

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Charakteristika vnitřního kontrolního systému
v účetnictví vybraného subjektu**

Michal Filla

© 2011 ČZU v Praze

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Charakteristika vnitřního kontrolního systému v účetnictví vybraného subjektu" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 7. března 2011

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval vedoucí diplomové práce Ing. Valerii Váchové za poskytnuté odborné rady, cenné připomínky a trpělivost při vypracování této práce.

Charakteristika vnitřního kontrolního systému v účetnictví vybraného subjektu

Characterization of internal control system in accounting of selected subject

Souhrn

Diplomová práce analyzuje vnitřní kontrolní systém v účetnictví vybraného subjektu – koncernu Wienerberger. Zároveň aplikuje vnitřní kontrolní systém společnosti Wienerberger AG (se sídlem ve Vídni, Rakousko) na reálné případy narušení vnitřního kontrolního systému v dceřiné společnosti Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. (se sídlem v Českých Budějovicích, Česká republika) s cílem posoudit účinnost vnitřního kontrolního systému Wienerberger AG a navrhnout jeho zkvalitnění.

Summary

The thesis deals with the analysis of the internal control system in accounting of a given subject – Wienerberger group. At the same time it applies the internal control system of the company Wienerberger AG (quarters in Vienna, Austria) in real cases of disruption of the internal control system at the daughter company Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. (quarters in České Budějovice, Czech Republic) focusing on the assessment of the efficiency of the internal control system of Wienerberger AG and the consequent suggestions of improvement.

Klíčová slova

- faktura
- inventura
- kontrola
- manko
- účetnictví
- účetní doklad
- vnitřní kontrolní systém

Keywords

- invoice
- stocktaking
- control
- shortage
- accounting
- accounts voucher
- internal control system

Obsah

1. Úvod	9
2. Cíl práce a metodika.....	10
2.1 Cíl práce	10
2.2 Metodika	10
3. Literární rešerše – teoretická východiska	12
3.1 Vymezení základních pojmů	12
3.1.1 Účetnictví.....	12
3.1.2 Systém.....	15
3.1.3 Kontrola	15
3.1.4 Vnitřní kontrolní systém	16
3.2. Vnitřní kontrolní systém v účetnictví	17
3.2.1 Vymezení pojmu.....	17
3.2.2 Pojetí vnitřního kontrolního systému dle Schiffera (soukromý sektor).....	18
3.2.3 Pojetí vnitřního kontrolního systému dle Ministerstva financí České republiky (veřejný sektor)	25
3.2.4 Pojetí vnitřního kontrolního systému koncernem Wienerberger v České republice (soukromý sektor)	27
3.3 Etika v účetní profesi	30
3.4 Rizika nefunkčnosti nebo absence vnitřního kontrolního systému	31
3.5 Důsledky pro národní hospodářství	33
3.6 Průzkum hospodářské kriminality v České republice.....	34
4. Charakteristika vybraného subjektu	35
4.1 Wienerberger AG.....	35
4.1.1 Historie.....	35
4.1.2 Současná organizační struktura a produkce	35
4.1.3 Vybrané ekonomické údaje	36
4.2 Wienerberger cihlářský průmysl, a. s.	36
4.2.1 Historie.....	36
4.2.2 Současná organizační struktura a produkce	37
4.2.3 Vybrané ekonomické údaje	38
5. Analytická část	40
5.1 Analýza vnitřního kontrolního systému Wienerberger cihlářský průmysl, a. s.....	40
5.1.1 Pozice Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. v rámci koncernu v ČR ve vazbě na vnitřní kontrolní systém v účetnictví	40
5.1.2 Podstata vnitřního kontrolního systému Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. v ČR	40
5.2 Analýza vnitřního kontrolního systému Wienerberger AG.....	42
5.2.1 Pozice Wienerberger AG v rámci celého koncernu - ve vazbě na vnitřní kontrolní systém v účetnictví.....	42
5.2.2 Podstata vnitřního kontrolního systému Wienerberger AG.....	43
5.2.3 Systém interních kontrolních mechanismů Wienerberger AG.....	44
5.2.4 Průběh kontroly (interního auditu)	45
5.2.5 Vztah vnitřního kontrolního systému a vnitřního kontrolního systému v účetnictví.....	48
5.3 Společné znaky vnitřních kontrolních systémů Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. a Wienerberger AG	49

5.3.1	Obsahová rovina kontroly – společné znaky	49
5.3.2	Formální rovina kontroly – společné znaky	50
5.4	Významné odlišnosti ve vnitřních kontrolních systémech Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. a Wienerberger AG	51
5.4.1	Věcná rovina kontroly – významné odlišnosti	52
5.4.2	Formální rovina kontroly – významné odlišnosti	53
5.5	Analýza případů narušení vnitřního kontrolního systému Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. a potenciální aplikace vnitřního kontrolního systému Wienerberger AG ..	54
5.5.1	Případ č. 1 – „Falešné došlé faktury“	55
5.5.2	Případ č. 2 – „Zatajené vydané faktury“	60
5.5.3	Případ č. 3 – „Neoprávněný prodej výrobků“	65
5.5.4	Případ č. 4 – „Neoprávněné vystavování dobropisů“	71
5.5.5	Případ č. 5 – „Falšování vyúčtování pracovních cest“	78
6.	Závěr	81
	Seznam zkratk	83
	Seznam tabulek a diagramů	84
7.	Seznam literatury	85
8.	Přílohy	90

1. Úvod

Problematika vnitřních kontrolních systémů je zpracovávána jako samostatné odborné téma spíše výjimečně. Jedná se o problematiku nezastupitelnou a multidisciplinární, resp. interdisciplinární – s průnikem zejména těchto odborných disciplín: účetnictví, podniková ekonomika, ekonomie, právo, management (řízení), informatika a částečně i sociologie a psychologie. Ve veřejně dostupné literatuře existuje pouze malé množství odborných textů, kde lze nalézt podrobnější informace o konkrétních případech narušení vnitřního kontrolního systému v účetnictví.

I marginální podvody či zpronevěry v organizacích mohou mít rozsáhlé následky nejen pro samotnou organizaci, ale i pro celé národní hospodářství. Tzv. stínová (tj. šedá a černá) ekonomika totiž tvoří až čtvrtinu hrubého domácího produktu, tzn. v absolutní hodnotě více, než 900 mld. Kč. Stát tímto způsobem ročně přichází o více než 300 mld. Kč¹.

Problematika vnitřních kontrolních systémů v účetnictví však není záležitostí novou. Pro studium podkladů k této práci byly např. využity mj. i kriminalistické sborníky z let 1966 a 1967. U některých účetních podvodů došlo zejména ke změně formy zpracování účetních dokladů pomocí výpočetní techniky, ale posun v kvalifikovaných způsobech provedení je rovněž zřejmý. Narušování vnitřních kontrolních systémů v účetnictví a útoky na chráněné zájmy vždy bylo, je a bohužel i v budoucnu bude součástí hospodářské reality.

Tématika vnitřních kontrolních systémů v účetnictví zpracovaná formou odborného textu, průzkumu apod., může pomoci organizacím soukromého i veřejného sektoru zvýšit povědomí o rizicích vnitřního kontrolního systému a slabínách v organizačním uspořádání. Tím lze stávající vnitřní kontrolní systém posilovat a z části rizika eliminovat.

¹ V celosvětovém měřítku se rozsah stínové ekonomiky odhaduje na 1,3 bilionu dolarů. Stínová ekonomika ohrožuje hospodářství podobně jako makroekonomická nerovnováha, finanční krize a růst dluhů v rozvinutých zemích (Šedá a černá ekonomika, Hospodářské noviny, 26.1.2011, s. 3).

2. Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Diplomová práce charakterizuje a analyzuje vnitřní kontrolní systém v účetnictví koncernu Wienerberger – konkrétně ve společnostech Wienerberger AG a Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. s níže uvedeným cílem.

Cílem diplomové práce je:

- zjistit účinnost vnitřního kontrolního systému společnosti Wienerberger AG, který je od roku 2009 postupně zaváděn ve všech zemích koncernu (vč. České republiky – ve společnosti Wienerberger cihlářský průmysl, a. s.),
- identifikovat riziková místa ve vnitřním kontrolním systému,
- navrhnout opatření směřující k eliminaci rizikových míst a ke zvýšení efektivity vnitřního kontrolního systému.

2.2 Metodika

Účinnost vnitřního kontrolního systému společnosti Wienerberger AG je zjišťována zejména aplikací (testováním) tohoto systému na pěti konkrétních (reálných) případech narušení vnitřního kontrolního systému ve společnosti Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. v České republice.

Ke zpracování diplomové práce bylo nutné získání (vyhledání a zpracování) odborných informací, a to:

- studiem odborné literatury a dokumentů – publikací, článků, právních norem (zákonů, vyhlášek, standardů aj.), průzkumů, účetních knih a dokladů, soudních a policejních spisů;

- konzultacemi s odborníky, zejména:
 - účetními auditory, daňovými poradci, právníky, vyššími soudními úředníky, policisty specializujícími se na hospodářskou kriminalitu, manažery, odbornými pracovníky finančních úřadů, specialisty městských úřadů, pedagogy vysokých a středních odborných škol.

V diplomové práci jsou využity:

- analytické přístupy, zejména:
 - popisná analýza,
 - analýza shodných a odlišných rysů (rozdílová analýza), komparace,
 - deduktivní kauzální analýza,
- systémový přístup (vymezení prvků a vazeb, určujících vlastnosti a chování systémů).
- spojování argumentů jednotlivých dílčích témat.

3. Literární rešerše – teoretická východiska

3.1 Vymezení základních pojmů

3.1.1 Účetnictví

- **Termín účetnictví**

Podle tzv. širšího pojetí se účetnictvím rozumí „Soustava chronologického, systematického a úplného zobrazení činnosti podniku v hodnotovém vyjádření (někdy i v hmotných jednotkách) tak, aby se vyjádřilo jmění podniku a jeho změna a hospodářský výsledek pro potřeby řízení, zejména *kontroly*“ a dle užšího pojetí je účetnictví „Vedení účetních záznamů“ (Báča, Schroll, Zelenka, 1994, s. 150).

Valder, Lörinczová (2007, s. 5) definují účetnictví jako „... samostatný obor sociálně ekonomických informací, který na podnikové úrovni vytváří ucelený systém s vlastními *kontrolními prvky*, a který s využitím bilančních metod sleduje průběh reprodukčního procesu a poskytuje o něm průkazné informace finančního charakteru“.

V obou výše uvedených definicích pojmu účetnictví je patrný důraz na termín *kontrola*.

- **Předmět účetnictví**

Předmět účetnictví je definován v § 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví: „Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.“

- **Funkce účetnictví**

Účetnictví má podle Valdera a Lörinczové (2007, s. 5-6) 4 následující podstatné funkce:

- informační – informuje interní a externí uživatele o bilančních a výsledkových hodnotách, včetně toku finančních prostředků a výsledcích hospodaření;
- řídící – slouží vedení organizace k jejímu řízení;
- kontrolní – je nástrojem jak vnitřní, tak vnější kontroly;
- daňovou – je základním východiskem pro stanovení výše daní.

- **Členění účetnictví**

Účetnictví lze členit z několika hledisek. Nejčastěji se člení:

- dle obsahu:
 - účetnictví finanční,
 - účetnictví investiční,
 - účetnictví manažerské (účetnictví pro řízení),
 - účetnictví mzdové,
 - účetnictví vnitropodnikové (nákladové, provozní),
- dle formy:
 - účetnictví vedené mechanizovaně,
 - účetnictví propisovací,
- dle typu účetní soustavy:
 - účetnictví podvojně,
 - účetnictví jednoduché²,

(Báča, Schroll, Zelenka, 1994, s. 150-151).

- **Právní rámec účetnictví v České republice**

K datu 1.1.2011 se v České republice vztahuje k účetnictví 510 platných předpisů (bez zahrnutí předpisů daňových). Tento počet zahrnuje normy publikované ve sbírce zákonů, Finančních zpravodajích Ministerstva financí ČR, věstnících ČNB či ministerstev a jedná se zejména o: zákony, vyhlášky, sdělení k vyhláškám, úřední sdělení, pokyny, příkazy, nálezy, opatření, postupy, standardy aj.

Základními právními normami v oblasti účetnictví v České republice jsou:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhlášky Ministerstva financí České republiky, kterými se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (tj. zejména vyhláška č. 410/2009 Sb. a vyhlášky č. 500 až 504/2002 Sb.). Tyto jsou určeny účetním jednotkám veřejného i soukromého sektoru.

² Jednoduché účetnictví bylo v České republice zrušeno k 31.12.2003, kdy bylo nahrazeno tzv. daňovou evidencí (od 1.1.2004).

- České účetní standardy, které byly uveřejněny ve Finančních zpravodajích Ministerstvem financí České republiky.

Výše uvedená vyhláška č. 410/2009 Sb., která je určena vybraným účetním jednotkám veřejného sektoru³, představuje pro tyto účetní jednotky zlom v účtování – přechod od rozpočtového principu k akruálnímu.

- **Současné významné mezinárodní účetní předpisy⁴**

IAS – International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy) – 41 standardů vydaných v letech 1973 až 2001 výborem pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee), platných pro Evropu;

IFRS – International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví) – 9 standardů vydaných od r. 2001 do současné doby Radou pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board), platných pro Evropu;

US GAAP – Generally Accepted Accounting Principles (Všeobecně uznávané účetní principy), vydané od r. 1934 do současné doby Výborem pro vydávání účetních standardů (Financial Accounting Standards Board), platné pro USA.

- **Vznik a vývoj účetnictví**

První zmínky o výčtech inventářů chrámů, paláců, panovnických dvorů, úrody, odvádění dávek, kvitancích apod. lze zaznamenat již v období 2 až 3 tisíce let před naším letopočtem v Mezopotámii (Sumeru, Babylónii, Egyptě, Asýrii atd.).

Významným mezníkem v historii účetnictví byl rok 1494, kdy italský mnich Luca Bartolomeo de Pacioli vydal knihu Vše o aritmetice, geometrii, poměrech a úměrách⁵, kde popisuje elementární princip podvojného účetnictví a podstatné účetní knihy.

³ Územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace, státní fondy, Pozemkový fond ČR a organizační složky státu.

⁴ Zde uvedené mezinárodní účetní předpisy jsou určeny soukromému sektoru (podnikatelům).

⁵ Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proporcionalita (Benátky, 1494).

V českých zemích se účetnictví objevuje za vlády císaře Karla IV., který v roce 1346 pozval italské specialisty na účetnictví⁶. Podobně tak činil i císař Rudolf II. v 16. století. Od 18. století až do roku 1954 se používalo v Čechách (resp. Rakousku – Uhersku) tzv. kamerální účetnictví⁷.

3.1.2 Systém

Zásadním pojmem podstatným pro komplexní pohled na téma *vnitřní kontrolní systém v účetnictví* je samotný termín *systém*. Systémem se rozumí: „Uspořádání rozmanitosti předmětů; množina prvků, jež jsou ve vzájemných vztazích a které tvoří určitý celek, jednotu. ... Je blízký pojmům celostnost, organizace, organismus a struktura. Původně znamenal ve starořeč. filoz. seskupení, sjednocení, celek. Později se objevila myšlenka o řádu, uspořádanosti prvků nebo částí systému.“ (Malá československá encyklopedie, V. svazek Pom-S, 1987, s. 993).

V uvedené definici je patrný důraz na vzájemnou provázanost dílčích částí celku. Analyzuje-li se vnitřní kontrola z hlediska účetnictví (i naopak), je tedy nutné pojímat problematiku vnitřní kontroly v účetnictví jako záležitost systémovou a nikoli nahodilou.

3.1.3 Kontrola

Kontrolou se podle Malé československé encyklopedie (1987) rozumí mj. dozor, resp. dohled či přezkoušení. K těmto pojmům lze přiřadit rovněž jejich synonyma: přezkoumávání, ověřování, testování, revize. Na termín kontrola lze pohlížet rovněž z hlediska ovládání (někoho, něčeho) a v této souvislosti sem lze zařadit pojmy jako vliv, řízení, vedení, vláda, omezení, moc či dozor (www. slovník-synonym.cz). Kontrola (resp. kontrolování) patří spolu s plánováním, organizováním a vedením lidí mezi čtyři hlavní manažerské činnosti (Němec, 2002, s. 21).

⁶ Ceroni – České Budějovice

⁷ Účetní soustava sledující peněžní toky (příjmy, výdaje) v návaznosti na rozpočet, jejímž autorem byl Mathias Puechberg na císařském dvoře Marie Terezie. Tuto účetní soustavu nařídilo zrušit až československé Ministerstvo financí v r. 1954 (Janhuba, 2005, s. 13).

Hron (2008, s. 113) uvádí: „Obecnou funkcí kontroly je: zjištění existence rovnováhy nebo nerovnováhy mezi stavem cílového chování a stavem skutečným, udržení rovnováhy v chování organizačního systému a eliminace nežádoucích odchylek, dosažení rovnovážného stavu po předchozím negativním vychýlení. Proto kontrola musí plnit funkci poznávací a ovlivňující.“

3.1.4 Vnitřní kontrolní systém

V odborné literatuře je možné nalézt několik vymezení termínu *vnitřní kontrola*, resp. *vnitřní kontrolní systém*:

- Bába, Schroll, Zelenka (1994, s. 48) uvádějí následující definici: „Systém vnitřních kontrol organizovaný tak, aby všechny operace byly uskutečňovány přesně určeným způsobem s cílem zajistit ochranu majetku podniku, zaručit přesnost a spolehlivost účetních a neúčetních informací tak, aby účinně sloužily podnikovému vedení při řízení podniku, popř. při provádění auditu.“;
- Schiffer (2009, s. 17) definuje systém vnitřní kontroly jako: „... systém provozních, finančních, evidenčních a ostatních kontrol, vytvořených managementem“, resp. „... souhrn všech opatření a institucí v účetní jednotce, jejichž úkolem je ve vzájemné návaznosti kontrola hospodářské a provozní činnosti účetní jednotky, a s tím samozřejmě spojené i činnosti pracovníků účetní jednotky.“.

