



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

Bakalářská práce

**Kreativní účetnictví ve vazbě na omezení vybraných okruhů
chyb v podmínkách českých účetních předpisů (ČÚP)**

Vypracovala: Vladěna Šatrová

Vedoucí práce: Ing. Zita Drábková, Ph.D.

České Budějovice 2015

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE (PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Vladěna ŠATROVÁ**
Osobní číslo: **E11153**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Kreativní účetnictví ve vazbě na omezení vybraných okruhů chyb v podmínkách českých účetních předpisů (ČÚP)**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:
Vyhodnocení a návrhy na omezení vybraných okruhů účetních chyb v teorii a praxi.

Rámcová osnova:

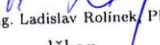
1. Úvod
2. Literární přehled:
 - věrný a poctivý obraz dle ČÚP
 - vymezení kreativní účetnictví
 - etika účetnictví
3. Metodika
4. Praktická část
 - vybrané okruhy účetních chyb v podmínkách ČÚP
 - vyhodnocení dopadů účetních chyb a sankcí
 - návrhy, doporučení
5. Diskuse
6. Závěr
 - summary + keywords v AJ
 - seznam literatury
 - seznam obrázků, tabulek a grafů
 - seznam příloh
 - přílohy

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy: 40 - 50 stran
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická
Seznam odborné literatury:

DUŠEK, J. Jak se vyhnout chybám v účetnictví. Praha: GRADA Publishing, 2011. 128 s. ISBN 978-80-247-3539-9.
KRUPOVÁ, L. Kreativní účetnictví: zneužívání účetnictví - možnosti a meze, Praha: Komora auditorů České republiky. 2001. 64 s. ISBN 80-902855-2-X.
RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím. Olomouc: ANAG, 2012. 1095 s. ISBN 978-80-7263-714-0.
KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. Praha: BOVA POLYGON, 2009. 413 s. ISBN 978-80-7273-156-5.
Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.
Vyhláška 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů.
České účetní standardy pro podnikatele.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Zita Drábková, Ph.D.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 1. března 2013
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. dubna 2014


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

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


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

V Českých Budějovicích dne 1. března 2013

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to – v nezkrácené podobě/v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou 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 odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne

.....
Vladěna Šatrová

Poděkování

Vřelé poděkování patří mé vedoucí bakalářské práce Ing. Zitě Drábkové, Ph.D. za praktické vedení a užitečné připomínky, které mi poskytla při psaní bakalářské práce.

OBSAH

1	ÚVOD	12
2	LITERÁRNÍ PŘEHLED	14
2.1	VĚRNÝ A POCTIVÝ OBRAZ DLE ČÚP	14
2.1.1	Účetní zásady, principy a metody	14
2.1.1.1	Zásada objektivit účetních informací	15
2.1.1.2	Zásada účetní jednotky	15
2.1.1.3	Zásada nepřetržitosti trvání účetní jednotky	15
2.1.1.4	Nezávislost účetních období (akruální princip)	16
2.1.1.5	Vymezení okamžiku realizace	16
2.1.1.6	Zákaz kompenzace (vzájemného zúčtování)	16
2.1.1.7	Stálost metod	17
2.1.1.8	Zásada opatrnosti	17
2.1.1.9	Zásada bilanční kontinuity	17
2.1.1.10	Zásada oceňování v historických cenách	18
2.1.2	Okolnosti znesnadňující zobrazení věrného a poctivého obrazu	18
2.1.3	Účetní závěrka	18
2.1.3.1	Rozvaha (bilance)	19
2.1.3.2	Výkaz zisku a ztráty	19
2.1.3.3	Příloha účetní závěrky	20
2.2	KREATIVNÍ ÚČETNICTVÍ	22
2.2.1	Manipulace účetních výkazů a techniky kreativního účetnictví	23
2.2.1.1	Window dressing	24
2.2.1.2	Mimorozvahové financování	25
2.2.2	Stupně kreativního účetnictví	26
2.3	ETIKA ÚČETNICTVÍ	28
2.3.1	Etika a morálka	28
2.3.2	Etický kodex	28
2.3.2.1	Základní principy	29
2.3.2.2	Hrozby a zabezpečovací prvky	30
2.3.3	Činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence	31
2.3.4	Certifikace účetní profese	31
2.3.5	Etika a její projev v účetnictví	32
2.3.5.1	Uživatelé účetních informací	32
2.3.5.2	Chyba versus podvod	33
2.3.5.3	Okolnosti a důvody vedoucí k podvodům	33
3	METODIKA	34
4	PRAKTICKÁ ČÁST	35
4.1	VYMEZENÍ ÚČETNÍCH CHYB V OBLASTI DLOUHODOBÉHO MAJETKU	35
4.1.1	Pořízení a zařazení majetku do užívání	35
4.1.2	Zařazení majetku do užívání	37
4.1.3	Technické zhodnocení X oprava a udržování	37
4.1.4	Odpisování majetku	38
4.1.5	Opravné položky k dlouhodobému majetku	39
4.1.6	Rezervy k dlouhodobému majetku	39
4.1.7	Vyřazení a prodej dlouhodobého majetku	40
4.2	VYHODNOCENÍ	41
4.2.1	Vstupní cena dlouhodobého majetku	41

4.2.2	Posunutí okamžiku zařazení majetku do užívání	46
4.2.3	Technické zhodnocení X opravy	47
4.2.4	Odpisy	48
4.2.5	Opravné položky k dlouhodobému majetku	51
4.2.6	Rezervy k dlouhodobému majetku	52
4.2.7	Srovnání rozvahových a výsledkových účtů případové studie	53
4.3	NÁVRHY NA OMEZENÍ VYBRANÝCH ÚČETNÍCH CHYB	58
5	DISKUZE	62
6	ZÁVĚR	63
6.1	SUMMARY	66
6.2	PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY	67
6.3	SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ	69
6.4	SEZNAM ZKRATEK	70
6.5	SEZNAM PŘÍLOH	71

1 ÚVOD

Jako téma své bakalářské práce jsem si zvolila téma "kreativní účetnictví" v souvislosti na omezení vybraných okruhů chyb v podmínkách českých účetních předpisů. Vedení účetnictví se v České republice řídí především Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. a Českými účetními standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Bakalářská práce je rozdělena na dvě části. Teoretická část se věnuje charakteristice požadavku na vedení věrného a poctivého obrazu účetnictví dle českých účetních předpisů, definicí kreativního účetnictví a problematikou etiky v účetnictví.

První kapitola teoretické části je věnována věrnému a poctivému zobrazení účetnictví. Splnění této základní zásady by mělo být primárním cílem podniku při vedení účetnictví a sestavování účetních výkazů. V této kapitole jsou popsány i ostatní metody, které přispívají k zobrazení věrného a poctivého účetnictví a nejdůležitější účetní výkazy. Mezi hlavní účetní výkazy patří rozvaha, výkaz zisku a ztrát a příloha k účetní závěrce.

V následující kapitole teoretické části se zabývám kreativním účetnictvím. Pojem kreativní účetnictví je spojen s manipulací účetních údajů, aby bylo dosaženo požadovaného výsledku hospodaření. Může se jednat jak o dosažení příznivějších výsledků hospodaření nebo naopak o dosažení co nejmenšího výsledku hospodaření, aby vznikla co nejmenší daňová povinnost. V každém případě zde dochází k porušení zásady věrného a poctivého zobrazení účetnictví.

V poslední kapitole teoretické části se věnuji problematice etiky v účetnictví. Etika je vědní disciplína, která se dotýká každého z nás, jak osobního tak profesního života. V profesním životě budou jiné etické hranice na pozici kuchaře či dělníka anebo pro lékaře či právě účetní. V oblasti účetnictví vznikl Etický kodex pro profesní účetní/auditory, který stanovuje etické požadavky pro profesní účetní/auditory. V této kapitole své bakalářské práce se věnuji pouze obecné platnosti kodexu, dále požadavkům na osoby vedoucí účetnictví a okolnostem, které mohou vést k neetickému a podvodnému chování.

Praktická část je rozdělena na tři kapitoly: Vybrané účetní chyby, Vyhodnocení a Návrhy na omezení vybraných účetních chyb v praxi. V praktické části se zabývám častými chybami v oblasti dlouhodobého majetku. Poukazuji na možnosti kreativního účetnictví v této oblasti. V první kapitole jsou popsány nejčastější chyby související s dlouhodobým majetkem počínaje jeho pořízením, zhodnocením majetku, odpisováním, tvorbou a rozpuštěním opravných položek a rezerv a konče vyřazením majetku. V kapitole Vyhodnocení je zpracována případová studie ve variantě A a variantě B, v této kapitole jsou zhodnoceny rozdíly mezi zaúčtovanými variantami a dopady vybraných účetních chyb. V poslední kapitole praktické části jsou uvedeny návrhy, jak předcházet účetním chybám a jak omezit jejich vznik.

Hlavním cílem bakalářské práce je vyhodnocení a návrhy na omezení vybraných účetních chyb v teorii a praxi. Práce je zaměřena na chyby v oblasti dlouhodobého majetku. Účetní chyba může vzniknout v jakékoliv etapě životnosti dlouhodobého majetku, každá účetní jednotka chybí v něčem jiném. Z tohoto důvodu budou v bakalářské práci zpracovány pouze vybrané oblasti. Jednotlivé chyby budou předvedeny na ukázkových příkladech. V bakalářské práci bude účtováno dle vzorového účtového rozvrhu pro podnikatele.

2 LITERÁRNÍ PŘEHLED

2.1 VĚRNÝ A POCTIVÝ OBRAZ DLE ČÚP

Podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví jsou „Účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.“ Jedná se o základní a celosvětově uznávanou zásadu, podřizují se jí všechny ostatní účetní principy.

Za věrné a poctivé zobrazení v účetní závěrce je považováno, pokud obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je v souladu se způsobem oceňování, odpisování, tvorbou a čerpáním opravných položek a rezerv a ostatními účetními metodami stanovených zákonem o účetnictví, Českými účetními standardy a dalšími vyhláškami. Musí být použity takové metody a postupy, které vedou k realnosti při vykazování a nezastírají skutečný stav účetnictví. (Ryneš, 2012)

Dodržováním obecně uznávaných základních předpokladů, účetních zásad a respektování požadavků účetních standardů vede k vyhotovení účetních výkazů, které vyjadřují pravdivý a věrný obraz o podniku či věrné zobrazení jeho finanční pozice, výkonnosti a změn ve finanční pozici. (Kovanicová, 2003)

Účetní jednotky jsou dle Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví povinny účtovat o stavu a pohybu majetku, závazků, vlastního kapitálu, nákladech, výnosech a hospodářského výsledku v souladu s účetními metodami. Zákon však již nedefinuje pojem účetní metody, na zákon o účetnictví navazuje prováděcí vyhláška pro podnikatele a České účetní standardy, kde jsou vybrané účetní metody popsány a vymezeny.

České účetní standardy stanovují zejména podrobnější popis účetních metod a postupů účtování, které jsou v souladu se Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a Vyhláškou č. 500/2002 Sb. Účetní jednotky se mohou od těchto Standardů odchýlit, pokud tím docílí věrného a poctivého obrazu účetnictví. Důvody odchýlení od Standardu musí účetní jednotka uvést v příloze účetní závěrky.

2.1.1 Účetní zásady, principy a metody

Obecně uznávané účetní zásady představují soubor určitých pravidel, základních principů účetního myšlení, které musí být dodržovány účetními jednotkami při vedení

účetnictví a sestavování výkazů. Tyto zásady nejsou většinou formulovány, ani zakotveny v žádném zákoně. (TPA Horwath Notia Audit, 2004)

2.1.1.1 Zásada objektivitv účetních informací

Za objektivně zjištěnou informaci se považují operace, které jsou doložené dokladem, stavy aktiv ověřené výsledkem inventury apod. Zásada objektivitv účetních informací je podpořena v zákoně o účetnictví §7; dále předepisuje náležitosti dokladů, lhůty archivace dokladů, možnosti oceňování aktiv apod. (TPA Horwath Notia Audit, 2004)

2.1.1.2 Zásada účetní jednotky

Jedná se o vymezení uzavřeného celku, ve kterém se vede účetnictví, sledují se aktiva, pasiva, účtuje se o předmětu účetnictví a sestavují se účetní výkazy. (Ryneš, 2012)

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví za účetní jednotku jako celek od data zahájení až po ukončení své činnosti.

Při zakládání dceřiných společností a poboček je žádoucí sledovat, zda je samostatnou účetní jednotkou či nikoliv. Pojem účetní jednotka je definován v Zákoně č. 563/1991 Sb. o účetnictví. Výklad právního i účetního pojmu účetní jednotky je většinou totožný, existují i případy, kdy musí být sestavovány účetní výkazy za několik samostatných právnických osob, které jsou spojeny majetkovou účastí, v takovém případě se jedná o konsolidované účetní výkazy. (TPA Horwath Notia Audit, 2004)

2.1.1.3 Zásada nepřetržitosti trvání účetní jednotky

Účetní jednotky mají povinnost používat takové způsoby oceňování a účetní metody, které vycházejí z předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky. Pokud účetní jednotka změní způsoby oceňování a ostatní účetní metody, musí uvést poznámku s vysvětlením v příloze účetní závěrky. V příloze účetní závěrky se musí uvést přehled o všech použitých účetních metodách za příslušné účetní období a veškeré změny oproti minulému účetnímu období, jejich odůvodnění a vliv na výsledek hospodaření účetní jednotky. (Ryneš, 2012)

V účetnictví je tato zásada uplatňována při běžném fungování podniku především v oceňování aktiv. Pro oceňování dlouhodobých aktiv se většinou používají historické

náklady tj. původní pořizovací ceny. Kolektiv autorů (TPA Horwath Notia Audit, 2004) uvádí jako příklad ocenění hmotného majetku v rozvaze po celou dobu životnosti pořizovací cenou, oprávkou jsou vykázány odděleně. Zásada neomezeného trvání účetní jednotky počítá s tím, že pořizovací cena bude postupně odepsána formou odpisů do nákladů.

2.1.1.4 Nezávislost účetních období (akruální princip)

Akruální princip vyžaduje účtování účetních případů do období, se kterým věcně i časově souvisejí. Nesprávným postupem je účtovat tyto operace do období, kdy došlo k pohybu peněžních prostředků. Uplatňováním této zásady dochází k časovému rozlišování nákladů a výnosů. Účetní jednotka se může rozhodnout, zda jejím účetním obdobím bude kalendářní rok nebo hospodářský rok. (Ryneš, 2012)

2.1.1.5 Vymezení okamžiku realizace

Jedná se o vymezení okamžiku, kdy můžeme účtovat na účty výnosů, nákladů a na rozvahové účty. Za den uskutečnění účetního případu je považován okamžik splnění dodávky, zaplacení nebo přijetí peněžních prostředků, postoupení pohledávky, převzetí dluhu, pohyb majetku uvnitř účetní jednotky a další skutečnosti. (Sedláček, 2005)

Ryneš (2012) uvádí, že účetní metodika definuje další případy, ve kterých se dané transakce považují za realizované, např.:

- většina kurzových rozdílů zjištěných k rozvahovému dni a to k aktivům a pasivům vyjádřeným v cizí měně,
- vybrané případy rozdílů vyplývajících z ocenění na reálnou hodnotu (rozdíl pořizovací ceny a reálné hodnoty obchodovatelných cenných papírů k rozvahovému dni),
- aktivace vlastních nákladů a zásob, které jsou vytvořené vlastní činností a aktivace nákladů při pořizování dlouhodobého majetku vlastní činností.

2.1.1.6 Zákaz kompenzace (vzájemného zúčtování)

Účetní jednotky jsou povinny účtovat o aktivech, pasivech, nákladech a výnosech v účetních knihách odděleně a zobrazovat je v účetní závěrce samostatně. Výjimky pro jejich zúčtování jsou uvedeny v prováděcí vyhlášce. (Ryneš, 2012)

2.1.1.7 Stálost metod

Srovnatelnost účetních informací v čase vyžaduje stálost při uplatňování pravidel a postupů pro oceňování majetku. Účetní metody, především způsoby oceňování a účetní postupy použité v jednom účetním období nesmí účetní jednotky změnit v následujícím účetním období. Účetní jednotky mohou uvedené uspořádání, způsoby oceňování a obsah položek účetní závěrky změnit mezi jednotlivými účetními obdobími jen z důvodu změny v předmětu podnikání nebo z důvodu zpřesnění věrného zobrazení a zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky. (Ryneš, 2012)

V naší právní úpravě je požadavek na stálost metod zakotven přímo v Zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 7, odst. 4.

2.1.1.8 Zásada opatrnosti

V účetnictví se vykazují a do výše zisku zobrazují všechny předpokládané ztráty, rizika i znehodnocení majetku, i když ještě nenastaly a není známa jejich přesná výše. Zisk a veškeré znehodnocení majetku se promítá do účetnictví až po jejich skutečné realizaci, viz ustanovení zákona o účetnictví § 25 odst. 3. (TPA Horwath Notia Audit, 2004)

Dle Ryneše (2012) je obecným pravidlem, že aktiva a výnosy se nesmí nadhodnocovat, pasiva a náklady podhodnocovat. Realizace této zásady spočívá v tvorbě rezerv, opravných položek a zvolením vhodných principů oceňování.

Ryneš (2012) uvádí, že mezi hlavní nástroje, které v praxi zabezpečí zásadu opatrnosti patří:

- použití historických cen,
- tvorba opravných položek k majetku,
- tvorba rezerv,
- účtování o odloženém daňovém závazku.

2.1.1.9 Zásada bilanční kontinuity

Konečné stavy aktiv a pasiv za běžné období (např. k 31.12.) se shodují s počátečními stavy rozvahových účtů v následujícím účetním období (např. k 1.1.)

Bilanční kontinuita platí i pro podrozvahové účty, zásada je dále zapracována v Českých účetních standardech.

