

# Míra kreativního účetnictví v praxi českých účetních jednotek

*Mariana Peprníčková – Lucie Jandová \**

## **Abstrakt:**

Príspevok prináša prehľad dosavadných zahraničných výzkumů v oblasti využívání kreativního účetnictví v praxi za posledních pět let a provádí vlastní výzkum pro vyhodnocení způsobu a míry využívání metod kreativního účetnictví v praxi v České republice. Dotazníkový průzkum se zaměřuje na účetní, controllery, finanční manažery a další finanční profese. Z provedeného průzkumu vyplývá, že nejširší uplatnění nachází volba odpisové a oceňovací metody, využívání dohadných položek a časového rozlišení, leasingového financování nebo poskytování půjček mezi spřízněnými osobami. Obecně se techniky zaměřují více na položky výsledovky a cashflow a méně na rozvahové položky. S metodami se lze setkat nejpravděpodobněji v obchodních společnostech s obrátem nad 5 miliard Kč a nejméně u společností ze sektoru služeb s obrátem do 200 milionů Kč. Pozitivně vnímá kreativní účetnictví 36 % respondentů a negativně 42 %.

**Klíčová slova:** Kreativní účetnictví; Manipulace účetních výkazů; Dotazníkový průzkum.

**JEL klasifikace:** M41.

## **1 Úvod**

Poslední výzkumy i rostoucí četnost publikovaných (zahraničních) článků ukazují, že problematika kreativního účetnictví je stále aktuální a těší se dlouhodobému zájmu i bez medializace velkých účetních skandálů. Manipulace s účetní závěrkou může mít řadu podob s ohledem na aktuální potřebu společnosti a konkrétní zájmovou skupinu, na kterou cílí, a úzce souvisí s otázkou etiky v účetní profesi a s problematikou interních kontrolních systémů i externích auditů. O problematice manipulace s účetní závěrkou se u nás příliš nemluví, ačkoliv zájem je podle zpětné vazby z dotazníku i z individuálních diskusí s účetními i finančními neprofesionály velký. Za posledních více než 10 let neexistují dostupná data za Českou republiku, na která by se dalo navázat.

---

\* Mariana Peprníčková; Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, katedra finančního účetnictví a auditingu, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3;  
<mariana.peprnickova@vse.cz>.

Lucie Jandová; Deloitte Czech Republic, Karolinská 654/2, 186 00 Praha 8;

[ljandova@deloittece.com](mailto:ljandova@deloittece.com).

Článek je zpracován jako výstup projektu *Analýza dopadů změn na kvalitu vykazování leasingů v účetních závěrkách podle nových pravidel IFRS* evidovaného Interní grantovou agenturou pod označením F1/91/2017.

Cílem příspěvku je, na podkladu dosavadních výzkumů a vlastního dotazníkového šetření, zjistit a vyhodnotit, zda a do jaké míry jsou metody kreativního účetnictví používány v praxi u společností působících v České republice.

## 2 Dosavadní výzkumy v oblasti kreativního účetnictví

V následujícím textu se zaměříme na výzkumy, které zkoumaly různé aspekty využívání kreativního účetnictví v praxi, a to za posledních přibližně 5 let. Dosavadní výzkumy lze rozdělit na ty, co pocházející z akademické sféry a na šetření prováděná ostatními organizacemi, např. auditorskými společnostmi nebo profesními organizacemi. Dále jsou seřazeny chronologicky od nejnovějších po nejstarší. Jednotlivé výzkumy vycházejí z provedených dotazníkových šetření nebo využívají data z reálných účetních závěrek.

### 2.1 Výzkumy z akademické sféry

Na vzorku 200 certifikovaných účetních a 175 studentů účetnictví ze dvou univerzit v Rumunsku zkoumal na počátku roku 2016 kolektiv akademiků **vnímání kreativního účetnictví** (Cernusca a kol., 2016). Z dotazníku vyplynulo, že více než 50 % univerzitních studentů účetnictví by nemělo tendenci použít metody kreativního účetnictví s cílem optimalizovat daňovou povinnost, a stejně tak nadpoloviční většina účetních z praxe se tomu nebrání a takovou možnost nevylučuje. Většina účetních profesionálů nesouhlasila s tvrzením, že etický člověk nebude zasahovat kreativními metodami do účetní závěrky, zatímco většina studentů s tímto souhlasila. Účetní profesionálové vnímají i pozitivní dopady kreativního účetnictví v krátkém horizontu, zatímco u studentů převažuje obecný negativní postoj.

Další rumunský autor se zabýval používáním **technik manažerského účetnictví** v praxi (Guinea, 2016). Identifikoval je následovně (upraveno):

- alternativní uznávání nákladů prodaných výkonů (vs. náklady období),
- zavádějící uznávání výrobních nákladů (např. variabilní režie),
- výrobních nákladů ve formě poskytnutých „darů“ (zprostředkovatelé), které významně zkreslují výkonnost podniku a celkovou nákladovost výkonů,
- transferové ceny v rámci skupiny,
- manipulace s koeficientem pro alokaci režijních nákladů,
- použití kalkulovaných nákladů a výnosů, které negenerují cashflow (podrobněji např. Fibírová, 2015),
- použití dohadů pro zajištění aktuálnosti, např. dle procenta dokončení zakázky,
- zachycení nákladů na dvou místech (objekt alokace nákladů) – např. na zakázku a zároveň jako náklad celé divize.

Tassadaq a Malik (2015) zkoumali na vzorku 80 respondentů ***používání kreativního účetnictví*** v Pakistánu. Z metodologie nevyplývá, jaká přesně byla jejich struktura ani profesní zaměření, ale lze usuzovat, že šlo o zástupce auditorů i finančních manažerů. Téměř 40 % z nich uvedlo, že k používání metod kreativního účetnictví vede společnosti konkurenční boj, 33 % upravuje výkazy za účelem získání nového investora nebo půjčky a jen 11 % uvedlo jako důvod benefit pro management. Téměř 43 % dotázaných se domnívá, že nejčastěji se používají metody mimobilančního financování, 30 % uvádí metody odepisování nebo přeceňování. Hlavním manipulátorem je podle 44 % respondentů management, 28 % uvedlo účetní, 17 % auditora a jen 10 % označilo CEO.

Podle tohoto výzkumu je pro 36 % dotázaných snadné používat metody kreativního účetnictví, pro dalších 33 % je to obtížné a zbytek respondentů je v této otázce neutrální. Co se týče odhalování technik, pro 25 % je to snadný úkol, zatímco pro téměř 40 % je to úkol náročný. Podle 42 % dotázaných je nejúčinnějším nástrojem pro boj s kreativním účetnictvím posílení kontrol ze strany interních auditorů, zhruba třetina respondentů pak uvedla zlepšení vnitřních účetních směrnic.

Výzkum hledající ***hranice mezi kreativním účetnictvím a podvodem*** provedly v roce 2014 Laura Popescu a Ileana Nisulescu z Univerzity ekonomických studií v Bukurešti (Popescu a Nisulescu, 2014). Na základě dotazníkového šetření mezi 54 respondenty z oborově různých společností, kterým položily 14 otázek, zjistily, že převažuje negativní vnímání pojmu „kreativní účetnictví“. Autorky uvádí, že 65 % dotázaných považuje za cíl manipulace s účetní závěrkou její zatraktivnění, aby dosáhli konkrétních spíše krátkodobých cílů obzvláště v obdobích, kdy se jim příliš nedaří.

Balaciu a kol. (2014) pomocí dotazníkového šetření s využitím techniky projektování a asociační techniky zkoumala ***vztah manažerů*** k používání kreativního účetnictví a k auditorské a účetní profesi. Celkem odpovědělo 125 respondentů (20 z velkých společností, 22 ze středně velkých a 83 z malých společností). Výsledky ukázaly, že více než polovina respondentů je averzní k riziku, pokud jde o změnu účetních metod pro zajištění lepšího výsledku společnosti, a přibližně 30 % by těchto metod jednoznačně nevyužilo.

Balaciu a kol. (2012) zjišťovala dotazníkovým šetřením, zda a do jaké míry se rumunští ***auditoři*** setkávají při své práci s metodami kreativního účetnictví. Co se týče respondentů, nadpoloviční většina dotázaných byla ve věku 41–50 let, 44 % mělo více než 5 let zkušeností v oboru a všichni byli členem alespoň jedné profesní organizace, nejčastěji RACCPA (Romanian Association of Chartered and Certified Public Accountants). Dotazník obsahoval 18 otázek, v 10 z nich měli auditoři na škále od 1 do 5 označit, do jaké míry souhlasí s daným tvrzením. 44 % dotázaných se domnívá, že předložené účetní závěrky nejsou dostatečně transparentní a neposkytují „věrný obraz“ o hospodaření, 68 % dotázaných označilo, že je podle

nich používání metod kreativního účetnictví časté nebo velmi časté a 72 % se domnívá, že vhodně nastavené interní kontroly mohou zamezit používání kreativních technik.

Další otázka zněla, jak často se respondenti setkávají s uvedenými praktikami kreativního účetnictví. Nejčastěji označili oblast rezerv, dále odpisy majetku a jeho přeceňování, méně často potom náklady na vývoj a oblast finančních aktiv. Kromě toho uvedli i další metody či oblasti, např. kapitalizaci nákladů, předčasné uznání nákladů či výnosů, nadhodnocování tržeb a s tím související optimistický pohled na budoucí cashflow, účtování o nedokončené výrobě, stanovování transferových cen nebo zkreslená interpretace smluvních ujednání. Podle všech dotázaných má z úpravy finančních výkazů výhodu manažer, nikoliv vlastník či účetní. Autorka výzkumu také zjistila, že délka praxe auditora nemá vliv na počet odhalených technik kreativního účetnictví v účetních výkazech.

Mulford a Comiskey (2005) publikují svůj rozsáhlý výzkum „**Financial Number Game Survey**“, který sice proběhl již dříve, než je námi ohraničené období, ale je vysoce relevantní, a navíc z prostředí US GAAP. Dotazník byl k dispozici pro vyplnění různým skupinám respondentů, kteří přichází do styku s účetnictvím a finančním řízením – finančním ředitelům (CFO), auditorům (v USA certifikovaný účetní, CPA), analytikům, vyučujícím na univerzitách i studentům MBA programů se zkušeností z praxe.

Zanesení tržeb zpětně do minulého roku pro zvýšení zisku, předčasná fakturace před odesláním zboží a odepsání majetku, který má těsně před koncem odepisování, pro snížení daňového základu identifikovali autoři jako metody, které jsou dle respondentů za hranicí kreativního účetnictví. Respondenti průzkumu nejvíce nesouhlasili s tvrzením, že earnings management může být užitečný pro investory a že by nová regulace ze strany SEC mohla jeho používání omezit.

Jako další metody earnings managementu ze své zkušenosti uvedlo více než 50 % respondentů vhodné načasování prezentace výsledků, big bath metodu a tvorbu a rozpouštění tichých rezerv. Méně často se objevovala i metoda LIFO. Změnu účetních metod uvedla jako metodu kreativního účetnictví pouze necelá 4 % respondentů.

