

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Termín pro navrhování kandidátů do Dozorčí komise KA ČR byl prodloužen do 20. června....	2
Národní účetní rada oslavila 15. výročí svého založení.....	2
Rada pro veřejný dohled nad auditem uspořádala konferenci k 5. výročí vzniku.....	3

TÉMA ČÍSLA – HOSPODÁŘSKÁ KRIMINALITA

Hospodářská kriminalita a její „evoluce“	4
Pojetí hospodářské kriminality v českém trestním právu (<i>Pavel Koukal</i>).....	8
Jak se úspěšně vypořádat s požadavky ISA 240 Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky (<i>Vladimír Králíček</i>).....	12
Povinnosti auditora při odhalování korupčního jednání (<i>Jan Molín</i>).....	15
Nezveřejňování účetních závěrek a jeho právní postih (<i>Magdalena Králová</i>).....	19
Účetní kradou také (<i>Jiří Pelák</i>).....	22
Povolání: certifikovaný vyšetřovatel podvodů (<i>Pavla Hladká, Daniel Bican</i>).....	24
<i>Rozhovor se Stanislavem Mečlem</i>	
Hospodářská trestná činnost je nejobtížnější trestně právní disciplína.....	28
<i>Rozhovor s Liborem Vaškem</i>	
Manipulace s účetními informacemi.....	31

LIDÉ A FIRMY..... 32

e-příloha Auditor 5/2014

- Téma čísla – Hospodářská kriminalita
- Z koordinačního výboru pro daně
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **5. 6. 2014**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **9. 6. 2014**

Co nás čeká a nemine v oblasti metodiky auditu



Michal Štěpán

Tak opět tvořím úvodník do časopisu Auditor. V posledních letech to na mne vychází se železnou pravidelností vždy ob rok na jaře.

V roce 2010 jsem psal o překladech klarifikovaných standardů ISA, v roce 2012 o třetí generaci příručky o provádění auditu. To byly zřetelné milníky v metodice auditu. Blíží se něco podobného v blízké budoucnosti?

Velkou změnou pro profesi samozřejmě bude nová regulace auditu dle směrnice a nařízení Evropské unie. Vlastní metodika auditu zásadně zasažena nebude. Přijde ale značná změna podoby zprávy auditora. Dojde nejen ke změně její struktury (ta bude oproti stávající praxi v podstatě převrácená), ale zejména k zásadnímu rozšíření rozsahu uváděných informací. Budeme se učit psát vyjádření k problematice nepřetržitého trvání či popisovat tzv. klíčové auditorské záležitosti. Zpráva auditora se nebude psát podle šablony, ale jako individualizovaný dokument pro každý jednotlivý audit. Obdobným směrem se ubírá též Evropská komise se svým návrhem „evropské zprávy auditora“. Tato změna nenastane ještě v letošním roce, ale lze ji reálně očekávat v blízké budoucnosti. V rámci výboru pro metodiku auditu aktivně sledujeme a systematicky připomínkujeme všechny návrhy nových standardů Rady pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB).

V bližším časovém horizontu vnímám jako náš největší projekt přípravu příručky Komory auditorů pro ověřování dotací EU. To

je horké téma pro řadu auditorů, kteří úpěnlivě volají po metodické pomoci. Příručka by měla shrnovat jak základní principy fungování systému dotací, tak i postup auditora při ověřování, včetně příkladů vhodných typů zpráv. Práce na příručce již započaly a její dokončení očekávám koncem tohoto roku. Účastníme se též činnosti tzv. oponentní skupiny pro jednotné metodické prostředí zřízené Ministerstvem pro místní rozvoj, jejímž cílem je dosáhnout standardizace postupů a pravidel pro nové programové období 2014–2020.

Ve fázi tvorby je též příručka pro řízení kvality (ISQC 1) pro auditora poskytujícího služby samostatně bez pomoci asistentů. Neodolám a prozradím, že jí pracovně říkáme příručka pro vlka samotáře. Dokončení této stručné příručky očekávám ve druhé polovině roku.

Podzimnímu sněmu KA ČR budeme předkládat návrhy novelizace některých aplikačních doložek a standardů KA ČR, ale půjde o změny povětšinou kosmetické. Spíše se v rámci činnosti našeho výboru snažíme co nejlépe (a co nejrychleji) reagovat na metodické dotazy. Za poslední roky vnímám posun v charakteru těchto dotazů. Ubyly triviální dotazy, s kterými jsme se vyřadili rychle se závěrem „to je přeci jasné“, a čím dál častěji zahajujeme diskusi slovy „to je ale zajímavá a zapeklitá záležitost“. A tak se těším na nejbližší zasedání výboru pro metodiku auditu, s jako novou čertovinou na nás vyrukujete.

Michal Štěpán
předseda Výboru
pro metodiku auditu KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 12. května, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními novinkami z jednotlivých výborů. Jednání se zúčastnil jako host Jiří Ficbauer, člen prezidia Rady pro veřejný dohled nad auditem (RVDA), který informoval o předpokládaných dopadech schválení novely směrnice o povinném auditu a nařízení o auditu subjektů veřejného zájmu Evropským parlamentem na činnost KA ČR a RVDA. V rámci svého vystoupení také informoval, že RVDA se stala novým členem celosvětového sdružení dohledových orgánů (IFIAR).

Výkonný výbor schválil:

- navržený postup řešení rámcové pojistné smlouvy o pojištění odpovědnosti auditora za škodu,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky

ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,

- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na neosvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- návrhy úprav vnitřních předpisů – aplikačních doložek k ISA a Auditorského standardu č. 56,
- návrh úpravy náhrady ušlého výdělků členů volených orgánů od 1. ledna 2015,
- text odpovědi RVDA na žádost o jmenování pracovní skupiny pro zpřesnění metodiky kontrolní a dohledové činnosti.

Výkonný výbor dále projednal:

- plnění rozpočtu roku 2014 v části příspěvků,
- pravidla pro stanovení expertů či znalců a pověřil prezidium, aby na společném jednání s KK a DK projednalo tento návrh,

- a doporučil vydání novely Spisového a skartačního řádu KA ČR a vzal na vědomí:
- informace o činnosti RVDA,
- připomínky Výboru pro metodiku auditu k výkazu praxe asistenta auditora,
- stanoviska k dotazům auditorů a auditorských společností,
- vyjádření k připomínkovým řízením k návrhům zákonů,
- informace o semináři pořádaném komorou pro Corporate Governance Institute,
- plnění rozpočtu za leden až březen 2014,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- legislativní monitoring,
- informace z Kárné komise týkající se statistiky uložených kárných opatření.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

Termín pro navrhování kandidátů do Dozorčí komise KA ČR byl prodloužen do 20. června

Navržený počet kandidátů do Dozorčí komise Komory auditorů ČR do prodlouženého termínu 20. května nedosáhl počtu volených členů a náhradníků do tohoto orgánu. Volební komise proto rozhodla ve smyslu § 3 odst. 5 Volebního řádu prodloužit termín pro navrhování kandidátů do DK do 20. června a vyzývá auditory k navrhování dalších kandidátů.

Miroslav Kodada, předseda Volební komise KA ČR

Národní účetní rada oslavila 15. výročí svého založení

Slavnostní setkání k 15. výročí založení Národní účetní rady se konalo 28. dubna 2014 v Hlavním sále Valdštejnského paláce Senátu Parlamentu ČR. Zúčastnilo se jej 66 zástupců členských organizací a pozvaných hostů.

Program byl sestaven z odborných příspěvků nejvyšších představitelů všech čtyř členských organizací, tedy

prezidenta Komory daňových poradců Martina Tučka, prezidentky Svazu účetních Jany Pilátové, prezidenta Komory auditorů Petra Šobotníka a děkana Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze Ladislava Mejzlíka.

V rámci programu vystoupil také jeden ze zakladatelů Národní účetní rady Jiří Nekovář, který v současnosti



vykonává funkci prezidenta Rady pro veřejný dohled nad auditem. Ve svém vystoupení připomněl důvod vzniku Národní účetní rady, tedy sjednocení profesí věnujících se účetnictví, tak aby vznikl odborně silný partner pro diskusi s Ministerstvem financí.

V úvodu programu vystoupila náměstkyně ministra financí Simona Hornochová spolu s prvním náměstkem ministra financí Lukášem Wagenknechtem s prezentací koncepčních záměrů a cílů ministerstva v oblastech účetnictví, auditu a daňového poradenství.

Ve své prezentaci zdůvodnili reorganizaci odboru účetnictví, cílem je oddělit od sebe podnikatelský a nepodnikatelský sektor, oddělit soukromý a veřejný sektor. Simona Hornochová dále uvedla aktuální úkoly, které čekají odbor metodiky účetnictví pro podnikatele. Jde zejména o:

- a) transpozici směrnice o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách č. 2013/34/EU,
- b) dořešení záležitostí týkajících se rekodifikace práva, které nebyly v rámci předchozích novel provedeny,
- c) v oblasti auditu a daňového poradenství provést transpozici práva EU,
- d) připravit záměr nového zákona o účetnictví (rok 2016).

Transpozice směrnice 2013/34/EU se bude týkat zejména zavedení kategorizace účetních jednotek (mikro, malé, střední, velké) a zavedení osvobození od některých povinností v účetnictví podle jejich velikosti. V návaznosti na tato osvobození je vhodné také řešit povinnost ověřování účetních závěrek auditorem. Pro velké podniky se dále předpokládá zavedení povinnosti zveřejňování plateb vládám.

V příspěvku Ladislava Mejzlíka zaznělo poděkování těm, kteří stáli u zrodu NÚR, a zdůraznění neformálního postavení NÚR založené na konceptu „správné praxe“ (best practice). Připomněl také úspěchy dosažené za dobu existence NÚR, zejména:

- 28 vydaných interpretací k českým účetním předpisům, z nichž některé byly vtěleny do účetní legislativy,
- podíl na tvorbě a připomínkování účetních předpisů,
- pravidelně pořádané semináře pro veřejnost,
- vydání knihy obsahující interpretace s příklady.

Setkání spolupřádali Výbor pro hospodářství, zemědělství a dopravu Senátu PČR, který na setkání zastupoval senátor Petr Bratský, a členové Národní účetní rady. Organizačně setkání zabezpečovala kancelář KDP ČR.

Jana Skálová

auditorka a daňová poradkyně

Rada pro veřejný dohled nad auditem uspořádala konferenci k 5. výročí vzniku

Rada pro veřejný dohled nad auditem (RVDA) uspořádala 15. května k pátému výročí svého založení slavnostní konferenci v kongresovém centru České národní banky v Praze.

Konferenci zahájil a účastníky přivítal prezident RVDA Jiří Nekovář. Samotný program konference moderoval předseda výboru pro spolupráci a koordinaci v oblasti auditu Radek Neužil. Konference se zúčastnil také první prezident RVDA Jiří Rusnok, který se ve svém projevu zaměřil na činnost RVDA za dobu pod jeho vedením. Na téma spolupráce mezi RVDA, která vykonává veřejný dohled, a samosprávnou organizací auditorů vystoupil prezident Komory auditorů Petr Šobotník. V dalším vystoupení Jiří Nekovář popsal strukturu, postavení a poslání RVDA

a hovořil o změnách v oblasti kontroly kvality, které čekají auditorskou profesi v souvislosti s přijatou novelou evropské směrnice o statutárním auditu a novým nařízením o auditu subjektů veřejného zájmu.

S krátkým projevem na téma spolupráce ČNB a RVDA vystoupil za Českou národní banku ředitel odboru dohledu obezřetnosti Martin Burjáněk. Za Ministerstvo financí ČR prezentovala dopady změn evropské legislativy do oblasti auditu v České republice ředitelka odboru Centrální harmonizační jednotky Jitka Kazimírová. V závěru konference krátce vystoupili zástupci dohledových orgánů z Polska, Slovenska, Německa a zástupce Světové banky.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu Komory auditorů ČR



Hospodářská kriminalita a její „evoluce“

Ve druhé polovině února publikovala poradenská společnost PwC výsledky celosvětového průzkumu hospodářské kriminality. PwC tento průzkum provádí pravidelně každé dva roky. V roce 2014 proběhl již sedmý průzkum v pořadí a účastnilo se jej 5 128 respondentů z téměř 100 zemí světa. Jedná se o nejrozsáhlejší studii svého druhu na světě. Polovinu respondentů tvořili vedoucí pracovníci firem, 35 % dotázaných zastupovalo veřejně obchodované společnosti a 54 % respondentů bylo ze společností s více než 1 000 zaměstnanci. V České republice se do průzkumu zapojilo 94 předních společností.

Výsledky letošního průzkumu ukázaly, že hospodářská kriminalita se mění a pachatelé přicházejí se stále novými způsoby, jak poškodit společnosti. Hospodářské podvody se v České republice také

stávají čím dál běžnějším jevem. Mění se formy podvodů jsou logickou reakcí na změny v podnikatelském prostředí, razantní nástup moderních technologií a stále komplexnější transakce a obchodní vztahy. Podtitulem letošního průzkumu se proto stalo spojení Hospodářská kriminalita a její „evoluce“.

Na následujících stránkách bychom vás rádi provedli nejzajímavějšími zjištěními, která vyplynula z letošního průzkumu. Cílem našeho průzkumu byla nejen analýza současného stavu hospodářské kriminality, ale také identifikace trendů a změn ve vnímání budoucích rizik.

Michal Kohoutek

vedoucí oddělení Forezních služeb,
PwC Česká republika

Celosvětový průzkum hospodářské kriminality 2014 – Česká republika

Hlavní zjištění

- **Kriminalita kolem nás.** Hospodářská kriminalita v České republice je jevem mnohem běžnějším, než bychom si mysleli. Celkem 48 % respondentů uvedlo, že za posledních 24 měsíců se jejich společnost stala obětí hospodářské kriminality. To je jednoznačně nad regionálním i celosvětovým průměrem (38 %, respektive 37 %). V porovnání s výsledky předchozího průzkumu z roku 2011 jde o výrazný nárůst, a to o více než dvě třetiny. Celkem 44 % organizací, které čelily hospodářské kriminalitě, odhadlo, že jejich finanční ztráty dosáhly 100 tisíc amerických dolarů nebo více.
- **Kriminalita se vyvíjí.** Majetková zpronevěra tradičně zůstává nejběžnějším typem hospodářské kriminality (80 %). Pachatelé však vyhledávají stále nové způsoby, jak poškodit společnosti. Hospodářská kriminalita se stává pestřejší. Zaznamenali jsme nárůst podílu podvodů jako počítačová kriminalita (31 %), podvody v nákupním procesu (29 %), praní špinavých peněz (27 %), podplácení a korupce (27 %) nebo hypoteční podvody (24 %).
- **Počítačová kriminalita.** V současné době, více než kdykoliv v minulosti, jsou společnosti náchylné k tomu, aby se staly obětí počítačové kriminality. V porovnání s předchozím průzkumem se výskyt počítačové kriminality více než zdvojnásobil. Počítačová kriminalita je skrytou hrozbou a poškozené společnosti nemusí probíhající útok vůbec odhalit. I proto se domníváme, že její skutečný výskyt je ještě vyšší než ten, který společnosti v našem průzkumu uvádějí.
- **Podvod v nákupním procesu.** Podvody v nákupním procesu se postupně vyvinuly v samostatnou kategorii podvodů, s níž se setkalo 29 % společností, které byly obětí hospodářské kriminality. Jako nejrizikovější fázi nákupního procesu společnosti označily zejména výběr dodavatele.
- **Podplácení a korupce.** Celkem 27 % společností, které se setkaly s podvodem, uvedlo, že byly obětí korupce a uplácení. V porovnání s předchozím průzkumem došlo k nárůstu o šest procentních bodů. Korupce je celosvětově vnímána jako největší riziko pro podnikání, a to jak z hlediska ztráty dobrého jména společnosti, tak i z pohledu finančních ztrát.
- **Nápravná opatření.** Společnosti podnikají proti pachatelům hospodářské kriminality razantní kroky. Pokud identifikují interního pachatele, téměř vždy s ním ukončí pracovní poměr (91 %). Rovněž poměrně často kontaktují orgány činné v trestním řízení (46 %) nebo podávají občanskoprávní žalobu (36 %). V případech, že dojde k identifikaci podvodu spáchaného externím pachatelem (tj. subjektem z vnějšího prostředí společnosti), dochází obvykle k oznámení případu orgánům činným v trestním řízení (83 %), k ukončení obchodních vztahů (70 %) a podání občanskoprávní žaloby (65 %).
- **Prevence a detekce.** Na základě našeho průzkumu se zdá, že české společnosti spíše spoléhají na tradiční metody identifikace podvodu, zatímco například datové analýzy nebo systémy automatického hlášení podezřelých transakcí hrají méně významnou roli. Navíc poměrně velké procento všech typů podvodů je odhaleno bez aktivního přispění samotné společnosti. K odhalení 42 % závažných podvodů došlo mimo firemní kontrolní systémy. Ukazuje se tedy, že společnosti mají ještě značný prostor pro zlepšení svých schopností odhalovat případy

hospodářské kriminality. Doporučili bychom společností zejména využívat ve větší míře pokročilé statistické metody, vizualizace či komplexní metody datových analýz, které pomohou odhalit skryté vzory v chování dat.

Zhoršení situace?

Od posledního průzkumu jsme zaznamenali prudký nárůst počtu společností, které se setkaly s hospodářskou kriminalitou. V roce 2011 se podíl českých společností, které identifikovaly podvod (29 %), nacházel pod regionálním a celosvětovým průměrem (30 %, respektive 34 %).

Oproti minulému průzkumu letos 48 % respondentů uvedlo, že v posledních 24 měsících jejich společnost čelila hospodářské kriminalitě. Tato hodnota je výrazně vyšší, než kolik uvádí regionální a celosvětový průměr (38 %, respektive 37 %).

Pro lepší pochopení příčin tohoto nárůstu se podíváme na změny, které nastaly v jednotlivých kategoriích hospodářské kriminality.

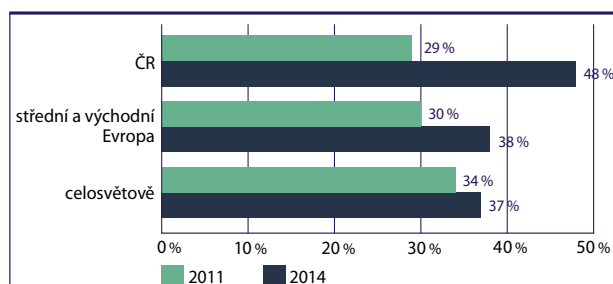
Rostoucí rozmanitost hospodářské kriminality

Od dob našeho prvního celosvětového hospodářského průzkumu provedeného v roce 2001 respondenti pravidelně vybírali tři kategorie podvodů, a to majetková zpronevěra (obecně s velkým náskokem), podplácení a korupce a účetní podvod. V roce 2011 jsme přidali do našeho průzkumu počítačovou kriminalitu jako samostatnou kategorii, která ihned dosáhla 13 %. Dle našich očekávání a varování se počet českých společností, které zaznamenaly případ počítačové kriminality (31 %), významně zvýšil. A to dokonce nad celosvětový průměr (24 %).