2.1.1.10 Zásada oceňování v historických cenách

Účetní operace se účtují v ocenění částkami, doloženými doklady o provedené transakci. Částky za stejné operace v jiném časovém období se mohou lišit v případě poklesu kupní síly peněžní jednotky. Musí být účtovány částkou skutečně realizovanou, tj. nelze u nich zohlednit přepočítání z důvodu inflace. Za okamžik realizace pohledávky se považuje okamžik vyskladnění výkonu či poskytnutí služby. (TPA Horwath Notia Audit, 2004)

2.1.2 Okolnosti znesnadňující zobrazení věrného a poctivého obrazu

Účetní výkazy, vytvořené účetní jednotkou, však nejsou reálnou kopií a odrazem skutečnosti o finanční situaci daného podniku. Nastávají okolnosti, které zobrazení věrného a poctivého obrazu znesnadňují. (Kovanicová, 2004)

Dle Kovanicové (2004) je potřeba brát zřetel při interpretaci položek účetních výkazů na následující skutečnosti:

- Řada vykazovaných položek představuje více či méně přesné odhady.
- V aktivech rozvahy se může nalézat i majetek, který nepřinese žádný budoucí prospěch. Jeho vykazání je příčinou vyššího, fiktivního výsledku hospodaření.
- Naopak významné položky v aktivech rozvahy chybí, položky jsou obtížně ocnitelné (např. intelektuální kapitál), existují i důvody legislativní. V účetnictví v České republice při pořízení aktiv formou leasingu se uplatňuje zásada, že majetek uvádí ve své rozvaze jeho vlastník, nikoliv uživatel tohoto majetku.

2.1.3 Účetní závěrka

Účetní závěrka představuje komplexní pohled na účetní jednotky. Díky jednotné metodice poskytuje srozumitelné údaje o základních hospodářských výsledcích a srovnání s ostatními účetními jednotkami. Jedná se o hlavní zdroj účetních údajů, které vykazuje účetní jednotka za ukončené účetní období. (Děrgel, 2011)

Účetní závěrka je nedílný celek, který je tvořen rozvahou (bilancí), výkazem zisku a ztráty a přílohou, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v předešlých částech

účetních výkazů. Účetní závěrka může zahrnovat i přehled o peněžních tocích (cash flow) a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Podle § 18 odst 3 Zákona č. 563/1991Sb., o účetnictví: „*Účetní jednotky sestavují účetní závěrku v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Nestanoví-li tento zákon jinak, ve zjednodušeném rozsahu mohou sestavit účetní závěrku účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem s výjimkou akciových společností, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu.*“

2.1.3.1 Rozvaha (bilance)

Rozvaha je uspořádáním položek aktiv (majetku) a pasiv (zdrojů financování). Pořadí, názvy a označení položek bilance jsou uvedeny v příloze č. 1 k vyhlášce 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. Takto uvedenou strukturu použijí účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu, pokud však nevyužijí určitých pravidel platných pro rozvahu např. sloučení určitých položek rozvahy, neuvedení určitých položek rozvahy. Splní-li podmínku, že za běžné i bezprostředně předcházející účetní období má položka nulovou výši. (Koch, 2012)

V účetním výkazu rozvahy musí vždy platit základní bilanční pravidlo, jedná se o rovnost celkových aktiv (netto) a celkových pasiv.

Sestavování rozvahy v prvním roce tj. v roce zahájení činnosti se do minulého období uvedou údaje ze zahajovací rozvahy. V rozvaze se uvádí údaje o výši aktiv za běžné účetní období podle jejich jednotlivých položek v brutto hodnotě, tj. neupravené o opravné položky a oprávkky tzv. korekce. Ve třetím sloupci jsou aktiva snižena o korekce v tzv. netto hodnotě. Vykazování brutto hodnoty majetku a korekce zvyšuje vypovídací schopnost účetního výkazu. Poslední sloupec zachycuje hodnoty minulého období, uvádí se v netto hodnotě. (Koch, 2012)

2.1.3.2 Výkaz zisku a ztráty

V praxi se běžně používá označení „výsledovka“, jedná se o uspořádání položek výnosů, nákladů a výsledku hospodaření účetní jednotky. Pořadí, názvy a označení položek tohoto výkazu jsou uvedeny v přílohách č. 2 a 3 vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. Účetní jednotka má možnost se

rozhodnout, zda sestaví výkaz zisku a ztráty v druhovém členění či účelovém členění. (Koch, 2012)

Většina účetních jednotek používá výkaz zisku a ztrát v druhovém členění, proto v dalším textu použiji popis tohoto členění podle Štohl a Kličky (2010):

Údaje hodnot z účetnictví se zaznamenávají do dvou sloupců, tj. údaje za běžné a minulé období. Výnosy a náklady nejsou od sebe odděleny jako je tomu v rozvaze u aktiv a pasiv. Prolínání výnosů a nákladů je dáno potřebou zjistit výsledek hospodaření v předepsaném členění:

- provozní výsledek hospodaření – rozdíl mezi provozními výnosy a náklady,
- finanční výsledek hospodaření – rozdíl mezi finančními výnosy a náklady,
- výsledek hospodaření za běžnou činnost – součet dvou předešlých výsledků hospodaření,
- mimořádný výsledek hospodaření – rozdíl mezi mimořádnými výnosy a náklady, který je upravený o splatnou případně odloženou daň z příjmu z mimořádné činnosti,
- výsledek hospodaření za účetní období – součet výsledku hospodaření za běžnou a mimořádnou činnost.

Položka výkazu zisku a ztráty „výsledek hospodaření za účetní období“ se musí rovnat položce uvedené v rozvaze „výsledek hospodaření běžného účetního období“.

2.1.3.3 Příloha účetní závěrky

Příloha obsahuje informace, které se týkají způsobu oceňování, odpisování, účtování o použitých metodách v účetním období, za které se sestavuje účetní závěrka. Dále uvádí informace, které jsou nezbytné k posouzení stavu majetku, závazků, finanční situace a hospodářského výsledku účetní jednotky. Příloha je sestavována formou tabulek nebo popisným způsobem zajišťující přehlednost a srozumitelnost uváděných informací. (Cardová, 2012)

Obsah přílohy účetní závěrky je upraven ve vyhlášce ministerstva financí, účetní jednotky s povinným auditem sestavují přílohu v plném rozsahu. Skládá se ze tří oddílů. Štohl a Klička (2010) popisují tyto oddíly následovně:

1) Obecné údaje:

Obsahuje popis účetní jednotky; členů statutárních a dozorčích orgánů k rozvahovému dni; osoby, které mají podstatný nebo rozhodující vliv v účetní jednotce; údaje o účetních jednotkách, ve kterých má účetní jednotka podstatný nebo rozhodující vliv; průměrný přepočtený počet zaměstnanců během sledovaného účetního období a údaje o půjčkách, které byly poskytnuty statutárním a dozorčím orgánům.

2) Informace o použitých účetních metodách a obecných účetních zásadách:

Jedná se především o způsoby oceňování majetku, sestavení odpisových plánů a metody odpisování, stanovení opravných položek a postup při přepočtu cizích měn na Kč.

3) Doplňující informace k bilanci a výkazu zisku a ztráty:

Účetní jednotka zde uvádí a vysvětluje např. skutečnosti, které nelze vyčíslit v rozvaze a výkazu zisku a ztráty; skutečnosti, které nastaly od rozvahového dne do okamžiku sestavení účetní závěrky; rozpis rezerv a bankovních úvěrů; informace o doměřené dani z příjmů za minulá účetní období, splatných závazků veřejného zdravotního pojištění a daňových nedoplatků.

2.2 KREATIVNÍ ÚČETNICTVÍ

Pod pojmem „kreativní“ účetnictví si lze představit velmi tvůrčí účetnictví. Kreativita v účetnictví ve spojení s manipulací a falšováním účetních výkazů narušuje etické meze chování. Takto vedené účetnictví má zastřít skutečný stav účetnictví a finanční situaci podniku. Použitím metod kreativního účetnictví se většinou účetní jednotka pohybuje na hraně zákona, často však již za hranicemi zákona a narušuje základní účetní metodu, kterou je věrné a poctivé zobrazení skutečnosti.

Vymezení pojmu kreativní účetnictví není jednoduché. Výkazy finančního účetnictví jsou při přípravě a předkládání vystaveny lidské tvořivosti, znalostem a vědomostem a to jak v oblasti teorie tak i praxe. Kreativita v účetnictví je v současné literatuře chápána jako zneužívání účetnictví. Krupová (2001) tento pojem charakterizuje jako:

- proces manipulace s účetními údaji, jejímž cílem je transformovat účetní výkazy z podoby, jakou by měly mít, do podoby, která je žádoucí,
- procesy, při kterých jsou uplatňovány ekonomické transakce, aby bylo dosaženo lepších finančních výsledků v účetnictví.

Z tohoto vymezení vyplývá, že „kreativní účetnictví“ zahrnuje jak techniky účelové manipulace s daty, kterou jsou více či méně zřetelné (tzv. window dressing), tak techniky, které vyžadují vysokou odbornou kvalifikaci a bývají jen obtížně odhalovány i těmi nejzkušenějšími auditory. Příklad této techniky je tzv. mimobilanční financování. (Kovanicová, 2003)

Vymezit pojem kreativní účetnictví je snahou všech odborníků, kteří se zajímají o danou problematiku. Vymezení pojmu kreativní účetnictví některých zahraničních autorů:

Ian Griffiths: *„Každý podnik v zemi podvádí při vykazování svého zisku. Každá sada publikovaných účtů je založena na knihách, které byly trochu či kompletně upraveny. Data, která jsou dvakrát za rok předávána investující veřejnosti, jsou měněna kvůli obraně před vinou. Je to největší trik od Trojského koně.“* (Chryssides, G., & Kaler, J., 1993)

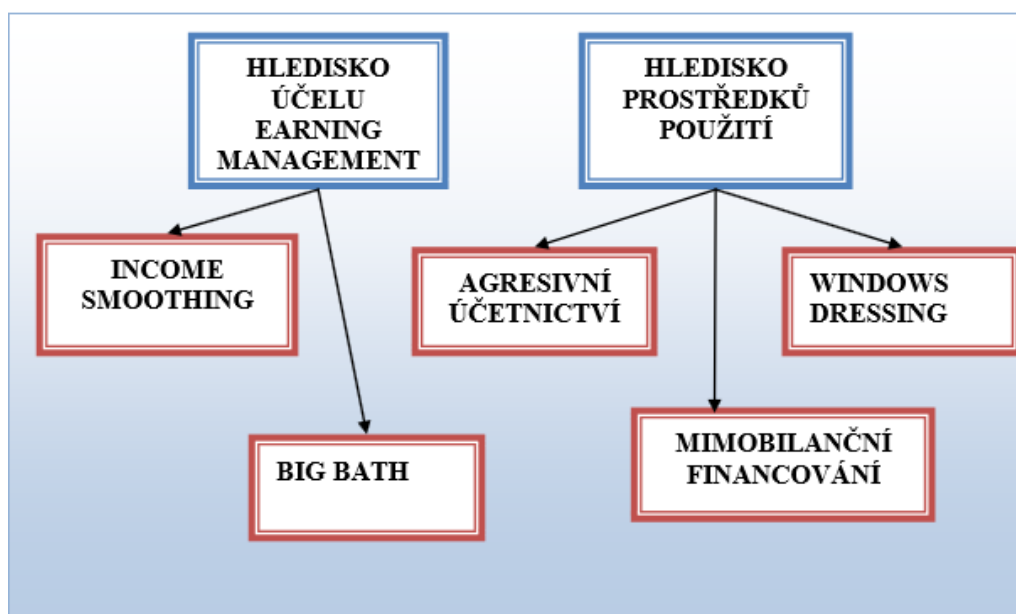
Michaeil J. Brooks: *„Kreativní účetnictví je jednoznačně tvůrčí, ale nejedná se o účetnictví v obecném smyslu. Nepokouší se prezentovat obchodní výsledky ani finanční*

výsledky, které ve skutečnosti jsou, ale místo toho jsou prezentovány v takové podobě, jakou chce management podniku.“ (Chryssides, G., & Kaler, J., 1993)

2.2.1 Manipulace účetních výkazů a techniky kreativního účetnictví

Na manipulaci účetních výkazů lze nahlížet ze dvou hledisek a to z hlediska účelu earnings management a z hlediska použití prostředků. Rozdělení vystihuje obrázek 1.

Obrázek 1: Manipulace účetních výkazů z různých hledisek



Zdroj: Drábková (2011a)

Jednotlivé metody a techniky kreativního účetnictví uvedené na obrázku 1 budou nyní vysvětleny dle slovníku pojmů¹:

- Earning management

Jedná se o strategii, kterou používá vedení společnosti záměrně k manipulaci zisku. Zisk je manipulován tak, aby čísla odpovídala předem stanoveným cílům. Může nastat situace, kdy se management podniku snaží zisk rozložit do dalších období nebo naopak se ještě více snaží ztrátu prohloubit.

- Income smoothing

Tato metoda je forma earning managementu. Jedná se o využívání účetních technik k vyrovnání výkyvů zisku z jednoho období do druhého. V praxi je tato metoda využívána tak, že v letech, kdy se společnosti daří, se zisk ve

¹ Dostupné z www.investopedia.com

společnosti zadrží a bude využit v letech, kdy se společnosti bude dařit méně.

- Big bath

Je strategie, kdy se management podniku snaží prohloubit neuspokojivé výsledky. V příštím roce by došlo k umělému zvýšení zisku. Tento velký nárůst zisku může přinést managementu bonus ve formě odměn.

- Agresivní účetnictví

Jedná se o obchodní praktiku vykazování nepřesných příjmů a rozvahových položek, aby společnost vypadala více atraktivní a stabilní pro své investory. Některé formy agresivního účetnictví jsou legální jiné nikoliv. Agresivní účetnictví je odsuzováno, protože má sloužit k oklamání veřejnosti. Agresivní účetnictví bývá také označováno jako „inovativní“ či „kreativní“.

Další metody jako window dressing a mimobilanční financování budou rozebrány a popsány v samostatných podkapitolách.

Použití metod kreativního účetnictví, lze dosáhnou požadovaného výsledku hospodaření. Kovanicová (2003) jako příklad uvádí zvýšení vykázaného zisku, kterým lze:

- zatajit finanční riziko (zejména rizika spojená s platební neschopností);
- vykázat takovou výši ukazatelů, která bude při finanční analýze hodnocena jako pozitivní;
- získat další bankovní úvěry a půjčky;
- udržet obchodní vztahy se stávajícími partnery;
- zachovat případně i posílit přístup podniku k financování prostřednictvím kapitálového trhu, tj. emitovat cenné papíry;
- vyhnout se kontrole dozorčích orgánů podniku, která by se jinak uskutečnila ve větším rozsahu aj.

2.2.1.1 Window dressing

Způsob Window dressing byl v roce 1986 definován Institutem certifikovaných účetních Anglie a Walesu (ICAEW) jako: „*takové vedení transakcí, při nichž finanční výkazy podávají zavádějící nebo nereprezentativní obraz o finanční situaci podniku.*“ (Krupová, 2001)

Mezi hlavní techniky window dressingu podle Kovanicové (2003) a Krupové (2001) patří zejména:

- záměrně nesprávné zařazení krátkodobých aktiv a závazků mezi dlouhodobé položky a naopak;
- vykazování majetku, který nepřinese podniku žádný prospěch a nevykázání aktiv, která vyhovují definici aktiv;
- záměna technického zhodnocení dlouhodobého majetku za opravu a naopak;
- prodej aktiv a jejich zpětný nákup, v některých případech dokonce bez jejich fyzického pohybu;
- některé praktiky, týkající se přeceňování majetku;
- zneužívání možnosti přeceňovat aktiva k praktikám, které překračují hranice účetních pravidel;
- vykazování výnosů aniž by došlo ke skutečné realizaci, a naopak nevykázání některých prokazatelně dosažených výnosů;
- nedodržování zásady opatrnosti případně její nadměrná aplikace;
- odhad doby životnosti majetku, který je proveden záměrně chybně;
- záměrně prováděné změny v přijatých účetních pravidlech;
- úmyslné chyby prováděné v účetnictví a v účetních výkazech;
- tzv. půjčky a výpůjčky přes konec účetního období;
- falešné faktury v řádech miliónů peněžních jednotek;
- fiktivní dodávky zboží;
- porušování metodických prvků účetnictví (např. účetní předpis na dokladu nevstoupí shodně do účetních knih);
- cíleně špatná alokace nákladů, nedodržování požadavku časového rozlišení atd.

2.2.1.2 Mimorozvahové financování

Institut certifikovaných účetních Anglie a Walesu (ICAEW) definoval v roce 1986 tuto techniku jako „*takové financování nebo refinancování podnikových činností, které se při dodržení zákonných požadavků a existujících účetních zásad nemusí v rozvaze objevit.*“ (Krupová, 2001)

Mezi hlavní techniky mimorozvahového financování dle Krupové (2001) patří především:

- záměna finančního leasingu za operativní,
- zachycení prodeje pohledávek nebo faktoringu do účetnictví v závislosti na riziku, které vyplývá z nesplacených pohledávek (tj. nevykazování závazků, plynoucích z nesplacení pohledávky).

Mimobilanční financování v podstatě znamená, že účetní jednotka získala určité peněžní prostředky z cizích zdrojů, takže mu vzniká dluh. Aby vylepšil obraz o své finanční pozici, zobrazí tento způsob financování takovým způsobem, aby v rozvaze nebyl vykázán jako závazek. (Kovanicová, 2003)

2.2.2 Stupně kreativního účetnictví

Dle platné legislativní úpravy ČR a dostupných zdrojů lze rozdělit kreativní účetnictví do 3 stupňů. Jednotlivé stupně manipulace účetních dat, rozdělené dle závažnosti manipulace a postihů dle Drábkové (2011b):

I. Stupeň

Do tohoto stupně kreativního účetnictví patří manipulace účetních výkazů v rámci „běžných“ praktik kreativního účetnictví. Účetní data jsou manipulována v rámci platných pravidel české účetní legislativy tj. Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhlášek MF, které provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví a Českých účetních standardů.

V rámci 1. stupně kreativního účetnictví jsou zahrnuty takové metody oceňování aktiv, tvorby rezerv a opravných položek, aby tvůrci účetních výkazů získali takovou podobu výkazů, jaké si přejí dosáhnout.

Použitím technik v rámci tohoto stupně není významně ovlivněn věrný a poctivý obraz účetnictví.

