Příkladem může být špatně nastavený kontrolní systém (Drábková, 2017).

Tato teorie byla modifikována v roce 2004 na The Fraud Diamond Theory od autorů Davida Wolfa a Dana Hermanson. Ti ve své teorii uvádějí, že kromě výše uvedených vrcholů v trojúhelníku podvodů musí mít pachatel navíc také schopnosti podvod provést.

Obrázek 3: The Fraud Diamond Theory



Zdroj: Beyond the Fraud Diamond (2016); vlastní zpracování

V této teorii navíc osoba, která chce podvod provést musí mít dostatečné schopnosti a zkušenosti. Musí umět správně rozpoznat šanci k podvodu. Důležitým faktorem vrcholu je pozice, inteligence, ego nebo stres. Původní teorie byla rozšířena, protože ne každý, kdo měl motivaci, příležitost a uměl si racionálně podvod vysvětlit opravdu podvod provedl. Navíc v případech dlouhodobého podvodu je nutné vše dopředu promyslet a vytvořit „plán podvodu“, k čemuž je nezbytná vysoká inteligence (Fraud Triangle Theory and Fraud Diamond Theory. Understanding the Convergent and Divergent For Future Research, 2015).

Důležité faktory pro vrchol „Capacity“:

- pozicí se rozumí postavení ve firmě,
- inteligencí se rozumí porozumění systému a nalezení chyby,
- ego a důvěra představuje, že nebude podvod odhalen, z toho vyplývá, že čím více je člověk sebevědomější, tím má větší šanci spáchat podvod,
- způsobilost ke stresu – v případě vyšetřování musí umět dobře lhát a nedat na sobě znát nejmenší pochybení a musí ostatní přesvědčit, že k podvodu nedochází (Beyond the Fraud Diamond, 2016).

5.1 Vnitřní kontrolní systém

Vnitřní kontrolní systém lze označit jako ochranný interní prvek, který vytvořil management. Ten ale poté může kontrolní systém obejít. Součástí vnitřního kontrolního systému by měl být interní audit. Proces detekce a hodnocení rizik je součástí efektivního

kontrolního systému a měl by být zaměřen na odstranění rizikových oblastí. Chyby musí být opraveny a zároveň musí být nastaven efektivní kontrolní mechanismus, aby k chybám nedocházelo i nadále. Je nutné propojit rizikovou oblast účetnictví s účetními prvky (tj. příčina vzniku) v čase (Beyond the Fraud Diamond, 2016).

Při výzkumu v roce 1998 Landmark Study, kde bylo studováno 200 případů mezi lety 1987 – 1997 bylo zjištěno, že ze 72 % se podvodu dopouští vedoucí nebo manažer (CEO) a z toho skoro v polovině případů byl do podvodu zapojený finanční pracovník (CFO) (Singleton & Singleton, c2010).

Vnitřní kontrolní systém je proces, který je uskutečňovaný vedením společnosti, kontrolními radami, managementem a jinými pověřenými pracovníky s cílem poskytnout vyšší jistotu při dosahování cílů týkajících se správnosti a efektivnosti operací, spolehlivosti výkaznictví s platnými zákony a předpisy. Tím může být model Výboru sponzorujících organizací (Committee of Sponsoring Organization – COSO model) (COSO, 2009).

Obrázek 4: Matice COSO model



Zdroj: COSO (2009)

Tato matice rozděluje cíle firmy do třech základní oblastí. Operations – provoz, Financial, Reporting - Finanční výkaznictví a Compliance – předchozí dvě dohromady. Sloupce znázorňují cíle, kterých společnost chce dosáhnout. Řádky jsou komponenty vnitřního kontrolního systému, tj. co všechno musí splnit pro dosažení cílů. „Ze strany“

se nachází organizační struktura společnosti (závody, divize, oddělení až po jednotlivce), která plní kontrolní systém na jednotlivých úrovních.

5.2 Audit

Cílem auditu není nalézt chybu nebo podvod, ale ověřit nezávislou, kvalifikovanou osobu a věrohodnost účetní závěrky. Auditor ověřuje, zda podávají věrný a poctivý obraz finanční situace, výsledku hospodaření a dalších vykazovaných dokumentů.

Audit lze rozlišit na interní a extévní:

- interní audit je součástí vnitřního kontrolního systému. Cílem interního auditora je zabránit podvodům nebo zbytečnému plýtvání. Jelikož je to interní auditor, je zaměstnancem společnosti, není tak možné zajistit jeho nezávislost, a proto při auditu pouze vypomáhá extévními auditorům,
- extévní audit má za cíl ověřit správnost a úplnost účetní závěrky. Auditorem ověřené účetní závěrky musí mít společnosti, které splní alespoň 2 ze 3 podmínek uvedených v Zákonu 563/1993 Sb., o účetnictví, pro akciovou společnost stačí splnění 1 ze 3 podmínek. Zároveň také musí tyto podmínky splnit ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích.

5.2.1 Forezní šetření

Forezní audit, je mylně chápán jako detailnější klasický finanční audit. Právě proto se většinou využívá pojem forezní šetření. Pro takové šetření neexistuje žádná zákonem stanovená povinnost, jak šetření provést. Dle české legislativy na tento úkon pohlížíme jako na službu dle § 2, odst. 1c zákona o auditorech – „Ověřování jiných ekonomických informací v rozsahu stanoveném smlouvou“. Z toho vyplývá, že detailnost a obsah vyšetřování musí být stanoven při podpisu smlouvy. V oblasti forezního vyšetřování je nejvýznamnější organizací americká ACFE, u nás v České republice žádná taková organizace není.

Náročnost a odbornost forezního vyšetřování (audit) je mnohem vyšší, což se odráží na ceně služby. Proto se často společnosti uchylují k tomu, že si podvod vyřeší sami. Tento fakt ale často způsobuje nedostatečné prověření a nemůže sloužit jako důkazní materiál v případě trestního oznámení. Naopak zpráva od auditora bývá relevantním důkazním prostředkem (Voláková, 2014).

5.3 Testovací (detekční) modely

Existuje spousta modelů, které dokážou detekovat podvod. Tyto modely pracují s daty z účetních závěrek a dokáží posoudit, zda došlo k možnému podvodu. Mezi nejjednodušší detekční modely patří horizontální analýza.

V této podkapitole bude věnována pozornost CFEBT modelu, Jonesovu modelu nediskreční akruálnosti a Dechow-Dichev modelu kvality akruálního principu. Výsledky těchto modelů je potřebné brát s odstupem a rezervou, protože každé účetnictví je vedené trochu jinak.

5.3.1 CFEBT model

Tento model je založen na účetních varovných signálech. Mezi varovné signály lze zařadit vysoký nárůst výnosů ve srovnání s ostatními srovnatelnými subjekty v odvětví, vykazování nestandardní marže a opakující se nesoulad v meziročním přírůstku cashflow (kladný výsledek hospodaření a záporný výsledek provozního cashflow) (Kouřilová, Drábková, & Vlčková, 2016).

Výpočet CFEBT vychází z hypotézy, že tendence a vztah mezi výsledkem hospodaření před zdaněním a cashflow je velmi úzký. Pro minimální vypovídací schopnost je potřeba použít data za období delší než 5 let (angl. Drábková, 2017). Model pracuje s hladinou významnosti (materialita) a stanovení této hladiny je popsáno v mezinárodním účetním standardu ISA 320, který uvádí, že stanovení závisí na zkušenosti a odborných znalostech auditora (ISA 320, 2009).

Základní vzorec M-skore prvního stupně:

$$CFEBT = \frac{\sum_{t=1}^n CF_t - \sum_{t=1}^n EBT_t}{\sum_{t=1}^n EBT_t} \times 100 \quad (1)$$

n – počet let (minimálně 5 let)

CF – přírůstek nebo úbytek cashflow před zdaněním

EBT – výsledek hospodaření před zdaněním

Zdroj: Drábková (2017)

Na prvním stupni je M-skóre navrženo jako analytický test, který je zaměřený na analýzu nepeněžitých nákladů a výdajů. Pokud M-skóre vyjde vyšší, než stanovená materialita je nutné provést detailní testy, tj. M-skóre druhého stupně CFEBT, ten je modifikací stávající hypotézy na propojení mezi tvorbu cashflow a výsledku hospodaření. Tato modifikace znamená zaměření na peněžní operace a peněžní ekvivalenty pro sledovaná období projevující se změnami v rozvaze, které reprezentují přírůstek nebo úbytek peněžních prostředků. Tento výpočet je tedy upraven o odebrání nepeněžitých výdajů.

$$CFEBT = \frac{\sum_{t=1}^n CF_{mt} - \sum_{t=1}^n EBT_{mt}}{\sum_{t=1}^n EBT_{mt}} \times 100 \quad (2)$$

n – počet let (minimálně 5 let)

CF_m – přírůstek CF před zdaněním ve sledovaném období, upravený o budoucí příjmy a výdaje

EBT_m – výsledek hospodaření před zdaněním ve sledovaném období, upravený o nepeněžitý výdaje

Zdroj: Drábková (2017)

Rovněž jako u prvního stupně je výsledná hodnota porovnána se stanovenou materialitou. Pokud stále vychází vyšší, než stanovená materialita přichází M-skóre třetího stupně, které je vyjádřeno poměrem mezi operativním cashflow a výsledkem hospodaření z druhého stupně. Procentuální výsledek udává poměr mezi cashflow generované operativními aktivitami a výsledkem hospodaření, ve kterém jsou zahrnuty pouze náklady a výnosy, které ovlivňují cashflow.

$$CFEBT = \frac{\sum_{t=1}^n CF_{omt} - \sum_{t=1}^n EBT_{mt}}{\sum_{t=1}^n EBT_{mt}} \times 100 \quad (3)$$

CF_{om} – přírůstek operativního cashflow před zdaněním

Zdroj: Drábková (2017)

Při určování rizikových oblastí tento model dále pracuje se sedmi finančními ukazateli.

$$ROA = \frac{EAT}{TOTAL\ CAPITAL} \quad (4)$$

$$CFA = \frac{CFat}{TOTAL\ CAPITAL} \quad (5)$$

$$ROE = \frac{EAT}{EQUITY\ CAPITAL} \quad (6)$$

$$CFE = \frac{CFat}{EQUITY\ CAPITAL} \quad (7)$$

$$EPP = \frac{OPERAT.\ REVENUES}{TOTAL\ CAPITAL} \quad (8)$$

$$FPP = \frac{CFat}{PERSONAL\ EXPENSES} \quad (9)$$

$$TATA = \frac{EAT - CFat}{TOTAL\ CAPITAL} \quad (10)$$

Zdroj: Drábková (2017)

Ukazatel ROA zobrazuje rentabilitu celkového kapitálu, tedy jak vlastního, tak i cizího. Bere v potaz jak vyplácení odměn vlastníkům, tak i věřitelům za vypůjčený kapitál. Tento ukazatel se dá přirovnat k zobrazení celkové efektivnosti podnikání. Ukazatel CFA je obdobným vzorcem, akorát místo generování zisku zobrazuje, kolik peněžních prostředků je celkový kapitál schopný generovat.

Další skupinou jsou ukazatele ROE a CFE. Jejich definice je obdobná, rozdíl je pouze v tom, že pracuje s vlastním kapitálem. Ukazatel ROE je klíčový pro hodnocení rizika investice do podniku a měl by se držet na vyšší úrovni než státní dluhopisy, které mají garantovanou výnosnost. Stejně jako u předchozího i zde CFE zobrazuje kolik peněžních prostředků je podnik schopen generovat pomocí vlastního kapitálu.

Dalšími ukazateli jsou EPP a FPP, tyto ukazatele zobrazují efektivnost osobních nákladů. První ukazatel EPP zobrazuje efektivnost osobních nákladů na generování provozních výnosů. Druhý ukazatel FPP zobrazuje efektivnost osobních nákladů při generování peněžních toků.

Závěrečný ukazatel TATA zobrazuje aktuálnost.

5.3.2 Jonesova nediskreční akuálnost

Jonesova nediskreční akuálnost je model Dr. Jonesové, který vznikl v roce 1991. Tento model sleduje akuálnost mezi dvěma obdobími. Tento model je založený na měření diskrečních výdajů příštích období a vychází z nediskrečních položek časového rozlišení, které se v průběhu období rovnají 0. Pokud nediskreční náklady klesají, rostou tím pádem diskreční a tím roste i riziko manipulace a podvodu s výkazy. Tento vztah funguje i opačným směrem, tj. pokud jsou diskreční akuály nižší (klesnou), tak jsou nediskreční akuály vyšší (vzrostou). Tato situace je možné vodítko k tomu, že byla provedena manipulace, případný podvod.

$$\frac{1}{total\ assets\ pap} + \frac{turnover\ cap - turnover\ pap}{total\ assets\ cap} + \frac{tangible\ fixed\ assets\ cap}{total\ assets\ pap} \quad (11)$$

cap – běžné účetní období

pap – minulé účetní období

Zdroj: Drábková (2017)

Jestliže porovnání celkových aktiv a nediskrečních přírůstků je nižší v jednom období než v jiných, model ukáže, že rostou diskreční výdaje. Což znamená, jak je uvedeno výše, že je zde možná manipulace či podvod (angl. Drábková, 2017).

5.3.3 Model Dechow-Dichev kvality akuálního principu

Stejně jako předchozí model pracuje i tento s kvalitou časového rozlišení v závislosti na rozsahu realizovatelných peněžních toků. Navíc k tomu lze tento model aplikovat na všechny typy společností, ať už soukromé, vládní nebo neziskové organizace. Nízká kvalita akuálního principu zvyšuje pravděpodobnost možných podvodných transakcí, které pak ovlivňují účetní závěrku, ale neudává, zda byla manipulace s účty provedena úmyslně nebo zda se jedná pouze o chybu (Kouřilová, Drábková, & Vlčková, 2016).

$$\frac{CF_t + \Delta WC_t}{TA_t + TA_{t-1}} \quad (12)$$

kde:

CF_t – cashflow v běžném období

ΔWC_t – změna pracovního kapitálu v běžném období

TA_t – celková aktiva běžného období

TA_{t-1} – celková aktiva minulého období

Zdroj: Mantone (2013)

Z výše uvedeného vzorce lze vyčíst, že pracuje se změnou pracovního kapitálu a peněžními toky a součet těchto dvou ukazatelů porovnává se sumou celkových aktiv běžného a minulého období. Výše uvedený výpočet je vhodné porovnat s výsledkem hospodaření po zdanění (Mantone, 2013).

V tomto modelu se zisk = cashflow + akruálnost, kde akruálnost odhaluje chyby, a určuje kvalitu v účetnictví a možné manipulace s účetními výkazy. Dalšími důležitými faktory jsou:

- velikost firmy: čím větší firma, tím vyšší kvalita akruálního principu,
- čím delší je cyklus přeměny produktu na peníze, tím nižší je kvalita společeností,
- vyšší volatilita u prodeje, cashflow, zisku a akruálu, tím nižší je kvalita akruálního principu,
- frekvence vykazování negativního výsledku hospodaření snižuje kvalitu akruálního principu,
- posledním faktorem je důležitost, množství nebo velikost akruálů, která snižuje kvalitu (Dichev & Dechow, 2001).

Metodika

Cílem práce je objasnění pojmu hospodářská kriminalita v účetnictví a stanovení jejich specifík, možná podvodná chování, způsoby a mechanismy jejich odhalování, vnitřní opatření proti riziku a další možnosti ochrany před trestnou činností. Práce je rozdělena na dvě hlavní části, teoretickou a praktickou.

Teoretická část vychází z všeobecných znalostí o hospodářské kriminalitě a forezního účetnictví, doplněné o informace z odborné literatury a platné legislativy, jako je 563/1991 Sb., Zákon o účetnictví, 40/2009 Sb., Trestní zákoník. Mezi hlavní zdroje literatury pro teoretickou část patří Chmelík & Bruna (2015), Drábková, Z. (2017) a Voláková (2014). Pro poslední kapitolu je stěžejní literaturou kromě výše uvedených také (angl. Drábková, Z. (2017) a Kouřilová, Drábková, & Vlčková (2016).

V teoretické části je popsána všeobecná problematika týkající se hospodářské kriminality a forezního účetnictví. V úvodu této části jsou vysvětleny základní pojmy z oblasti hospodářské kriminality jako jsou základní definice, rozlišení mezi finanční, ekonomickou a hospodářskou kriminalitou, rozlišení trestných činů podle skutkové podstaty se zaměřením na daňové trestné činy. Další část je doplněním úvodní kapitoly o postupy a metody, které využívají činné orgány v hospodářské kriminalitě. Druhá polovina teoretické části seznamuje s účetními podvody a poukazuje na rozdíl mezi chybou a podvodem. Na konci této kapitoly jsou rozčleněny účetní podvody. Závěr teoretické části se týká modelů, které predikují a detekují riziko.

V praktické části jsou aplikovány znalosti a poznatky z teoretické části. Praktická část začíná aplikací testovacích modelů, které jsou uvedené v kapitole 4. V úvodu této kapitoly jsou popsány sledované cíle pro CFEBT M-skóre, Jonesova nediskreční akruálnost a Dechow-Dichev kvality akruálního principu. Výpočty pro tyto modely jsou provedeny za období pěti let (2011-2015). Každý model je rozčleněn na samostatné podkapitoly, které se dále dělí na jednotlivé firmy. Data pro tyto výpočty jsou získány z databáze Albertina a z veřejně dostupných výkazů účetní závěrky. Při zpracování budou použity vzorce z teoretické části:

$$CFEBT = \frac{\sum_{t=1}^n CF_t - \sum_{t=1}^n EBT_t}{\sum_{t=1}^n EBT_t} \times 100$$

$$ROA = \frac{EAT}{TOTAL\ CAPITAL}$$

$$CFA = \frac{CFat}{TOTAL\ CAPITAL}$$

$$ROE = \frac{EAT}{EQUITY\ CAPITAL}$$

$$CFE = \frac{CFat}{EQUITY\ CAPITAL}$$

$$EPP = \frac{OPERAT.\ REVENUES}{TOTAL\ CAPITAL}$$

$$FPP = \frac{CFat}{PERSONAL\ EXPENSES}$$

$$TATA = \frac{EAT - CFat}{TOTAL\ CAPITAL}$$

$$\frac{1}{total\ assets\ pap} + \frac{turnover\ cap - turnover\ pap}{total\ assets\ cap} + \frac{tangible\ fixed\ assets\ cap}{total\ assets\ pap}$$

$$\frac{CF_t + \Delta WC_t}{TA_t + TA_{t-1}}$$

Zbývá část se věnuje hospodářské kriminalitě, resp. analýzy hospodářské kriminality za období 2015 – 2019 a stručného popisu případu. Tato analýza je v úvodu rozčleněna dle četnosti výskytu jednotlivých trestných činů a dle způsobené škody v Kč. Podrobná analýza je poté provedena na rozdělení dle způsobené škody v Kč, která je zaměřená na

jednotlivé trestné činy a na jejich výskyt dle krajů. Závěr analýzy hospodářské kriminality je věnován vybraným trestným činům z oblasti účetnictví a daní.

Poslední část tvoří průběh vyšetřování a dokazování skutečného trestného řízení, který byl pro tuto práci získán přímo od orgánu policie České republiky, odbor hospodářské kriminality. Kvůli zachování ochrany osobních údajů a anonymity vyšetřovaných osob jsou všechny údaje pozměněny. Tato část obsahuje seznámení s případem, osvětlení okolností případu a výslechy jednotlivců, kteří byli do trestného činu zapojeni.

6 Otestování vybraných podniků detekčními modely

Kapitola rozšiřuje poslední část teoretické části. Budou zde otestovány tři podniky, které podnikají v NACE – 22210 (Výroba plastových desek, fólií, hadic, trubek a profilů). Všechny tři podniky mají stejnou velikost. Data pro analýzu jsou brána z roku 2011 – 2015. Každý z podniků v tomto období dosahoval jiných výsledků hospodaření. Na první pohled má nejlepší výsledky společnost Röchling Engineering Plastics, s.r.o., která ve všech 5 letech dosahovala účetní zisk. Obdobně na tom je i společnost Arla Plast, s.r.o., která sice vykázala v prvním roce účetní ztrátu, ale v dalších čtyřech letech už dosahovala účetního zisku. Nejhůře na tom je Mirel Vratimov, a.s., který vykazoval účetní zisk pouze v posledním roce a další roky byl v účetní ztrátě.

Podniky jsou v práci testovány pomocí CFEBT modelu, Jonesova nediskreční akruálnosti a dle modelu Dechow-Dichev kvality akruálního principu. Pro jednotlivé modely je sledováno:

- pro CFEBT model je stanovena hladina významnosti dle (angl. Drábková, Z. (2017) na 10 %.
- při výpočtu Jonesovy nediskreční akruálnosti jsou sledovány nediskreční akruálnosti, které se musí pohybovat v návaznosti na předchozí rok v podobném poměru k celkovým aktivům.
- model Dechow-Dichev kvality akruálního principu je výsledek kvality porovnán s čistým příjmem podniku. Čím vyšší je kvalita akruálního principu, tím vyšší důvěryhodnost účetní výkazy mají.