Letos jsme do našeho průzkumu přidali nové kategorie – hypoteční podvod, podvod v oblasti lidských zdrojů a podvod v nákupním procesu. Díky současnému trendu outsourcingu a organizační propojenosti společností uvedla podvod v nákupním procesu řada respondentů (29 %), a stal se tak třetím nejčastěji uváděným typem podvodu v České republice.

V porovnání s minulým průzkumem došlo k nárůstu v téměř všech kategoriích podvodů. Není tedy divu, že se tak významně zvýšil celkový počet společností, které se staly obětí hospodářské kriminality v České republice.

Podíl společností, které se staly obětí podvodu



Je rovněž pravděpodobné, že výskyt podvodů, jako je podplácení, počítačová kriminalita či podvod v nákupním procesu, je ve skutečnosti ještě vyšší. Tyto druhy podvodů je složité odhalit. Během našich forenzních zakázek jsme se setkali s řadou případů dlouhodobě fungujících podvodných schémat, která poškozené společnosti odhalily zcela náhodou. Proto by měly společnosti věnovat patřičnou pozornost všem druhům podvodů, jímž mohou teoreticky čelit. Pouhá kontrola hotovosti a dalších fyzických aktiv již nemusí být dostačující.

Počítačová kriminalita

Počítačové podvody můžeme považovat za nejnebezpečnější druh kriminality tohoto století. Potvrzují to:

- výsledky průzkumu v oblasti skutečného výskytu,
- výsledky průzkumu v oblasti vnímání budoucí hrozby,
- rostoucí závislost firem na počítačových aplikacích a podstata moderních obchodních transakcí.

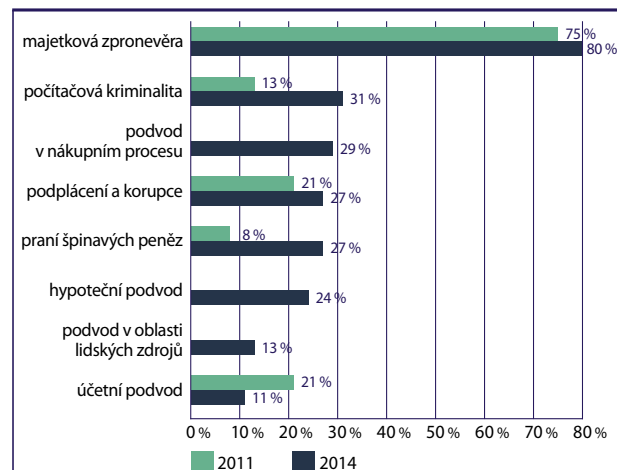
Moderní společnosti se snaží využívat plného potenciálu technologií a dávat svým zaměstnancům více svobody. Lidé pracují z domova s využitím svých vlastních chytrých zařízení připojených ke cloudu, během dovolené odpovídají na emaily z internetových kaváren nebo kontrolují dokumenty během čekání na letišti. Podstatně se tak rozšiřuje oblast, kterou je třeba chránit, a je nutné se vypořádat s prostředím, jež není plně pod kontrolou společnosti.

I to je důvod, proč se zásadním způsobem mění přístup k počítačové bezpečnosti:

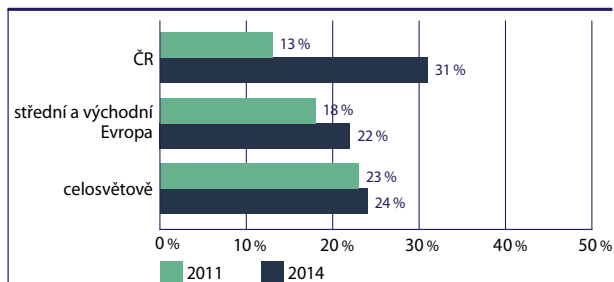
- pojetí 90. let – reaguj až po prolomení bezpečnosti,
- postoj na přelomu století – připrav se na prolomení bezpečnosti,
- a nyní – předpokládej, že k prolomení již došlo, nebo se tak právě děje.

Není otázkou, zda se firma stane cílem počítačové hrozby, ale kdy a jak k tomu dojde. Úspěšné společnosti si stanovují priority ochrany svých klíčových dat

Podíl jednotlivých typů hospodářské kriminality v ČR



Podíl počítačové kriminality na spáchaných podvodech



před organizovanými útočníky podle jejich významu. V globálním prostředí jde přitom jak o data proudící uvnitř společnosti, tak i o informace od obchodních partnerů a dalších zúčastněných stran.

Více než polovina respondentů uvedla, že za posledních 24 měsíců začala počítačovou kriminalitu více vnímat. Nejčastějším důvodem ke znepokojení v oblasti počítačové kriminality jsou krádeže v oblasti duševního vlastnictví, osobních údajů nebo poškození dobrého jména a obchodní značky společnosti.

Podvod v nákupním procesu

Letos poprvé byl podvod v nákupním procesu zařazen do průzkumu hospodářské kriminality jako samostatná kategorie hospodářského podvodu. Tento typ podvodu uvedlo v průzkumu 29 % českých společností, které byly obětí hospodářské kriminality. To ho řadí na třetí místo mezi nejčastěji uváděnými typy podvodů v České republice. Vysoká míra jeho výskytu předčila i naše očekávání.

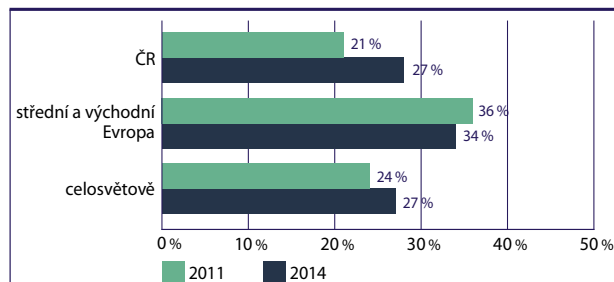
Nejcitlivějším bodem v nákupním procesu, jak v České republice tak i celosvětově, je proces výběru dodavatele. To ještě více podtrhuje nutnost dobře znát své obchodní partnery. Pokud společnost poptává zboží, majetek nebo služby u obchodních partnerů, vzniká zde prostor pro případný podvod v nákupním procesu. Kvůli rostoucí provázanosti podnikatelských subjektů a stále běžnějšímu outsourcingu jsou společnosti těmito podvody více ohroženy. Existuje řada způsobů, jimiž může být podvod v nákupním procesu spáchán. Je proto velmi složité ho odhalit a vyšetřit.

Podplácení a korupce

V posledních letech se korupce v České republice stala tématem veřejných diskusí. Oprávněně. Korupce se řadí mezi nejzávažnější typy hospodářské kriminality a je celosvětově vnímána jako největší riziko pro podnikání, a to jak z hlediska ztráty dobrého jména organizace, tak i z pohledu finanční ztráty. Z hlediska četnosti výskytu se jedná o čtvrtý nejčastější typ hospodářské kriminality v České republice (27 %) a třetí v celosvětovém měřítku (27 %). Střední a východní Evropa společně s Afrikou jsou regiony s nejvyšší mírou korupce.

Celosvětový průzkum názorů generálních ředitelů 2014, který byl proveden PwC, ukázal, že povědomí

Podíl podplácení a korupce na spáchaných podvodech



o korupci roste. Podle tohoto průzkumu považuje 69 % generálních ředitelů v regionu střední a východní Evropy korupci a uplácení za hrozbu pro svou společnost. Letošní průzkum hospodářské kriminality odhalil, že 16 % společností bylo v posledních 24 měsících požádáno o úplatek. Celkem 35 % dotázaných se dále domnívá, že jejich společnost ztratila podnikatelskou příležitost ve prospěch konkurenta, u něhož mají podezření, že úplatek zaplatil.

Kdo páchá podvody

Pokusili jsme se sestavit profil pachatele nejzávažnějších případů hospodářské kriminality, kterým dotazované společnosti čelily. Podíl interních a externích pachatelů je téměř vyrovnaný (49 % : 51 %).

Není překvapením, že u zaměstnanců středního a vyššího vedení společnosti je větší pravděpodobnost, že dojde ke spáchání závažného podvodu, než v případě řadových zaměstnanců. Typickým podvodníkem je muž ve věku mezi 31 až 40 lety, který stráví ve společnosti tři až pět let.

V případech externích pachatelů je podíl zástupců či zprostředkovatelů (22 %) vyšší než zákazníků (17 %) či dodavatelů (9 %). Zástupci a zprostředkovatelé mají důvěru poškozené společnosti. Mohou také detailně znát její postupy. Pracují více méně samostatně, takže je složitější mapovat jejich činnost.

Z tohoto důvodu doporučujeme společnostem přemýšlet o způsobu, jak předejít podvodům, které spáchali zástupci a zprostředkovatelé, nebo jak takové podvody identifikovat v co nejkratším čase. Jako notoricky známý příklad lze uvést podvod organizovaný zástupci pojišťovny nebo úvěrové společnosti. Někdy jsou tyto podvody připravovány organizovanou skupinou podvodníků, která pronikla do řad zprostředkovatelů společnosti. V odůvodněných případech se prověřování obchodních partnerů a jejich vztahů s třetími stranami (takzvaný background check) jeví jako nezbytnost.

Prevence podvodů

Proč se někdo rozhodne spáchat podvod? Náš průzkum ukazuje, že u interních pachatelů je nejvýznamnější podmínkou jednoznačně příležitost (86 %).

Příležitost zároveň představuje ze všech předpokladů pro realizaci podvodu faktor, který je pod

kontrolou společnosti nejvíce. Proto je kontrola procesů v oblastech, které jsou k podvodům nejnáchylnější, efektivním způsobem, jak snížit riziko podvodu.

Odhalení podvodů

Výsledky průzkumu ukazují, že společnosti neberou hospodářskou kriminalitu na lehkou váhu. Je povzbuzující, že 40 % českých společností odhalilo hospodářský podvod díky systému řízení rizik podvodů či interními auditními procesy. Obdobně jako ve výsledcích z roku 2011 jsou tyto hodnoty výrazně nad celosvětovým průměrem (11 %).

Na druhou stranu je zde stále prostor pro přímočařejší kroky. Využití analytických metod (5 %) je pod celosvětovým průměrem (13 %). Tyto výsledky naznačují zdrženlivý přístup českých společností k využití IT detekčních systémů, přestože se při správném použití mohou stát nákladově velmi efektivním doplňkem k tradičním metodám.

Reakce společností po odhalení podvodu

První reakcí většiny společností v České republice, když odhalí potenciální podvod, je vydat se cestou interního vyšetřování (80 %). V mnoha případech také vyhledají pomoc externích právních poradců (22 %). Podle průzkumu se většina společností v České republice spoléhá spíše jen na tyto možnosti a nevyužívá ve vyšetřování znalostí forenzních specialistů (jen 11 % v porovnání s 20 % celosvětově) ani konzultací se svými externími auditory (9 % v České republice, 21 % ve střední a východní Evropě a 28 % celosvětově).

Dopady hospodářské kriminality

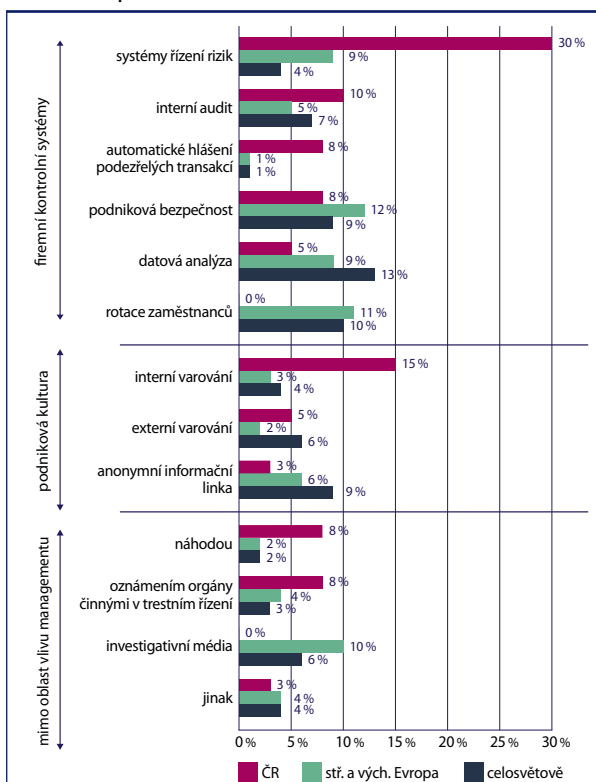
Žádná diskuze týkající se hospodářské kriminality nebude kompletní bez vyčíslení dopadů podvodů. Koneckonců aktivity prováděné firmami na omezení podvodů musí přinášet výsledky, aby obhájily svoji existenci.

Celkem 44 % respondentů, kteří čelili hospodářské kriminalitě, uvedlo, že utrpěli ztrátu ve výši minimálně 100 tisíc dolarů. Ve srovnání s výsledky průzkumu z roku 2011 došlo k nárůstu obětí tohoto typu podvodu o šest procentních bodů. Jedná se o ztrátu těch společností, které se obvykle snaží podvodům předcházet a odhalovat je. O kolik větší by byla ztráta, kdyby společnosti nevykonávaly úsilí a nepodnikaly kroky k prevenci a detekci podvodů?

Kromě čistě finančních ztrát trpí společnosti i v dalších oblastech. Jako největší nefinanční újmu hodnotí podle celosvětových výsledků negativní dopad na dobré jméno organizace či značky. Nezanedbatelný je i vliv na morálku zaměstnanců.

V tomto ohledu bychom rádi upozornili na fakt, že negativní dopad na morálku zaměstnanců může být příčinou dalších následných podvodů, kterých se frustrovaní či demotivovaní zaměstnanci dopouštějí. Slovy „dělají to

Odhalení podvodů



všichni“ nebo „patří jim to“ si podvodníci již mnohokrát zdůvodnili své první podvodné jednání!

Nápravná opatření

Průzkum ukázal jednoznačný postoj většiny společností jak k interním, tak i k externím pachatelům podvodů. Propuštění interních pachatelů (91 %) je dokonce ještě častější než v předchozím průzkumu (81 %) a průzkumu z roku 2009 (65 %).

To naznačuje zlepšující se povědomí společností o nákladnosti podvodů. Obzvláště v dobách ekonomické nestability, kdy je jen málo důvodů brát podvod na lehkou váhu.

V případě externích pachatelů propuštění samozřejmě není možné. Nicméně 70 % českých společností v reakci na podvody externích pachatelů přerušilo obchodní vztahy. Je rovněž povzbuzující, že poměrně často dojde k podání trestního oznámení (83 %). Ve srovnání s celosvětovým průměrem (61 %) je to jednoznačně častěji.

Jak reagovat na současnou situaci

Určitě platí, že při nástupu nových typů podvodů a za využití tradičních detekčních metod jsou pachatelé hůře identifikovatelní. Nezbyvá tedy nic jiného, než aby i společnosti na toto reagovaly přizpůsobením svých mechanismů hodnocení rizik podvodů, systémů prevence a detekce podvodů.

Pachatelé již znají metody detekce podvodů založené na běžných „red flags“, jako jsou zaokrouhlené částky nebo účtování mimo pracovní hodiny.

Problém však nastává v momentě, kdy „red flags“ nejsou neobvyklou událostí. V takovém případě je výsledkem testů dlouhý seznam výjimek s velkým množstvím falešných signálů, které vedou k nákladnému manuálnímu vyšetřování. Tato pravidla jsou navíc již všeobecně známá, proto se jim pachatel může jednoduše vyhnout.

Každý typ podvodu za sebou zanechává v datech specifickou stopu. Doporučili bychom tedy společnostem využívat ve větší míře pokročilé statistické metody, vizualizace či komplexní metody datových analýz, které pomohou odhalit skryté vzory v chování dat. Takový přístup může být kromě vyšetřování

specifického incidentu využít také proaktivně pro identifikaci potenciálně slabých míst v kontrolních mechanismech společnosti.



Pojetí hospodářské kriminality v českém trestním právu



Pavel Koukal

Ačkoliv pojem *hospodářské kriminality* již v současných společensko ekonomických podmínkách působí poněkud archaicky, přesto i dnes poměrně přiléhavě vystihuje velmi rozmanitou a širokou oblast specifické trestné činnosti spojené s negativními dopady na fungování vnitrostátní i mezinárodní ekonomiky a zejména pak korporátně podnikatelské praxe.

Tomu koneckonců odpovídá i legislativně právní koncepce *trestního zákoníku*, č. 40/2009 Sb., který i po roce 2010 ve své zvláštní části zachoval samostatnou hlavu VI, jež je věnována tzv. *trestným činům hospodářským* a tedy i *hospodářské kriminalitě* v tradičním pojetí. V celkovém, širším kontextu sféry hospodářské kriminality však samozřejmě nejde pouze o tuto poměrně úzkou druhovou skupinu trestných činů, neboť do ní spadá i velmi pestrá a různorodá škála dalších trestných činů, formálně zařazených do jiných hlav zvláštní části trestního zákoníku. Vedle již zmíněných trestných činů *hospodářských* přitom jde zejména o rozsáhlou skupinu obecných *majetkových trestných činů* a o dnes tak často diskutované trestné činy spojené s *korupcí v podnikání*. Ve sféře hospodářské kriminality se ale nesetkáváme pouze se širokou strukturou páchaných druhů trestných činů, ale současně i s neobyčejně rozmanitou šíří konkrétních forem a způsobů spáchání těchto trestných činů, od jednoduchých případů zpronevěry svěřených finančních prostředků až po velmi složité a sofistikované případy zneužití informací v obchodním styku, manipulace trhem anebo porušení předpisů o pravidlech hospodářské soutěže.

Sama oblast hospodářské kriminality se již tradičně pohybuje na velmi tenkém ledě, neboť jde o sféru,

kde se spolu bezprostředně prolínají jak politicky pojatý veřejný zájem na ochraně základů ekonomiky a pravidel hospodářské soutěže, tak i různorodé individuální zájmy podnikajících právnických i fyzických osob na ochraně jejich konkrétního majetku a souvisejících majetkových hodnot.

Toto permanentní střetávání veřejného a soukromého zájmu lze velmi výstižně ukázat na příkladu v posledních letech zcela pozměněného pojetí trestnosti korupce související s podnikáním. Za základní podmínku a předpoklad trestnosti korupčního jednání *v obchodních vztazích* totiž bylo po dlouhou dobu tradičně považováno, že by trestnost korupce neměla být zaměřena proti korupci v obchodních vztazích jako takové, neboť tato by měla zůstat především doménou soukromého práva a soukromoprávních nároků poškozených. Podle tradičního pojetí se tak trestnost korupčního jednání měla týkat výhradně a pouze styčných míst *soukromého podnikání* a *veřejné sféry*, tj. zejména oblasti veřejných zakázek a veřejných soutěží, a měla se tak zásadně vztahovat pouze na oblast „soukromoprávního nabývání a nakládání“ s *veřejnými prostředky*, tj. v rámci věcí *veřejného (obecného) zájmu*. Toto tradiční pojetí trestnosti korupce je však již dnes definitivní minulostí.