Respondenti se shodují na tom, že odhalování těchto technik je málo efektivní a obtížné. Přibližně čtvrtina respondentů uvedla jako metodu odhalování analýzu trendů, v menším zastoupení se potom používají statistiky na denní bázi, vyhodnocování vztahu mezi plánem a skutečností, odchylky cashflow a vykazování zisku nebo analýza přílohy.

V otázce, zda může earnings management poškodit, resp. být užitečný pro investory a další uživatele, se respondenti kloní k variantě, že metody spíše stakeholdery poškozují, protože podávají chybné informace o výkonnosti podniku a hodnotě akcií. Naopak nejčastější racionalizací pro používání earnings managementu je

vyhlazování zisku a splnění očekávání nebo řízení těchto očekávání do budoucna (tzn. aby nebyly nároky příliš přemrštěné a pro management obtížně dosažitelné).

Kromě citovaných studií lze nalézt i výzkumy z Polska, Německa, Indie, Hong Kongu, Brazílie nebo Afrických zemí, které jsou ale staršího data.

## 2.2 Výzkumy profesních organizací a auditorských společností

Poslední výzkum, který je k dispozici z roku 2017, provedla organizace *ACL Services* mezi 500 respondenty z USA a Kanady (auditoři, risk management). Šetření se zaměřilo na způsoby odhalování technik kreativního účetnictví a podvodů (ACL, 2017). Více než 80 % respondentů si myslí, že v jejich organizaci není žádná nebo jen malá šance na odhalení podvodů. Přes 75 % zjištěných podvodů nebylo vůbec vykazováno v účetnictví a existuje tlak nejen od přímých a seniorních manažerů, ale i z orgánů řízení společnosti vč. Výboru pro audit, aby informace o podvodném vykazování byly utajeny. Jako další důvody uvádí respondenti i nedostatek času a zdrojů.

Další výzkum proběhl v rámci organizace *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE, 2016) v USA, který analyzoval přes 1000 případů podvodů nejčastěji z odvětví bankovníctví, veřejné správy, zdravotnictví, vzdělávání, obchodu a služeb. Respondenti především z řad CFO odhadují, že náklady spojené s vyšetřováním podvodů stojí jejich společnost v průměru 5 % výnosů (revenues). Průměrné náklady z došlých odpovědí činily 2,7 milionu USD na případ. Nejčastější metodou byla označena zpronevěra majetku (83 % dotázaných), která ale vyvolává relativně nízké náklady (medián 125 000 USD). Na druhé straně méně často uvedené podvody v účetních výkazech (10 %) způsobují podle respondentů náklady vysoké (medián 975 000 USD). Kromě toho roste geometricky způsobená škoda s rostoucí úrovní řízení, kdy např. medián škody způsobené CEO nebo přímo vlastníkem společnosti byl 4x vyšší, resp. 11 x vyšší než medián škody způsobené managementem, resp. zaměstnanci.

V 95 % případů existovala snaha podvod zakrýt fiktivními nebo upravenými účetními doklady. Nejčastěji byly podvody odhaleny na základě tipů zevnitř společnosti, přičemž společnosti, které mají zavedenou nějakou formu hlášení podezření na podvod (telefonní linka, email, webový formulář), byly téměř dvakrát úspěšnější při jejich odhalování. Další metodou je aktivní vyhledávání a monitoring transakcí. Větší společnosti mají obvykle lepší systémy interních kontrol než malé, což se odráží i ve skutečnosti, že u malých společností se objevují častěji mzdové podvody, zneužívání aktiv společnosti nebo přímo krádeže peněžních prostředků, zatímco u velkých společností dominuje korupce.

Obdobná organizace *Serious Fraud Office* (SFO, 2016) fungující ve Velké Británii ve svém reportu za rok 2015–2016 uvádí, že aktuálně šetří 60 případů podezření na podvodná jednání, např. ve společnosti Tesco, GSK, Barclays Bank nebo Rolls

Royce. Ve zmíněném období bylo otevřeno 16 zcela nových šetření z celkového počtu 569 stížností a podnětů.

Společnosti „velké čtyřky“ připravují zhruba každé dva roky studie zabývající se podvody v rámci svých forenzních oddělení. Z výzkumu **PwC** (2016b), který vyplnilo celosvětově přes 6300 respondentů (CFO, CEO, auditoři, risk management), je zajímavá struktura odhalené hospodářské kriminality. První místo zaujímá zpronevěra majetku (64 %), účetní podvody najdeme na 5. místě (18%) za kybernetickou kriminalitou, korupcí a podvody v rámci zadávání zakázek. Daňové podvody potom identifikovalo 6 % respondentů. Co se týče rozložení regionů, největší míru podvodů vykazuje Jižní Afrika, dále západní Evropa v čele s Francií a Velkou Británií, následované Severní Amerikou. Z hlediska odvětví se podvody vyskytují nejčastěji v oboru finančních služeb, především v bankovníctví, a dále ve veřejné správě, retailu a logistických společnostech. 22 % dotázaných odhaduje, že škody spojené s hospodářskou kriminalitou nepřevyšují 1 milion USD, 36 % se domnívá, že je to méně než 50 000 USD.

Z údajů za Českou republiku (PwC, 2016a) můžeme doplnit, že 68 % respondentů uvedlo, že podvody byly odhaleny interními kontrolami (oproti 47 % celosvětově). Ve větší míře se oproti minulému šetření v roce 2014 používá monitoring podezřelých transakcí a datová analýza. Na druhé straně 14 % respondentů uvedlo pouhou náhodu jako hlavní způsob odhalení podvodů a vůbec se nevyužívá anonymních telefonních linek pro nahlášení podezření na podvod (whistleblowing).

Společnost **KPMG** (2016) přinesla zajímavé šetření ohledně typického pachatele podvodů ve společnostech. Je to muž ve věku 36–55 let se zkušenostmi více než 6 let na své pracovní pozici, kterou je nejčastěji manažer (32 %), výkonný ředitel (26 %) nebo řadový zaměstnanec (20 %). 72 % respondentů z Evropy a 59 % ze Severní Ameriky uvedlo, že příležitost pro podvodná jednání vytváří hlavně nedostatečné interní kontroly. Motivace pro takové jednání je podle 66 % respondentů spojená s osobní finanční odměnou, 12 % respondentů uvedlo jako důvod „kulturu“ organizace, snahu splnit cíl nebo rozpočet, aby chránili společnost nebo své vlastní pracovní místo. Stejně jako v předchozím šetření je nejčastěji identifikovaným podvodem zpronevěra aktiv (47 %), podvodné účetní výkazy hned následují s 22 %.

Poslední dostupný výzkum společnosti **EY** (2016) provedený na vzorku 2825 respondentů po celém světě přinesl tyto výsledky. Téměř polovina dotázaných je ochotna přijmout a zdůvodnit neetické chování, pokud nedosahuje požadovaných finančních výsledků, asi pětina respondentů by neměla problém se změnou účetních metod v oblasti oceňování a tvorby rezerv. Přibližně 10 % až 15 % respondentů vykazuje výnosy dříve do nesprávného období nebo antidatuje smlouvy.

### 3 Metodologie výzkumu

V rámci kvantitativního výzkumu při použití deduktivní metody<sup>1</sup> můžeme identifikovat následující postup (Olecká a Ivanová, 2010):

- formulace cílů výzkumu;
- formulace problému – otázek, hypotéz;
- rozhodnutí o populaci a vzorku;
- rozhodnutí o technice sběru dat – konstrukce nástrojů;
- sběr dat, jejich analýza, interpretace a vyvození závěrů.

**Cílem** je zjistit a vyhodnotit, zda a v jaké míře se využívají metody kreativního účetnictví v praxi v České republice prostřednictvím dotazníkového šetření. Na základě prostudované literatury a zdrojů byly stanoveny tyto **hypotézy**:

- I. Finanční manažeři a controlleři využívají metody kreativního účetnictví více než účetní a auditori<sup>2</sup>.
- II. Metody kreativního účetnictví se používají nejvíce ve velkých společnostech v sektoru služeb.
- III. Při finančním řízení se relevantní osoby zaměřují více na oblast výsledovky a cashflow než na rozvahové položky.
- IV. Více než 50 % respondentů vnímá kreativní účetnictví negativně.

Pro sběr dat byl použit online **dotazníkový průzkum**, jehož cílem bylo identifikovat povědomí respondentů o metodách kreativního účetnictví a postoj k jejich využívání.

Dotazník obsahoval celkem 15 povinných, většinou uzavřených, otázek. Byl vytvořen v aplikaci Google Formuláře a to v českém i anglickém jazyce, aby nebyly ze vzorku vyloučeni zahraniční respondenti působící v ČR. Na úvod byl zařazen stručný odstavec vysvětlující pojem kreativní účetnictví, neboť lze předpokládat, že ne všichni oslovení účastníci šetření tento pojem znají.

Při konstrukci dotazníku byly nejprve zařazeny otázky týkající se metod kreativního účetnictví v členění podle jednotlivých účetních výkazů, jak bylo uvedeno v kapitole 2. Zde měly respondenti u každé popsané metody vybrat, jak často se s ní setkávají v praxi, přičemž vybírali z pětistupňové škály s možnostmi „velmi často“ až „nikdy“. Druhá část obsahovala otázky týkající se pracovní pozice respondentů, preferované strategie při finančním řízení a jejich vztahu ke kreativnímu účetnictví, který byl zkoumán na základě vyjádření míry souhlasu s uvedenými tvrzeními (škála s možnostmi „určitě souhlasím“ až „určitě nesouhlasím“). V poslední části byly uvedeny obecné dotazy pro rozdělení odpovědí do skupin a příp. vyloučení

<sup>1</sup> Deduktivní postup lze charakterizovat jako: teorie – hypotéza – sběr dat – ověření hypotéz.

<sup>2</sup> Auditor je zde chápán jako zástupce profese, který odpovídá na otázky z pohledu, do jaké míry je nejčastěji kreativní účetnictví využíváno jím auditovanými společnostmi.

nerrelevantních odpovědí. Na úplný závěr měli respondenti možnost poskytnout zpětnou vazbu k dotazníku a zadat email pro zaslání výsledků průzkumu.

Před rozesláním dotazníku respondentům byla provedena věcná kontrola a proběhlo zkušební vyplnění asi 5 osobami se znalostmi z oboru účetnictví. Ty se zaměřily na srozumitelnost úvodních pokynů i otázek, jejich uspořádání a grafickou úpravu. V neposlední řadě byla prověřena funkčnost dotazníku včetně způsobu sběru dat a možnosti generování reportů. Těmito kroky byla prověřena validita i reliabilita dotazníku (Olecká a Ivanová, 2010).

Dotazník byl zaslán nejprve organizacím sdružujícím finanční profese v České republice, konkrétně CAFIN, CFO club, Komora auditorů, Komora daňových poradců, Komora certifikovaných účetních, Svaz účetních, Asociaci profesních účetních ČR. Dále byl zaslán na Hospodářskou komoru ČR a Sdružení podnikatelů a živnostníků ČR. Ve druhé fázi byl rozeslán ve spolupráci s portálem Absolventi VŠE na cca 800 kontaktů. Současně byl zveřejněn na sociálních sítích s cílováním na skupinu osob se zkušenostmi z oblasti financí, tzn. na CFO, controllery, auditory, účetní i vlastníky společností.