II. Stupeň

Tento stupeň manipulace účetních výkazů spočívá v používání takových technik kreativního účetnictví, které významně narušují věrný a poctivý obraz účetnictví. Do 2. stupně kreativního účetnictví patří zejména použití takových účetních metod, kdy účetní jednotka uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslující údaje.

Za manipulaci účetních dat v rámci druhého stupně se vystavuje účetní jednotka postihnutím sankcí dle zákona o účetnictví.

III. Stupeň

Klasifikace posledního stupně představuje takový způsob manipulace účetních výkazů a použití takových účetních metod, kdy dochází k hrubému zkreslení obrazu účetnictví.

Při použití těchto metod hrozí účetní jednotce postih dle Trestního zákoníku. Do tohoto stupně patří podvodné účetnictví, kdy účetní jednotka uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje nebo naopak uplatňuje neexistující daňové náklady.

2.3 ETIKA ÚČETNICTVÍ

2.3.1 Etika a morálka

Definice těchto dvou pojmů se často liší, ale v zásadě vyjadřují zhruba totéž. Někteří autoři pojmy morálka a etika striktně rozlišují a významově je od sebe oddělují, někteří autoři nikoliv.

Normativní etika zkoumá normy, kterými se lidé řídí při svém mravním rozhodování. Řeší otázky týkající se povinností a hodnot, které mravní rozhodnutí vyjadřují. (Thompson, 2004)

Jednou z možných definic etiky je následující: „*Etika je filosofická disciplína, zabývající se vztahem lidského jednání k morálním hodnotám, původem a povahou těchto hodnot, jakož i smyslem lidského života a problémem jeho štěstí.*“ (Blecha, 1994)

Obecně můžeme slyšet názor, že etika se zabývá teorií a obecnými otázkami naopak morálka se zabývá praxí a konkrétními případy. V praxi se můžeme setkat s názorem, že etika je soubor norem chování přijatých danou společností či skupinou, zatímco morálka odkazuje na rozhodnutí vycházející z hodnot, které jsou společností vštěpovány zvenčí, např. prostřednictvím náboženských nebo filozofických přesvědčení. (Thompson, 2004)

Etika se snaží uchopit hodnoty a principy, které usměrňují lidské chování v nejrůznějších patových situacích. Z široké filosofie etiky se časem vyčlenila etika profesní. Profesní etika se snaží formulovat etické hodnoty, principy a normy, které budou společností považovány za správné. (Králová, 2012)

Co je společností chápáno jako neetické, ještě vůbec nemusí být v rozporu se zákonem. Formulace správnosti a nesprávnosti lidského chování není snadná. Život si proto vyžádal potřebu tyto hodnoty a princip alespoň zčásti formalizovat a nepsaná pravidla více či méně kodifikovat. Z tohoto důvodu začaly vznikat etické kodexy. (Králová, 2012)

2.3.2 Etický kodex

Oblast účetních není výjimkou, i zde se setkáme s etickým kodexem a nutností jeho plnění. V České republice funguje Komora certifikovaných účetních od roku 1999, ta v rámci své působnosti vydala etický kodex, který udává směr všem certifikovaným

účetním. Základní normou etického jednání profesních účetních je Etický kodex IFAC, který je souborem etických požadavků, které mají uplatňovat certifikovaní účetní při výkonu své profese na území České republiky i v zahraničí. Hlavním úkolem kodexu je zvýšení kvality poskytovaných služeb. (Králová, 2012)

Etický kodex IFAC je členěn na tři části, první se zabývá obecnou platností kodexu tj. stanovení principů etiky profesních účetních a vymezení koncepčního rámce. Zbývající části etického kodexu poskytují vodítko, jakým způsobem použít koncepční rámec v konkrétních situacích. Níže budou popsány pouze základní principy, hrozby a zabezpečovací prvky k těmto hrozbám, tyto kapitoly patří do obecné platnosti kodexu.

2.3.2.1 Základní principy

Dle Etického kodexu pro auditory a účetní znalce je auditor/účetní znalec zavázán k dodržování následujících základních principů: (Mezinárodní Výbor IFAC, 2011)

- Integrita – představuje závazek být poctivý a čestný ve všech odborných a profesních vztazích. Jméno auditora/účetního znalce nesmí být spojováno se zprávami, které na něj vrhají špatné světlo. Pokud se o takové situaci dozví, musí podniknout kroky k nápravě a očistit své jméno.
- Objektivita – ukládá povinnost nedovolit, aby profesionální a odborný úsudek nebyl ovlivněn střetem zájmů a zaujatostí.
- Odborná způsobilost a řádná péče – vyžadují od auditorů/účetních znalců udržování odborné znalosti a dovednosti na úrovni potřebné k tomu, aby klientovi nebo zaměstnavateli mohl poskytnout vysoce kvalifikované odborné služby na základě nejnovějších poznatků a vývoje v účetní praxi a legislativě. Musí postupovat odpovědně a v souladu s příslušnými odbornými a profesními standardy.
- Důvěrný charakter informací – stanovuje povinnost zachovávat mlčenlivost o informacích získaných v rámci profesních a obchodních vztahů při poskytování odborných služeb. Auditor/účetní znalec nesmí sdělovat takovéto informace třetím stranám bez náležitého a konkrétního oprávnění. Výjimkou jsou případy, kdy existuje právo či povinnost podle zákona nebo podle profesních předpisů informace sdělit. Povinnost zachovat důvěrnost informací trvá i po ukončení smluvního vztahu mezi auditorem/účetním znalcem a klientem.

- Profesionální jednání – vyžaduje dodržování příslušných zákonů a vyhlášek a vyhýbání se jakémukoliv jednání, které může diskreditovat profesi.

2.3.2.2 Hrozby a zabezpečovací prvky

Dodržování základních principů ohrožuje řada okolností a souvislostí. Etický kodex (Mezinárodní Výbor IFAC, 2011) tyto situace a okolnosti nazývá hrozbami a dělí je do následujících kategorií:

- vlastní zainteresovanost – obava ze ztráty zakázky, klienta, zaměstnání či nenárokové složky mzdy;
- ověřka po sobě samém – člen týmu provádějící audit je bývalým zaměstnancem podílejícím se na účetnictví;
- protekcční vztah – pokud je prosazován názor či stanovisko v takovém rozsahu, že může být zpochybněna objektivita auditora;
- spřízněnost – v případě rodinných či jiných blízkých vztahů mezi profesním účetním a členem vedení klienta;
- vydíratelnost – chápáno ve smyslu zastrahování klientem tj. hrozby mohou být stejné jako v případě vlastní zainteresovanosti.

Zabezpečovací prvky, které snižují hrozby na únosnou úroveň, dělí tento Etický kodex pro auditory a účetní znalce (Mezinárodní Výbor IFAC, 2011) do dvou kategorií:

- 1) ochranné prvky, které jsou vytvořené profesními orgány, legislativou nebo regulatorními orgány,
- 2) prvky vznikající v pracovním prostředí.

Příkladem prvního typu zabezpečení jsou kvalifikační požadavky na výkon profese, požadavek kontinuálního vzdělávání, kontrolu etického chování profesních účetních a disciplinární řízení. Prvky zabezpečení druhého typu jsou zabudovány v kontrolním prostředí společnosti. Příklady zabezpečovacích prvků vyplývajících z pracovního prostředí jsou normy etického chování a příslušné disciplinární řízení, systém vnitřních kontrol a jiné; nejdůležitějším prvkem je přístup vedení společnosti. Případné řešení konfliktů může probíhat neformálně či formálně (disciplinárním řízením). (Unzeitig, 2010)

Úlohou profesních organizací je dohlížet na své členy a provádět disciplinární řízení. Disciplinární řízení je upraveno směrnicemi. Orgán, který provádí disciplinární řízení je

jmenován Etickým výborem, Etickou komisí nebo je zvolen valnou hromadou. Dalšími úlohami profesních organizací je poskytování odborných konzultací a rad pro své členy ohledně identifikace etických problémů a jejich řešení než vůbec dojde k disciplinárnímu řízení. (Unzeitig, 2010)

2.3.3 Činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence

Účetní poradenství není svobodným povoláním, patří do živností vázaných. Pro provozování těchto činností je nutné zřízení živnostenského listu.

Dle Zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon) ve znění pozdějších předpisů a Přílohy č. 2 - živnosti vázané je vyžadována následující odborná způsobilost k činnosti účetních poradců, vedení účetnictví a vedení daňové evidence:

- vysokoškolské vzdělání a 3 roky praxe v oboru, nebo
- vyšší odborné vzdělání a 5 let praxe v oboru, nebo
- střední vzdělání s maturitní zkouškou a 5 let v oboru, nebo
- osvědčení o rekvalifikaci nebo jiný doklad o odborné kvalifikaci pro příslušnou pracovní činnost.

2.3.4 Certifikace účetní profese

Hlavním cílem a myšlenkou Certifikace účetních je posílení úrovně účetní profese v České republice a dosáhnout srovnatelnosti kvalifikace s ostatními vyspělými zeměmi EU a světa. Institut certifikace nabízí dva stupně kvalifikace v oboru účetnictví a finance tj. certifikovaný účetní a účetní expert. Dosáhnutí certifikace o odborné způsobilosti v oblastech účetnictví a financí přináší konkurenční výhodu na trhu, šanci na vyšší profesní pozici a možnost uplatnění v mezinárodním podnikatelském prostředí. (Institut certifikace účetních, 2013)

Komora certifikovaných účetních má v České republice rozšířenou působnost nejen na své členy, protože se nejedná o komoru ze zákona a členství v ní je dobrovolné. Požadavky k dosažení certifikátu jsou vybudovány na třech pilířích tj. teoretické znalosti ověřené zkouškami, řízená praxe a přistoupení k etickému kodexu. (Králová, 2012)

2.3.5 Etika a její projev v účetnictví

V posledních několika letech se pozornost veřejnosti zaměřuje na etické chování profesních účetních, ať už zaměstnanců či účetních, kteří podnikají v tomto oboru. Vedení účetnictví a sestavené účetní výkazy by měly být vedeny v souladu s etickým chováním a platnou legislativou.

2.3.5.1 Uživatelé účetních informací

Etika v účetní profesi je ovlivňována prostředím, existují tři základní skupiny uživatelů účetních informací, které mají zájem o rozdílné účetní informace. Rozdělení skupin dle Kovanicové (2003):

- manažeři, hlavní účetní a ostatní interní uživatelé;
- vlastníci firmy, jejich věřitelé, současní a potenciální investoři, finanční úřady, vláda a ostatní externí uživatelé;
- nezávislí auditoři.

V praxi může docházet ke střetu zájmů. Účetní/zaměstnanci jsou vázáni loajalitou vůči zaměstnavateli i vůči své profesi. V první řadě je zaměstnanec povinen plnit obvyklé a etické cíle zaměstnavatele a používat pravidla a postupy určené k jejich dosažení. (Králová, 2012)

Kovanicová (2003) uvádí, že pečlivé sestavení interních směrnic přispívá k řádnému účetnímu výkaznictví. Směrnice vydává hlavní účetní, která má výjimečnou pozici. V praxi často nastávají specifické operace, které nejsou vymezeny v interních účetních předpisech. Zachycení těchto operací v účetnictví vyžaduje značné znalosti ekonomické praxe, účetní teorie a také schopnost odborného úsudku. Situace, pro které nejsou stanoveny návody a řešení, naskýtají prostor manažerům k vyvíjení tlaku na účetní, aby použili takový způsob zobrazení dané transakce, která maximalizuje zájem samotných manažerů. V takové situaci by se měl účetní řídit i etickým úsudkem.

Hlavní účetní má přehled o aktuální finanční situaci podniku. Je schopen rozpoznat neobvyklé účetní položky v hlášení svých podřízených. Měl by být schopen identifikovat, zda se jedná o pokus účetní výkazy zfalšovat. Hlavní účetní je zavázán ke společnosti, ve které pracuje, dále má povinnost vůči veřejnosti i své osobě dodržovat co možná nejvyšší normy etického chování. Zároveň musí být připraven zasáhnout, aby se předešlo falšování finančních účetních výkazů. (Kovanicová, 2003)

2.3.5.2 Chyba versus podvod

Rozlišení chyby od podvodu v účetnictví není lehkou záležitostí. Stav mezi skutečností a účetním stavem může představovat dle Duška (2001) jednu z následujících možností:

- pravda – hodnoty souhlasí a odpovídají skutečnosti,
- omyl – hodnoty nesouhlasí z důvodu mylného poznání,
- chyba – hodnoty nesouhlasí z nejrůznějších příčin. Tyto příčiny mohou být objektivní nebo subjektivní, pokud nastane chyba v účetnictví, je vždy chybou absolutní. V konečném důsledku není rozdíl mezi omylem a chybou, protože odhalený omyl se stává chybou.
- podvod – hodnoty nesouhlasí, v takovéto situaci došlo úmyslným uvedením lživých hodnot či údajů. Za podvod se považuje i úmyslný nepořádek v účetní evidenci.

Rozdíl mezi chybou a podvodem spočívá pouze v úmyslu, ten je však těžko dokazatelný. Běžnou standardní kontrolou se podvod v účetnictví neobjeví. (Dušek, 2001)

„Podvod poznáme nejlépe podle toho, že vypadá přehnaně pravdivě“ (Karl Kraus)

2.3.5.3 Okolnosti a důvody vedoucí k podvodům

Důvody k záměrnému zkreslování účetnictví mohou být různorodé. Počínaje nepřiznanými tržbami, mzdovými náklady, výdajovými doklady na mzdy a podíly na zisku případně nepravdivou výší nákladů za služby dochází k placení menších daní. Dalším důvodem může být „vylepšení“ firmy, které je možné dosáhnout navýšením nereálných aktiv a snížením vykazovaných závazků; častým důvodem bývá osobní prospěch. (Dušek, 2011)

Za hlavní viníky vylepšování finanční pozice a výkonnosti podniku jsou považováni manažeři podniku. Podnětem k účelovým úpravám účetních výkazů je snaha snížit nejistotu a riziko, které podnikání přináší. Jedná se o rizika spojená s provozem, odbytem, inovací a financemi. Špatný management má k záměrnému falšování blíže, neboť v něm může vidět jediný prostředek, jak oddálit blížící se úpadek podniku. (Kovanicová, 2003)

3 METODIKA

Cílem bakalářské práce je vyhodnotit a navrhnout taková opatření, aby byly omezeny vybrané účetní chyby v teorii a praxi. Jednotlivé účetní chyby byly zpracovány na příkladech a jsou vyhodnoceny dopady těchto chyb v účetnictví.

Tato bakalářská práce je rozdělena na dvě části – teoretickou a praktickou. Během zpracování teoretické části bylo vycházeno z aktuálních právních předpisů a z odborné literatury a periodik.

První část bakalářské práce (teoretická) se zabývá pojmy jako věrné a poctivé zobrazení účetnictví, kreativní účetnictví a etika. V této části jsou popsány jednotlivé zásady, kterými by se účetní jednotka během vedení účetnictví měla řídit při sestavování účetních výkazů. Dále je zde charakterizován a popsán pojem kreativní účetnictví a problematika etiky při vedení účetnictví.

Druhá část práce (praktická) je zaměřena na vybrané účetní chyby v oblasti dlouhodobého majetku. Chyby jsou nejdříve vymezeny a popsány, dále jsou předvedeny na případové studii ve dvou variantách. Varianta A představuje manipulaci účetních výkazů s cílem minimalizovat výsledek hospodaření a snahu snížit administrativní náročnost pro úpravu výsledku hospodaření na základ daně z příjmů. Naopak varianta B se snaží o věrné a poctivé zobrazení skutečnosti. K variantě B je nejdříve sestavena vnitropodniková směrnice upravující oblast dlouhodobého majetku. Na příkladech jsou aplikovány metody kreativního účetnictví, v souvislosti s nejčastějšími chybami v oblasti dlouhodobého majetku a jejich vlivem na účetní výkazy.

Závěr této práce je věnován vyhodnocení případové studie varianty A a varianty B. Jsou navržena opatření, která budou chybám předcházet či minimalizovat jejich vznik. Dodržování navržených opatření bude minimalizovat prostor pro aplikaci metod kreativního účetnictví.

Při vypracování této práce byla použita odborná literatura a základní prameny, mezi které patřil zejména zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a České účetní standardy.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

4.1 VYMEZENÍ ÚČETNÍCH CHYB V OBLASTI DLOUHODOBÉHO MAJETKU

V této kapitole se budu věnovat nejčastějším problémům a chybám v oblasti dlouhodobého majetku. V oblasti dlouhodobého majetku je spousta příležitostí pro aplikaci metod kreativního účetnictví v různých etapách životnosti dlouhodobého majetku. Může se jednat o metody kreativního účetnictví, které jsou v mezích zákona tj. účetní jednotka má na výběr z několika možných postupů a metod, dále se může jednat o situace, kdy účetní jednotka pouze odhaduje, např. doba životnosti dlouhodobého majetku. Kreativní účetnictví za hranicí zákona je spojeno s úmyslným zkreslením účetních informací a použitím takových účetních metod a postupů, které jsou v rozporu s danými legislativními podmínkami. Použitím těchto metod se účetní jednotka vystavuje možnosti trestního stíhání a sankcionování.

Na začátku této práce je třeba si zodpovědět otázku: „Jakými fázemi prochází dlouhodobý majetek v účetní jednotce v průběhu své životnosti?“:

- pořízení,
- zařazení,
- technické zhodnocení X opravy,
- odpisování,
- vyřazení.

V každé etapě životnosti dlouhodobého majetku je prostor pro vznik chyb. V následujících podkapitolách budou rozebrány vybrané chyby v oblasti dlouhodobého majetku v průběhu jeho životnosti.

4.1.1 Pořízení a zařazení majetku do užívání

Dlouhodobý majetek může být pořízen několika způsoby:

- nákupem,
- darováním,
- vlastní činností,
- novým zjištěním,
- finančním leasingem,

- převodem z osobního majetku podnikatele,
- vkladem společníků.

Způsob pořízení je důležitý pro zařazení majetku do dlouhodobých aktiv podniku. Na základě způsobu pořízení se určuje vstupní cena dlouhodobého majetku.

Možné způsoby ocenění majetku k okamžiku uskutečnění účetního případu:

- pořizovací cenou včetně vedlejších pořizovacích nákladů,
- reprodukční pořizovací cenou,
- na úrovni vlastních nákladů.