Bez ohledu na již naznačené vývojové změny je však třeba ve většině otázek hospodářské kriminality nadále obecně vycházet z principu *subsidiarity trestní represe*, kterou velmi pregnantně vyjádřil ve svých závěrech Ústavní soud poukazem na to, že „ochrana majetkových vztahů má být v prvé řadě uplatňována prostředky občanského a obchodního práva a teprve tam, kde je taková ochrana neúčinná a kde porušení soukromoprávních vztahů svou intenzitou dosahuje zákonem předpokládaného stupně společenské nebezpečnosti, je namístě uvažovat o trestní odpovědnosti.“

Základní vývojové tendence

S ohledem na všechny již uvedené skutečnosti je přitom stále více zřejmé, že z pohledu nastavení *interních pravidel* vlastní podnikatelské praxe není až tak důležitá konkrétní právní úprava jednotlivých skutkových podstat trestných činů, jako spíše celkové vývojové tendence, a zejména pak nové formy hospodářské kriminality, včetně jejich možných negativních důsledků a rizik pro jednotlivé obchodní korporace.

Nesporně nejvýraznějším trendem v tomto směru je v posledních letech cílevědomé nadnárodní úsilí ze strany Evropské unie a řady mezinárodních organizací (OECD, OSN aj.) o potlačování vybraných forem závažné hospodářské kriminality, zejména pak protiprávních jednání spojených s *legalizací výnosů z trestné činnosti* (včetně opatření AML), *korupcí* (včetně boje proti tzv. *bid riggingu*), *manipulací trhem*, jakož i o prosazování *trestní odpovědnosti právnických osob*, a o navazující společnou regulaci příslušných opatření.

Právě toto mezinárodní úsilí a s tím spojený neustávající mezinárodní tlak se přitom dnes stávají prakticky jediným reálným důvodem pro naprostou většinu změn české právní úpravy v této oblasti, která se tak postupně dostala pouze do vleku vnějších změn a událostí. Naproti tomu vlastní, specifické problémy spojené s českou trestní legislativou v této oblasti jsou zcela pomíjeny. Důkazem toho je například skutečnost, že „polistopadové“ trestní právo ohledně trestnosti a postihu hospodářské kriminality ani po pětadvaceti letech stále nezná a neupravuje tzv. *soukromožalobní delikty*, tj. trestné činy, které jsou zásadně stíhány pouze na návrh poškozené (soukromé) osoby.

To, co však v oblasti hospodářské kriminality a jejího postihu přineslo v posledních letech nejpodstatnější koncepční změnu, bylo nesporně zavedení *trestní odpovědnosti právnických osob* s účinností od 1. ledna 2012. Trestní odpovědnost právnických osob, a potažmo i trestní odpovědnost *obchodních korporací*, totiž zcela zásadním způsobem změnila dosavadní pohledy na možné negativní důsledky a dopady spojené s hospodářskými a majetkovými trestnými činy, jež jsou páčány ze strany členů orgánů obchodních korporací nebo jejich zaměstnanců. Revolučnost této změny spočívá v tom, že protiprávní jednání naplňující znaky skutkové podstaty hospodářského nebo obdobného trestného činu nevede pouze k trestní odpovědnosti a postihu příslušných fyzických osob, ale navíc vedle toho souběžně zakládá i vlastní trestní odpovědnost samotných obchodních korporací.

V návaznosti na již zmíněné vývojové tendence a změny právní úpravy je pak zřejmé, že to vše ve svém důsledku musí logicky vést i k prohlubování významu a účinného prosazování korporátních požadavků na zajištění souladu chování obchodních korporací s etickými a právními požadavky na podnikání

(*Corporate Compliance*), a to právě s důrazem na zabránění specifických projevů hospodářské kriminality a tedy i zamezení případné odpovědnosti korporace za taková protiprávní jednání.

Vedle nástrojů a opatření korporátní compliance přitom v naznačených souvislostech postupně vznikají pro obchodní korporace i aktualizované anebo zcela nové požadavky na vlastní interní opatření, která mají zajistit jejich ochranu proti vnitřním a vnějším rizikům, zejména v oblasti *Anti Fraud Management System (AFM)*.

V neposlední řadě je třeba co do jednotlivých vývojových trendů zmínit i koncepční vliv a dopady *rekodifikace soukromého práva*, účinné od 1. ledna 2014, a zejména pak nové úpravy korporátního práva provedené *zákonem o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)*, č. 90/2012 Sb.

V kontextu hospodářské kriminality a související trestní odpovědnosti je přitom významné zejména nové pojetí postavení a odpovědnosti členů orgánů obchodní korporace, včetně nového pojetí *péče řádného hospodáře* v rámci *Corporate Governance*.

Hospodářské trestné činy

Jak již bylo konstatováno v úvodu, tak od roku 2010 účinný nový trestní zákoník ponechal samostatnou hlavu věnovanou tzv. *hospodářským trestným činům* jakožto trestným činům, které souvisí především s veřejným zájmem na ochraně hospodářských základů státu (měna, daňový systém aj.) a závazných pravidel tržní ekonomiky.

Do značné míry obdobně, jako tomu bylo u přechodí právní úpravy, jsou v rámci trestných činů hospodář-





ských upraveny následující druhové skupiny trestných činů:

- trestné činy *proti měně a platebním prostředkům* (padělání a pozměnění peněz, neoprávněné opatření, padělání a pozměnění platebního prostředku aj.),
- trestné činy *daňové, poplatkové a devizové* (zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby, nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení aj.),
- trestné činy *proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou* (porušení předpisů o pravidlech hospodářské soutěže, neoprávněné vydání cenného papíru, manipulace s kurzem investičních nástrojů, neoprávněné podnikání, zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění, zneužití informací v obchodním styku, pletichy při zadání veřejné zakázky, při veřejné soutěži a při veřejné dražbě, poškození finančních zájmů Evropských společenství aj.),
- trestné činy *proti průmyslovým právům a proti autorskému právu* (porušení práv k ochranné známce a jiným označením, porušení chráněných průmyslových práv aj.).

Vedle toho však jde v rámci hospodářské kriminality rovněž velmi často o klasické majetkové trestné činy typu krádeže, zpronevěry, podvodu, úvěrového nebo pojistného podvodu anebo poškození věřitele, které formálně spadají do hlavy V trestního zákoníku, obsahující tzv. *trestné činy proti majetku*. Systémovou roztříštěnost a nejasnost trestního zákoníku již pak jen utvrzuje ta skutečnost, že zvláštní právní úprava *korupčních trestných činů souvisejících s podnikáním* je obsažena v rámci společné úpravy úplatkářství, obsažené u tzv. trestných činů proti pořádku ve věcech veřejných.

Z hlediska hospodářské kriminality přinesl v roce 2010 trestní zákoník oproti předchozí úpravě především dvě zásadní koncepční změny, a to jednak novou úpravu trestní odpovědnosti za *porušení právních předpisů o pravidlech hospodářské soutěže* podle § 248 trestního zákoníku na straně jedné a dále pak výslovnou trestní odpovědnost za *korupční jednání v souvislosti s podnikáním*.

Trestní odpovědnost obchodních korporací

Jednou z výchozích a zcela zásadních otázek spojených s oblastí hospodářské kriminality je vždy určení, kdo konkrétně nese, resp. má nést *trestní odpovědnost* za daný majetkový, resp. hospodářský trestný čin, tj. zda tuto odpovědnost mají nést výhradně příslušné *fyzické osoby* jednající či zastupující podnikající právnickou osobu (tj. zejména členové statutárního nebo jiného orgánu obchodní korporace a vedoucí zaměstnanci) anebo, zda svou vlastní trestní odpovědnost má nést i sama *obchodní korporace*, v jejímž zájmu nebo v jejíž prospěch byl daný trestný čin spáchán.

Po nabytí účinnosti nového trestního zákoníku v roce 2010 zůstal po určité dobu zachován dosavadní stav právní úpravy, tj. trestní odpovědnost právnické osoby byla vyloučena a za právnickou osobu v případě spáchání trestného činu nadále trestně odpovídal (jen) *ten, kdo za ni* nebo *jejím jménem v konkrétním případě jednal*, a tedy *ten, kdo se dopustil jednání, jehož znaky jsou uvedeny ve zvláštní části trestního zákoníku*. Pokud zákon stanovil, že pachatel musí být nositelem zvláštní vlastnosti, způsobilosti nebo postavení, pak podle § 114 odst. 2 trestního zákoníku postačovalo, že tato zvláštní vlastnost, způsobilost nebo postavení jsou dány u právnické osoby, jejímž jménem pachatel jedná.

S účinností od 1. ledna 2012 však došlo k zásadní koncepční změně, když na základě *zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim*, došlo k zavedení trestní odpovědnosti právnických osob. Při zavedení *trestní odpovědnosti právnických osob* se klíčovým problémem, který si nová právní úprava od počátku bohužel nese s sebou, stala především naprostá koncepční nejasnost tohoto zcela zásadního kroku, a to zejména ohledně výchozí otázky, jaký byl vlastně základní cíl a smysl prosazení převratné změny.

Ačkoliv český zákon o trestní odpovědnosti právnických osob v některých částech naznačuje, že vychází z koncepce britského *Bribery Act* z roku 2010, a je tedy obdobným „protikorupčním opatřením“, je z jeho celkové úpravy a kontextu zřejmé, že měl především účelově vyhovět hlasům požadujícím splnění všemožných mezinárodních závazků České republiky, jak tyto vyplývají z řady mezinárodních úmluv a ze souvisejících předpisů a rámcových rozhodnutí Evropské unie. Tomu také zcela odpovídá zákonodárcem vybraný, neuvěřitelně různorodý katalog trestných činů, za které může být právnická osoba, a tedy i obchodní korporace trestně odpovědná.

Podstatné a do jisté míry zarážející v této souvislosti je, že přes tuto nově vzniklou situaci „*rizik a odpovědností*“ nebyla u naprosté většiny obchodních společností přijata žádná *preventivní a kontrolní opatření*, která by směřovala k zamezení či zabránění jejich trestní odpovědnosti, tzn. opatření, jež má na mysli klíčové ustanovení § 8 odst. 2 písm. b) zákona o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim.

Podle tohoto ustanovení totiž právnická osoba odpovídá za jednání spáchané zaměstnancem i tehdy, pokud orgány právnické osoby neprovedly taková opatření, která měly provést *podle zvláštních právních předpisů* nebo která *po nich lze spravedlivě požadovat*, zejména neprovedly povinnou nebo potřebnou kontrolu činnosti zaměstnanců anebo neučinily nezbytná opatření k zamezení nebo odvrácení následků spáchaného trestného činu. Je přitom zřejmé, že z hlediska obchodních společností nepředstavuje zásadní podnikatelské riziko pouze případný finální postih ve formě uložení trestu soudem, ale již samo zahájení trestního stíhání a tedy riziko související s „kriminalizací“ a s možnou diskvalifikací společnosti, a to jak ve vztahu ke stávajícím obchodním partnerům, tak i v širším kontextu její podnikatelské integrity a dobré pověsti.

Pokud jde o aktuální situaci v České republice, tak je zřejmé, že přes logické počáteční nejasnosti a opatrnost se počet zahájených trestních stíhání od konce roku 2012 výrazně zvyšoval a v současné době jdou celkové počty trestně stíhaných obchodních korporací do desítek. V návaznosti na to tak již postupně ztrácí své opodstatnění počáteční výtky, že jediným praktickým důsledkem zavedení trestní odpovědnosti právnických osob dosud byly jen formální dopady a souvislosti vyplývající ze změnového zákona č. 420/2011 Sb., například podmínka „čistého“ trestního rejstříku z hlediska posuzování bezúhonnosti právnické osoby.

Hospodářská kriminalita z hlediska korporátní compliance

Vývojové tendence v oblasti hospodářské kriminality z poslední doby tak, jak vyplývají zejména z trestního zákoníku z roku 2010 a ze zavedení trestní odpovědnosti právnických osob od roku 2012, samozřejmě mají zásadní vliv i na interní systémy korporátní compliance (*Corporate Compliance*).

Zejména zákon o trestní odpovědnosti právnických osob v tomto ohledu završil úplný okruh právní odpovědnosti obchodních korporací jakožto právnických osob, tj. vedle standardní *civilně právní* (závazkové) a *administrativně právní odpovědnosti* (odpovědnosti za správní delikty) se zásadním korporátním rizikem nově stala i *odpovědnost trestní*, tj. odpovědnost za trestné činy spáchané fyzickými osobami spojenými s obchodní korporací. Klíčovým momentem z pohledu dílčí tzv. trestní compliance (*Criminal Compliance*) je přitom ta skutečnost, že v České republice byl přijat model tzv. *pravé (úplné) trestní odpovědnosti* právnických osob, který představuje plnou odpovědnost za téměř osmdesát trestných činů (ve formě zločinu nebo přečinu), za které je možné v trestním řízení uložit velmi citelné tresty a případně i související ochranná opatření. Podle zamýšlené novely zákona o trestní odpovědnosti právnických osob, která se v současné době připravuje, by se přitom ještě měl katalog těchto trestných činů dále rozšířit. Rozšíření by se mělo týkat i některých trestných

činů hospodářských, za které nyní paradoxně obchodní korporace trestně neodpovídají, například za trestné činy manipulace s kurzem investičních nástrojů, neoprávněného podnikání anebo poškozování spotřebitele.

Je přitom zřejmé, že s ohledem na neujasněnou koncepci „*prevence*“ v zákoně o trestní odpovědnosti právnických osob je v rámci interních opatření společnosti zásadní otázkou, co lze po právnické osobě ve vztahu k jejím zaměstnancům „*spravedlivě požadovat*“ tak, aby přijatá opatření účinně zabránila a zamezila spáchání trestného činu jménem právnické osoby, v jejím zájmu nebo v rámci její činnosti. Jsme totiž znovu na velmi tenkém ledu, kdy je třeba posoudit, zda příslušní zaměstnanci skutečně jednali v zájmu společnosti anebo, zda jednali výhradně a pouze ve svém vlastním zájmu a k vlastnímu obohacení či prospěchu. Pokud jde o konkrétní volbu opatření, jež mají zabránit trestné činnosti ze strany zaměstnanců společnosti, vznikají v tomto směru i další možné právní problémy. Ty mohou být spojeny se zvýšenou kontrolou a monitoringem zaměstnanců, jež se mohou poměrně lehce dostat do rozporu s právy zaměstnanců na ochranu osobních údajů a soukromí.

Pavel Koukal

JUDr. Pavel Koukal je advokátem a associate partnerem v mezinárodní poradenské kanceláři Rödler & Partner, kde působí od roku 1997, od roku 2001 pak na pozici vedoucího týmu. V kanceláři Rödler & Partner se přitom dlouhodobě specializuje na oblast smluvního, korporátního a soutěžního práva, s důrazem na problematiku smluv s mezinárodním prvkem, jednotlivých oblastí korporátní odpovědnosti, jakož i právní odpovědnosti členů statutárních orgánů obchodních společností. V poslední době se intenzivně věnuje i otázkám korporátní compliance v rámci mezioborového odborného týmu pro compliance a korporátní odpovědnost. Je autorem řady článků věnovaných uvedenému oblastem a dlouholetým členem rozkladové komise předsedy Rady Českého telekomunikačního úřadu.



V inventarizačních soupisech mají wellness hotel s tenisovými kurty.
Kresba: Ivan Svoboda

Jak se úspěšně vypořádat s požadavky ISA 240 Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky



Vladimír
Králíček

Úvodní zamyšlení

„Není dokumentováno posuzování rizik podvodů a související komunikace s vedením klienta, jeho statutárními orgány a osobami pověřenými řízením v této oblasti, pokud jsou tyto procedury vůbec provedeny. Nejsou tak naplánovány a provedeny auditorské postupy, které na tato rizika reagují.

Tento nedostatek se objevuje téměř při všech kontrolách.¹“

Položme si otázku, jak je možné, že dlouhodobě oddělení kontroly kvality KA ČR konstatuje, že je v auditorské dokumentaci nedostatečně zohledněna problematika podvodu, či jinak řečeno, že se auditoři problematice podvodu tak, jak je upravena v *ISA 240 Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky* (dále také jen *ISA 240* nebo i *standard*) dostatečně nevěnují.² Pokusím se ukázat několik zásadních bodů, které je nezbytné při práci na auditorské zakázce dodržovat.

Auditoři v České republice používají ISA již od roku 2005, dalo by se tedy říci, že s nimi mají poměrně bohaté zkušenosti. Jak při přechodu z auditorských směrnic na mezinárodní auditorské standardy ISA, tak i následně po změně ISA na tzv. klarifikované ISA uspořádala Komora auditorů ČR řadu školení. Vše bylo vysvětleno, probráno na případových studiích, zdůrazněna byla úskalí standardů. Jak je tedy možné, že v roce 2013 ještě dochází k tomu, že při kontrole kvality je oblast *ISA 240* považována z pohledu kontrolořů kvality za naprosto nevyhovující?

Domnívám se, že příčin je několik. V prvé řadě je třeba si uvědomit, že *ISA 240 Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky* je třetím nejobsáhlejším standardem vůbec s celkovým počtem stran 40³. Navíc je přímo provázán s řadou dalších standardů, takže nedodržení postupu jiného standardu je logicky i nedodržení standardu *ISA 240*. Jako příklad mohou uvést *ISA 300 Plánování auditu účetní závěrky* nebo *ISA 330 Reakce auditora na vyhodnocená rizika* a řadu dalších. Je možné rozsahu auditorského

standardu přičítat jeho obtížnost? Patrně ano, neboť jednoduché záležitosti lze vyřešit jednoduchou formulací úkolů auditora (viz sekce Požadavky) i snadným vysvětlením postupů a kroků auditora (viz sekce Aplikační a vysvětlující část). Nepřekvapuje, že k nejkratším standardům patří například *ISA 520 Analytické postupy* (6 stran). Jaký další atribut lze přičíst k nejasnostem v aplikaci *ISA 240 Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky*? Podle mého názoru je to skutečnost, že si auditoři mnohdy mohou připadat jako bojovníci s větrnými mlýny za situace, kdy ti, kteří jsou odpovědní za detekci a odhalování podvodného jednání (tedy osoby pověřené správou a řízením společnosti a vrcholový management), tuto skutečnost zpravidla bagatelizují, nevěnují se jí, a to přinejmenším do té doby, než je objevena. Ať již je příčina nebo spíše příčiny nesouladu postupů auditorů s předmětným standardem jakékoli, pokusme se spíše nastínit kroky, jak se s celou situací vypořádat.

Postupy auditorů

Úkolem auditora je získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou. V mnoha případech se jeví forma omylu, resp. podvodu od sebe neliší. Například při účetním odhadu doby životnosti stálých aktiv je možné dospět ke stejnému (chybnému) výsledku buď omylem (tedy neúmyslně), nebo úmyslně, s cílem oklamat uživatele účetních informací. První zásadou při práci auditora je užití **profesního skepticismu**. Je povinen si naformulovat nejprve hypotézu „účetní odhad je zkreslen“, pokud je hypotéza potvrzena, následuje hypotéza druhá „zkreslení je způsobeno záměrně“. Pokud je tato hypotéza vyvrácena, jednalo se o omyl, který způsobil významnou nesprávnost v účetní závěrce, pokud je potvrzena, jednalo se o podvodné jednání.⁴

Auditor by se neměl zabývat při práci na zakázce podvodným jednáním jako takovým, ale v prvé řadě tzv. faktory rizika podvodu. Jedná se o takové

¹ Kurtanská V., *Kontrola kvality auditorské činnosti v druhé polovině roku 2013*, časopis Auditor 3/2014

² Viz *Souhrnná zpráva o kontrole kvality za rok 2012*, zveřejněno na www.kacr.cz v části Předpisy a metodika – Kontrola kvality.