Respondenti měli na vyplnění tři týdny během července 2017 a sešlo se celkem 62 odpovědí. Návratnost dotazníku nelze přesně kvantifikovat, neboť byly použity současně různé cesty pro oslovení respondentů, a to jak přímé (direct mail), tak nepřímé (zveřejnění dotazníku na webu organizací, ve zpravodaji nebo na sociálních sítích).

Nejprve se podíváme na **rozložení respondentů**. Hlavním kritériem pro vyhodnocení dotazníků je pozice respondenta<sup>3</sup> a oblast podnikání. Doplňkovým kritériem je velikost obrátu společnosti. Protože v otázce 10 mohli respondenti vybrat více než jednu odpověď, zkopírovali jsme výsledky za každou pozici zvlášť. V odpovědi „jiné“ se několikrát objevila pozice daňového poradce či konzultanta a pozice ekonoma. Tyto odpovědi sloučíme do samostatné skupiny „daňový poradce/ekonom“. V 17. otázce měli respondenti označit region, ve kterém jejich společnost působí. Protože se zaměřujeme v průzkumu pouze na Českou republiku, odpovědi „Evropa mimo ČR“ a „ostatní regiony“ byly pro hlavní vyhodnocení smazány (budou okomentovány v závěru této části). Po těchto úpravách máme celkem **69 odpovědí**.

Dalším krokem bylo sloučení odpovědí za veřejné a finanční instituce do další čtvrté skupiny, neboť dorazil relativně vysoký počet odpovědí i za tyto sektory. Počty získaných odpovědí zobrazuje tabulka č. 1.

---

<sup>3</sup> Respondent se měl v rámci dotazníku začlenit do jedné z těchto kategorií: CFO, CEO, vlastník, účetní, controller, auditor nebo uvést jiné.



**Tab. 1 Počty respondentů dle kritérií**

Sektor	Obchod				Výroba				Služby				Finanční & veřejný				ΣΣ
Velikost dle obrátu	M	S	V	Σ	M	S	V	Σ	M	S	V	Σ	M	S	V	Σ	
<b>Majitel, vlastník</b>	0	0	0	0	2	0	0	2	7	0	0	7	0	0	0	0	9
<b>CEO</b>	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	1	1	2	3
<b>CFO</b>	1	0	0	1	2	1	0	3	7	1	0	8	0	0	2	2	14
<b>Účetní</b>	1	0	0	1	1	2	0	3	17	1	0	18	2	0	2	4	26
<b>Controller</b>	1	2	0	3	0	0	0	0	4	1	0	5	0	1	1	2	10
<b>Auditor</b>	1	0	0	1	0	1	0	1	1	0	0	1	0	1	0	1	4
<b>Daňový poradce/ekonom</b>	0	0	0	0	1	0	0	1	1	0	0	1	0	0	1	1	3
<b>Celkem</b>	4	2	0	6	6	4	0	10	38	3	0	41	2	3	7	12	69

Zdroj: autorské výpočty.

Poznámka: velikost společnosti podle obrátu: M – malá; S – střední; V – velká.

Nejvíce odpovědí dorazilo za profesi účetních, CFO a controllerů, za sektor služeb a za společnosti s malým obrátem. Nejméně odpovědí jsme získali od CEO, které z toho důvodu sloučíme se skupinou „majitel, vlastník“, a od auditorů<sup>4</sup>, které sloučíme s nově vytvořenou skupinou daňových poradců/ekonomů. Nejméně odpovědí dorazilo za velké společnosti s obrátem nad 5 mil. Kč a ze sektoru obchodu. Celkově nám vzniklo 5 skupin profesí, 4 skupiny odvětví a 3 skupiny velikostí společností, které budeme při vyhodnocení uvažovat. Otázky z dotazníku vždy nejprve zhodnotíme celkově, a poté podle uvedených hledisek. Následující grafy zobrazují absolutně počty odpovědí podle takto stanovených kritérií, tzn. velikost statistického souboru dat.

Typickým respondentem je účetní ve věku 36–45 let, který má na této pozici praxi do 5 let nebo 11–15 let, resp. CFO i controller ve stejném věku a stejnou nebo nižší praxí. CEO, kteří nám poskytli své odpovědi, jsou ve věku od 45–65 let a mají na této pozici i více než 15 let zkušeností. 89 % společností sestavuje závěrku podle českých předpisů, 18 % podle IFRS a 3 společnosti také podle US GAAP.

Bohužel dorazil malý počet odpovědí od auditorů, a proto nemůžeme relevantně vyhodnotit otázku 13, týkající se podílu společností, u kterého respondenti identifikovali možné použití metod kreativního účetnictví za posledních 12 měsíců. Ze 4 odpovědí označili 2 auditori, že identifikovaly metody u méně než 10 % případů, jeden respondent uvedl 10–30 %, poslední uvedl, že to nemůže posoudit.

<sup>4</sup> Respondent auditor odpovídal v dotazníku na otázky ve smyslu, jak daná skutečnost převažuje v jím auditovaných společnostech. V tomto smyslu je nutné skupinu Auditor & daň. poradce chápat v celém textu.

Odpovědi respondentů, které byly vyloučeny, protože jejich společnosti nepůsobí primárně na území ČR, byly povětšinou velké příp. střední společnosti, které připravují závěrky buď jen podle IFRS nebo podle českých předpisů i IFRS současně. Respondenti byly z řad controllerů, účetních, daňových poradců i CFO.

## 4 Výsledky dotazníkového šetření

### 4.1 Povědomí o metodách kreativního účetnictví

První část dotazníku se zabývala metodami kreativního účetnictví. Respondenti měli v prvních čtyřech otázkách určit na pětistupňové škále, jak často se s uvedenými praktikami v praxi setkávají, přičemž první sada metod se týkala oblasti výnosů, druhá nákladů, třetí rozvahy a poslední cashflow. Ačkoliv otázky byly formulovány obecně, každý respondent odpovídal ze své vlastní zkušenosti. To, jak často se s danou metodou setkává, proto můžeme vyložit jako četnost, s jakou sám danou metodou používá, nebo jak často metodu používají jeho kolegové. Odpovědi jsme obodovali hodnotami 5 bodů (velmi často) až 1 bod (nikdy) a spočítali vážené aritmetické průměry.

Nejprve se podíváme na **celkové výsledky** bez ohledu na zvolená kritéria, která jsou zanesena do grafu č. 1 (barevně jsou odděleny jednotlivé oblasti). Žádná metoda nezískala více než 3,7 bodu, prostý aritmetický průměr za všechny metody dohromady je 2,895 bodu a modus činí 3 body, tzn. nejčastěji respondenti odpovídali, že s metodami se setkávají „občas“. Ve skupině metod týkajících se výnosů je obvyklejší pozdější účtování o výnosech než dřívější. To odpovídá situaci v ČR, kdy je účetní výsledek východiskem pro daňový základ. Relativně vysokou hodnotu má prodej bez dokladu (2,913 bodu) a nejméně často respondenti označili metodu income smoothing, která je ale de facto výsledkem používání ostatních metod, takže by měla mít hodnoty vyšší.

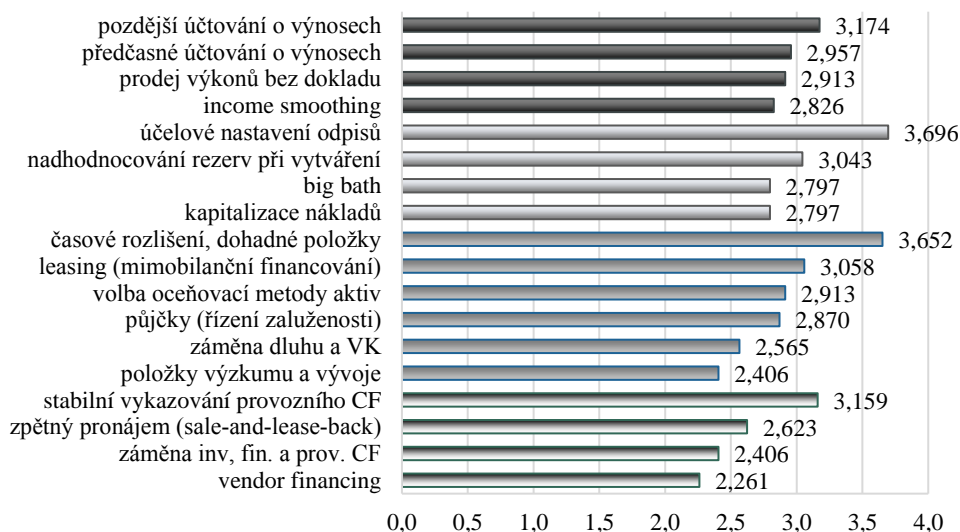
Mezi metodami z oblasti nákladů je na prvním místě s velkým odstupem použití odpisů, které získalo vůbec nejvyšší počet bodů, tj. 3,696. Relativně často se využívá nadhodnocování rezerv a o něco méně často kapitalizace nákladů a big bath, které získali shodně po 2,797 bodech. Kapitalizace nákladů na posledním místě je opět záležitostí našeho regulatorního rámce.

Ze skupiny rozvahových metod získaly nejvyšší, a ve vztahu k celkovým výsledkům druhé nejvyšší, bodové hodnocení časové rozlišení a dohadné položky, a to 3,652 bodu. Na druhém místě s 3,058 body máme využívání leasingu pro mimobilanční financování. Volba oceňovací techniky se umístila až na třetím místě a následuje ji řízení zadluženosti společnosti pomocí půjček, např. se spřízněnými společnostmi. Účelová záměna dluhu a vlastního kapitálu získala jen 2,565 bodu a na posledním místě se umístily položky výzkumu a vývoje s 2,406 body, což může být dáno malým zastoupením výrobních a velkých společností v našem vzorku.

Ve skupině metod pro řízení cashflow získalo dle očekávání nejvyšší hodnotu stabilní vykazování provozního CF, a to 3,159 bodu. S hodnotou 2,623 bodu následuje zpětný pronájem. Zbylé dvě metody dosáhly podprůměrných hodnot, přičemž relativně nejméně se podle respondentů využívá vendor financing (pouze 2,261 bodu).

Podle průměrných hodnot za jednotlivé oblasti můžeme zhodnotit názor respondentů na využívání metod ve vztahu k jednotlivým účetním výkazům. Nejvíce se podle nich v praxi využívá úpravy nákladů (3,083 bodu), poté následují na srovnatelné úrovni úprava výnosů (2,967 bodu) a rozvahy (2,911 bodu). V pozadí jsou metody cashflow (2,612 bodu) kromě snahy vykazovat konstantní výši provozního CF. Můžeme tedy shrnout, že dle názoru respondentů se v praxi můžeme nejčastěji setkat s kreativním účetnictvím v oblasti odpisů, akruálních položek, jako jsou dohadné položky a časové rozlišení, a s pozdějším uznáváním výnosů. Vysokou hodnotu modu (4) má navíc i volba oceňovací techniky. Naopak nejméně často se využívá vendor financing, záměna jednotlivých částí CF a položky výzkumu a vývoje.