Vnitřní kontrolní systém není záležitostí týkající se pouze podnikatelských subjektů, ale také subjektů veřejnoprávních. Termín *vnitřní kontrolní systém* je zmiňován mj. v zákoně č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů (např. § 3). Dále pak v metodické pomůcce pro zajištění úrovně nastavení vnitřního kontrolního systému v oblasti státního rozpočtu, vydané Ministerstvem financí České republiky pod č. j. 11/31 438/2006-115, ve které se uvádí, že vnitřní kontrolní systém je: „Souhrn organizovaných, formalizovaných a stálých nástrojů a opatření, které jsou zavedeny v organizaci k zajištění dosažení stanovených cílů při splnění principů účelnosti, hospodárnosti a efektivnosti“.

3.2. Vnitřní kontrolní systém v účetnictví

3.2.1 Vymezení pojmu

S problematikou vnitřního kontrolního systému v účetnictví (resp. vnitřních kontrolních systémů obecně) je možné se v České republice setkat zejména ve čtyřech následujících kontextech:

1. Kontrola ve veřejné správě, především ve vazbě na kompetence Ministerstva financí České republiky a Nejvyššího kontrolního úřadu.
2. Externí audity (soukromých) auditorských společností v soukromém i veřejném sektoru a související průzkumy hospodářské kriminality (zpracovávané obvykle významnými auditorskými společnostmi).
3. Interní audity kontrolních týmů především v soukromém sektoru (v menší míře pak v sektoru veřejném).
4. Odborné zpracování problematiky vnitřního kontrolního systému v účetnictví, zejména na ekonomicky zaměřených vysokých školách (odborné texty, bakalářské a diplomové práce) a odborné publikace.

V souvislosti s bodem 4. výše je nezbytné poznamenat, že v České republice dosud nebyla problematika vnitřního kontrolního systému v účetnictví častým předmětem systematického výzkumu a samostatným tématem odborné literatury. Pouze v roce 2009 byla vydána monografie autora V. Schiffera „Vnitřní kontrolní systém – Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek“.

Schiffer (2009, s. 17) zdůrazňuje, že: „... v našich platných právních předpisech pro podnikatele není souhrnně uvedeno, co se rozumí vnitřním kontrolním systémem účetních jednotek.“, přičemž abstrahuje od již výše citovaného zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů.

3.2.2 Pojetí vnitřního kontrolního systému dle Schiffera (soukromý sektor)

Podstatou Schifferova pojetí vnitřního kontrolního systému je právě jeho úzké sepětí s účetnictvím: „Účetnictví je prvořadou a nezastupitelnou složkou vnitřního kontrolního systému.“ (Schiffer, 2009, s. 19). Následující text kapitoly 3.2.2 zpracován dle Schiffera (2009, s. 26-194).

Autor se nejprve zaměřuje na stanovení pěti základních *předpokladů* řádného fungování vnitřního kontrolního systému, které spočívá v:

- organizaci účtáren a účetních prací,
- výběru správné techniky (účetní formy) účtování,
- stanovení vhodného účetního rozvrhu,
- řádného označení hmotného majetku,
- vnitřních (interních) předpisů.

Dále autor definuje šest základních *nástrojů* vnitřního kontrolního systému:

- účetní záznamy,
- inventarizace,
- účetní případy a jejich zaúčtování ovlivněné subjektivním přístupem,
- operativní evidence, kalkulace a rozpočty,
- interní audit,
- ostatní nástroje.

Předpoklady vnitřního kontrolního systému

Organizace účtáren a účetních prací

Organizace účtáren a účetních prací patří mezi hlavní předpoklady správného fungování vnitřního kontrolního systému. Správnou organizací účtáren a účetních prací vzniká v podniku (resp. organizaci) individuální *informační soustava*. Organizace účtáren se prakticky ustálila na tyto obvyklé dílčí části: účtárna majetku (investiční), materiálu, mzdovou, finanční, event. jiné speciální. Účetní práce člení autor na centralizované a decentralizované.

Výběr správné techniky (účetní formy) účtování

Výběr správné techniky účtování souvisí s počtem a formou účetních knih (tzn. formou zaznamenávání účetních případů), přičemž je nezbytné zohledňovat pracnost, účelnost a hospodárnost takového procesu. Lze rozlišovat knihy vázané, volné listy, strojově, resp. výpočetní technikou pořizované sestavy. Autor rozlišuje účetní formu přímou a nepřímou (lišící se převodem položek do hlavní knihy, kdy nepřímá forma používá tzv. *sborník*) a rozepisovací účetní formu, jejíž podstatou je zachycení účetních případů z časového i systematického hlediska zároveň.

Autor se dále zmiňuje o formě propisovací, děrných štítcích a jiných formách, které se s nástupem výpočetní techniky a účetních softwarů již nevyužívají. Účetní software plní důležitou a nezastupitelnou roli při zvyšování účinnosti vnitřního kontrolního systému.

Stanovení účtového rozvrhu

Účtový rozvrh organizace (soubor syntetických a analytických účtů využívaných organizací) vychází ze směrné účtové osnovy (stanovené vyhláškou MFČR). Účtový rozvrh musí zohledňovat činnost účetní jednotky, její potřeby a interní i externí požadavky kladené na účetnictví.

Řádné označení hmotného majetku

Označení majetku inventárními čísly (nikoli tedy pouze slovním popisem) představuje snadný a účinný kontrolní nástroj zabezpečující ochranu majetku. Inventární číslo by nemělo být zaměňováno (nahrazováno) číslem výrobním. Předpokládá se, že způsob provedení inventárního čísla zajistí jeho transparentnost – viditelnost a trvanlivost. Účetní jednotka může systém samotného inventárního čísla využít k uchování dalších informací o majetku (druhu, datu pořízení apod.).

Vnitřní (interní) předpisy

Zavedení vnitřních předpisů (směrnic) je administrativou, která: „... směřuje k zavedení pořádku a umožnění vnitřní kontroly, zvýšení pracovní kázně, stanovení přesných povinností jednotlivým útvarům a následně jejich zaměstnancům a odstraňuje mnoho nedorozumění.“. Veškeré interní předpisy by měly být pro zaměstnance účetní jednotky závazné a vynutitelné a měly by účetní jednotce umožnit vymáhat škody, způsobené zaměstnanci v případech, nedodržení určených povinností. Vnitřní předpisy musí být: srozumitelné, věcné, stručné, jednoznačné, přehledné, komplexní, nerozporné s obecně závaznými předpisy, navazující na jiné interní předpisy, relativně stabilní.

Nástroje vnitřního kontrolního systému

Účetní záznamy

Účetní záznamy se člení na účetní doklady, účetní knihy, uspořádání a označování položek (účetní závěrky), podpisování a schvalování účetních závěrek, účetní archivy. Účetní jednotky jsou dle § 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, povinny zaznamenávat účetní případy v účetních knihách výhradně na základě průkazných účetních záznamů.

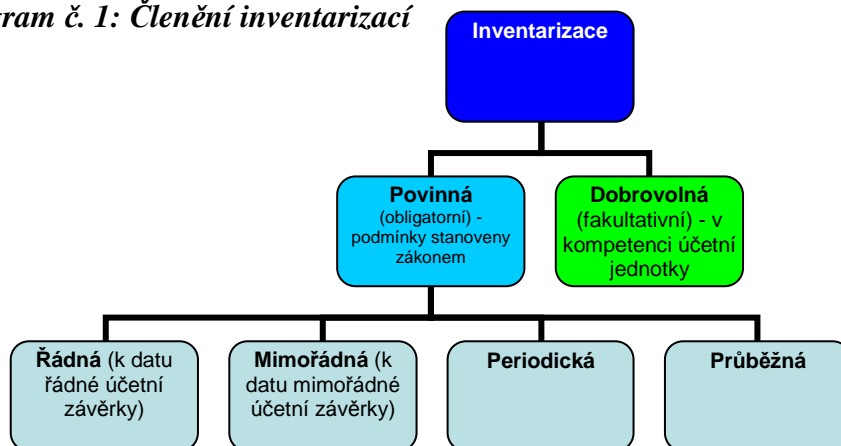
- *Účetní doklady* se dělí podle účelu (dispoziční, prováděcí, kombinované), obsahu (vnější, vnitřní) a počtu účetních případů (původní, sběrné).
- *Účetní knihy* slouží (vzhledem k seskupení účetních záznamů) k účinné interní i externí kontrole činnosti účetní jednotky.
- *Účetní závěrky* (složené z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy) jsou klíčovým vrcholem účetní práce.
- *Podpisování a schvalování účetních závěrek.* Podepsáním účetní závěrky (statutárním orgánem/jednající osobou) se písemný úkon stává platným a datum podpisu se považuje za okamžik jejího sestavení (§ 40 občanského zákoníku, § 18 zákona o účetnictví). Schválením se pak rozumí schválení (podepsané) účetní závěrky valnou hromadou (dle § 21a zákona o účetnictví, § 125 obchodního zákoníku).

- *Účetní archivy* – jsou jakožto zdroj informací a firemní dokumentace významným nástrojem pro vnitřní i vnější kontrolu hospodaření účetní jednotky.

Inventarizace

Inventarizaci aktiv a pasiv (resp. majetku a závazků) je nezastupitelným nástrojem vnitřního kontrolního systému, který zajišťuje (kromě zjištění skutečného stavu majetku a závazků) rovněž ochranu majetku a informace o jeho stavu (např. fyzickém či morálním zastarání apod.) a umožňuje tak chránit značné hodnoty. Inventarizací se zabývá mj. rovněž vyhláška MF ČR č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků. Schéma členění inventarizací je uvedeno v diagramu č. 1 níže.

Diagram č. 1: Členění inventarizací



Zdroj: Schiffer (2009, s. 113-114)

Pro účetní jednotky jsou významnými složkami procesu inventarizace rovněž plánování inventarizací, vypracování jejich harmonogramu, průběžné i následné kontroly procesu inventarizace (inventarizačních prací), sestavení inventarizačních komisí, řádné inventarizační zápisy a soupisy a vyrovnávání schodků (mank).

Užším pojmem, než inventarizace (soubor prací) je termín *inventura* (zjištění skutečného stavu majetku a závazků). Rozlišují se inventury *fyzické* (u majetku zejména hmotné povahy) a *dokladové* (u majetku závazků, kdy povaha předmětu inventarizace neumožňuje inventuru hmotnou).

Výsledkem inventarizačního procesu je mj. zjištění případných přebytků nebo schodků (mank) na majetku. Schéma účtování v praxi nejobvyklejších účetních případů inventarizačních rozdílů (schodků/mank a přebytků):

schodky (manka) u hotovosti (pokladny) a cenin představují finanční náklad:

- MD: Manka a škody na finančním majetku (finanční náklady)
- D: Pokladna, Ceniny

přebytky u hotovosti (pokladny) a cenin představují finanční výnos:

- MD: Pokladna, Ceniny
- D: Finanční výnosy

schodky (manka) na dlouhodobém majetku a zásobách představují provozní náklad:

- MD: Manka a škody (provozní náklady)
- D: Dlouhodobý majetek, zásoby

přebytky na dlouhodobém majetku a zásobách představují provozní výnos:

- MD: Dlouhodobý majetek, zásoby
- D: Provozní výnosy

Účetní případy a jejich zaúčtování ovlivněné subjektivním přístupem

V rámci uzávěrkových operací dochází k účtování méně častých účetních případů nezbytných k vykázání správného a věrohodného výsledku hospodaření. Tyto účetní případy mohou být ovlivněny subjektivním přístupem účetních pracovníků, případně členů inventarizačních komisí. Vnitřní kontrolní systém má zabránit zneužití účtování takových účetních případů. Z hlediska vnitřní kontroly je nezbytné věnovat zvýšenou pozornost následujícím oblastem:

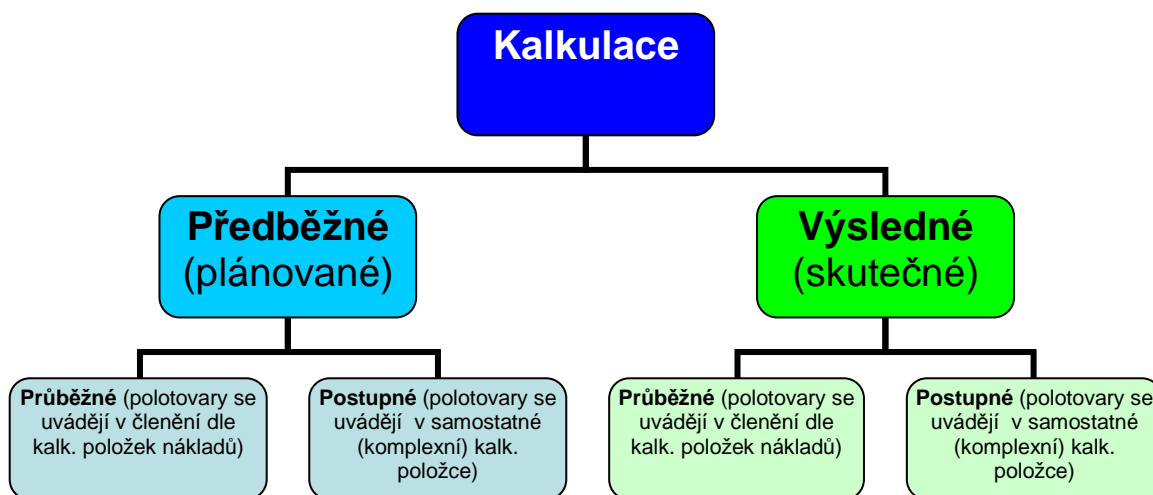
- *zisk (ztráta)*, který plní funkci kriteriální, rozdělovací, rozvojovou a stimulační; přičemž při jeho vykázání je nezbytně nutné dodržovat věcnou a časovou srovnatelnost nákladů a výnosů;
- *přechodná aktiva a pasiva*, tzn. správné časové rozlišení nákladů a výnosů a tvorba dohadných položek;
- *zásada opatrnosti*, interpretovaná jako nenadhodnocování aktiv a výnosů a nepodhodnocování pasiv a nákladů.

Operativní evidence, kalkulace a rozpočty

Operativní evidenci se rozumí pohotová, rychlá a dané situaci přizpůsobivá evidence, sledující ekonomické jevy a informace pro účely operativního řízení, rozhodování, správy a *ochrany majetku* účetní jednotky, která je zdrojem nezastupitelných informací.

Kalkulace a rozpočty rovněž patří k důležitým nástrojům vnitřní kontroly hospodaření účetních jednotek, protože mj. umožňují plánování výkonů, úkol, *kontrolu* nákladů, úspory zásob a jiného majetku a zvyšování produktivity atd. Schéma členění kalkulací je patrné z diagramu č. 2 níže.

Diagram č. 2: Členění kalkulací



Zdroj: Schiffer (2009, s. 160-169)

Interní audit

Interní audit patří k nenahraditelným nástrojům vnitřního kontrolního systému v účetní jednotce, jehož působnost se obvykle neomezuje pouze na účetnictví a již samotná existence interního auditu v organizaci má psychologický význam. Hlavními podmínkami účinného interního auditu jsou znalosti: účetního systému, ostatních oborů vnitřní informační soustavy, mimoúčetních předpisů, problémů a zvláštností ekonomiky účetní jednotky a orientace v technologii a výrobní činnosti organizace.

Ostatní nástroje

Další složky vnitřního kontrolního systému:

- povinnosti členů statutárních orgánů při ztrátovosti, kdy řádným plněním těchto povinností lze zachránit značný majetek;
- ochrana majetku v pracovněprávních vztazích: při škodách způsobených zaměstnavateli zaměstnancem je možné požadovat dle zákoníku práce (§ 250 a násl.):
 - u *škod způsobených nedbalostí* – náhradu škody (tj. to o co se majetek snížil) ve výši 4,5 násobku průměrného měsíčního výdělku;
 - u *škod způsobených nedbalostí pod vlivem alkoholu a omamných látek* (neplatí pro léky předepsané lékařem) – náhradu celé škody, nikoli však ušlý zisk;
 - u *škod způsobených úmyslně* – náhradu celé škody i ušlý zisk;
 - u *schodků (mank) vzniklých na svěřených hodnotách* – náhradu celého schodku (tj. rozdílu mezi účetním a skutečným stavem vyčísleným inventarizací); týká se zejména hotovosti, cenin, zásob aj., s nimiž zaměstnanec *osobně* disponuje;
 - u *škod způsobených ztrátou svěřených předmětů* (např. náradí, pomůcek, nástrojů apod.) – náhradu skutečné ceny věci v době její ztráty;
- úhrada cestovních výdajů při zahraničních pracovních cestách prostřednictvím platebních karet – této oblasti je třeba věnovat zvýšenou pozornost z hlediska bezpečnosti při placení, ochrany karet, otázky pojištění vázaném na kartu a kursových rozdílů;
- využití počítačů ve vnitřním kontrolním systému – výpočetní technika a účetní SW umožňují rozšíření možností vnitřního kontrolního systému, zejména ve smyslu automatizovaného zpracování dat.