³ Na prvním místě jsou shodně *ISA 315* a *ISA 600* s počtem stran 42; vždy počítáno včetně příloh.

⁴ Zdálnivě totožný výsledek, tedy že účetní závěrka obsahuje významnou nesprávnost, je však diametrálně odlišný z hlediska důsledků, pokud vezmeme v úvahu další práci auditora na zakázce. Auditor identifikoval významné riziko vzniku podvodu a tomu pak musí přizpůsobit veškeré své další kroky (viz *ISA 330 Reakce auditora na vyhodnocená rizika*, odst. A 61 „Auditor nemůže předpokládat, že výskyt podvodu nebo chyby je ojedinělý. Posouzení toho, jakým způsobem odhalení nesprávnosti ovlivní vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti, je proto velice důležité pro to, zda toto vyhodnocení bude i nadále platné“, ale také odst. A 1 téhož standardu - pro obsáhlost není citováno).

okolnosti nebo události, které indikují podněcování, motivaci, nátlak k podvodu, umožňují jeho spáchání (zpravidla nedostatečným fungováním vnitřních kontrol) a vytvářejí i podmínky pro tzv. ospravedlnění (viz trojúhelník podvodu)⁵. Zkušený auditor si jistě poradí sám, ale možná bude užitečné využít Přílohu č. 1 *standardu*, ve které je obsáhlý výčet možných rizikových faktorů, navíc rozdělený na rizikové faktory týkající se nesprávností vyplývajících z podvodného účetního výkaznictví a rizikové faktory vyplývající z nesprávností způsobených zpronevěrou majetku. Od věci by možná nebylo ani vytvořit si jakýsi „check list“, který bude obsahovat (dle profesního úsudku auditora) nejčastější rizikové faktory, popřípadě si je doplnit podle vlastních zkušeností nebo podle charakteru klienta.

Identifikované faktory rizika podvodu je pochopitelně nezbytné **zdokumentovat**. Dokumentace by měla odpovídat požadavkům *ISA 230 Dokumentace auditu*, přičemž je třeba vzít v úvahu i ustanovení odstavce A2, který jasně uvádí, že forma, obsah a rozsah dokumentace auditu nejsou vždy stejné, ale závisí zpravidla na velikosti a složitosti účetní jednotky, povaze auditorských postupů, identifikovaných rizicích významné (materiální) nesprávnosti, důležitosti získaných informací atp., a dále i odst. A4, který uvádí, že ne všechny „dokumenty“ je nezbytné do dokumentace auditu zahrnovat. Vždy je třeba mít na mysli, že audit musí být proveden s řádnou péčí a přitom efektivně.

Zaměření se na další kroky, tedy na **reakci na vyhodnocená rizika**, znamená vytvořit popřípadě upravit plán auditu (například na základě zjištění, že v zápise z jednání dozorčí rady je zmínka o tom, že bylo podáno oznámení o nekalých praktikách při manipulaci se zbožím ve skladu XY povede k tomu, že se auditor rozhodne změnit účast na inventarizaci zásob i s vědomím, že sklad XY je 300 km vzdálen od sídla auditorské firmy, zatímco původně plánovaná účast byla ve skladě, který je 10 km vzdálen), nebo dokonce strategii auditu [například při opakované zakázce se rozhodl provádět testy kontrol a na základě jejich výsledků pak (očekávané) analytické testy věcné správnosti, při identifikaci rizika vzniku významné nesprávnosti z důvodu podvodu změni celkovou strategii na provádění testů detailních, popřípadě na kombinované testování]. Dovoluji si ještě připomenout, že podle ustanovení odst. 27. *standardu* je „auditor povinen nakládat s vyhodnocenými riziky výskytu významné (materiální) nesprávnosti způsobenými podvodem jako s významnými riziky a následně se seznámit, v rozsahu, v jakém zatím neučinil, se souvisejícími kontrolami účetní jednotky, včetně kontrolních činností, relevantních pro taková rizika“.

Běžnou činností auditorů, kterou zahrnují do svých postupů, je **prostudování všech písemných informací**,

kteří jsou k dispozici u klienta a jejichž existenci lze reálně očekávat. Jedná se především o zápisy z valných hromad, jednání představenstva, dozorčí rady, výboru pro audit, pokud existuje, porad vedení účetní jednotky, rozmanitých poradních orgánů, pokud jsou ustaveny atp. Výsledkem je nejen další a důkladnější poznání předmětu činnosti klienta, ale i jeho reakce na potenciální nebo identifikovaná rizika podvodu, reakce na oznámení zaměstnanců nebo třetích osob (whistleblowing).

V případě auditorských společností, kde na zakázce pracují týmy složené z auditorů a asistentů auditorů, je podle mých zkušeností nesmírně důležitá **verbální komunikace**. Ta umožňuje na principu „sněhové koule“ nabalovat v mysli každého z členů týmu informace, které ve svých detailních krocích využije k odhalení nesprávností, nedostatečných provozních nebo kontrolních postupů atp. Není pochyb o tom, že podstatné závěry z porad členů auditního týmu je třeba zdokumentovat, ale za zásadní přeci jen považuji „vzrušený stav mysli“, tedy cosi, co dobře znají sportovci před svým výkonem nebo herci před vystoupením na podiu (každý příměr pokulhává, ale nějak mne napadá, že sebelépe zapsaný tréninkový deník ještě nezaručuje perfektní výkon sportovce a že dobře napsaný text ještě neznamená, že herec svoji roli zvládne ke spokojenosti diváka). Pro jistotu ještě jednou, to není atak na naši povinnost dokumentace provedených prací, jen poznámka na okraj.

V odstavci 17. *standardu* je uvedeno, že „Auditor je povinen se vedení dotázat na jeho hodnocení rizika, že by účetní závěrka mohla být významně (materiálně) zkreslena vlivem výskytu podvodu...“. Má tedy povinnost komunikovat na velmi citlivé téma, navíc při vědomí, že tvrzení představitelů účetní jednotky (osobami pověřenými správou a řízením a vedením) nemusí být pravdivé⁶. Nicméně této povinnosti jej nikdo nezbaví.



⁵ Podrobněji např. Molín J.: *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011, s. 75–76

Reakce na vyhodnocená rizika má i svůj „lidský rozměr“. Auditor je podle ustanovení *ISA 240*, odstavec 29., povinen „jmenovat pracovníky a dohlížet na ně na základě zvážení znalostí, dovedností a schopností osob, které mají být pověřeny plněním významných úkolů na zakázce ...“. Je tedy možné jen doporučit, aby byly případné změny ve složení auditního týmu:

- a) provedeny,
- b) zdokumentovány,
- c) zdůvodněny včetně rozhodnutí, zda si situace vyžaduje či nevyžaduje zapojení auditorova experta.⁷

Patrně nejbližší jsou auditorům postupy, které reagují na nedodržení kontrol vedením tým, že se více věnuje kontrolám účetních zápisů. Zde by snad bylo vhodné zdůraznit, že v případě ověřování konsolidované účetní závěrky se dostává auditor do situace, kdy je mimo tradiční vestavěné kontroly účetního systému (podvojnost, dokladovost atd.), a rozmanitým formám konsolidačních úprav a reklasifikací tak musí věnovat čas a pozornost.



A co dál s kontrolou kvality?

Nerad bych vybočil z daného tématu, kterým jsou podvody a reakce na ně, ale přeci jen se krátce vrátím k úvodní citaci z časopisu Auditor. Dovoluji si formulovat hypotézu, že podvodných jednání, jejichž důsledkem je vznik významné (materiální) nesprávnosti, je patrně méně, než se obecně předpokládá. Je z výsledků kontrol kvality možné tuto hypotézu vyvrátit? Věnujeme se opravdu tomu podstatnému? V kolika procentech případů, kdy auditor nedodržel postupy podle *ISA 240*, opravdu došlo k podvodu? Asi není obtížné to doložit v případě podvodného účetního výkaznictví, nepatrně složitější to může být v případě zpronevěry majetku.

Jedním z často zmiňovaných druhů podvodného jednání je daňový podvod, ať již realizovaný pomocí transferu zisku z dceřiných společností ke svým matkám v zahraničí nebo krácení daní pomocí různých technik, včetně agresivního daňového plánování. Jak je možné, že tyto skutečnosti jsou často bez povšimnutí ponechávány finančními kontrolními orgány, zatímco auditor by je měl identifikovat, reagovat na ně a upozorňovat vrcholové představitele auditovaných účetních jednotek na daňová rizika? Obdobných příkladů, kdy auditor reaguje jako jediný a ostatní kontrolní subjekty buď z důvodu odborné nekompetence nebo i důvodů jiných, jsou nečinné, by se dalo najít relativně mnoho.

Doporučení pro všechny

Pokusme se vzájemně obohacovat o poznatky souvisejícími s konkrétními situacemi, pochopitelně při dostatečném zobecnění tak, abychom nebyli oprávněně sankcionováni za porušení mlčenlivosti.

Přistupujme ke každé zakázce tak, abychom naplnili požadavek řádné péče, při vědomí, že naším klientem není účetní jednotka, ale její vlastníci a nepřímo všichni uživatelé účetních informací.

Snažme se při kontrolách kvality postupovat tak, abychom chránili auditorskou profesi jako celek, ale zároveň aby nedocházelo k dehonestaci jednotlivých auditorů či auditorských společností. Na druhou stranu, pokud je porušení pravidel ze strany auditorů významné nebo opakované, ponechme stranou kolegiální a nechme rozhodnout příslušné orgány o přiměřených a od obdobného chování odrazujících sankcích.

Vladimír Králíček

Doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc. je absolventem VŠE v Praze, s kterou je spjata i převážná část jeho profesní kariéry. V současné době je garantem a vyučujícím předmětů Auditing na magisterském i doktorském studiu a Vnější a vnitřní kontrola na magisterském studiu. Na katedře finančního účetnictví a auditingu se věnuje i problematice podvodných jednání, forezních šetření, due diligence a corporate governance. V minulosti působil v řadě funkcí na KA ČR, především pak jako její prezident v letech 2004 až 2007, byl členem jednoho z poradních výborů IFAC (Developing Nations Committee v letech 2008–2012). Téměř dvacet let se věnoval auditorské profesi jako praktikující auditor (Nexia International) i jako lektor KA ČR. V současné době se věnuje metodice auditu ve Výboru pro metodiku auditu KA ČR.

⁶ Profesor psychologie Robert Feldman uvádí, že prakticky každý lže, je to součástí našeho lidství. Navíc ve své studii empiricky prokázal, že během desetiminutového rozhovoru osoby začleněné do výzkumu lhaly přibližně třikrát. Tato skutečnost pak velmi relativizuje veškeré informace, které auditor nezíská sám, nebo alespoň v písemné podobě od účetní jednotky, ale pouze ústně od osob, s kterými v průběhu zakázky komunikuje (viz www.journalofaccountancy.com/Issues/2012/August, článek What's your fraud IQ?).

⁷ *ISA 620 Využití práce auditorova experta*, např. zapojení forezních expertů, expertů na IT atp.

Povinnosti auditora při odhalování korupčního jednání



Jan Molín

Korupce a zejména boj proti ní se v posledních letech stává významným celospolečenským tématem, čemuž odpovídá i snaha státu tento nešvar postihovat. Děje se to jednak tím, že jsou zpřísnovány sankce a zaváděny nové nástroje (příkladem může být přijetí zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob

a řízení proti nim, který nabyl účinnosti dnem 1. ledna 2012, a jehož schválení bylo odůvodňováno mimo jiné účinnějším postihem korupce), ale i tím, že jsou různým osobám při odhalování korupce kladeny rozličné povinnosti.

V tomto ohledu jsou samostatnou skupinou auditori, neboť ti se při vykonávání své činnosti mohou dozvědět skutečnosti nasvědčující tomu, že v konkrétním případě bylo korupční jednání spácháno. Cílem tohoto článku je tedy popsat zejména právní povinnosti, které jsou v kontextu odhalování korupce na auditory kladeny.

Stručně k pojmu korupce

Je možná do jisté míry překvapením, že pojem korupce není vymezován jednoznačně. Snad nebudeme daleko od pravdy, pokud bychom vymezili, že v běžném významu korupci chápeme jako dvoustranný vztah, kde jeden subjekt poskytuje nebo nabízí druhé osobě určité „plnění“ (či slib takového plnění), tj. úplatek, přičemž příjemce poté jedná proti dobrým mravům, popř. proti svým povinnostem.

Je však nutné konstatovat, že uvedené vymezení je velmi úzké. Nahlédneme-li do definic používaných některými nevládními organizacemi,¹ ty obvykle vymezují korupci šířeji jako „zneužití pravomocí za účelem získání nezaslouženého osobního prospěchu“, přičemž zároveň dodávají, že se jedná o takové jednání představitelů veřejného sektoru (ať už jde o politiky či státní úředníky), jímž se nedovoleně a nezákonně obohacují prostřednictvím zneužívání pravomocí, které jim byly svěřeny.²

Je tedy otázkou, které z uvedených pojetí (užší či širší) je správné, resp. zda je vůbec nutné hledat exaktní definici tohoto pojmu. Pro účely tohoto článku

a dále uvedených závěrů si dovolím za korupci chápat nejširší množinu možných korupčních jednání ve všech oblastech ekonomiky, tj. korupci lze definovat jako:

- zneužití pravomocí, resp. postavení,
- za účelem získání nezaslouženého prospěchu, ať již svého vlastního a/nebo osobního prospěchu spřízněné osoby,
- a to v soukromém i veřejném sektoru,
- obvykle (nikoliv však nutně) spojené s nabízením, přijetím, vyžádáním nebo slibem jakéhokoliv plnění nebo jiné neoprávněné výhody (tj. úplatku).³

Z definice vyplývá, že základním znakem korupce je tedy skutečnost, že se určitá osoba chová nepoctivě (v rozporu s dobrými mravy, resp. zneužívá svěřenou pravomoc). Vedle toho je dalším znakem fakt, že tento jedinec je veden zistnými cíli (tj. touhou po osobním prospěchu).

V tomto ohledu je tedy nutné zdůraznit, že je zapotřebí rozlišovat pojmy „korupce“ a „úplatkářství“ jakožto užší pojem. Úplatkářství se obvykle definuje jako dvoustranný vztah, kdy jedna osoba poskytuje, nabízí nebo slibuje úplatek jinému (resp. jiný tento úplatek přijme, žádá nebo si dá slíbit), a to za tím účelem, aby příjemce úplatku zneužil svého postavení obvykle ve prospěch té osoby, která úplatek poskytuje, resp. aby svým vlivem působil na jinou osobu, která příslušnou rozhodovací pravomoc má. S ohledem na výše vymezené je tedy nutné uzavřít, že úplatkářství je pouze jednou z forem korupce, přičemž platí, že vedle toho může mít korupce řadu dalších forem, příkladem může být zneužití střetu zájmů.

Poznámky k právní povinnosti auditora týkající se korupčního jednání předjmané zákonem o auditorech

Jak již bylo zmíněno v úvodu tohoto článku, právní řád České republiky stanovuje různým subjektům rozličné právní povinnosti týkající se situací, kdy se dozvedí o korupčním jednání jiného. Pro oblast výkonu auditorské činnosti platí, že auditorům jsou kladeny povinnosti již přímo v samotném zákoně o auditorech.⁴

Z ustanovení § 21 odst. 5 zákona o auditorech vyplývá, že zjistí-li auditor při provádění auditorské

¹ V tomto kontextu se nabízí definice korupce nevládní organizací Transparency International, která se korupčními jevy a boji proti nim zabývá.

² Viz Štíčka M., Cisař O., Falbr R., Kramář T., Krnáčová A., Kříž P., Kužilek O., Ondráčka D., Picková Z., Pohl J., Svatošová H., Šmidmayer J., Vychodil, O. (2008): *Korupce a protikorupční politika ve veřejné správě*. Praha, Transparency International, Česká republika, 2008, s. 18. V kontextu definice Transparency International si lze povšimnout, že tato organizace se zabývá zejména korupcí ve veřejné správě, proto i její vymezení korupce je omezeno na tuto oblast.

³ Pro argumentaci uvedené definice, jakož i pro bližší podrobnosti si dovoluji odkázat na publikaci Králíček V., Molín J.: *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu*. Wolters Kluwer, Praha 2014, která vyjde ve 2. pololetí tohoto roku.

⁴ Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů.

činnosti v účetní jednotce skutečnosti, o kterých se lze důvodně domnívat, že mohou naplnit skutkovou podstatu trestných činů úplatkářství, je povinen neprodleně reagovat. Předjímanou reakcí je pak to, že auditor je povinen písemně informovat o zjištěných skutečnostech:

- a) statutární a dozorčí orgán účetní jednotky,
- b) zastupitelstvo územního samosprávného celku nebo městské části hlavního města Prahy v případě, kdy je účetní jednotkou územní samosprávný celek nebo městská část hlavního města Prahy.

Zákon o auditorech potom k tomu v ustanovení § 15 odst. 4 písm. c) dodává, že splnění takové povinnosti se nepovažuje za porušení mlčenlivosti.⁵

Na tomto místě je však nutné objasnit, jakých případů korupčního jednání se tato situace týká. Jak bylo uvedeno, korupce může dosahovat řady konkrétních forem, přičemž si lze povšimnout, že zákon o auditorech v souvislosti se zmíněnou povinností auditora neužívá obecného pojmu „korupce“ či „korupční jednání“, nýbrž se vztahuje pouze k její jedné formě, a to k úplatkářství. Děje se tomu přitom tak, že zákon o auditorech používá odkazu na trestněprávní normy, konkrétně na trestné činy úplatkářství, které se postihem nejvýraznější formy korupce zabývají. V tomto kontextu je tedy podstatné, co se rozumí trestnými činy úplatkářství, resp. které formy korupčního jednání přesně postihují.

Trestné činy úplatkářství jsou v trestním zákoníku upraveny v rámci skupiny trestných činů proti pořádku ve věcech veřejných. Trestní zákoník⁶ definuje tři samostatné formy (a zároveň skutkové podstaty), přičemž rozlišuje:

- a) trestný čin přijetí úplatku podle § 331 trestního zákoníku,
- b) trestný čin podplacení podle § 332 trestního zákoníku a
- c) trestný čin nepřímého úplatkářství podle § 333 trestního zákoníku.

Jak je uvedeno dále, všechny tři skutkové podstaty postihují jednání, při kterém je nabízen, poskytován, přijímán či slibován úplatek. Proto je vhodné již na tomto místě vymezit, že trestní předpisy za úplatek považují širokou skupinu „plnění“, neboť úplatkem se rozumí jakákoliv neoprávněná výhoda spočívající v přímém majetkovém obohacení nebo jiném zvýhodnění, které se dostává nebo má dostat uplácené osobě nebo s jejím souhlasem jiné osobě, a na kterou není nárok.⁷

Trestné činy úplatkářství jsou natolik závažné, že byly pojaty do výčtu trestných činů, kterých se mohou dopustit i právnické osoby.⁸ Koneckonců (jak již bylo v úvodu zdůrazněno) to byl i jeden z hlavních důvodů, proč byla trestní odpovědnost korporací vůbec přijata. Subjektem (pachatelem) tohoto trestného činu tak obecně mohou být jak osoby fyzické, tak právnické.