**Graf 1 Metody kreativního účetnictví využívané v praxi – celkové výsledky**



Zdroj: autorské výpočty.

Nyní se na výsledky podíváme z hlediska jednotlivých kritérií, kde už použijeme vážené průměry, přičemž vahami bude množství odpovědí za každou skupinu.

Výsledky *podle pozic respondentů* jsou zaneseny v grafech č. 2–5. Metody jsou seřazené podle vážených průměrů od nejčastějších po nejméně časté.

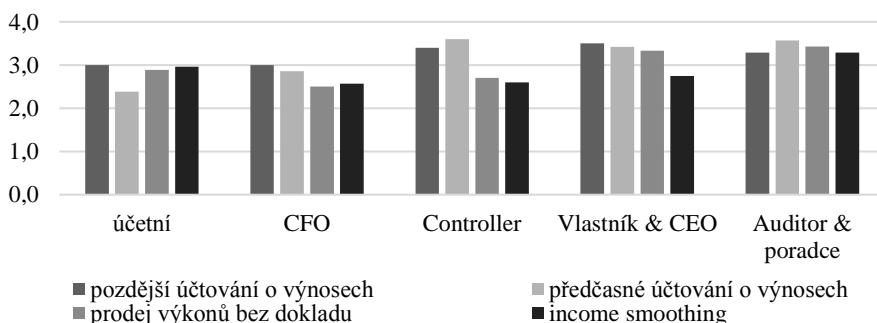
U metod týkajících se výnosů vidíme, že častěji se s nimi setkávají controlleri, vlastníci & CEO a auditori & poradci. Účetní a CFO nedosahují u žádné metody více než 3 body. Při uznávání výnosů převládá jejich předčasné zaúčtování u controllerů a auditorů & poradců, ostatní skupiny respondentů preferují jejich pozdější účtování, přičemž největší rozdíl vidíme u účetních. Metodu prodeje výkonu bez dokladu, která může hraničit s manipulací třetího stupně, označili jako relativně častější vlastníci & CEO, auditori & poradci a účetní. Metoda income smoothing se málo používá podle CFO a controllerů, což je logické, neboť se tito respondenti zabývají manažerským účetnictvím.

Z metod z oblasti nákladů převládají jednoznačně odpisy kromě názoru účetních, kde jsou až na posledním místě, a nejčastější metodou je podle této skupiny respondentů big bath. U controllerů a auditorů & poradců je častější nadhodnocování rezerv a kapitalizace nákladů. Náзор CFO a vlastníků & CEO kopíruje vývoj průměrných hodnot.

Z metod používajících se u rozvahových položek dominují aktuální položky (časové rozlišení, dohadné položky) u controllerů a auditorů & poradců; podle vlastníků & CEO se používají stejně často jako leasing, který získal relativně vysoké bodové hodnocení i od controllerů. Naopak podle účetních se nejčastěji můžeme setkat s volbou oceňovací metody a s používáním půjček pro řízení zadluženosti. Položky výzkumu a vývoje dosáhly nejvyšší bodové hodnocení od auditorů & poradců.

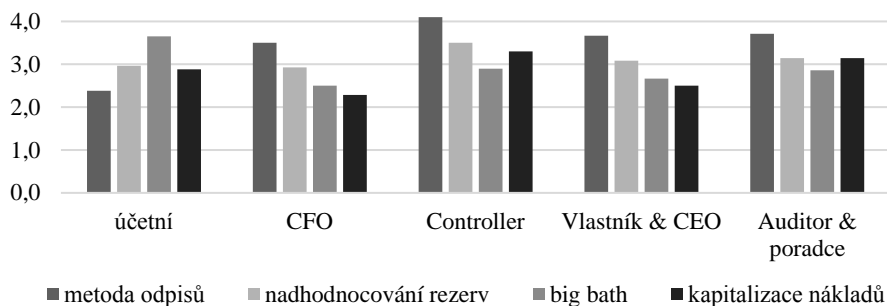
Z posledního grafu, který se týká metod pro úpravu cashflow, vidíme nejmenší zájem o tuto problematiku u účetních. CFO jsou na tom obdobně kromě snahy vykazovat stabilní provozní CF, které je na prvním místě i u controllerů a vlastníků & CEO. Podle názoru auditorů & poradců je z těchto metod nejčastější zpětný pronájem.

**Graf 2 Metody výnosů podle pozic**



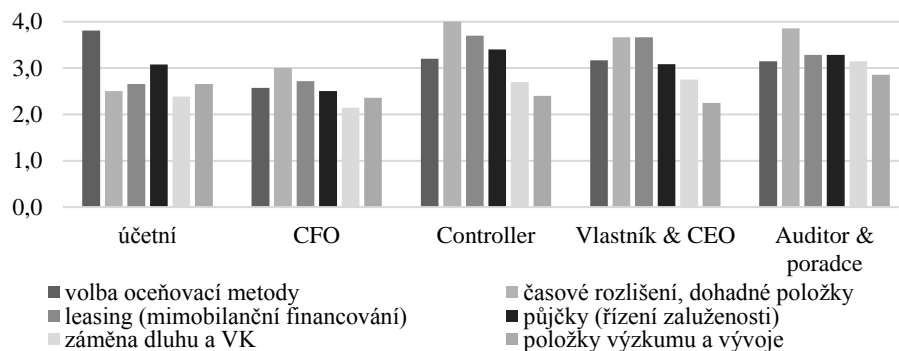
Zdroj: autorské výpočty.

**Graf 3 Metody nákladů podle pozic**



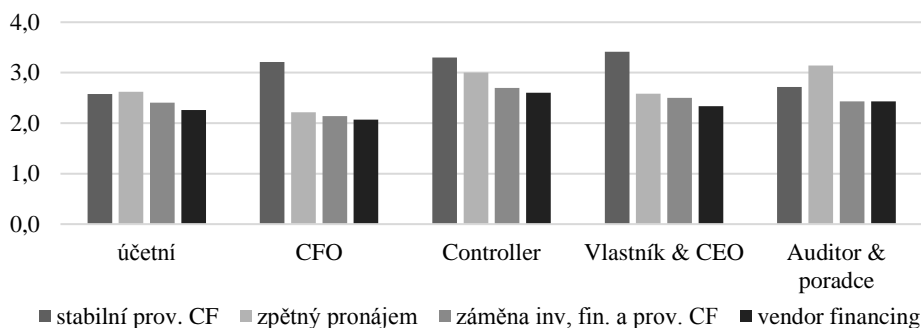
Zdroj: autorské výpočty.

**Graf 4 Metody rozvahových položek podle pozic**



Zdroj: autorské výpočty.

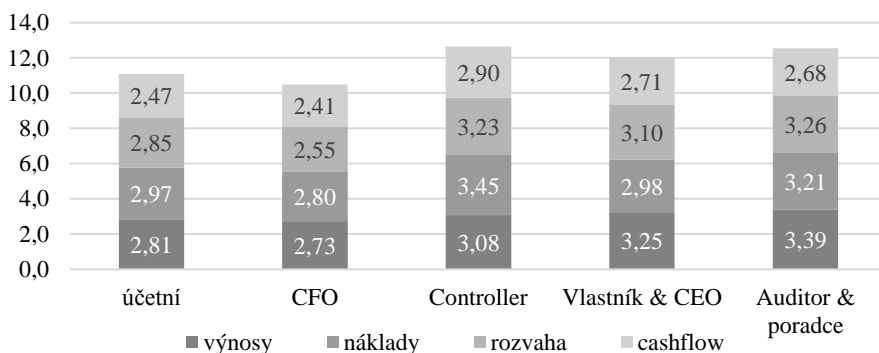
**Graf 5 Metody cashflow podle pozic**



Zdroj: autorské výpočty.

Abychom mohli porovnat preference respondentů, vypočítali jsme průměrné hodnoty za každou skupinu metod, tzn. podle jednotlivých otázek v dotazníku. Z výsledku podle grafu č. 6 je patrné, že účetní, CFO a controlleri více používají úpravu nákladů než výnosů. Účetní a controlleri se současně o něco více zabývají rozvahou než výnosy. Vlastníci & CEO společně s auditory & poradci vnímají používání kreativního účetnictví nejvíce v oblasti výnosů. Všechny skupiny respondentů nejméně používají uvedené úpravy cashflow, nejvíce ze všech respondentů jich využívají controlleri.

**Graf 6 Metody podle oblastí a profese**

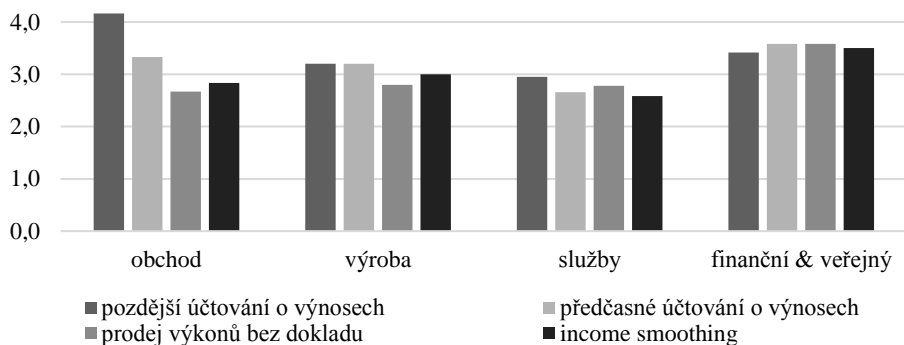


Zdroj: autorské výpočty.

Výsledky budeme dál zkoumat z **hlediska sektoru**, za který respondenti odpovídali (graf č. 7–10). V obchodních společnostech je významně častější metoda pozdějšího účtování o výnosech než u ostatních skupin. Naopak předfakturace je o něco častější podle názoru respondentů z veřejného a finančního sektoru. Ve výrobním sektoru získalo předčasné i pozdější účtování výnosů stejné hodnoty a ani ostatní metody se nepoužívají významně častěji. V sektoru služeb vidíme jen malé odchylky mezi všemi metodami. Poměrně překvapivého výsledku dosáhla metoda prodeje bez dokladu a income smoothing, které získaly největší hodnotu ve veřejném a finančním sektoru; u ostatních nedosahují ani hodnoty 3 bodů.

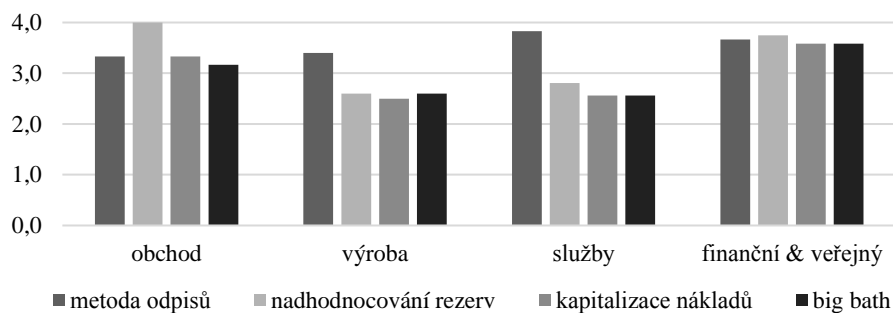
Větší nerovnosti vykazuje sektor služeb a výrobní sektor u nákladů. Metoda volby odpisů dosáhla překvapivě téměř hranice 4 bodů právě u společností ze sektoru služeb. Ostatní metody získaly kolem 2,5 bodu. Výrobní sektor vykazuje stejný trend, nicméně využití odpisů je přibližně na úrovni obchodních společností. Tam vidíme celkově odlišné výsledky. Nejčastější metodou je nadhodnocování rezerv, poté dosahuje stejné úrovně kapitalizace nákladů a volba odpisů. Metoda big bath se podle našich výsledků používá více často ve finančním a veřejném sektoru a v obchodních společnostech, méně často potom v sektoru výrobním a služeb. U finančních a veřejných institucí vidíme velmi vyrovnané výsledky zhruba na úrovni 3,5 bodu.