Pořizovací cena

Ocenění na základě pořizovací ceny se skládá z ceny, za kterou byl majetek nakoupen a z nákladů, které souvisejí s jeho pořízením. Účetní jednotky často chybují, protože nezahrnují i vedlejší pořizovací náklady do pořizovací ceny majetku. Vedlejší pořizovací náklady jsou nesprávně zaúčtovány v nákladech a cena pořizovaného majetku tak nemusí dosáhnout hranice pro zařazení do dlouhodobého majetku. Výčet výdajů, které by měly být součástí ocenění dlouhodobého majetku upravuje § 47 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., v platném znění.

Naopak je možné, že do pořizovací ceny dlouhodobého majetku jsou zařazeny položky, které nejsou vedlejšími pořizovacími náklady a měly by být zaúčtovány v nákladech. Nejčastější položky, které nejsou součástí ocenění dlouhodobého majetku jsou rovněž upraveny § 47 odst. 2 vyhlášky 500/2002 Sb., v platném znění.

Z účetního hlediska je stanovení hranice pro zařazení do dlouhodobého majetku plně v kompetenci účetní jednotky. Ta musí ve své vnitropodnikové směrnici uvést hranici, od které bude majetek považován za dlouhodobý majetek a bude o něm tak účtovat.

Vlastní náklady

Ocenění vlastními náklady zahrnuje všechny přímé i nepřímé náklady, které byly vynaloženy na vytvoření tohoto majetku.

Při způsobu ocenění touto metodou účetní jednotky často chybují, protože často zapomínají zahrnout odpovídající část všech nepřímých nákladů do vstupní ceny. K odstranění tohoto nedostatku je třeba vést řádnou evidenci či kalkulaci, na základě které budou náklady rozpočítány. Nepřičtení přímých nákladů do pořizovací ceny je spojenou s nedostatečnou evidencí skladové evidence a kalkulací spotřeby. Podnik

přiřazuje přímé náklady do vstupní ceny pouze na základě svého odhadu, což přináší nepřesné výsledky.

Reprodukční pořizovací cena

Ocenění reprodukční pořizovací cenou se použije v případech, že nelze použít pro stanovení ceny hmotného majetku ani jeden z přechozích způsobů ocenění. Dle ZoÚ se reprodukční pořizovací cenou rozumí cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Cenu si stanoví sama účetní jednotka nebo využije služeb ocenění soudního znalce. Tento způsob ocenění se použije u majetku, který byl pořízen již dříve, ale účtuje se o něm až nyní. V případě, že cenu odhaduje účetní jednotka, je vhodné upravit tento způsob ocenění ve vnitropodnikové směrnici, aby nedošlo k záměrně zkreslenému odhadu ocenění majetku.

4.1.2 Zařazení majetku do užívání

V případě, že podnik již stanoví pořizovací cenu majetku, je potřeba jej zařadit do užívání. S touto skutečností vzniká otázka problematiky okamžiku zařazení majetku. Může nastat jedna z následujících skutečností:

- předčasné zařazení,
- oddálení odpisování.

Aby mohl být majetek zařazen do užívání, musí být majetek plně funkční (stroj musí být zapojen, budova zkolaudována, automobil musí mít platnou registraci atd.).

4.1.3 Technické zhodnocení X oprava a udržování

Účetní jednotka je povinna odlišovat technické zhodnocení od oprav a udržování. Nejčastější chybou je právě záměna těchto dvou pojmů.

Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu dlouhodobého majetku, do nákladů je jeho hodnota promítána prostřednictvím odpisů. Provedením a zařazením technického zhodnocení do užívání dochází ke změně výše odpisů a většinou k prodloužení doby odpisování majetku.

Výdaje na opravy a udržování se účtují v celé výši přímo do nákladů. Takto vynaložené prostředky jsou daňově uznatelným nákladem v okamžiku jejich pořízení nebo zaplacení.

Tato záměna je v mnoha případech provedena účetní jednotkou záměrně, aby optimalizovala základ daně. Jedná se o jednu z metod kreativního účetnictví, vědomá záměna je však považována za nezákonný postup účtování.

4.1.4 Odpisování majetku

V případě, že již účetní jednotka zařadila majetek do užívání, je potřeba stanovit okamžik odpisování dlouhodobého majetku. Účetní jednotka si může stanovit, kdy začne majetek odpisovat. Odpisování může být zahájeno v měsíci, kdy byl majetek pořízen, nebo až v následujícím měsíci. Rozhodnutí účetní jednotky je vhodné stanovit ve vnitropodnikové směrnici.

Účetní jednotky často chybují v odpisování majetku, který nelze odpisovat např. umělecká díla, pozemky, nedokončený majetek, majetek oceňovaný reálnou hodnotou atd.

Nejčastější chybou účetních jednotek je absence účetních odpisů. Účetní jednotka nebere v potaz skutečné opotřebení majetku, které by právě měly zobrazovat účetní odpisy. Do nákladů rovnou uplatňuje daňové odpisy, které jsou považovány za daňově uznatelný náklad dle zákona o dani z příjmů. Nevýhody absence účetních odpisů:

- nezobrazení skutečného opotřebení majetku;
- při pořízení majetku na konci roku se vypočítávají daňové odpisy roční, do účetnictví by ale měl být promítnut odpis pouze za skutečnou dobu používání majetku;
- daňové odpisy mají stanovenou životnost dle zákona o dani z příjmů, která však nemusí vždy vystihovat skutečnou životnost majetku.

Účetní jednotky může vést k evidenci pouze daňových odpisů následující výhody:

- snížení administrativních nároků na vedení pouze daňových odpisů;
- při stanovení daně z příjmů není třeba upravovat výsledek hospodaření o rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy;
- při výpočtu odložené daně nevznikají přechodné rozdíly.

Stanovování účetních odpisů na základě sazeb daňových odpisů porušuje jednu ze zásad při vedení účetnictví tj. zásada věrného a poctivého zobrazení účetnictví.

Neexistence účetních odpisů lze povolit v případě, že se jedná o výpočet odpisů z drobného majetku, dále pokud se jedná o malý podnik, který má malé množství majetku nebo v případě, že odpisy tvoří nevýznamnou položku v nákladech dané účetní jednotky.

4.1.5 Opravné položky k dlouhodobému majetku

Tvorba opravných položek souvisí s účetní zásadou opatrnosti. K dlouhodobému majetku se tvoří nejméně ze všech druhů majetku. Povinnost vytvořit opravnou položku vzniká za předpokladu, že užitná hodnota majetku je nižší, než vykázaná hodnota v účetnictví po odečtení oprávek. Pokud je opomíjeno účtování o opravných položkách, dochází ke zkreslení obrazu o majetku; stav majetku je nadhodnocen.

Největší chybou je, že účetní jednotky opomíjejí tvořit opravné položky k dlouhodobému majetku. Je nutné je tvořit bez ohledu na to, jaký je předpokládaný výsledek hospodaření a bez ohledu na to, zda je opravná položka daňově uznatelná či nikoliv. Další chybou může být tvorba opravné položky k majetku směrem nahoru, což je v rozporu se ZoÚ.

4.1.6 Rezervy k dlouhodobému majetku

V oblasti dlouhodobého majetku jsou nejčastěji tvořeny rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku. Výši rezerv a jejich odůvodnění ověřuje účetní jednotka alespoň při inventarizaci. V ČÚS č. 4 je stanoven postup pro tvorbu a účtování o rezervách.

Nejčastější chybou je, že účetní jednotka účtuje pouze o zákonných rezervách. O účetních rezervách většinou účetní jednotky neúčtují, protože nejsou daňově účinné. Za zákonnou rezervu je možné považovat rezervu, která splňuje veškeré podmínky stanovené zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Pokud nejsou splněny veškeré podmínky, nelze považovat rezervu za zákonnou, ale pouze účetní rezervu. V případě, že účetní jednotka eviduje v účetnictví vytvořenou rezervu, může dojít k situaci, kdy ji zapomene rozpustit, protože již neexistují důvody pro její držení.

4.1.7 Vyřazení a prodej dlouhodobého majetku

Mezi chyby, které souvisí s prodejem a vyřazením dlouhodobého majetku patří například následující:

- Tržby z prodeje dlouhodobého majetku jsou zaúčtovány na nesprávném účtu např. ve skupině 60. Tržby z prodeje DHM se účtují na účet 641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.
- Opomenutí vyřazení majetku z evidence již fyzicky vyřazeného majetku.

4.2 VYHODNOCENÍ

V této kapitole jsou zachyceny dopady vybraných účetních chyb, které byly popsány v kapitole 4.1. Jednotlivé problematické oblasti jsou zpracovány na případové studii. V této studii kreativního účetnictví jsou použity metody windows dressing. Případová studie zahrnuje zpracování výkazů ve variantě A a B.

Varianta A představuje manipulaci účetních dat s cílem minimalizovat výsledek hospodaření a snaha snížit administrativní náročnost pro úpravu základu daně z příjmů. Varianta A účtuje pouze o daňových odpisech, způsob odpisování rovnoměrný. Naopak varianta B se snaží o věrné a poctivé zobrazení skutečnosti, řídí se vnitropodnikovou směrnicí viz příloha 1. Výpočet daňových i účetních odpisů obou variant je uveden v příloze 2.

4.2.1 Vstupní cena dlouhodobého majetku

Účetní jednotky často chybují v částce ocenění pořizovaného DM. Může dojít k podhodnocení nebo nadhodnocení hodnoty oceňovaného majetku. V následujících tabulkách jsou vyhodnoceny dopady obou variant nesprávného stanovení PC.

Tabulka 1: Podhodnocení hodnoty majetku, cena majetku < 40 tis Kč

Ovlivněný údaj	Neoprávněný dopad
Hodnota aktiv	Snížení
Celkové náklady	Zvýšení
Výsledek hospodaření	Snížení
Základ pro výpočet daně z příjmů	Snížení

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky 1 je zřejmé, že kvůli nesprávnému stanovení pořizovací ceny nedošlo k zařazení do dlouhodobého majetku. Došlo k neoprávněnému navýšení nákladů, ke snížení VH a k nesprávnému stanovení základu daně a výpočtu daně z příjmů.

V případě, že pořizovací cena přesáhne hranici 40 tis. Kč, majetek je zařazen do dlouhodobého majetku, přestože nebyly do pořizovací ceny zahrnuty všechny náklady související s pořízením. Mimo již výše uvedené dopady by došlo ke snížení vstupní pořizovací ceny a snížení odpisů.

V případě nadhodnocení hodnoty dlouhodobého majetku, jsou v pořizovací ceně majetku zahrnuty položky, které by měly být zaúčtovány rovnou v nákladech. Dochází tedy k neoprávněnému navýšení výsledku hospodaření a navýšení jednotlivých odpisů. Údaje z tabulky 1 by tedy měly opačný dopad.

Chyby při stanovení reprodukční pořizovací ceny a ceny stanovené na základě vlastních nákladů jsou obdobné jako u pořizovací ceny tj. nadhodnocení či podhodnocení.

Účetní operace do případové studie:

Příklad č. 1: Účetní jednotka pořídila nábytek do kanceláře, jeho PC je 33 tis. Kč, montáž 5 tis. Kč, doprava 3 tis. Kč, majetek zařazen do užívání dne 25.6.2014:

- varianta A: ÚJ záměrně nezahrne do pořizovací ceny náklady na dopravu nábytku, pořizovací cena < 40 tis. Kč;
- varianta B: do pořizovací ceny jsou zahrnuty veškeré pořizovací náklady.

Tabulka 2: Zaúčtování příkladu č. 1

VARIANTA A			
Text	Částka	MD	D
Nábytek	33 000	042	321
Montáž	5 000	042	321
Doprava	3 000	518	321
Rozpuštění účtu 042 - montáž	5 000	518	042
Rozpuštění účtu 042 - nábytek	33 000	501	042
VARIANTA B			
Text	Částka	MD	D
Nábytek	33 000	042	321
Montáž	5 000	042	321
Doprava	3 000	042	321
Zařazení majetku do užívání	41 000	022	042
Odpisy - 6 měsíců	4 104	551	082

Zdroj: vlastní zpracování

Varianta A - do PC nebyly zahrnuty všechny položky, které by měly být součástí pořizovací ceny vybavení kanceláře nábytkem. V tabulce 2 zaúčtovala varianta A náklady na dopravu do nákladů místo toho, aby zahrnula náklad do pořizovací ceny dlouhodobého majetku. Důsledkem je podhodnocení hodnoty aktiv, neoprávněné zvýšení nákladů, snížení základu daně a daně z příjmů.

Varianta B - do PC byly zahrnuty veškeré náklady, které byly spojeny s vybavením kanceláře nábytkem. Majetek zařazen do 2. odpisové skupiny.

Příklad č. 2: Součástí pořizovací ceny dlouhodobého majetku – pořizovaný stroj ve výši 1.500 tis. Kč je úvěr. V roce 2014 bylo na úrocích zaplaceno celkem 60 tis. Kč, stroj nebyl dosud zařazen do užívání:

- varianta A: ÚJ se rozhodla úroky z úvěru nekapitalizovat a účtovat je rovnou do nákladů;
- varianta B: ÚJ se rozhodla úroky z úvěru zahrnout do pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku.

Tabulka 3: Zaúčtování příkladu č. 2

VARIANTA A			
Text	Částka	MD	D
Výrobní stroj	1 500 000	042	321
Úrok	60 000	562	221
VARIANTA B			
Text	Částka	MD	D
Výrobní stroj	1 500 000	042	321
Úrok	60 000	042	221

Zdroj: vlastní zpracování

Varianta A – v tabulce 3 účetní jednotka využila dovolené účetní metody a rozhodla se uplatnit výši nákladových úroků rovnou do nákladů tj. nekapitalizovat je do pořizovací ceny majetku.

Varianta B - účetní jednotka se rozhodla kapitalizovat úroky z úvěru do pořizovací ceny výrobního stroje. ÚJ chtěla dodržet pravidlo věrného a poctivého zobrazení

účetnictví, do pořizovací ceny zahrnuje veškeré vzniklé náklady související s pořízením majetku do doby zařazení výrobního stroje do užívání.

Příklad č. 3: Účetní jednotka pořídila dle kupní smlouvy pozemek se stavbou (5. odpisová skupina) v pořizovací ceně 4.000 tis. Kč, návrh na vklad do katastru nemovitostí byl podán dne 12.8.2014:

- varianta A: účetní jednotka zahrnuje do majetku pořízenou nemovitost ve výši 4.000 tis. Kč na účet 021 – Stavby;
- varianta B: ÚJ oddělila hodnotu pozemku a stavby dle rozhodnutí soudního znalce, tj. zaúčtovala 1.000 tis Kč na účet 031 – Pozemky a 3.000 tis. Kč na účet 021 – Stavby. Soudnímu znalci byl zaplacen poplatek za odhad nemovitosti ve výši 20 tis. Kč.

Tabulka 4: Zaúčtování příkladu č. 3

VARIANTA A			
Text	Částka	MD	D
Pozemek se stavbou	4 000 000	021	321
Odpis roční	56 000	551	081
VARIANTA B			
Text	Částka	MD	D
Pozemek	1 000 000	042.1	321
Stavba	3 000 000	042	321
Poplatek soudní znalec 1/4	5 000	042.1	321
Poplatek soudní znalec 3/4	15 000	042	321
Zařazení pozemku do užívání	1 005 000	031	042.1
Zařazení stavby do užívání	3 015 000	021	042
Odpisy - 4 měsíce	33 500	551	081

Zdroj: vlastní zpracování

Varianta A – v tabulce 4 účetní jednotka neoprávněně zahrnuje do pořizovací ceny stavby i cenu pozemku. Důsledkem je, že ÚJ si neoprávněně navýšila pořizovací cenu a tedy i vypočtené odpisy. ÚJ eviduje nesprávně zaúčtovanou hodnotu nemovitého majetku, tj. neeviduje zakoupený pozemek, celkovou cenu pořízení zaúčtovala

nesprávně na účet 021 – Stavby. Při zaúčtování došlo k neoprávněnému snížení základu daně a daně z příjmů. Dále účetní jednotka neúčtuje o účetních odpisech, v účetnictví jsou vypočteny odpisy na základě ročních odpisových sazeb dle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Varianta B – ÚJ v tabulce 4 správně oddělila pořizovací cenu pozemku a stavby, do pořizovací ceny nemovitostí byl zahrnut poplatek soudního znalce za ocenění nemovitosti poměrem 1:3. ÚJ uplatnila odpisy, které jsou vypočteny z pořizovací ceny stavby na rozdíl od varianty A, která postupovala nesprávným postupem.

Příklad č. 4: Účetní jednotka pořídila dne 25.9.2014 kolem jedné z budov oplocení, pořizovací cena plotu je 38 tis. Kč:

- varianta A: účetní jednotka zahrнула pořizovací cenu plotu do nákladů;
- varianta B: ÚJ správně zařadila pořízení plotu do majetku na účet 021 – Stavby a plot bude odpisovat.

Tabulka 5: Zaúčtování příkladu č. 4

VARIANTA A			
Text	Částka	MD	D
Oplocení	38 000	518	321
VARIANTA B			
Text	Částka	MD	D
Oplocení	38 000	021	321
Odpis - 3 měsíce	477	551	081

Zdroj: vlastní zpracování

Varianta A – z tabulky 5 je zřejmé, že účetní nedopatřením nezahrнула pořízené oplocení do staveb, ale rovnou do nákladů. Důsledkem je podhodnocení hodnoty aktiv, neoprávněné snížení základu daně zaúčtováním celé částky rovnou do nákladů a snížení daně z příjmů.

Varianta B - ÚJ správně zahrнула pořízené oplocení do staveb (4. odpisová skupina) a oplocení účetně odpisuje. Na účet 021 – Stavby jsou účtovány veškeré stavby bez ohledu na výši pořizovací ceny a délky životnosti.

4.2.2 Posunutí okamžiku zařazení majetku do užívání

Na základě nesprávného stanovení okamžiku zařazení majetku do užívání může dojít k předčasnému zařazení či oddálení odpisování majetku:

- předčasné zařazení – vede k nižšímu vykázání výsledku hospodaření a nižší hodnoty netto aktiv v rozvaze;
- oddálení odpisování – vede k vykázání vyššího výsledku hospodaření a vyšší hodnoty netto aktiv v rozvaze.