V rámci trestného činu přijetí úplatku podle § 331 trestního zákoníku se postihují relativně široké situace týkající se přijímání úplatků. Tohoto úmyslného trestného činu se totiž dopustí ten, kdo:

- a) sám nebo prostřednictvím jiného v souvislosti s obstaráváním věcí obecného zájmu pro sebe nebo pro jiného přijme nebo si dá slíbit úplatek, nebo ten
- b) kdo sám nebo prostřednictvím jiného v souvislosti s podnikáním svým nebo jiného pro sebe nebo pro jiného přijme nebo si dá slíbit úplatek.

Takový pachatel bude potrestán odnětím svobody až na čtyři léta nebo zákazem činnosti. Dopluhuje se současně, že kdo za stejných okolností úplatek žádá, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až pět let.⁹

Trestní zákoník vedle toho vymezuje u těchto trestných činů dvě kvalifikované skutkové podstaty. Platí, že odnětím svobody na tři až deset let nebo propadnutím majetku bude potrestán ten pachatel, který spáchá popsání činy v úmyslu opatřit sobě nebo jinému značný prospěch (tj. dosahující nejméně částky 500 000 Kč), nebo pokud spáchá takový čin jako úřední osoba. Z ustanovení § 331 odst. 4 trestního zákoníku dále vyplývá, že odnětím svobody na pět až dvanáct let bude potrestán pachatel, pokud uvedený čin spáchá v úmyslu opatřit sobě nebo jinému prospěch velkého rozsahu (tj. dosahující nejméně částky 5 000 000 Kč), nebo spáchá-li takový čin jako úřední osoba v úmyslu opatřit sobě nebo jinému značný prospěch.

Je možné si povšimnout podstatné skutečnosti, že trestnost zakládají i případy, kdy úplatek fakticky poskytnut není (ať již z jakýchkoliv důvodů), neboť tento trestný čin je dokonán samotným slíbením úplatku, popřípadě i žádostí o něj. Je také irrelevantní, zda slib úplatku, žádost o něj, popřípadě i jeho poskytnutí je realizováno před obstaráváním věci obecného zájmu (popř. týkající se podnikání), v jeho průběhu anebo dodatečně.

Druhou skutkovou podstatou, která se zahrnuje do trestných činů úplatkářství, je trestný čin podpla-

⁵ K polemice týkající se kontroverznosti „oznamovací povinnosti“ viz např. Králíček, V. (2009): *Zákon o auditorech*. Komentář. 1. vydání. Praha, Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009, s. 39.

⁶ Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „trestní zákoník“).

⁷ Ustanovení § 334 odst. 1 trestního zákoníku.

⁸ Viz § 7 zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů.

⁹ Přísnější trestní sankce spojená s vyžádáním úplatku je v tomto případě odůvodňována vyšší společenskou škodlivostí tohoto jednání.

cení podle § 332 trestního zákoníku. Zde platí, že trestně odpovědný je ten, kdo:

- a) jinému nebo pro jiného v souvislosti s obstaráváním věci obecného zájmu poskytne, nabídne nebo slíbí úplatek, nebo ten,
- b) kdo jinému nebo pro jiného v souvislosti s podnikáním svým nebo jiného poskytne, nabídne nebo slíbí úplatek.

Pachatel tohoto úmyslného trestného činu bude přitom potrestán trestem odnětí svobody až na dvě léta nebo peněžitým trestem. Odnětím svobody na jeden rok až šest let, propadnutím majetku nebo peněžitým trestem bude dále potrestán ten pachatel, který:

- a) spáchá tento trestný čin v úmyslu opatřit sobě nebo jinému značný prospěch nebo způsobit jinému značnou škodu anebo jiný zvláště závažný následek, nebo
- b) spáchá-li takový čin vůči úřední osobě.

V tomto případě se v podstatě jedná o zrcadlovou skutkovou podstatu k trestnému činu přijetí úplatku podle § 331 trestního zákoníku. Lze si povšimnout, že i zde je trestný čin dokonán již tehdy, je-li úplatek „pouze“ slíben nebo jen nabídnut. Skutečnost, že zamýšlený příjemce úplatku tento úplatek odmítne, nemá vliv na trestnost jednání pachatele.

Poslední skutkovou podstatou zahrnovanou do trestných činů úplatkářství je trestný čin nepřímého úplatkářství podle § 333 trestního zákoníku. Tohoto trestného činu se dopustí a trestem odnětí svobody až na tři léta bude potrestán ten, kdo úmyslně jedná tak, že žádá nebo přijme úplatek za to, že bude svým vlivem nebo prostřednictvím jiného působit na výkon pravomoci úřední osoby, nebo za to, že tak již učinil.

Platí současně, že trestně odpovědná není pouze ta osoba, která úplatek žádá nebo přijímá (a která působí na výkon pravomoci úřední osoby), ale také ten, kdo této osobě úplatek či jeho nabídku nebo slib poskytuje. Z ustanovení § 333 odst. 2 trestního zákoníku totiž vyplývá, že ten, kdo z obdobného důvodu poskytne, nabídne nebo slíbí úplatek jinému, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta.

Lze-li tedy shrnout dříve uvedené, auditor musí v souladu s ustanovením § 21 odst. 5 zákona o auditorech neprodleně jednat (tj. písemně informovat statutární a dozorčí orgán účetní jednotky, resp. v určitých případech i jiné subjekty) v případě, pokud při provádění své činnosti u účetní jednotky zjistí skutečnosti, o nichž se lze důvodně domnívat, že mohou naplnit skutkovou podstatu trestných činů:

- a) přijetí úplatku podle § 331 trestního zákoníku,
- b) podplacení podle § 332 trestního zákoníku a
- c) nepřímého úplatkářství podle § 333 trestního zákoníku.

Ještě k otázce oznámení a překažení korupčních trestných činů

Popsaná informační povinnost vymezená zákonem o auditorech však není jedinou právní povinností, která se auditora v případě zjištění korupčního jednání týká. Auditor je totiž kromě zákona o auditorech vázán i ustanoveními jiných právních předpisů, které se dotýkají postupu v případě zjištění korupčního jednání. Konkrétně se jedná zejména o problematiku trestných činů neoznámení trestného činu podle § 368 trestního zákoníku a nepřekažení trestného činu podle § 367 trestního zákoníku.

Uvedené dva trestné činy se týkají obecně situace, kdy se kdokoliv (včetně auditora) dozví o spáchaném či připravovaném závažném jednání jiného. Pak jsou totiž tyto osoby pod hrozbou vlastní trestní odpovědnosti povinny jednat. Smyslem těchto trestných činů je tedy zajistit, aby ten, kdo se hodnověrným způsobem dozví:

- a) že jiný spáchal závažný trestný čin uvedený v ustanovení § 368 odst. 1 trestního zákoníku, bez odkladu oznámil spáchání takového trestného činu státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu,¹⁰ nebo
- b) že jiný připravuje nebo páchá závažný trestný čin vyjmenovaný v ustanovení § 367 odst. 1 trestního zákoníku, spáchání nebo dokončení takového trestného činu překažil.

Z předchozího vymezení tedy vyplývá, že u obou trestných činů je definován výčet nejzávažnějšího jednání (trestných činů), při jehož zjištění musí auditor jednat. V kontextu rozebíraného tématu je pak důležité, že v obou výčtech jsou obsaženy i některé korupční trestné činy.



Klid maminko, to je daň vybíraná srážkou u zdroje.

Kresba: Ivan Svoboda

¹⁰ Pro úplnost je nutno uvést, že tato oznamovací povinnost se netýká advokátů a jejich zaměstnanců, kteří se dozví o spáchaní trestného činu v souvislosti s výkonem advokacie nebo právní praxe a též duchovních registrovaných církví a náboženských společností, pokud se dozvědí o spáchaní trestného činu v souvislosti s výkonem zpovědního tajemství nebo práva jemu obdobného.

Jde-li předně o oznámení již spáchaného trestného jednání, tedy o trestný čin neoznámení trestného činu, ve výčtu v ustanovení § 368 odst. 1 trestního zákoníku jsou uvedeny dva ze tří rozebíraných trestných činů úplatkářství, konkrétně pak trestný čin přijetí úplatku podle § 331 trestního zákoníku a trestný čin podplacení podle § 332 trestního zákoníku. Znamená to tedy, že pokud se auditor při provádění své činnosti hodnověrným způsobem dozví o tom, že jiný spáchal jeden z těchto (popř. i dalších) trestných činů, je povinen takové jednání bez odkladu oznámit státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu, a to pod svou vlastní trestní odpovědností. Neoznámí-li totiž takové jednání, v konkrétním případě mu hrozí postih v podobě trestu odnětí svobody až na tři léta.¹¹

U trestného činu nepřekazení trestného činu je situace velmi podobná, neboť ve výčtu v ustanovení § 367 odst. 1 trestního zákoníku jsou oba dva zmíněné trestné činy úplatkářství uvedeny také. Zde je však nutné uvědomit si koncepční rozdíl oproti pouhé oznamovací povinnosti diskutované výše. Zákonodárce totiž v tomto případě klade na auditora (resp. i na další osoby) úkol v době, kdy korupční jednání ještě není dokonáno, jeho spáchání přerušit, a to opět pod vlastní trestní odpovědností (hrozící trest je stejný jako u trestného činu neoznámení trestného činu). Znamená to tedy, že pokud se auditor hodnověrným způsobem dozví, že jiný připravuje nebo páchá (a ještě nedokončil) uvedený trestný čin, je povinen spáchání nebo dokončení tohoto činu přerušit.

Zde přirozeně vyvstává otázka, jakou formou má být toto přerušování učiněno. V praxi si lze představit situaci, kdy auditor bude apelovat na pachatele takového činu, aby od svého jednání upustil, pak však musí mít jistotu, že se tak skutečně stane a trestný čin nebude dokonán. Další možností je využít řešení připuštěné v ustanovení § 367 odst. 3 trestního zákoníku, tj. přerušit trestný čin tak, že je jednání pachatele včas oznámeno státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu.

V obecném kontextu těchto trestných činů a zákonem předjímaných postupů je třeba si uvědomit, že se po auditorovi vyžaduje přesné vyhodnocení



situace, jakož i existence důkazních prostředků pro případné obhájení auditorova jednání. Auditor si musí být v konkrétním případě vědom případné právní odpovědnosti, pokud by oznamoval jednání a neměl k tomu dostatečné důkazy.

Pro oba diskutované trestné činy platí, že trestní odpovědnost nebude založena u toho, kdo jednání neoznámí, resp. nepřekazí z toho důvodu, že by sebe nebo osobu blízkou uvedl v nebezpečí smrti, ublížení na zdraví, jiné závažné újmy nebo trestního stíhání. U trestného činu nepřekazení trestného činu není navíc trestná ani situace, pokud by auditor nemohl trestný čin jiného přerušit bez značných nesnází.

V souvislosti s oznamováním korupčního jednání je současně nutné si položit otázku, zda postup auditora nekoliduje s povinností zachovávat mlčenlivost tak, jak je definována v § 15 zákona o auditorech, tj. zda se auditor tím, že sdělí skutečnosti týkající se účetní jednotky, kterou audituje, nedopustí porušení povinnosti mlčenlivosti a tím se nevystaví příslušným souvisejícím sankcím. Lze dospět k závěru, že tomu tak nebude, neboť na tuto situaci je pamatováno samotným zákonem o auditorech, konkrétně v ustanovení § 15 odst. 4 písm. e): „Za porušení mlčenlivosti se nepovažuje ... e) poskytnutí informací příslušným orgánům činným v trestním řízení o skutečnostech svědčících o možném spáchání trestných činů úplatkářství“.

Závěr

Jak bylo uvedeno, pojem „korupce“ je jedním z termínů, ohledně něhož nepanuje shoda v jeho vymezení. Pro oblast výkonu auditorské profese je zapotřebí vnímat zejména jednu z forem korupce, a to úplatkářství. Je tomu tak proto, že právní řád v tomto ohledu stanoví auditorům (resp. i dalším osobám) určité právní povinnosti.

V souladu se zákonem o auditorech platí, že pokud auditor při vykonávání své činnosti u účetní jednotky zjistí skutečnosti, o nichž se lze důvodně domnívat, že mohou naplnit skutkovou podstatu trestných činů úplatkářství, je povinen neprodleně písemně informovat příslušné orgány účetní jednotky.

Na to pak navazuje obecná povinnost oznámit, resp. přerušit trestný čin jiného. Zde jde o situaci z hlediska vědomí auditora jasnější, tedy o případ, kdy se auditor hodnověrným způsobem dozví, že jiný spáchal nebo zatím jen připravuje či páchá vyjmenované trestné činy, mezi které patří i trestný čin přijetí úplatku a trestný čin podplacení. V takovém případě je auditor povinen pod hrozbou vlastní trestní odpovědnosti buď již spáchané jednání oznámit, a to státnímu zástupci nebo policejnímu orgánu, nebo v případě, kdy jednání ještě není dokončeno, jeho dokončení přerušit.

¹¹ Nižší trestní postih by se týkal situace, pokud by auditor neoznámil spáchaný trestný čin podplacení v základní skutkové podstatě, tj. podle § 332 odst. 1, v takovém případě by mu hrozil trest odnětí svobody až na dvě léta nebo peněžitý trest.

Tak jako i v řadě jiných situací i zde se po auditorovi vyžaduje přesný postup. Jeho pochybením by totiž v konkrétním případě bylo nejen to, pokud by auditor příslušným orgánům (včetně orgánů činných v trestním řízení) informace nesdělil, ačkoliv je sdělit měl, ale s ohledem na zákonnou povinnost mlčenlivosti i opačná situace, tedy kdyby auditor informace sdělil, avšak neoprávněně. Je tedy více než nutné, aby auditor při jakýchkoliv pochybnostech vždy vyhledal v dané věci kvalitní právní pomoc.

Jan Molín

Ing. Jan Molín, Ph.D. absolvoval obor Účetnictví a finanční řízení podniku na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Působí na katedře finančního účetnictví a auditingu, kde v roce 2010 obhájil doktorskou práci. Od roku 1999 je daňovým poradcem, praxi vykonává v účetní a poradenské společnosti MIVO s.r.o., kde je současně jednatelem.



Nezveřejňování účetních závěrek a jeho právní postih



Magdalena Králová

Na právnické osoby zapsané v obchodním rejstříku nebo ty, jimž to uloží zvláštní právní předpis, se vztahuje informační povinnost uložená § 21a zákona o účetnictví. Účetní jednotky, které podléhají povinnému auditu účetní závěrky, jsou povinny zveřejnit ji ve lhůtě 30 dnů po ověření auditorem a po jejím schválení statutárním orgánem, nejpozději však do konce bezprostředně následujícího účetního období. Pro aplikační praxi dlužno zmínit, že zákon neobsahuje lhůtu, do níž by měly zveřejnit účetní závěrky ty účetní jednotky, jež povinnosti ověření účetní závěrky auditorem nepodléhají.¹ Dle prezentovaných názorů Finanční správy České republiky se vykládá u všech povinných jednotek lhůta obdobně jako u jednotek auditovaných. Povinnost zveřejnění účetní závěrky je pak splněna okamžikem jejího předání rejstříkovému soudu.

Ačkoli odpovědné správní orgány zatím tento prohrěšek systémově nesankcionují, právě zde riskují účetní jednotky v hojně míře. I při nízké míře uplatňování sankcí za porušení účetních předpisů je v praxi totiž právě tato skutková podstata porušování účetních předpisů pravděpodobně nejfrekventovanější. Je třeba vidět, že pokud správní orgány začnou sankce více uplatňovat, je naplnění této skutkové podstaty v praxi velmi snadno zjistitelné a nepřináší prakticky žádné komplikace v dokazování.

Smysl této povinnosti je dán mimo jiné i evropským právem, a sice směrnici Evropského parlamentu a Rady z dne 16. 9. 2009 o koordinaci ochranných opatření. Ta ve svém třetím odstavci uvádí, že zveřejňování by mělo umožnit třetím osobám se seznámit se základními listinami společnosti a s některými údaji, které se jí týkají.

Více než dvě třetiny podnikatelů však tuto svou zákonnou povinnost neplní. Míra naplněnosti sbírky listin je podle zjištění ochránce práv pouze 28 %. Dále bylo zjištěno, že jen 9 % účetních jednotek dodalo účetní závěrky za všechny roky své činnosti a naopak 50 % podnikatelů ji nedodalo v průběhu své existence ani jednou. Obdobné informace vyplynuly z kontrolní akce Nejvyššího kontrolního úřadu. Dle jeho zjištění počet subjektů nezveřejňujících účetní závěrku meziročně roste. Rozsáhlý průzkum této problematiky provedla v průběhu roku 2012 i Komora certifikovaných účetních. V podstatě potvrzuje uvedené údaje. Navíc z něj vyplynula i zajímavá regionální struktura „hříšníků“. Nejhůře jsou na tom ve zveřejňování účetních závěrek účetní jednotky z Prahy, kde tuto povinnost nedodržuje až 70 % subjektů. Společnosti v Brně jsou na tom o něco lépe – své účetní povinnosti tu neplní téměř 64 %. Jako „nejzornější“ ze zkoumaných regionů se ukázaly účetní jednotky se sídlem v Ostravě, které dosáhly na necelých 54 %.

Dle informace ministerstva spravedlnosti přichází v úvahu jako řešení v této souvislosti změna daňových

¹ Hruška Vladimír: *Účetní manuál pro podnikatelské subjekty*. Bilance, 2010, ISBN-978-8086371-54-2, str. 558

předpisů, kdy by povinnou součástí daňového příznání právnických osob již nebyla účetní závěrka sama, nýbrž prohlášení o jejím uložení do sbírky listin. Nezaložení účetní závěrky by pak bylo chápáno jako nesplnění daňové povinnosti.² Osobně se domnívám, že v daném případě je však třeba spíše než donucovací aparát hledat důvody nevěle podnikatelů své účetní závěrky zveřejnit a zvážit určité zúžení editační povinnosti tak, aby ještě plnila cíl informovanosti třetích osob, ale zároveň eliminovala obavy podnikatelů z reakcí konkurence. Podle zmíněné zprávy Komory certifikovaných účetních řešení nabízí novelizovaná čtvrtá směrnice EU, která výrazně redukuje obsah informací obsažených v účetních závěrkách mikro-podniků, tj. podniků, které splňují alespoň dvě ze tří kritérií: obrat je nižší než 700 000 EUR, bilanční suma nepřesahuje 350 000 EUR a zaměstnávají méně než 10 zaměstnanců. Pro tyto podniky v podstatě zmizí povinnost sestavovat přílohu k účetní závěrce, rozvaha a výkaz zisku a ztráty budou výrazně zkráceny. Nicméně povinnost zveřejňovat tuto zkrácenou závěrku zůstává zachována.