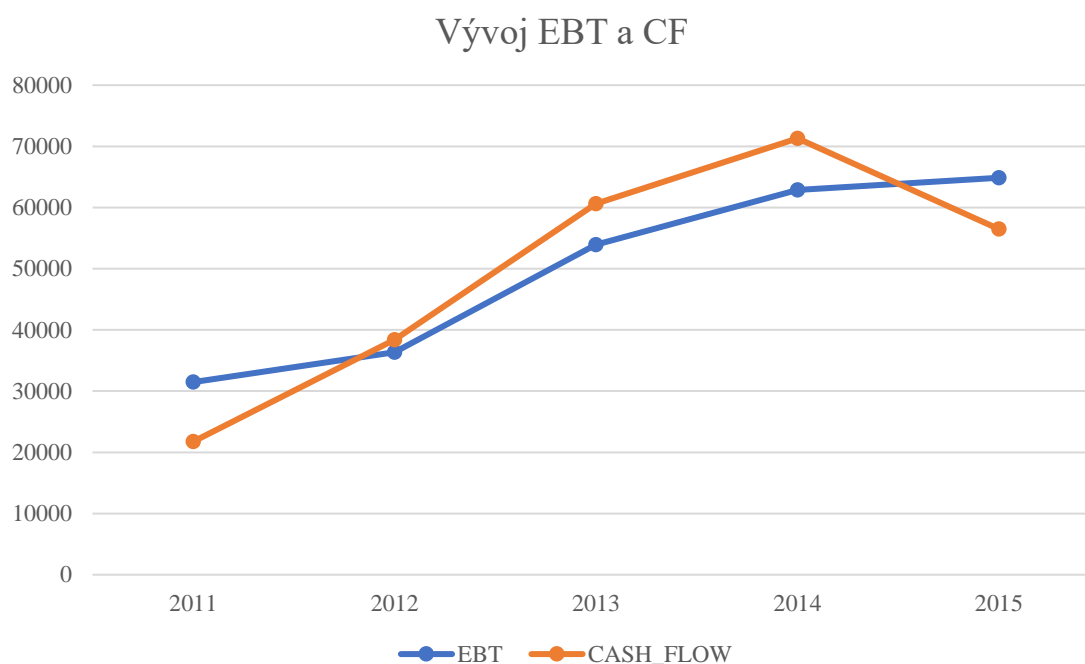
6.1 CFEBT

Tento model pracuje s kooperací výsledků hospodaření před zdaněním a cashflow. Na první pohled by mělo z grafu, který sleduje vývoj výsledku hospodaření před zdaněním a cashflow být zřejmé, jestli společnost manipuluje s účetnictvím, nebo má chybu v účetních výkazech. Při výpočtu Prvního stupně M-skóre CFEBT je vycházeno ze vzorce (1) na str. 22. Pro zjednodušení výpočtu je určeno cashflow přímou metodou, jako krátkodobý finanční majetek.

6.1.1 Röchling Engineering Plastics, s.r.o.

Pro prvotní závěry je zde zobrazen graf 1, který zobrazuje vývoj EBT a CF v čase. Tato společnost dosahovala účetní zisky ve všech pěti sledovaných obdobích, čemuž odpovídá kladná hodnota EBT i cashflow.

Graf 1: Vývoj EBT a CF Röchling Engineering Plastics s.r.o.



Zdroj: vlastní zpracování

V grafu 1 lze vyčíst nesouměrnost vývoje EBT a cashflow. Na první pohled sledované hodnoty v období 2011 – 2015 vypovídají, že mohlo dojít k lehké manipulaci s účetními výkazy, či k chybě při práci s účetními daty. Při podrobném prozkoumání se ale dá říci, že klesající trend obou ukazatelů postupuje relativně souměrně ve sledovaných letech a prvotní závěr vyvrací, proto je potřeba podrobné testování.

Pro podrobné testování jsou data zpracována do přehledné tabulky, která obsahuje EBT, Cashflow a jeho změnu v letech.

Tabulka 1: Výpočet CFEBT 1.stupeň Röchling Engineering Plastics s.r.o.

CFEBT						
První stupeň M-skóre						
[v tis.]	2010	2011	2012	2013	2014	2015
EBT		31,477	36,354	53,929	62,86	64,862
Cashflow	18,591	21,751	38,388	60,603	71,298	56,476
Δ Cashflow		3,16	16,637	22,215	10,695	-14,822

Σ EBT	249,482
$\Sigma\Delta$ Cashflow	37,9
CFEBT	84,81

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 1 zobrazuje výsledky modelu CFEBT pro první stupeň M-skóre. Při nastavené hladině významnosti 10 % ve sledovaném období 2011 – 2015 bylo vypočteno CFEBT na úrovni 84,81 %, což značně převyšuje stanovenou hladinu významnosti. U této společnosti vyšlo kladně jak EBT, tak i cashflow. Takovýto výsledek nasvědčuje výkyvům mezi EBT a cashflow, tento fakt, je také zřetelný z grafu 1. Pro zjištění vážnosti a důvodu tohoto výkyvu je nutné počítat další stupně CFEBT modelu, které odhalí podrobnosti. Případnou manipulaci s účetními výkazy lze rozdělit na dvě možnosti. První možnou manipulaci s účetními výkazy u podniku na první pohled podněcuje se zaměřit na podhodnocení cashflow, kvůli výraznému poklesu v posledním sledovaném roce. U EBT toto nenastalo a pravidelně narůstalo s klesající rychlostí.

Tabulka 2: Pomocné ukazatele pro CFEBT - Röchling Engineering Plastics s.r.o.

	2011	2012	2013	2014	2015
ROA	12,80 %	13,22 %	18,35 %	18,93 %	16,41 %
CFA	18,42 %	17,94 %	19,35 %	17,48 %	14,20 %
ROE	19,43 %	19,07 %	21,13 %	20,60 %	17,44 %
CFE	27,96 %	25,89 %	22,29 %	19,02 %	15,10 %
EPP	22,77481135	22,930514	20,80196	21,77786	19,18588
FPP	1,35174	1,31662	1,37789	1,38139	1,24108
TATA	-0,00827	-0,00412	-0,01002	0,06279	0,04964

Zdroj: vlastní zpracování

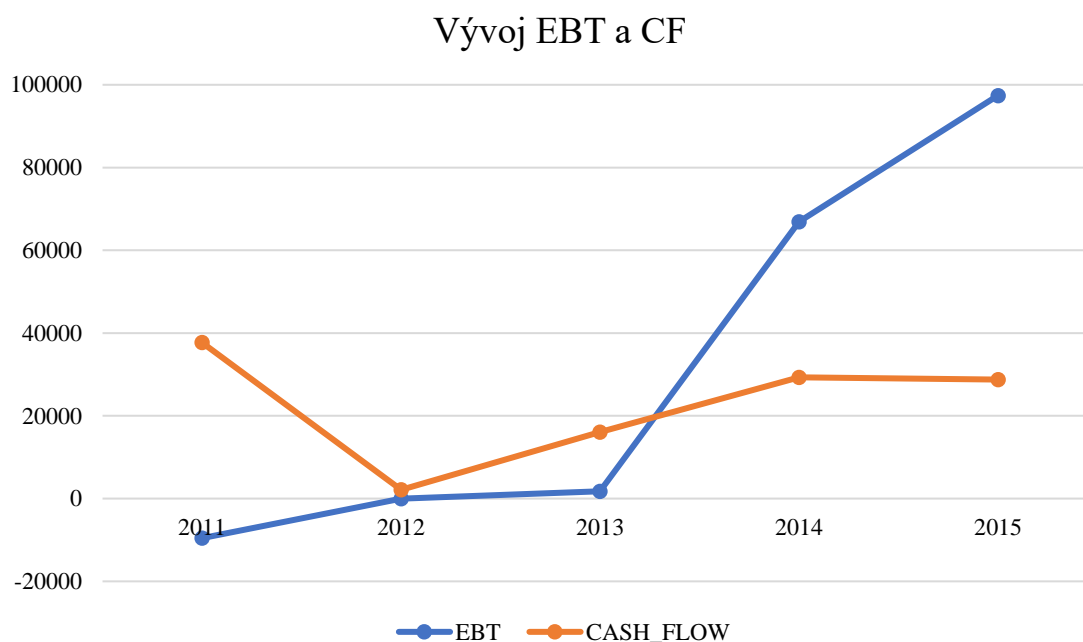
Tabulka 2 zobrazuje podnik, který byl v úvodu kapitoly hodnocen nejlépe. Tuto úvahu potvrzuje i tato tabulka. Ukazatele ROA i ROE jsou kladné a společnost správně pracuje s kapitálem, resp. vlastním kapitálem. To samé se dá uvést i o ukazatelích CFA a CFE, které jsou o něco vyšší a také správně generují peněžní toky. Ukazatele efektivnost

osobních nákladů se dají rozdělit do dvou skupin. První ukazatel EPP, který ukazuje efektivnost osobních nákladů při generování provozních výnosů je vysoký, naopak ukazatel FPP, který zobrazuje efektivnost osobních nákladů při generování peněžních toků není uspokojivý. Závěrečný ukazatel TATA, který sleduje akruálnost je v minimálním rozmezí a akruálnost je dodržena.

6.1.2 Arla Plast, s.r.o.

Pro rychlé seznámení se s vývojem EBT a cashflow je i zde zobrazen graf, který tyto ukazatele zobrazuje v čase. Tento podnik byl na začátku sledovaného období ve ztrátě, čemuž odpovídá záporné EBT, naopak cashflow je po celou dobu sledovaného období kladné.

Graf 2: Vývoj EBT a CF Arla, s.r.o.



Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu 2 lze vyčíst vývoj EBT a cashflow. V úvodním roce dosahuje EBT záporných hodnot, naopak cashflow je kladné, dokonce dosahuje maximálních hodnot. V dalších letech společnost vykazuje kladné EBT, má rostoucí tendenci. Naopak cashflow výrazně pokleslo. Od výrazného poklesu v druhém roku má rovněž rostoucí tendenci, ale už nemá takovou dynamiku jako EBT. Je zde vidět jasná nesouměrnost mezi EBT a cashflow.

Tabulka 3: Výpočet CFEBT 1.stupeň Arla, s.r.o.

CFEBT						
První stupeň M-skóre						
[v tis.]	2010	2011	2012	2013	2014	2015
EBT		-9,556	0,021	1,753	66,907	97,422
Cashflow	4,383	37,7	2,121	16,048	29,28	28,734
Δ Cashflow		33,317	-35,579	13,927	13,232	-0,546

Σ EBT	156,547
$\Sigma\Delta$ Cashflow	24,4
CFEBT	84,44

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 3 zobrazuje výpočet CFEBT pro podnik Arla Plast, s.r.o., který má v prvním roce záporné EBT. Celkový součet EBT je díky velké dynamice v závěrečných dvou letech sledovaného období výrazně kladný. Cashflow už nemá tak jasný trend, jak lze vidět i v Grafu 2. To zapříčinilo velké výkyvy v meziroční změně cashflow. V letech 2012 a 2015 dokonce dosahuje meziroční změna záporných hodnot.

Při sledované hladině významnosti 10 % ji i zde výrazně podnik převyšuje, a to s výsledkem CFEBT ve výši 84,44 %. Výsledek vyšel obdobný jako u předchozí společnosti, ale vývoj EBT a cashflow je diametrálně odlišný. Pokud došlo k manipulaci, očividně se zde nabízí možnost nadhodnocení výsledků hospodaření, např. pro získání výhodného úroku u úvěru. Pro podrobnější testování je i zde potřeba počítat další stupně CFEBT M-skóre.

Tabulka 4: Pomocné ukazatele pro CFEBT - Arla, s.r.o.

	2011	2012	2013	2014	2015
ROA	-1,88 %	0,004 %	0,31 %	12,23 %	15,19 %
CFA	0,73 %	2,99 %	4,53 %	16,74 %	19,63 %
ROE	-5,15 %	0,01 %	0,94 %	26,31 %	27,70 %
CFE	2,01 %	9,14 %	13,52 %	36,00 %	35,81 %
EPP	13,4116	10,60984	17,26669	18,26621	19,67366
FPP	0,15868	0,57368	0,76904	2,34943	2,86358
TATA	-0,06509	-0,05207	-0,04220	0,05108	0,08329

Zdroj: vlastní zpracování

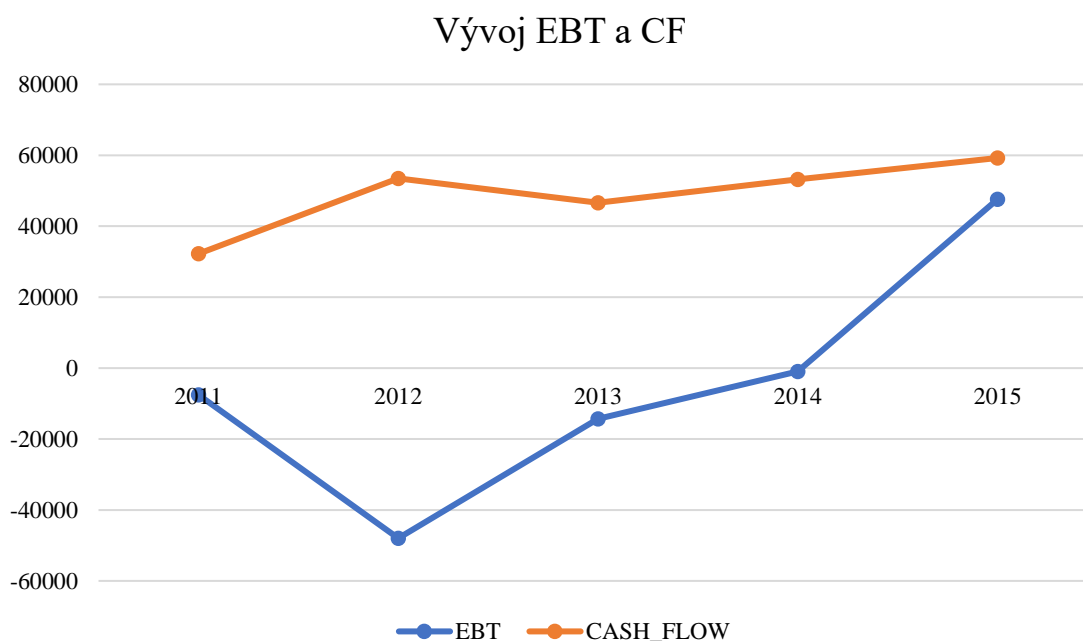
Z výpočtů z úvodních let lze vyčíst, že podnik špatně pracuje s kapitálem při generaci zisku, což lze vidět na ukazatelích ROA a ROE. Při pohledu na tvorbu peněžních

prostředků jsou na tom o něco lépe, což lze vidět na CFA a CFE. Další ukazatele efektivnosti ukazují, že osobní náklady v poměru s provozním ziskem jsou efektivní, ale při porovnání s tvorbou peněžních toků už výrazně zaostávají. Ukazatel TATA, který sleduje aktuálnost má velmi malé rozpětí a tato oblast není riziková. Rizikovou oblastí je i zde oblast zisku.

6.1.3 Mirel Vratimov, a.s

Z úvodu této kapitoly vyplývá, že tento podnik by měl mít nejhorsí výsledky CFEBT. Pro úvodní obrázek o tomto podniku je i zde uveden graf s EBT a cashflow.

Graf 3: Vývoj EBT a CF Mirel Vratimov, a.s.



Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu 3 je zřejmá nesouměrnost v EBT a cashflow. Výsledek hospodaření se dlouhodobě pohyboval v záporných číslech, ale v posledním sledovaném období se dostal do kladných hodnot. Naopak cashflow se rovnoměrně pohybuje v kladných hodnotách a nejsou zde zaznamenány výrazné výkyvy. Už tento graf nasvědčuje, že u této společnosti je největší pravděpodobnost manipulace s účetními výkazy.

Tabulka 5: Výpočet CFEBT 1.stupeň Mirel Vratimov, a.s.

CFEBT						
První stupeň M-skóre						
[v tis.]	2010	2011	2012	2013	2014	2015
EBT		-7,496	-47,976	-14,262	-0,982	47,614
Cashflow	38,151	32,232	53,503	46,598	53,185	59,248
Δ Cashflow		-5,919	21,271	-6,905	6,587	6,063

ΣEBT	-23,102
ΣΔ Cashflow	21,1
CFEBT	191,32

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 5 potvrzuje úvodní úvahu, že u podniku mohla nastat manipulace s účetními výkazy. V součtu za daných 5 let je EBT výrazně v záporu, tuto hodnotu výrazně vylepšil výsledný EBT v roce 2015. Naopak cashflow se drží v kladných hodnotách a roste relativně rovnoměrným tempem. Při stanovené hladině významnosti na 10 % i tento podnik s výslednou hodnotou 191,32 % ji výrazně převyšuje. Navíc k tomuto ještě převyšuje více než dvakrát i předchozí dva podniky, což jen potvrzuje úvodní úvahu, že zde došlo k manipulaci s účetními výkazy.

K manipulaci s účetnictvím zde mohlo pravděpodobně dojít u podhodnocování výsledků hospodaření, protože vývoj cashflow je rovnoměrný a má plynulé rostoucí tempo s výjimkou roku 2012. Tento podnik stojí rozhodně za další prozkoumání dalšího stupně CFEBT a dalších pomocných ukazatelů.

Tabulka 6: Pomocné ukazatele pro CFEBT - Mirel Vratimov, a.s.

	2011	2012	2013	2014	2015
ROA	-2,11 %	-16,28 %	-5,43 %	-0,45 %	19,21 %
CFA	4,91 %	-5,30 %	4,66 %	7,88 %	25,48 %
ROE	-4,52 %	-39,74 %	-13,51 %	-1,06 %	30,45 %
CFE	10,53 %	-12,93 %	11,60 %	18,78 %	40,38 %
EPP	4,11512	3,910127	3,87981	4,40723	5,67012
FPP	0,48892	-0,43393	0,34809	0,58897	1,77528
TATA	-0,12148	-0,28486	-0,10087	-0,13822	0,04857

Zdroj: vlastní zpracování

Z těchto ukazatelů je zřejmé, že své zdroje špatně využívají při generování zisku, ale stačí to dostatečně k tomu, aby dostatečně generovali peněžní toky. Toto může být zkresleno vysokou zadlužeností, která je uvedena v tabulce níže (Tabulka 7).

Tabulka 7: Zadluženost Mírel Vratimov, a.s.

v %	2011	2012	2013	2014	2015
Celková zadluženost ⁽¹⁾	53,37	59,03	59,83	58,05	36,91
Míra zadlužení VK ⁽²⁾	114,44	144,07	148,96	138,39	58,51

⁽¹⁾ Total debt in % ⁽²⁾ Debt ratio of Equity Capital in %

Zdroj: vlastní zpracování

Další ukazatele jsou již pozitivní. Na vynaložené osobní náklady vytvoří v průměru za sledované období čtyřikrát více provozního zisku. Horší ale stále kladná čísla, kromě roku 2012, zobrazuje ukazatel FPP, kde na osobní náklady vygenerují přibližně 50 % peněžních toků. Při pohledu na akuálnost jsou zde velké výkyvy a v prvních letech nevykazují úplnou návaznost. Dle těchto pomocných ukazatelů jsou rizikové oblasti vykazování zisku a akuálnost.

6.2 Jonesova nediskreční akuálnost

Dalším testujícím modelem, který je použit pro otestování podniku je Jonesova nediskreční akuálnost. Tento testovací model pracuje s daty z běžného a minulého účetního období u obratu a celkových aktiv, doplněn o stálá aktiva běžného období.

6.2.1 Röchling Engineering Plastics, s.r.o.

Jonesova nediskreční akuálnost u této firmy má klesající tendenci s relativně rovnoměrnými rozestupy a žádnými odchylkami. Postupně se rozestupy mezi jednotlivými roky snižovaly.

Tabulka 8: Jonesova nediskreční akuálnost – Röchling Engineering Plastics, s.r.o.

JNA	2010	2011	2012	2013	2014	2015
[v tis.]						
Celková aktiva minulého období ⁽¹⁾	191342	191585	225011	227755	271064	320757
Celková aktiva běžného období ⁽²⁾		191585	225011	227755	271064	320757
Obrat minulého období ⁽³⁾	476,36	605,041	710,896	676,674	754,232	711,734
Obrat běžného období ⁽⁴⁾		605,041	710,896	676,674	754,232	711,734
Stálá dlouhodobá aktiva běžné ÚO ⁽⁵⁾		40856	28846	18886	13826	12840

JNA	2011	2012	2013	2014	2015
	21,42 %	15,10 %	8,38 %	6,10 %	4,72 %
	Nízké Riziko ⁽⁶⁾	Nízké Riziko ⁽⁶⁾	Nízké riziko ⁽⁶⁾	Nízké riziko ⁽⁶⁾	Nízké riziko ⁽⁶⁾

⁽¹⁾ Total assets – past period ⁽²⁾ Total assets – current period ⁽³⁾ Turnover – past period ⁽⁴⁾ Turnover – current period ⁽⁵⁾ Tangible fixed assets – current period ⁽⁶⁾ Low risk

Zdroj: vlastní zpracování

V roce 2011 měla nediskreční hodnota 21,42 %, jednalo se o nejvyšší hodnotu, v dalších letech tato hodnota začala klesat, což způsobuje nárůst diskrečních položek v následujících období. Tyto změny ale nejsou významné a představují nízké riziko. U toho podniku opět potvrdil, že tento podnik nemanipuluje s účetními výkazy. Princip akuálnosti byl „potvrzen“ z předchozí podkapitoly, kde se počítal ukazatel TATA.

6.2.2 Arla Plast, s.r.o.

Tento podnik na rozdíl od předchozího nemá pouze klesající tendenci, během sledovaného období se střídá rostoucí a klesající podíl nediskrečních položek. Druhým rozdílem je výrazně jiné složení nediskrečních položek proti prvnímu podniku.

Tabulka 9: Jonesova nediskreční akruálnost – Arla Plast, s.r.o.

JNA						
[v tis.] ⁽¹⁾	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Celková aktiva minulého období ⁽²⁾	409027	507942	567816	558828	546923	641541
Celková aktiva běžného období ⁽³⁾		507942	567816	558828	546923	641541
Obrat minulého období ⁽⁴⁾	334,18	331,551	332,45	581,947	718,616	877,07
Obrat běžného období ⁽⁵⁾		331,551	332,45	581,947	718,616	877,07
Stálá dlouhodobá aktiva běžné ÚO ⁽⁶⁾		318838	403026	356568	306637	359232

JNA	2011	2012	2013	2014	2015
	77,95 %	79,35 %	62,84 %	54,90 %	65,71 %
	Nízké riziko ⁽⁷⁾	Nízké riziko ⁽⁷⁾	Střední riziko ⁽⁸⁾	Nízké riziko ⁽⁷⁾	Nízké riziko ⁽⁷⁾

⁽¹⁾ In thousand of CZK ⁽²⁾ Total assets – past period; ⁽³⁾ Total assets – current period; ⁽⁴⁾ Turnover – past period; ⁽⁵⁾ Turnover – current period; ⁽⁶⁾ Tangible fixed assets – current period; ⁽⁷⁾ Low risk ⁽⁸⁾ Middle risk

Zdroj: vlastní zpracování

Na začátku sledovaného období se pohybuje JNA na 78 % procentech v dalším roce mírně narostla. Od roku 2012 klesala až do roku 2014 a v posledním roce sledovaného období narostla. Při sledování akruálnosti hodnoty nenasvědčují manipulaci s účetnictvím, kromě výsledků v letech 2012-2013, kde byl zaznamenaný nejvyšší rozdíl necelých 17 %. Tento rozdíl už není zanedbatelný a zvyšuje riziko u roku 2013 a pravděpodobně byl způsoben vysokým nárůstem obratu (výnosů). I přes jeden zvýšený rok, kde výrazně narostly diskreční položky, se z větší části potvrdil předchozí výpočet TATA u toho podniku.