(Schiffer, 2009, s. 26-194).

3.2.3 Pojetí vnitřního kontrolního systému dle Ministerstva financí České republiky (veřejný sektor)

Problematikou vnitřního kontrolního systému v rámci veřejné správy se zabývá především Ministerstvo financí České republiky, které vydalo (na základě § 7 odst. 1, zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole) *Metodickou pomůcku pro zjištění úrovně nastavení vnitřního kontrolního systému v oblasti státního rozpočtu* (MFČR, 2006).

Tato metodická pomůcka je určena zejména zaměstnancům veřejné správy, kteří se zabývají kontrolou v rámci státního rozpočtu. „Jejím hlavním cílem je pomoci ... „kontrolujícím“ prověřit přiměřenost a účelnost nastaveného vnitřního kontrolního systému u správců kapitol státního rozpočtu ...“ (MFČR, 2006, s. 3).

MFČR definuje v Metodické pomůcce (2006, s. 4) vnitřní kontrolní systém jako: „... souhrn organizovaných, formalizovaných a stálých nástrojů a opatření, které jsou zavedeny v organizaci k zajištění dosažení stanovených cílů při splnění principu 3E (účelnosti, hospodárnosti, efektivnosti).“, jehož cílem jsou:

- vytváření podmínek pro hospodárný, efektivní a účelný výkon,
- včasné zajištění, vyhodnocení provozních, právních a jiných nařízeních a minimalizace rizik vznikajících při jejich implementaci,
- podávání včasných informací o výskytu závažných nedostatků a o přijímaných opatřeních k jejich nápravě.

Vnitřní kontrolní systém je dle Metodické pomůcky MFČR (2006, s. 5-11) tvořen pěti prvky, přičemž každý z prvků je charakterizován určitými principy – viz tabulka č. 1 níže:

Tabulka č. 1: Prvky a principy vnitřního kontrolního systému

		Prvek				
		Kontrolní prostředí	Kontrolní postupy	Informační a komunikační systémy	Určení a hodnocení rizika	Monitorovací činnost
Princip	organizace	integrace	informace	minimalizace rizika	monitorování	
	stálosti	univerzálnosti	komunikace	-	-	
	-	-	dokumentace	-	-	

Zdroj: Metodická pomůcka MFČR (2006, s. 5-11), vlastní zpracování

Kontrolující osoba pracuje v souladu s mezinárodními standardy, dle čtyřech dále uvedených principů:

- integrita,
- objektivita,
- důvěrnost,
- kompetentnost,

Proces samotné kontroly se člení do dvou fází:

- *příprava*, která zahrnuje:
 - plánování,
 - program kontroly,
- *realizace*, která zahrnuje:
 - kontrolu na místě,
 - zprávu o výsledku kontroly.

(Metodická pomůcka MFČR, 2006, s. 8-15).

3.2.4 Pojetí vnitřního kontrolního systému koncernem Wienerberger v České republice (soukromý sektor)

Tato kapitola se zabývá popisem pojetí stávajícího vnitřního kontrolního systému v prostředí konkrétních společností soukromého sektoru (koncernu Wienerberger v ČR), přičemž zejména na tuto část navazují kapitoly 4 a 5 (tj. Charakteristika vybraného subjektu a Analytická část práce⁸).

Koncern Wienerberger v České republice má nastaven vnitřní kontrolní systém v účetnictví ve formě souboru sedmi vzájemně propojených nástrojů (Filla, 2009, s. 16):

- organizace účetnictví,
- interní předpisy,
- systém vnitřních kontrol,
- vnitřní kontrolní vazby v účetnictví,
- oběh, kontrola a opravy účetních dokladů,
- inventarizace,
- controlling, výkaznictví, statistika.

Organizace účetnictví

V daném případě je účetnictví členěno do pěti následujících oblastí:

- *finanční účetnictví* – zahrnuje veškeré účetní operace, které nejsou účtovány v oblastech uvedených dále, a sumarizuje účetní zápisy ze všech dále uvedených oblastí účetnictví;
- *skladové účetnictví* – zahrnuje účtování o veškerých zásobách (nedokončené výroby, výrobků, zboží a materiálu);
- *účetnictví dlouhodobého majetku* (investiční účetnictví) – zahrnuje účtování o dlouhodobém majetku (jeho pořizování, zařazování, evidenci, vyřazování, technické zhodnocení, odpisování atd.);
- *mzdové účetnictví* – zahrnuje účtování o mzdách, sociálním a zdravotním pojištění, daních z příjmů ze závislé činnosti apod.;

⁸ Kapitola 5 – Analytická část práce se zabývá zejména rozborem implementace nově zaváděného a od současného systému odlišného pojetí vnitřního kontrolního systému koncernu Wienerberger v České republice (nového systému podle vzorů mateřské společnosti Wienerberger AG).

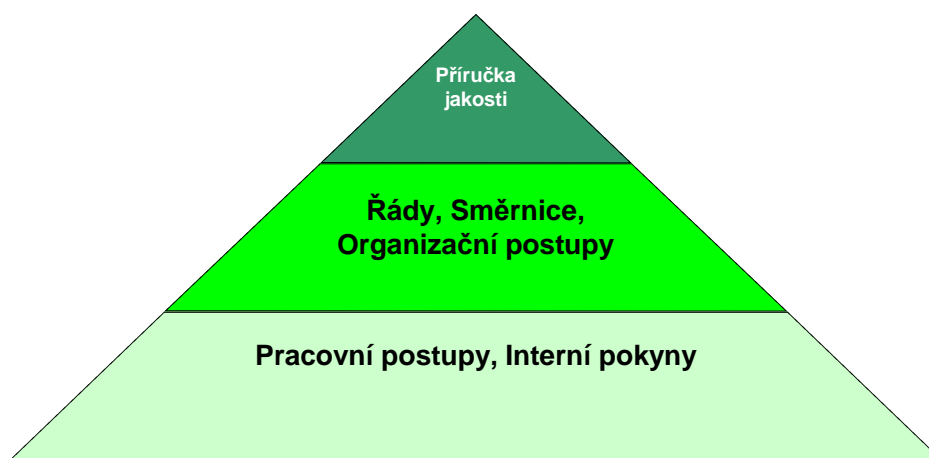
- *manažerské a vnitropodnikové účetnictví* – zahrnuje oblast controllingu, kalkulací, rozpočtovnictví, plánů, výkaznictví apod.;

(Filla, 2009, s. 16-19).

Interní předpisy

System interní dokumentace se v daném případě skládá ze tří úrovní dokumentů – viz diagram č. 3 níže, kde vrchol pyramidy znázorňuje dokumentaci nejvyšší úrovně.

Diagram č. 3: Systém interní dokumentace



Zdroj: Filla (2009, s. 19-22)

Systém vnitřních kontrol

System vnitřních kontrol je realizován prostřednictvím Týmu vnitřní kontroly, jehož členy jsou zaměstnanci různých úseků společnosti (finančního, výrobního, prodejního, právního). Vnitřní kontroly se realizují buď podle ročního plánu kontrol preventivního charakteru, nebo na základě konkrétních podnětů (neplánované kontroly). Tým vnitřní kontroly má velmi široké pravomoci a úzce spolupracuje s externími kontrolami – auditory, dozorčí radou, kontrolními orgány veřejné správy, policií aj. (Filla, 2009, s. 23-24).

Vnitřní kontrolní vazby v účetnictví

System kontrolních vazeb v účetnictví spočívá v automatickém nebo manuálním prověřování vzájemných logických správných návazností, podle účetních zásad (Filla, 2009, s. 24-29).

Oběh, kontrola a opravy účetních dokladů

Oběh účetních dokladů má podstatný význam na kvalitu vnitřního kontrolního systému. Je upraven interními předpisy a podporován nastavením informačního systému. Kontrola účetních dokladů je realizována formou věcné (vč. početní) a formální kontroly. Opravy účetních dokladů jsou prováděny podle všeobecně platných pravidel tak, aby nebyla porušena zásada průkaznosti, úplnosti a správnosti dokladu (Filla, 2009, s. 29-31).

Inventarizace

Inventarizace je realizována na základě interní směrnice jak v pravidelných intervalech (řádna), tak v mimořádných případech. Dlouhodobý majetek je inventarizován jednou ročně, zásoby jednou ročně a namátkově několikrát ročně, hotovost a ceniny jednou ročně i namátkově a rozvahové účty čtyřikrát ročně (formou dokladové inventury).

Controlling, výkaznictví, statistika

Controlling (a výkaznictví se statistikou) je v daném případě využíván jako plnohodnotný kontrolní nástroj. Využívá se zde především jeho schopnost řízení pomocí odchylek. Controlling plní v moderních organizacích roli manažerského účetnictví, které pojímá náklady hodnotově, na rozdíl od účetnictví finančního (Rosochatecká, 2009, s. 129). Vysušil (1999, s. 6) definuje controlling jako: „... soubor zásad, přístupů a metod, který by měly podstatně zkvalitnit ... způsob řízení ...“.

3.3 Etika v účetní profesi

S tématem vnitřního kontrolního systému v účetnictví úzce souvisí problematika etiky v účetní profesi, kterou se mj. zabývá prof. Kovanicová v publikaci „Finanční účetnictví – světový koncept“.

„Etika je ... úhelným kamenem účetní profese, ale i manažerů a vlastníků podniku ...“ (Kovanicová, 2003, s. 462). Kovanicová dále uvádí (s. 459), že: „... existují tři klíčové skupiny uživatelů účetních informací, které se zajímají o specifické (a tím odlišné) účetní informace:

- manažeři (a hlavní účetní), tj. interní uživatelé;
- vlastníci, věřitelé, současní a potenciální investoři, berní úřady, vláda a ostatní „externí“ uživatelé;
- nezávislí auditoři.“

a zároveň zdůrazňuje, že mezi manažery a vlastníky je patrný možný konflikt, spočívající právě v odlišných zájmech. S tím souvisí problematika předkládání účetních výkazů od manažerů vůči vlastníkům a záležitost etiky.

„Ve vztahu k účetnictví má management podniku odpovědnost za stanovení hlavních rysů účetní politiky, za udržování adekvátního a efektivního systému účtů, za ochranu a správu aktiv a za projekt a fungování *vnitřního kontrolního systému* (dovedeného případně až do podoby interního auditu), který – mimo jiné – přispívá k vyhotovení řádných finančních účetních výkazů.“ (Kovanicová, 2003, s. 460), přičemž povinností hlavních účetních, jakožto složek vnitřního kontrolního systému, je dodržování etických pravidel (Kovanicová, 2003, s. 460).

Kovanicová (2003, s. 463-469) uvádí Kodex profesionálního chování vydaný organizací AICPA⁹, platný pro veřejný i soukromý sektor. Kodex obsahuje dvě sekce:

- Sekce *Principy*:
 - odpovědnost,
 - veřejný zájem,
 - poctivost,
 - objektivita a nezávislost,
 - řádná péče,
 - rozsah a podstata služeb.
- Sekce *Pravidla*, která se týkají následujících oblastí: *nezávislost, poctivost a objektivnost, všeobecné etické standardy, shoda s etickými standardy, účetní principy, důvěrnost klientových informací, podmíněné honoráře, aktivity poškozující dobrou pověst, reklama a obdobné způsoby získávání zakázek, provize, formy provádění praxe a jména.*

3.4 Rizika nefunkčnosti nebo absence vnitřního kontrolního systému

Není-li vnitřní kontrolní systém v účetnictví dostatečně funkční (nebo není-li takový systém vůbec zaveden), existuje v organizaci škála rizik – od nejméně závažných až po velmi závažné a společensky vysoce nebezpečné (tj. trestné činy).

Kovanicová (2003, s. 458) uvádí odborné termíny:

- „*Cute Accounting*“, tzn. „ošizené účetnictví“, ve kterém: „... je důraz kladen na zajištění formální shody s účetními standardy, a to bez ohledu na samu podstatu podnikových operací a událostí;“ a
- „*Cooking the Books*“, tzn. „vaření účetních knih“, kdy účetnictví směřuje k podvodnému finančnímu výkaznictví (Kovanicová, 2003, s. 458).

Dále Kovanicová uvádí (2003, s. 458), že: „... manažerské podvody (týkající se zejména „vaření účetních knih“) přispěly k celé třetině bankovních selhání, a že 10 % bankrotů bylo vyvoláno falšovanými účetními výkazy.“.

⁹ American Institut of The Certified Public Accountants

Falšování účetních výkazů definuje Kovanicová (2003, s. 469-470) jako:

- „Proces manipulace s účetními údaji s cílem transformovat výkazy finančního účetnictví z podoby, jakou by měly mít při věrném zobrazení skutečnosti, *do podoby, jakou by si přáli* ti, kteří za ně jsou odpovědní,“ a zároveň jako
- „Uskutečňování takových transakcí, jejichž záměr je jediný: vykázat žádoucí finanční pozici, výkonnost a peněžní toky podniku.“. Dále zde zmiňuje třetí anglosaský pojem:
- „*Creative accounting*“, tj. „Kreativní účetnictví“ ve smyslu „až příliš kreativního“ účetnictví.

Kovanicová rovněž uvádí dvě konkrétní techniky falšování (Kovanicová, 2003, s. 471-474):

- *Windows dressing*, definovaný jako: „Provádění takových operací, při nichž účetní výkazy podávají zavádějící či jiný než reprezentativní obraz finanční pozice podniku“.
- *Mimobilanční (mimorozvahové) financování*, tj. „takové financování nebo refinancování podnikových činností, které se při dodržení zákonných požadavků a existujících účetních zásad nemusí v rozvaze objevit.“ (tzn. absence v bilanci vykázaného závazku, přestože reálně takový závazek při financování/refinancování podniku vznikl.

Nelze pochybovat o tom, že s pojmem *vnitřní kontrolní systém v účetnictví* bezprostředně souvisí i pojem *trestný čin*. „Závažnější trestné činy se nazývají „zločiny“, méně závažné trestné činy se nazývají „přečiny“.“ (www.businessinfo.cz). Za přečiny se považují trestné činy z nedbalosti a se sazbou odnětí svobody maximálně pět let, za zločiny pak všechny ostatní.

České trestní právo rozlišuje třináct skupin trestných činů, z nichž dvě skupiny mají úzkou vazbu na vnitřní kontrolní systémy v organizacích a jejich hospodaření. Jedná se o skupinu *trestných činů proti majetku* (Hlava V tr. Z.) a *trestných činů hospodářských* (Hlava VI tr. Z.), jejichž přehled je uveden v tabulce č. 2 v příloze č. 2. Žlutě je v tabulce

zvýrazněno deset trestných činů, se kterými je možné se nejčastěji setkat v souvislosti se selháním vnitřního kontrolního systému. Tato část práce se nezabývá přestupky.

Ve dvou výše zmíněných skupinách definuje český právní řád celkem 65 trestných činů:

- 28 trestných činů proti majetku,
- 37 trestných činů hospodářských, z toho:
 - 6 proti měně a platebním prostředkům,
 - 7 daňových, poplatkových a devizových,
 - 20 proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou,
 - 4 proti průmyslovým právům a proti autorskému právu.

3.5 Důsledky pro národní hospodářství

Chybějící nebo nefunkční vnitřní kontrolní systémy a s nimi související neetické a nelegální jednání (trestná činnost) mají dalekosáhlé následky nejen pro organizace (soukromého i veřejného sektoru), ale následně také pro hospodářství celých států a světa.

V této souvislosti je nezbytné zmínit termíny *černá a šedá ekonomika*. „Černá ekonomika zahrnuje kriminální činnosti, jejichž samotná podstata je nelegální.“ a „Do šedé ekonomiky naproti tomu patří činnosti svojí podstatou legální, ale které jsou skrývány před úřady.“ (Tuček, 2006, s. 12-13). Černá a šedá ekonomika jsou součástí tzv. *stínové ekonomiky*, která tvoří až 25 % HDP (www.libinst.cz), tj. cca 907 mld. Kč¹⁰ a stát tak přichází ročně přibližně o **312 mld. Kč**¹¹, tzn. téměř 30 tis. Kč na jednoho obyvatele ČR¹².

¹⁰ HDP za rok 2009 činil podle údajů Českého statistického úřadu 3.628,1 mld. Kč (25 % = 907 mld. Kč).

¹¹ Složená daňová kvóta činila za rok 2009 podle vyjádření ministra financí ČR 34,4 % (www.psp.cz), (34,4 % z 907 mld. Kč = 312 mld. Kč).

¹² Počet obyvatel v roce 2009 činil podle Českého statistického úřadu 10.506,8 tis.

3.6 Průzkum hospodářské kriminality v České republice

Na průzkumy hospodářské kriminality v ČR se dlouhodobě odborně zaměřuje auditorská společnost PriceWaterhouseCoopers. Podstatné závěry průzkumu auditorské společnosti PriceWaterhouseCoopers:

- 24 % společností v České republice se stalo obětí hospodářské kriminality,
- 50 % podvodů měli na svědomí vlastní zaměstnanci,
- 50 % podvodů tvořilo zkreslování finančních informací,
- 60 % hospodářské kriminality tvořila v ČR majetková zpronevěra,
- 10 % českých společností byla způsobena ztráta přes 1 mil. USD,
- hlavní pohnutkou byla obava ze ztráty zaměstnání – z 58 %,
- 40 % podvodů bylo odhaleno *vnitřními kontrolními systémy*, 25 % díky *podnikové kultuře* a 35 % ostatními způsoby (náhodou, policií aj.),
- 60 % případů, kdy byl pachatelem vlastní zaměstnanec, bylo řešeno soudem (u externích pachatelů to bylo 78 %),
- 30 % společností vůbec neprovádí vyhodnocení rizik podvodů,
- interním pachatelem byli ze 70 % zaměstnanci na nižší pozici, z 20 % střední management a z 10 % vrcholový management,
- externím pachatelem byl z 56 % zprostředkovatelé (obchodní zástupci), ze 33 % zákazníci a z 11 % dodavatelé,
- 60 % pachatelů zdůvodňuje spáchání podvodu tím, že „ostatní to dělají také“, (ww.pwc.com/cz/). Průzkum společnosti PriceWaterhouseCoopers je uveden v příloze č. 3.