Za neplnění zmíněných evidenčních a informačních povinností hrozí obchodním společnostem hned několik typů správního postihu. Kromě pokuty až 3 % hodnoty aktiv dle zákona účetnictví může nastoupit pokuta podle § 24 odst. 2 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů, až do výše 50 000 Kč a konečně dle zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, který nabyl účinnosti k 1. 1. 2014, může předseda senátu uložit pořádkovou pokutu zapsané osobě také tehdy, jestliže neuposlechla výzvy rejstříkového soudu, aby mu, mimo jiné, předložila listiny, které podle tohoto nebo jiného zákona mají být založeny do sbírky listin. Ta může dosáhnout až výše 100 000 Kč. Právě tato nová právní úprava však nestanoví sankci jen peněžitou. Neplní-li zapsaná osoba povinnosti opakovaně nebo může-li takové neplnění mít závažné důsledky pro třetí osoby (což nezveřejnění účetní závěrky bezesporu mít může) a je na tom právní zájem, může rejstříkový soud i bez návrhu zahájit řízení o zrušení zapsané osoby s likvidací.

Nedomnívám se, že situace, kdy za jeden delikt určují správní sankci hned tři předpisy, je správná. Dle mého názoru je důsledkem toho, že náš právní řád neobsahuje ucelený kodex správních deliktů, a skutkové podstaty se tak v některých situacích překrývají. Legislativa by se proto měla snažit uvedené překrývání skutkových podstat správních deliktů eliminovat. Měla by být důsledně uplatňována zásada jediného postihu v téže věci – plně v souladu s Doporučením Výboru ministrů EU 91/1 ze 13. 2. 1991, podle něhož

má být uplatněna zásada non bis in idem. V případě, že má být skutek potrestán více správními orgány podle předpisů, které chrání různé zájmy, je nezbytné, aby každý z nich zvážil, že za daný skutek již byla uložena jiná správní sankce.³ V návaznosti na určení výše sankce v situaci souběhu právních úprav tohoto deliktu bych vnímala pokutu určenou zákonem o veřejných rejstřících jako maximální. Právě tento zákon totiž nejvíce odráží smysl zveřejnění ve Sbírce listin. Konkrétní výše sankce pak bude záviset na správním uvážení aplikujícího orgánu. Ten však bezesporu přihledne k době prodlení a zejména počtu nezveřejněných závěrek. Systémové nezveřejňování může vést k posouzení deliktu jako trvajících a tím pádem k vyšší sankci.

Ne každý si ovšem uvědomí, že i nezveřejnění účetní závěrky je za určitých okolností až trestným činem. Může totiž naplnit skutkovou podstatu zkraslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 trestního zákoníku, která postihuje zejména tzv. kreativní účetnictví a dále pak machinace s podklady pro obchodní rejstřík. Na náš případ dopadá konkrétně odstavec 2, věta třetí: *„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, bude potrestán odnětím svobody od dvou do osmi let, a to v závislosti na škodlivosti následku.“*

Trestnost takového jednání je podmíněna tím, že toto jednání vede k určitému konkrétnímu následku, jímž je skutečnost, že pachatel ohrozí majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně. V tomto kontextu je však nutné si uvědomit, že trestné činy související s účetnictvím jsou spíše činy dolůzní, tedy úmyslné.⁴ Co se týče následku, je na tomto místě vhodné zmínit i judikaturu, a sice usnesení Nejvyššího soudu: *„Trestný čin zkraslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 125 odst. 1 TrZ (254 odst. 1 TrZ) je totiž deliktem ohrožovacím. Dojde-li pak skutečně k obohacení pachatele v důsledku omylu jím vyvolaného nebo využitého a ke způsobení škody na majetku jiné osoby, skutek se posoudí jako poruchový trestný čin podvodu.“*

Vidíme, že za „jedno“ porušení může nastat jak správní, tak trestně právní postih. Kde jsou tedy mezi nimi hranice? Trestní zákoník v § 12 odst. 2 stanoví, že *„trestní odpovědnost pachatele a trestněprávní důsledky s ní spojené lze uplatňovat jen v případech společensky škodlivých, ve kterých nepostačuje uplatnění odpovědnosti podle jiného právního předpisu.“*

² Prosperita, *Účetní závěrky – veřejné tajemství*, 2/2013

³ Mates, Pavel, a kol.: *Základy správního práva trestního*, 2008, ISBN 978-80-7179-806-4, str. 38

⁴ Např. Molín, J.: *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011, ISBN 978-80-7357-600-4, s. 49–50.

V současné době je všeobecně uznáváno, že tento princip má nepochybně význam i pro interpretaci trestněprávních norem a plyne z něho, že trestnými činy mohou být pouze závažnější případy protispoločenských jednání, a to podle zásady, že tam, kde postačí k regulaci prostředky správního nebo civilního práva v širším slova smyslu, jsou trestněprávní prostředky nejen nadbytečné, ale z pohledu principu právního také nepřipustné.⁵ V praxi však hranice mezi tím, kdy ještě stačí správní sankce a kdy již nastoupí trestněprávní odpovědnost, určitě nebude jednoznačná. Judikatura k tomu problému však již nyní je. Jedná se například o usnesení Nejvyššího soudu ČR, který řešil situaci, kdy účetní jednotka mezi lety 1999–2007 podávala daňová přiznání, která zjevně nenavazovala na účetní záznamy. Soud se po projednání vyslovil takto: „nelze věc považovat toliko za správní delikt, naopak s ohledem na společenskou škodlivost jednání obviněného i s přihlédnutím k době, po kterou obviněný trestnou činností páchal, je na místě v daném případě uplatnit trestní odpovědnost obviněného a trestněprávní důsledky s ní spojené, neboť odpovědnost podle správního práva by nebyla postačující.“⁶

Rozdíly však nejsou jen v tzv. společenské nebezpečnosti. Na rozdíl od trestní represe je objektem správních deliktů především zájem na bezporuchovém chodu veřejné správy. Navíc správní sankce v sobě nenesou takové „morální ocejchování“ jako pravomocné odsouzení za trestný čin.

Účetní jednotkou je zpravidla právnická osoba, tu (samu o sobě) před zmíněnou kolizí chrání § 28 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob⁷, který řeší zákaz vedení správního řízení, bylo-li již proti dané právnické osobě zahájeno pro týž skutek trestní stíhání. Účelem tohoto ustanovení je úprava procesních důsledků realizace zmíněného principu *non bis in idem*. Tento princip zajišťuje právní jistotu a záruku toho, že o téže věci bude jednáno a rozhodnuto jen jednou. Podstatou posouzení, zda jde o jeden čin, je totožnost skutku. V evropské judikatuře je skutek chápán jako soubor konkrétních okolností, které jsou vzájemně neoddělitelně spojeny v čase a prostoru, nezávisle na právní kvalifikaci tohoto činu nebo na chráněném právním zájmu⁸. Pokud bylo tedy pro týž skutek zahájeno trestní stíhání a zahájil-li již dříve správní orgán řízení o správním deliktu, musí jej zastavit podle § 66 odst. 2 správního řádu⁹. Po dobu, kdy je vedeno trestní řízení, se ovšem staví lhůta pro

zánik odpovědnosti za správní delikt. V relaci správní vs. trestní řízení lze využít i čl. 7 „Evropské ústavy“, z něhož vyplývá zákaz dvojího potrestání ve všech případech, kdy jde o trestný čin. Trestný čin je přitom chápán jako autonomní pojem, jehož znaky naplňuje podle judikatury našich soudů i Evropského soudního dvora většina správních deliktů.

Konečně je ve vazbě trestních a správních postihů poukazováno také na fakt, že zatímco trestné činy jsou kodifikovány, pro správní delikty platí opak. Právě chybějící kodifikace může být příčinou, že v praxi dochází k překrývání nejen trestných činů a správních deliktů, ale, jak bylo zmíněno, i různých správních deliktů navzájem. Inspirací by mohlo být řešení, které zvolil německý zákon o přestupcích. Je-li porušeno jedním činem více zákonů a řízení o nich spadají do příslušnosti více věcně příslušných správních úřadů (v našem případě např. rejstříkový soud vs. finanční úřad), určuje se příslušnost tomu orgánu, který vyslechl v dané věci obviněného jako první.¹⁰

Kolize správního a trestního práva je tak vyřešena alespoň na úrovni teorie. Vedle veřejnoprávního postihu je však v souvislosti s rekodifikací soukromého práva samostatně posílena i soukromoprávní odpovědnost statutárního orgánu. Již zmíněný zákon o veřejných rejstřících v § 106 odst. 2 stanoví: „*má se za to, že člen statutárního orgánu jednotky, která opakovaně neaktualizuje sbírku listin, porušuje péči řádného hospodáře.*“ Pro jednatele (či jiného člena statutárního orgánu) může právě takové porušení ve vazbě na „nový“ občanský zákoník a zákon o obchodních



Abych snížil tvrdost zákona, tak ty hrábě si můžete nechat.

Kresba: Ivan Svoboda

⁵ Fenyk Jaroslav: *Subsidiarita trestní represe – rovnice o mnoha neznámých?* Státní zastupitelství č. 1/2013, Wolters Kluwer 2013, ISSN 1214-3758, str. 8.

⁶ *Usnesení Nejvyššího soudu ČR č.j. 5 Tdo 1350/2010 ze dne 9. 2. 2011.*

⁷ *Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim*, ve znění pozdějších předpisů.

⁸ *Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád*, ve znění pozdějších předpisů.

⁹ Prášková Helena: *Vztah řízení proti právnické osobě a řízení o správním deliktu právnické osoby*. Trestně právní revue, č. 6/2012, C. H. BECK 2012, ISSN 1213-5313 str. 131.

¹⁰ Prášková Helena: *Princip ne bis in idem v řízení o správních deliktech*. Trestněprávní revue, 3/21012, C.H. BECK, 2012, ISSN 1213-5313 str. 54.

korporacích přinést vážné osobní následky. Vznikne-li totiž společnosti škoda, např. v důsledku uložené pokuty, vzniká mu povinnost takovou škodu společnosti nahradit a v případě, že tak neučiní, ručí věřiteli za tento dluh.

Co říci závěrem? Napadá mě to staré pořekadlo o džbánu a o vodě... ale cena může být v tomto případě opravdu příliš vysoká. Takže vyjádřím naději, že ustanovení o právní odpovědnosti splní hlavně svou preventivní funkci a morálka podnikatelských subjektů se zlepší. Poté snad účetní závěrky, k nimž v podstatě celý účetní proces směřuje, najdou cestu ke svým uživatelům.

Magdalena Králová

Mgr. Ing. Magdalena Králová absolvovala Vysokou školu ekonomickou v Praze se specializací účetnictví a finanční řízení a později právní fakultu Masarykovy univerzity v Brně – právní specializaci Právo v podnikání a navazující magisterský obor Veřejná správa. Od roku 2000 je členem Komory certifikovaných účetních a od roku 2002 členem Komory daňových poradců. Profesionálně se věnuje účetnímu a daňovému poradenství pro malé a střední podniky v komerční i neziskové sféře. V současné době se aktivně podílí i na vedení profesních organizací, od roku 2010 jako místopředsedkyně dozorčí komise Komory certifikovaných účetních a od roku 2011 je členkou hlavního výboru Svazu účetních.

Účetní kradou také



Jiří Pelák

Následující příběhy byly inspirovány články v novinách, rozsudky českých soudů nebo zaslechnutými příhodami. Podobnost s reálnými osobami či událostmi z vašeho okolí je čistě náhodná.

Štědré pojistné

Karlovi se splnil sen. Získal dvouleté vědecké stipendium k bádání na prestižní univerzitě v USA. Odjezd pro něj byl hektický: rozloučit se se všemi přáteli, spolupracovníky na fakultě, vyřídit všechny formality včetně víza a pojištění. Univerzita, na které pracoval, mu poskytla neplacené volno.

Při návratu zpět do vlasti seděl v letadle vedle Čecha, který, ač žil v USA, létal do ČR k zubaři. Během vyprávění o tom, jak je letenka a zdravotní pojištění v ČR levnější než jen pouhá myšlenka na lékaře v USA, začal Karel propadat panice, jak je to vlastně s jeho zdravotním pojištěním.

Proto po návratu Karel nelenil a hned vyrazil na pobočku své zdravotní pojišťovny. K jeho nemalému údivu se však ukázalo, že je vše v úplném pořádku. Pojistné během uplynulých dvou let za něj univerzita odváděla z jeho tarifní mzdy, stejně jako před jeho odjezdem.

Pak už věci nabraly rychlý spád. Ten samý dotaz u zaměstnavatele vedl k tomu, že se zjistilo, že nejenom bylo odváděno pojistné, ale že byla i „vyplácena“ mzda. Na účet, jenž nikdo neznal, tedy kromě mzdové účetní, která ho zadala do systému. Policie následně zjistila, že se jednalo o její vlastní účet.

Internetový nadšenec

Josef měl slabost pro Aukro. Občas ve volných chvílích brouzдал po webových stránkách a bavil se tím,

co by si mohl koupit. Nekoupil si nikdy nic, ale ty možnosti ho opravdu fascinovaly. Jednou také, spíše omylem, zabrousil do oddělení stavebního nářadí.

Josef byl účetní, a těmto věcem popravdě moc nerozuměl. Nicméně i tak dobře poznal, že nabízené věci jsou ty samé, kterými byl nappán sklad obce, u níž pracoval jako účetní. Obec to nářadí získala neobvyklým způsobem, v rámci pomoci po povodních v roce 2013. Jednalo se o jeden specifický typ pomoci: různé dobročinné organizace nebo i podniky do obce přivezly nářadí (poměrně i drahé kusy, mezi nimi motorové pily, sbíječky, míchačky) jako dar. Jediné, co bylo při převzetí třeba, bylo podepsat předávací protokol. Veškerá starost ohledně tohoto nářadí připadla právě Josefovi. Vymyslel, kde se bude nářadí skladovat, a zavedl sešit, v němž se nářadí evidovalo včetně toho, kdo z občanů obce si co bezplatně půjčil. On také to nářadí půjčoval a přebíral při vracení. V těch zmatcích a stresu kolem povodní na to neměl nikdo jiný čas.

Když si vše Josef dal dohromady, řekl si, že tady by něco stálo za pokus. Založil si na Aukru účet na fiktivní jméno a jako adresu udal adresu své matky ze sousedního města. A začal prodávat stavební nářadí. V „podnikání“ se mu dařilo, a za chvíli se sklad obce slušně vyprázdnil.

Když se poté jednoho dne starosta začal zajímat, jak je to s tím „povodňovým nářadím“, Josef, předstírající paniku, nahlásil, že sklad byl zřejmě vykraden. A zloději, jako na potvoru, ukradli především sešit, ve kterém se ve skladu evidovaly výpůjčky. Nikdo tedy nebyl schopen zjistit, zda se něco ztratilo a zda má někdo něco vypůjčené. Protože také nikdo nevěděl, odkud to všechno nářadí obec získala, nebylo se ani koho zeptat.

Nebyť podezíravých pohledů ulpívajících na Josefovi, mohl se těšit z dokonalého zločinu.



Nevinné nuly

Paní Květa, účetní ve společnosti TV Production, toho měla v práci na bedrech opravdu hodně. Byla totiž jedinou administrativní zaměstnankyní, tedy ještě mimo sekretářky šéfa. Sekretářka si ale dobře hlídala, aby se v práci nepředřela, což jí i dobře vycházelo.

Květa tedy měla na starosti komplet přijaté i vystavené faktury, vedení účetnictví i pokladny. Jenom mzdovým účetnictvím byla pověřena externí firma. Paní Květa si však nestěžovala, byla zvyklá hodně pracovat a také byla ráda, že si práci může organizovat sama. Co jí ve skutečnosti trápilo, byl spíše osud její dcery, která byla rozvedená, měla dvě děti a s alimenty to bylo všelijaké. Občas dceři tedy „půjčovala“ nějaké peníze, aby jí se svízelnou situací pomohla.

Toho dne se právě dcera za Květou zastavila v práci s tím, že by rychle potřebovala půjčit 1 500 Kč. Paní Květa neměla tolik peněz u sebe, a tak nezbylo nic jiného, než si půjčit z podnikové pokladny s tím, že následující den to paní Květa do ní vrátí, aniž by si kdokoli čehokoli všiml.

Den na to se ovšem paní Květě dostala do ruky zajímavá účtenka za nákup papíru za 200 Kč, přičemž částka byla napsaná tak, že mezi dvojkou a zbývajícími nulami byla značná mezera. Paní Květa se tedy rozhodla půjčku z pokladny vyřešit jinak. Na účtenku připsala jednu nulu a ještě si z pokladny dalších 300 Kč vzala, aby vše bylo „v pořádku“.

Po nějakém čase se ukázalo, že přidávání nul na účtenky má přeci jen své hranice. Tak paní Květa přistoupila k dalšímu kroku. Přijala do účetnictví svoji první vlastní fakturu. Faktury v TV produkci jsou opravdu za kuriózní služby, takže nebyl problém čas od času něco zduplikovat nebo vymyslet něco podobného. Šéf, ač všechny faktury chtěl vidět při proplácení peněz z účtu, si nikdy ničeho nevšiml, zejména když Květa během čekání na podpis příkazu k úhradě záměrně nezavřela pusou.

Skončilo to u takových objemů peněz, kterých si už nešlo nevšimnout. U soudu se pak hovořilo o 6 milio-
nech korun.

Bývalý spolužák

Heleně se na sraz třídy moc nechtělo. Přece jen, spolužáky neviděla už alespoň 15 let a ani nevěděla, zda někoho pozná. Nakonec se ale přemohla a šla.

Nakonec se z toho vyklubal příjemný večer. Mnoho spolužáků potkaly stejné trable a úspěchy jako ji, takže bylo o čem vyprávět, včetně toho, kdo kde pracuje, jaké má šéfy a tak podobně. Dokonce ji večer ani nic nestál, jeden ze spolužáků se stal hodně úspěšným podnikatelem a celou útratu vzal na sebe.

Helenu ovšem překvapilo, když jí ten samý spolužák o den později volal a zval ji na kafe. To jí trochu zaskočilo, na školní románek se přece jen cítila už trochu stará. Nakonec však šlo o něco jiného. Spolužák byl totiž odběratelem podniku, ve kterém Helena pracovala jako účetní, a během večera, jehož průběh nebyl nepříjemný, se jí svěřil, že se mu v podnikání daří čím dál hůř a že ho napadlo, že by mu mohla trochu pomoci. Stačilo by jen, kdyby se podívala na slevy, které dostávají ostatní odběratelé, aby byl „připraven“ na jednání o nadcházejících dodávkách.

Heleně se do toho moc nechtělo. Spolužák ji však přesvědčil, že takto nikomu neublíží, a že jí rozhodně nezůstane nic dlužen. A tak se také stalo, Helena jela poprvé na dovolenou, kterou si vysnila.

Po nějaké době úspěšné spolupráce přišel spolužák s dalším nápadem: zda by nebylo možné slevu na faktuře upravit přímo v účtárně. Protože fakturace v podniku Heleny probíhala tak, že jednotlivé útvary předávaly do účtárny pouze podklady pro fakturaci a faktury vystavovaly účetní samy, ukázalo se, že to není problém. Ač se slevy pro odběratele v podniku schvalovaly na několika úrovních, nikdo už pak neřešil, jaká sleva se nakonec na faktuře objevila. Helenu samotnou překvapilo, jak to vše nakonec jednoduše prošlo.