Účetní operace do případové studie:

Příklad č. 5: Účetní jednotka pořídila v prosinci 2014 havarovaný osobní automobil v PC 330 tis. Kč, do konce roku nebyl automobil opraven a způsobilý k zařazení do užívání:

- varianta A – účetní jednotka zařadila účetně automobil do užívání již v prosinci 2014, osobní automobil byl odpisován již v roce 2014;
- varianta B – ÚJ eviduje majetek na pořízení DHM, se zařazením do užívání vyčkává, dokud nebude automobil způsobilý k užívání. Zařazení automobilu do užívání je plánováno až v roce 2015.

Tabulka 6: Zaúčtování příkladu č. 5

VARIANTA A			
Text	Částka	MD	D
Osobní automobil	330 000	022	321
Odpis roční	36 300	551	082
VARIANTA B			
Text	Částka	MD	D
Osobní automobil	330 000	042	321

Zdroj: vlastní zpracování

Varianta A - ÚJ zařadila předčasně majetek do užívání, přestože osobní automobil není způsobilý užívání. Důsledkem je neoprávněné snížení základu daně a daně z příjmů v částce ročního odpisu osobního automobilu. Nesprávné zaúčtování je uvedeno v tabulce 6.

Varianta B - ÚJ správně zaúčtovala osobní automobil na účet 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Předpokládané datum zařazení automobilu do užívání je leden 2015, osobní automobil bude odpisován až od roku 2015.

4.2.3 Technické zhodnocení X opravy

Účetní jednotka je povinna rozlišovat náklady na technické zhodnocení a náklady na opravy a udržování.

Technické zhodnocení se účtuje jako zvýšení vstupní ceny dlouhodobého majetku a do nákladů je jeho hodnota promítána postupně prostřednictvím odpisů.

Náklady na opravy a udržování se však účtují v plné výši rovnou do nákladů a jsou daňově uznatelnými v okamžiku jejich pořízení nebo zaplacení. Nejsou tedy do nákladů promítány prostřednictvím odpisů jako technické zhodnocení.

Tabulka 7: Dopady záměny technického zhodnocení za opravu

Ovlivněný údaj	Neoprávněný dopad
Hodnota DM	Snížení
Odpisy, oprávky	Snížení
Náklad – opravy a udržování	Zvýšení
Celkové náklady	Zvýšení
Hospodářský výsledek	Snížení
Základ pro výpočet daně z příjmů	Snížení
Daň z příjmů	Snížení

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 7 došlo k neoprávněnému navýšení nákladů. Nesprávná výše nákladů se však nerovná výši nesprávně zaúčtovaných nákladů, nýbrž jen jejich určité výši. V případě správného zaúčtování by se část této částky zaúčtovala do nákladů jako odpis z navýšené ceny dlouhodobého majetku. Z tabulky je zřejmé, že v případě záměny by došlo ke snížení hospodářského výsledku a základu pro výpočet daně z příjmů.

V případě, že účetní jednotka záměrně provede tuto záměnu, je tento postup považován za jednu z metod kreativního účetnictví. Takový postup účetní jednotky je však považován za nezákonný a je sankciován.

Účetní operace do případové studie:

Příklad č. 6: V srpnu 2014 došlo v rámci nejednoznačného určení k záměně technického zhodnocení ve výši 150 tis. Kč jako náklady na opravy a udržování:

- varianta A - ÚJ vykazala technické zhodnocení jako náklady na opravy a udržování;
- varianta B - ÚJ zaúčtovala správně náklad jako technické zhodnocení.

Tabulka 8: Zaúčtování příkladu č. 6

VARIANTA A			
Text	Částka	MD	D
Záměna TZ za opravu	150 000	511	321
VARIANTA B			
Text	Částka	MD	D
Vykázání TZ	150 000	021	321
Odpis TZ - 4 měsíce	1 668	551	081

Zdroj: vlastní zpracování

Varianta A - ÚJ zaúčtovala dle textu na faktuře náklad jako náklady na opravu. Účetní podrobněji nezkoumala, zda se jedná o opravu či technické zhodnocení a zaúčtovala vynaložené náklady nesprávně jako náklady na opravu dlouhodobého majetku. V tabulce 8 je uvedeno nesprávné zaúčtování. Důsledkem je snížení hodnoty aktiv, neoprávněné snížení základu daně a daně z příjmů. Při této záměně došlo k uplatnění daňově uznatelných nákladů, které vedou ke krácení daně z příjmů.

Varianta B – v tabulce 8 účetní jednotka správně zaúčtovala vzniklý náklad jako technické zhodnocení a do nákladů bude účtováno prostřednictvím odpisů. Technické zhodnocení se týká již odepsané budovy, bude zařazeno v 5. odpisové skupině a odpisováno samostatně.

4.2.4 Odpisy

Účetní jednotky se nejčastěji dopouští chyby, kterou je absence výpočtu účetních odpisů. Jak již bylo uvedeno, některé účetní jednotky stanovují účetní odpisy na základě sazeb daňových odpisů, což odporuje věrnému a poctivému zobrazení účetnictví. Nedochází zde k porušení daňových předpisů, protože základ daně z příjmů je stanoven

dle platné legislativy. Daňový odpis se stanovuje v roční výši, tudíž nerespektuje datum pořízení majetku. Takto stanovené odpisy jsou v rozporu s věrným a poctivým zobrazením účetnictví.

Účetní operace do případové studie:

Příklad č. 7: Stanovení účetních odpisů - ÚJ pořídila osobní automobil v pořizovací ceně 750 tis. Kč, poplatek za registraci vozidla činí 800 Kč. Automobil (2. odpisová skupina) byl zařazen do užívání dne 28.8.2014:

- varianta A - účetní jednotka se rozhodla uplatňovat účetní odpisy na základě sazeb daňových odpisů;
- varianta B - účetní jednotka uplatňuje odpisy dle vnitropodnikové směrnice viz příloha 1.

Tabulka 9: Zaúčtování příkladu č. 7

VARIANTA A			
Text	Částka	MD	D
Osobní automobil	750 000	042	321
Registrace osobního automobilu	800	042	211
Zařazení osobního automobilu	750 800	022	042
Odpis roční	82 588	551	082
VARIANTA B			
Text	Částka	MD	D
Osobní automobil	750 000	042	321
Registrace osobního automobilu	800	042	211
Zařazení osobního automobilu	750 800	022	042
Odpis - 4 měsíců	50 056	551	082

Zdroj: vlastní zpracování

Varianta A – v tabulce 9 je uvedeno zaúčtování, kdy ÚJ neúčtuje o účetních odpisech, v účetnictví jsou uplatněny náklady dle ročních odpisových sazeb dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Uplatnění odpisů dle sazeb daňových odpisů neodpovídá opotřebení majetku.

Varianta B - ÚJ účtuje o účetních odpisech. Stejně jako varianta A doba odpisování 5 let, způsob odpisování je rovnoměrný rovněž shodně jako varianta A. Přesto je ve výši odpisů rozdíl, varianta A účtuje pouze o daňových odpisech (roční odpisy), varianta B účtuje o měsíčních odpisech.

Další možnou chybou v oblasti odpisování majetku je, že stanovená doba odpisování neodpovídá době amortizace majetku. V případě prodloužení doby odpisování dochází ke zvýšení výsledku hospodaření a hodnoty aktiv. Naopak v případě zkrácení doby odpisování dochází ke snížení hospodářského výsledku a hodnoty aktiv.

Účetní operace do případové studie:

Příklad č. 8: Stanovení výše účetních odpisů, pořízení výrobního stroje (2. odpisová skupina) v pořizovací ceně 1.500 tis. Kč, majetek zařazen v prosinci 2013, doba reálné použitelnosti je 10 let:

- varianta A – účetní odpisy jsou uplatňovány na základě sazeb daňových odpisů, použit rovnoměrný způsob odpisování (v roce 2013 již byl uplatněn odpis prvního roku);
- varianta B – účetní jednotka stanovila podle předchozí zkušenosti dobu životnosti stroje na 10 let. Způsob odpisování stanoven dle vnitropodnikové směrnice viz příloha 1.

Tabulka 10: Zaúčtování příkladu č. 8

VARIANTA A			
Text	Částka	MD	D
Odpis roční	333 750	551	082
VARIANTA B			
Text	Částka	MD	D
Odpis - 12 měsíců	150 000	551	082

Zdroj: vlastní zpracování

Varianta A – v tabulce 10 je účtováno pouze o odpisech daňových. Předpokládaná životnost stroje je 10 let. Varianta A odepíše majetek rychleji než varianta B, doba odpisování 5 let však neodpovídá amortizaci stroje. Důsledkem je zkrácení účetní doby odpisování, snížení hospodářského výsledku a hodnoty aktiv. V tomto případě

nedochází ke snížení základu daně a daně z příjmů, protože ÚJ ve variantě B bude muset upravit základ daně o rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy.

Varianta B - ÚJ stanovila dobu použitelnosti stroje na 10 let dle přechozích zkušeností. Doba účetních odpisů tedy odpovídá životnosti majetku. Na rozdíl od varianty A se v účetnictví promítnou odpisy poprvé až tento rok. V příloze 3 je ukázán rozdíl při uplatňování odpisů varianty A a varianty B.

4.2.5 Opravné položky k dlouhodobému majetku

Největší chybou je, že účetní jednotky opomíjejí tvorbu opravných položek k dlouhodobému majetku, navzdory tomu, že k ostatním položkám rozvahy opravné položky vytvářejí. Opravné položky musí být vytvořeny k majetku, pokud jeho hodnota v účetnictví je vyšší než jeho zpětně získatelná částka.

Účetní operace do případové studie:

Příklad č. 9: Účetní jednotka podepsala v prosinci 2014 s jinou firmou smlouvu o budoucím prodeji nákladního automobilu. PC automobilu byla 1.500 tis. Kč, nákladní automobil bude prodán za 700 tis. Kč. Tvorba opravné položky k nákladnímu automobilu:

- varianta A - ÚJ netvoří účetní opravnou položku;
- varianta B – ÚJ eviduje oprávkky k nákladnímu automobilu k 31.12.2014 v celkové výši 450 tis. Kč (již odepsáno 18 měsíců). Účetní jednotka vytvořila opravnou položku ve výši rozdílu zůstatkové ceny a prodejní ceny.

Tabulka 11: Zaúčtování příkladu č. 9

VARIANTA B			
Text	Částka	MD	D
Tvorba opravné položky	350 000	559	092

Zdroj: vlastní zpracování

Varianta A – účetní jednotka netvoří opravnou položku k dlouhodobému majetku, přestože ví, že zpětně získatelná hodnota je nižší než stav evidovaný v účetnictví.

Varianta B – účetní jednotka vytvořila opravnou položku k dlouhodobému majetku ve výši rozdílu zůstatkové ceny a prodejní ceny (PC – oprávkky – prodejní cena majetku)

tj. $1.500.000 - 450.000 - 700.000 = 350.000$ Kč. Zaúčtování účetní opravné položky je uvedeno v tabulce 11. Tato vytvořená opravná položka je však daňově neuznatelná.

V následujícím roce by bylo zaúčtováno následovně:

- zůstatková cena automobilu	1.050.000 Kč	541/082
- vyřazení automobilu v PC	1.500.000 Kč	082/022
- výnos z prodeje automobilu	700 000 Kč	311/641
- zrušení OP k automobilu	350.000 Kč	092/559

4.2.6 Rezervy k dlouhodobému majetku

Účtování o rezervách přispívá k věrnému a poctivému zobrazení účetnictví. Častou chybou je, že účetní jednotky opomíjejí tvorbu účetních rezerv, protože nejsou daňově uznatelným nákladem.

Účetní operace do případové studie:

Příklad č. 10: Tvorba rezervy na opravu DM, který je zařazen v 1. odpisové skupině. V roce 2014 bylo rozhodnuto o tvorbě rezervy, předpokládaný termín opravy je stanoven na rok 2016 a předpokládané náklady jsou kalkulovány ve výši 400 tis. Kč:

- varianta A – účetní jednotka tvoří pouze zákonné rezervy;
- varianta B – účetní jednotka tvoří zákonné i účetní rezervy.

Tabulka 12: Zaúčtování příkladu č. 10

VARIANTA B			
Text	Částka	MD	D
Tvorba rezervy 2014	200 000	554	454

Zdroj: vlastní zpracování

Varianta A – netvoří účetní rezervy z důvodu, že nejsou daňově uznatelné a jejich tvorba vyžaduje „nadbytečnou“ administrativu.

Varianta B – tvoří účetní rezervy, byť nejsou daňově uznatelné, ale jejich tvorba a účtování o nich přináší vyšší vypovídací schopnost účetních výkazů. V tabulce 12 je provedeno zaúčtování vytvořené rezervy za rok 2014. V roce 2015 bude zaúčtována tvorba rezervy ve stejné výši jako v roce 2014. V roce 2016 dochází k opravení stroje.

Společnost, která opravu prováděla, vyfakturovala opravu v částce 400 tis Kč. Účetní jednotka bude postupovat následovně:

- oprava majetku	400.000 Kč	511/321
- zrušení vytvořené rezervy	400.000 Kč	454/554

4.2.7 Srovnání rozvahových a výsledkových účtů případové studie

V této podkapitole budou srovnány získané účetní informace po zaúčtování příkladů z případové studie a to v obou variantách. V tabulce 13 je uvedena sumarizace rozvahových účtů, v tabulce 14 jsou zhodnoceny nákladové účty ve variantě A a B.

Jelikož v případové studii bylo účtováno pouze v oblasti dlouhodobého majetku, chybí zaúčtování „běžných“ účetních operací. Chybí zde například tržby, pro ucelenost příkladu budou nyní stanoveny tržby² v obou variantách v částce 1.000 tis. Kč účet 601 – Tržby za prodané výrobky.

Výsledek hospodaření bude upraven na základ daně pro výpočet daně z příjmů a jednotlivé varianty budou porovnány.

Tabulka 13: Sumarizace použitých rozvahových účtů

VARIANTA A	
Účet	Částka
021 – Stavby	4 000 000
022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	1 080 800
042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	1 500 000
081 – Oprávky ke stavbám	-56 000
082 – Oprávky k SMV a souborům movitých věcí	-452 638
211 – Pokladna	-800
221 – Bankovní účty	-60 000
321 – Dodavatelé	-6 809 000
431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení ³	-797 638

² Tržby stanoveny pouze pro potřeby úpravy výsledku hospodaření na základ daně.

³ Výsledek hospodaření bez výnosů; výnosy ve výši 1.000 tis. Kč slouží pouze pro ukázkou úpravy výsledku hospodaření na základ daně.

VARIANTA B	
Účet	Částka
021 – Stavby	3 203 000
022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	791 800
031 – Pozemky	1 005 000
042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	1 890 000
081 – Oprávky ke stavbám	-35 645
082 – Oprávky k SMV a souborům movitých věcí	-204 160
092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku	-350 000
211 – Pokladna	-800
221 – Bankovní účty	-60 000
321 – Dodavatelé	-6 829 000
454 – Ostatní rezervy	-200 000
431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení ⁴	-789 805

Zdroj: vlastní zpracování

Porovnání majetkových účtů ve variantě A a B uvádí tabulka 13. Rozdíly mezi jednotlivými variantami spočívají v použití metod kreativního účetnictví ve variantě A z případové studie. Jedná se především o stav účtu 021 – Stavby, 022 – Samostatné movité věci. Ve variantě A není evidován pozemek, jehož pořizovací cena je nesprávně součástí stavby. Značný rozdíl je i v částkách opravěk k jednotlivému majetku, který je způsoben především neúčtováním o účetních odpisech. Ve variantě A také chybí aplikace účetní zásady opatrnosti, nebylo účtováno na účet 092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku a na účet 454 – Ostatní rezervy.

⁴ Výsledek hospodaření bez výnosů; výnosy ve výši 1.000 tis. Kč slouží pouze pro ukázkou úpravy výsledku hospodaření na základ daně.

Tabulka 14: Sumarizace použitých výsledkových účtů

VARIANTA A	
Účet	Částka
501 – Spotřeba materiálu	33 000
511 – Opravy a udržování	150 000
518 – Ostatní služby	46 000
551 – Odpisy	508 638
562 – Úroky	60 000
Celkem náklady	797 638
VARIANTA B	
Účet	Částka
551 – Odpisy	239 805
554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	200 000
559 – Tvorba a zúčtování ostatních opravných položek	350 000
Celkem náklady	789 805

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 14 jsou uvedeny použité nákladové účty z případové studie. Rozdíl ve struktuře použitých výsledkových účtů varianty A a B spočívá v uplatnění metod kreativního účetnictví ve variantě A. Varianta A účtovala oproti variantě B navíc na účty 501 – Spotřeba materiálu, 511 – Opravy a udržování, 518 – Ostatní služby. Zaúčtováním příkladů z případové studie na tyto účty si účetní jednotka neoprávněně navýšila náklady. Ačkoliv obě varianty účtovaly o stejných účetních operacích, odpisy ve variantě B jsou poloviční, než ve variantě A. Varianta A dále porušila zásadu opatrnosti, protože neúčtovala o opravných položkách a rezervách k dlouhodobému majetku.

Ačkoliv varianta A aplikovala při účtování účetních operací metody kreativního účetnictví v různých stupních manipulace, souhrn nákladů byl v obou variantách více méně totožný.

Nyní budou zohledněny tržby ve výši 1.000 tis. Kč pro obě varianty a výsledek hospodaření bude upraven na základ daně pro účely stanovení daně z příjmů.

Úprava výsledku hospodaření na základ daně:

Varianta A:	Výnosy	1.000.000,-	
	Náklady	797.638,-	
	Výsledek hospodaření	202.362,-	= Základ daně

Varianta A již nemusí upravovat výsledek hospodaření o rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy, protože v účetnictví jsou odpisy stanovené na základě sazeb daňových odpisů. V uvedené případové studii ve variantě A bylo účtováno na samé daňově uznatelné náklady viz tabulka 14. V tomto případě je výsledek hospodaření z účetnictví roven základu daně.