6.2.3 Mirel Vratimov, a.s.

Výsledky nepotvrdily u předchozích podniků prokazatelnou manipulaci s účetními výkazy. Tento jediný podnik vyšel u předchozích výpočtů TATA jako relativně rizikový v ohledu akruálnosti. Ve sledovaném období nabývá Jonesovův model nediskreční akruálnosti vysokých kladných hodnot, což ukazuje, že v podniku převažují nediskreční položky.

Tabulka 10: Jonesova nediskreční akruálnost – Mirel Vratimov, a.s.

JNA						
[v tis.] ⁽¹⁾	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Celková aktiva minulého období ⁽²⁾	333056	362895	295578	265619	251671	240587
Celková aktiva běžného období ⁽³⁾		362895	295578	265619	251671	240587
Obrat minulého období ⁽⁴⁾	144,367	152,01	142,154	140,322	149,311	196,339
Obrat běžného období ⁽⁵⁾		152,01	142,154	140,322	149,311	196,339
Stálá dlouhodobá aktiva běžné ÚO ⁽⁶⁾		242196	214361	191094	171268	156934

JNA	2011	2012	2013	2014	2015
	72,72 %	59,07 %	64,65 %	64,48 %	62,38 %
		Nízké riziko ⁽⁷⁾	Nízké riziko ⁽⁷⁾	Nízké riziko ⁽⁷⁾	Nízké riziko ⁽⁷⁾

⁽¹⁾ In thousand of CZK ⁽²⁾ Total assets – past period; ⁽³⁾ Total assets – current period; ⁽⁴⁾ Turnover – past period; ⁽⁵⁾ Turnover – current period; ⁽⁶⁾ Tangible fixed assets – current period; ⁽⁷⁾ Low risk
Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 10 lze vidět, že akruálnost u toho nejhoršího podniku nevykazuje žádné pochybnosti o tom, že by došlo k manipulování s účetními výkazy. Tento fakt předchází tvrzení vyvrací. Při podrobném pohledu na výsledky je zde vidět výrazně menší rozdíl mezi lety než u výpočtu TATA, který je vypočten v tabulce 6. Nejvyšší rozdíl je zaznamenán mezi lety 2011 a 2012 a činí přibližně 13,50 % a pravděpodobně je to způsobeno propadem všech sledovaných hodnot a neudává žádné přesné zaměření. Od roku 2013 až do konce sledovaného období vychází výsledky Jonesovy nediskreční akruálnosti s minimálními rozdíly.

6.3 Dechow-Dichev model kvality akruálního principu

Posledním testovacím modelem je Dechow-Dichev model kvality akruálního principu, tento model sleduje rovněž jako předchozí model akruálnost, tedy zda jsou zaúčtovány účetní operace správně do období, se kterým věcně a časově souvisí. Tento model pracuje s peněžními toky, změnami pracovního kapitálu a celkovými aktivy běžného a minulého období. Výsledné hodnoty v jednotlivých letech jsou následně porovnány s čistým ziskem, který je v tomto modelu definován jako součet cashflow a akruálů. Pro zpracování tohoto modelu jsou vybrány všechny jednotky stejné velikosti, které podnikají ve

stejném odvětví. Na rozdíl od CFEBT modelu, kde za cashflow bylo bráno krátkodobý finanční majetek, je zde pracováno s cashflow, které je spočítáno v databázi Albertina, proto jsou zde rozdílná čísla.

6.3.1 Röchling Engineering Plastics, s.r.o.

V předchozích dvou testech vyšel podnik nejlépe. Při pohledu na data, který tento model potřebuje, jako jediný byl všech pět sledovaných období v účetním zisku, rovněž měl i kladné cashflow. I další ukazatele, které model potřebuje, jsou kladné a rostoucí.

Tabulka 11: Dechow-Dichev kvality akruálního principu – Röchling Engineering Plastics, s.r.o.

DDKAP						
[v tis.] ⁽¹⁾	2010	2011	2012	2013	2014	2015
CF ⁽²⁾		42,245	46,991	56,211	58,919	57,79
Změna prac. Kapi- tálu ⁽³⁾		38124	41209	52889	49541	50002
Celková aktiva ⁽⁴⁾		191585	225011	227755	271064	320757
Aktiva minulého ob- dobí ⁽⁵⁾	191342	191585	225011	227755	271064	320757

Prac. Kapitál ⁽⁶⁾	54877	93001	134210	187099	236640	286642
------------------------------	-------	-------	--------	--------	--------	--------

DDKAP ⁽⁷⁾	2011	2012	2013	2014	2015
	0,0997	0,0990	0,1169	0,0994	0,0846

Čistý zisk ⁽⁸⁾	24522	29741	41794	51313	52627
---------------------------	-------	-------	-------	-------	-------

⁽¹⁾ In thousand of CZK ⁽²⁾ Cashflow; ⁽³⁾ Change in working capital ⁽⁴⁾ Total assets – current period;

⁽⁵⁾ Total assets – past period; ⁽⁶⁾ Working capital; ⁽⁷⁾ Dechow-Dichev Accrual Quality model;

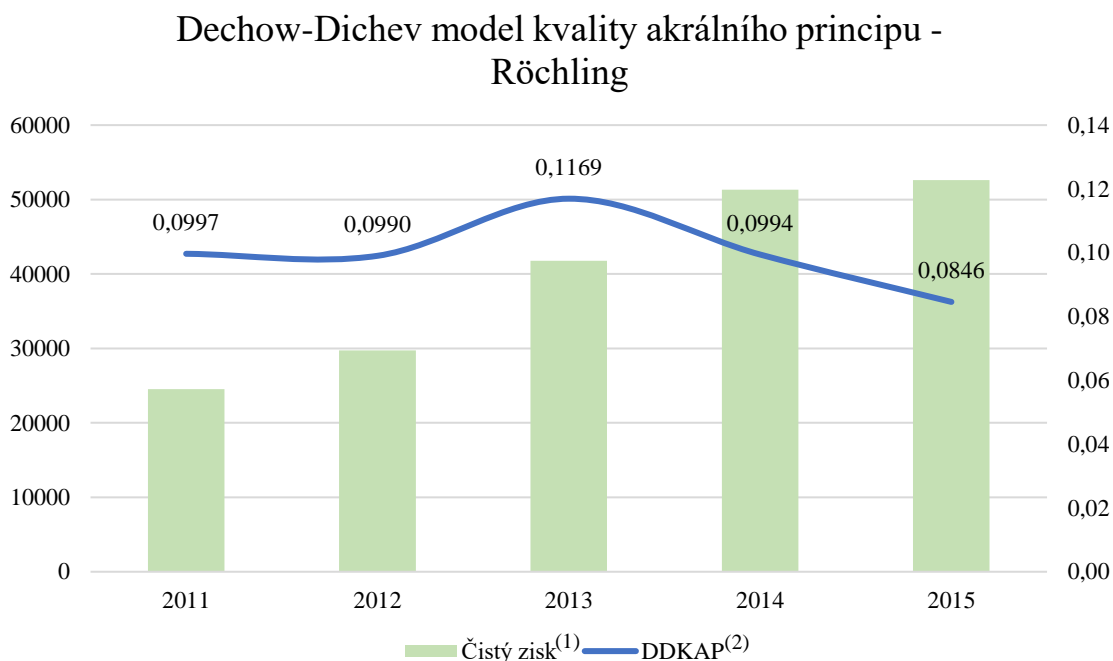
⁽⁸⁾ Earn after taxes/net profit

Zdroj: vlastní zpracování

Akruálnost vyšla v jednotlivých letech v rozmezí 10 %. Nejlepší hodnota byla zaznamenána mezi roky 2012 a 2013. Volatilita u této společnost není výrazná u cashflow, čistého zisku ani vypočtených akruálů. Společnost rovněž nevykazuje žádné negativní výsledky hospodaření. Ze zodpovězených základních otázek se dá stanovit, že kvalita akruálního principu je zde vysoká a nenastává zde předpoklad, že mohlo dojít k manipulaci s účetními výkazy.

Tomuto nic nenasvědčujícímu stavu ale neodpovídá vývoj výsledku hospodaření po zdanění a kvality akrálního principu. V grafu 4 jsou uvedeny oba ukazatele a jejich vývoj a souvislost v čase. Na ose „x“ jsou roky, které znamenají přelom dvou období, první rok 2011 je sledovaný přelom 2010 – 2011 a v návaznosti tyto roky pokračují. Vertikální osy znázorňují výši výsledku hospodaření po zdanění a hodnotu modelu.

Graf 4: Dechow-Dichev kvalita akrálního principu – Röchling Engineering Plastics, s.r.o.



⁽¹⁾ *Earn after taxes/net profit;* ⁽²⁾ *Dechow-Dichev Accrual Quality model*

Zdroj: vlastní zpracování

Nesoulad mezi výsledky modelu a výsledkem hospodaření po zdanění je výrazný. Výsledek hospodaření nedosahuje v prvních třech letech takové hodnoty jako výsledek modelu a je výrazně pod úrovní akrálu. V posledních dvou letech se situace mění a akrál začíná klesat a výsledek hospodaření po zdanění roste stále nahoru. Výsledek srovnání je jediným znepokojujícím hlediskem, ale důležitým hlediskem. Tento nesoulad mohl nastat kvůli malému tempu růstu cashflow.

6.3.2 Arla Plast, s.r.o.

U tohoto podniku už došlo v prvním roce k vykázání ztráty. U sledovaných ukazatelů došlo k velkým výkyvům. Cashflow je velmi dynamicky rostoucí, pracovní kapitál je vykazován ve velkých skokových rozdílech. Aktiva naopak nezaznamenali výrazný nárůst nebo pokles.

Tabulka 12: Dechow-Dichev kvality akruálního principu – Arla Plast, s.r.o.

DDKAP						
[v tis.] ⁽¹⁾	2010	2011	2012	2013	2014	2015
CF ⁽²⁾		3,73	16,974	25,336	91,555	125,963
Změna prac. kapitálu ⁽³⁾		-86058	-91381	35504	90129	18597
Celková aktiva ⁽⁴⁾		507942	567816	558828	546923	641541
Aktiva minulého období ⁽⁵⁾	409027	507942	567816	558828	546923	641541

Prac. kapitál ⁽⁶⁾	59000	-27058	-118439	-82935	7194	25791
------------------------------	-------	--------	---------	--------	------	-------

DDKAP ⁽⁷⁾	2011	2012	2013	2014	2015
	-0,0938	-0,0849	0,0315	0,0816	0,0158

Čistý zisk ⁽⁸⁾	-9556	21	1753	66907	97422
---------------------------	-------	----	------	-------	-------

⁽¹⁾ In thousand of CZK ⁽²⁾ Cashflow; ⁽³⁾ Change in working capital ⁽⁴⁾ Total assets – current period;

⁽⁵⁾ Total assets – past period; ⁽⁶⁾ Working capital; ⁽⁷⁾ Dechow-Dichev Accrual Quality model;

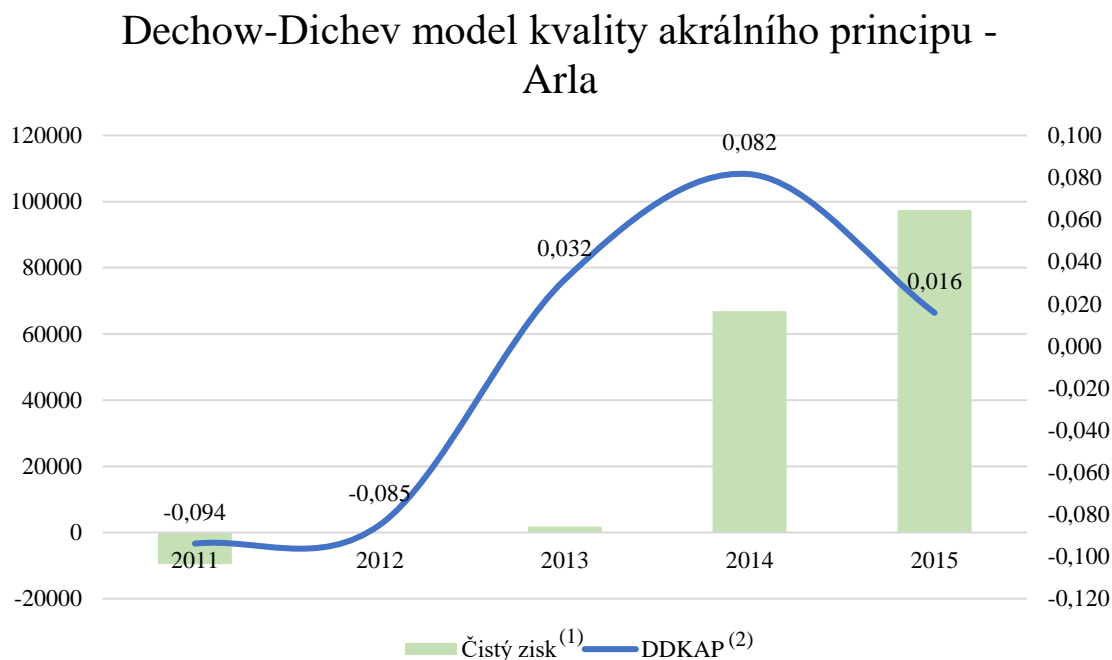
⁽⁸⁾ Earn after taxes/net profit

Zdroj: vlastní zpracování

Akruálnost vyšla výrazně odlišně v jednotlivých letech, tento fakt odpovídá na první otázku, kdy volatilita výsledů akruálnosti už není malá. V prvním roce podnik vykázal záporný výsledek hospodaření po zdanění a akruálnost vyšla rovněž záporná, v druhém roce se podnik dostal do kladných čísel u výsledku hospodaření po zdanění, ale akruálnost byla stále záporná, až po třetím roce obě hodnoty dosahují kladných hodnot. To stejné se dá říci o cashflow. Pro zhodnocení rizikovosti jsou vykazovány velké nárůsty jak u cashflow, tak i zisku, které otevírají otázky, zda nebylo manipulováno s účetními výkazy. Dalším kritériem bylo negativní vykazování zisku, toto nastalo pouze v prvním roce a v dalších letech dynamicky zisk roste. Velká volatilita akruálnosti a cashflow způsobila nesrovnalosti a volatilita výsledku hospodaření po zdanění je také vysoká.

Porovnání výsledných hodnot s výsledkem hospodaření umožní udělat finální analýzu podniku. V grafu 5 jsou hodnoty těchto ukazatelů uvedeny a porovnávány.

Graf 5: Dechow-Dicev kvalita akrálního principu – Arla Plast, s.r.o.



⁽¹⁾ *Earn after taxes/net profit*; ⁽²⁾ *Dechow-Dichev Accrual Quality model*

Zdroj: vlastní zpracování

První rok, kdy podnik dosahoval záporného výsledku hospodaření, byla i výsledná hodnota modelu v záporu. S vývojem v čase oba ukazatele rostly. Výsledek hospodaření po zdanění nedosahoval takových hodnot, aby došlo k rovnoměrnému nárůstu s výsledkem modelu. Nárůst výsledku hospodaření přišel vždy s ročním zpožděním. V posledním roce zpoždění způsobilo, že se výsledek hospodaření dostal nad vypočtenou hodnotu modelu. Všechny tyto faktory po technické a fundamentální analýze nasvědčují tomu, že bylo účetnictví vedeno špatně, resp. mohlo dojít k manipulaci s účetními výkazy.

6.3.3 Mirel Vratimov, a.s.

Závěrečný podnik vyšel ze všech předchozích testů nejhůře. Pro tento model je důležitý cashflow. Při pohledu na data toho podniku mají výrazné výkyvy u cashflow, v jednom roce je cashflow dokonce záporný. Pracovní kapitál je v každém roce kladný, ale při sledování meziroční změny je zaznamenána záporná hodnota v letech 2012 a 2013. Aktiva každým rokem klesají.

Tabulka 13: Dechow-Dichev kvality akruálního principu – Mirel Vratimov, a.s.

DDKAP						
[v tis.] ⁽¹⁾	2010	2011	2012	2013	2014	2015
CF ⁽²⁾		17,967	-15,504	12,531	19,966	62,7
Změna prac. kapitálu ⁽³⁾		40226	-35140	-5996	3845	1417
Celková aktiva ⁽⁴⁾		362895	295578	265619	251671	240587
Aktiva minulého období ⁽⁵⁾	333056	362895	295578	265619	251671	240587

Prac. kapitál ⁽⁶⁾	49097	89323	54183	48187	52032	53449
------------------------------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

DDKAP ⁽⁷⁾	2011	2012	2013	2014	2015
	0,0578	-0,0534	-0,0107	0,0075	0,003

Čistý zisk ⁽⁸⁾	-7496	-47976	-14262	-982	46214
---------------------------	-------	--------	--------	------	-------

⁽¹⁾ In thousand of CZK; ⁽²⁾ Cashflow; ⁽³⁾ Change in working capital ⁽⁴⁾Total assets – current period;

⁽⁵⁾ Total assets – past period; ⁽⁶⁾ Working capital; ⁽⁷⁾ Dechow-Dichev Accrual Quality model;

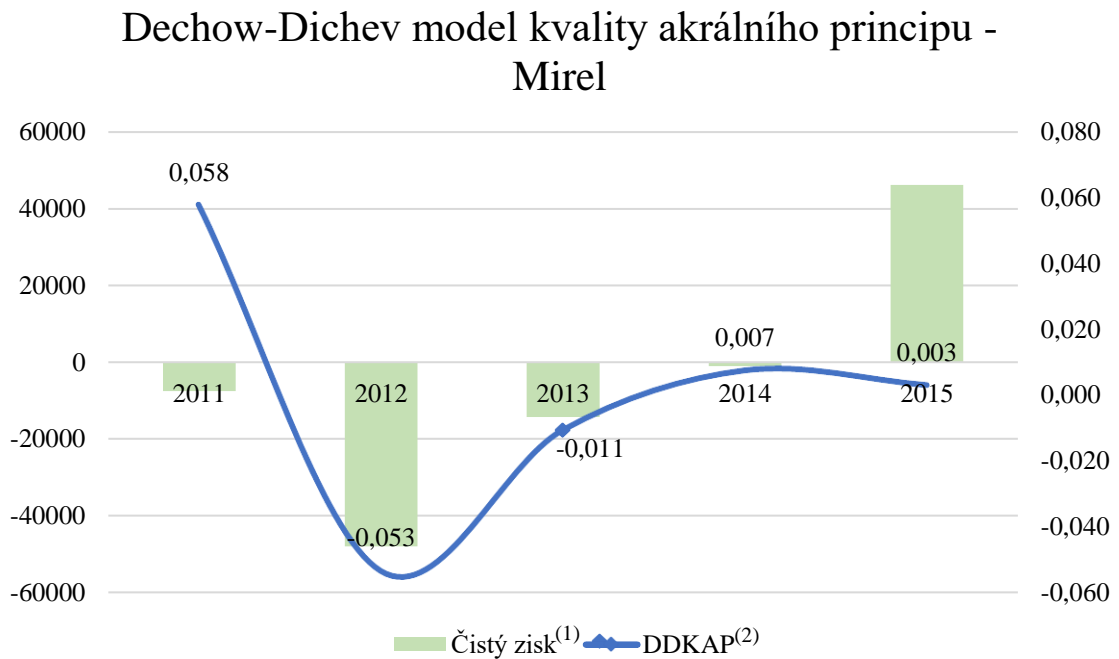
⁽⁸⁾ Earn after taxes/net profit

Zdroj: vlastní zpracování

Výsledky modelu akruálnosti v jednotlivých letech vyšly rozdílně, ale volatilita akruálnost není tak velká. V prvním roce model vyšel kladně, v dalších dvou letech záporně, společně se zápornou změnou pracovního kapitálu a poklesem cashflow v roce 2012. V dalších letech vyšla hodnota modelu akruálnosti těsně nad nulou. Nejvyšší změna byla zaznamenána mezi prvními lety, tj. 2011 a 2012, kde byla změna - 10 %. Cashflow vykazuje mnoho vyšší volatilitu, kvůli velkým skokům mezi roky 2011 – 2012, 2012 – 2013 a 2014 – 2015. Při pohledu na volatilitu výsledku hospodaření po zdanění lze uvést, že i zde se vyskytuje vysoká volatilita, což doplňuje ve čtyřech letech po sobě negativní výsledek hospodaření. Podnik i u toho modelu vyšel při zhodnocení kritérií nejhůře a rizikové oblasti jsou cashflow a zisk.

Model otestoval a spočetl výsledné hodnoty, které jsou uvedené na pravé vertikální ose s jednotlivými výsledky hospodaření dosahovaných na přelomech let. Z úvodních předpokladů a pohledu na data při výpočtu vše nasvědčuje tomu, tento podnik nedodržuje akruální princip.

Graf 6: Dechow-Dichev model kvality akruálního principu - Mirel



⁽¹⁾ Earn after taxes/net profit; ⁽²⁾ Dechow-Dichev Accrual Quality model

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 6 zobrazuje výsledné porovnání těchto dvou ukazatelů. Graf může být rozdělen do dvou rovin. První rovinou je první a poslední sledované období, kde vývoj obou ukazatelů je zcela odlišný. Druhou rovinou jsou výsledky prostředních let, kde se oba ukazatele skvěle doplňují a takřka se kopírují. Při pohledu na tuto společnost a předchozí shrnutí volatility a další faktory je i přes střední „skvělý“ úsek tento podnik rizikový.

7 Česká republika a hospodářská kriminalita

Hospodářská kriminalita je nenásilná trestná činnost, která má specifické vlastnosti. Její výskyt lze sledovat ve dvou diametrálních pozorováních. Prvním pozorováním je výskyt dle četnosti, druhým je pozorování dle škody v korunách. Sledované období je zvoleno na 6 let, od roku 2014 do roku 2019, z důvodu zobrazení dvou významných ochranných prvků při výběrů daní. Tím prvním je kontrolní hlášení, které bylo zavedeno od 1.ledna 2016, druhým opatřením je elektronická evidence tržeb (dále jen EET), které je spouštěno ve 3 etapách, první etapa se týkala ubytovacích a stravovacích služeb a její začátek byl 1. prosince 2016. Druhá etapa se týkala maloobchodů a velkoobchodů a byla zavedena 1. března 2017. Poslední fáze zavedení EET bude 1.5.2020, kde jsou spojené třetí a čtvrtá fáze, která se týká všech ostatních činností (“Etržby: Kdo, co a odkdy?”, 2018).