Trik č. 3, který se spolužákem vymyslela, spočíval v tom, že Helena, ač dostala pokyn k vystavení faktury na firmu spolužáka, žádnou fakturu prostě nevystavila. Heleně bylo čím dál tím víc jasné, že fakturace se nesmí dostat do ruky nikomu jinému, takže odmítala dovolené a nemoci přecházela. Zánět slepého střeva však přejít nešel. A i za tu krátkou dobu, na kterou její agendu převzala jiná účetní, vše vyplavalo na povrch. Její kolegyně se prostě jen v dobré víře snažila zjistit, které výdejky ze skladu už byly vyfakturované...

Jiří Pelák

Ing. Jiří Pelák, Ph.D. absolvoval obor účetnictví a finanční řízení podniku na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze, kde také na katedře finančního účetnictví a auditingu obhájil doktorskou práci a pracuje zde jako odborný asistent. Je zkušebním komisařem Komory auditorů ČR pro zkoušku z podnikových kombinací a částečně působí také v oddělení metodiky účetnictví a auditu KA ČR. Odborně se zaměřuje na účetní řešení fúzí a akvizic, IFRS, prevenci a odhalování defraudací v účetnictví a na auditing. Je auditorem, zapsaným v seznamu KA ČR.

Povolání: certifikovaný vyšetřovatel podvodů



Pavla Hladká

Osvědčení certifikovaný vyšetřovatel podvodů (Certified Fraud Examiner, CFE) uděluje Asociace certifikovaných vyšetřovatelů podvodů (Association of Certified Fraud Examiners, ACFE), která byla založena v roce 1988 se sídlem v Austinu ve státě Texas. ACFE je největší světovou organizací zabývající se bojem proti podvodům a předním poskytovatelem školení a vzdělávání v této oblasti. Společně s více než 70 000 členy ACFE snižuje výskyt firemních podvodů po celém světě a upevňuje důvěru veřejnosti v poctivost a objektivitu v rámci této profese. ACFE letos slaví 25. výročí svého založení.



Daniel Bican

Ve světě certifikovaní vyšetřovatelé podvodů pocházejí z různých profesí, mimo jiné auditorů, účetních, finančních odborníků, policejních vyšetřovatelů, specialistů na bezpečnost a prevenci škod, advokátů, pedagogů a kriminologů. Vyšetřovatelé shromažďují důkazy, zaznamenávají výpovědi, vyhotovují zprávy a pomáhají při vyšetřování různých forem podvodů. Věnují se však i odhalování podvodů a zavádění preventivních opatření proti podvodným aktivitám. Pracují v mnoha významných společnostech, finančních institucích, státních orgánech, poradenských firmách a organizacích poskytujících vyšetřovací služby.

Posláním ACFE je snižovat výskyt podvodů a ekonomické trestné činnosti a pomáhat svým členům při odhalování podvodného jednání a obraně proti nim.

K naplňování svého poslání ACFE:

- poskytuje vyšetřovatelům podvodů odbornou kvalifikaci prostřednictvím zkoušky CFE,
- stanovila náročné požadavky pro přijetí, včetně prokazování způsobilosti formou povinného průběžného odborného vzdělávání,

- vyžaduje, aby certifikovaní vyšetřovatelé podvodů dodržovali přísný etický a profesní kodex,
- slouží jako mezinárodní zástupce certifikovaných vyšetřovatelů podvodů ve vztahu k obchodním, vládním a akademickým institucím,
- uplatňuje svou vůdčí roli tak, aby upevňovala důvěru veřejnosti v poctivost, objektivitu a profesionalitu certifikovaných vyšetřovatelů podvodů.

ACFE zaštiťuje přibližně 160 poboček po celém světě. Certifikovaní vyšetřovatelé ve více než 140 zemích na šesti kontinentech prošetřili více než 2,5 milionu případů podezření z podvodu v občanskoprávní i trestněprávní oblasti.

Pobočka ACFE pro Českou republiku byla založena jako nezisková organizace v červenci 2009 a v současnosti má více než 70 členů, z nich je přibližně 20 držitelů osvědčení CFE. Pořádá semináře s protipodvodnou tematikou pro členy i širokou veřejnost. Pobočka v České republice spravují členové prostřednictvím voleného výboru, složeného z dobrovolníků, kteří věnují svůj čas a úsilí na zvyšování povědomí profese vyšetřovatelů podvodů a sdružování specialistů působících v této oblasti. Cílem ACFE je plnění tří základních, dále uvedených funkcí.

Informovat

ACFE potvrzuje svou zasvěcenost profesi vyšetřovatele podvodů tím, že specialistům na celém světě poskytuje možnosti aktuálního vzdělávání a zdroje světové úrovně. Ať už jde o zkušené pracovníky v oblasti boje proti podvodům, nováčky v tomto oboru nebo firemní manažery, kteří jen potřebují být informováni o řešení rizik spojených s podvodem a korupcí, každý může využívat zdroje informací a nástroje ACFE. Pomocí široké škály školicích instrumentů vytvořených ACFE má každý možnost zvyšovat své povědomí o boji proti podvodům, rozvíjet nové dovednosti a rozšiřovat své stávající vědomosti v problematice podvodů.

Podporovat

ACFE nabízí svým členům možnost odborné certifikace CFE, díky níž mohou dále zlepšovat své schopnosti a zaujmout přední postavení mezi profesionály zabývajícími se bojem proti podvodům. Protože cesta k certifikaci může být náročná, ACFE v Texasu má připraven speciální tým pro své členy, který na této cestě poskytuje zájemcům pomoc a podporu. Praktická řešení nabízí nejen těm, kdo se již bojem proti podvodům zabývají, ale i těm, kteří se na tuto dráhu teprve chystají.

Sdružovat

ACFE zprostředkovává kontakt mezi odborníky na boj proti podvodům a jejich kolegy v místním a globálním měřítku. Díky nabídce různých příležitostí pro navazování kontaktů, jako jsou semináře, konference, online diskusní fóra, e-newslettery, akce pořádané místní pobočkou a další, mohou členové ACFE okamžitě sdílet své nápady a myšlenky s ostatními specialisty na boj proti podvodům kdekoli na světě a diskutovat právě aktuální témata.

Česká pobočka se zaměřuje primárně na organizování přednášek a seminářů průběžného odborného vzdělávání s cílem navazovat a udržovat profesní kontakty a sdílet zkušenosti a znalosti v oboru. Pořádané semináře zprostředkovávají účastníkům znalosti, forenzní techniky a postupy, včetně příkladů z praxe v různých oblastech. Uvádíme příklad dosud diskutovaných témat:

- prevence podvodů,
- zásady vyšetřování podvodů,
- vedení forenzních vyšetřování,
- podvody ve finančních institucích,
- interní podvody a role auditora,
- protikorupční legislativa FCPA a UK Bribery Act,
- techniky vedení forenzních rozhovorů,
- podvody v oblasti nákupu a zadávání zakázek,
- zákon o veřejných zakázkách,
- e-Fraud: Prevence a odhalování podvodů páchaných s využitím IT.

Jak se stát CFE?

Forenzní vyšetřovatelé a další odborníci zabývající se zaváděním preventivních opatření proti podvodům a vyšetřováním podvodného či neetického jednání mají možnost získat odbornou certifikaci a stát se certifikovaným vyšetřovatelem podvodů (CFE).

Základní podmínkou před složením zkoušky CFE je členství v ACFE formou tzv. associate membership. Člen ACFE může využívat řadu dalších výhod, které mu mohou pomoci v jeho profesním a kariérním rozvoji, jde například o přístup k informacím a nástrojům určeným pouze pro členy nebo slevy na řadu produktů ACFE. Členem se může stát každý, kdo splní kvalifikační předpoklady a má zájem se zabývat prevencí, odhalováním a vyšetřováním podvodů.

Pro získání osvědčení CFE musí zájemce splňovat následující požadavky:

1. **vzdělání:** bakalářský titul (Bachelor's degree) z jakékoli vzdělávací instituce, který však může být nahrazen praxí v oblasti s protipodvodným zaměřením – dva roky praxe za každý rok studia (tj. tříleté studium může být nahrazeno praxí v oboru v délce 6 let).
2. **profesní požadavky:** minimálně dva roky praxe přímo z oblasti odhalování a vyšetřování podvodů nebo oborů souvisejících. Uznávanými souvisejícími obory jsou:
 - účetnictví a audit (např. účetní, statutární auditor, interní auditor),
 - kriminologie a sociologie,
 - vyšetřování podvodů,
 - bezpečnost a prevence škod,
 - právo (např. státní zástupci, advokáti).

Pokud zájemce o CFE nespĺňuje požadavek dle bodu 2, stále má možnost přihlásit se ke složení zkoušky v případě, že jeho profesní působení je „nepřímou“ spojeno s protipodvodnou činností. V takovém případě je nutné do přihlášky uvést popis současné pracovní činnosti, tento požadavek bude posouzen studijním oddělením ACFE individuálně. Za splnění uvedených předpokladů budou uchazeči přiděleny odpovídající body (minimální požadavek 50 bodů). Každý zájemce má možnost si na stránkách www.acfe.com (CFE Qualifications – The point system: Check to see your Point Score) udělat předběžný výpočet bodů a zjistit, zda požadavky splňuje.

Zkouška se skládá online v anglickém jazyce a obsahuje čtyři testy po 125 otázkách z každé z následujících oblastí:

- finanční transakce a podvodná schémata,
- právo,
- techniky a metody vyšetřování,
- prevence a detekce podvodů.

Po složení zkoušky musí certifikovaný vyšetřovatel dále pokračovat ve svém vzdělávání, aby byl stále informován o nových metodách a technikách vyšetřování i případech a způsobech páchaní podvodů. Tím drží krok s pachateli podvodného jednání, kteří při





své činnosti využívají stále sofistikovanější postupy a metody.

V České republice požadavek na složení zkoušky CFE neexistuje, ale existují již profese, kde osvědčení CFE je výhodou při přijímacím pohovoru, případně složení této zkoušky je požadováno při výkonu zaměstnání. Jedná se zejména o členy forenzních týmů větších poradenských firem, členy vyšetřovacích týmů významných finančních institucí, ale i interní auditory velkých korporací, jejichž náplní je i interní vyšetřování podvodů.

Získání osvědčení CFE nutně neznamená, že jeho držitel je lepším vyšetřovatelem než jeho kolega bez certifikace. Osvědčení CFE však poskytuje předpoklad, že si jeho držitel osvojil teoretické znalosti v této problematice, nastudoval různá podvodná schémata a varovné signály (red flags), vyšetřovací techniky a postupy, které může při vyšetřování uplatňovat. U vyšetřování podvodů je vždy důležitá praxe a vlastní zkušenosti, které vyšetřovatel využívá při dalších šetřeních.

Členové ACFE a držitelé osvědčení CFE jsou povinni se řídit etickým kodexem ACFE, který ukládá, že budou při své činnosti postupovat odborně, s řádnou péčí a v souladu s právními předpisy. Při porušení kodexu jim hrozí disciplinární řízení a odebrání certifikátu.

Zvyšuje se zájem o forenzní služby?

Jaký je vývoj na českém trhu?

V posledních letech jsme zaznamenali zvýšenou poptávku po forenzních službách, a to v oblasti prevence i vyšetřování podvodů. Také se zvyšuje zájem státní správy a veřejného sektoru, na které je vyvíjen stále vyšší tlak na hospodárné vynakládání prostředků. Vyšetřování podvodů i zavedení preventivních opatření mohou přinést významné úspory ve výdajích prověřované firmy nebo instituce.

Zaznamenali jsme četné případy, kdy vedoucí oddělení i zástupci top managementu firem, ve snaze dosáhnout stanovených cílů a splnit finanční ukazatele, přistoupili k podvodným praktikám. Nejčastěji ve formě „kreativního účetnictví“ a zkreslování finančních výkazů s cílem vykázat vyšší tržby nebo lepší výsledky hospodaření. Důvodem byla potřeba „vylepšit“ finanční výkazy, často i reporting, předkládané mateřské společnosti, bankám, věřitelům a dalším uživatelům účetní závěrky. Podvody jsou však páčány i „řadovými“ zaměstnanci, kteří mohou mít různé motivy a různé způsoby poškození vlastní organizace (zpronevěra, vyvádění peněžních prostředků, koluze s dodavateli či odběrateli za provizi, krádeže, schvalování/účtování fiktivních faktur atd.). K podvodnému jednání mohou být zaměstnanci donuceni i zhoršenou finanční situací, např. z důvodu onemocnění rodinného příslušníka nebo ztráty zaměstnání partnera.

Časté je i vyšetřování podvodů páchaných zvenčí dodavateli materiálu a služeb, odběrateli nebo agenty formou neoprávněné vyšší/nížší fakturace nebo vyplacené provize, dvojí fakturace za tutéž dodávku, falšování hodnoty nebo kvality zboží, nabízením úplatků za protislužbu vedoucí k poškození organizace apod.

Společnosti by proto měly posílit své kontrolní systémy zaměřené na odhalování podvodů a měly by zajistit proškolení svých zaměstnanců proti podvodům. Důležité je také zavádění anonymních oznamovacích linek (whistleblowing hotlines), které umožní včas zachytit možné podvodné jednání a učinit patřičné kroky, aby se případné škody dále neprohlubovaly.

Obecně platí, že žádná organizace ani jednotlivec není imunní vůči podvodu. Pokud se někdo domnívá, že se ho podvod netýká a nemůže ho poškodit, zvyšuje tak riziko, že právě jeho firma nebo společnost bude podvodným jednáním ohrožena. Prostředky vynaložené na prevenci podvodů budou vždy nižší než prostředky, které firma bude muset vynaložit v případě zjištění podvodu. Kromě škod, které podvodník/podvodníci společnosti způsobí svým úmyslným jednáním, musí společnost vynaložit další prostředky na prošetření těchto případů a následně se ve většině případů stejně rozhodne pro zavedení preventivních opatření, aby se riziko opětovného páčání podvodů minimalizovalo.

**Pavla Hladká
Daniel Bican**

Ing. Pavla Hladká, MBA, LL.M., CFE je předsedkyní a spoluzakladatelkou české pobočky ACFE. Současně působí jako senior manager oddělení Vyšetřování podvodů a řešení sporů společnosti EY v České republice a na Slovensku. Má více než 15 let zkušeností s poskytováním auditorských a forenzních služeb široké škále klientů, zejména z korporátní sféry, ale i institucím veřejného sektoru. Zaměřuje se na prevenci podvodného jednání, posuzování rizik podvodů a zavádění opatření proti podvodnému jednání, nastavování compliance programů, vyšetřování podvodného jednání, data mining, forenzní prověrky účetních dat, forenzní due diligence, vyšetřování střetů zájmů, podpory při řešení sporů apod. Řídila řadu forenzních projektů v České republice, na Slovensku, v Maďarsku, Polsku, Velké Británii, na Ukrajině, v Chorvatsku, Slovinsku a Rumunsku. Vystudovala ekonomii na Ekonomické univerzitě v Bratislavě a získala tituly MBA a LL.M. z Nottingham Trent University. Je certifikovaným vyšetřovatelem podvodů a obdržela osvědčení Certified Governance, Risk, Compliance Professional (CGRCP), Certified Internal Control Management Professional (CICMP) a Certified Sarbanes-Oxley Professional (CSOXP).

Ing. Daniel Bican, FCCA, CIA, CFE je místopředsedou české pobočky ACFE. Zároveň vede oddělení Vyšetřování podvodů a řešení sporů společnosti EY ve střední a jihovýchodní Evropě. Má 17 let zkušeností s poskytováním auditorských a forenzních služeb široké škále klientů. Specializuje se na poskytování forenzního poradenství, pomoc při vyšetřování podvodů a na zavádění preventivních programů k zabránění podvodům v nadnárodních společnostech v celé řadě odvětví. V rámci vedení forenzních a compliance týmů v řadě evropských zemí byl také vedoucím významných mezinárodních projektů při vyšetřování podvodů, korupce a porušování regulatorních požadavků u lokálních společností i nadnárodních skupin. Po vystudování Vysoké školy ekonomické oboru management prošel před příchodem do EY auditorskými společnostmi Andersen a Deloitte v České republice a Německu. Kromě jiného je držitelem mezinárodních kvalifikačních certifikátů v oblasti forenzního auditu, praní špinavých peněz, interního a finančního auditu (CFE, CAMS, CIA, FCCA).

inzerce


jconsult
 nezávislá analýza dat

Nová verze softwaru IDEA® VERZE 9

- kompatibilita s Windows 8
- nově elektronický klíč
- nový vzhled [pás karet]
- knihovna – lepší organizace práce
- nové testy Benfordova zákona
- jednodušší připojení k IDEA Serveru
- nové aplikace v rámci SmartAnalyzeru
- vylepšené možnosti exportu
- vyšší výkon
- nové funkce



J + Consult spol. s r.o.
 Čapkova 2/195, 140 00 Praha 4
 Tel.: +420 244 118 411
 www.jconsult.cz



Rozhovor se Stanislavem Mečlem, advokátem specializujícím se na hospodářskou kriminalitu

Hospodářská trestná činnost je nejobtížnější trestně právní disciplína

Jsme velmi rádi, že jste si i při svém pracovním vytížení našel čas na to, abyste čtenářům časopisu, tedy auditorům, asistentům auditora a daňovým a účetním odborníkům, přiblížil právní stránku problematiky označované souhrnně jakožto hospodářská kriminalita. Než přikročíme k věcným otázkám, na úvod snad jedna poněkud osobní. Jak jste se dostal ke studiu práva a následně se pak specializoval na trestnou činnost a trestnou činnost v hospodářské oblasti?

V obou případech tomu napomohla náhoda. Váhal jsem mezi studiem práv a studiem historie, ale nakonec se mi zdálo zajímavější a pestřejší přeci jen spíše právo, a tak jsem se rozhodl pro tento obor a rozhodně této volby nelituji. Svoji profesní kariéru jsem zahájil coby právní čekatel státního zastupitelství Plzeň-jih a tam jsem poprvé přišel do kontaktu s hospodářskou trestnou činností. Je to jednoznačně nejobtížnější trestně právní disciplína a vyžaduje určitou vytrvalost, multidisciplinární přístup, ale také trpělivost. A já jsem měl v tomto směru štěstí i na svého tehdejšího školitele pana doktora Zdeňka Slepíčku. I jeho přičiněním jsem této specializaci zůstal věrný.

Profesor Šámal ve svém článku v časopise Bulletin advokacie č. 10/2009 uvádí: „Nová rekonstrukce je založena na přesvědčení, že ochranu demokratického státního a společenského zřízení, práv a svobod jednotlivců a ochranu jejich života, zdraví a majetku je třeba dosahovat především mimotrestními prostředky. Na protiprávní jednání je třeba reagovat prostředky trestního práva až v krajních případech v souladu s pomocnou (subsidiární) úlohou trestního práva v právním řádu a ve společnosti.“ V poslední době se nám však zdá, že princip „ultima ratio“ nefunguje, trestního práva se nadužívá, někdy i zneužívá. Jaký je Váš názor na tento problém?