V nákladech jsou však uplatněny položky, které byly účtovány v různých stupních kreativního účetnictví. V případě kontroly účetnictví finančním úřadem je účetní jednotka vystavena případné sankcionalizaci.

Varianta B:	Výnosy	1.000.000,-	
	Náklady	789.805,-	
	Výsledek hospodaření	210.195,-	

Osoba, neznalá účetnictví by mohla tvrdit, že obě varianty A i B s téměř shodným výsledkem hospodaření, budou mít více méně stejný základ daně a odvádět téměř totožnou výši daně z příjmů. Naproti tomu osoba znalá účetnictví a daní ví, že ve variantě B bude základ daně upraven o daňově neuznatelné náklady tj. účet 554 a účet č. 559, základ daně se tedy zvýší. Dále musí být zohledněn rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy.

Varianta B musí nyní upravit (zvýšit) výsledek hospodaření o daňově neuznatelné náklady, jedná se o:

554 - Tvorba a zúčtování ostatních rezerv	200.000,-
559 - Tvorba a zúčtování ostatních opravných položek	350.000,-
Základ daně po částečné úpravě	760.195,-

Dále bude výsledek hospodaření upraven o rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy. V tabulce 15 jsou uvedeny částky účetních a daňových odpisů dle jednotlivých příkladů z případové studie.

Tabulka 15: Účetní a daňové odpisy varianty B

Příklad	Účetní odpisy	Daňové odpisy
1.	4 104	4 510
3.	33 500	42 210
4.	477	817
6.	1 668	2 100
7.	50 056	82 588
8.	150 000	333 750
Odpisy celkem	239 805	465 975

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky 15 je zřejmé, že daňové odpisy jsou větší než účetní odpisy. Z toho vyplývá, že v účetnictví jsou evidovány menší odpisy, než stanovuje zákon o dani z příjmů. Základ daně se tedy o vzniklý rozdíl sníží.

Úprava základu daně o odpisy:

Základ daně po částečné úpravě	760.195,-
Snížení ZD o odpisy (daňové > účetní)	- 226.170,-
Základ daně po úpravě	534.025,-

Z výše uvedených úprav výsledku hospodaření na základ daně vyplývá, že ačkoliv obě varianty účtovaly o stejných účetních operacích a ačkoliv každá varianta postupovala při účtování takovým způsobem, aby dosáhla svého cíle, bylo dosaženo neúmyslně téměř stejného výsledku hospodaření. Výsledek hospodaření sice vyšel podobně v obou variantách, ale po úpravě se základ daně pro účely daně z příjmů značně liší.

Varianta A bude odvádět daň ze základu ve výši 210.195,- Kč, byly však použity metody kreativního účetnictví, za které hrozí účetní jednotce sankcionování. Vybraná ustanovení možných sankcí v případě použití metod kreativního účetnictví ve 2. a 3. stupni nebo v případě podvodného jednání jsou uvedeny v příloze 4.

Naproti tomu varianta B bude odvádět daň ze znatelně vyšší částky, základ daně je stanoven ve výši 534.025,- Kč. Při účtování účetních operací však byla dodržena zásada věrného a poctivého zobrazení a účetní jednotka se nevystavuje sankcionalizaci za neoprávněné navýšení nákladů a krácení daně z příjmů.

4.3 NÁVRHY NA OMEZENÍ VYBRANÝCH ÚČETNÍCH CHYB

V podkapitole 4.2 byly vyhodnoceny vybrané účetní chyby, které byly zpracovány na případové studii ve dvou variantách. V této části práce budou navržena opatření, která povedou k minimalizaci účetních chyb, které byly touto prací zpracovány.

K omezení chyb v oblasti dlouhodobého majetku je potřeba znát platnou legislativu, která upravuje danou problematiku. Jedná se především o zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhlášku č. 500/2002 Sb., v platném znění, České účetní standardy, Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů atd.

Chybně zaúčtované účetní operace mohou v účetní jednotce vznikat z několika příčin. První příčinou je záměrné porušování předpisů, aby bylo dosaženo vlastního prospěchu nebo prospěchu účetní jednotky. Druhým důvodem je porušování předpisů z nedbalosti pracovníků, kteří neplní své pracovní povinnosti. Další příčinou je nezáměrné porušování předpisů, tato situace nastává v případě, že pracovník nemá dostatečnou kvalifikaci.

Domnívám se, že nejefektivnějším způsobem minimalizace chyb a metod kreativního účetnictví je zajištění preventivních opatření před jejich vznikem než chyby opravovat a být za ně pokutován. Níže podávám návrhy, které by dle mého názoru měly přispět k omezení chyb v dané oblasti. Navržená opatření nevymítí chybování a kreativitu v účetnictví, ale značně ztíží možnosti pro jejich tvorbu.

Návrhy na omezení vybraných účetních chyb:

Ke správně vedenému účetnictví je potřeba, aby účetní znal výše zmíněné zákony a legislativu související s mimoúčetními předpisy. V případě nejasností by se měl umět pracovník orientovat, jaká legislativa danou problematiku upravuje. Základním opatřením je tedy zajištění dostatečné kvalifikace pracovníků. Pravidelným zajištěním **školení od zaměstnavatele** bude dosaženo **profesní kvalifikace**. Rozsah školení a vzdělávání poskytnuté zaměstnavatelem se odvíjí od velikosti podniku, počtu pracovníků a jejich pozice a především rozpočtem, který je vyhrazen v účetní jednotce pro vzdělávání zaměstnanců. Zaměstnanci by měli zvyšovat své znalosti i **pomocí**

mimopracovního vzdělávání prostřednictvím odborných článků, týkajících se jejich i příbuzných profesí.

Výše zmíněné právní předpisy mimo jiné upravují účtování o dlouhodobém majetku, v mnoha případech je však ponechána možnost rozhodování na účetní jednotce. V případě, že si účetní jednotka může volit z více možných postupů, je vhodné používané postupy upravit **vnitropodnikovou směrnicí**.

Každá účetní jednotka by měla mít vypracovány vnitropodnikové směrnice, kterými by se při účtování měla řídit. Kvalitně zpracovaná vnitropodniková směrnice minimalizuje používání metod kreativního účetnictví. Vypracování vnitropodnikové směrnice by mělo být v kompetenci kvalifikovaného pracovníka se zkušenostmi. Oblast týkající se účetnictví mívá zpravidla v kompetenci hlavní účetní. Dodržování účetních metod uvedených ve vnitropodnikové směrnici zaručuje, že obdobné účetní operace budou zaúčtovány stejným způsobem. V příloze 1 je uvedena ukázka vnitropodnikové směrnice v oblasti dlouhodobého majetku, která upravuje účtování varianty B z případové studie. Vnitropodnikové směrnice je nutné aktualizovat, aby byly v souladu s platnou legislativou. Obsah vypracované směrnice by měl odpovídat potřebám každé účetní jednotky, nejde tedy stanovit jednu verzi vnitropodnikové směrnice a tu aplikovat všeobecně na účetní jednotky.

V oblasti dlouhodobého majetku se jedná především o úpravu následujících oblastí účtování:

- definice dlouhodobého majetku;
- podrozvahová evidence drobného dlouhodobého majetku;
- stanovení syntetické a analytické evidence;
- způsob oceňování dlouhodobého majetku;
- stanovení položek, které mohou být součástí pořizovací ceny (např. úroky);
- technické zhodnocení (např. osoba odpovědná za posudek, zda se nejedná o opravu);
- odpisování (stanovení okamžiku zahájení odpisování, délky a způsobu odpisování – určení i způsobu výpočtu daňových odpisů);
- inventarizace majetku;
- tvorba rezerv a opravných položek (daňových i účetních);
- postup při vyřazení majetku (potřebná dokumentace a důvody vyřazení).

Účetní jednotka má používat takové metody, aby účetnictví podávalo věrné a poctivé zobrazení skutečnosti. Účetnictví by mělo zaznamenávat veškeré účetní operace, které účetnictví ovlivňují, bez ohledu na jejich daňovou uznatelnost.

Dalším způsobem jak minimalizovat chyby v účtování je **kontrola zaúčtování po sobě samém**. Tato kontrola vypovídá o důslednosti a pečlivosti pracovníka, je vhodné ji provádět s dalším pracovníkem, což zároveň minimalizuje vznik chyb z nedbalosti. Před účetní závěrkou je vhodné zkontrolovat správnost zaúčtovaných transakcí, které vznikly v oblasti dlouhodobého majetku v průběhu roku. Jedná se především o následující kontroly:

- Zaúčtování vedlejších pořizovacích nákladů souvisejících s pořízením dlouhodobého majetku v účtové skupině 50. a 51. (pokud by na nákladové účty byly zaúčtovány operace související s pořízením, došlo by neoprávněně k navýšení nákladů a podhodnocení hodnoty aktiv).
- Zda pořízení dlouhodobého majetku je účtováno na správnou analytickou evidenci a pořizovací cena dosáhla hranice pro zařazení do dlouhodobého majetku.
- Ověření, zda pořízený majetek evidovaný ve skupině 04. – Pořízení majetku má být dále evidován ve skupině 04. nebo již splnil podmínky pro zařazení na účet jednotlivého majetku.
- Kontrola, zda poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek byly zohledněny v pořizovací ceně dlouhodobého majetku. Další kontrolou v oblasti poskytnutých záloh je kontrola, zda nebylo účtováno ve skupině 31. – Poskytnuté provozní zálohy.
- Ověření, zda byly vypočteny odpisy k jednotlivému majetku a sedí zůstatky s inventární kartou.

Dalším způsobem jak omezit kreativní účetnictví či podvodné jednání v praxi je **nastavení správně fungujícího vnitřního kontrolního systému**. Dobře nastavený kontrolní systém zamezuje jedincům bez morálních zásad rozkrádání majetku účetní jednotky. S tvorbou vnitřního kontrolního systému souvisí potřeba nejdříve případné problematické oblasti lokalizovat a poté vytvořit preventivní opatření, která budou předcházet úmyslnému i neúmyslnému jednání.

Vedení společnosti by mělo vyhodnotit a zabezpečit rizikové oblasti. V kontrolním systému je potřeba upravit postup pro schvalování transakcí, rozdělit pravomoci a odpovědnost dle jednotlivých funkcí, stanovit kontrolní vazby, opravu chyb a zabezpečit, aby se k informacím nedostala nepovolaná osoba. Propracovanost kontrolního systému bude rozdílná dle velikosti organizace a počtu jejích pracovníků. V malé organizaci nebudou funkce odděleny jako tomu bude u velkých organizací.

Aplikace etických kodexů uvnitř podniku je dalším prostředkem, který by mohl přispět k minimalizaci neetického a podvodného jednání. Etický kodex organizace by se měl zaměřit na určité etické otázky a dilemata, která v dané organizaci nastávají. Je vhodné upravit zásady a návody jak v daných situacích postupovat. Bodem č. 1 je tedy zajištění vypracování etického kodexu pro danou organizaci, dalším bodem organizace by mělo být dohlédnutí, aby byl etický kodex dodržován. Myslím si, že většina pracovníků není schopna rozpoznat znaky podvodu. Dle mého názoru by bylo vhodné zaměstnancům demonstrovat situaci podvodného jednání, aby bylo možné detekovat náznaky a následky podvodného jednání.

S problematikou neetického jednání souvisí i situace, kdy zaměstnanec zvažuje upozornit na protiprávní jednání společnosti tzv. **whistleblowing**. Jako příklad lze uvést situaci, kdy se zaměstnanec snaží upozornit na pracovní problém, ostatní pracovníci by však chápali toto upozornění jako nekolektivní.

Kodex by měl upravit oblasti vůči zaměstnancům, zákazníkům, vlastníkům i dodavatelům. Může se jednat o pravidla přijímání darů, nezvěřejňování zmatečných informací apod.

Dalším způsobem jak omezit prostor pro kreativní účetnictví nejen v oblasti dlouhodobého majetku je úprava legislativy při vedení účetnictví, zejména **zpracování podrobnějších předpisů a standardů zaměřených na problematické oblasti**.

5 DISKUZE

Z výsledků práce je patrné, že metodami kreativního účetnictví v různých stupních závažnosti lze ovlivnit výsledek hospodaření v oblasti dlouhodobého majetku. Zvolenými metodami kreativního účetnictví lze dosáhnout výsledku hospodaření, který je požadován jejich tvůrci. Manipulace výsledku hospodaření, v rámci platných pravidel české účetní legislativy může pozitivně ovlivnit vývoj podniku. Účetní jednotka může správně zvolenými metodami kreativního účetnictví dosáhnout ohodnocení finančních ukazatelů, které budou považovány jako pozitivní a tím překlenout období, ve kterých se účetní jednotce vede méně.

Doporučuji, aby se účetní jednotka seznámila s případnými sankcemi a zvážila, zda použité metody v rámci 2. stupně kreativního účetnictví a případné sankce za jejich aplikaci nepřevýší výnosy, které účetní jednotky získají použitím těchto metod.

Použití metod v rámci 3. stupně účetním jednotkám v žádném případě nedoporučuji, protože se jedná o podvodné jednání a za použití těchto metod se účetní jednotka vystavuje trestnímu stíhání.

Navrhuji, aby účetní jednotka vynaložila úsilí a peněžní prostředky do preventivních opatření, která by měla organizace zapracovat do svých vnitřních předpisů. Preventivní opatření minimalizují účetní chyby a aplikaci kreativního účetnictví.

Jako opatření, která by omezila chyby v oblasti dlouhodobého majetku, navrhuji detekci problémových oblastí. Primární řešení vidím v dostatečné kvalifikaci pracovníků, jejichž úkolem by mělo být sestavení dostatečně obšírných vnitropodnikových směrnic. Pracovníci by měli být důslední a svou odvedenou práci si po sobě zkontrolovat, s tím souvisí i nastavení správně fungujícího kontrolního systému. Dalším způsobem jak omezit chyby a podvodné jednání v organizaci je stanovení etického kodexu podniku a vybírání zaměstnanců, kteří mají své morální zásady.

6 ZÁVĚR

Cílem této práce bylo vyhodnocení a návrh na omezení vybraných okruhů účetních chyb.

V teoretické části jsem se nejdříve zaobírala oblastmi, které souvisí s kreativním účetnictvím. Jedná se o účetní zásady, jejichž dodržováním je dosaženo věrného a poctivého zobrazení a dále základními účetními výkazy. V kapitole kreativní účetnictví jsou uvedeny některé definice tohoto pojmu a definice jednotlivých technik kreativního účetnictví. V této kapitole jsou též uvedeny stupně kreativního účetnictví dle závažnosti manipulace. V poslední teoretické kapitole je zkoumána etika účetnictví, především etický kodex, požadavky na účetní profesi a okolnosti, které vedou k podvodům.

V praktické části byly nejprve stanoveny fáze, jakými dlouhodobý majetek v průběhu své životnosti prochází. Na základě stanovených fází, byly vybrány problematické oblasti, které byly zpracovány na případové studii. Poukazuji na metody kreativního účetnictví v oblasti dlouhodobého majetku počínaje jeho pořízením, zhodnocení majetku, odpisováním, tvorbou a rozpuštěním opravných položek a rezerv a konče vyřazením majetku. Studie byla zpracována ve dvou variantách, varianta A se snažila minimalizovat výsledek hospodaření a administrativní náročnost spojenou s úpravou výsledku hospodaření na základ daně z příjmů. Naopak varianta B se snažila o věrné a poctivé zobrazení skutečnosti. Při účtování se řídila vnitropodnikovou směrnicí viz příloha 1.

V případové studii byly použity metody různých stupňů závažnosti kreativního účtování. V případě použití 2. a 3. stupně kreativního účetnictví se vystavuje účetní jednotka sankcionalizaci. V příloze 4 jsou uvedeny sankce dle vybraných ustanovení následujících zákonů: Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví, Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád a Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník.

Varianta A i varianta B účtovala stejné účetní operace, výsledek hospodaření vyšel oběma variantám více méně stejně. Varianta A však účtovala příklady v rámci daňově uznatelných nákladů (cílem varianty A byla minimalizace administrativní náročnosti při transformaci VH). Výsledek hospodaření nebylo potřeba upravovat na základ daně z příjmů. Tabulka 16 uvádí souhrn chyb, kterých se varianta A při účtování dopustila.

Tabulka 16: Účetní chyby varianty A

Příklad	Účetní chyby
1.	Podhodnocení hodnoty aktiv, zaúčtování majetku rovnou do nákladů
2.	X
3.	Sloučení pořizovací ceny pozemku a stavby, navýšení odpisů, neexistence účetních odpisů
4.	Podhodnocení hodnoty aktiv (stavby), zvýšení nákladů
5.	Předčasné zařazení majetku, nadhodnocení aktiv, neoprávněné odpisování
6.	Záměna technického zhodnocení za opravu, podhodnocení aktiv, neoprávněné navýšení nákladů
7.	Neexistence účetních odpisů
8.	Neexistence účetních odpisů, doba odpisování neodpovídá době životnosti majetku
9.	Nedodržení zásady opatrnosti – neexistence opravných položek
10.	Nedodržení zásady opatrnosti – neexistence rezerv

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky 16 je zřejmé, že účetní jednotka ve variantě A aplikovala metody kreativního účetnictví, za které jí při kontrole účetnictví hrozí sankcionalizace.

V případě, že účetní jednotky budou účtovat jako Varianta A, doporučila bych výměnu účetních pracovníků, protože nedisponují potřebnými znalostmi. Za předpokladu, že takto účtuje účetní jednotka záměrně, vystavuje se mimo jiné i trestnímu stíhání. Varianta A účtovala chybně i o základních účetních operacích, shrnutí jednotlivých chyb uvádí tabulka 16. Účetní jednotka ve variantě A by měla přijmout kvalifikované pracovníky s odpovídajícími znalostmi a dále zajistit jejich pracovní růst. Tito pracovníci by měli sestavit vnitropodnikové směrnice, které budou upraveny dle účetních operací vyskytujících se v podniku. Pracovníci by měli být nejen kvalifikovaní ve své profesi, ale měli by mít i své etické meze.