Podvod je typem trestného činu, jehož pohnutky nejsou obvykle spojeny se zkratkovitým jednáním a významnými emocemi. Naopak bývá velmi dobře předem promyšlen, a proto se obtížně odhaluje. Podle Beckera (1974) jedinci promýšlející spáchání trestného činu uvažují zcela racionálně. Srovnávají potenciální přínosy oproti rizikům (resp. nákladům) ze spáchání trestného činu v podobě trestu. Z hlediska sociologického se jedná o aktivistický/ekonomický přístup (vnitřní motivaci) k jednání. „...jednání je určováno racionálními volbami jednotlivce založenými na „kalkulu“ poměru mezi náklady a výnosy z různých druhů jednání ve světě omezených zdrojů,...“ (Lošťák, 2011, s. 25).

4. Charakteristika vybraného subjektu

Analytická část práce se zabývá rozбором vnitřního kontrolního systému v účetnictví ve společnosti Wienerberger. Pro přesné porozumění problematice (zkoumané v části 5) je nezbytné charakterizovat analyzovaný subjekt. Pro účely následující analýzy se vybraným subjektem rozumí koncern Wienerberger, zúžený pro účely analýzy na tyto dvě konkrétní právnické osoby:

- Wienerberger AG
- Wienerberger cihlářský průmysl, a. s.

Jedná se o reálné subjekty (existující a funkční obchodní společnosti), které jsou součástí mezinárodního koncernu Wienerberger.

4.1 Wienerberger AG

4.1.1 Historie

Společnost Wienerberger AG je největším světovým výrobcem cihel a hliněných střešních tašek a zabývá se rovněž produkcí dalších výrobků a služeb. Wienerberger AG je akciová společnost¹³ se sídlem v Rakousku ve Vídni¹⁴. Byla založena v roce 1819. Akcie Wienerberger AG jsou od r. 1869 veřejně obchodovatelné na vídeňské burze, přičemž žádnou část základního kapitálu nevlastní strategičtí investoři (tzv. „free float company“).

4.1.2 Současná organizační struktura a produkce

Wienerberger AG je zakládající mateřskou společností celého koncernu Wienerberger. Disponuje 227 výrobními závody na 3 kontinentech (Evropa, Severní Amerika, Asie) ve 27 zemích (detaily uvedeny v tabulkách č. 3 a 4 dále):

¹³ AG – Aktiengesellschaft

¹⁴ Wien, Wienerberg City, Wienerbergstrasse 11, A-1100

Tabulka č. 3: Počet závodů koncernu Wienerberger

Počet závodů koncernu Wienerberger								
Celkem	z toho na výrobu							
	cihel	lícových cihel	stropů a nosníků	komínů	beton. výrobků	cihelné dlažby	betonové dlažby	střešních systémů
227	80	60	5	1	4	6	20	51

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 4: Státy, ve kterých působí společnost Wienerberger

Celkem	Evropa	Severní Amerika	Asie
27	24	2	1
Země	Belgie, Bulharsko, Česká republika, Dánsko, Estonsko, Finsko, Francie, Chorvatsko, Itálie, Makedonie, Maďarsko, Německo, Nizozemsko, Norsko, Polsko, Rakousko, Rumunsko, Rusko, Slovensko, Slovinsko, Srbsko, Švédsko, Švýcarsko, Velká Británie,	Kanada, USA	Indie

Zdroj: vlastní zpracování

Do koncernu Wienerberger patří i společnosti (resp. skupiny společností) s odlišnými názvy, např. Koramic, Semmelrock, Bramac, Pipelife, Silike aj., které jsou v návaznosti na výši majetkového podílu plně nebo částečně konsolidovány, případně do konsolidace nespádají. Produkty se prodávají zejména pod názvy Porotherm, Poroton, Terca a Koramic.

4.1.3 Vybrané ekonomické údaje

Tržby v r. 2009 činily: 1.816,9 mil. EUR (-25 % proti r. 2008), EBITDA (provozní zisk před zdaněním a odpisy) činil: 208,6 mil. EUR (-53 % proti r. 2008). Počet zaměstnanců (po celém světě) činí téměř 13 tisíc.

4.2 Wienerberger cihlářský průmysl, a. s.

4.2.1 Historie

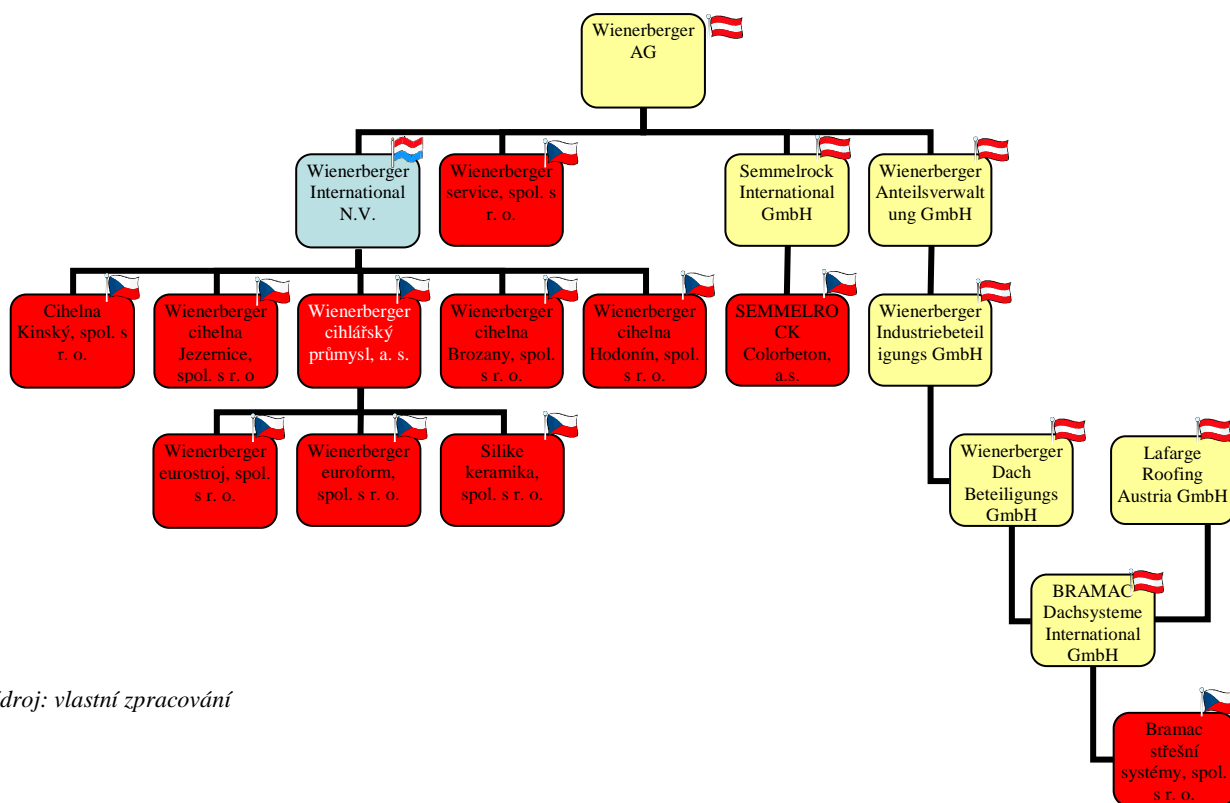
Společnost Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. byla založena v r. 1990 rozhodnutím Ministerstva průmyslu České republiky, jímž byl zrušen bez likvidace státní podnik Jihočeské cihelny České Budějovice. Veškerý hmotný majetek byl vložen dnem 31. prosince 1990 do akciové společnosti nejprve s původním obchodním názvem

Jihočeské cihelny akciová společnost České Budějovice. Se společností se postupně sloučily další společnosti se stejným nebo obdobným předmětem činnosti (WIENERBERGER Cihelna Hostomice, a.s. a WIENERBERGER Moravský cihlářský průmysl, a.s.). V r. 2000 se se společností formou fúze sloučily společnosti LATER Chrudim, a.s., CIHELNA STARÉ MÍSTO, a.s., Cihelna Řepov, a.s., WIENERBERGER Euroform, a.s. Společnost pod současným firemním označením vystupuje od 31. srpna 1995. Od r. 2000 prodává společnost rovněž celou produkci společnosti Cihelna Kinský, spol. s r. o., Kostelec nad Orlicí, která je majetkově propojena s koncernem Wienerberger. V r. 2001 koupila od společnosti České cihelny – Josef Meindl, spol. s r. o. soubor majetku cihelny Přeštice v západních Čechách. Od r. 2004 byl do aktiv společnosti zahrnut majetek tří cihlářských závodů: Kunín, Hrachovec a Štítý, a to od společnosti CIDEM Hranice, a.s.

4.2.2 Současná organizační struktura a produkce

Společnost Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. je prostřednictvím firmy Wienerberger International N.V. (se sídlem v Nizozemsku) dceřinou společností Wienerberger AG. Vazby v koncernu Wienerberger v České republice jsou patrné z diagramu č. 4.

Diagram č. 4: Organizační schéma koncernu Wienerberger



Zdroj: vlastní zpracování

Z organizačního schématu je zřejmé, že do české skupiny patří 11 společností. Sídlo společnosti Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. je v Českých Budějovicích, odkud je plně nebo částečně řízeno 10 společností (mimo firmu Bramac). Účetnictví je vedeno centrálně rovněž v Českých Budějovicích u 9 společností (kromě firem Silike a Bramac).

Koncern Wienerberger v ČR disponoval k 30.6.2010:

- 7 cihelnami, z toho:
 - Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. 5 cihelnami (Hostomice nad Bílínou, Řepov u Mladé Boleslavi, Holice v Čechách, Týn nad Vltavou, Novosedly na Moravě);
 - Wienerberger cihelna Jezernice, spol. s r. o. 1 cihelnou (Jezernice u Lipníku nad Bečvou);
 - Cihelna Kinský, spol. s r. o. 1 cihelnou (Kostelec nad Orlicí);
- 1 závodem na výrobu stropních nosníků a překladů (Řepov u Mladé Boleslavi);
- 2 strojírenskými závody (Teplice v Čechách, České Budějovice).

4.2.3 Vybrané ekonomické údaje

- Bilanční údaje (v tis. Kč k 31.12.2009):

Tabulka č. 5: Bilanční údaje Wienerberger cihlářský průmysl, a. s.

Aktiva			Pasiva		
Celkem		1 295 352	Celkem		1 295 352
Dlouhodobý majetek		932 913	Vlastní kapitál		377 142
z toho	nehmotný	23 825	z toho	základní kapitál	50 000
	hmotný	830 048		kap. fondy a fondy ze zisku	201 830
	finanční	79 040		výsledek hosp. běž. úč. obd.	125 312
Oběžná aktiva		361 084	Cizí zdroje		917 994
z toho	zásoby	202 639	z toho	rezervy	230 545
	krátk. pohledávky	77 240		dloh. závazky*	528 624
	krátk. fin. majetek	81 205		krátk. závazky	158 825
Časové rozlišení		1 355	Časové rozlišení		216

* z toho záv. k ovl. osobě 500 mil. Kč

Zdroj: vlastní zpracování

- Výsledkové údaje (v tis. Kč k 31.12.2009):

Tabulka č. 6: Výsledkové údaje Wienerberger cihlářský průmysl, a. s.

Tržby za prodej zboží, výrobků a služeb	1 423 510
Přidaná hodnota	406 292
Provozní výsledek hospodaření	156 881
Finanční výsledek hospodaření	2 731
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	130 451
Mimořádný výsledek hospodaření	-5 139
Výsledek hospodaření za účetní období	125 312

Zdroj: vlastní zpracování

- Ostatní vybrané údaje
 - export činil v roce 2009 cca 1,2 % (z celkového objemu tržeb);
 - nejčastějšími zahraničními obchodními partnery jsou společnosti koncernu Wienerberger na Slovensku, v Polsku, v Rakousku, v Německu, v Maďarsku, v Nizozemsku a v Belgii;
 - stěžejními produkty jsou cihly (cca 76 %), následují překlady a stropní nosníky;
 - celkový počet zaměstnanců (pouze Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. – bez ostatních společností ve skupině v ČR) činil 336 osob.

5. Analytická část

5.1 Analýza vnitřního kontrolního systému Wienerberger cihlářský průmysl, a. s.

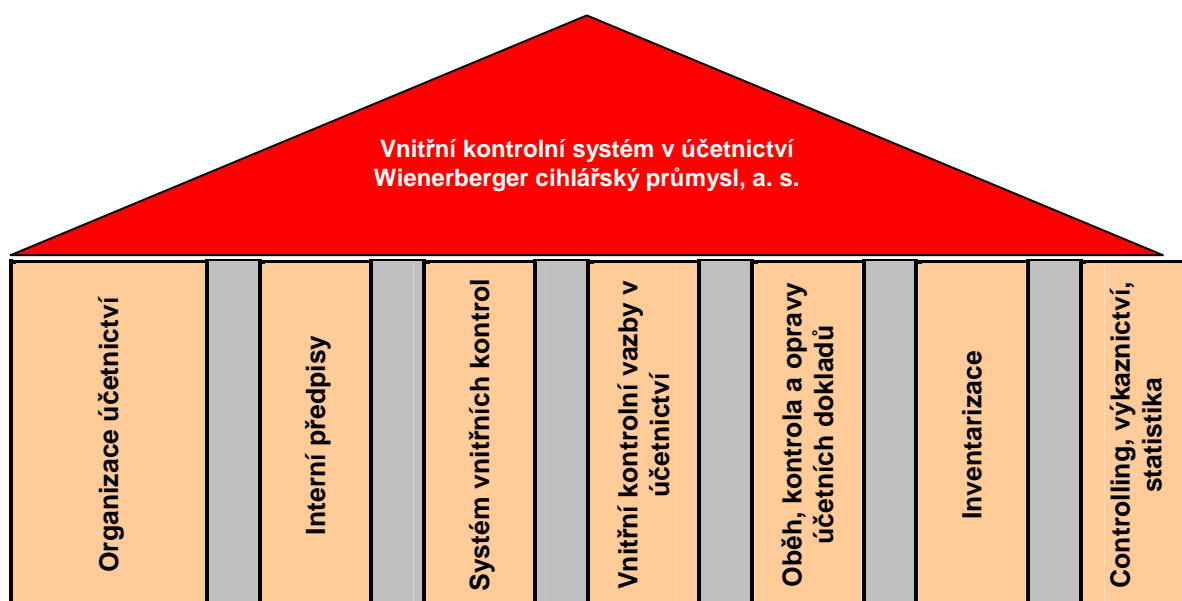
5.1.1 Pozice Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. v rámci koncernu v ČR ve vazbě na vnitřní kontrolní systém v účetnictví

V kapitole 3.2.4 je uveden vzorek pojetí vnitřního kontrolního systému v účetnictví v soukromém sektoru, a to koncernu Wienerberger v České republice, čítající 9, resp. 11 společností (s ohledem na míru ovládnání a řízení). Společnost Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. je jednoznačně považována za hlavního reprezentanta tohoto koncernu – ovládající a řídicí osobu, která organizačně, technicky, personálně i finančně zajišťuje (kromě řady dalších agend) právě vnitřní kontrolní systém v účetnictví pro celý koncern.

5.1.2 Podstata vnitřního kontrolního systému Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. v ČR

Vnitřní kontrolní systém v účetnictví ve Wienerberger cihlářský průmysl, a. s., jak již bylo uvedeno v kapitole 3.2.4, je postaven na sedmi pilířích – samostatných, avšak vzájemně propojených nástrojů:

Diagram č. 5: Vnitřní kontrolní systém v účetnictví Wienerberger cihlářský průmysl, a. s.