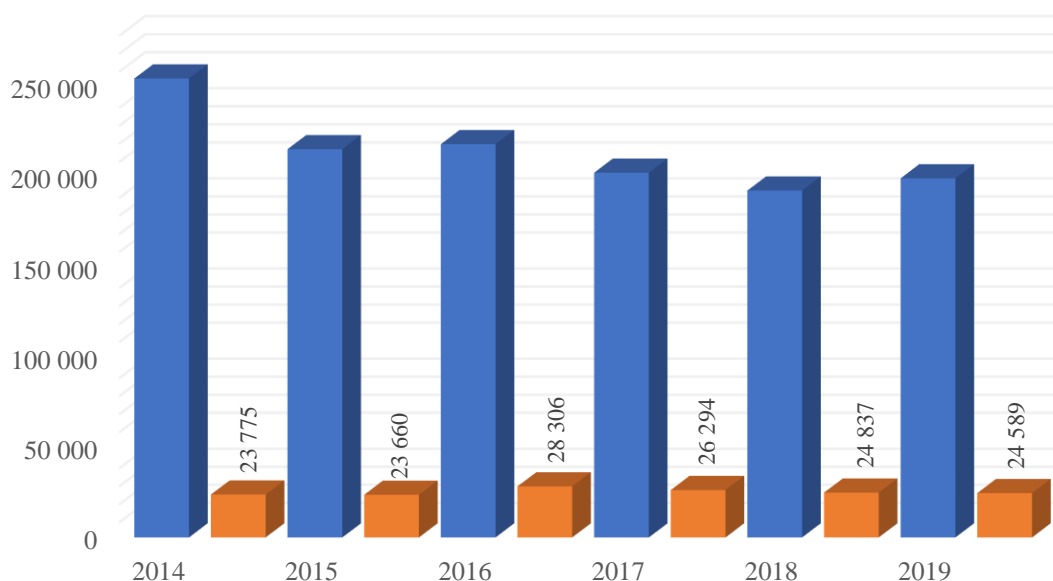
Z výše uvedených opatření by hospodářská kriminalita měla mít klesající tendenci, a to jak v počtu případů, tedy četnosti, tak i při sledování dle škody v korunách.

7.1 Hospodářská činnost – rozdělení dle četnosti

Na základě veřejně dostupných dat, které Policie ČR každoročně zveřejňuje (v měsíčním intervalu), je zpracována analýza hospodářské kriminality. Celková kriminalita má ve sledovaném časovém horizontu klesající tendenci. Nejvyšší zastoupení mají krádeže, které tvoří přibližně 46 %, dalšími jsou násilné a mravnostní trestné činy (cca 8 %), majetkové trestné činy (cca 9 %), hospodářská kriminalita (cca 12 %), vojenské a protiústavní činy (<1 %) a zbývající kriminalita (cca 25 %). Tento fakt je znázorněn v Grafu 7, který zobrazuje podíl hospodářské kriminality na celkové kriminalitě v absolutní četnosti. Modré sloupce zobrazují celkový počet spáchaných trestných činů a oranžové sloupce pouze hospodářské trestné činy.

Graf 7: Hospodářská činnost dle četnosti

Hospodářská kriminalita - četnost⁽¹⁾



⁽¹⁾*Economic crimes - terms of frequency*

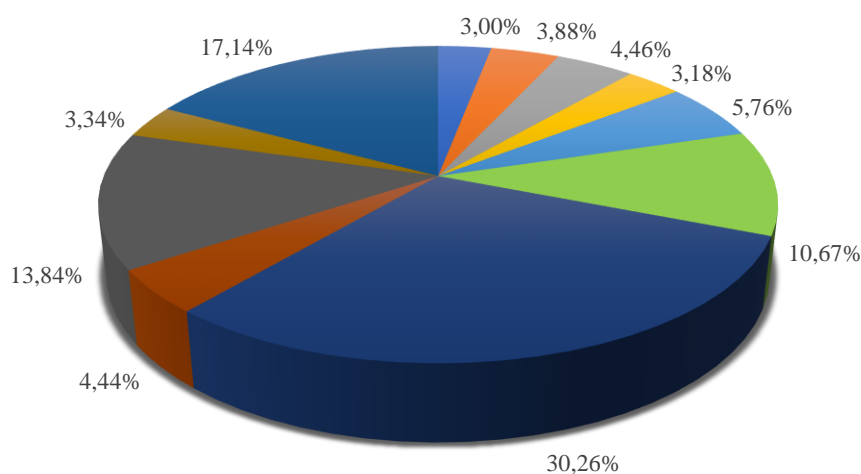
Zdroj: Policie ČR: Statistické přehledy kriminality za rok 2014-2019 (2020); vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu lze vyčíst klesající tendenci celkové kriminality, podíl hospodářské kriminality však neklesá úměrně s celkovou kriminalitou. Mezi roky 2015 a 2016 byl zaznamenán dokonce nárůst. Ani po zavedení výše zmíněných ochranných opatření, které mají velký dopad na kontrolu podnikatelského sektoru, počet trestných činů neklesl. Vysoký nárůst trestných činů hospodářské kriminality mezi roky 2015 a 2016, lze ale těmto ochranným prvkům přidělit, protože díky těmto kontrolním opatřením získaly orgány finanční správy více prostředků, jak podvod odhalit.

V předchozím grafu byla zobrazena četnost hospodářské kriminality za dané roky. Tato četnost bude teď zaměřena na konkrétní trestné činy hospodářské kriminality. Pro znázornění zastoupení jednotlivých trestných činů hospodářské kriminality jsou zvoleny statistická data z roku 2019. Do dalšího grafu byly zahrnuty trestné činy, které mají četnost vyšší než 700.

Graf 8: Zastoupení hospodářských trestných činů – dle četnosti

Četnost jednotlivých trestných činů⁽¹⁾



- podvody v sociálním zabezpečení a nemocenském pojištění (§ 209)⁽²⁾
- padělán a pozměnění peněz (§ 233)⁽³⁾
- zkrácení daně (§ 240)⁽⁴⁾
- padělán a pozměnění veřejné listiny (§ 348)⁽⁵⁾
- zpronevěra (§ 206)⁽⁶⁾
- podvod (§ 209)⁽⁷⁾
- neoprávněné opatření, padělán a pozměnění platebního prostředku (§ 234)⁽⁸⁾
- poškození a zneužití záznamu na nosiči informací (§ 230 - 232)⁽⁹⁾
- úvěrový podvod (§ 211)⁽¹⁰⁾
- neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)⁽¹¹⁾
- ostatní⁽¹²⁾

⁽¹⁾Frequency of criminal offences; ⁽²⁾Fraud in social insurance and sickness insurance; ⁽³⁾Counterfeiting or rechanging money; ⁽⁴⁾Loss of taxes; ⁽⁵⁾Counterfeiting or rechanging of authentic instrument; ⁽⁶⁾Embezzlement; ⁽⁷⁾Fraud; ⁽⁸⁾Unjustified measures, counterfeiting and changing means of payments; ⁽⁹⁾Damage or abuse carries of information; ⁽¹⁰⁾Credit fraud; ⁽¹¹⁾Missing taxes, social and sickness insurance and other statutory payments; ⁽¹²⁾Other

Zdroj: Policie ČR: Statistické přehledy kriminality za rok 2014-2019 (2020); vlastní zpracování

Nejvyšší zastoupení v trestné činnosti mají neoprávněné opatření, padělán a pozměnění platebního prostředku, které tvoří 30,26 %, druhým nejčetnějším jsou úvěrové podvody, které tvoří 13,84 % a třetím nejčetnějším je obecný podvod, který tvoří 10,67 %. Hospodářské trestné činy z oblastí účetnictví a daní nemají tak velké zastoupení, nejvyšší zastoupení má trestný čin zkrácení daně, a to 4,46 %, neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby mají 3,34 % a zkrácování údajů o stavu hospodaření a jmění se podílí pouze stopovým zastoupením a jsou zobrazeny v části grafu

ostatní, spolu s dalšími 52 způsoby trestných činů. Toto zastoupení je nevýznamné, a proto se tato práce nebude věnovat hospodářské kriminalitě z pohledu četnosti.

7.2 Hospodářská kriminalita – rozdělení dle škody v Kč

Porovnávání z pohledu škod způsobených v tisících Kč je mnohem zajímavější. Stejně jako při sledování z pohledu četnosti, i zde se projevuje klesající trend, až na výjimku posledního roku 2019. Rovněž jako u předchozího grafu, tvoří modré sloupce celkovou škodu vyčíslenou v tisících Kč a oranžové sloupce tvoří škodu spáchanou pouze hospodářskou kriminalitou. Z celkové částky tvoří průměrně 70 % právě hospodářská kriminalita, další složky jsou krádeže (cca 14 %), majetková kriminalita (cca 7 %), ostatní a zbývající kriminalita (cca 7 %) a mravnosti a vojenská kriminalita (<1 %).

Graf 9: Hospodářská činnost dle výše škody v Kč



⁽¹⁾ *Economic crimes – terms of loss expressed in thousand of CZK*

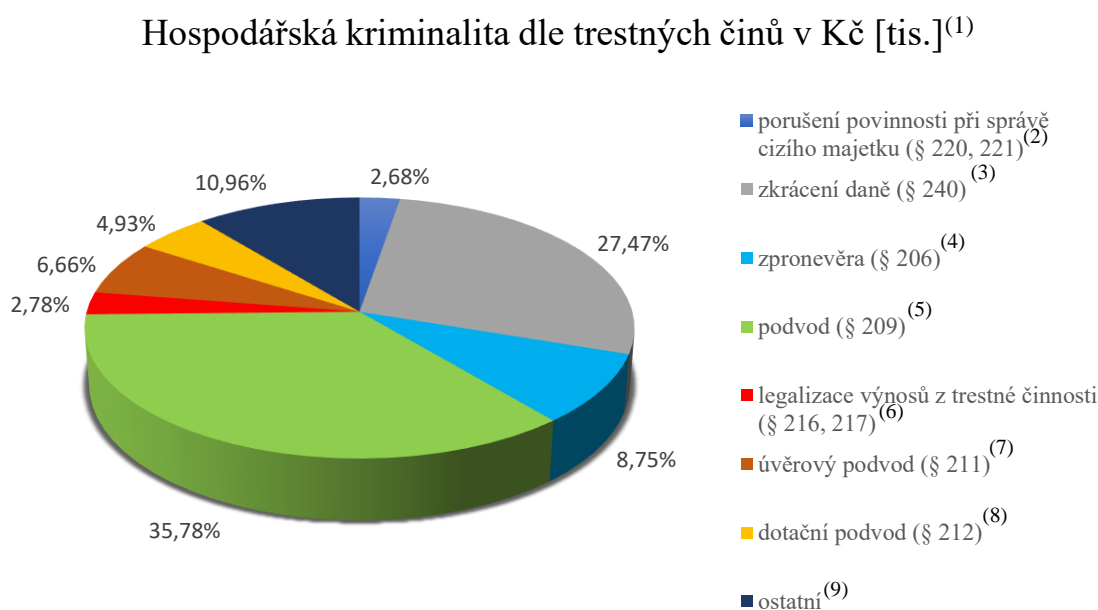
Zdroj: Policie ČR: *Statistické přehledy kriminality za rok 2014-2019 (2020)*; vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu lze vyčíst klesající trend, a to jak na straně celkové kriminality, tak i na straně hospodářské kriminality. Postupný pokles mezi lety 2015 až 2018 se dá z větší části přiřadit právě k výše zmiňovaným ochranným opatřením, které byly zavedeny během roku 2016 nebo 2017. I přes pokles v četnosti případů u hospodářské kriminality je v roce 2019 zaznamenán vysoký nárůst škody v Kč. Dle Policie ČR může za

razantní nárůst v roce 2019 stoupající hodnota movitého a nemovitého majetku. (“Policie ČR: Vyhodnocení kriminality za uplynulý rok 2019”, 2020)

V dalším grafu je přibliženo konkrétní zastoupení jednotlivých hospodářských trestných činů. Rovněž jako u předchozí podkapitoly, jsou data čerpána z roku 2019. Tento graf už neobsahuje tolik významných položek, jako předchozí graf. Do grafu jsou zahrnuty položky, které přesáhly škodu 400 mil. Kč.

Graf 10: Zastoupení hospodářských trestných činů dle výše škody v Kč



⁽¹⁾ Frequency of economic crimes in terms of expressed in thousand of CZK – economic offenses;

⁽²⁾ Breach of the obligation in managing of foreign property; ⁽³⁾ Loss of taxes; ⁽⁴⁾ Embezzlement;

⁽⁵⁾ Fraud; ⁽⁶⁾ Money-laundering; ⁽⁷⁾ Credit fraud; ⁽⁸⁾ Funding/subsidy fraud; ⁽⁹⁾ Other

Zdroj: Policie ČR: Statistické přehledy kriminality za rok 2014-2019 (2020); vlastní zpracování

Více než jednu třetinu celkové škody hospodářské kriminality s 35,78 % tvoří kategorie trestný čin podvodu, peněžně jej lze vyčíslit na 6 197 746 tis. Kč, v porovnání s celkovou kriminalitou tvoří 25 %. Druhou významnou procentuální částí je trestný čin zkrácení daně, který zastává 27,47 %, celková hodnota činí 4 758 683 tis. Kč, v porovnání s celkovou kriminalitou, pak zkrácení daně zastává necelých 20 %. Další v pořadí je zpronevěra s 8,75 %, následuje úvěrový podvod s 6,66 %, dotační podvod s 4,93 %, legalizace výnosů z trestné činnosti s 2,78 % a posledním zobrazeným je porušení povinnosti při správě cizího majetku s 2,68 %. Položku ostatní tvoří zbylých 57 položek, mezi kterými

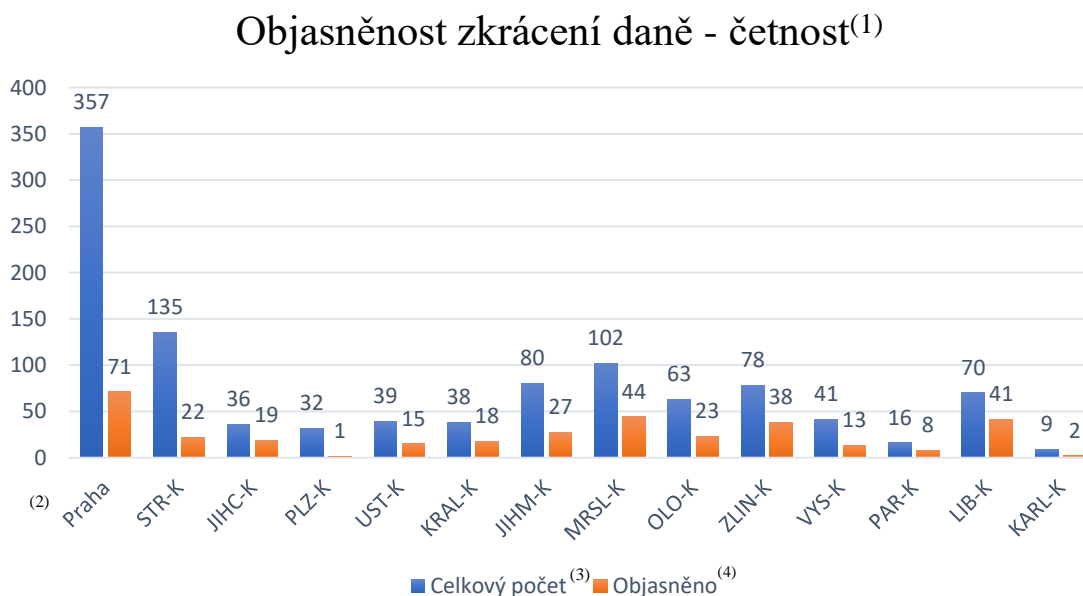
se vyskytuje i zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění v celkové částce 147 063 tis. Kč a neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby v částce 203 498 tis. Kč.

V návaznosti na jednotlivé hospodářské trestné činy, se nadále tato práce zabývá vybranými částmi z hospodářské kriminality. Zaměřuje se na účetní a daňové trestné činy a jim podobné. Pro podrobnou analýzu jsou opět vybrána data z roku 2019 a jsou vybrány trestné činy zkreslování daně, zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění a neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení a podobné povinné platby. Když se na tyto tři oblasti podíváme, tak z předchozího grafu vyplývá, že významnou část tvoří zkreslování daně, další dvě jsou v poměru s tímto trestným činem relativně zanedbatelné, přesto v součtu tvoří 30 % celkové hospodářské kriminality.

7.2.1 Zkrácení daně

Průměrná objasněnost v této oblasti je velice odlišná. V případech zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění a neodvedení daně a pojistného na sociálním zabezpečení a podobné povinné platby se republikový průměr objasněnosti pohybuje nad 50 %. Naopak u zkreslování daně je národní průměr pouhých 31,2 %.

Graf 11: Objasněnost trestného činu zkrácení daně

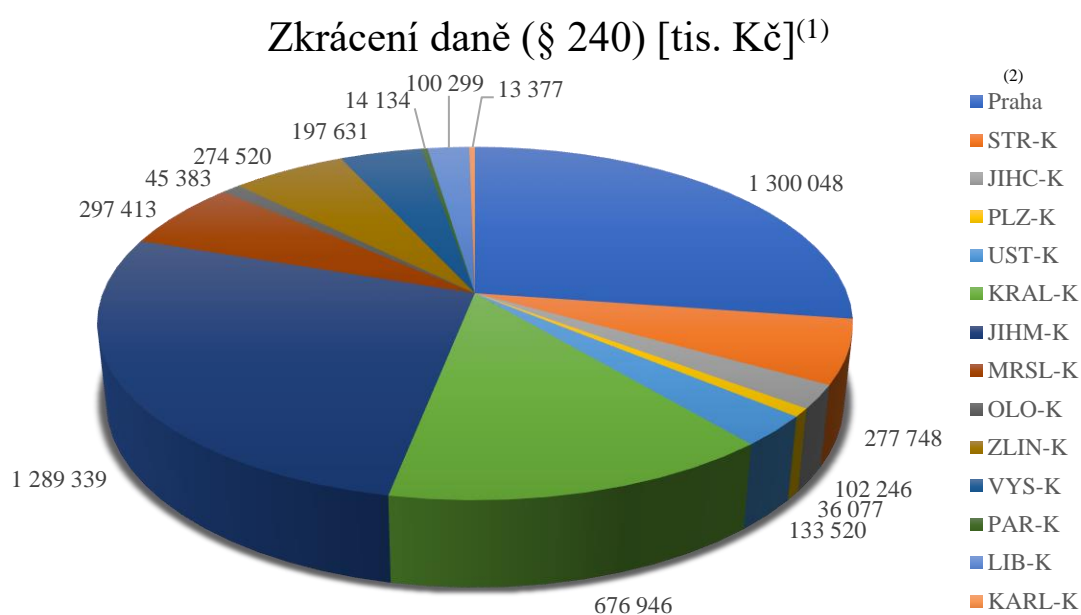


⁽¹⁾ Clarify – loss of taxes; ⁽²⁾ Regions; ⁽³⁾Total number of crime; ⁽⁴⁾Clarify number of crime

Zdroj: Policie ČR: Statistické přehledy kriminality za rok 2014-2019 (2020); vlastní zpracování

Z malého počtu trestných činů se nejvyšším počtem podílí Praha, Středočeský kraj a Jihomoravský kraj. Tento fakt je zcela logický, protože ve velkých městech se „ukryje“ nejvíce podvodů. Také objasněnost případů v hlavním městě Praha je minimální a pohybuje se okolo 20 %. Ještě hůře na tom je kraj Středočeský, který se pohybuje na 16 %. Vůbec nejhorší objasněnost v oblasti zkrácení daně má Plzeňský kraj, který sice eviduje pouze 32 případů, ale jen s jediným objasněným případem je na 3 %. Tento nelichotivý průměr zvedá Liberecký kraj a Jihočeský kraj, které mají objasněnost vyšší než 50 %.

Graf 12: Zastoupení jednotlivých krajů – zkrácení daně



⁽¹⁾ Loss of taxes in thousand of CZK; ⁽²⁾ Regions

Zdroj: Policie ČR: Statistické přehledy kriminality za rok 2014-2019 (2020); vlastní zpracování

Plzeňský kraj s nejnižší objasněností paradoxně tvoří druhou nejmenší škodu, naopak hlavní město Praha a Jihomoravský kraj tvoří společně největší část z celkové částky. V tomto grafu se k nim přidává Královéhradecký kraj. V těchto velkých městech není možné provádět důkladně všechny kontroly, a proto se do nich směřuje velké množství podvodů, nejtypičtějším příkladem je karuselový podvod.

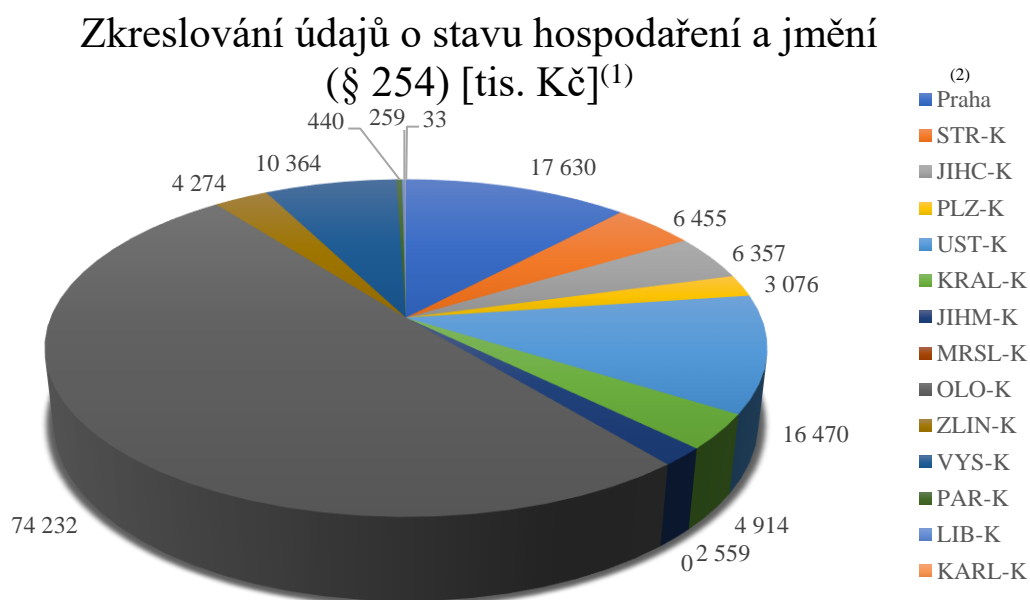
7.2.2 Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění

Tento „účetní“ trestný čin má v porovnání s trestným činem zkrácení daně menší zastoupení, v případě četnosti je to přibližně jedna čtvrtina, v případě vyčíslené škody v Kč

tvoří pouze 3 %. I přes to, je částka 147 063 tis. Kč nezanedbatelná. Z celkového počtu 296 registrovaných případů bylo objasněno 198 a procentuální objasněnost je tedy 67 %.