**Graf 7 Metody výnosů podle sektoru**



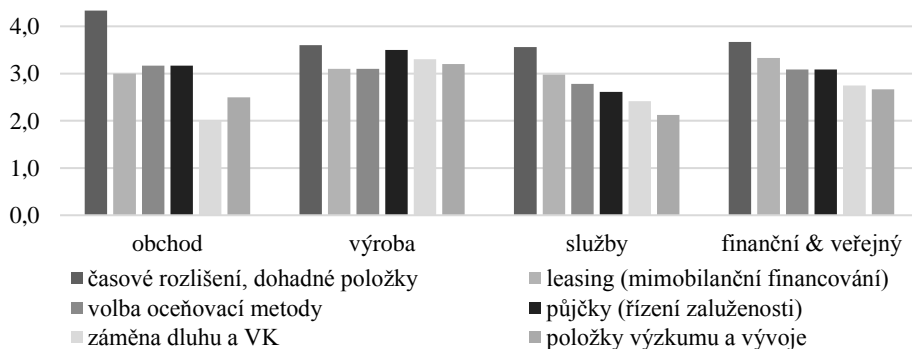
Zdroj: autorské výpočty.

**Graf 8 Metody nákladů podle sektoru**



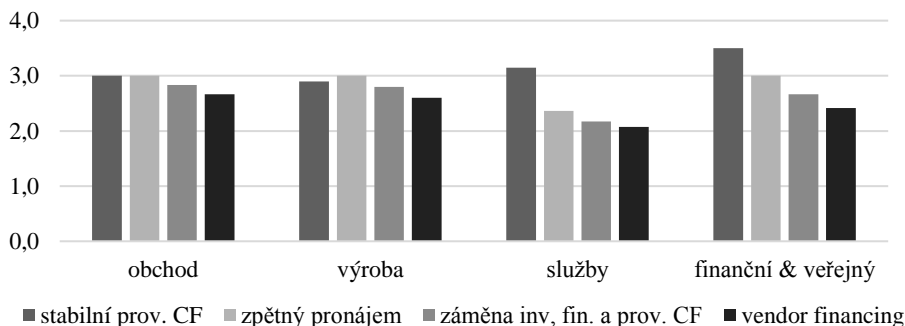
Zdroj: autorské výpočty.

**Graf 9 Metody rozvahových položek podle sektoru**



Zdroj: autorské výpočty.

**Graf 10 Metody cashflow podle sektoru**



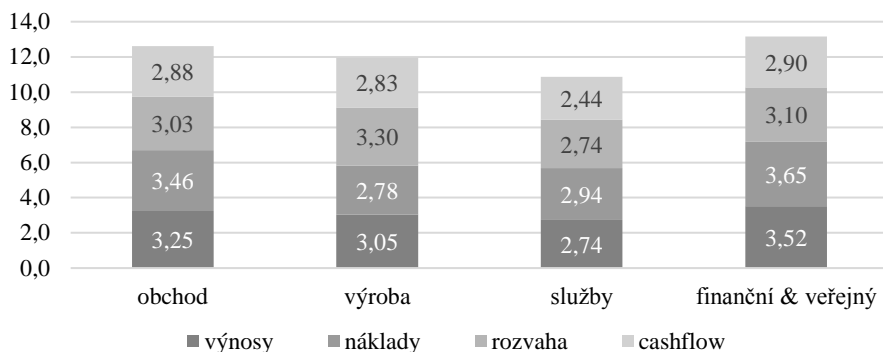
Zdroj: autorské výpočty.

Nejčastější označovanou technikou pro rozvahu jsou aktuální položky (časové rozlišení a dohadné položky), které u obchodních společností přesahují hodnotu 4 bodů, a využívají se i relativně častěji než všechny ostatní metody napříč sektory. U obchodních společností se jen zřídka setkáme se záměnou dluhu a VK. Výrobní společnosti častěji než obchodní využívají půjčky pro řízení zadluženosti, zatímco leasing a volba oceňovací techniky dosahují průměrných hodnot. Položky výzkumu a vývoje používá nejčastěji výrobní sektor, dále finanční & veřejný sektor, poté obchodní společnosti a jen zřídka sektor služeb. U služeb i finančního & veřejného sektoru vidíme celkově klesající trend, který odpovídá využívání metod podle celkových výsledků.

Poslední soubor metod pro oblast cashflow je velmi vyrovnaný u společností ze sektoru obchodu i výroby a dosahuje hodnoty kolem 3 bodů. V sektoru služeb a u finančních & veřejných subjektů významněji převyšuje řízení provozního cashflow. Zpětný pronájem, který je druhou nejčastější metodou, je současně nejméně častý v sektoru služeb.

Pokud přepočítáme průměrné hodnoty za jednotlivé skupiny metod a sektory (graf č. 11), můžeme konstatovat, že se s kreativním účetnictvím můžeme setkat nejčastěji v sektoru finančním & veřejném, dále v obchodních společnostech, ve výrobních společnostech a nejméně často v sektoru služeb. Metody úpravy výnosů jsou nejčastější u finančních & veřejných institucí a v obchodním sektoru, nicméně v obou těchto sektorech, a také v sektoru služeb, je čtenější úprava nákladových položek. U výrobních společností získaly celkově nejvyšší hodnotu metody rozvahové; je to současně nejvyšší hodnota napříč sektory. Na oblast cashflow se v porovnání s ostatními oblastmi naši respondenti zaměřují nejméně často. Na druhé straně u finančních & veřejných institucí dosahuje cashflow vyšší hodnoty v porovnání s rozvahovými položkami u sektoru služeb.



**Graf 11 Metody podle oblastí a sektoru**

Zdroj: autorské výpočty.

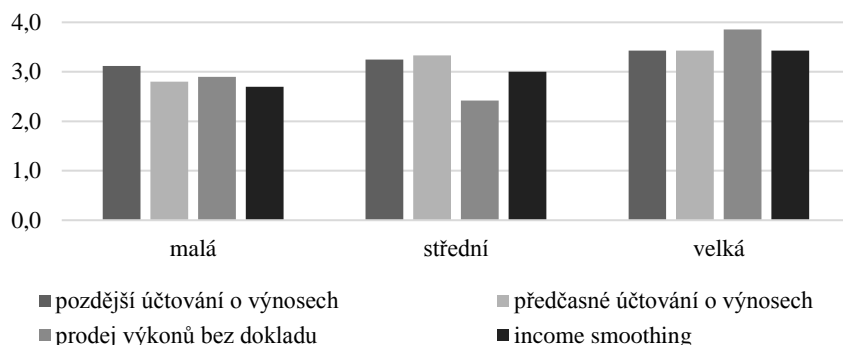
Pro doplnění zhodnotíme získaná data i z *pohledu velikosti společnosti*, ve které respondenti působí (graf č. 12–15). U malých společností mírně převyšuje pozdější účtování výnosů, u středních naopak dřívější a u velkých společností je jejich používání vyrovnané. Prodej bez dokladu je častější u velkých společností, a to o více než 1 bod v porovnání se středními společnostmi, kde se využívá nejméně. Výskyt metody vyhlazování zisku roste s velikostí společnosti.

U malých společností jednoznačně převažuje volba odpisové metody, ostatní se používají zřídka. U středně velkých společností dosahují metody přibližně shodného bodového hodnocení těsně pod hodnotu 3 bodů, kterou mírně převyšuje metoda nadhodnocování rezerv. U velkých společností je tato metoda vůbec nejčtenější a přesahuje 4 body, tzn. používá se více než často. Častěji se také využívá metoda big bath a kapitalizace nákladů, ačkoliv v rámci této kategorie dosáhly nižší úrovně.

Časové rozlišení a dohadné položky nejčastěji označovali respondenti ze středně velkých společností. Častěji než ostatní metody, se tato metoda používá i u malých společností. Leasing, jako druhá nejobvyklejší metoda u těchto společností, je v případě těch velkých na prvním místě. Půjčky pro řízení zadluženosti jsou občas využívány u velkých a malých společností. Nejméně používaná je u středních a velkých společností záměna dluhu a VK, naopak u společností malých je to výzkum a vývoj.

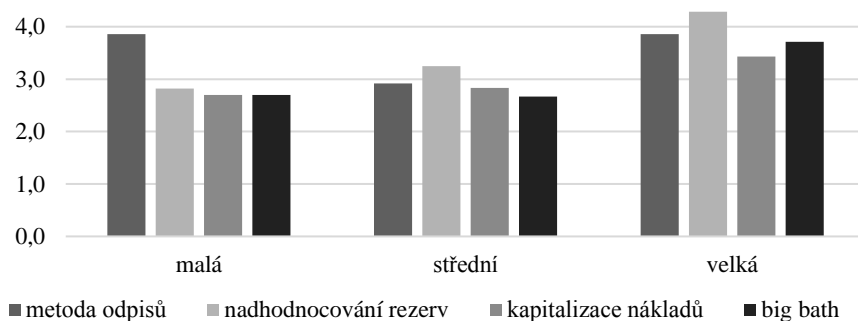
Na vykazování stabilní úrovně provozního cashflow se zaměřují malé i velké společnosti. U středních společností je nejčastější zpětný pronájem, který ale dosahuje stejné úrovně jako u velkých společností, kde je na druhém místě.

**Graf 12 Metody výnosů podle velikosti společnosti**



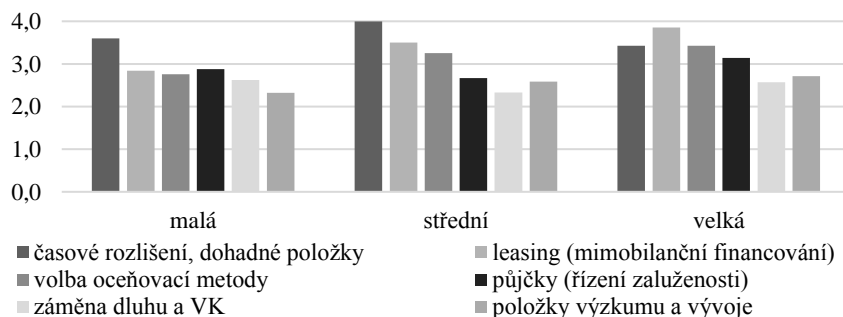
Zdroj: autorské výpočty.