Zdroj: vlastní zpracování

Shrnutí zásadního obsahu (podstaty) jednotlivých nástrojů – pilířů:

- **Organizace účetnictví:** podstata spočívá v efektivní organizaci účetních prací do oblastí – finanční účetnictví, skladové účetnictví, účetnictví dlouhodobého majetku (investiční účetnictví), mzdové účetnictví, vnitropodnikové a manažerské účetnictví.
- **Interní předpisy:** podstata spočívá ve správně postavené hierarchii různých typů interních předpisů, jejich obsahu, formě a řízení. Interní předpisy splňují kritéria uvedená v kapitole 3.2.2.5: srozumitelnost, věčnost, stručnost, jednoznačnost, přehlednost, komplexnost, nerozpornost s obecně závaznými předpisy, návaznost na jiné interní předpisy, relativní stabilita.
- **Systém vnitřních kontrol:** podstata spočívá ve fungování a vhodném personálním složení interního Týmu vnitřní kontroly, v němž jsou zastoupeny všechny podstatné úseky společnosti – ekonomický (finanční), obchodní (prodejní), výrobní (technický) a právní.
- **Vnitřní kontrolní vazby v účetnictví:** podstata spočívá v testování vzájemných logických vazeb v účetnictví a v maximálním využití potenciálu výpočetní techniky a softwaru.
- **Oběh, kontrola a opravy účetních dokladů:** podstata spočívá v efektivně nastaveném oběhu (nejen účetních) dokladů mezi jednotlivými úseky a personálem, maximálním využitím potenciálu výpočetní techniky a softwaru i v této oblasti, řádné kontrole účetních dokladů i správných postupů při jejich opravách, zvláště pak stornách.
- **Inventarizace:** podstata spočívá v efektivním nastavení systému pravidelné i nepravidelné inventarizace majetku a závazků. V takto nastaveném systému je zřejmé, kdo je zodpovědný za jaký druh inventarizace, v jakých intervalech, v jakém rozsahu, s jakým účelem a jaké je třeba využít postupy.
- **Controlling, výkaznictví, statistika:** podstata spočívá v řízení firmy podle významných odchylek hodnot zachycených controllingovým systémem, výkazy a statistikami. Controlling má v daném případě zásadní význam pro řízení firmy, pohled na hospodaření společnosti jak za uplynulé období, tak i krátkodobý a dlouhodobý výhled do budoucna (zvláště v této oblasti má finanční účetnictví omezené možnosti), rozpočetnictví a kalkulace.

5.2 Analýza vnitřního kontrolního systému Wienerberger AG

5.2.1 Pozice Wienerberger AG v rámci celého koncernu - ve vazbě na vnitřní kontrolní systém v účetnictví

Společnost Wienerberger AG (se sídlem v Rakousku) zodpovídá za řízení a správu celého mezinárodního koncernu Wienerberger. Řízením se rozumí činnost top managementu. Správou se rozumí činnosti jednotlivých útvarů, jimž jsou podřízeny analogické útvary v jednotlivých národních státech, zejména pak:

- corporate marketing,
- corporate controlling (správa financí, reportingu, plánování, daní, pojištění apod.),
- group treasury (správa peněz a jejich toků, bankovní agenda),
- corporate engineering (řízení investic a výroby),
- corporate IT (správa informačních technologií),
- správa personálních záležitostí,
- útvar vnitřní kontroly (interního auditu) aj.

Poslední shora jmenovaný útvar vnitřní kontroly (interního auditu) je v organizační struktuře podřízen přímo představenstvu (tj. top managementu). Byl ustanoven v roce 2007 a jeho základní povinností je, kromě kontroly dodržování zásad tzv. corporate governance, posilování vnitřního kontrolního systému. Představenstvo každoročně schvaluje plán kontrol (auditů), a to na základě posouzení rizik všech podnikových činností. Interní audit se zabývá procesy řízení rizik a sleduje dodržování právních předpisů a vnitřních politik a postupů. Další oblastí interního auditu jsou tzv. ad hoc kontroly (testy) prováděné z podnětu vedení, které se soustřeďují na aktuální a budoucí rizika.

5.2.2 Podstata vnitřního kontrolního systému Wienerberger AG

Systém vnitřní kontroly Wienerberger AG je založen na standardech mezinárodního regulačního rámce pro vnitřní kontroly¹⁵. Tento systém:

- poskytuje jednotný a komplexní nástroj vnitřní kontroly,
- podává zprávy o nejistotách v organizačních procesech,
- analyzuje rizika ze všech obchodních aktivit,
- využívá v maximální možné míře firemní informační systém.

Za realizaci vnitřního kontrolního systému v jednotlivých zemích zodpovídá lokální management. Manažeři v jednotlivých státech zajišťují dodržování vnitřních předpisů, provádějí vlastní kontroly a zodpovídají za vedení příslušné dokumentace. Útvar interního auditu ve Vídni pak sleduje plnění těchto úkolů v jednotlivých zemích a předkládá výsledky formou zpráv představenstvu Wienerberger AG.

Interní audit předkládá představenstvu čtvrtletní zprávy o:

- klíčových oblastech účetnictví a oceňování,
- dopadech IFRS na konsolidované účetní závěrky skupiny,
- podstatných změnách v účetních procesech a poznacích v oblasti rizik,
- výsledcích vnitřních kontrol (auditů),
- své vlastní činnosti,
- zlepšeních a zjištěných nedostacích.

Kontrolované oblasti jsou vybrány tak, aby byly přezkoumány v cyklu pěti let veškeré oblasti v celé skupině a ve všech oblastech rizik.

Zprávy útvaru vnitřní kontroly využívají ke své činnosti rovněž dozorcí rada Wienerberger AG a externí auditoři. Podobně však externí auditoři využívají pro své kontrolní aktivity zprávy dozorcí rady.

¹⁵ Internal Control and Enterprise Risk Managing Frameworks – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

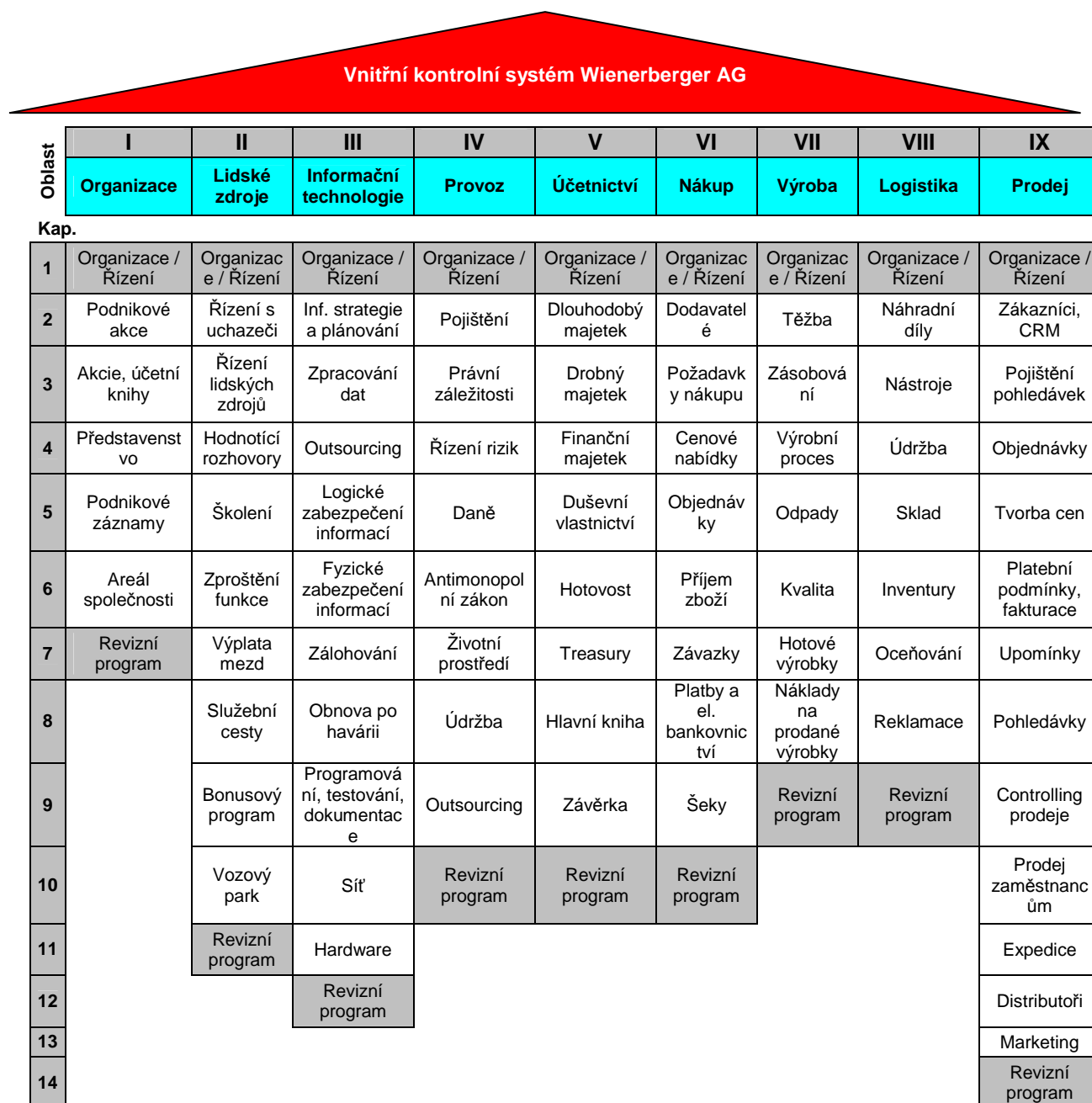
5.2.3 Systém interních kontrolních mechanismů Wienerberger AG

Systém interních kontrolních mechanismů Wienerberger AG je postaven na devíti pilířích (I – IX) – oblastech podléhajících prověřování. Jedná se o tyto oblasti:

- I. Organizace;
- II. Lidské zdroje (HR - Human Resources);
- III. Informační technologie (IT);
- IV. Provoz;
- V. Účetnictví;
- VI. Nákup;
- VII. Výroba;
- VIII. Logistika;
- IX. Prodej.

Každá z výše uvedených oblastí se dále člení na minimálně sedm a maximálně čtrnáct kapitol (1 – 14) – viz grafické schéma č. 6 dále.

Diagram č. 6: Vnitřní kontrolní systém Wienerberger AG



Zdroj: vlastní zpracování

5.2.4 Průběh kontroly (interního auditu)

Interní auditor Wienerberger AG, který provádí vnitřní kontrolu v předem stanovené společnosti koncernu Wienerberger, oznámí (zpravidla s předstihem až šesti měsíců) vrcholovému managementu v dané zemi záměr realizovat interní audit.

Následuje žádost managementu o určení jedné kontaktní osoby odpovědné za interní audit v kontrolované společnosti. Bývá ustanoven obvykle lokální vedoucí týmu vnitřní kontroly. Odpovědná osoba obdrží minimálně jeden měsíc předem plán (obsah) kontroly v elektronické formě (soubor tabulek se systémem interních kontrolních mechanismů Wienerberger AG). Vedoucí vnitřní kontroly Wienerberger AG a kontaktní osoba si vzájemně odsouhlasí harmonogram kontroly, která probíhá v dané zemi intenzivně přibližně dva týdny až měsíc (s ohledem na rozsah a průběžně zjištěné skutečnosti).

Kontrola probíhá zásadně v anglickém a/nebo německém jazyce. V této souvislosti je nezbytné podotknout, že kontrola probíhající v jiných než anglofonních a germanofonních zemích je znatelně náročnější. Důvodem je velmi detailní a odborné zkoumání procesů v organizaci, které probíhá především formou rozhovorů v nemateřském jazyce, přičemž i velmi dobrá znalost cizího jazyka nezaručuje ve všech případech správné pochopení zkoumaných (kontrolovaných) detailů. Takové nepochopení pak může mít pro kontrolovanou organizaci nepříjemné následky v podobě dalších (zbytečných), časově a finančně náročných následných kontrol a uvádění kontrolovaných záležitostí do odpovídající roviny. Náklady na kontrolu hradí Wienerberger AG¹⁶, tzn. organizace, která interního auditora na kontrolu vyslala.

Interní auditor postupuje při kontrole systematicky podle harmonogramu a jednotlivých oblastí systému kontrolních mechanismů (viz diagram č. 6). Za asistence odpovědné osoby přichází postupně do kontaktu s dalšími zaměstnanci kontrolované organizace, zodpovědnými za příslušnou kontrolovanou oblast. Rolí odpovědné osoby je takový kontakt zorganizovat, být přítomen při rozhovoru (je-li třeba, pak i tlumočit), monitorovat rozhovor a předcházet nedorozuměním a svými odbornými znalostmi a zkušenostmi přispívat k efektivnímu průběhu kontroly.

¹⁶ Náklady se rozumí zejména přímé (a ne zcela zanedbatelné) náklady na interního auditora – mzda, pojištění, cestovné atd. Náklady vzniklé v kontrolované společnosti hradí tato sama (zejména náklady na lokálního vedoucího vnitřní kontroly a obvyklé drobné administrativní výdaje, které spadají do správního režimu).

Interní auditor má pro každou kontrolovanou oblast a kapitolu předem stanoven seznam standardizovaných pokynů/otázek (přibližně 7 až 18 pro každou kapitolu, což znamená celkem cca 1.200 otázek). Odpovědi na otázky zaznamenává auditor do svého informačního systému a ohodnotí zjištěný stav číselnou hodnotou v intervalu 1 (nejhorší) až 5 (nejlepší). Každá otázka má předem stanovenou a optimální, tzv. prioritní numerickou hodnotu právě v rozpětí 1 až 5. Na tomto místě je vhodné upozornit na určitou míru rizika v podobě subjektivního pohledu interního auditora. Zároveň je však nezbytné dodat, že téměř každý kontrolní mechanismus toto riziko obsahuje a má být eliminováno právě výběrem kvalitního, zkušeného, odborně zdatného a bezúhonného auditora na vysoké morální úrovni.

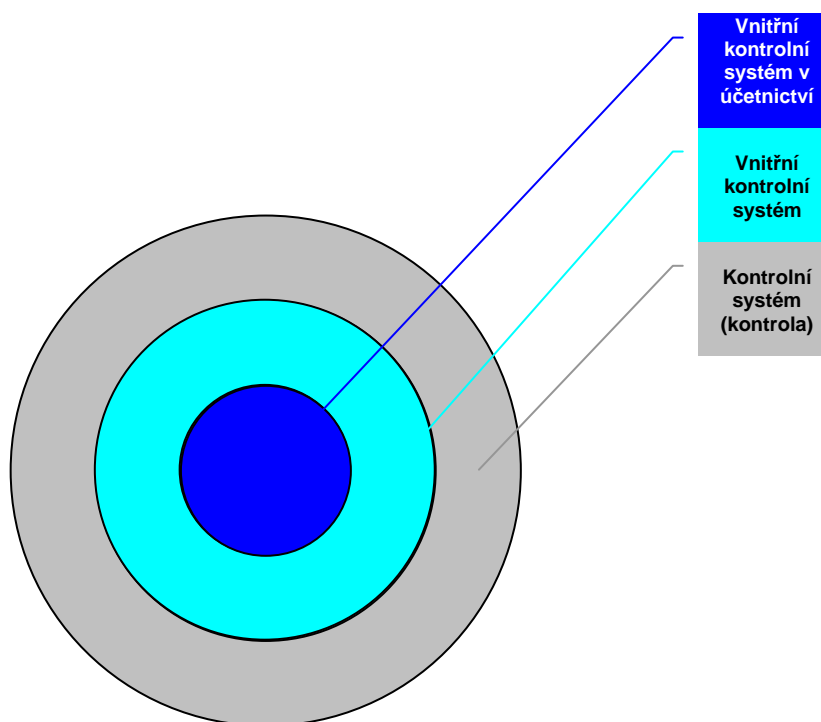
Výstupem záznamů z kontroly je pak grafické znázornění výsledků v podobě tzv. pavoukového diagramu (spider grafu), který zobrazí úspěšnost organizace v jednotlivých kontrolovaných oblastech a vizuálně odhalí slabá místa v systému. Na tato slabá, a tedy i více riziková, místa se zaměřuje další pozornost interního auditora, který vyhotoví pro organizaci písemná doporučení, jak slabá místa eliminovat a zlepšit systém. Požádá lokální organizaci o písemné stanovisko ke zjištěným nedostatkům a doporučením. Nechá si předložit návrh termínů zavedení nápravných opatření a určení zodpovědných zaměstnanců za jednotlivé oblasti, kde mají být nápravná opatření zavedena.

Dále interní auditor vyhotoví písemnou zprávu představenstvu Wienerberger AG o průběhu kontroly a jejích výsledcích. Nejdéle do jednoho roku po vnitřní kontrole provede interní auditor následné prověření, zda byla skutečně v určeném termínu splněna nápravná opatření.

5.2.5 Vztah vnitřního kontrolního systému a vnitřního kontrolního systému v účetnictví

Pro účely následujících analýz je vhodné rozlišit pojmy *vnitřní kontrolní systém* a *vnitřní kontrolní systém v účetnictví*. Vnitřní kontrolní systém v účetnictví je podmnožinou vnitřního kontrolního systému, nicméně reálné uspořádání závisí na individuálním pojetí kontrolního systému v konkrétní organizaci. Mohou tedy nastat případy, kdy oba výše uvedené pojmy budou obsahově zcela splývat, avšak v naprosté většině případů budou mít spíše rozsáhlé styčné plochy (nebudou se však překrývat ze sta procent), viz diagram č. 7 (Filla, 2009, s. 14):

Diagram č. 7: Úrovně vnitřního kontrolního systému



Zdroj: Filla (2009, s. 14)

5.3 Společné znaky vnitřních kontrolních systémů Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. a Wienerberger AG

Přestože jsou vnitřní kontrolní systémy obou společností založeny na odlišných základech, lze v nich nalézt řadu společných znaků. Definování shodných bodů je zásadní mj. pro další analýzy možností implementace systému Wienerberger AG ve Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. a pro rozbor jednotlivých konkrétních případů narušení vnitřního kontrolního systému.

Pro stanovení společných znaků obou systémů je nutné definovat otázky v rámci dvou základních rovin (obsahové a formální), které zahrnují odpovídající aspekty. Pomocí těchto aspektů a otázek je možné identifikovat společné znaky:

- rovina *obsahová*, zahrnující aspekt *objektový*, který zodpovídá otázku, co se kontroluje (*čím se kontrola zabývá*);
- rovina *formální*, zahrnující další dílčí aspekty, které zodpovídají otázku, jak se kontroluje.