Takto nízké zastoupení má dle mého názoru jednoduchý důvod. Díky úzkému propojení účetnictví a daní se i trestné činy navzájem prolínají a kvůli vyšší sazbě za daňové podvody, a pokud to situace umožňuje, se často trestné činy překlasifikují z účetních na daňové. Pro upřesnění, u zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění hrozí sazba od peněžitého trestu až maximálně na dva roky odnětí svobody, kdežto u zkrácení daně nastává rovnou rozmezí pět až deset let odnětí svobody dle vážnosti (Zákon č. 40/2009 Sb., Zákon trestní zákoník).

Graf 13: Zastoupení jednotlivých krajů – zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění



⁽¹⁾ Misrepresent of financial condition and capital in thousand of CZK; ⁽²⁾ Regions

Zdroj: Policie ČR: Statistické přehledy kriminality za rok 2014-2019 (2020); vlastní zpracování

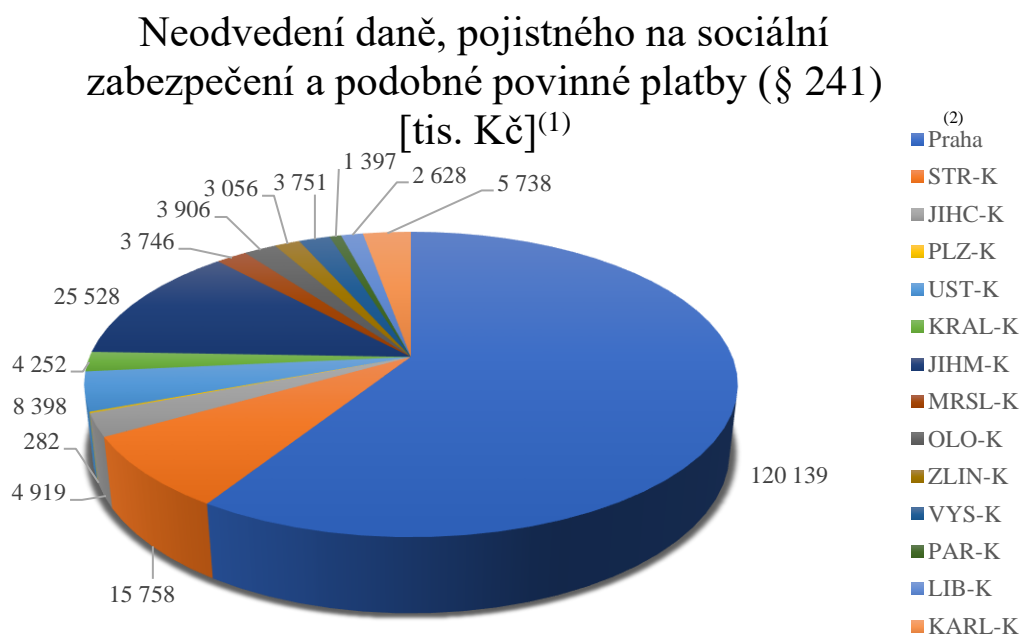
Tento graf ukazuje zastoupení jednotlivých krajů při trestném činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění. Z celkové částky spáchaných trestných činů dle škody v Kč, byla největší část spáchána v Olomouckém kraji, kde z 25 registrovaných, v celkové škodě 74 232 tis. Kč, bylo dokázáno a objasněno 22 případů. Druhým největším je hlavní město Praha, která i zde v případě objasněnosti je vysoko pod průměrem, přesně na 31 %, kdy ze 45 případů, v celkové škodě 17 630 tis. Kč, bylo objasněno pouze 14. Zvláštní

paradox nastal v Moravskoslezském kraji, kde mají 12 registrovaných případů, z toho 6 objasněných, ale tyto případy nezpůsobily žádnou škodu.

7.2.3 Neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení a podobné povinné platby

Svou významností je takto klasifikovaný trestný čin z hlediska četnosti mírně významnější než zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění, ale z hlediska způsobené škody v Kč je srovnatelný. Tento trestný čin je charakteristický malou škodou na jeden trestný čin. Má přibližně třikrát větší četnost zastoupení, přesně 822 případů, než zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění, ale zároveň při pohledu na způsobené škody v Kč převyšuje zkreslování údajů o stavu a jmění pouze o 30 %, tedy celková škody způsobená je 203 139 tis. Kč. I objasněnost těchto případů je nadpoloviční, přesněji je republikový průměr 54,5 %. U tohoto trestného činu je sazba odnětí svobody jeden rok až osm let, podle vážnosti (Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník).

Graf 14: Zastoupení jednotlivých krajů – neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení a podobné povinné platby



⁽¹⁾ Missing taxes, social and sickness insurance and other statutory payments in thousand of CZK;

⁽²⁾ Regions

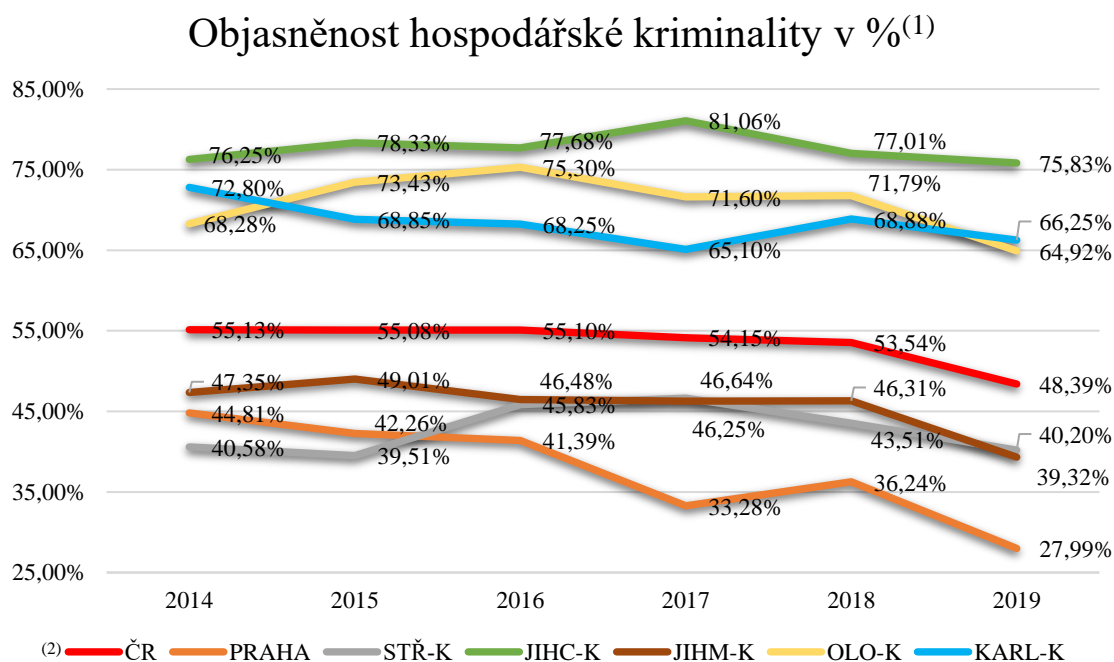
Zdroj: Policie ČR: Statistické přehledy kriminality za rok 2014-2019 (2020); vlastní zpracování

Stejně jako u zkreslování daní, i zde jsou zastoupeny stejné kraje. Nejvyšší škodu způsobenou v KČ opět eviduje hlavní město Praha, druhým krajem je Jihomoravský kraj a třetím nejvýznamnějším je Středočeský kraj. V Praze bylo zaznamenáno 463 případů v celkové škodě 120 139 tis. Kč, z těchto případů bylo objasněno 287 případů, což znamená 62 % objasněnost. Takto vysoká objasněnost je vyšší než republikový průměr. V Jihomoravském kraji bylo zaznamenáno 80 případů v celkové škodě 25 528 tis. Kč, z těchto případů bylo objasněno 29 případů. Objasněnost v tomto kraji je 36 %, výrazně podprůměrná. Ve Středočeském kraji bylo 34 případů v celkové škodě 15 758 tis. Kč, a z těchto případů bylo objasněno 14 případů. I v tomto kraji je tedy objasněnost podprůměrná, přesněji 41,2 %.

7.3 Objasněnost případů hospodářské kriminality

Při pohledu na samostatnou objasněnost případů je nutné zmínit charakteristiku podvodu, která je zmíněna v kapitole 5, kde jsou zmiňovány možnosti spáchání podvodu. Jedinec, který spáchá trestný čin, musí mít příležitost, motivaci, musí si to umět zdůvodnit (racionalizace), ale hlavně musí mít schopnost podvod spáchat, kde hlavním faktorem je inteligence, kvůli tomu se průměrná objasněnost v rozmezí let 2014 – 2019 pohybuje okolo 50 %. V porovnání s jinými trestnými činy je na tom v objasněnosti lépe než krádeže, majetkové trestné činy a vojenské trestné činy. Naopak je na tom ale hůře než násilná a mravnostní kriminalita, ostatní a zbývající kriminalita. Zvýrazněné spojnice jsou kraje s nejvyšší objasněností, nejnižší a republikový průměr.

Graf 15: Celková objasněnost dle krajů



(1) Clarify of economic crimes in %; (2) Regions

Zdroj: Policie ČR: Statistické přehledy kriminality za rok 2014-2019 (2020); vlastní zpracování

Průměr objasněných případů má zpravidla klesající tendenci, to znamená, že stále více případů zůstává neobjasněných, nebo jsou objasněny dodatečně v dalších letech. Dlouhodobě se potvrzují údaje z předchozích kapitol, nejhorší objasněnost obecně má hlavní město Praha, která má rapidně klesající trend, a to během 6 let takřka o 20 % méně objasněných případů, Jihomoravský kraj a Středočeský kraj, tyto další dva kraje se pohybují okolo 45 %, ale v posledním roce 2019 byl zaznamenán také skokový propad o 5 % případů. Naopak nejlepší objasněnost mají v Jihočeském kraji, kde se dlouhodobě drží nad 75 % objasněných případů hospodářské kriminality, dalšími kraji s vysokou objasněností jsou například Karlovarský nebo Olomoucký kraj, které se pohybují okolo 70 %. Přesné údaje o dalších krajích jsou uvedené v Tabulce 14. V řádcích jsou jednotlivá léta a ve sloupcích zbývající kraje

Tabulka 14: Objasněnost ve zbylých krajích⁽¹⁾

v %	PLZ-K ⁽²⁾	ÚST-K	KRAL-K	MRSK-K	ZLIN-K	VYS-K	PAR-K	LIB-K
2014	65,65 %	67,07 %	58,86 %	52,53 %	55,93 %	62,99 %	60,29 %	54,41 %
2015	61,09 %	66,13 %	63,23 %	51,88 %	61,59 %	63,22 %	66,46 %	54,17 %
2016	52,80 %	66,91 %	64,00 %	55,12 %	59,17 %	65,70 %	63,97 %	57,44 %
2017	58,59 %	66,60 %	67,16 %	53,53 %	61,48 %	61,89 %	66,21 %	61,25 %
2018	53,91 %	66,82 %	66,22 %	53,09 %	66,55 %	61,02 %	54,95 %	65,31 %
2019	53,71 %	66,34 %	60,35 %	49,11 %	58,77 %	57,59 %	60,05 %	65,13 %

⁽¹⁾ Clarify in other regions in %; ⁽²⁾ Regions

Zdroj: Policie ČR: Statistické přehledy kriminality za rok 2014-2019 (2020); vlastní zpracování

8 Analýzy skutečného případu

Pro krátký popis průběhu vyšetřování byl získán materiál z odboru hospodářské kriminality, který se dotýká trestného činu zkrácení daně. Všechna jména, údaje, identifikační čísla, částky a datумы byly změněny, nebo vykráceny koeficientem, aby byla zachována dostatečná anonymita případu a osob v něm figurujících. V tomto případě je jasně vidět pozice bílého koně, ve formě jednatele a toho „co tahá za nitky“. Oba uvedení už mají trestnou minulost, jeden dokonce přímo daňovou trestnou činnost.

Jak je výše uvedeno, případ je páchán pomocí zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby § 240. Tento podvod byl páchán na krácení DPH během jednoho celého roku a byl spáchán ve výši několika milionů Kč. Na tento případ byla hospodářská policie upozorněna finančním úřadem, kdy společnost neodstranila pochybnosti po vyzvání finanční správy pomocí postupu k odstranění pochybností. Po dvou letech pak podal finanční úřad trestní oznámení. Společnost si vyráběla fiktivní faktury od jiných reálných společností a zároveň se také prověřovala koupě auta. První společností byla nadnárodní společnost, která podniká pouze v zahraničí a v ČR má pouze pobočku, která nebyla v tu dobu ekonomicky aktivní. Ve druhé společnosti byl nastrčen bílý kůň, který byl dokonce ve výkonu trestu. Za tuto společnost posílal pachatel DPH a kontrolní hlášení sám emailem a poté navštěvoval vězení, kde si pachatel nechával podepsat potvrzení pravosti elektronického podání od nastrčeného bílého koně, protože neměl elektronicky ověřený podpis. Finanční správa zprvu šla po těchto firmách, protože oni „vykázali příjmy“, ale už za ně neodvedli DPH ani daň z příjmů a na základě toho se dostali k této firmě.

Po zjištění, že byli finančním úřadem odhaleni, se snažili všechny důkazní materiály po sobě zničit, a to jak v kanceláři, kterou urychleně opustili a rozvázali nájemní smlouvu, tak i v místě bydliště. Během prohlídky kanceláře bylo objeveno veliké množství falešných razítek a část účetnictví. U domovní prohlídky bylo poté zajištěno další množství důkazního materiálu. V těchto materiálech byly také faktury, které společnost dávala do účetnictví. Nalezené účetní doklady splňovaly všechny formální náležitosti daňového dokladu. Po podrobném prozkoumání, měly zřejmý znak podvodu. První nadnárodní společnost, která podniká v zahraničí, měla nastavenou takovou číselnou řadu, že nevystavovala faktury žádné jiné společnosti, druhá společnost měla nastavenou číselnou řadu tak, že datum vystavení se rovnal číslu faktury. Po těchto úkonech vše nasvědčovalo spáchání trestného činu a bylo zahájeno trestní řízení.

Při zahájení trestního řízení byl k podání vysvětlení pozván jednatel společnosti, ten uvedl, že ve společnosti figuroval jen jako „imaginární“ jednatel ale nic nevyřizoval, neuzavíral žádné smlouvy, jen podepisoval a potvrzoval, co mu bylo předloženo panem P., a následně mu za to, byla měsíčně vyplácena určitá částka v hotovosti. Vše za společnost vyřizoval pan P., na vedení účetnictví a fakturaci zde byly dosazeny další dvě osoby, které dovedl pan P. Jednatel společnosti byl každý měsíc doprovázen panem P. do banky, kde vybíral hotovost z účtu a celou sumu předával panu P. V dotazu na vybrané společnosti, od kterých údajně dostávali faktury, uvedl, že ani jednu nezná a smlouvu s nimi nepodepisoval.

Policie si tedy pozvala k podání vysvětlení pana P. Ten uvedl, že jednatelem společnosti nemohl být, protože byl jednatelem v jiné společnosti, která v tu dobu byla v konkursu. Jako další důvod uvedl, že obchody sjednával mimo ČR, proto by se o chod firmy nemohl starat, tak zvolil jiného jednatele. Při dotazu na společnost uvedl, že jednu si vybavuje, ale nevzpomíná si přímo, a u druhé společnosti uvedl, že jednal se zastupujícím člověkem. V závěru výsledku byl položen dotaz na zmíněné auto, pan P. uvedl, že auto koupili od leasingové společnosti, ale po zmrazení účtu finanční správou ho chtěli vrátit, protože ho nemohli splácet. Auto se pak po zapůjčení osobě, figurující jako právní zástupce ve firmě, ztratilo.

Po tomto výsledku byla pozvána osoba, která nikde nefigurovala. Ta uvedla, že se k této společnosti dostala přes pana P., ale že zná i jednatele společnosti, a vykonávala pro společnost pouze činnost, o kterou jí pan P. požádal. Výše zmíněné auto užívala i tato osoba. Po nějaké době byla požádána panem P., zda by nemohla sehnat někoho, kdo leasing převezme, po nějaké době zjistila, že auto bylo nahlášeno jako ukradené. Nic dalšího specifického pro tento případ nevedla.

Dalším v pořadí byl fakturant, který byl asistentem jednatele. V úvodu výsledku uvedl, že sice byl asistentem jednatele, ale že ho viděl za celou dobu pouze třikrát, a že za společnost vše vyřizoval pan P. sám. Činnost fakturanta spočívala pouze v tom, že ukládal a třídil faktury a další doklady do šanonů. Pokud neměl čas pan P., tak ještě vozil doklady účetnímu. Odměna za vykonanou činnost mu byla vyplácena rovněž v hotovosti, jako u jednatele.

Poslední figurující osobou s touto firmou byl účetní. Na vedení účetnictví neměli žádnou písemnou dohodu, měli pouze ústní, kterou uzavřeli s panem P. Jeho činnost probíhala tak, že mu pan P. nebo fakturant donesl doklady a on je zpracoval, a poté datovou schránkou jménem společnosti posílal příslušné finanční správě. Odměna mu byla rovněž vyplácena v hotovosti panem P.

Poté byli pozváni zástupci firem, kteří měli údajně vystavovat faktury společnosti. Všichni tito zástupci uvedli, že společnost neznají. Poté byli vyzváni, zda mohou přinést vystavenou fakturu jejich informačním systémem. Po doručení faktur byly porovnány s fakturami, které byly zabaveny během prohlídky kanceláře a domovní prohlídky. Tyto faktury se výrazně lišily a zástupci uvedli, že je nevystavili.

Po zjištění těchto skutečností, a přibližně dvouleté práci, došel policejní orgán k závěru, že pan jednatel a pan P. svým jednáním naplnili všechny zákonné znaky skutkové podstaty zvláště závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, a bylo zahájeno trestní stíhání. Za tento trestný čin hrozí pachatelům odnětí svobody na 5 – 10 let.

9 Výsledky a diskuse

Stěžejní cíl práce lze rozdělit do tří dílčích cílů. V úvodu praktické části jsou uvedeny cíle pro testovací modely, což je jedním z hlavních cílů této práce. Druhým významným cílem této práce byla podrobná analýza hospodářské kriminality s následujícím zaměřením na účetnictví a daně. Oblast hospodářské kriminality tato práce rozšiřuje o náhled do skutečného průběhu vyšetřování hospodářské trestné činnosti.

Pro testovací modely jsou nastaveny cíle jednotlivých výpočtů takto:

- pro CFEBT model je stanovena hladina významnosti dle (angl. Drábková, Z. (2017) na 10 %.
- při výpočtu Jonesovy nediskreční akruálnosti budou sledovány nediskreční akruálnosti, které se musí pohybovat v návaznosti na předchozí rok v podobném poměru k celkovým aktivům.
- model Dechow-Dichev kvality akruálního principu bude výsledek kvality porovnán s čistým příjmem podniku. Čím vyšší je kvalita akruálního principu, tím vyšší důvěryhodnost účetní výkazy mají.

Cíle byly testovány na třech vybraných podnicích, které podnikají ve stejné oblasti a jsou stejně velké. Rozdílnou složkou těchto podniků je jejich vývoj ve sledovaném období. Jeden podnik byl vybrán tak, aby ukázal správně vedené účetnictví, včetně vykazování. Druhý podnik byl vybrán tak, aby ukázal mírné kolísání během sledovaného období a poslední podnik má ukázat nedostatky.

Výpočty byly provedeny na základě vzorců a teoretické znalosti získané z kapitoly 5. Výpočty a výsledky pro jednotlivé podniky jsou stručně shrnuty do přehledných tabulek. Z výsledků nelze jednoznačně určit, zda podnik manipuloval s účetními výkazy, ale odhaluje problémové oblasti účetnictví a výkazů, kde k podvodu může teoreticky dojít.

První podnik vstupoval do testovacích modelů s nejlepší startovací pozicí. Každý rok vykázal účetní zisk a pohyboval se v kladných číslech. CFEBT model vyšel v hodnotě 84,81 %, což nevyhovuje stanovené hladině významnosti, proto je nutné provést další výpočty druhého a třetího stupně. Tento model je doplněn tabulkou sedmi ukazatelů, které slouží k pomoci odhalení rizikové oblasti. Ani tyto výpočty neodhalily pravděpodobné manipulování s účetnictvím. Druhým modelem je Jonesova nediskreční akruálnost, a i

tento model neodhalil žádné výrazné pochybení při vedení účetnictví. Ještě lepších výsledků tento podnik dosáhl při posledním modelu, kterým je Dechow-Dichev model kvality akruálních principů. Úvodní odhad a sledování volatility a dalších ukazatelů nic ne-nasvědčovalo tomu, že může dojít k manipulaci s účetními výkazy. To bylo vyvráceno grafem 4, kde výsledky z modelu a výsledek hospodaření vůbec „nespolupracují“. Určení kvality akruálního principu je založeno i na fundamentální analýze, a proto nelze přesně určit, zda došlo k manipulaci. I přes tento poslední uvedený fakt lze předpokládat, že účetnictví toho podniku zobrazuje věrný a poctivý obraz účetnictví. Jediným modelem, který nevyloučil manipulaci je CFEBT, které na prvním stupni vyšlo vyšší než hladina významnosti, ale je pravděpodobné, že na základě výsledků dalších modelů by i model CFEBT v dalších stupních poklesl a dostal se pod požadovanou hladinu významnosti. První firma potvrdila vstupní pozici do těchto modelů a neprokazuje žádné rizikové oblasti.