Varianta B účtovala stejné účetní případy jako varianta A, měla více méně shodný výsledek hospodaření jako varianta A. Dodržením účetní zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví bylo účtováno i na daňově neuznatelné účty. Výsledek hospodaření bylo potřeba upravit při transformaci na daňový základ o daňově neuznatelné náklady a o rozdíl daňových a účetních odpisů. Základ daně pro výpočet daně z příjmů se vyšplhal na daleko vyšší částku než ve variantě A.

Varianta B se při účtování řídila vnitropodnikovou směrnicí, kterou bych doporučila účetní jednotce aktualizovat a doplňovat o další nové problematické oblasti. Účetní jednotce bych dále doporučila udržovat profesní růst svých pracovníků.

6.1 SUMMARY

This bachelor's thesis is entitled „Creative accounting in relation to reduction in selected areas of errors in terms of Czech accounting regulations.“ The primary goal of the thesis is to evaluate and propose reduction in accounting errors in selected areas in both theory and practice. The thesis is divided into two parts, theoretical and practical.

The theoretical part characterizes the requirement to keep fair and true view of accounting in terms of Czech accounting regulations. The first chapter describes basic accounting principles and the most important accounting reports, i.e. balance sheet, profit & loss report and appendix of the financial statement.

The next chapter examines creative accounting. Creativity in accounting is related to manipulation of accounting data in such a way that desired net income is achieved. This chapter defines techniques and individual levels of creative accounting.

The last chapter of the theoretical part is dedicated to the issue of ethics in accounting. This chapter primarily describes the Code of Ethics for Auditors and Accounting Experts.

The practical part of the thesis focuses on errors in the area of long-term assets. The errors are first described and then incorporated into a two-variant case study. Variant A uses methods of creative accounting, by contrast, variant B strives for fair and true view of accounting. The conclusion of the practical part evaluates and compares accounting data from both variants and explores the adjustments to net income for income tax base determination.

Reduction in errors and the use of creative accounting methods in the area of long-term assets is accomplished by intracompany directives and properly designed control systems. These measures are not effective if they are bypassed and employees act unethically. Sanctions that may be imposed on an accounting unit in case of accounting data manipulation and presenting false information are listed in the thesis appendix.

Keywords: creative accounting, fair and true view of accounting, ethics in accounting, long-term assets, accounting error

6.2 PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

Literární zdroje:

- Blecha, I. (1994). *Filosofie (základní problémy)*. Olomouc: Fin.
- Cardová, Z. (2012). *Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále: měsíčník pro účetní, auditory, daňové odborníky a mzdové účetní*. Praha: Poradce podnikatele.
- Dušek, J. (2001). *Chyby a kontroly v účetnictví*. Praha: Grada.
- Dušek, J. (2011). *Jak se vyhnout chybám v účetnictví: rady, řešení, praktické příklady*. Praha: Grada.
- Drábková, Z. (2011a). *Kreativní účetnictví a účetní podvody jako porušování věrného a pravdivého obrazu účetnictví* (Disertační práce). Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, České Budějovice.
- Drábková, Z. (2011b). *Metody kreativního účetnictví v podmínkách českých účetních předpisů*. In: Inproforum 2011: *Sborník abstraktů z mezinárodní vědecké konference "Globální ekonomická krize - regionální dopady"* : 10.-11. listopadu 2011, České Budějovice. (Vyd. 1., pp. 100-101). V Českých Budějovicích: Jihočeská univerzita, Ekonomická fakulta.
- Chryssides, G., & Kaler, J. (1993). *An introduction to business ethics*. New York: Chapman
- TPA Horwath Notia Audit (2004). *Podvojně účetnictví*. Praha: Grada.
- Koch, J. (2012). *Účetní závěrka podnikatelů za rok 2012*. Český Těšín: Poradce.
- Kovanicová, D. (2003). *Finanční účetnictví: světový koncept*. Praha: Polygon.
- Kovanicová, D. (2004). *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: Polygon.
- Králová, M. (2012). *Účetní a etika*. Auditor(9).
- Krupová, L. (2001). *Kreativní účetnictví: zneužívání účetnictví – možnosti a meze*. Praha: Komora auditorů České republiky.
- Ryneš, P. (2012). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k ...* Olomouc: ANAG.
- Sedláček, J. (2005). *Základy finančního účetnictví*. Praha: Ekopress.
- Štohl, P. a Klička, V. (2010). *Maturitní okruhy z účetnictví 2010*. Znojmo: Pavel Štohl.
- Thompson, M. (2004). *Přehled etiky*. Praha: Portál.

Právní předpisy:

- Česká republika (2015). Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- Česká republika (2015). Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon) ve znění pozdějších předpisů.
- České účetní standardy.

Internetové zdroje:

- Děrgel, M. (2011). Účetní závěrka. *Účetní kavárna* [online]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d36089v45795-ucetni-zaverka/?search_query=%C3%BA%C4%8Detn%C3%AD+z%C3%A1v%C4%9Brka&search_results_page
- Strouhal, J. (2007). Sestavení přehledu o peněžních tocích. *Daňáři online*. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1021v997-sestaveni-prehledu-o-peneznich-tocich/?search_query=\\$index=54&order_by=author&order_dir=asc&type=&search_results_page=1](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1021v997-sestaveni-prehledu-o-peneznich-tocich/?search_query=$index=54&order_by=author&order_dir=asc&type=&search_results_page=1)
- Kořínek, M. (2009). Peněžní toky (cash flow). *Účetní kavárna*. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d35672v45359-penezni-toky-cash-flow/?search_query=cash+flow&search_results_page=
- Fialka, M. (2013). Povinný výkaz cash flow by zpřesnil účetní závěrky. *Komora certifikovaných účetních*. Dostupné z: www.komora-ucetnich.cz/files/useruploads/clanek_cash_flow.pdf
- Mezinárodní výbor IFAC. (2011). Etický kodex pro auditory a účetní znalce. *Komora auditorů České republiky*. Dostupné z: http://www.kacr.cz/file/43/02_-_eticky_kodex_2010___A4%20%282%29.pdf
- Unzeitig, M. (2010). Etika v účetní praxi. *Účetní kavárna*. Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d26845v35211-etika-v-ucetni-praxi/?search_query=etika&search_results_page=\]](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d26845v35211-etika-v-ucetni-praxi/?search_query=etika&search_results_page=])
- Institut certifikace účetních. (2013). Dostupné z: <http://www.icu-praha.cz/prilohyarchiv/507/Informa%C4%8Dn%C3%AD%20bro%C5%BEura%20certifikace%202013.pdf>
- Slovník pojmů. Dostupné z: www.investopedia.com

6.3 SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ

Seznam tabulek:

Tabulka 1: Podhodnocení hodnoty majetku, cena majetku < 40 tis Kč

Tabulka 2: Zaúčtování příkladu č. 1

Tabulka 3: Zaúčtování příkladu č. 2

Tabulka 4: Zaúčtování příkladu č. 3

Tabulka 5: Zaúčtování příkladu č. 4

Tabulka 6: Zaúčtování příkladu č. 5

Tabulka 7: Dopady záměny technického zhodnocení za opravu

Tabulka 8: Zaúčtování příkladu č. 6

Tabulka 9: Zaúčtování příkladu č. 7

Tabulka 10: Zaúčtování příkladu č. 8

Tabulka 11: Zaúčtování příkladu č. 9

Tabulka 12: Zaúčtování příkladu č. 10

Tabulka 13: Sumarizace použitých rozvahových účtů

Tabulka 14: Sumarizace použitých výsledkových účtů

Tabulka 15: Účetní a daňové odpisy varianty B

Tabulka 16: Účetní chyby varianty A

Seznam obrázků:

Obrázek 1: Manipulace účetních výkazů z různých hledisek

6.4 SEZNAM ZKRATEK

ČÚS	Český účetní standard
D	dal
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DM	dlouhodobý majetek
MD	má dáti
OP	opravná položka
PC	pořizovací cena
SMV	samostatné movité věci
TZ	technické zhodnocení
ÚJ	účetní jednotka
VH	výsledek hospodaření
ZD	základ daně
ZoÚ	zákon o účetnictví (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v aktuálním znění)

6.5 SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Vnitropodnikové směrnice – varianta B

Příloha 2: Výpočet daňových a účetních odpisů případové studie

Příloha 3: Srovnání výpočtu odpisů varianty A a varianty B příklad č. 8

Příloha 4: Sankce – vybraná ustanovení

Příloha 1: Vnitropodniková směrnice – varianta B

Vnitropodniková směrnice č. ...

DLOUHODOBÝ MAJETEK A ODPISOVÝ PLÁN

Název a adresa účetní jednotky:

Vydal:

Účinnost:

Úvodní ustanovení:

Právní předpisy upravující účtování o majetku:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů,
- České účetní standardy pro podnikatele.
- Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů...

Vymezení dlouhodobého majetku:

- doba životnosti majetku je delší než jeden rok,
- DM je dělen na hmotný, nehmotný a finanční,
- hranice pro zařazení majetku do DHM je 40.000,-; zařazení majetku do DHM je 60.000,-,
- o pořízení majetku je účtováno na účet č. 04x – Pořízení dlouhodobého majetku; je účtováno na analytické účty,
- drobný majetek s životností s delší než jeden rok, jehož pořizovací cena je nižší, než uvedená hranice pro zařazení do dlouhodobého majetku bude účtován do nákladů,
- evidence drobného dlouhodobého majetku podléhá operativní evidenci:
 - o hmotný majetek pořizovací cena 1.001 – 39.999 Kč,
 - o nehmotný majetek pořizovací cena 1001-59.999 Kč.
- přesuny majetku v rámci organizace musí být zaznamenány v operativní evidenci.

Ocenění dlouhodobého majetku:

Účetní jednotka oceňuje dlouhodobý majetek následujícím způsobem:

- Pořizovacími náklady, včetně vedlejších pořizovacích nákladů, upraveno viz § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb., v platném znění. Úroky z úvěru na pořízení DM jsou do doby zařazení majetku součástí pořizovací ceny majetku.
- Vlastními náklady – výše přímých a nepřímých nákladů je dáno dle kalkulace vlastních nákladů.
- Reprodukční pořizovací cenou – cena je stanovena dle ocenění soudního znalce.

Zařazení majetku do evidence:

Za zařazení majetku do užívání odpovídá odpovědný vedoucí společnosti, jehož povinností je předat dokumentaci o zařazení majetku do užívání osobě, která má povinnost vést účetnictví. Ta má povinnost vystavit inventární kartu dlouhodobého majetku, která musí obsahovat následující údaje:

- označení a popis majetku včetně jeho číselného označení,
- datum, způsob jeho pořízení a uvedení do užívání a vyřazení,
- ocenění,
- metodu daňových a účetních odpisů,
- roční sazby a částky daňových a účetních odpisů,
- odpovědnou osobu,
- výše dotace, pokud byla na majetek poskytnuta,
- označení vlastníka, pokud nemá účetní jednotka vlastnické právo k majetku,
- zástavní právo, je-li jím majetek zatížen.

Technické zhodnocení:

Za technické zhodnocení je považována modernizace majetku, nástavby, přístavby a stavební úpravy, které vedou ke zhodnocení majetku. Technické zhodnocení musí za zdaňovací období přesáhnout částku 40.000,- v případě pořízení dlouhodobého hmotného majetku a 60.000,- v případě dlouhodobého nehmotného majetku. Technické zhodnocení je odpisováno samostatně. V případě nesplnění cenového limitu pro technické zhodnocení je účtováno rovnou do nákladů.

Odpisový plán dlouhodobého majetku:

Zatřídění majetku do odpisových skupin podléhá standardní klasifikaci produkci dle přílohy č. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. V případě, že účetní jednotka nebude schopna zařadit majetek do odpisové skupiny, bude využito služeb autorizovaného pracoviště pověřené Českým statistickým úřadem.

Majetek je odpisován od následujícího měsíce po měsíci zařazení do užívání následovně:

- 1. odpisová skupina – odpisuje se rovnoměrně po dobu 3 let,
- 2. odpisová skupina – odpisuje se rovnoměrně po dobu 5 let,
- 3. odpisová skupina – odpisuje se rovnoměrně po dobu 10 let,
- 4. odpisová skupina – odpisuje se rovnoměrně po dobu 20 let,
- 5. odpisová skupina – odpisuje se rovnoměrně po dobu 30 let.

Měsíční odpisy majetku jsou zaokrouhleny na celé Kč nahoru. V případě, že odhadnutá doba životnosti je delší než výše stanovené doby odpisování (např. dle předchozích skutečností) použije účetní jednotka pro odpisování individuálně zvolenou dobu odpisování. V inventární kartě bude uvedena skutečnost, na základě které se účetní jednotka rozhodla.

V případě plného odepsání nebo prodeje majetku, bude pověřeným pracovníkem provedeno vyřazení majetku ze seznamu odepisovaného majetku.

Dlouhodobý nehmotný majetek není v účetní jednotce evidován. V případě jeho výskytu, bude zpracován hlavní účetní jako dodatek k této vnitropodnikové směrnici.

Vyřazení dlouhodobého majetku:

Majetek může být vyřazen z následujících důvodů:

- likvidace v důsledku opotřebení,
- likvidace v důsledku manka nebo škody,
- prodej DM,
- darováním,
- přeřazením do osobního užívání,
- nepeněžitým vkladem do obchodní společnosti nebo družstva.

Na základě rozhodnutí příslušného pracovníka účetní jednotky může být rozhodnuto o vyřazení majetku. Návrh na likvidaci předkládá nejméně tříčlenná likvidační komise

pověřenému pracovníkovi. K vyřazení DHM a DNM se vystavuje „Protokol o vyřazení DHM/DNM“, který musí obsahovat veškeré náležitosti a je podepsán ekonomickým ředitelem účetní jednotky. Protokol o vyřazení majetku je podkladem do účetnictví, účetní provede zaúčtování na příslušných majetkových účtech a v analytické evidenci majetku. Vyřazený majetek již nepodléhá inventarizaci.

Likvidace majetku:

Vyřazený majetek podléhá fyzické likvidaci, kterou provede pověřený pracovník. Fyzická likvidace majetku musí být potvrzena dokladem o likvidaci, který vydá příslušná společnost, zabývající se likvidací odpadu.

Inventarizace majetku:

Viz samostatná vnitropodniková směrnice Inventarizace majetku.

Tvorba opravné položky:

Tvorba opravných položek je upravena § č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Opravné položky k dlouhodobému finančnímu majetku se nevytváří. Opravná položka se ruší v okamžiku, kdy pominou důvody pro její vytvoření.

Dojde-li k významnému přechodnému snížení hodnoty majetku účetní jednotky (tj. více než 10 % snížení hodnoty majetku), bude o opravné položce účtováno bez zbytečného odkladu.

Tvorba rezerv na opravy:

Tvorba rezerv je upravená následujícími legislativními předpisy:

- zákon č. 563/2992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Účetní jednotka vytváří rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku. V případě, že lze k majetku vytvořit zákonnou rezervu, odpovědný pracovník dohlédne, aby byly splněny všechny zákonem stanovené podmínky. K majetku, ke kterému nelze vytvořit zákonnou rezervu bude vytvořena účetní rezerva. Rezervy jsou tvořeny k jednotlivým opravám nikoliv k jednotlivému majetku.

Pokud není rezerva vyčerpána do konce zdaňovacího období, ve kterém se měla oprava uskutečnit, bude rezerva rozpuštěna.

...

Poznámka: V případě výskytu skutečností, které nejsou upraveny touto směrnicí, mají pracovníci účetního oddělení povinnost neprodleně zkontaktovat s hlavní účetní. Hlavní účetní má povinnost neprodleně doplnit směrnici o nově vzniklé skutečnosti, dle kterých se účetní oddělení bude v budoucnu řídit.

Vypracoval:

Počet stran:

Účinnost od:

V..... dne

podpis

Příloha: seznam odpovědných osob, dle jednotlivých úkonů

Příloha 2: Výpočet daňových a účetních odpisů případové studie

Příklad	Varianta A	Varianta B - účetní odpis		Varianta B - daňový odpis
		Měsíční odpis	Uplatněné odpisy v roce	
1.	X	$41.000 / (12 * 5) = 684,-$	$6 * 684 = 4.104,-$	$41.000 * 0,11 = 4.510,-$
2.	X	X	X	X
3.	$4.000.000 * 0,014 = 56.000,-$	$3.015.000 / (12 * 30) = 8.375,-$	$4 * 8.375 = 33.500,-$	$3.015.000 * 0,014 = 42.210,-$
4.	X	$38.000 / (12 * 20) = 159,-$	$3 * 159 = 477$	$38.000 * 0,0215 = 817,-$
5.	$330.000 * 0,11 = 36.300,-$	X	X	X
6.	X	$150.000 / (12 * 30) = 417,-$	$4 * 417 = 1.668,-$	$150.000 * 0,014 = 2.100,-$
7.	$750.800 * 0,11 = 82.588$	$750.800 / (12 * 5) = 12.514$	$4 * 12.514 = 50.056$	$750.800 * 0,11 = 82.588,-$
8.	$1.500.000 * 0,2225 = 333.750,-$	$1.500.000 / (12 * 10) = 12.500,-$	$12 * 12.500 = 150.000,-$	$1.500.000 * 0,2225 = 333.750,-$
Celkem	508.638,-	X	239.805,-	465.975,-

Příloha 3: Srovnání výpočtu odpisů varianty A a varianty B příklad č. 8

VARIANTA A

pořizovací cena: 1.500.000,-

daňový odpis: rovnoměrný

účetní odpis: X

rok	odpis	oprávky	zůstatková cena
1. tj. 2013	165 000	165 000	1 335 000
2. tj. 2014	333 750	498 750	1 001 250
3. tj. 2015	333 750	832 500	667 500
4. tj. 2016	333 750	1 166 250	333 750
5. tj. 2017	333 750	1 500 000	0

VARIANTA B

pořizovací cena: 1.500.000,-

daňový odpis: rovnoměrný (výpočet stejný jako ve variantě A)

účetní odpis: rovnoměrný, doba životnosti 10 let, odpisování od následujícího měsíce po zařazení

rok	měsíc	odpis	oprávky	zůstatková cena	roční odpis
1. tj. 2014	1	12 500	12 500	1 487 500	
	2	12 500	25 000	1 475 000	
	3	12 500	37 500	1 462 500	
	4	12 500	50 000	1 450 000	
	5	12 500	62 500	1 437 500	
	6	12 500	75 000	1 425 000	
	7	12 500	87 500	1 412 500	
	8	12 500	100 000	1 400 000	
	9	12 500	112 500	1 387 500	
	10	12 500	125 000	1 375 000	
	11	12 500	137 500	1 362 500	
	12	12 500	150 000	1 350 000	150 000,00
2. tj. 2015	13	12 500	162 500	1 337 500	
	14	12 500	175 000	1 325 000	
	15	12 500	187 500	1 312 500	
	16	12 500	200 000	1 300 000	
	17	12 500	212 500	1 287 500	
	18	12 500	225 000	1 275 000	
	19	12 500	237 500	1 262 500	
	20	12 500	250 000	1 250 000	
	21	12 500	262 500	1 237 500	
	22	12 500	275 000	1 225 000	
	23	12 500	287 500	1 212 500	
	24	12 500	300 000	1 200 000	150 000,00



Příloha 4: Sankce – vybraná ustanovení

Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví – vybraná ustanovení

Správní delikty

§ 37

- (1) Účetní jednotka, která není podnikatelem, se dopustí přestupku tím, že
- nevede účetnictví podle § 4 odst. 2 až 6,
 - nesestaví účetní závěrku podle § 6 odst. 4, nebo nesestaví účetní závěrku ke dni stanovenému v § 19 odst. 1, nebo nevyhotoví výroční zprávu podle § 21 odst. 1 až 5,
 - vede účetnictví v rozporu s § 7 odst. 1 a 2,
 - vede účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2,
 - jí sestavená účetní závěrka neobsahuje všechny povinné součásti uvedené v § 18 odst. 1 nebo 2,
 - v rozporu s § 20 odst. 1 nemá účetní závěrku ověřenou auditorem nebo v rozporu s § 21 odst. 6 nemá výroční zprávu ověřenou auditorem,
 - nezveřejní účetní závěrku nebo výroční zprávu podle § 21a, nebo
 - v rozporu s § 31 neuschová účetní záznamy.
- (2) Za přestupek lze uložit pokutu do výše
- 6 % hodnoty aktiv celkem podle § 20 odst. 1 písm. a) bodu 1, jde-li o přestupek podle odstavce 1 písm. a) a b),
 - 3 % hodnoty aktiv celkem podle § 20 odst. 1 písm. a) bodu 1, jde-li o přestupek podle odstavce 1 písm. c) až h).