Tato rovina zahrnuje následující dílčí aspekty:

- *časový*, zodpovídající otázku *kdy / jak dlouho* se kontroluje;
- *prostorový*, zodpovídající otázku *kde* se kontroluje;
- *subjektový*, zodpovídající otázku *kým / kdo / koho* kontroluje;
- *kvalitativní*, zodpovídající další nezbytné otázky (např. *čím se kontroluje, pomocí jakých nástrojů a principů, na základě jakých hodnot, s jakým cílem apod.*).

5.3.1 Obsahová rovina kontroly – společné znaky

Obsahová rovina kontroly zodpovídá otázku: co se kontroluje, čím se kontrola zabývá. Lze identifikovat následující společné znaky (tj. v rámci obsahového zaměření):

- organizace účetnictví (jeho systémové uspořádání),
- interní předpisy,
- systém vnitřních kontrol,
- vnitřní kontrolní vazby v účetnictví,

- oběh, kontrola a opravy účetních dokladů,
- inventarizace,
- controlling, výkaznictví a statistika.

Lze konstatovat, že zaměření kontrolního systému Wienerberger AG mj. plně zahrnuje obsah kontrolního systému Wienerberger cihlářský průmysl, a. s., který není tak rozsáhlý a nesměruje do některých oblastí vůbec nebo pouze výjimečně a okrajově.

5.3.2 Formální rovina kontroly – společné znaky

Kvalitativní aspekt zodpovídá otázku: jak se kontroluje. Lze identifikovat následující společné znaky (tj. v rámci formálního zaměření):

- časový aspekt – kdy / jak dlouho se kontroluje:
 - v harmonogramu dle předem stanoveného plánu kontrol,
 - mimo harmonogram pravidelných kontrol – na základě zjištění narušení systému (konkrétního podnětu).

- prostorový aspekt – kde se kontroluje:
 - v sídle nebo provozovně kontrolovaného subjektu a zpravidla v místě vzniku rizika nebo narušení systému.

- subjektový aspekt – kým / kdo / koho kontroluje:
 - interní kontrola je realizována vedoucím (oddělení, útvaru, týmu) vnitřní kontroly (tj. interním auditorem),
 - kontrolování jsou v rámci prověřovaných procesů vlastní zaměstnanci a výjimečně a v rámci legálních možností (a za dodržení obvyklých morálních principů a zvyklostí) rovněž třetí osoby, jejichž činnost přímo souvisí s kontrolovanou oblastí (např. dodavatelé – dopravci poskytující přepravu zboží apod.).

- kvalitativní aspekt - čím se kontroluje (nástroje, principy apod.):
 - využitím informačních systémů (vč. reportů, výpočtů odchylek, predikcí vývoje - simulací),
 - využitím dostupné písemné dokumentace, veškerých účetních i pomocných (operativních) záznamů (studium dokumentů),
 - rozhovory se zaměstnanci (dotazovací techniky),
 - pozorování reálného chodu organizace.

Z výše uvedeného vyplývá, že formální způsob realizace vnitřních kontrol je ve společnosti Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. v zásadě shodný se společností Wienerberger AG.

5.4 Významné odlišnosti ve vnitřních kontrolních systémech Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. a Wienerberger AG

Pro úplnost analýzy vnitřních kontrolních systémů obou společností je rovněž nezbytné identifikovat zásadní rozdíly mezi nimi. Podobně jako definování společných znaků je ucelená představa o odlišnostech podstatná pro následné analýzy možností implementace systému Wienerberger AG ve Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. a zároveň pro rozbor jednotlivých konkrétních případů narušení vnitřního kontrolního systému.

Vnitřní kontrolní systém Wienerberger AG není primárně zaměřen pouze na oblast účetnictví - to je jednou z jeho zásadních součástí (oblast V.). Na tomto místě je však nezbytné zdůraznit zásadní skutečnost: účetnictví, účetní záznamy (knihy, doklady, evidence) a další neoddělitelné vazby se ve vnitřním kontrolním systému Wienerberger AG vyskytují také ve všech dalších oblastech (tj. I. až IV. a VI. až IX.), obvykle však pod jiným názvem kapitoly. Je zcela evidentní, že účetnictví přímo či nepřímo souvisí s každou oblastí v organizaci.

Při identifikaci odlišností je vhodné postupovat analogicky jako při určování společných znaků, tzn. nalezením odpovědí na základní otázky v rámci příslušných aspektů věcné i formální roviny:

- rovina *obsahová*, zahrnující aspekt *objektový*, který zodpovídá otázku, co se kontroluje (*čím* se kontrola zabývá);
- rovina *formální*, zahrnující další dílčí aspekty, které zodpovídají otázku, jak se kontroluje.

Tato rovina zahrnuje následující dílčí aspekty:

- *časový*, zodpovídající otázku *kdy / jak dlouho* se kontroluje;
- *prostorový*, zodpovídající otázku *kde* se kontroluje;
- *subjektový*, zodpovídající otázku *kým / kdo / koho* kontroluje;
- *kvalitativní*, zodpovídající další nezbytné otázky (např. *čím* se kontroluje, pomocí jakých nástrojů a principů, na základě jakých hodnot, s jakým cílem apod.).

5.4.1 Věcná rovina kontroly – významné odlišnosti

V rámci věcné roviny kontroly lze identifikovat následující významné odlišnosti, tj. oblasti kde nedochází mezi kontrolními systémy Wienerberger AG a Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. ke shodě (mají částečně nebo zcela jiné zaměření). Vnitřní kontrolní systém Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. se:

- zásadně nezabývá kontrolou představenstva, resp. statutárních orgánů společnosti,
- nezabývá kontrolou akcií, resp. problematikou s nimi spojenou,
- nezabývá řízením s uchazeči, řízením lidských zdrojů a hodnotícími rozhovory,
- nezabývá fyzickým zabezpečením informací, programováním, sítí a HW,
- téměř nezabývá antimonopolním zákonem, životním prostředím,
- téměř nezabývá těžbou, kvalitou výrobků, marketingem.

5.4.2 Formální rovina kontroly – významné odlišnosti

- časový aspekt – kdy / jak dlouho se kontroluje:
 - termín a doba trvání kontroly nevykazují významné odlišnosti (doby trvání jednotlivých kontrol jsou téměř totožné),

- prostorový aspekt – kde se kontroluje:
 - termín a doba trvání kontroly nevykazují významné odlišnosti.

- subjektivní aspekt – kým / kdo / koho kontroluje:
 - významnou odlišností v kontrolním systému Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. je možnost delegování provedení kontroly z členů kontrolního týmu na kteréhokoli jiného zaměstnance koncernu v České republice (za podmínek dodržení interní směrnice).

- kvalitativní aspekt – čím se kontroluje (nástroje, principy):
 - v této oblasti se rovněž nevyskytují významné odlišnosti, vyjma možnosti kontrolního systému Wienerberger AG využívat speciální softwarové moduly, které nemá Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. k dispozici.

Z výše uvedeného vyplývá, že vnitřní kontrolní systém Wienerberger AG a vnitřní kontrolní systém Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. mají více společných znaků než odlišností.

5.5 Analýza případů narušení vnitřního kontrolního systému Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. a potenciální aplikace vnitřního kontrolního systému Wienerberger AG

Následující část diplomové práce se zabývá analýzou – aplikací (testováním) vybraných reálných případů, při kterých byl narušen vnitřní kontrolní systém v účetnictví společnosti Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. Na rozbor konkrétního případu navazuje vždy potenciální pokusná / fiktivní aplikace vnitřního kontrolního systému mateřské společnosti Wienerberger AG.

Cílem této části analýzy je zjistit, zda aplikace vnitřního kontrolního systému Wienerberger AG v podmínkách Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. (tj. v České republice) prokáže dostatečnou odolnost proti svému narušení v reálných případech, ke kterým v praxi došlo v uplynulých deseti letech.

Struktura analýzy dále uvedených jednotlivých reálných případů je pojata vždy shodnou formou, která umožní odpovědět na následující otázky:

- a) kdy se případ odehrál (časové hledisko),
- b) kde se případ odehrál (prostorové hledisko),
- c) kdo byl hlavním aktérem případu (subjektové hledisko),
- d) jak se případ odehrál (kvalitativní hledisko),
- e) kolik peněžních prostředků bylo z organizace neoprávněně odčerpáno, tj. výše škody (finanční hledisko),
- f) jak byl případ právně kvalifikován (právní hledisko),
- g) jaké byly příčiny narušení vnitřního kontrolního systému, v jaké části byl vnitřní kontrolní systém narušen (příčinné hledisko).

Dále následuje:

- h) pokusná aplikace (testování) vnitřního kontrolního systému Wienerberger AG na daný případ,
- i) ověření, zda by byl tento vnitřní kontrolní systém účinný,
- j) doporučení.

5.5.1 Případ č. 1 – „Falešné došlé faktury“

(zpracováno dle Filly, 2009, s. 35-38)

a) Časové hledisko

Případ zfalšovaných došlých faktur byl zjištěn v roce 2008. Případ samotný se podle následných šetření dotkl pěti účetních období – kalendářních let: 2003 až 2007.

b) Prostorové hledisko

Případ se odehrál v sídle (centrální správě) společnosti Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. v Českých Budějovicích v prostorách účtárny a účetního archivu.

c) Subjektové hledisko

Hlavním aktérem případu byla finanční účetní. Následné policejní vyšetřování ani soud neprokázaly součinnost další podezřelé osoby, přestože to určité indicie naznačovaly.

d) Kvalitativní hledisko

Společnosti byla (v r. 2008) doručena policií České republiky výzva k vysvětlení skutečnosti, proč byly z bankovního účtu společnosti průběžně převáděny na tři různé bankovní účty (ve třech bankách) v daném období částky v rozpětí cca 10 – 45 tis. Kč měsíčně. Všechny tři bankovní účty byly založeny na odcizené občanské průkazy.

Následujícím vnitřním šetřením týmu vnitřní kontroly byly potvrzeny neodůvodněné platby za kancelářské potřeby (tonery do tiskáren apod., tj. spotřební materiál). Faktury, které byly z části nalezeny v archivu, se ukázaly jako zfalšované, avšak část z celého množství falešných faktur nebyla v archivu ani jinde dohledána (byly evidovány pouze jako elektronický zápis v účetním systému). Falešné faktury byly vloženy mezi řádné došlé faktury. Pro falešné faktury byli fiktivně zneužiti dva stávající dodavatelé firmy a další dva dodavatelé se prokázali jako zcela smyšlené (neexistující) subjekty. Falešné faktury byly zaúčtovány zpravidla ve středu ráno, přičemž vždy ve středu v poledne se prováděly elektronické hromadné platby (několik tisíc položek) a nebylo tudíž možné jednu až dvě menší částky odhalit. Tím bylo zároveň dosaženo toho, že se falešný doklad nevyskytoval od „doručení“ do uhrazení kdekoli v oběhu účetních dokladů a bylo tak zabráněno

existenci tzv. „otevřené položky“ k jakémukoliv datu a bylo tedy vyloučeno odhalení pravidelnou dokladovou inventurou saldokonta dodavatelů.

e) Finanční hledisko

Celková výše škody činila 1,3 mil. Kč. Tato částka zahrnuje neoprávněně odčerpané peněžní prostředky, výši škody z úroku z prodlení z doměrku daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty. Částka nezahrnuje dodatečné náklady vzniklé interním šetřením, vyšetřováním policie, soudními jednáními a jednáními s obhajobou pachatele.

f) Právní hledisko

Tento případ byl šetřen a posuzován zejména následujícími subjekty:

- společností Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. – vnitřním kontrolním týmem, managementem a dozorčí radou,
- policíí České republiky, oddělením hospodářské kriminality,
- okresním a krajským soudem.

Policíí i soudy byl případ právně kvalifikován jako tyto trestné činy:

- podvod,
- zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění,
- poškozování cizích práv.

g) Příčinné hledisko

Příčin selhání vnitřního kontrolního systému Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. bylo zjištěno několik:

- porušení základního pravidla „čtyř očí“ a rozdělení kompetencí, kdy účetní měla pravomoc spravovat (tj. měnit) tzv. kmenová (základní) data jednotlivých dodavatelů, ke kterým patřilo mj. i číslo bankovního účtu, jež bylo vždy dočasně změněno ve prospěch falešného bankovního účtu.
- porušení vnitřních předpisů (interních směrnic a organizačního řádu), a to především v oblastech:
 - povinnosti utajovat a průběžně aktualizovat přístupová hesla do účetního systému (SW);

- povinnosti dodržovat směrnici stanovený oběh účetních dokladů, kdy byl systém oběhu záměrně porušen (došlé faktury neprošly povinnými fázemi věcného a formálního schválení a podpisy vedoucího nákupu byly zfalšovány);
- povinnosti dodržet organizací stanovenou lhůtou splatnosti pro úhradu dodavatelských faktur (falešné faktury byly uhrazeny v den jejich pořízení do systému a nikoli po uplynutí třicetidenní lhůty splatnosti, během které by bylo možné inventarizací saldokonta dodavatelů neoprávněné závazky odhalit).
- nedůsledné stanovení osobní zodpovědnosti za kontrolu příslušného nákladového střediska, jehož důslednou a pravidelnou kontrolou by bylo možné podvod odhalit v rámci tzv. controllingového systému / reportingu (sledování vývoje ekonomických ukazatelů s využitím odchylek).

Závěrem této části lze konstatovat, že ze sedmi pilířů (nástrojů) vnitřního kontrolního systému Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. jich bylo aplikováno pět:

- z toho dva účinné až ve fázi důkazního řízení (nikoli v prevenci, tj. nezabránily by uskutečnění podvodu);
- tři, jež lze považovat v daném případě spíše za neúčinné, a to vzhledem k přesné orientaci účetní (pachatele trestné činnosti) v interním chodu organizace;
- naopak dva vůbec neaplikované nástroje by v daném případě byly schopny podvodu s došlými fakturami zabránit.

Na tomto reálném případě je patrná vysoká nebezpečnost pachatele pocházejícího *zevnitř* organizace.

h) Pokusná aplikace (testování) vnitřního kontrolního systému Wienerberger AG na daný případ

Pro účely aplikace vnitřního kontrolního systému Wienerberger AG je nezbytné:

- definovat oblast vnitřního kontrolního systému, pod kterou daná problematika spadá,

- definovat kapitolu v rámci výše zmíněné oblasti.

V daném případě se aplikuje:

- oblast VI – Nákup,
 - kapitola 2 – Dodavatelé.

Bližším zkoumáním oblasti VI – Nákup, zahrnující kapitolu 2 – Dodavatelé, lze zjistit, že tato obsahuje šest konkrétních otázek/pokynů¹⁷ cílených na tzv. kmenová¹⁸ data dodavatelů:

1. Zapsané změny matričního souboru dodavatele se porovnávají se schválenými dokumenty za účelem ověření jejich správného zápisu.
2. Údaje matričního souboru dodavatele jsou periodicky přezkoumávány oddělením nákupu, pokud jde o přesnost a přetrvávající relevantnost.
3. Pravomoc měnit matriční data dodavatelů je omezena na uživatele nesoucího odpovědnost za účetní oblast, ve které se dodavatel nachází.
4. Žádosti o změny údajů matričního souboru dodavatele jsou zapisovány do deníku; deník je přezkoumáván pro zajištění včasného zpracování všech požadovaných změn.
5. Významné změny matričního souboru dodavatele podléhají souhlasu vedení.
6. Pracovníci s pravomocí vytvářet/měnit matriční data dodavatele nejsou oprávněni účtovat faktury dodavatelů nebo provádět platby dodavatelům.

Všechny výše uvedené otázky/pokyny zkoumají tvorbu a změny tzv. kmenových dat (matričního souboru) dodavatelů, která obsahují kromě základních informací o dodavateli (jako jsou např. název, sídlo, identifikační číslo, daňové identifikační číslo atd.) mj. také bankovní spojení (tj. název banky dodavatele a číslo bankovního účtu).

¹⁷ Tyto otázky / pokyny jsou ve vnitřním kontrolním systému Wienerberger AG uvedeny pod pořadovými čísly 4 až 9.

¹⁸ V praxi se lze setkat rovněž se synonymem „matriční“ data (namísto termínu „kmenová“); použití příslušného termínu je obvykle závislé na dané organizaci nebo překladu z cizího jazyka.

Otázka shora uvedená pod číslem 6 je nejvíce klíčová pro zkoumaný případ. Cílem této otázky (pokynu) je určit, jak má organizace postupovat při tvorbě a změnách kmenových dat dodavatele. Výslovně organizaci zakazuje svěřit účtování došlých (dodavatelských) faktur pracovníkům, kteří mají pravomoc kmenová data vytvářet a měnit.

i) Ověření, zda by byl nový vnitřní kontrolní systém účinný

Za předpokladu, že by organizace Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. aplikovala vnitřní kontrolní systém společnosti Wienerberger AG, pak by v daném případě systémovým dodržáním pokynů uvedených v oblasti VI – Nákup, kapitole 2 – Dodavatelé spolehlivě zabránila narušení vnitřního kontrolního systému v účetnictví. Tzn., že by nemohlo dojít k případu klasifikovanému především jako podvod, jehož důsledkem bylo nelegální odčerpání peněžních prostředků ve výši 1,3 mil. Kč na základě zfalšovaných dodavatelských faktur (na pozměněná bankovní konta).

j) Doporučení

Přes velmi podrobné propracování vnitřního kontrolního systému v účetnictví společnosti Wienerberger AG lze dalším podrobným zkoumáním dané problematiky nalézt drobné nedostatky, které by teoreticky mohly mít za následek buď jeho částečné selhání, nebo snížení jeho účinnosti.