Tabulka 15: Výsledky Röchling Engineering Plastics, s.r.o.⁽¹⁾

CFEBT	JNA	DDKAP
Nutné další výpočty – nízké riziko ⁽²⁾	Minimální riziko ⁽³⁾	Mírné riziko ⁽⁴⁾

⁽¹⁾Result of Röchlomg Engineering Plastics, s.r.o.; ⁽²⁾Necessary the next calculation – low risk;

⁽³⁾Minimal risk; ⁽⁴⁾Middle low risk

Zdroj: vlastní zpracování

Druhý podnik ve sledovaném období dosáhl jak zisků, tak i ztráty. Model CFEBT vyšel na prvním stupni 84,44 %. Ani tento podnik se nevešel do stanovené hladiny významnosti, ale ze sledovaných podniků vyšel těsně nejlépe. Pomocné výpočty už na rozdíl od prvního podniku odhalily problém, který spočívá s generováním zisku. Tento problém lze vidět u ukazatelů ROA a ROE, které v úvodních letech vyšly záporné nebo v minimálních hodnotách. V závěru období došlo k výraznému nárůstu vykazovaného zisku, což může vést k nadhodnocení hospodářského výsledku. Výpočty dalších stupňů CFEBT by rozhodně pomohly odhalit teoretickou manipulaci. U testů druhého modelu došlo v rozmezí roku 2012 a 2013 k výraznějšímu výkyvu, které mohou navést k manipulaci s účetnictvím, v tomto roce došlo k výraznému nárůstu obratu, ale ostatní sledovaná data z účetní závěrky poklesla. Proto tento model určil, že k nějakému podvodu mohlo dojít. Třetí model ukázal podobné výsledky jako druhý model. Volatilita u výsledků modelu více než 10 % není zanedbatelná, a i tento model ji detekoval mezi roky 2012 a 2013.

Graf 5 potvrzuje toto tvrzení, ale lze předpokládat spíše špatné účtování akruálností, jelikož se efekt nárůstu výsledku hospodaření po zdanění dostavuje vždy s ročním zpožděním. Na závěr se dá shrnout výsledky všech modelů pro jednotný obraz o podniku ve sledovaném období. Pravděpodobně se dá říci, že v letech 2012 a 2013 měla společnost problémy s akruály a účetní výkazy v těchto letech nezobrazovaly věrný a poctivý obraz o účetnictví. Stejně jako u první firmy vyšlo CFEBT nad úroveň hladiny významnosti, ale zde se nedá tak snadno predikovat další vývoj na druhém a třetím stupni CFEBT.

Tabulka 16: Výsledky Arla Plast, s.r.o. ⁽¹⁾

CFEBT	JNA	DDKAP
Nutné další výpočty – střední riziko ⁽²⁾	Mírné riziko ⁽³⁾	Vysoké riziko ⁽⁴⁾

⁽¹⁾Results of Arla Plast, s.r.o.; ⁽²⁾Necessary the next calculation – middle risk; ⁽³⁾Middle low risk;

⁽⁴⁾High risk

Zdroj: vlastní zpracování

Třetí podnik měl nejhorší vstupní pozici z vybraných podniků. Z většiny sledovaných let byl ve ztrátě. Hodnota CFEBT modelu prvního stupně vyšla 191,32 %, což výrazně převyšuje požadovanou hladinu významnosti 10 %. Zároveň je tato hodnota i více než dvakrát vyšší v porovnání s předchozími dvěma podniky. Z výpočtů lze odhalit velké nesrovnalosti mezi výsledkem hospodaření a cashflow, protože společnost vykazovala záporný výsledek hospodaření, ale vysoké kladné cashflow v porovnání s ostatními. Pomocné výpočty tuto úvodní teorii potvrdily. Záporné hodnoty ROA i ROE ve čtyřech po sobě jdoucích letech v posledním roce vystřídal skokový nárůst do vysokých kladných hodnot. Dalším problémem byl ukazatel FPP, který sice není záporný, ale generovaný peněžítý tok pomocí osobních nákladů je výrazně nižší než u předchozích společností. Tento podnik rozhodně nepřesvědčil svými výsledky, že neproběhlo manipulování s účetnictvím, právě naopak vznesl další otázky, které by byly zodpovězeny dalšími stupni CFEBT modelu. Překvapivě dobrých hodnot tato společnost dosáhla u Jonesova modelu nediskreční akruálnosti, mimo lehce většího propadu v letech 2011 – 2012 společnost správně pracovala s akruály a v tomto testu vyšla mnohem lépe, než druhá společnost. V návaznosti na tento model by měla jednotka vyjít dobře i u třetího modelu Dechow-Dichev kvalita akruálního principu, který také sleduje akruálnosti. Výsledky tohoto modelu jsou srovnatelné z pohledu volatility výsledků akruálnosti s předchozím podnikem. Bohužel tento podnik už nesplňuje zbylé podmínky, které jsou uvedeny v kapitole 5, a

kvůli vysoké volatilitě cashflow a dlouhodobému vykazování negativního výsledku hospodaření snížila svou kvalitu akruálního principu. Jediným kladným bylo porovnání výsledku hospodaření s kvalitou akruálního principu viz graf 6, kde v prostředních třech letech dosahoval perfektních výsledků, naopak v prvním a posledním roce obě hodnoty šly proti sobě. Na základě těchto tří testů vyšla tato jednotka nejhůře a rozhodně stojí za další testování a hrozí zde vysoké riziko, že s účetnictvím bylo manipulováno.

Tabulka 17: Výsledky Mirel Vratimov, a.s.⁽¹⁾

CFEBT	JNA	DDKAP
Nutné další výpočty – vysoké riziko ⁽²⁾	Nízké riziko ⁽³⁾	Střední riziko ⁽⁴⁾

⁽¹⁾Results of Röchleng Engineering Plastics, s.r.o.; ⁽²⁾Necessary the next calculation – high risk;

⁽³⁾Very low risk; ⁽⁴⁾Middle risk

Zdroj: vlastní zpracování

Zisk, cashflow a akruálnost sice není průkazným ukazatelem zdraví podniku a jeho měření výkonosti podniku, ale dá se na základě těchto ukazatelů ověřit, zda dobrých výsledků dosahuje kvůli poctivému a věrnému obrazu účetnictví, tedy jen díky svému podnikatelskému umění, nebo zda jednotka manipuluje s účetními daty, proto aby vypadala lépe pro své investory, dodavatele, odběratele a jiné uživatele účetní závěrky. Pro co nejpřesnější možnost zhodnotit podniky je potřeba mnohem více materiálu, informací, a především kooperaci s podnikem. Pokud dojde prokazatelně k takovému manipulování s účetními daty, jedná se o trestný čin a zabývá se tím hospodářská kriminalita.

Hospodářská kriminalita je obor se specifickou charakteristikou, jak vyplývá z úvodních analýz v šesté kapitole. Policejní statistika sleduje kriminalitu ze dvou pohledů. Prvním pohledem je výskyt dle četnosti, kde hospodářská kriminalita zaujímá minimální zastoupení a není tak důležitá. Ve sledovaném období 2014 až 2019 se v průměru podílí na celkové kriminalitě 12 %, viz Graf 7. Nejvyšší četnost mají trestné činy týkající se neoprávněné opatření, padělání a pozměnění platebního prostředku nebo úvěrový podvod viz Graf 8. Účetní a daňové podvody tvoří necelých 8 % hospodářské kriminality.

Druhým pohledem je evidence kriminality z hlediska škody způsobené v Kč, kde naopak hraje roli velmi významnou. Z celkové kriminality tvoří průměrně ve sledovaném období 70 % celkové škody způsobené v Kč, viz Graf 9. Největší zastoupení má trestný čin kategorizovaný jako obecný podvod, který zastává 35,78 % hospodářské kriminality a 25 % celkové kriminality, v částce 6 197 746 tis. Kč. Druhým nejrizikovějším trestným

činem je zkrácení daně, které tvoří 27,47 % hospodářské kriminality a necelých 20 % celkové kriminality, v částce 4 758 683 tis. Kč, viz Graf 10. Další vybrané trestné činy z účetnictví a daní už netvoří takovou část, jedná se o zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění a neodvedení daně v částce 203 498 tis. Kč, pojistného na soc. zabezpečení a podobné povinné platby v částce 147 063 tis. Kč. Právě tyto tři vybrané trestné činy, které se týkají daní a účetnictví jsou dále analyzovány.

Největší částkou na celkové škodě při analýze trestného činu zkreslování daně se podílí hlavní město Praha, ve kterém byla z celkové částky způsobena škoda 1 300 048 tis. Kč, Jihomoravský kraj, který je „těsně“ za hlavním městem Praha s částkou 1 289 337 tis. Kč a Královohradecký kraj, který eviduje škodu v 676 946 tis. Kč, viz Graf 12. Tyto kraje jsou na tom i nejhůře s objasněností případů zkrácení daně, viz Graf 11, ale úplně nejhorší výsledky při odhalení a prokázání trestné činnosti vykazuje Plzeňský kraj. Nejlépe na tom je kraj Jihočeský a Liberecký.

Následující položky už nejsou tak významné při hospodářské činnosti a policie často tyto trestné činy, pokud jim to zákon a situace dovolí, překlasifikuje na zkrácení daně nebo jiný podvod, jelikož jsou zde vyšší sazby odnětí svobody. Tento úkon je možný, protože u nás jsou zatím daně a účetnictví velice propojené. Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění navazuje na předchozí testovací modely, které právě vychází z výkazů, které jsou zveřejňovány. Tento trestný čin se podílí na hospodářské kriminalitě pouhými 3 % a ze zaznamenaných trestných činů v roce 2019 bylo objasněno 67 %. Nejvyšší škodu tento trestný čin způsobil v roce 2019 v Olomouckém kraji, který evidoval 25 trestných činů v celkové částce 74 232 tis. Kč, viz graf 13, a objasněno bylo 22 trestných činů, což je nadprůměrná objasněnost. Druhým krajem s nejvyšší vyčíslenou škodou v Kč je hlavní město Praha, která na rozdíl od Olomouckého kraje je v objasněnosti výrazně pod průměrem, přesněji je na 31 %. Posledním analyzovaným trestným činem je neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, podobně jako předchozí trestný čin se podílí přibližně 3 % na hospodářské kriminalitě. Průměrná objasněnost tohoto trestného činu byla v roce 2019 54,5 %. V grafu 14 je vidět velké zastoupení tohoto trestného činu v hlavním městě Praha, která tvoří skoro 2/3 celkové škody toho trestného činu v částce 120 139 tis. Kč, ale paradoxně je zde i vysoká objasněnost, která je nadprůměrná ve výši 62 %. Druhým je Jihomoravský kraj, který eviduje škodu ve výši 25 528 tis. Kč a objasněnost mají výrazně podprůměrnou.

Celková objasňenost hospodářské kriminality se v letech 2014 – 2019 pohybovala okolo 50 %. Na této objasňenosti se dle grafu 15, nejvíce podílí kraje Jihočeský, Olomoucký a Karlovarský. Na druhé straně kraje s nejhorší objasňeností jsou hlavní město Praha, Jihomoravský a Středočeský kraj. Tento fakt lze vysvětlit tím, že většina podvodů se lépe ukryje ve velkých městech, kde odhalení trvá delší dobu kvůli vyšší četnosti kontrolovaných jednotek.

Na demonstrovaném případě je jasně pozorovatelný Diamant podvodu (obrázek 3), který zobrazuje faktory, které dávají vzniknout podvodu. Záměrně je zde uveden Diamant podvodu místo Trojúhelníku, protože pachatel toho trestného činu byl schopný spáchat trestný čin především díky svým schopnostem a inteligenci. Při páčání trestného činu uvedl do pozice jednatele nic netušící osobu, které vyplácel odměny v hotovosti. Jeho schopnost byla podtržena tím, že dokázal využít dalšího bílého koně v jiné společnosti, která mu „fakturovala“ své služby, překážkou mu nebylo ani to, že bílý kůň byl v té době ve výkonu trestu odnětí svobody a každý měsíc za něj vytvářel příznání DPH a kontrolní hlášení, které za něj na finanční správu posílal a poté bílého koně navštěvoval ve vězení pro potvrzení elektronického podpisu. Na případ byla policie upozorněna finančním úřadem, který prvně provedl kontroly ve společnostech, za které si pachatel vytvářel fiktivní faktury a ty poté nebyly na finanční správě evidovány pro zaplacení DPH. Po kontrole společností bylo podáno trestní oznámení na jednatele a „jeho společnost“, kterým byl nastrčený bílý kůň. Během vyšetřování byly provedeny domovní prohlídky a prohlídka kanceláří, kde byly zabaveny falešné faktury a mnoho razítek. Následné vyslýchání svědků pomohlo dokreslit průběh a způsob páčání trestné činnosti.

Ochrana před podvody vyžaduje neustálé inovace a postup vpřed, názornou ukázkou tohoto bylo zavedení kontrolního hlášení a centrální evidence tržeb. V oblasti DPH tyto ochranné prvky výrazně pomohli snížit výskyt podvodů, ale dle mého úsudku nejsou dostatečné. Když stát mohl zavést centrální evidenci tržeb, mohl na to navázat i „centrální evidencí plateb DPH“ a společnostem, které si nárokují odpočet DPH, vyplácet částky až po přijetí platby od společnosti, která má povinnost DPH odvést. Tento systém by mohl efektivně zamezit karuselovému podvodu. Dalším bonusem tohoto ochranného prvku by bylo možné narovnání trhu od pochybných společností, které díky tomu získávají konkurenční výhodu. Podniky by při výběru více hleděli na platební morálku a daňovou historii svých obchodních partnerů.

10 Závěr

Hlavním cílem práce bylo zhodnocení hospodářské kriminality v účetnictví, které bylo doplněno o daňovou problematiku, jelikož je svým podílem na hospodářské kriminalitě důležitá. V praxi je úzce propojena daňová problematika s účetní problematikou. Hospodářská kriminalita je velice specifický obor kriminologie, který má v praxi minimální zastoupení četnosti, ale velké škody způsobené v KČ. Další charakteristikou hospodářské kriminality je nenásilnost tohoto trestného činu, který má ale veliký dopad na stabilitu státu. Pod obor hospodářské kriminality spadá velké množství druhů trestných činů, např. z oblastí daní, účetnictví, legalizace výnosů z trestné činnosti, korupce, paděláních peněz a mnoho dalších. Rozsah a vývoj oboru se neustále posouvá kupředu a je potřeba aby i ochranné složky neustále inovovaly své postupy a systémy při dokazování.

Základním a nejdůležitějším prvkem vedení účetnictví a toho, aby účetnictví zobrazovalo věrný a poctivý obraz, je postup podle zákonných norem. Pokud účetní jednotka vystoupí z dodržování zákonných norem, rozlišuje se, zda se jedná pouze o kreativní účetnictví nebo už došlo k spáchání trestného činu. Riziko podvodu lze minimalizovat zavedením důkladného kontrolního systému. Osoby působící v tomto systému by měly být na sobě nezávislé a nezastávat více pozic ve společnosti najednou.

Proti riziku podvodu se lze chránit už v počáteční fázi díky správně nastavenému vnitřnímu kontrolnímu systému, který znázorňuje COSO model. Pokud mají účetní jednotky dobře nastavený systém a pachatelem podvodu není nikdo, kdo s tímto systémem pracuje, navrhuje nebo ho upravuje, lze podvod detekovat již v počátku. V případě, že pachatelem je řídicí osoba, která může kontrolní systém ovlivnit, tak by měly uživatelům účetních výkazů pomoci detekční modely. Tyto modely ale nemohou být schopny poskytnout kvalitní závěry, kvůli neznalosti dalších podstatných informací, které jsou potřeba pro získání úplného obrazu o účetní jednotce. Každý z detekčních modelů pracuje s jinými daty a přistupuje k nim jinak. Dalším důležitým faktorem je přístup k vytváření dat účetní jednotkou, jelikož každý si vede účetnictví podle svého a u dvou rozdílných účetních jednotek nemusí stejná položka zobrazovat stejné účetní operace. Zobrazení poctivého obrazu upřesňuje i zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který uvádí: „*Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a*

zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá.“ I přes neshody ve vykazování určitých účetních případů lze určit, že detekční modely mohou být nápomocny při odhalování manipulace s účetnictvím, ale nemohou být použity, jako důkazní materiál.

Celá práce by měla rozšířit znalosti o problematice účetních podvodů a hospodářské kriminalitě. I když se tyto pojmy na první pohled zdají být dost podobné, v praxi tomu vždy tak není.

Na tuto problematiku bylo nahlédnuto z vícero stran. První stranou byla detekce účetních podvodů pomocí testovacích modelů, které vypadají jako užitečný pomocný nástroj při detekci účetního rizika, ale nelze se na něj plně spoléhat a je potřeba znát podrobné informace o účetní jednotce. Tyto informace jsou bohužel často těžce získatelné a je potřeba spolupráce účetní jednotky. Další pohled byl ze strany vyšetřujících orgánů a postupu v trestném řízení, který mi názorně ukázal lidskou povahu při páčání trestného činu, a že lidé jsou schopni udělat „cokoliv“. Třetí stranou byla charakteristika hospodářské kriminality a její vývoj v čase. Z této analýzy je zřejmé, že zavedené ochranné prvky v roce 2016 jsou účinné, ale na hospodářskou kriminalitu působí i jiné faktory, jako např. uvedený nárůst hodnoty movitého a nemovitého majetku. I přesto, že jsou ochranné prvky dostačující, vynalézavost pachatelů stále vzrůstá a je potřeba zavádět nová opatření a stávající aktualizovat dle trendu.

Summary

This thesis is focused on the topic of „Forensic Accounting and Economic Crime". It combines theoretical and practical knowledge. The main objective of this work is to present accounting fraud and economic crime.

The thesis is divided into two main parts. The first one is accounting manipulation of reports, which is described in the part of the test detection models. Fraudulent conduct, whether by employees, management, or external person. Generally, the frauds have a bad effect on the business environment. Defamation from an external person may also have a fatal impact on the company. The primary and most important factor of the impact on the company is financial loss. Other important factors are the loss of customer, supplier and employee confidence and the loss of company's goodwill.

The thesis should show and interconnect individual test models of financial reports on selected accounting units. In case these test models reveal possible manipulation of financial reports, it then means there was an economic crime committed. The three selected enterprises are from the same industry. They have the same period of observation and their development over time is tested by detection models. The selection of the companies is based on their reporting of profit or loss, cashflow and other necessary indicators used for test models. The enterprises are tested using the CFEBT model, Jones non-discretionary accruals and the Dechow-Dichev accrual quality model.

The second part includes an analysis of economic crimes in the Czech Republic and describes some real cases. Data from 2014 to 2019 are analyzed in terms of frequency and in terms of loss expressed in CZK, with a special focus on accounting and tax crimes. The analysis is supplemented by the clarification of economic crime in the period under review.

Key words: accounting fraud, detection models, financial manipulation, tax fraud, economic crime, economic crime Czech, fraud protection

JEL Classification: M41 Accounting, K14 Criminal Law

Seznam literatury

Knižní zdroje

- [1] COSO. (2009). *Internal Control — Integrated Framework: COSO Internal control - integrated framework: Guidance on monitoring internal control systems, Volume II: Application*. USA: University of Mississippi.
- [2] Drábková, Z. (2017). *Kreativní účetnictví a účetní podvody: řízení rizika účetních chyb a podvodů*. Praha: Wolters Kluwer.
- [3] Drábková, Z. (2017). *Fraud risk management: an effective anti-fraud system and a decision-making tool for users of financial statements*. Brno: Tribun EU.
- [4] Dušek, J. (2014). *Vyhněte se chybám v účetnictví: rady, řešení, praktické příklady*. Praha: Grada.
- [5] Fryšták, M. (2007). *Hospodářská kriminalita z pohledu teorie a praxe*. Ostrava: Key Publishing.
- [6] Chmelík, J., & Bruna, E. (2015). *Hospodářská a ekonomická trestná činnost*. Praha: Vysoká škola finanční a správní.
- [7] Kouřilová, J., Drábková, Z., & Vlčková, M. (2016). *Metody: AHP, CFEBT, DMFCA jako možná identifikace chyb a podvodů v účetnictví*. České Budějovice: Ekonomická fakulta, Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích.
- [8] Mantone, P. S. (2013). *Using analytics to detect possible fraud: tools and techniques*. Hoboken, New Jersey: Wiley.
- [9] Musil, J., Konrád, Z., & Suchánek, J. (2004). *Kriminalistika (2., přeprac. a dopl. vyd)*. V Praze: C.H. Beck.
- [10] Naser, K. H. M. (1993). *Creative financial accounting: its nature and use*. New York: Prentice Hall.
- [11] Pém, A. (2008). *Forenzní vyšetřování a hospodářská kriminalita (Diplomová práce)*. Praha.
- [12] Singleton, T., & Singleton, A. J. (c2010). *Fraud auditing and forensic accounting (4th ed)*. Hoboken, N.J.: John Wiley.
- [13] Skála, M., & Skálová, J. (1997). *Nejčastější účetní a daňové chyby*. Praha: Codex Bohemia.
- [14] Voláková, Z. (2014). *Podvody v účetnictví firem. Jak se jim bránit*. Praha: Linde Praha.