**Graf 13 Metody nákladů podle velikosti společnosti**



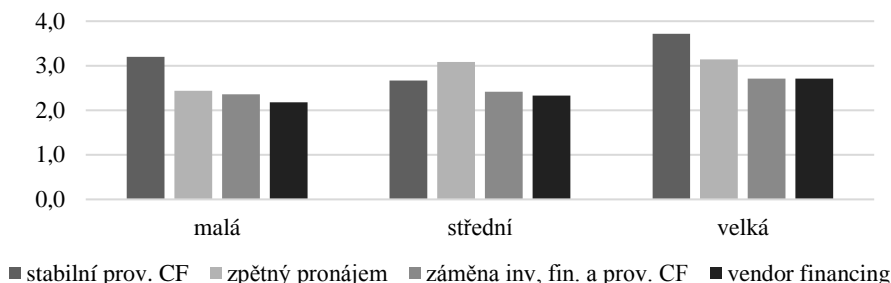
Zdroj: autorské výpočty.

**Graf 14 Metody rozvahových položek podle velikosti společnosti**



Zdroj: autorské výpočty.

**Graf 15 Metody cashflow podle velikosti společnosti**



Zdroj: autorské výpočty.

Naposledy porovnáme jednotlivé skupiny metod tentokrát vzhledem k velikosti společnosti (graf č. 16). Zatímco malé a velké společnosti dávají přednost kreativním metodám z oblasti nákladů, střední se více zaměřují na výnosy a ještě o něco více používají metody pro rozvahové položky. Kreativní metody pro cashflow nejvíce využívají velké společnosti a s klesajícím obratem jejich využití klesá.

**Graf 16 Metody podle oblastí a velikosti**



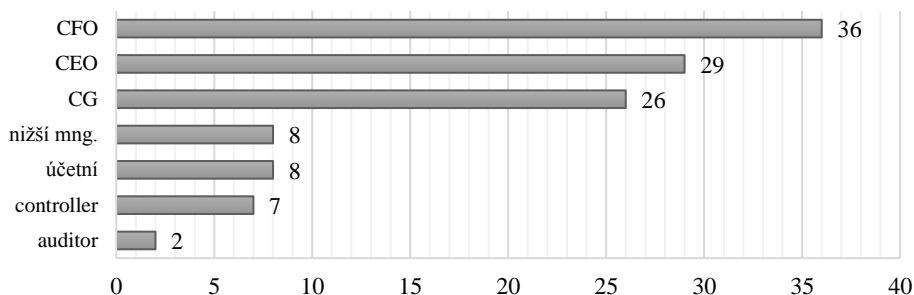
Zdroj: autorské výpočty.

Na závěr této části mohli respondenti uvést další metody, které jim v předchozích otázkách chyběly. Uváděli zejména opravné položky nebo řízení výsledku přes nedokončenou výrobu.

#### 4.2 Postoj ke kreativnímu účetnictví a strategie finančního řízení

Iniciátorem používání metod kreativního účetnictví (graf č. 17) je podle respondentů nejčastěji CFO, kterého označila více než polovina dotázaných (58,1 %). Přes 40 % respondentů označilo CEO a orgány řízení společnosti (CG). Kolem 12 % respondentů se domnívá, že iniciátorem je nižší úroveň managementu, účetní nebo controller a pouze 2 respondenti označili auditora (1 CEO a 1 účetní).

## Graf 17 Iniciátor metod kreativního účetnictví



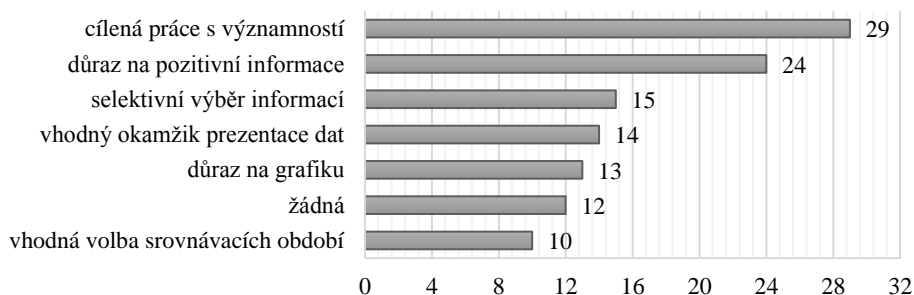
Zdroj: autorské výpočty.

Pouze 8 ze 14 CFO označilo samo sebe, stejný podíl označil orgány corporate governance, 5 CFO označilo za iniciátora CEO a 3 CFO označili účetní. Žádný CFO neoznačil controllera. Všichni respondenti CEO označili za iniciátora orgány CG, po 4 respondentech z této skupiny označilo CFO i CEO (tedy sami sebe). Z odpovědí za controllery můžeme zmínit, že pouze jeden označil sám sebe a žádný neoznačil jako iniciátora účetní. Nejčastěji tato skupina označovala CFO (7 z 10 respondentů). Nejpočetnější skupina účetních odpovídala takto. Pouze 5 z nich označilo samo sebe, 12 označilo orgány CG, 11 označilo CFO a 10 označilo CEO. Ze skupiny auditorů & poradců každý označil za iniciátora CFO, 5 ze 7 respondentů označilo CEO a pouze 2 označili navíc i orgány GC. Ostatní možnosti zastoupeny nebyly.

Metody týkající se přípravy účetní závěrky a výroční zprávy byly předmětem další otázky. Respondenti měli označit všechna tvrzení, se kterými souhlasí (tzn. stejně jako u předchozí otázky součet odpovědí převyšuje počet respondentů). Nejčastěji se využívá cílené práce s významností (46,8 %), např. že významné položky se uvedou mezi ostatní, a je kladen důraz na uvádění pozitivních informací a upozadění těch negativních (38,7 %). Ostatní metody se používají méně, označila je zhruba pětina respondentů. Úplně nejméně se používá vhodná volba srovnávacích období, kterou označil cca každý šestý respondent. Možnost „žádná z metod se nepoužívá“ označilo 19 % dotázaných.

Z pohledu sektoru a velikosti společnosti tuto poslední možnost volili účetní, CEO a CFO většinou z malých společností z oblasti služeb. Stejná struktura respondentů volila také možnost selektivního výběru informací. Důraz na pozitivní informace označovali nejčastěji účetní a controlleri spíše ze středních a malých společností napříč všemi sektory. Nejčastější možnost volili nejvíce účetní, controlleri a CFO (v tomto pořadí), kteří působí v malých a středních společnostech a v oblasti služeb a obchodu.

## Graf 18 Metody kreativního účetnictví pro přílohu



Zdroj: autorské výpočty.

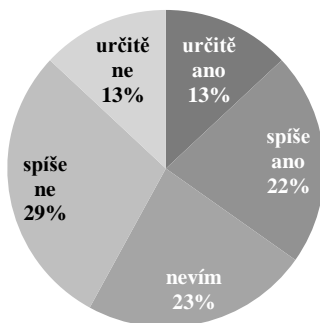
V další otázce měli respondenti vyjádřit, do jaké míry souhlasí s tvrzeními, které se týkaly obecně kreativního účetnictví. Odpovědi na vybrané výroky jsou prezentovány v koláčových dále v textu.

51 % respondentů určitě souhlasí a 39 % spíše souhlasí s tvrzením, že kreativní účetnictví využívá management pro dosažení očekávaných výsledků a maximálních benefitů. Větší část respondentů (42 %) považuje kreativní účetnictví za etické, 35 % respondentů je opačného názoru a přibližně pětina z nich zvolila možnost „nevím“. Interní kontroly mohou účinně bránit používání metod kreativního účetnictví podle 77 % dotázaných, s tímto výrokem spíše nebo určitě nesouhlasí 9 respondentů, tj. 13 %.

Podle 64 % respondentů je odhalování metod kreativního účetnictví spíše (45 %) nebo určitě (19 %) nesnadné. Pouze 18 % dotázaných se domnívá, že je to snadné. 34 dotázaných spíše souhlasí a dalších 16 určitě souhlasí s tvrzením, že se kreativní účetnictví používá pro získání investora nebo úvěru v bance (celkově tedy 57 %). U tvrzení, že na zatraktivnění finančních výkazů za účelem dosažení krátkodobých cílů není nic špatného, určitě souhlasí jen 5 dotázaných a spíše souhlasí 13 dotázaných. Více než polovina dotázaných spíše nebo určitě s tímto výrokem nesouhlasí.

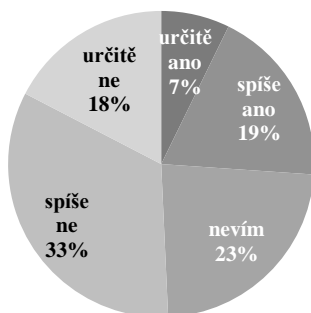
Na tvrzení, že používání kreativního účetnictví je součástí kultury některých společností, odpověděla třetina dotázaných neutrálně. 40 % respondentů s tímto tvrzením spíše souhlasí a dalších 19 % souhlasí určitě, na druhé straně jen 4 respondenti spíše nebo určitě nesouhlasí. Na poslední výrok, že kreativní techniky zkreslují výkonost firmy, a proto mají neblahý vliv na rozhodování uživatelů, nikdo neodpověděl určitě nesouhlasím a jen 5 respondentů s tímto určitě souhlasí. Nejvíce respondentů označilo možnost spíše souhlasím, a to 45 %. Pětina respondentů s výrokem naopak spíše nesouhlasí a čtvrtina nemá jednoznačný názor.

**Graf 19 Používání metod kreativního účetnictví je neetické**



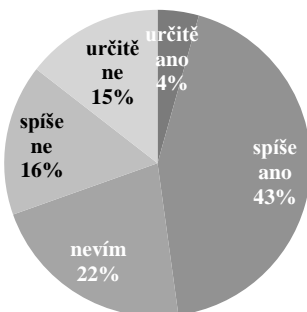
Zdroj: autorské výpočty.

**Graf 20 Na zatraktivnění finančních výkazů za účelem dosažení krátkodobých cílů není nic špatného**



Zdroj: autorské výpočty.

**Graf 21 Zveřejňované účetní závěrky jsou důvěryhodné (spolehlivé, relevantní pro rozhodování)**

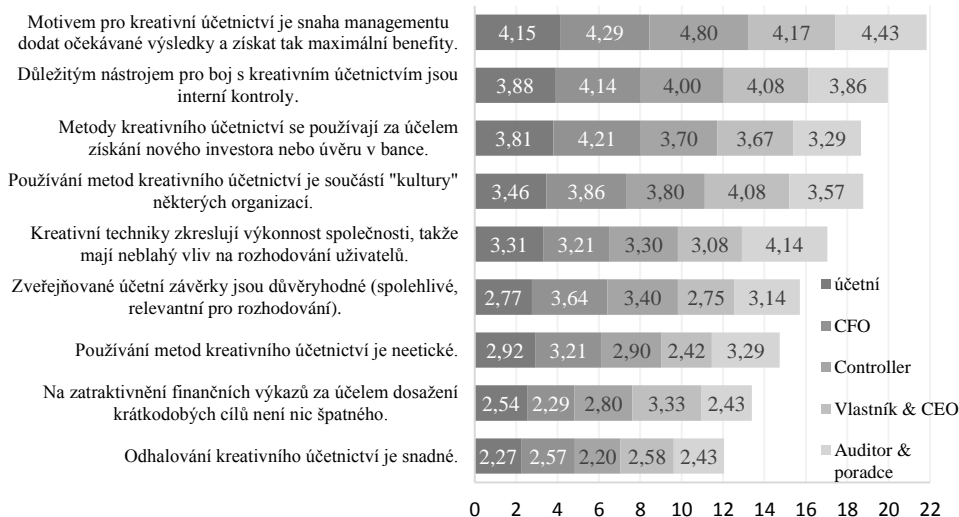


Zdroj: autorské výpočty.