Vnitřní kontrolní systém Wienerberger AG předpokládá, že organizace dodrží pokyn a neumožní příslušným pracovníkům (účetním) spravovat (vytvářet, měnit) kmenová data dodavatelů. Neřeší však striktně povinnost organizace zabezpečit účinnost tohoto opatření systémovým (softwarovým) způsobem, který se předpokládá v bodě i) – viz výše. Protože pokud by tak organizace neučinila (tzn., nezabránila pomocí příslušného nastavení účetního SW účetním kmenová data měnit), výrazně by snížila efektivnost vnitřního kontrolního systému. Z tohoto důvodu se doporučuje rozšířit nebo doplnit oblast VI, kapitolu 2 o následující povinnost: „Organizace je povinna systémově / softwarově zabránit pracovníkům s pravomocí vytvářet/měnit matriční data dodavatele účtovat došlé faktury, resp. stejným způsobem zabránit účetním vytvářet/měnit tato data“.

Rizikem vnitřního kontrolního systému Wienerberger AG je rovněž jeho eventuální pozdní aplikace, protože je primárně založen na principu preventivní nebo následné kontroly účetnictví a dalších oblastí organizace. Toto riziko má však všeobecnou platnost a je tudíž irelevantní.

5.5.2 Případ č. 2 – „Zatajené vydané faktury“

a) Časové hledisko

Případ zatajených vydaných faktur byl zjištěn v roce 2001. Případ samotný se podle následných šetření dotkl jednoho účetního období – kalendářního roku 2000.

b) Prostorové hledisko

Případ se odehrál v provozovně (uzavřeném závodě a skladě) společnosti Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. ve Starém Místě u Jičína v prostorách účtárny.

c) Subjektové hledisko

Hlavním aktérem případu byla pokladní a mzdová účetní závodu. Případ byl vzhledem ke svému rozsahu řešen pouze interně – vnitřní kontrolou a managementem a nebyl tedy vyšetřován policií.

d) Kvalitativní hledisko

Managementu společnosti bylo (v r. 2001) anonymně oznámeno, že v provozovně Staré Místo byly vyhotoveny (vydány) neobvyklé a tím podezřelé faktury na zboží, materiál a služby. Management obdržel fotokopie několika takových vystavených faktur. Interním šetřením bylo zjištěno, že v účetnictví společnosti se tyto vydané faktury nenalézají, tudíž v účetní evidenci chybí výnosy a následné příjmy (pomine-li se zkrácení účtů pohledávek a daně z přidané hodnoty).

Faktury byly vystaveny na zboží, materiál a služby, které podle interního šetření skutečně byly realizovány, tzn., že zboží i materiál byly dodány a služby uskutečněny. Vzhledem ke skutečnosti, že se jednalo o uzavřenou provozovnu (která ukončila svoji činnost – výrobu), šlo o prodávané zboží a materiál tzv. zbytkové nebo poškozené, které

byly již mimo účetní evidenci – účetně spotřebovány („odepsány“) do nákladů. Z toho vyplývá, že realizací celého podvodu nemohlo vzniknout podezření ze zkreslení účtů skladových zásob. Forma úhrady faktur byla v hotovosti do pokladny společnosti v dané provozovně.

Podezřelou z celé transakce se stala pokladní, která byla jediným zaměstnancem uzavřené provozovny. Po odhalení celého procesu podvodu pokladní přiznala, že neoprávněně rozprodávala účetně již odepsané zboží a materiál a v hotovosti získané peněžní prostředky si ponechávala pro svoji potřebu. Zájemcům o zboží a materiál (odběratelům) sice fakturu vystavila pro potřeby jejich účetnictví (jako doklad o nabytí zboží a materiálu), avšak do účetnictví společnosti tyto vystavené faktury nezahrnula. Vydané faktury byly vystaveny mimo účetní systém (ručně).

e) Finanční hledisko

Celková výše škody činila cca 100 tis. Kč. Tato částka zahrnuje pouze neoprávněně odčerpané peněžní prostředky a nezahrnuje výši škody z penále z dodatečně doměřené daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty (z nepřiznaných výnosů). Částka nezahrnuje dodatečné náklady vzniklé interním šetřením.

f) Právní hledisko

Tento případ byl šetřen pouze interně společností Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. – pracovníky účtárny a managementem. Lze předpokládat, že v případě vyšetřování policie by byl tento případ kvalifikován některým z následujících trestných činů:

- podvod,
- zpronevěra,
- zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění,
- porušení povinnosti při správě cizího majetku.

g) Příčinné hledisko

Příčiny selhání vnitřního kontrolního systému Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. byly zjištěny zejména dvě následující:

- podcenění inventarizace, resp. fyzické inventury zásob v uzavřené provozovně, kde se fyzicky nacházely zásoby, které neodpovídaly účetní evidenci;
- kontrola nákladů – konkrétně spotřeby materiálu (resp. prodaného zboží) v uzavřené provozovně, kdy účetně vykázaná spotřeba nemohla odpovídat spotřebě fyzické (nedošlo ke skutečné fyzické likvidaci zbylého materiálu a zboží);

Obě výše uvedené příčiny měly za následek podvod se zataženými odběratelskými fakturami.

Další zjištění - fakta, např., že pokladní:

- umožní přístup odběratelům do areálu provozovny,
- nabídne odběratelům zboží a materiál,
- prodá odběratelům zboží a materiál, jež jsou ve vlastnictví jiné osoby (a které tzv. „nikomu nechybí“),
- vystaví fakturu mimo jakýkoli systém,
- přijme hotovost, kterou si ponechá pro vlastní potřebu,

jsou z hlediska nastavení vnitřního kontrolního systému v účetnictví prakticky irelevantní, protože jim nelze téměř zabránit. Lze je omezit, což však nutně vyvolává otázku nákladnosti a tedy efektivity takových opatření.

h) Pokusná aplikace (testování) vnitřního kontrolního systému Wienerberger AG na daný případ

Tak jako v předchozím případě je pro účely aplikace vnitřního kontrolního systému Wienerberger AG je nezbytné:

- definovat oblast vnitřního kontrolního systému, pod kterou daná problematika spadá (kterou je možné aplikovat),
- definovat kapitolu v rámci výše zmíněné oblasti.

V daném případě se aplikuje:

- oblast VIII – Logistika,
 - kapitola 5 – Sklad a
 - kapitola 6 – Inventury.

Detailním zkoumáním oblasti VIII – Logistika, zahrnující kapitoly 5 a 6 (Sklad a Inventury), lze zjistit, že tyto obsahují celkem 23 konkrétních otázek/pokynů týkajících se pravidel pro vedení skladu a inventur. Pro účely analyzovaného případu připadá v úvahu zejména osm následujících otázek/pokynů:

1. Zásoby, zejména množství zásob, je průběžně sledováno.
2. Pro odebrání zboží ze skladu je nutné použít příslušný formulář.
3. Všechny pohyby zásob a jejich stavy jsou podloženy dokumentací a sledovány.
4. Je zaveden bezpečnostní systém sloužící k prevenci poškození, zničení, krádeží a zpronevěry zásob?
5. Zastaralé, nadměrné a poškozené zásoby jsou rychle identifikovány, náležitě odděleny od ostatních zásob hotových výrobků a nadále sledovány pro zajištění náležité a včasné likvidace.
6. Fyzickou inventuru periodicky provádějí nezávislé osoby, které se nepodílejí na každodenní správě a nevedou evidenci zásob. Zjištěné hodnoty jsou porovnány se záznamy v evidenci, které jsou naproti tomu porovnávány s údaji v hlavní účetní knize.
7. Všechna místa, kde se nacházejí zásoby, jsou evidována (venkovní sklady, výrobky odebrané obchodními zástupci, obchodními cestujícími, zboží na ukázkou atd.).
8. Za účelem ověření správnosti inventury jsou zpětně prováděny namátkové kontroly.

Lze konstatovat, že dodržáním všech výše uvedených vybraných osmi bodů by bylo zabráněno manipulaci se zásobami, tj. spotřebě nepotřebných zásob a jejich neoprávněnému prodeji. Jako klíčový se jeví zejména pokyn zde uvedený pod číslem 5.

i) Ověření, zda by byl nový vnitřní kontrolní systém účinný

Za předpokladu, že by organizace Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. aplikovala vnitřní kontrolní systém společnosti Wienerberger AG, pak by v daném případě systémovým dodržáním pokynů uvedených v oblasti VI – Logistika, kapitolách 5 a 6 – Sklad a Inventury zabránila narušení vnitřního kontrolního systému v účetnictví. Tzn., že by nemohlo dojít k neoprávněným manipulacím se zásobami.

j) Doporučení

Přes velmi podrobné propracování vnitřního kontrolního systému v účetnictví společnosti Wienerberger AG lze dalším podrobným zkoumáním dané problematiky nalézt drobné nedostatky, které by teoreticky mohly mít za následek buď jeho částečné selhání, nebo snížení jeho účinnosti.

Vnitřní kontrolní systém Wienerberger AG v oblasti Logistika používá termín „zboží“. Zboží je však pouze jednou z dílčích částí obecnějšího pojmu „zásoby“, pod který spadají (kromě zboží) dále:

- materiál,
- nedokončená výroba a polotovary,
- výrobky,
- mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.

Doporučuje se upřesnit terminologii a použít obecnější termín „zásoby“ namísto „zboží“.

Další skutečnost, kterou lze do kontrolního systému Wienerberger AG doporučit je pravidelně ověřovat, zda účetní systém neumožní storno vydaných faktur (např. z důvodu fiktivní chyby) těm zaměstnancům, kteří jsou oprávněni faktury vystavovat. Každé storno vystavené faktury by mělo podléhat souhlasu nadřízeného, aby nemohlo dojít k odcizení utržené hotovosti.

5.5.3 Případ č. 3 – „Neoprávněný prodej výrobků“

a) Časové hledisko

Případ neoprávněného prodeje výrobků byl zjištěn v roce 2001. Případ samotný se podle následných šetření dotkl dvou účetních období – kalendářních let: 2000 – 2001.

b) Prostorové hledisko

Případ se odehrál v provozovně (cihelně) společnosti Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. v Novosedlech na Moravě v prostorách skladu zásob zboží a expedice.

c) Subjektové hledisko

Hlavním aktérem případu byl vedoucí expedice (tato pozice zahrnuje rovněž agendu vedoucího skladu zásob výrobků a zboží). Případ byl řešen, kromě interního šetření, také policií České republiky.

d) Kvalitativní hledisko

Společnost Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. provádí na všech skladech, kromě namátkových (předem neohlášených kontrolních inventur), jednou ročně (v listopadu) pravidelnou řádnou inventarizaci skladových zásob, která ze své podstaty zahrnuje mj. i inventuru zásob vlastních výrobků.

Inventura ve skladu výrobků v Novosedlech v listopadu 2001 nevykázala nejprve žádné významné rozdíly. Tzn., že inventurní komise neshledala při fyzické inventuře významné rozdíly mezi spočítaným stavem fyzickým a stavem účetním. Stavem účetním se zde rozumí počítačová sestava z účetního systému vykazující počty účetně evidovaných zásob. Tento stav je v počátku inventarizačního procesu zafixován v účetním systému ve všech skladech ve shodný okamžik¹⁹, a to centrálně z budovy hlavní správy společnosti

¹⁹ Z důvodu minimálního pohybu stavu zásob na skladech se inventura provádí obvykle v sobotu, tj. v den kdy se neprodávají a tedy nevydávají zásoby ze skladu. V případě, že se na daném závodě standardně vyrábí (ve dvousměnném provozu sedm dní v týdnu), pak na sklad kontinuálně přibývají vlastní výrobky, které je nezbytné v době inventury fyzicky zřetelně oddělit od stávajících zásob, aby nedošlo k nežádoucímu zkreslení fyzické inventury a tím znehodnocení výsledků inventarizace.

v Českých Budějovicích. Z téhož místa jsou v daný okamžik rozeslány na jednotlivé sklady tzv. „slepé“²⁰ inventarizační sestavy pro potřeby inventarizačních komisí.

Po ukončení fyzické inventury předají předsedové jednotlivých inventarizačních komisí přepočítané stavy zásob k centrálnímu zpracování do centrály společnosti v Českých Budějovicích. Zde vzbudila zvláštní pozornost následná série účetních pohybů – příjmů, event. výdajů (právě na skladě Novosedly), uskutečněná několik hodin po ukončení inventury.

Interním šetřením bylo zjištěno, že vedoucí expedice/skladu manipuluje se stavy jednotlivých sortimentů vlastních výrobků prostřednictvím neodůvodněných příjmů a výdajů (tj. věcně nijak nedoložitelných, např. prodejem či přírůstkem zásob vlastních výroby). Z tohoto důvodu byla nařízena bezodkladná další kontrolní inventura bez jakékoli participace vedoucího expedice/skladu. Tato inventura prokázala schodek (manko) na zásobách vlastních výrobků v hodnotě cca 3 miliony Kč.

Dalším vyšetřováním Policie ČR bylo zjištěno, že chybějící výrobky byly průběžně po menších (méně nápadných) částech prodávány třetím osobám s tím, že vedoucí expedice/skladu si získané peněžní prostředky ponechal pro vlastní potřebu. Dále bylo zjištěno, že vedoucí expedice/skladu v průběhu roku kryl narůstající schodky ve skladu zásob vlastních výrobků fiktivně zhotovenými účetními a dalšími doklady (např. přepravní dokumentací). Dále využil ne zcela spolehlivě fungující toky dokumentů v exportním a přepravním procesu po železnici mezi Českou republikou a Polskem a také chybějící systém kontroly výstupů z výroby a jejich předávání na sklad hotových výrobků.

e) Finanční hledisko

Celková výše škody činila cca 3 mil. Kč. Tato částka zahrnuje pouze skladovou hodnotu neoprávněně vydaných zásob. Hotové výrobky jsou oceňovány v přímých nákladech na jejich vytvoření. Z toho vyplývá, že reálná škoda firmy je vyšší, než 3 mil.

²⁰ „Slepou“ inventarizační sestavou se rozumí výpis skladových zásob dle jednotlivých artiklů (sortimentů), avšak bez uvedení účetního stavu (počtu) zásob. Cílem „slepé“ sestavy je nepodněcovat členy inventarizační komise k zaznamenání účetního stavu jako stavu fyzického. Inventarizační komisi je tak nucena přepočítat skutečný fyzický stav zásob.

Kč, a to o ušlý zisk, který by společnost získala prodejem za tržní cenu. Uvedená výše škody dále nezahrnuje škody na penále z dodatečně doměřených daní a dodatečné náklady vzniklé interním šetřením. Policií prokázaná výše škody činila 214 tis. Kč.

f) Právní hledisko

Tento případ byl šetřen interně společností Wienerberger cihlářský průmysl, a. s., dále Policií České republiky a soudem. Příklad byl kvalifikován jako trestné činy podvodu a zpronevěry, za které byl pachatel odsouzen k trestu odnětí svobody na 1 rok s podmíněným odkladem na 3 roky a k náhradě škody.

g) Příčinné hledisko

Příčiny selhání vnitřního kontrolního systému Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. byly zjištěny zejména následující:

- podcenění inventarizace, konkrétně:
 - průběžných namátkových a zejména předem neohlášených fyzických inventur výrobků, zboží a nedokončené výroby na skladě v průběhu účetního období;
 - průběžných dokladových inventur účtů (zúčtovacích vztahů) v průběhu účetního období;
- absence systematického porovnávání výstupů z výrobního cyklu s přírůstkem dokončené produkce (hotových vlastních výrobků) na skladě.

Obě výše uvedené příčiny měly za následek podvod s neoprávněným prodejem vlastních výrobků. V souvislosti s tímto případem je rovněž nezbytné upozornit na skutečnost, týkající se tzv. dohod o hmotné odpovědnosti za svěřené zásoby. Vzhledem k povaze vlastních výrobků – v tomto případě cihel a systému jejich prodeje (výdeje ze skladu) není z právního hlediska možné uzavřít tzv. dohodu o hmotné odpovědnosti z důvodu neuzamykatelného skladového prostoru.

h) Pokusná aplikace (testování) vnitřního kontrolního systému Wienerberger AG na daný případ

Stejně jako v předchozích případech je pro účely aplikace vnitřního kontrolního systému Wienerberger AG je nezbytné:

- definovat oblast vnitřního kontrolního systému, pod kterou daná problematika spadá (kterou je možné aplikovat),
- definovat kapitolu v rámci výše zmíněné oblasti.

V daném případě se aplikují:

- oblast V – Účetnictví,
 - kapitola 8 – Hlavní kniha,
- oblast VII – Výroba,
 - kapitola 7 – Hotové výrobky,
- oblast VIII – Logistika,
 - kapitola 5 – Sklad,
 - kapitola 6 – Inventury,
- oblast IX – Prodej,
 - kapitola 6 – Platební podmínky, fakturace,
 - kapitola 8 – Pohledávky,
 - kapitola 11 – Expedice.