Záměr zákonodárce byl nepochybně chválný, ale ukázalo se, že praxe je přeci jen setrvačnější a velmi opatrná k aplikaci nových či neznámých institutů. Nejvyšší soud ČR usiluje o sjednocování judikatury tam, kde tak učinit lze, nicméně k tomu logicky dochází se značným zpožděním. Je jasné, že základem zůstává rozhodovací činnost nižších článků, konkrétně státního zastupitelství a soudů I. stupně, které mohou zásadně zasáhnout do „života“ podnikatelů. V případě státního zastupitelství se také ukazuje, že chybí



JUDr. Stanislav Mečl

působí v advokátní kanceláři Kinstellar v pozici Of Counsel. Působí též v Komisi pro nový trestní řád a je poradcem ministryně spravedlnosti a členem její „Pracovní skupiny pro přípravu strategie pro obnovení důvěry ve výkon

spravedlnosti“. Svou kariéru zahájil v roce 2001 ve funkci státního zástupce. V roce 2009 se stal státním zástupcem Nejvyššího státního zastupitelství, kde působil v odborech trestního řízení a závažné hospodářské a finanční kriminality. Postupně působil ve funkcích vedoucího oddělení korupce a ochrany zájmů Evropské unie, národního korespondenta pro boj s korupcí a legalizací výnosů z trestné činnosti a vedoucího pracovní skupiny nejvyššího státního zástupce pro přípravu zákona o státním zastupitelství. Byl též členem Rady Justiční akademie, členem Poradního sboru vicepremiérky a předsedkyně Vládního výboru pro boj s korupcí, a nakonec působil ve funkci náměstka nejvyššího státního zástupce. Po celou svou kariéru se specializuje na hospodářskou, majetkovou a finanční kriminalitu, včetně korupce a praní peněz, kromě toho též na metodickou a analytickou činnost. V advokátní kanceláři Kinstellar se věnuje trestní odpovědnosti korporací, korporátním pravidlům a protikorupčním opatřením. Absolvoval Právnickou fakultu Univerzity Karlovy v Praze.

metodické návody, jak postupovat, jaké aspekty veřejného zájmu akcentovat ve své činnosti.

Pokud jde o „ultima ratio“, problém do značné míry působí též příliš obecné skutkové podstaty řady hospodářských trestných činů, které umožňují leckdy až příliš pružný výklad, což v kontextu trestní odpovědnosti právnických osob skutečně představuje nemalý problém.

V poslední době mě také zaujal jeden z publikovaných odborných článků, který se zabýval otázkou „ultima ratio“ v případech úvěrových podvodů, resp. v případech, kdy je úvěr dostatečně zajištěn a je možné se tedy domáhat náhrady škody touto cestou. Zcela souhlasím s autorem, že právě takové případy by neměly být řešeny pořadem trestního

práva. Rozhodovací činnost soudů je však v těchto případech bohužel opačná.

Obdobně pokud podnikatelský subjekt například nevyžaduje doklad o příjmech uchazeče, který žádá o spotřebitelský úvěr, není podle mého názoru na místě takovéto podnikatelské riziko přenášet na stát v podobě trestního řízení vůči klientovi. Pokud je riziko nepřiměřené, poškozený subjekt se chová neopatrně, následky by měl nést ten subjekt, který takové riziko podstupuje bez toho, aby se o náklady na řešení takového problému dělil se státem.

O problematice „ultima ratio“ bychom ale mohli diskutovat celé hodiny. Je to též otázka vztahu trestního řízení a správního řízení, resp. zda v leckterých případech není dostatečná či více přiléhavá sankce uložená v řízení o přestupcích, o správních deliktech. Ale to je skutečně na velmi dlouhou debatu.

Přestože se vždy uvádí presumpce neviný jako jeden ze základních pilířů spravedlnosti, v reálném životě je zcela běžně porušován. V médiích jsou uváděna jména osob, které jsou podezřelé, jsou vzaty nebo naopak propuštěny z vazby, popisuje se průběh procesu a jména nejsou skryta ani do zkratk (i když uznávám, že zkratku MUDr. D. R. by si asi každý snadno domyslel). V čem se mýlíme? Nebo je princip opravdu nedodržován?

V této oblasti došlo k obrovskému posunu. Na jednu stranu se zpřísnily podmínky pro poskytování informací z trestního řízení, na druhou stranu je ovšem toto zpřísnění doprovázeno masivními úniky informací z probíhajících řízení. Vzhledem k tomu, že je přípravné řízení trestní neveřejné a těžko lze předpokládat, že by na takových únicích měli zájem obhájci ke škodě svých klientů, jak je čas od času tvrzeno, je to skutečně na pováženou. Zarážející je nejen masovost a četnost těchto úniků, ale i charakter informací, které mají média k dispozici. Z mého pohledu je však nejvíce problematický téměř očividný nezáměr zejména policie a státního zastupitelství se tomuto jevu postavit a situaci řešit.



Řada auditorů působí zároveň i jako daňoví poradci nebo vykonávají i činnost dodavatelů účetních prací (v souladu s principem nezávislosti svým neauditním klientům). Ať již jako auditor, daňový poradce nebo účetní, je často mojí povinností najít pro klienta takové řešení, které bude v souladu se zákonem minimalizovat jeho daňovou povinnost. Z pohledu finančních orgánů, zvláště za situace, kdy řada otázek v oblasti daní je nejednotně vykládána, se však takováto „daňová optimalizace“ může jevit i jako daňový trestný čin a ten, kdo poradenství poskytl, pak jako účastník trestného činu (organizátor, návodce nebo pomocník). Setkal jste se ve své bohaté praxi s takovýmto případem?

Nesetkal jsem se s takovým případem, nicméně nemohu vyloučit, že se i takováto interpretace může objevit. Každý jednotlivý případ má samozřejmě svá specifika a zaslouží samostatného posouzení všech v úvahu přicházejících souvislostí, nicméně pokud takový postup není zjevným excesem, potom bych zde rozhodně nespatořoval naplnění subjektivní stránky trestného činu, tj. úmysl spáchat daňový trestný čin. A potom se tedy nemůže jednat o trestný čin. Obecně však trestní odpovědnost auditorů či daňových poradců vyloučit nelze.

Pro zajímavost bych však poukázal na jeden z judikátů Nejvyššího soudu ČR, který se zabýval obdobnou otázkou, a to trestní odpovědností představitelů obce v případě, kdy se řídili „radou právního zástupce – advokáta“. Soud v tomto případě dovedl, že představitel obce nelze činit trestně odpovědnými, pokud se jako laikové řídili radou osoby práva znalou a neměli důvod o navrhovaném postupu pochybovat. V tomto případě si myslím, že skutečně zvítězil zdravý úsudek. A koneckonců zřejmě bude možné tento judikát aplikovat i na některé případy právě rad auditorů či daňových poradců.

Odborná veřejnost, tedy i auditori, si začíná postupně zvykat na to, že od 1. 1. 2012 je součástí legislativy i zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim. Některé auditorské společnosti poskytují i služby související s prevencí proti takovému chování jednotlivců, které by následně mohlo mít dopad na účetní jednotku. Domníváme se, že z díkce ustanovení § 8 odst. 2 písm. b) není jasné, ve které fázi trestního řízení má společnost prokázat, že provedla taková opatření, že není možné jí konkrétní trestný čin přičíst. Někteří odborníci se domnívají, že postačí prokázat, že jsou dostatečně kvalitně vypracovány a implementovány vnitřní předpisy a směrnice, jsou proškolení zaměstnanci a prováděna kontrola dodržování vnitřních směrnic. Na rozdíl od mezinárodního prostředí (např. systém COSO) není systém vnitřních kontrol v české legislativě definován. Jak lze

posuzovat efektivnost čehosi, co není definováno? Můžete tento problém čtenářům podrobněji vysvětlit?

Zákon o trestní odpovědnosti právnických osob je novou normou a zkušeností s její aplikací sice přibývá, nicméně judikatury je dosud poskrovnu. Problém, o kterém hovoříte, je širší hned v několika směrech. Jednak mi není známo, že by o tom, jak kvalitní a důsledná „opatření“ pro účely trestního řízení požadovat, byly jakkoli edukovány orgány činné v trestním řízení. Správně upozorňujete na další aspekt, a to je absence legální definice takových „opatření“. V případě takto zásadní normy je to jednoznačně na závadu. Nicméně nepochybně je možné využít vodítek v podobě doporučení „nejlepší praxe“ či komentářů k britskému UK Bribery Act či americkému FCPA. Ne každá obchodní společnost exportuje či kontrahuje se zahraničními partnery, ale i v důsledku různých mezinárodních sankcí se přeci jen může ocitnout v situaci, kdy se české nebo cizozemské orgány mohou zajímat o to, jak kvalitní a nakolik funkční „opatření“ společnost přijala. Samozřejmě apelují na přiměřenost. Opatření musejí být přiměřená povaze činnosti obchodní společnosti, exportním rizikům, participaci na veřejných zakázkách a spoustě dalších faktorů. Jistě není nezbytné, aby každá korporace implementovala „robustní“ compliance program.

S předchozí otázkou souvisí i otázka trestní odpovědnosti právního nástupce právnické osoby. Považujete provedení právního due diligence nebo forenzního due diligence za dostatečnou ochranu, jak zabránit použití § 10 zákona o trestní odpovědnosti právnických osob?

Opět by záleželo na konkrétní situaci. V zásadě ale lze říci, že pokud by byly splněny zákonné podmínky pro to, aby se jednání právnické osobě přičítalo, potom je důvod přičítat takové jednání i jejímu právnímu nástupci. Je pravdou, že ani sebelepší šetření nemusí odhalit skutečnosti nasvědčující trestné či protiprávní činnosti, nicméně právě proto je na místě taková rizika ošetřit především smluvně. Dokážu si sice představit, že změna vlastníka může ovlivnit průběh trestního řízení a volbu druhu a výše trestu, nelze však na to spoléhat a zákon k tomu žádná jasná vodítka či kritéria bohužel neposkytuje.

V rozhovoru s předsedkyní české pobočky ACFE Pavlou Hladkou publikovaném na webových stránkách www.danarionline.cz se uvádí, že jednou z možností, jak se s dřívější trestnou činností (tedy po akvizici, po převzetí funkce ve firmě atp.) vypořádat, je „zvážít, zda se vám nevyplatí raději přijmout trest ve správním řízení a tím se případně vyhnout případné trestněprávní sankci“. Domníváte se, že tento postup je možný a zejména že bude akceptován orgány činnými v trestním řízení?

Záleží na stadiu řízení. Pokud týž skutek týkající se korporace již byl pravomocně rozhodnut v řízení o správním deliktu, potom pro takový skutek nelze zahájit trestní stíhání. Pokud ovšem naopak bylo zahájeno trestní stíhání proti právnické osobě, potom o témže skutku nelze vést řízení o správním deliktu.

Setkal jste se ve své praxi se situací, kdy byl auditor účastníkem trestního řízení například jako svědek či dokonce jako obžalovaný? Můžete z hlediska trestního práva jednoduše označit oblast, na kterou by si auditori měli dávat co nejvíce pozor?

Ano, auditor může být v zásadě povolán k výpovědi v postavení svědka. S trestním stíháním auditora jsem se nesetkal, vyloučit takovou situaci ale nelze. Oblast, na kterou je potřeba nepochybně myslet, je oblast „důvěrnosti informací“, notifikační (oznamovací) povinnosti, legal privilege. Je potřeba myslet na to, že pokud auditor při své činnosti zjistí skutečnosti, které by mohly být posouzeny jako trestná činnost, má ve vyjmenovaných případech zákonnou oznamovací povinnost. Stejně tak jeho závěry nejsou chráněny legal privilege a na žádost orgánů činných v trestním řízení by byl povinen je pro účely trestního řízení vydat. V některých evropských zemích již takové případy a situace byly řešeny.

Náš prostor na stránkách časopisu Auditor je omezen, ale přeci jen ještě zbývá prostor pro jednu až dvě otázky, které si sám položíte a následně na ně odpovíte. Tedy sdělíte čtenářům, co Vás nejvíce v oblasti hospodářské kriminality zajímá, trápí či něco, co má vztah k práci auditorů.

Je dostatečně využíván potenciál spolupráce mezi auditory a advokáty?

Jsem rád, že se blýská na lepší časy, přibývá případů, kdy si auditorské firmy uvědomují výhody takové kooperace a s advokátními kancelářemi spolupracují. Zejména se jedná o případy interních investigací, kde již korporace má určité indicie o neetickém chování.

Rozhovor vedli Vladimír Králíček a Jan Molín



Rozhovor s Liborem Vaškem, předsedou Komory certifikovaných účetních

Manipulace s účetními informacemi

Komora certifikovaných účetních (KCÚ) v únoru letošního roku realizovala každoroční průzkum mezi svými členy, který je zaměřen na manipulaci s účetními informacemi. Kolik certifikovaných účetních se letos zapojilo do průzkumu? Jaké jim byly položeny otázky a jaké odpovědi převažovaly?

Letos se nám podařilo získat odpovědi od 215 respondentů z řad členů KCÚ a z jejich reakcí vyplynulo, že téměř 27 % z nich bylo požádáno o vylepšení či upravení účetních informací, a to zejména v oblasti výsledku hospodaření (92 %) – jak v rovině snížení, tak zvýšení – a pak také u zadluženosti (18 %).

Komora certifikovaných účetních připravuje obdobný průzkum opakovaně. Můžete popsat trend, který je z analýzy výsledků patrný?

Podle získaných výsledků je trend zhoršující se, neboť za tři roky, co je průzkum prováděn, došlo k nárůstu žádostí o manipulaci vykazovaných výsledků z 20 % v roce 2012 na 21 % v roce 2013 až na letošních 27 %. Současně je pravda, že počet respondentů byl letos o něco nižší než v předcházejících letech. Vidím to tedy tak, že trend je relativně stabilní, případně mírně zhoršující se, rozhodně ne zlepšující se, tedy že by snah o manipulaci ubývalo.

Jak jste zmínil, vedle nadhodnocování či podhodnocování výsledku hospodaření jsou certifikovaní účetní žádáni o manipulaci se zadlužeností. Můžete shrnout motivy účetních jednotek pro takové jednání?

Důvody vylepšovat zadluženost mohou být různé. Klasickým příkladem je existence limitů zadluženosti v úvěrových smlouvách bank, při jejichž překročení mohou banky požadovat okamžité splacení úvěrů, výše zadluženosti může být podmínkou pro výběrová řízení, pro získání veřejných zakázek nebo dotací. Lze si ale také všimnout, že si obchodní partneři více hlídají své odběratele, a samozřejmě není zájmem nikoho prodávat a dodávat (vysoce) zadlužené společnosti, a tím přebírat riziko neuhrazení v budoucnu.

Vyplývá z průzkumu, zda si vedení účetních jednotek uvědomuje riziko sankcí týkajících se jejich protiprávního jednání včetně případného trestního postihu?

Spíše ne. Aspoň tak to vyplynulo z výsledků průzkumu, kdy 51 % respondentů se domnívá, že si vedení sankce a možné postihy neuvědomuje. Ale naopak ne-



Ing. Libor Vašek, Ph.D. je předsedou Komory certifikovaných účetních, členem Metodické rady Svazu účetních ČR a zkušebním komisařem v systému certifikace účetní profese v ČR, v rámci níž dosáhl stupně účetní expert. Je absolventem VŠE v Praze, oboru Účetnictví a finanční řízení podniku a již několik let taktéž člen katedry finančního účetnictví a auditingu s orientací na oblast mezinárodních účetních pravidel. Je spoluautorem několika odborných publikací a autorem řady odborných článků. Ve své praxi se věnuje konzultační činnosti a metodické podpoře při sestavování účetních závěrek a konsolidacích dle IFRS.

celá třetina je toho názoru, že jsou snahy o manipulaci účetních dat i s vědomím trestního postihu.

Jaký je postoj Komory certifikovaných účetních k výsledkům průzkumu? Co radíte svým členům, kteří se setkají s pokynem svého zaměstnavatele či klienta, který vede k manipulaci s účetními informacemi?

Měli by si uvědomit, že ztráta pracovního místa či klienta může být ve svém důsledku maličkost ve srovnání s tím, jakému riziku začínají nově čelit – provinění se proti etickému kodexu účetního, profesní odpovědnosti a vystupování proti principům zakotveným v novém občanském zákoníku až po naplnění skutkové podstaty nějakého trestného činu.

Čelit tlaku vedení na manipulaci údajů v účetnictví není pro účetní jednoduchá věc, ale jednoznačná rada je odmítnutí takového pokynu, a to i za cenu ztráty pracovní pozice nebo klienta.

Rozhovor vedl Jan Molín



Tomáš Pivoňka je novým prezidentem Českého institutu interních auditorů



Tomáš
Pivoňka

Tomáš Pivoňka (37) byl zvolen novým prezidentem Českého institutu interních auditorů (ČIIA). Je členem Rady ČIIA od roku 2004 (se čtyřletou přestávkou). Od roku 2013 působil na pozici viceprezidenta Rady ČIIA. Je senior

manažerem oddělení podnikového poradenství a řízení rizik ve společnosti EY. Má rozsáhlé zkušenosti se zakládáním, hodnocením a prováděním interního auditu v řadě společností. Zaměřuje se rovněž na rozvoj a vzdělávání interních auditorů. Je absolventem Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, je držitelem mezinárodních certifikátů Certified Internal Auditor (CIA), Certification

in Risk Management Assurance (CRMA) a je certifikován pro hodnocení činnosti interního auditu. V současné době studuje tříletý výcvik „Systemický management a koučování“ a v těchto oblastech také pravidelně přednáší (pro ČIIA, Komoru auditorů ČR nebo Vysokou školu ekonomickou v Praze) a publikuje v odborném tisku.

-jk-

Co najdete v e-příloze č. 5/2014

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

Auditoři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: kolouchova@kacr.cz. Předplatitelům je e-příloha zasílána e-mailem.

Téma čísla – Hospodářská kriminalita

Odhalení podvodů ve firmách je často náhodné

Na klientelismus, krádeže a podvody a manipulaci s daty a zkreslování informací, tři základní oblasti takzvané mikrokorupce se zaměřil průzkum, který mapoval nejčastější projevy mikrokorupce. Více si o tomto průzkumu

můžete přečíst v přetisku článku z Hospodářských novin.

Podvody s dotacemi?

Systém dotací z EU provází korupce, kvůli níž Česko přišlo skoro o 14 miliard korun na dotacích. Podle zástupců Evropského parlamentu patří Česká republika k nejhorším zemím v čerpání dotací. Podvody, neprůhlednost a chyby u dotací byly předmětem rozhovoru, vysílaném na ČT, jehož záznam je v e-příloze.

Z koordinačního výboru pro daně

Výklad některých základních ustanovení novely zákona o daních z příjmů a zákona o dani z nabytí nemovitých věcí s ohledem na daňový režim svěřenských fondů

Od nového roku máme zcela novou právní úpravu soukromého práva. Mimo změn se do našeho práva dostávají zcela

nové instituty a subjekty. Mezi novinky patří svěřenské fondy. Do našeho práva se dostává subjekt, který nemá právní osobnost, a co víc, vzniká nám doposud zcela neznámá situace, kdy je zde majetek bez pána, to je majetek, který není ve vlastnictví nikoho. V poslední době jsme svědky v některých ohledech až vášnivé diskuze o svěřenských fondech, která je zaměřena především na právní aspekty dané věci. Důležitá je však také otázka daňových aspektů svěřenských fondů. Více se k tomu dočtete v e-příloze.

Zaznamenali jsme

- Slevy pro živnostníky se neruší, strop pro paušály ale bude dva miliony
- Fúze nemocnic bude pod taktovkou firmy KPMG
- Akciovky musí mít povinně web

-VeL-