§ 37a Pokuty za účelem vymáhání splnění povinnosti

- (1) Účetní jednotka neuvedená v § 37 se dopustí správního deliktu tím, že
- nevede účetnictví podle § 4 odst. 1,
 - nesestaví účetní závěrku podle § 6 odst. 4, nebo nesestaví účetní závěrku ke dni stanovenému v § 19 odst. 1, nebo nevyhotoví výroční zprávu podle § 21 odst. 1 až 5,
 - vede účetnictví v rozporu s § 7 odst. 1 a 2,
 - vede účetnictví v rozporu s § 8 odst. 2,
 - jí sestavená účetní závěrka neobsahuje všechny povinné součásti uvedené v § 18 odst. 1 nebo 2,
 - v rozporu s § 19a odst. 1 nepoužije pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy,
 - v rozporu s § 20 odst. 1 nemá účetní závěrku ověřenou auditorem nebo v rozporu s § 21 odst. 6 nemá výroční zprávu ověřenou auditorem,
 - nezveřejní účetní závěrku nebo výroční zprávu podle § 21a,
 - nesestaví účetní výkazy za dílčí konsolidační celek státu nebo účetní výkazy za Českou republiku, ač je k tomu povinna podle § 23b,
 - v rozporu s § 31 neuschová účetní záznamy, nebo
 - nezajistí podmínky pro předávání účetních záznamů do centrálního systému účetních informací státu způsobem stanoveným prováděcím právním předpisem vydaným na základě § 4 odst. 8 a § 23b odst. 534) nebo nepředá účetní záznam do centrálního systému účetních informací státu, ač jí tuto povinnost stanoví zákon nebo jiný právní předpis.
- (2) Konsolidující účetní jednotka se dopustí správního deliktu tím, že
- nesestaví konsolidovanou účetní závěrku podle § 6 odst. 4, nebo nesestaví konsolidovanou účetní závěrku ke dni stanovenému v § 23 odst. 2, nebo nevyhotoví konsolidovanou výroční zprávu podle § 22b odst. 2,
 - jí sestavená konsolidovaná účetní závěrka neobsahuje všechny povinné součásti podle § 18 odst. 1 nebo 2,
 - v rozporu s § 22 odst. 1 nemá konsolidovanou účetní závěrku ověřenou auditorem nebo v rozporu s § 22b odst. 2 nemá konsolidovanou výroční zprávu ověřenou auditorem,
 - nezveřejní účetní závěrku nebo výroční zprávu podle § 21a, nebo

- e) v rozporu s § 23a odst. 1 nepoužije pro sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy.
- (3) Za správní delikt se uloží pokuta do výše.
- a) 6 % hodnoty aktiv celkem podle § 20 odst. 1 písm. a) bodu 1, jde-li o správní delikt podle odstavce 1 písm. a), b) a f),
 - b) 3 % hodnoty aktiv celkem podle § 20 odst. 1 písm. a) bodu 1, jde-li o správní delikt podle odstavce 1 písm. c) až e) a g) až j),
 - c) 3 % hodnoty konsolidovaných aktiv celkem podle § 22a odst. 1 bodu 1, jde-li o správní delikt podle odstavce 2,
 - d) 5 000 Kč, jde-li o správní delikt podle odstavce 1 písm. k) a není-li dále stanoveno jinak.

§ 37aa

- (1) Hodnota aktiv celkem uvedená v § 37 odst. 2 a v § 37a odst. 3 se zjistí z účetní závěrky nebo z konsolidované účetní závěrky účetní jednotky sestavené za účetní období, ve kterém nebo za které k porušení povinnosti došlo.
- (2) Pokud hodnota aktiv celkem zjištěná podle odstavce 1 neodpovídá aktivům celkem zjištěným v řízení o uložení pokuty, použije se pro účely § 37 odst. 2 a § 37a odst. 3 tato zjištěná výše aktiv neupravená o položky podle § 26 odst. 3. Obdobně se postupuje, pokud účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka nebyla za dané účetní období sestavena.
- (3) Nelze-li skutečnou výši aktiv zjistit postupem podle odstavce 2, stanoví hodnotu aktiv celkem orgán, který porušení právních povinností projednává, kvalifikovaným odhadem.
- (4) V případě, že rozsah a obsah účetních případů v účetním období, ve kterém nebo za které k porušení povinnosti došlo, je srovnatelný s rozsahem a obsahem účetních případů bezprostředně předcházejícího účetního období, kvalifikovaným odhadem pro účely odstavce 3 se rozumí hodnota aktiv celkem zjištěná z účetní závěrky sestavené za toto předcházející účetní období.

§ 37ab Společná ustanovení ke správním deliktům

- (1) Právnícká osoba za správní delikt neodpovídá, jestliže prokáže, že vynaložila veškeré úsilí, které na ní bylo možno požadovat, aby porušení právní povinnosti zabránila.
- (2) Při určení výše pokuty právnícké osobě se přihlédne k závažnosti správního deliktu, zejména ke způsobu jeho spáchání a jeho následkům, době trvání a okolnostem, za kterých byl spáchán. Od uložení pokuty za správní delikt podle § 37a odst. 1 písm. k) lze upustit.
- (3) Odpovědnost právnícké osoby za správní delikt zaniká, jestliže správní orgán o něm nezhájil řízení do 1 roku ode dne, kdy se o něm dozvěděl, nejpozději však do 3 let ode dne, kdy byl spáchán.
- (4) Správní delikty podle tohoto zákona v prvním stupni projednává finanční úřad, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak.
- (5) Na odpovědnost za jednání, k němuž došlo při podnikání fyzické osoby, nebo v přímé souvislosti s ním, se vztahují ustanovení o odpovědnosti a postihu právnícké osoby.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád – vybraná ustanovení

§ 250 Pokuta za opožděné tvrzení daně

- (1) Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši
 - a) 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně,
 - b) 0,05 % stanoveného daňového odpočtu za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanoveného daňového odpočtu, nebo
 - c) 0,01 % stanovené daňové ztráty za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daňové ztráty.

- (2) *Plátcí daně vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li hlášení, vyúčtování, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést za každý následující den prodlení, nejvýše však 0,5 % z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést.*
- (3) *Pokuta za opožděné tvrzení daně vzniklá v důsledku pozdního podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení se nepředepíše a daňovému subjektu nevzniká povinnost ji uhradit, dosáhne-li její výše vypočtená podle odstavce 1 nebo 2 částku menší než 200 Kč. Pokud by částka vypočtená podle odstavce 1 nebo 2 byla nižší než 500 Kč, činí výše pokuty za opožděné tvrzení daně 500 Kč. (Tato novelizace nabývá účinnosti 1. ledna 2015.)*
- (4) *V případě, kdy daňový subjekt nepodá řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení, ačkoli měl tuto povinnost, a neučiní tak ani dodatečně po dobu, kdy možnost podat tato tvrzení trvá, použije se při výpočtu částky podle odstavce 1 nebo 2 stanovená horní hranice; výše pokuty za opožděné tvrzení daně v tomto případě činí vždy nejméně 500 Kč. (Tato novelizace nabývá účinnosti 1. ledna 2015.)*
- (5) ~~(4)~~ *Maximální výše částky vypočtené podle odstavce 1 nebo 2 nesmí být vyšší než 300 000 Kč.*
- (6) ~~(5)~~ *O povinnosti platit pokutu rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předepíše do evidence daní. Pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru.*

§ 251 Penále

- (1) *Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši*
- a) 20 %, je-li daň zvyšována,*
 - b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo*
 - c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.*
- (2) *Správce daně sníží penále podle odstavce 1 písm. a) o penále podle odstavce 1 písm. c), pokud povinnost k jeho úhradě vznikla z důvodu uplatnění ztráty v rozsahu snížení daňové ztráty, které bylo penalizováno.*
- (3) *Správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále v rámci dodatečného platebního výměru a současně je předepíše do evidence daní. Penále je splatné ke stejnému dni jako doměřená daň.*
- (4) *Pokud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká.*

Úrok z prodlení

§ 252

- (1) *Daňový subjekt je v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti.*
- (2) *Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.*
- (3) *Úrok z prodlení je splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik, a na osobním daňovém účtu se předepisuje nejpozději do desátého dne po skončení měsíce následujícího po měsíci, ve kterém uplynul den jeho splatnosti. Před tímto dnem se předepíše na osobním daňovém účtu zejména v případě, že je nedoplatek, ze kterého vzniká úrok z prodlení, vymáhán, nebo pokud byl tento úrok uhrazen, nebo pro zjištění vratitelnosti přeplatku.*
- (4) *Úrok z prodlení u záloh se uplatní do dne splatnosti zálohované daně.*

- (5) Je-li nejasná platba po vyjasnění zaevidována na osobní daňový účet s účinností ke dni, kdy byla vykonána, správce daně ke dni zaevidování tyto účinky na úrok z prodlení na osobním daňovém účtu, kde je tato platba evidována, vypořádá.
- (6) Správce daně může daňový subjekt vyznat o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoliv, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu.

§ 253

- (1) Úrok z prodlení se nepředepíše a daňovému subjektu nevzniká povinnost jej uhradit, nepřesáhne-li v úhrnu u jednoho druhu daně u jednoho správce daně za jedno zdaňovací období nebo za jeden kalendářní rok u jednorázových daní částku 200 Kč.
- (2) Úrok z prodlení nevzniká u nedoplatku vzniklého zůstaviteli, a to ode dne jeho úmrtí do konce běhu lhůty pro podání řádného daňového tvrzení jeho dědicem.
- (3) U nedoplatků na příslušenství daně a na peněžitém plnění placeném v rámci dělené správy úrok z prodlení nevzniká.

§ 254 Úrok z neoprávněného jednání správce daně

- (1) Dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.
- (2) V případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.
- (3) Úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání.
- (4) Vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle odstavce 3.
- (5) Proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat.
- (6) Úrok přiznaný podle tohoto ustanovení se započítává na přiznanou náhradu škody způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník – vybraná ustanovení

Hlava V: Trestné činy proti majetku

§ 205 Krádež

- (1) Kdo si přisvojí cizí věc tím, že se jí zmocní, a
- způsobí tak na cizím majetku škodu nikoliv nepatrnou,
 - čin spáchá vloupáním,
 - bezprostředně po činu se pokusí uchovat si věc násilím nebo pohrůzkou bezprostředního násilí,
 - čin spáchá na věci, kterou má jiný na sobě nebo při sobě, nebo
 - čin spáchá na území, na němž je prováděna nebo byla provedena evakuace osob, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta, zákazem činnosti nebo propadnutím věci nebo jiné majetkové hodnoty.

- (2) Kdo si přisvojí cizí věc tím, že se jí zmocní, a byl za takový čin v posledních třech letech odsouzen nebo potrestán, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta.
- (3) Odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán, způsobí-li činem uvedeným v odstavci 1 nebo 2 větší škodu.
- (4) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,
- spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nebo 2 jako člen organizované skupiny,
 - spáchá-li takový čin za stavu ohrožení státu nebo za válečného stavu, za živelní pohromy nebo jiné události vážně ohrožující život nebo zdraví lidí, veřejný pořádek nebo majetek, nebo
 - způsobí-li takovým činem značnou škodu.
- (5) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán,
- způsobí-li činem uvedeným v odstavci 1 nebo 2 škodu velkého rozsahu, nebo
 - spáchá-li takový čin v úmyslu umožnit nebo usnadnit spáchání trestného činu vlastizrady (§ 309), teroristického útoku (§ 311) nebo teroru (§ 312).
- (6) Příprava je trestná.

§ 206 Zpronevěra

- (1) Kdo si přisvojí cizí věc nebo jinou majetkovou hodnotu, která mu byla svěřena, a způsobí tak na cizím majetku škodu nikoli nepatrnou, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta, zákazem činnosti nebo propadnutím věci nebo jiné majetkové hodnoty.
- (2) Odnětím svobody na šest měsíců až tři léta bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 a byl-li za takový čin v posledních třech letech odsouzen nebo potrestán.
- (3) Odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán, způsobí-li činem uvedeným v odstavci 1 větší škodu.
- (4) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,
- spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 jako člen organizované skupiny,
 - spáchá-li takový čin jako osoba, která má zvláště uloženou povinnost hájit zájmy poškozeného,
 - spáchá-li takový čin za stavu ohrožení státu nebo za válečného stavu, za živelní pohromy nebo jiné události vážně ohrožující život nebo zdraví lidí, veřejný pořádek nebo majetek, nebo
 - způsobí-li takovým činem značnou škodu.
- (5) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán,
- způsobí-li činem uvedeným v odstavci 1 škodu velkého rozsahu, nebo
 - spáchá-li takový čin v úmyslu umožnit nebo usnadnit spáchání trestného činu vlastizrady (§ 309), teroristického útoku (§ 311) nebo teroru (§ 312).

Hlava VI: Trestné činy hospodářské

Trestné činy daňové, poplatkové a devizové

§ 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby

- (1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, (Tato novelizace nabývá účinnosti 1. ledna 2015.) pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.
- (2) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,
- spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,
 - poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo
 - spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.
- (3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán, spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu.

§ 241 Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby

- (1) Kdo ve větším rozsahu nesplní jako zaměstnavatel nebo plátce svoji zákonnou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na

zdravotní pojištění nebo jinou podobnou povinnou platbu, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti. Kdo ve větším rozsahu nesplní jako zaměstnavatel nebo plátcе svoji zákonnou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na důchodové spoření, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti nebo pojistné na zdravotní pojištění, bude potrestán odnětím svobody až na tři léta nebo zákazem činnosti. (Tato novelizace nabývá účinnosti 1. ledna 2015.)

- (2) *Odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 pro sebe nebo pro jiného značný prospěch.*
- (3) *Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán, získá-li činem uvedeným v odstavci 1 pro sebe nebo pro jiného prospěch velkého rozsahu.*

Hlava VI: Trestné činy hospodářské

Díl 3: Trestné činy proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou

§ 254 Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění

- (1) *Kdo nevede účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen, kdo v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, nebo kdo takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady změní, zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají, a ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti.*
- (2) *Stejně bude potrestán, kdo uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje v podkladech sloužících pro zápis do obchodního rejstříku, nadačního rejstříku, rejstříku obecně prospěšných společností nebo rejstříku společenství vlastníků jednotek anebo v takových podkladech zamlčí podstatné skutečnosti, kdo v podkladech sloužících pro vypracování znaleckého posudku, který se přikládá k návrhu na zápis do obchodního rejstříku, nadačního rejstříku, rejstříku obecně prospěšných společností nebo rejstříku společenství vlastníků jednotek uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje nebo v takových podkladech zamlčí podstatné údaje, nebo kdo jiného ohrozí nebo omezí na právech tím, že bez zbytečného odkladu nepodá návrh na zápis zákonem stanoveného údaje do obchodního rejstříku, nadačního rejstříku, rejstříku obecně prospěšných společností nebo rejstříku společenství vlastníků jednotek nebo neuloží listinu do sbírky listin, ač je k tomu podle zákona nebo smlouvy povinen.*
- (3) *Odnětím svobody na jeden rok až pět let nebo peněžitým trestem bude pachatel potrestán, způsobí-li činem uvedeným v odstavci 1 nebo 2 na cizím majetku značnou škodu.*
- (4) *Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán, způsobí-li činem uvedeným v odstavci 1 nebo 2 na cizím majetku škodu velkého rozsahu.*

§ 264 Zkreslení údajů a nevedení podkladů ohledně vývozu zboží a technologií dvojího užití

- (1) *Kdo dosáhne na základě nepravdivého nebo neúplného údaje vydání povolení k vývozu zboží nebo technologií dvojího užití, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti.*
- (2) *Stejně bude potrestán, kdo podklady potřebné pro evidenci vývozu zboží a technologií dvojího užití zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými, zatají nebo evidenci nevede anebo kdo učiní zásah do technického nebo programového vybavení počítače, v němž se vede evidence tohoto zboží a technologií.*