Internetové zdroje

- [15] *Beyond the Fraud Diamond* [Online]. (2016) (Vol. 2016). Retrieved from <http://www.ijbmer.com/docs/volumes/vol7issue1/ijbmer2016070102.pdf>
- [16] Dichev, I. D., & Dechow, P. (2001). *The Quality of Accruals and Earnings: The Role of Accrual Estimation Errors* (Studie) [Online]. USC Marshall School of Business. Retrieved from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=277231
- [17] Etržby: Kdo, co a odkdy? [Online]. (2018). Retrieved February 29, 2020, from <https://www.etrzby.cz/cs/kdo-co-a-kdy>
- [18] *Fraud Triangle Theory and Fraud Diamond Theory. Understanding the Convergent and Divergent For Future Research* [Online]. (2015) (Vol. 2015). Retrieved from http://hrmars.com/hrmars_papers/Article_05_Fraud_Triangle_Theory_and_Fraud_Diamond_Theory.pdf
- [19] Hospodářské trestné činy [Online]. (2018). Retrieved November 29, 2019, from <https://www.businessinfo.cz/cs/clanky/hospodarske-trestne-ciny-ppbi-50764.html#!&chapter=3>
- [20] ODBOR HOSPODÁŘSKÉ KRIMINALITY [Online]. (2019). Retrieved November 20, 2019, from <https://www.policie.cz/clanek/odbor-hospodarske-kriminality-adresa-pro-pisemny-styk.aspx>
- [21] Policie ČR: Statistické přehledy kriminality za rok 2014-2019 [Online]. (2020). Retrieved February 29, 2020, from <https://www.policie.cz/clanek/statisticke-prehledy-kriminality-za-rok-2019.aspx>
- [22] Policie ČR: Vyhodnocení kriminality za uplynulý rok 2019 [Online]. (2020). Retrieved March 02, 2020, from <https://www.policie.cz/docDetail.aspx?docid=22521951&docType=ART>
- [23] *The concept of Tax Gaps: Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies* [Online]. (2018). Luxembourg: Publications Office of the European Union. Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tax_gaps_report_mtic_fraud_gap_estimation_methodologies.pdf
- [24] Úřad služby kriminální policie a vyšetřování [Online]. (2019). In *Policie ČR: Úřad služby kriminální policie a vyšetřování*. ČR: © 2019 Policie ČR. Retrieved from <https://www.policie.cz/clanek/urad-sluzby-kriminalni-policie-a-vysetrovani.aspx>

Legislativa

- [25] Vyhláška č. 500/2002 Sb, 2002, kterou se provádějí některá ustanovení Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- [26] Zákon č. 141/1961 Sb., Zákon o trestním řízení soudním (trestní řád).
- [27] Zákon č. 40/2009 Sb., Zákon trestní zákoník.
- [28] Zákon 563/1993 Sb., Zákon o účetnictví.
- [29] MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD ISA 240: POSTUPY AUDITORŮ SOUVISEJÍCÍ S PODVODY PŘI AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY
- [30] MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD ISA 320: VÝZNAMNOST (MATERIALITA) PŘI PLÁNOVÁNÍ A PROVÁDĚNÍ AUDITU

Seznam obrázků, vzorců, tabulek, grafů a schémat

Seznam obrázků

Obrázek 1: Stupně manipulace s účetními výkazy	14
Obrázek 2: The Fraud Triangle Theory	18
Obrázek 3: The Fraud Diamond Theory	19
Obrázek 4: Matice COSO model.....	20

Seznam vzorců

(1) CFEBT M-skóre první stupeň	22
(2) CFEBT M-skóre druhý stupeň	23
(3) CFEBT M-skóre třetí stupeň	23
(4) Rentabilita aktiv	24
(5) Finanční rentabilita celkového vloženého kapitálu.....	24
(6) Rentabilita vlastního kapitálu	24
(7) Finanční rentabilita vloženého vlastního kapitálu	24
(8) Rentabilita osobních nákladů.....	24
(9) Finanční rentabilita osobních nákladů.....	24
(10) Celkové akruální částky ku celkovým aktivům.....	24
(11) Jonesova nediskreční akruálnost	25
(12) Model Dechow-Dichev kvality akruálního principu	26

Seznam tabulek

Tabulka 1: Výpočet CFEBT 1.stupeň Röchling Engineering Plastics s.r.o.....	32
Tabulka 2: Pomocné ukazatele pro CFEBT - Röchling Engineering Plastics s.r.o.	32
Tabulka 3: Výpočet CFEBT 1.stupeň Arla, s.r.o.....	34
Tabulka 4: Pomocné ukazatele pro CFEBT - Arla, s.r.o.....	34

Tabulka 5: Výpočet CFEBT 1.stupeň Mirel Vratimov, a.s.	36
Tabulka 6: Pomocné ukazatele pro CFEBT - Mirel Vratimov, a.s.	36
Tabulka 7: Zadluženost Mirel Vratimov, a.s.	37
Tabulka 8: Jonesova nediskreční akruálnost – Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	38
Tabulka 9: Jonesova nediskreční akruálnost – Arla Plast, s.r.o.	39
Tabulka 10: Jonesova nediskreční akruálnost – Mirel Vratimov, a.s.	40
Tabulka 11: Dechow-Dichev kvality akruálního principu – Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	41
Tabulka 12: Dechow-Dichev kvality akruálního principu – Arla Plast, s.r.o.	43
Tabulka 13: Dechow-Dichev kvality akruálního principu – Mirel Vratimov, a.s. ..	45
Tabulka 14: Objasněnost ve zbylých krajích	58
Tabulka 15: Výsledky Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	63
Tabulka 16: Výsledky Arla Plast, s.r.o.	64
Tabulka 17: Výsledky Mirel	65

Seznam grafů

Graf 1: Vývoj EBT a CF Röchling Engineering Plastics s.r.o.	31
Graf 2: Vývoj EBT a CF Arla, s.r.o.	33
Graf 3: Vývoj EBT a CF Mirel Vratimov, a.s.	35
Graf 4: Dechow-Dichev kvalita akrálního principu – Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	42
Graf 5: Dechow-Dicev kvalita akrálního principu – Arla Plast, s.r.o.	44
Graf 6: Dechow-Dichev model kvality akruálního principu - Mirel	46
Graf 7: Hospodářská činnost dle četnosti	48
Graf 8: Zastoupení hospodářských trestných činů – dle četnosti	49
Graf 9: Hospodářská činnost dle výše škody v Kč	50

Graf 10: Zastoupení hospodářských trestných činů dle výše škody v Kč	51
Graf 11: Objasněnost trestného činu zkrácení daně	52
Graf 12: Zastoupení jednotlivých krajů – zkrácení daně	53
Graf 13: Zastoupení jednotlivých krajů – zkrácování údajů o stavu hospodaření a jmění.....	54
Graf 14: Zastoupení jednotlivých krajů – neodvedení daně, pojistného na sociálním zabezpečení a podobné povinné platby	55
Graf 15: Celková objasněnost dle krajů	57

Seznam schémat

Schéma 1: Karuselový podvod.....	8
Schéma 2: Základní skupiny interního podvodu	15

Seznam příloh

Příloha 1: Data Röchling Engineering Plastics, s.r.o.....	77
Příloha 2: Data Arla Plast, s.r.o.....	78
Příloha 3: Data Mirel Vratimov, a.s.....	79
Příloha 4: Hospodářská kriminalita 2014	80
Příloha 5: Hospodářská kriminalita 2015	81
Příloha 6: Hospodářská kriminalita 2016	82
Příloha 7: Hospodářská kriminalita 2017	83
Příloha 8: Hospodářská kriminalita 2018	84
Příloha 9: Hospodářská kriminalita 2019	85
Příloha 10: Detailní zaměření HK na 2019.....	86
Příloha 11: Vybrané trestné činy HK dle krajů.....	88

Přílohy

Příloha 1: Data Röchling Engineering Plastics, s.r.o.

ROK_UZ	FIRMA75	AKTIVACELK	STALAA	EBT	
Rok účetní závěrky	Název firmy	Aktiva celkem - tis. Kč	Dlouhodobý majetek - tis. Kč	Zisk před zdaněním	
2015	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	320757		12840	64862
2014	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	271064		13826	62860
2013	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	227755		18886	53929
2012	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	225011		28846	36354
2011	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	191585		40856	31477

ROK_UZ	FIRMA75	VYNTOTAL	FM	CASH_FLOW	
Rok účetní závěrky	Název firmy	Celkové výnosy	Krátkodobý finanční majetek - tis. Kč	Hrubé cash flow	
2015	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	711734		56476	57790
2014	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	754232		71298	58919
2013	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	676674		60603	56211
2012	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	710896		38388	46991
2011	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	605041		21751	42245

ROK_UZ	FIRMA75	PRACKAP	VK	EAT	TAX
Rok účetní závěrky	Název firmy	Pracovní kapitál - tis. Kč	Vlastní kapitál - tis. Kč	Čistý zisk	Daně
2015	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	286642		301692	52627 12235
2014	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	236640		249065	51313 11547
2013	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	187099		197752	41794 12135
2012	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	134210		155957	29741 6613
2011	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	93001		126216	24522 6955

ROK_UZ	FIRMA75	CFat	osob_nakl	provoz_vynos
Rok účetní závěrky	Název firmy	Cash flow po zdanění	Osobní náklady - tis. Kč	Provozní výnosy
2015	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	45555		36706 704237
2014	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	47372		34293 746828
2013	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	44076		31988 665413
2012	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	40378		30668 703233
2011	Röchling Engineering Plastics, s.r.o.	35290		26107 594582

Příloha 2: Data Arla Plast, s.r.o.

ROK_UZ	FIRMA75	AKTIVACEK	STALAA	EBT	
Rok účetní závěrky	Název firmy	Aktiva celkem - tis. Kč	Dlouhodobý majetek - tis. Kč	Zisk před zdaněním	
2015	Arla Plast, s.r.o.	641541	359232	97422	
2014	Arla Plast, s.r.o.	546923	306637	66907	
2013	Arla Plast, s.r.o.	558828	356568	1753	
2012	Arla Plast, s.r.o.	567816	403026	21	
2011	Arla Plast, s.r.o.	507942	318838	-9556	

ROK_UZ	FIRMA75	VYNTOTAL	FM	CASH_FLOW	
Rok účetní závěrky	Název firmy	Celkové výnosy	Krátkodobý finanční majetek - tis. Kč	Hrubé cash flow	
2015	Arla Plast, s.r.o.	877070	28734	125963	
2014	Arla Plast, s.r.o.	718616	29280	91555	
2013	Arla Plast, s.r.o.	581947	16048	25336	
2012	Arla Plast, s.r.o.	332450	2121	16974	
2011	Arla Plast, s.r.o.	331551	37700	3730	

ROK_UZ	FIRMA75	PRACKAP	VK	EAT	TAX
Rok účetní závěrky	Název firmy	Pracovní kapitál - tis. Kč	Vlastní kapitál - tis. Kč	Čistý zisk	Daně
2015	Arla Plast, s.r.o.	25791	351746	97422	0
2014	Arla Plast, s.r.o.	7194	254324	66907	0
2013	Arla Plast, s.r.o.	-82935	187417	1753	0
2012	Arla Plast, s.r.o.	-118439	185664	21	0
2011	Arla Plast, s.r.o.	-27058	185643	-9556	0

ROK_UZ	FIRMA75	CFat	osob_nakl	provoz_vynos	
Rok účetní závěrky	Název firmy	Cash flow po zdanění	Osobní náklady - tis. Kč	Provozní výnosy	
2015	Arla Plast, s.r.o.	125963	43988	865405	
2014	Arla Plast, s.r.o.	91555	38969	711816	
2013	Arla Plast, s.r.o.	25336	32945	568851	
2012	Arla Plast, s.r.o.	16974	29588	313924	
2011	Arla Plast, s.r.o.	3730	23506	315253	

Příloha 3: Data Mirel Vratimov, a.s.

ROK_UZ	FIRMA75	AKTIVACELK	STALAA	EBT	
Rok účetní závěrky	Název firmy	Aktiva celkem - tis. Kč	Dlouhodobý majetek - tis. Kč	Zisk před zdaněním	
2015	Mirel Vratimov, a.s.	240587		156934	47617
2014	Mirel Vratimov, a.s.	251671		171268	-982
2013	Mirel Vratimov, a.s.	265619		191094	-14262
2012	Mirel Vratimov, a.s.	295578		214361	-47976
2011	Mirel Vratimov, a.s.	362895		242196	-7496

ROK_UZ	FIRMA75	VYNTOTAL	FM	CASH_FLOW	
Rok účetní závěrky	Název firmy	Celkové výnosy	Krátkodobý finanční majetek - tis. Kč	Hrubé cash flow	
2015	Mirel Vratimov, a.s.	196339		59248	62700
2014	Mirel Vratimov, a.s.	149331		53185	19966
2013	Mirel Vratimov, a.s.	140232		46598	12531
2012	Mirel Vratimov, a.s.	142154		53503	-15504
2011	Mirel Vratimov, a.s.	152010		32232	17967

ROK_UZ	FIRMA75	PRACKAP	VK	EAT	TAX
Rok účetní závěrky	Název firmy	Pracovní kapitál - tis. Kč	Vlastní kapitál - tis. Kč	Čistý zisk	Daně
2015	Mirel Vratimov, a.s.	53449		151784	46214 1403
2014	Mirel Vratimov, a.s.	52032		105571	-1121 139
2013	Mirel Vratimov, a.s.	48187		106692	-14412 150
2012	Mirel Vratimov, a.s.	54183		121104	-48125 149
2011	Mirel Vratimov, a.s.	89323		169228	-7650 154

ROK_UZ	FIRMA75	CFat	osob_nakl	provoz_vynos	
Rok účetní závěrky	Název firmy	Cash flow po zdanění	Osobní náklady - tis. Kč	Provozní výnosy	
2015	Mirel Vratimov, a.s.	61297		34528	195778
2014	Mirel Vratimov, a.s.	19827		33664	148365
2013	Mirel Vratimov, a.s.	12381		35568	137997
2012	Mirel Vratimov, a.s.	-15653		36073	141050
2011	Mirel Vratimov, a.s.	17813		36433	149926

Příloha 4: Hospodářská kriminalita 2014

2014		Zjištěno	z toho		Celkem	Objasněno		Škody	
TSK	Název		ukončeno prověřování	v prově- řování		Počet	Dodatečně	v tis. Kč	
							Celkem	Zajištěno	
101-190	Násilné činy celkem:	16 949	14 163	3 021	11 912	1 448	95 710	4 219	
201-290	Mravnostní činy celkem:	2 205	1 763	487	1 552	175	85	0	
311-390	Krádeže vloupáním celkem:	49 304	44 425	5 192	11 261	2 675	1 717 078	7 619	
411-490	Krádeže prosté celkem:	103 708	93 998	10 613	23 898	3 051	3 039 222	34 577	
511-590	Ostatní majetková kriminalita	20 599	16 619	4 929	5 835	1 455	1 797 829	621	
611-690	Ostatní krim. činy celkem:	29 729	27 211	2 798	23 260	1 338	666 330	0	
721-790	Zbývající kriminalita celkem:	35 431	32 624	3 003	31 577	1 676	530 185	0	
801-890	Hospodářské činy celkem:	30 731	23 775	8 568	16 941	3 279	20 850 300	1 914	
900-999	Vojenské a protiústavní činy	4	3	3	3	0	0	0	
101-903	CELKOVÁ KRIMINALITA:	288 660	254 579	38 613	126 237	15 097	28 696 739	48 950	
2014		Spácháno skutků							
TSK	Název	Pod vlivem	Z toho alkohol	Reci- divisté	Nezletilí 1-14 let	Mladiství 15-17 let	Děti 1-17 let		
101-190	Násilné činy celkem:	2 283	2 165	7 054	287	565	822		
201-290	Mravnostní činy celkem:	111	102	573	120	198	316		
311-390	Krádeže vloupáním celkem:	311	232	11 396	168	710	829		
411-490	Krádeže prosté celkem:	746	617	21 804	258	820	1 043		
511-590	Ostatní majetková kriminalita	463	441	3 809	89	172	256		
611-690	Ostatní krim. činy celkem:	2 245	1 637	16 057	333	656	968		
721-790	Zbývající kriminalita celkem:	13 454	10 189	15 322	39	121	159		
801-890	Hospodářské činy celkem:	102	83	7 878	56	125	173		
900-999	Vojenské a protiústavní činy	1	0	1	0	0	0		
101-903	CELKOVÁ KRIMINALITA:	19 716	15 466	83 894	1 350	3 367	4 566		
2014		Stíháno, vyšetřováno osob							
TSK	Název	Celkem	Reci- divisté	Nezletilí 1-14 let	Mladiství 15-17 let	Ženy			
101-190	Násilné činy celkem:	12 196	5 788	310	529	1 196			
201-290	Mravnostní činy celkem:	1 338	415	98	189	87			
311-390	Krádeže vloupáním celkem:	9 045	6 188	227	459	610			
411-490	Krádeže prosté celkem:	20 014	14 858	218	595	3 198			
511-590	Ostatní majetková kriminalita	5 565	2 533	136	161	1 031			
611-690	Ostatní krim. činy celkem:	20 054	12 241	300	468	2 418			
721-790	Zbývající kriminalita celkem:	30 908	13 615	38	117	3 933			
801-890	Hospodářské činy celkem:	15 488	5 381	42	75	4 489			
900-999	Vojenské a protiústavní činy	3	1	0	0	0			
101-903	CELKOVÁ KRIMINALITA:	114 608	61 020	1 369	2 593	16 962			

Příloha 5: Hospodářská kriminalita 2015

2015		Zjištěno	z toho		Celkem v prově- řování	Objasněno		Škody v tis. Kč	
TSK	Název		ukončeno prověřování			Počet	Dodatečně	Celkem	Zajištěno
101-190	Násilné činy celkem:	15 669	12 895	3 018	11 050	1 389	71 366	548	
201-290	Mravnostní činy celkem:	2 256	1 832	469	1 638	212	76	0	
311-390	Krádeže vloupaním celkem:	34 476	30 515	4 299	7 754	2 061	1 361 501	16 387	
411-490	Krádeže prosté celkem:	84 793	75 774	9 990	19 166	2 724	2 509 860	27 119	
511-590	Ostatní majetková kriminalita	19 823	15 943	5 002	5 541	1 431	1 506 150	617	
611-690	Ostatní krim. činy celkem:	27 340	24 841	2 848	20 987	1 424	433 513	0	
721-790	Zbývající kriminalita celkem:	32 646	29 907	2 960	29 136	1 765	765 130	0	
801-890	Hospodářské činy celkem:	30 616	23 660	8 956	16 862	2 936	20 250 981	373 652	
900-999	Vojenské a protiústavní činy	9	7	4	7	0	0	0	
101-903	CELKOVÁ KRIMINALITA:	247 628	215 372	37 545	112 139	13 942	26 898 577	418 323	
2015		Spácháno skutků							
TSK	Název	Pod vlivem	Z toho alkohol	Reci- divisté	Nezletili 1-14 let	Mladiství 15-17 let	Děti 1-17 let		
101-190	Násilné činy celkem:	2 331	2 194	6 649	271	484	726		
201-290	Mravnostní činy celkem:	108	95	605	133	198	328		
311-390	Krádeže vloupaním celkem:	186	139	7 936	179	481	628		
411-490	Krádeže prosté celkem:	689	528	17 515	250	622	856		
511-590	Ostatní majetková kriminalita	381	367	3 702	107	161	259		
611-690	Ostatní krim. činy celkem:	2 145	1 501	14 750	285	600	867		
721-790	Zbývající kriminalita celkem:	13 230	9 602	14 239	35	93	126		
801-890	Hospodářské činy celkem:	87	63	7 582	48	108	154		
900-999	Vojenské a protiústavní činy	0	0	1	0	0	0		
101-903	CELKOVÁ KRIMINALITA:	19 157	14 489	72 979	1 308	2 747	3 944		
2015		Stíháno, vyšetřováno osob							
TSK	Název	Celkem	Reci- divisté	Nezletili 1-14 let	Mladiství 15-17 let	Ženy			
101-190	Násilné činy celkem:	11 357	5 496	276	443	1 038			
201-290	Mravnostní činy celkem:	1 365	416	103	186	124			
311-390	Krádeže vloupaním celkem:	6 195	4 240	188	342	457			
411-490	Krádeže prosté celkem:	15 950	11 722	191	479	2 769			
511-590	Ostatní majetková kriminalita	5 160	2 410	140	124	982			
611-690	Ostatní krim. činy celkem:	18 016	10 951	265	443	2 250			
721-790	Zbývající kriminalita celkem:	28 700	12 598	29	80	3 792			
801-890	Hospodářské činy celkem:	15 131	5 181	34	89	4 512			
900-999	Vojenské a protiústavní činy	9	1	0	0	1			
101-903	CELKOVÁ KRIMINALITA:	101 881	53 015	1 226	2 186	15 925			

Příloha 6: Hospodářská kriminalita 2016

TSK	takticko statistická klasifikace	REGISTROVÁNO	OBJASNĚNO		OBJASNĚ NO DODATEČ NĚ	škoda celkem v tisících Kč	zajištěné hodnoty na místě TČ v tisících Kč
		POČET	POČET	tj. v % (objasne nost)			
SOUHRNNÉ ŘÁDKY: 2016							
100-199	Násilná kriminalita	14 233	10 150	71,3%	1 556	95 490	3 050
200-299	Mravnostní kriminalita	2 241	1 552	69,3%	244	90	0
300-399	Krádeže vloupáním	28 220	6 314	22,4%	1 591	1 057 130	3 268
400-499	Krádeže prosté	71 224	17 551	24,6%	2 639	2 041 184	28 005
500-599	Ostatní majetková kriminalita	18 638	5 153	27,7%	1 551	1 358 313	261
600-699	Ostatní kriminalita	26 058	19 586	75,2%	1 521	720 375	0
700-799	Zbývající kriminalita	29 233	25 763	88,1%	1 951	732 341	0
800-899	Hospodářská kriminalita	28 306	15 605	55,1%	3 386	18 779 626	6 946
900-999	Vojenské a protiústavní činy	9	4	44,4%	0	43 256	0
100-999	CELKOVÁ KRIMINALITA	218 162	101 678	46,6%	14 439	24 790 150	41 531

TSK	takticko statistická klasifikace	Spácháno skutků						
		Spácháno nezletilými	Spáchána mladistvými	Spácháno dětmi*	spácháno opakov. trest. osobami	spácháno cizinci	spácháno pod vlivem	spácháno pod vlivem alkoholu
SOUHRNNÉ ŘÁDKY: 2016								
100-199	Násilná kriminalita	283	466	715	5 628	1 030	1 880	1 780
200-299	Mravnostní kriminalita	147	244	388	529	147	108	91
300-399	Krádeže vloupáním	141	332	423	6 199	496	144	95
400-499	Krádeže prosté	231	595	797	15 504	1 315	492	417
500-599	Ostatní majetková kriminalita	74	133	203	3 347	436	343	320
600-699	Ostatní kriminalita	297	635	909	12 391	1 710	1 705	1 246
700-799	Zbývající kriminalita	35	73	108	11 124	1 973	11 236	8 765
800-899	Hospodářská kriminalita	42	107	146	6 637	2 139	95	77
900-999	Vojenské a protiústavní činy	0	0	0	0	0	1	1
100-999	CELKOVÁ KRIMINALITA	1 250	2 585	3 689	61 359	9 246	16 004	12 792