Výsledky podle jednotlivých profesí přehledně zobrazuje graf č. 22. Můžeme z nich např. vyčíst, že s výrokem, že motivem pro kreativní účetnictví je snaha maximalizovat benefity ze strany managementu, nejvíce souhlasí controlleři a auditori & poradci. Kreativní účetnictví považují za neetické spíše auditori & poradci a CFO, zatímco nejméně s tímto tvrzením souhlasí vlastníci & CEO, tzn. problém s použitím metod nemají. To vyplývá i z tvrzení o pozitivním vlivu zatraktivnění finančních výkazů, kde u této skupiny vychází nejvyšší průměrné hodnocení.

Zveřejňované závěrky považují za nejvíce důvěryhodné CFO a následně auditori & poradci a nejméně naopak účetní. S obdobným tvrzením, že kreativní techniky zkreslují výkonnost společnosti a jsou tedy naopak nedůvěryhodné, nejvíce souhlasí auditori & poradci a s velkým odstupem controlleři a účetní. U skupiny auditorů & poradců vidíme rozpor. Vlastníci & CEO a CFO jsou nejvíce ze všech skupin respondentů přesvědčeni, že používání metod je součástí kultury některých společností.

**Graf 22 Postoj respondentů ke kreativnímu účetnictví podle profese**



Zdroj: autorské výpočty.

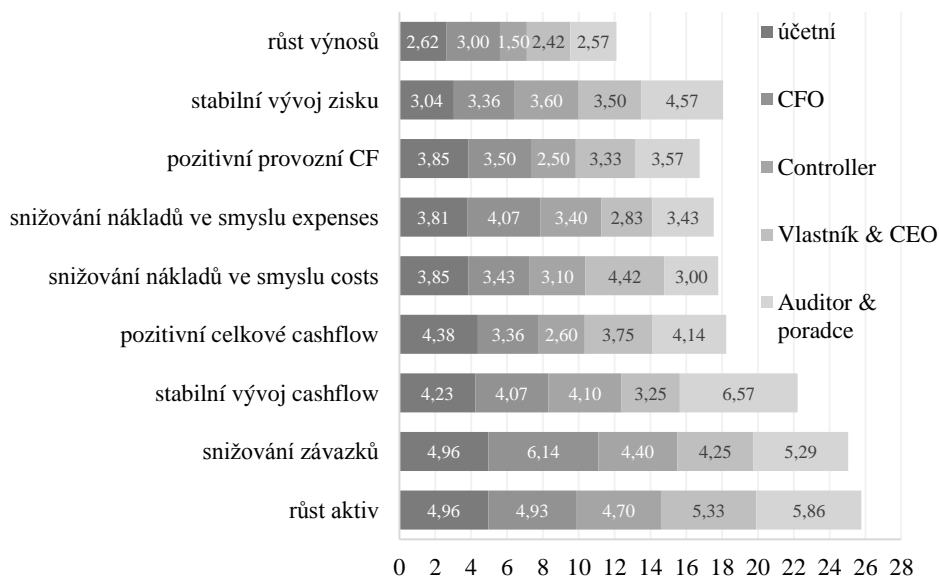
Na závěr vyhodnotíme 8. otázku, kde jsme se respondentů ptali, na jakou oblast ve výkazech se nejvíce zaměřují při řízení. Zde jsme nepoužili přepočtení na body, ale vycházíme z průměrného umístění na 1. až 9. pozici, tzn. menší hodnota je lepší.

Pokud budeme nejprve uvažovat celkové průměrné výsledky, hodnoty se pohybují od 2,5 do 5,1 v pořadí, které je naznačeno na grafu č. 23. Na prvním místě je v zájmu respondentů růst výnosů, který nejvíce ze všech zajímá controllery a nejméně CFO. Na druhém místě podle celkových výsledků stabilní vývoj zisku a až poté následuje

vykazování pozitivního provozního CF. Zajímavé je porovnání nákladů, kde můžeme konstatovat, že účetní je považují za stejně důležité. Náklady ve smyslu expenses více zajímají vlastníky & CEO, zatímco náklady ve smyslu costs jsou předmětem zájmu především controllerů a CFO. Pro tyto respondenty je současně důležitější vykazování pozitivního celkového CF než jeho stabilní vývoj. Tento výsledek není ovlivněn ani výsledkem u auditorů & poradců (6,57 vůbec nejnižší umístění), neboť pokud je neuvažujeme, vychází pořadí stejné. Na posledních dvou místech se umístilo snižování závazků a růst aktiv, které získalo nízké umístění i u vlastníků & CEO.

Podíváme-li se na výsledky podle jednotlivých profesí, všechny skupiny označili na prvním místě růst výnosů. Účetní, kteří mají v mnoha menších společnostech současně roli daňového poradce, controllera i CFO, považují za důležitější řízení nákladů oproti cashflow. CFO naopak sledují kromě rostoucích výnosů pozitivní celkové CF a stabilní vývoj zisku, pak až náklady, a jednoznačně se nejméně zabývají zadlužeností společnosti. U controllerů, kteří mají k CFO obvykle blízko, vychází růst výnosů na celkově nejvyšším umístění. Více než CFO se zabývají pozitivním provozním i celkovým CF a více řeší i náklady. Vlastníci & CEO řeší především náklady ve smyslu expenses, potom stabilní vývoj CF a provozní CF a až pak následuje zisk. Jejich požadavek tedy odpovídá preferencím CFO. Více než ostatní je také zajímavá snižování závazků. Auditři & poradci vůbec nejméně zajímá oblast stabilního vývoje CF a růstu aktiv a více se zaměřují na oblast nákladů.

**Graf 23 Strategie finančního řízení podle profese**



Zdroj: autorské výpočty.

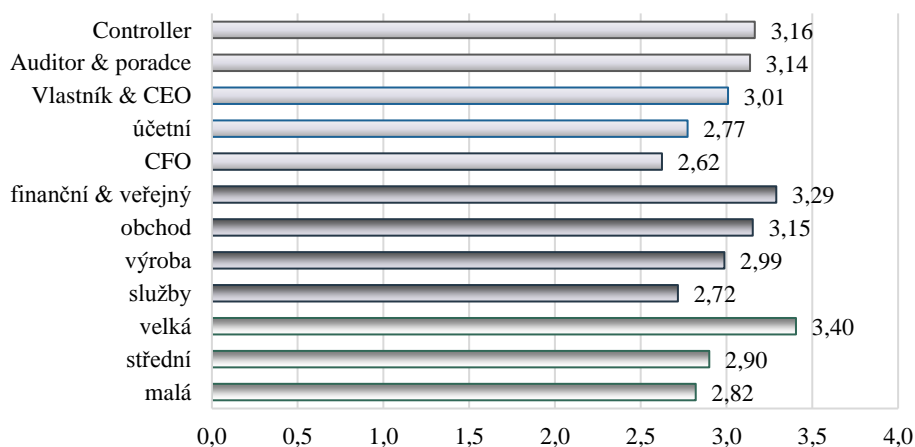


## 5 Zhodnocení výstupů a dílčí závěry

Z dotazníkového průzkumu vyplývá, že metody kreativního účetnictví při své praxi nejvíce používají controlleři a auditoři & poradci, nejméně účetní a CFO.

Controlleři i Auditoři & poradci<sup>5</sup> ze všech metod nejvíce používají časové rozlišení a dohadné položky a volbu metody odpisů. Vlastníci & CEO navíc i leasing pro mimobilanční financování. CFO se kromě metody odpisů orientují primárně na vykazování stabilního provozního CF a účetní využívají nejvíce volbu oceňovací metody. Nejméně využívanými metodami je obecně vendor financing, záměna dluhu a VK pro řízení zadluženosti a položky výzkumu a vývoje. *Hypotéza I*, že „finanční manažeři a controlleři využívají metody kreativního účetnictví více než účetní a auditoři“, se tedy nepotvrdila. Za skupinu auditorů navíc nemáme dostatek vstupních dat a je zde tedy prostor pro navazující průzkum. Z metod, které se vážou k příloze k účetní závěrce, můžeme jako nejčastější označit cílenou práci s významností a důraz na prezentaci pozitivních informací.

### Graf 24 Využití metod kreativního účetnictví podle kritérií



Zdroj: autorské výpočty.

Z hlediska sektoru a velikosti společnosti, neuvažujeme-li skupinu veřejných a finančních institucí, se kreativní techniky nejvíce uplatňují v obchodních společnostech a nejméně v sektoru služeb. Respondenti z obchodních společností se nejvíce ztotožňují s pozdějším účtováním výnosů a s nadhodnocováním rezerv, které u výrobních společností dosahují nízkých hodnot. V sektoru služeb se nejvíce používá volba odpisové metody.

<sup>5</sup> Připomínáme, že respondent auditor nebo poradce odpovídali v dotazníku na otázky ve smyslu, jak dané skutečnosti probíhají u jejich klientů.

Podle velikosti společnosti se kreativní účetnictví využívá nejvíce u společností s obratem nad 5 mld. Kč, kde je dominantní nadhodnocování rezerv. Časové rozlišení a dohadné položky se využívají u středně velkých společností a u malých je nejběžnější volba odpisové metody. **Hypotéza II**, tj. „metody kreativního účetnictví se používají nejvíce ve velkých společnostech a v sektoru služeb“, se potvrdila pouze částečně.

Pro zodpovězení další hypotézy propojíme výsledky z první části dotazníku a 8. otázky, která přímo zkoumá, na jakou část účetní závěrky se respondenti zaměřují při řízení. Z dat grafu č. 6 (hodnoty v bodech) a grafu č. 23 (místo v žebříčku) sloučíme výsledky za jednotlivé výkazy a vypočítáme vážené průměry, které jsou zaneseny do tabulky č. 2. Vidíme, že výsledovka je v každém případě na prvním místě. Pokud respondenti vybírali přímo uvedené strategie, je hned na druhém místě řízení cashflow a s větším odstupem se věnují rozvahovým položkám. Z hlediska aplikace metod kreativního účetnictví se ale více zabývají rozvahovými položkami a cashflow je na posledním místě, i když rozdíl mezi 2. a 3. místem je menší. Rozpor můžeme vysvětlit dvěma způsoby. Respondenti aplikují metody kreativního účetnictví nejméně u cashflow, protože se výkaz povinně nezveřejňuje (ve vzorku máme především malé účetní jednotky), nebo protože řídí primárně čistý pracovní kapitál přes rozvahu. Ve skutečnosti ale vnímají řízení cashflow jako důležitější. **Hypotéza III**, která zní „při finančním řízení se relevantní osoby zaměřují více na oblast výsledovky a cashflow než na rozvahové položky“ se potvrdila.

**Tab. 2 Strategie finančního řízení – porovnání**

Průměr	Dle metody (v bodech)		Pořadí	Dle strategie (umístění)		Pořadí
	prostý	vážený		prostý	vážený	
Výsledovka	3,068	3,000	1.	3,275	3,293	1.
Rozvaha	2,997	2,928	2.	5,082	5,051	3.
Cashflow	2,633	2,582	3.	3,814	3,831	2.

Zdroj: autorské výpočty.

**Tab. 3 Vnímání kreativního účetnictví**

Otázka	Určitě ANO	Spíše ANO	Nevím	Spíše NE	Určitě NE
Na zatraktivnění finančních výkazů za účelem dosažení krátkodobých cílů není nic špatného.	5	13	16	23	12
Zveřejňované účetní závěrky jsou důvěryhodné (spolehlivé, relevantní pro rozhodování).	3	30	15	11	10
Používání metod kreativního účetnictví je neetické.	9	15	16	20	9
Kreativní techniky zkreslují výkonnost společnosti, takže mají neblahý vliv na rozhodování uživatelů.	5	31	15	18	0
<b>Podíl</b>	<b>36 %</b>		<b>22 %</b>		<b>42 %</b>

Zdroj: autorské výpočty.

Pro zhodnocení celkového postoje respondentů ke kreativnímu účetnictví vyjdeme ze čtyř níže uvedených tvrzení (tabulka č. 3). Hodnoty představují počet respondentů, kteří označili danou možnost. První dvě jsou formulovány pozitivně, takže kladný vztah ke kreativnímu účetnictví představují odpovědi „určitě ANO“ a „spíše ANO“. Další dvě tvrzení jsou formulovány negativně, tzn. kladný vztah ke kreativnímu účetnictví představují odpovědi „spíše NE“ a „určitě NE“. Odpovědi s kladným vztahem ke kreativnímu účetnictví jsou v tabulce vyznačeny tučně, odpovědi s negativním vztahem šedým pozadím. Podíl kladných, záporných a neutrálních odpovědí znázorňuje poslední řádek tabulky. *Hypotéza IV*, že „více než 50 % respondentů vnímá kreativní účetnictví negativně“, se nepotvrdila.

## 6 Závěr

Kreativní účetnictví nejvíce využívají controlleri a auditoři & daňoví poradci, nejméně potom účetní a CFO. Vlastníci & CEO zauímají střední pozici. Z hlediska velikosti a sektoru společnosti se s metodami setkáme nejpravděpodobněji ve velkých společnostech s obratem nad 5 miliard Kč ze sektoru obchodu, nejméně naopak u malých společností s obratem do 200 milionů Kč ze sektoru služeb.

Všechny průměrné hodnoty se pohybují mezi 2,5–3,5 body z 5 možných (znamená velmi časté použití). Můžeme konstatovat, že z celkového pohledu zde nemáme žádný extrém. Žádná metoda se tedy nepoužívá významně více než jiná. Na druhou stranu hodnoty dokládají fakt, že metody nejsou respondentům neznámé a že je skutečně využívají, i když „jen“ občas. V jednotlivých odpovědích byly zastoupeny v nemalé míře i obě krajní hodnoty, tzn. že některé metody se používají i velmi často a jiné vůbec. Účastníci průzkumu tedy nad otázkami přemýšleli a nevyplňovali jen střední hodnotu.

Respondenti se bez ohledu na pracovní pozici nejvíce zaměřují na oblast výsledovky, následuje řízení cashflow a až poté rozvahové položky. Z hlediska vnímání kreativního účetnictví, zauímá 42 % respondentů spíše negativní postoj a 36 % respondentů spíše pozitivní postoj.

Při porovnání našeho průzkumu s dosavadními průzkumy (EY, 2016; Cernusca a kol., 2016; Balaciu a kol., 2014) vychází shodně názory respondentů, kteří se většinou kloní k variantě, že kreativní účetnictví není neetické a může být z hlediska krátkodobých cílů prospěšné. Na druhé straně, podle výzkumu Balaciu a kol. (2014) se 44 % respondentů domnívá, že účetní závěrky nejsou spolehlivé, zatímco našich 47 % dotázaných se spíše nebo určitě domnívá, že spolehlivé jsou.

Motivy pro kreativní účetnictví i iniciátoři těchto metod v našem průzkumu vychází odlišně než v průzkumu Tassadqa a Malika (2015). Benefit pro management, který byl nejčastěji označován důvodem u našich respondentů (i v průzkumu Balaciu a kol., 2014), označilo v tomto případě jen 11 % respondentů. Nejčastějším

manipulátorem je podle nich management mimo CEO, kteří u nás zauímají druhé místo hned po CFO.

Prostudované zdroje většinou prezentují používání kreativních metod výhradně jako něco špatného. Málokdy byla studie či článek postaven pozitivně. Na postoji našich respondentů je patrné, že v praxi tento názor nepřevládá.

## Literatura

ACFE [Association of Certified Fraud Examiners], 2016. *Report to the Nations on Occupational Frauds and Abuse. 2016 Global Fraud Study* [online]. [cit. 2. 4. 2017]. Dostupné z: <<https://www.acfe.com/rtn2016/docs/2016-report-to-the-nations.pdf>>.

ACL [ACL Services], 2017. *2017 Fraud Survey Results* [online]. [cit. 2. 4. 2017]. Dostupné z: <<https://www.acl.com/2017/03/2017-fraud-survey-results/>>.

BALACIU, D., BOGDAN, V., MESTER, I., GHERAI, D., 2012. Empirical Evidences of Romanian Auditors' Behavior Regarding Creative Accounting Practices. *Accounting and Management Information Systems* [online]. Roč. 11, č. 2, s. 213–238. University of Oradea, Romania, 2012 [cit. 20. 03. 2017]. Dostupné z: <[ftp://ftp.repec.org/opt/ReDIF/RePEc/ami/articles/11\\_2\\_7.pdf](ftp://ftp.repec.org/opt/ReDIF/RePEc/ami/articles/11_2_7.pdf)>.

BALACIU, D., BOGDAN, V., FELEAGA, L., POPA, A.L., 2014. "Colorful" approach regarding creative accounting. An introspective study based on the association technique. *Accounting and Management Information Systems* [online], Roč. 13, č. 4, s. 643–664. [cit. 19. 03. 2017]. Dostupné z: <[http://www.cig.ase.ro/articles/13\\_4\\_3.pdf](http://www.cig.ase.ro/articles/13_4_3.pdf)>.

CERNUSCA, L., DAVID, D., NICOLAESCU, C., GOMOI, B. C., 2016. Empirical Study on the Creative Accounting Phenomenon. *Studia Universitatis „Vasile Goldis” Arad – Economics Series* [online]. Roč. 26, č. 2. [cit. 21. 03. 2017]. doi: 10.1515/sues-2016-0010.

Dostupné z: <<https://www.degruyter.com/view/j/sues.2016.26.issue-2/sues-2016-0010/sues-2016-0010.xml>>.

EY [Ernst & Young], 2016. *Corporate misconduct — individual consequences: 14th Global Fraud Survey*. [online]. [cit. 02. 04. 2017]. Dostupné z: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/eyglobal-fraud-survey-2016/\\$FILE/ey-global-fraud-survey-final.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/eyglobal-fraud-survey-2016/$FILE/ey-global-fraud-survey-final.pdf)>.

FIBÍROVÁ, J., 2015. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer.

GUINEA, F. A., 2016. Study regarding the creative accounting techniques in management accounting. *Audit Financiar*. Roč. 14, č. 142, s. 1136–1148. doi: 10.20869/AUDITF/2016/142/1136.

KPMG, 2016. *Global profiles of the fraudster: Technology enables and weak controls fuel the fraud* [online]. [cit. 02. 04. 2017]. Dostupné z: <<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/profiles-of-the-fraudster.pdf>>.

MULFORD, Ch. W., COMISKEY, E., 2005. *Creative cash flow reporting: uncovering sustainable financial performance*. Hoboken: J. Wiley&Sons.

OLECKÁ, I., IVANOVÁ, K., 2010. *Metodologie vědeckovýzkumné činnosti* [online]. Olomouc: Moravská vysoká škola Olomouc. [cit. 04. 07. 2017]. Dostupné z: <[http://web.ftvs.cuni.cz/hendl/metodologie/41metodologie\\_vedeckovyzkumne\\_cinnosti.pdf](http://web.ftvs.cuni.cz/hendl/metodologie/41metodologie_vedeckovyzkumne_cinnosti.pdf)>.

POPESCU, L. M., NISULESCU, I., 2014. Creative accounting versus fraud. *SEA-Practical Application of Science* [online], Roč. 2, č. 3(5), s. 59–64. [cit. 20. 03. 2017]. Dostupné z: <[http://sea.bxb.ro/Article/SEA\\_5\\_8.pdf](http://sea.bxb.ro/Article/SEA_5_8.pdf)>.

PwC [PricewaterhouseCoopers], 2016a. *Celosvětový průzkum hospodářské kriminality. Zpráva za Českou republiku* [online]. [cit. 02. 04. 2017]. Dostupné z: <<http://www.pwc.com/cz/cs/hospodarskakriminalita/assets/pdf/global-economic-crime-survey-2016-cz.pdf>>.

PwC [PricewaterhouseCoopers], 2016b. *Global Economic Crime Survey* [online]. [cit. 02. 04. 2017]. Dostupné z: <<http://www.pwc.com/gx/en/economic-crime-survey/pdf/GlobalEconomicCrimeSurvey2016.pdf>>.

SERIOUS FRAUD OFFICE, 2016. *Annual Report and Accounts 2015-16* [online]. [cit. 2. 4. 2017]. Dostupné z: <<https://www.sfo.gov.uk/publications/corporateinformation/annual-reports-accounts/>>.

TASSADAQ, F., MALIK, Q. A., 2015. Creative Accounting and Financial Reporting: Model Development and Empirical Testing. *International Journal of Economics and Financial Issues* [online], Roč. 5, č. 2, s. 544–551. [cit. 20. 3. 2017]. Dostupné z: <<http://www.econjournals.com/index.php/ijefi/article/view/1047/pdf>>.

# **The Level of Creative Accounting in the Practice of Czech Accounting Entities**

*Mariana Peprníčková – Lucie Jandová*

**Abstract:**

The paper provides overview of existing foreign research in creative accounting in practice over last five years and perform own research to evaluate form and level of use of creative accounting methods in practice in Czech Republic. The questionnaire survey focuses on accountants, controllers, financial managers and other financial professions. The survey shows that the most extensive application is a choice of the depreciation and valuation methods, use of estimated items and accruals, leases or provision of loans between related parties. In general, techniques focus more on items of income statement and cash flow and less on balance sheet items. The methods are most likely to be found in companies with a turnover more than CZK 5 billion, and least likely for service companies with a turnover up to CZK 200 million. 36% of respondents perceive creative accounting positively and 42% negatively.

**Keywords:** Creative Accounting; Adjustments to financial statements; Questionnaire survey

**JEL Classification:** M41.