Příloha 7: Hospodářská kriminalita 2017

TSK	takticko statistická klasifikace	REGISTROVÁNO	OBJASNĚNO		OBJASNĚ NO DODATEČ NĚ	škoda celkem v tisících Kč	zajištěné hodnoty na místě TČ v tisících Kč
		POČET	POČET	tj. v % (objasňe nost)			
SOUHRNNÉ ŘÁDKY: 2017							
100-199	Násilná kriminalita	13 672	9 783	71,6%	1 418	121 708	351
200-299	Mravnostní kriminalita	2 363	1 607	68,0%	239	21	0
300-399	Krádeže vloupáním	24 127	5 714	23,7%	1 515	929 856	4 042
400-499	Krádeže prosté	66 101	17 078	25,8%	2 195	1 874 500	21 160
500-599	Ostatní majetková kriminalita	18 269	4 973	27,2%	1 371	1 322 044	134
600-699	Ostatní kriminalita	25 635	19 060	74,4%	1 485	1 885 938	6
700-799	Zbývající kriminalita	25 829	22 435	86,9%	1 927	477 489	0
800-899	Hospodářská kriminalita	26 294	14 238	54,2%	2 879	13 677 456	3 399
900-999	Vojenské a protiústavní činy	13	2	15,4%	1	0	0
100-999	CELKOVÁ KRIMINALITA	202 303	94 890	46,9%	13 030	20 289 012	29 092

TSK	takticko statistická klasifikace	Spácháno skutků						
		Spácháno nezletilými	Spáchána mladistvými	Spácháno děťmi*	spácháno opakov. trest. osobami	spácháno cizinci	spácháno pod vlivem	spácháno pod vlivem alkoholu
SOUHRNNÉ ŘÁDKY: 2017								
100-199	Násilná kriminalita	273	467	705	4 580	1 059	1 845	1 742
200-299	Mravnostní kriminalita	155	252	407	406	160	114	103
300-399	Krádeže vloupáním	145	384	485	5 262	446	149	113
400-499	Krádeže prosté	229	588	777	13 314	1 441	447	389
500-599	Ostatní majetková kriminalita	117	163	269	2 641	520	342	332
600-699	Ostatní kriminalita	277	573	831	10 104	1 717	1 666	1 175
700-799	Zbývající kriminalita	36	65	101	8 213	1 927	9 955	7 919
800-899	Hospodářská kriminalita	41	144	183	4 276	2 046	83	70
900-999	Vojenské a protiústavní činy	0	0	0	0	1	0	0
100-999	CELKOVÁ KRIMINALITA	1 273	2 636	3 758	48 796	9 317	14 601	11 843

Příloha 8: Hospodářská kriminalita 2018

TSK	takticko statistická klasifikace	REGISTROVÁNO	OBJASNĚNO		OBJASNĚ NO DODATEČ NĚ	škoda celkem v tisících Kč	zajištěné hodnoty na místě TČ v tisících Kč	
		POČET	POČET	tj. v % (objasně nost)				
SOUHRNNÉ ŘÁDKY: 2018								
100-199	Násilná kriminalita	13 553	9 506	70,1%	1 476	101 253	23	
200-299	Mravnostní kriminalita	2 655	1 766	66,5%	279	124	0	
300-399	Krádeže vloupáním	21 151	5 014	23,7%	1 311	899 241	4 173	
400-499	Krádeže prosté	59 438	16 191	27,2%	2 407	1 668 862	16 475	
500-599	Ostatní majetková kriminalita	18 081	4 554	25,2%	1 239	2 121 755	327	
600-699	Ostatní kriminalita	26 703	20 184	75,6%	1 630	1 182 320	0	
700-799	Zbývající kriminalita	25 974	22 273	85,8%	2 019	1 416 106	0	
800-899	Hospodářská kriminalita	24 837	13 298	53,5%	2 551	10 639 767	3 527	
900-999	Vojenské a protiústavní činy	13	9	69,2%	3	0	0	
100-999	CELKOVÁ KRIMINALITA	192 405	92 795	48,2%	12 915	18 029 429	24 524	
Spácháno skutků								
TSK	takticko statistická klasifikace	Spácháno nezletilými	Spáchána mladistvými	Spácháno děťmi*	spácháno opakov. trest. osobami	spácháno cizinci	spácháno pod vlivem	spácháno pod vlivem alkoholu
SOUHRNNÉ ŘÁDKY: 2018								
100-199	Násilná kriminalita	266	512	743	4 328	1 044	1 840	1 719
200-299	Mravnostní kriminalita	174	319	493	390	156	106	100
300-399	Krádeže vloupáním	134	284	386	4 626	349	110	88
400-499	Krádeže prosté	222	551	747	12 775	1 429	536	434
500-599	Ostatní majetková kriminalita	78	115	188	2 198	463	320	304
600-699	Ostatní kriminalita	364	678	1 018	10 850	1 778	1 882	1 290
700-799	Zbývající kriminalita	46	70	112	7 604	2 211	10 460	8 409
800-899	Hospodářská kriminalita	50	127	173	3 575	1 693	68	58
900-999	Vojenské a protiústavní činy	0	0	0	2	4	0	0
100-999	CELKOVÁ KRIMINALITA	1 334	2 656	3 860	46 348	9 127	15 322	12 402

Příloha 9: Hospodářská kriminalita 2019

TSK	takticko statistická klasifikace	REGISTROVÁNO	OBJASNĚNO		OBJASNĚ NO DODATEČ NĚ	škoda celkem v tisících Kč	zajištěné hodnoty na místě TČ v tisících Kč	
		POČET	POČET	tj. v % (objasně nost)				
SOUHRNNÉ ŘÁDKY: 2019								
100-199	Násilná kriminalita	13 606	9 364	68,8%	1 483	69 774	99	
200-299	Mravnostní kriminalita	2 733	1 853	67,8%	368	53	0	
300-399	Krádeže vloupáním	22 161	5 157	23,3%	1 204	1 062 119	7 204	
400-499	Krádeže prosté	59 850	17 219	28,8%	2 149	1 751 329	18 181	
500-599	Ostatní majetková kriminalita	20 125	4 687	23,3%	1 250	2 118 235	55	
600-699	Ostatní kriminalita	27 354	20 389	74,5%	1 708	856 694	43 862	
700-799	Zbývající kriminalita	28 682	22 626	78,9%	2 108	1 079 171	6	
800-899	Hospodářská kriminalita	24 589	11 898	48,4%	2 520	17 322 427	1 921	
900-999	Vojenské a protiústavní činy	48	9	18,8%	2	0	0	
100-999	CELKOVÁ KRIMINALITA	199 221	93 202	46,8%	12 792	24 262 637	28 665	
Spácháno skutků								
TSK	takticko statistická klasifikace	Spácháno nezletilými	Spáchána mladistvými	Spácháno dětmi*	spácháno opakov. trest. osobami	spácháno cizinci	spácháno pod vlivem	spácháno pod vlivem alkoholu
SOUHRNNÉ ŘÁDKY: 2019								
100-199	Násilná kriminalita	315	498	778	4 240	1 042	1 602	1 497
200-299	Mravnostní kriminalita	216	340	555	454	154	80	65
300-399	Krádeže vloupáním	135	260	344	4 572	396	71	55
400-499	Krádeže prosté	276	491	739	13 676	1 395	383	321
500-599	Ostatní majetková kriminalita	119	188	299	2 400	479	277	266
600-699	Ostatní kriminalita	412	601	977	11 189	2 045	1 747	1 128
700-799	Zbývající kriminalita	30	76	103	7 692	2 424	11 323	8 836
800-899	Hospodářská kriminalita	72	118	183	3 680	1 505	49	39
900-999	Vojenské a protiústavní činy	0	0	0	1	1	0	0
100-999	CELKOVÁ KRIMINALITA	1 575	2 572	3 978	47 904	9 441	15 532	12 207

Příloha 10: Detailní zaměření HK na 2019

TSK	takticko statistická klasifikace	GISTOVÁ		OBJASNĚNO		OBJASNĚNO CELKEM	zjištěné hodnoty na místě TČ v tisících Kč
		POČET	POČET	POČET	tj. v % (objasněn ost)		
801	porušení předpisů o pravidlech hospodářské soutěže (§ 248)	20	2	10,0%	0	0	28 479
803	neoprávněné podnikání (§ 251)	98	40	40,8%	17	57	13 549
806	poškození spotřebitele (§ 253)	2	0	0,0%	0	0	5
807	porušení předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou, pašování (§ 261)	1	0	0,0%	0	0	0
808	zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254)	296	198	66,9%	47	245	147 063
810	porušení povinnosti v insolvenčním řízení (§ 225)	60	30	50,0%	12	42	7 943
811	porušení povinnosti při správě cizího majetku (§ 220, 221)	153	33	21,6%	16	49	463 741
812	krádež (§ 205)	442	365	82,6%	50	415	102 812
813	neoprávněné užívání cizí věci mimo motorového vozidla (§ 207)	2	1	50,0%	1	2	35
814	poškození cizí věci (§ 228)	7	2	28,6%	0	2	64
815	podvody v sociálním zabezpečení a nemocenském pojištění (§ 209)	738	633	85,8%	51	684	36 759
816	padělání a pozměnění peněz (§ 233)	954	103	10,8%	62	165	1 366
817	padělání a pozměnění známek a koliků (§ 245, 246)	1	0	0,0%	0	0	0
819	zkrácení daně (§ 240)	1 096	342	31,2%	234	576	4 758 683
820	zneužívání pravomoci úřední osoby (§ 329)	44	18	40,9%	4	22	11 180
821	úplatkářství - přijetí úplatku (§ 331)	37	24	64,9%	3	27	0
822	poškození věřitele (§ 222)	202	64	31,7%	39	103	274 262
823	padělání a pozměnění veřejné listiny (§ 348)	783	616	78,7%	41	657	367
824	nedovolená výroba a držení pečatidla státní pečeti a úředního razítka (§ 349)	7	4	57,1%	0	4	0
825	ohrožení zdraví závodními potravinami (§ 156, 157)	7	4	57,1%	2	6	0
826	vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy (§ 259, 260)	80	35	43,8%	12	47	230 133
827	neoprávněné užívání motorového vozidla (§ 207)	20	13	65,0%	1	14	1 670
828	porušení tajemství dopravovaných zpráv (§ 182)	49	24	49,0%	3	27	9
829	zpronevěra (§ 206)	1 417	828	58,4%	291	1 119	1 516 115
830	podvod (§ 209)	2 623	1 463	55,8%	462	1 925	6 197 746
831	pletichy při veřejné soutěži a dražbě (§ 256, 257, 258)	30	17	56,7%	4	21	0
832	porušení předpisů o kontrole zboží a technologií dvojího užití (§ 262, 263, 264)	1	0	0,0%	0	0	0
833	zneužívání informací, postavení v obchodním styku (§ 255, 255a)	21	3	14,3%	8	11	19 468
834	neoprávněné provozování hazardní hry (§ 252)	119	44	37,0%	0	44	5 372
835	porušení předpisů o nálepkách k označení zboží (§ 244)	65	59	90,8%	2	61	909
836	neoprávněné nakládání s osobními údaji (§ 180)	1	0	0,0%	1	1	0
837	ostatní tr. činy proti měně (§ 235, 236, 237, 239)	5	2	40,0%	1	3	7
838	neoprávněné opatření, padělání a pozměnění platebního prostředku (§ 234)	7 440	2 025	27,2%	317	2 342	81 733
839	porušení předpisů zahraničního obchodu s vojenským materiálem (§ 265, 266, 267)	6	3	50,0%	0	3	0
840	krádeže železničních zásilek (§ 205, 206, 209)	0	0	0,0%	0	0	0

TSK	taktická statistická klasifikace	GISTOVÁ		OBJASNĚNO		OBJASNĚNO		OBJASNĚNO CELKEM							zajištěné hodnoty na místě TČ v tisících Kč	
		POČET	POČET	tj. v % (objasněn ost)	DODATEČNĚ	POČET	NO	spácháno nezletilými mi	spácháno mladistvými mi	spácháno dětmi*	spácháno opak. trest. osobami	spácháno cizinci	spácháno pod vlivem alkoholu	škoda celkem v tisících Kč		
841	krádeže poštovních zásilek (§ 205, 206, 209)	57	22	38,6%	2	24	0	0	0	0	5	1	0	0	3 110	116
842	krádeže silničních zásilek (§ 205, 206, 209)	46	12	26,1%	2	14	0	0	0	0	2	0	0	0	3 818	0
843	krádeže leteckých zásilek (§ 205, 206, 209)	2	0	0,0%	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1 372	0
844	krádeže lodních zásilek (§ 205, 206, 209)	0	0	0,0%	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
845	maření úkolu úřední osoby z nedbalosti (§ 330)	9	2	22,2%	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
846	úplatkářství - podplácní (§ 332)	82	59	72,0%	4	63	0	0	0	0	11	20	13	12	7 330	0
847	úplatkářství - nepřímé úplatkářství (§ 333)	3	0	0,0%	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
848	zvýhodnění věřitele (§ 223)	18	8	44,4%	2	10	0	0	0	0	1	0	0	0	57 441	0
849	plechty v insolvenčním řízení (§ 226)	1	0	0,0%	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
850	ohrožení životního prostředí - úmyslné (§ 293, 294a, 295, 297, 298, 298a, 299, 301)	46	25	54,4%	6	31	0	0	0	0	4	5	0	0	2 904	0
851	ohrožení životního prostředí - nedbalostní (§ 294, 294a, 295, 297, 298, 298a, 300, 301)	8	3	37,5%	1	4	0	0	0	0	0	0	0	0	10 153	0
852	způsobení úpadku (§ 224)	6	2	33,3%	2	4	0	0	0	0	1	0	0	0	2 079	0
853	neoprávněné vydání cenného papíru (§ 249)	0	0	0,0%	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
854	manipulace s kurzem investičních nástrojů (§ 250)	0	0	0,0%	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
855	nedovolená výroba a držení radioaktivního materiálu (§ 281, 282)	1	1	100,0%	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
861	porušení práv k ochranné známce a jiným označením (§ 268)	498	449	90,2%	19	468	0	0	0	0	32	172	0	0	15 010	0
862	porušení chráněných průmyslových práv (§ 269)	5	2	40,0%	0	2	0	0	0	0	0	1	0	0	29	0
863	porušení autorského práva, práv k databázím (§ 270, 271)	316	145	45,9%	47	192	1	10	11	8	10	0	0	0	395 956	0
864	leglizace výnosů z trestné činnosti (§ 216, 217)	343	174	50,7%	55	229	0	0	0	54	49	1	0	0	481 032	0
865	poškození a zneužití záznamu na nosiči informací (§ 230 - 232)	1 092	208	19,1%	117	325	12	13	24	95	29	0	0	0	50 691	0
866	provazování nepoctivých her a sázek (§ 213)	0	0	0,0%	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
870	havárie a provozní poruchy mimo DN-S-Ž-L-V - nedbalostní (§ 273, 274, 277, 294, 294a, 295)	15	6	40,0%	4	10	0	0	0	1	0	0	1	1	435	0
871	havárie a provozní poruchy mimo DN-S-Ž-L-V - úmyslné (§ 228, 272, 274, 276, 278, 293, 294)	20	5	25,0%	1	6	0	1	1	3	0	0	0	0	95 725	0
880	pojistný podvod (§ 210)	388	308	79,4%	39	347	0	1	1	1	49	9	0	0	67 134	0
881	úvěrový podvod (§ 211)	3 404	2 591	76,1%	358	2 949	0	3	3	697	78	2	1	1	1 153 053	0
882	dotací podvod (§ 212)	123	80	65,0%	25	105	0	0	0	7	2	0	0	0	853 629	0
885	nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení (§ 243)	0	0	0,0%	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
886	neovědění daně, pojištění na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)	822	448	54,5%	118	566	0	0	0	46	47	0	0	0	203 498	791
890	ostatní hospodářské TČ (§ 181, 183, 218, 227, 229, 247, 280, 305 - 307, 337)	456	349	76,5%	35	384	0	1	1	109	13	1	1	1	18 555	0
800-899	hospodářská kriminalita	24 589	11 898	48,4%	2 520	14 418	72	118	183	3 680	1 505	49	39	17 322 427	1 921	

Příloha 11: Vybrané trestné činy HK dle krajů

TSK	takticko statistická klasifikace	REGISTROVÁNO		OBJASNĚNO		OBJASNĚNO		OBJASNĚNO		OBJASNĚNO CELKEM		zajištěné hodnoty na místě TČ v tisících Kč			
		POČET	POČET	tj. v % (objasněnost)	NO	DODATEČNĚ	POČET	spáchané nezletilými	spáchané mladistvými	spáchané dětmi*	spáchané opak. trest. osobami		spáchané pod vlivem cizinci	spáchané pod vlivem alkoholu	škoda celkem v tisících Kč
ČR															
	808 zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254)	296	198	66,9%	47	245	0	0	0	28	24	0	0	147 063	0
	819 zkrácení daně (§ 240)	1 096	342	31,2%	234	576	0	1	1	86	107	2	1	4 758 683	0
	886 neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)	822	448	54,5%	118	566	0	0	0	46	47	0	0	203 498	791
Praha															
	808 zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254)	45	14	31,1%	3	17	0	0	0	4	2	0	0	17 630	0
	819 zkrácení daně (§ 240)	357	71	19,9%	50	121	0	0	0	16	46	1	0	1 300 048	0
	886 neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)	463	287	62,0%	54	341	0	0	0	30	38	0	0	120 139	0
STR-K															
	808 zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254)	16	12	75,0%	6	18	0	0	0	0	5	0	0	6 455	0
	819 zkrácení daně (§ 240)	135	22	16,3%	37	59	0	0	0	6	4	0	0	277 748	0
	886 neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)	34	14	41,2%	12	26	0	0	0	4	0	0	0	15 758	0
JHC-K															
	808 zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254)	14	9	64,3%	5	14	0	0	0	3	1	0	0	6 357	0
	819 zkrácení daně (§ 240)	36	19	52,8%	10	29	0	0	0	1	4	0	0	102 246	0
	886 neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)	21	10	47,6%	8	18	0	0	0	0	2	0	0	4 919	0
PLZ-K															
	808 zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254)	33	22	66,7%	5	27	0	0	0	2	9	0	0	3 076	0
	819 zkrácení daně (§ 240)	32	1	3,1%	9	10	0	0	0	0	3	0	0	36 077	0
	886 neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)	10	3	30,0%	2	5	0	0	0	0	0	0	0	282	791
UST-K															
	808 zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254)	42	37	88,1%	0	37	0	0	0	1	1	0	0	16 470	0
	819 zkrácení daně (§ 240)	39	15	38,5%	30	45	0	0	0	16	11	0	0	133 520	0
	886 neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)	74	43	58,1%	3	46	0	0	0	0	3	0	0	8 398	0
KRAL-K															
	808 zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254)	43	36	83,7%	1	37	0	0	0	4	1	0	0	4 914	0
	819 zkrácení daně (§ 240)	38	18	47,4%	10	28	0	0	0	2	3	0	0	676 946	0
	886 neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)	15	7	46,7%	4	11	0	0	0	0	1	0	0	4 252	0

TSK	takticko statistická klasifikace	REGISTROVÁNO		OBJASNĚNO		OBJASNĚNO		OBJASNĚNO CELKEM							zajištěné hodnoty na místě TČ v tisících Kč			
		POČET	POČET	tj. v % (objasněnost)	INO	DODATE ČNĚ	POČET	spácháno nezletilými	spácháno mláďstvy	spácháno ymi	spácháno dětmi*	spácháno opak. trest. osobami	spácháno pod vlivem cizinci	spácháno pod vlivem alkoholu		škoda celkem v tisících Kč		
																	POČET	POČET
JHM-K																		
	808 zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254)	24	14	58,3%	3	17	0	0	0	3	0	0	0	0	0	2 559	0	
	819 zkrácení daně (§ 240)	80	27	33,8%	18	45	0	0	0	9	10	0	0	0	1 289 339	0	0	
	886 neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)	80	29	36,3%	15	44	0	0	0	5	1	0	0	0	25 528	0	0	
MRSI-K																		
	808 zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254)	12	6	50,0%	4	10	0	0	0	3	0	0	0	0	0	0	0	0
	819 zkrácení daně (§ 240)	102	44	43,1%	18	62	0	0	0	12	11	0	0	0	297 413	0	0	
	886 neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)	22	5	22,7%	2	7	0	0	0	0	1	0	0	0	3 746	0	0	
OLO-K																		
	808 zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254)	25	22	88,0%	15	37	0	0	0	2	3	0	0	0	74 232	0	0	
	819 zkrácení daně (§ 240)	63	23	36,5%	16	39	0	0	0	3	2	0	0	0	45 383	0	0	
	886 neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)	16	11	68,8%	6	17	0	0	0	0	0	0	0	0	3 906	0	0	
ZLIN-K																		
	808 zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254)	16	8	50,0%	2	10	0	0	0	2	1	0	0	0	4 274	0	0	
	819 zkrácení daně (§ 240)	78	38	48,7%	1	39	0	0	0	6	4	0	0	0	274 520	0	0	
	886 neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)	34	24	70,6%	0	24	0	0	0	2	0	0	0	0	3 056	0	0	
VYS-K																		
	808 zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254)	13	10	76,9%	2	12	0	0	0	3	0	0	0	0	10 364	0	0	
	819 zkrácení daně (§ 240)	41	13	31,7%	7	20	0	1	1	8	1	1	1	1	197 631	0	0	
	886 neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)	18	6	33,3%	3	9	0	0	0	0	0	0	0	0	3 751	0	0	
PAR-K																		
	808 zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254)	9	6	66,7%	1	7	0	0	0	1	0	0	0	0	440	0	0	
	819 zkrácení daně (§ 240)	16	8	50,0%	7	15	0	0	0	4	1	0	0	0	14 134	0	0	
	886 neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)	7	0	0,0%	4	4	0	0	0	0	0	0	0	0	1 397	0	0	
LIB-K																		
	808 zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254)	1	1	100,0%	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	259	0	0	
	819 zkrácení daně (§ 240)	70	41	58,6%	20	61	0	0	0	3	7	0	0	0	100 299	0	0	
	886 neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)	13	5	38,5%	5	10	0	0	0	5	0	0	0	0	2 628	0	0	
KARL-K																		
	808 zkrácení údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254)	3	1	33,3%	0	1	0	0	0	0	1	0	0	0	33	0	0	
	819 zkrácení daně (§ 240)	9	2	22,2%	1	3	0	0	0	0	0	0	0	0	13 377	0	0	
	886 neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241)	15	4	26,7%	0	4	0	0	0	0	1	0	0	0	5 738	0	0	
800-899	hospodářská kriminalita	24 589	11 898	48,4%	2 520	14 418	72	118	183	3 680	1 505	49	39	17 322 427	1 921			