Detailním zkoumáním oblastí V – Účetnictví, VII – Výroba, VIII – Logistika, a IX – Prodej, lze zjistit, že tyto obsahují celkem 354 konkrétních otázek/pokynů týkajících se pravidel pro vedení účetnictví, výroby, logistiky vč. vedení skladu a inventur a prodeje. Pro účely analyzovaného případu připadá v úvahu zejména patnáct následujících otázek/pokynů:

1. Zásoby, zejména množství zásob, je průběžně sledováno.
2. Pro odebrání zboží ze skladu je nutné použít příslušný formulář.
3. Všechny pohyby zásob a jejich stavy jsou podloženy dokumentací a sledovány.
4. Fyzickou inventuru periodicky provádějí nezávislé osoby, které se nepodílejí na každodenní správě a nevedou evidenci zásob. Zjištěné hodnoty jsou porovnány

se záznamy v evidenci, které jsou naproti tomu porovnávány s údaji v hlavní účetní knize.

5. Všechna místa, kde se nacházejí zásoby, jsou evidována (venkovní sklady, výrobky odebrané obchodními zástupci, obchodními cestujícími, zboží na ukázkou atd.).
6. Za účelem ověření správnosti inventury jsou zpětně prováděny namátkové kontroly.
7. Faktury jsou vyhotoveny okamžitě po expedici a jsou zaslány zákazníkům.
8. Vystavené faktury nemohou být v systému zrušeny ani následně upraveny.
9. Všechny faktury jsou správně a přesně zaúčtovány na účtu pohledávek za odběrateli.
10. Zůstatky hlavní účetní knihy jsou porovnávány s knihou pohledávek a rozdíly se řeší včas.
11. Objednávky jsou porovnávány s přepravními doklady za účelem zjištění kompletnosti a přesnosti expedice a účtování.
12. Schválené expediční příkazy jsou nezávisle překontrolovány před vydáním souhlasu s odvozem zboží z areálu.
13. Všechny hotové výrobky se automaticky zúčtovávají a vkládají do systému skladového hospodářství.
14. Inventury hotových výrobků se provádějí pravidelně.
15. Zůstatky vnitropodnikových účtů (včetně vnitropodnikové převáděné hotovosti) se potvrzují a kontrolují čtvrtletně.

Lze konstatovat, že dodržением všech výše uvedených vybraných bodů by bylo zabráněno manipulaci se zásobami, tj. spotřebě nepotřebných zásob a jejich neoprávněnému prodeji. Jako klíčové se jeví zejména pokyny zde uvedené pod čísly 1, 3, 4, 6, 10, 11, 14 a 15.

i) Ověření, zda by byl nový vnitřní kontrolní systém účinný

Za předpokladu, že by organizace Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. aplikovala vnitřní kontrolní systém společnosti Wienerberger AG, pak by v daném případě systémovým dodržением pokynů uvedených v oblastech V – Účetnictví, VII - Výroba, VIII

- Logistika a IX – Prodej, zabránila narušení vnitřního kontrolního systému v účetnictví, tzn., že by nemohlo dojít k neoprávněným manipulacím se zásobami.

j) Doporučení

Přes velmi podrobné propracování vnitřního kontrolního systému v účetnictví společnosti Wienerberger AG lze dalším podrobným zkoumáním dané problematiky nalézt i v tomto systému riziková místa, která by teoreticky mohla mít za následek buď jeho částečné selhání, nebo snížení jeho účinnosti.

Prvním rizikovým místem je otázka kontroly vývoje neuhrazených pohledávek v rámci koncernu (tj. v mezinárodní skupině společností Wienerberger). Vzájemná kontrola otevřených pohledávek a závazků (sald) ve skupině mezi jednotlivými zeměmi probíhá ke konci každého kalendářního čtvrtletí v rámci procesu sestavování konsolidované účetní závěrky, a to elektronickou formou. Vzhledem k rozsáhlému mezinárodnímu obchodu mezi jednotlivými společnostmi ve skupině, vzájemné fakturaci, toku dokladů a tím velkému objemu konsolidovaných dat a zároveň ke krátkému časovému intervalu určenému pro odsouhlasení sald, dochází v praxi k formalizování tohoto úkonu. Účetní pak prioritně směřují pozornost k saldu vykazujícím nulové rozdíly mezi společnostmi (zeměmi), a to i za cenu formální dohody s protistranou bez věcně správného obsahu. Podobná formální dohoda (kdy vzájemné pohledávky a závazky nevykazují zdánlivě žádný rozdíl) má za následek potlačení smyslu celého úkonu – tj. zjištění skutečného stavu salda (rozdílů).

Právě skutečnost, že se zde jedná o proces ve skupině, svádí k neopodstatněné důvěře ve fakt, že „se nemůže nic stát“. Výše analyzovaný případ však poukázal, že tomu tak nemusí být. Saldo vzájemných pohledávek v koncernu mezi Českou republikou a Polskem bylo zpočátku kontrolováno pouze formálně a až náhodným souběhem změny vedení účtárny (které se nespokojilo s dlouhodobě neřešenými pohledávkami v Polsku) a inventury zásob, došlo k odhalení případu v cihelně Novosedly.

Lze doporučit jednak následnou kontrolu odsouhlasení sald ve skupině se zaměřením pozornosti na podezřele bezchybná salda a zároveň provádění častějších a průběžných vzájemných kontrol mezinárodních sald, nejlépe měsíčně (nikoli pouze čtvrtletně v rámci konsolidace účetní závěrky).

Druhým rizikovým místem je pokyn vedení koncernu „plně odepisovat neuhrazené pohledávky po šesti měsících“. Takto stroze postavený pokyn jednak svádí k nenávratné a příliš rychlé likvidaci pohledávky ze salda a může být zneužit k zakrytí neutěšeného stavu salda. Zároveň tento pokyn nerespektuje národní účetní standardy v oblasti likvidace odpisu pohledávek, protože počítá pouze s jejich „odpisem“, nikoli tvorbou opravných položek k pohledávkám.

K dosažení smýšleného cíle (správného a „čistého“ salda) lze doporučit zaměření kontroly u jednotlivých subjektů (společností) na vytvoření a dodržování interního předpisu v oblasti správy pohledávek s uplynulým datem splatnosti, který by respektoval jednak cíle celého koncernu Wienerberger, ale i lokální účetní a daňové standardy.

5.5.4 Příklad č. 4 – „Neoprávněné vystavování dobropisů“

a) Časové hledisko

Případ neoprávněného vystavování dobropisů byl zjištěn v roce 2002. Případ samotný se podle následných šetření dotkl dvou účetních období – kalendářních let: 2001 a 2002.

b) Prostorové hledisko

Případ se odehrál (kromě lokalit dalších účastníků) v budově centrály společnosti Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. v Českých Budějovicích, v oddělení tzv. vnitřní prodejní služby. V tomto oddělení pracuje skupina zaměstnanců, kteří jsou v denním telefonickém a písemném kontaktu se zákazníky a jednotlivými firemními sklady (cihelnami) a vyřizují požadavky klientů – objednávky, zakázky, dopravu, fakturaci atd.

c) Subjektové hledisko

Hlavním aktérem případu byl zaměstnanec – referent oddělení vnitřní prodejní služby expedice. Dalšími účastníky se stali: spolupachatel (třetí osoba mimo organizaci) a obchodní partneři (zákazníci), zneužití v průběhu páčání trestné činnosti. Případ byl řešen, kromě interního šetření, také Policií České republiky a soudem.

d) Kvalitativní hledisko

Referent vnitřní prodejní služby v období od ledna 2001 do července 2002 zneužíval svého postavení v zaměstnání a bez jakéhokoli právního důvodu a jakékoli skutečnosti, která by zakládala důvod k takovému postupu, vystavoval odběratelům firmy dobropisy na odebrané výrobky nebo jim poskytoval neoprávněné slevy z fakturovaných cen. Získané finanční prostředky si nechal zasílat na svůj bankovní účet nebo na bankovní účty svých příbuzných a známých. Získané prostředky si ponechal pro svoji potřebu s úmyslem neoprávněně se obohatit.

Neoprávněně vystavené doklady lze rozdělit do čtyř následujících kategorií:

- 24 vydaných dobropisů v částce 1,5 mil. Kč ve prospěch zneužitých zákazníků společnosti, kteří byli uvedeni v omyl;
- 40 vydaných dobropisů za odebrané zboží v částce 1,9 mil. Kč ve prospěch odběratele, se kterým se předem dohodl na rozdělení neoprávněně získaných prostředků;
- 12 vydaných dobropisů za vrácené, avšak nikdy nedodané palety (obalový materiál) v částce 1,9 mil. Kč ve prospěch odběratele, se kterým se předem dohodl na rozdělení neoprávněně získaných prostředků;
- 87 vydaných faktur s neodůvodněnými slevami v částce 1,5 mil. Kč ve prospěch odběratele, se kterým se předem dohodl na rozdělení neoprávněně získaných prostředků.

Celkem tedy bylo neoprávněně vystaveno 163 dokladů v hodnotě 6,8 mil. Kč.

e) Finanční hledisko

Celková výše škody činila cca 6,8 mil. Kč. Tato částka zahrnuje hodnotu neoprávněně vydaných dokladů (dobropisů a faktur), včetně daně z přidané hodnoty. Uvedená výše škody však nezahrnuje škody na penále z dodatečně doměřených daní a dodatečné náklady vzniklé interním šetřením. Ještě před vynesením rozsudku soudu zajistil obžalovaný zaměstnanec navrácení veškerých neoprávněně získaných finančních prostředků zpět na bankovní účet firmy.

f) Právní hledisko

Tento případ byl šetřen interně společností Wienerberger cihlářský průmysl, a. s., dále policií České republiky a soudem. Příklad byl kvalifikován jako trestný čin podvodu (resp. u spolupachatele pomoc k trestnému činu podvodu), za který byl obžalovaný odsouzen ke třem letům odnětí svobody s podmíněčným odkladem na pět let.

g) Příčinné hledisko

Příčiny selhání vnitřního kontrolního systému Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. byly zjištěny zejména následující:

- podcenění inventarizace, konkrétně:
 - průběžných namátkových a zejména předem neohlášených fyzických inventur obalového materiálu (palet) na skladě v průběhu účetního období;
 - průběžných dokladových inventur účtů (zúčtovacích vztahů / sald odběratelů) v průběhu účetního období;

- selhání v procesech:
 - cenotvorby, platebních podmínek a fakturace;
 - manažerského dohledu a controllingu prodeje.

Kombinace všech výše uvedených příčin měly za následek podvod s neoprávněně vystavenými doklady – zejména dobropisy a fakturami.

h) Pokusná aplikace (testování) vnitřního kontrolního systému Wienerberger AG na daný případ

Stejně jako v předchozích případech je pro účely aplikace vnitřního kontrolního systému Wienerberger AG nezbytné:

- definovat oblast vnitřního kontrolního systému, pod kterou daná problematika spadá (kterou je možné aplikovat),
- definovat kapitolu v rámci výše zmíněné oblasti.

V daném případě se aplikují:

- oblast V – Účetnictví,
 - kapitola 9 – Závěrka,
- oblast VIII – Logistika,
 - kapitola 5 – Sklad,
 - kapitola 6 – Inventury,
- oblast IX – Prodej,
 - kapitola 2 – Zákazníci, CRM,
 - kapitola 5 – Tvorba cen,
 - kapitola 6 – Platební podmínky, fakturace,
 - kapitola 8 – Pohledávky,
 - kapitola 9 – Controlling prodeje.

Detailním zkoumáním oblastí V – Účetnictví, VIII – Logistika a IX – Prodej, lze zjistit, že tyto obsahují celkem 300 konkrétních otázek/pokynů týkajících se pravidel pro vedení účetnictví, logistiky a prodeje. Pro účely analyzovaného případu připadá v úvahu zejména třináct následujících otázek/pokynů:

1. Revize kvality se provádí podle zůstatků účtů, aby se zajistilo, že zůstatky jsou přiměřené, správné a v souladu s předepsanými účetními koncepcemi.
2. Zásoby (zejména množství zásob) jsou průběžně sledovány?
3. Fyzickou inventuru periodicky provádějí nezávislé osoby, které se nepodílejí na každodenní správě a nevedou evidenci zásob. Zjištěné hodnoty jsou

porovnávány se záznamy v evidenci, které jsou naproti tomu porovnávány s údaji v hlavní účetní knize.

4. Na údaje o zákazníkovi, které mají význam pro obchod (platební podmínky, úvěrové limity atd.) se vztahuje zásada „čtyř očí“.
5. Podmínky a ceny na fakturách se odvíjejí od schváleného ceníku.
6. Existují směrnice pro poskytování slev?
7. Faktury jsou vyhotovovány v souladu s podmínkami a cenami sjednanými mezi pracovníkem prodeje a zákazníkem.
8. Odchytky od standardních platebních podmínek vyžadují souhlas vedení oddělení prodeje.
9. Zůstatky hlavní účetní knihy jsou porovnávány s knihou pohledávek a rozdíly se řeší včas.
10. Vedení schvaluje dobropisy, odpisy nedobytných pohledávek a další oprávněné položky k účtu pohledávek.
11. Vedení přezkoumává objem slev poskytnutých zákazníkům.
12. Vyhodnocení prodaných množství, cen a výsledků pracovníků prodeje se provádí čtvrtletně.
13. Je pravidelně přezkoumávána rentabilita zákazníků?

Lze konstatovat, že dodržáním všech výše uvedených bodů by bylo zabráněno manipulaci neoprávněně vystavenými dobropisy, případně fakturami a slevami. Jako klíčové se jeví zejména pokyny zde uvedené pod čísly 4, 6, 7, 8, 10 a 11.

i) Ověření, zda by byl nový vnitřní kontrolní systém účinný

Za předpokladu, že by organizace Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. aplikovala vnitřní kontrolní systém společnosti Wienerberger AG, pak by v daném případě systémovým dodržáním pokynů uvedených v oblastech V – Účetnictví, VIII - Logistika a IX – Prodej, zabránila narušení vnitřního kontrolního systému v účetnictví. Tzn., že by nemohlo dojít k neoprávněným manipulacím se zásobami.

j) Doporučení

Přes velmi podrobné propracování vnitřního kontrolního systému v účetnictví společnosti Wienerberger AG lze dalším podrobným zkoumáním dané problematiky nalézt i v tomto systému místa, u nichž je možné finančně i organizačně nenáročnými opatřeními dosáhnout vylepšení vnitřního kontrolního systému.

V oblasti V – Účetnictví, v kapitole Závěrka lze doporučit uvést výslovný pokyn / povinnost pro účetní jednotku – pravidelnou inventarizaci zúčtovacích vztahů, tzn. zejména pohledávek a závazků (sald) v intervalech nejméně jednou za čtvrtletí. Dosavadní pokyn přikazuje pouze ověřovat přiměřenost a správnost zůstatků hlavní knihy, avšak zcela zde chybí velmi podstatné časové hledisko, které je klíčové pro včasné odhalování nesprávných a neopodstatněných účetních zůstatků.

Analogicky obdobné doporučení, tedy jednoznačné stanovení intervalu pro fyzické inventury zásob, se týká oblasti VIII – Logistika a dvou kapitol – Sklad a Inventury. Tato část obsahuje neurčitý pojem „průběžně sledovat stav zásob“. V případě nekalého záměru určitého jednotlivce nebo skupiny osob, by bylo možné nejednoznačnosti tohoto pojmu zneužít. V extrémním případě lze totiž „průběžnost“ vykládat jako nepřiměřeně dlouhý interval (např. jako „každých šest měsíců“). Dlouhý časový interval však výrazně zvyšuje riziko poškození organizace a naopak snižuje riziko odhalení pro osoby, jejichž záměrem je zneužití vnitřního kontrolního systému.

Další doporučení se týká oblasti IX – Prodej, kapitoly Platební podmínky / Účtování / Fakturace. V celé kapitole jsou uvedeny pokyny pro faktury vydané. Výše uvedený případ byl však založen na zneužití „minusových / záporných“ faktur, tj. tzv. dobropisů.

Pro úplnost je třeba uvést, že tento typ vydaného dokladu je svým charakterem poněkud specifický. V zákoně o účetnictví se tento termín vůbec nenachází. České účetní standardy se zmiňují pouze v odstavci 3.5.2 o daňovém dobropisu, tj. pojmu vycházejícího ze zákona o dani z přidané hodnoty, který takto definuje v § 28 jeden z typů daňového dokladu (tj. z pohledu DPH). Obecně se však ze své podstaty jedná o zápornou fakturu, tzn. doklad s minusovou částkou k úhradě pro odběratele. Dobropis (resp. daňový

dobropis) vystaví dodavatel odběrateli (obdobně jako fakturu, resp. daňový doklad), avšak vystavením dobropisu vzniká závazek dodavatele uhradit odběrateli určitou finanční částku (na rozdíl od faktury/daňového dokladu, kdy vzniká dodavateli pohledávka a odběrateli závazek).

Dobropisů vystavují organizace obvykle menší množství než faktur, protože je dobropis využíván zejména jako nástroj k opravě původní faktury (resp. daňového dokladu). V daném případě však organizace využívá dobropisy jako standardní nástroj v rámci (pro organizaci velmi podstatného) systému obalových materiálů – paletového hospodářství. Objem palet zde tvoří velmi významnou finanční částku.

Oblast IX – Prodej, resp. kapitola Platební podmínky / Účtování / Fakturace zcela vynechává problematiku dobropisů, u kterých hrozí významné riziko detailně popsané ve výše uvedeném případě. Doporučení tedy zní: zapracovat problematiku dobropisů, resp. daňových dobropisů do Oblasti IX – Prodej, kapitoly Platební podmínky / Účtování / Fakturace s tím, že v informačním systému (účetním SW) musí být zapracovány kontrolní mechanismy proti zneužití vystavení záporného dokladu (dobropisu) jednotlivcem. Zároveň je vhodné v rámci stejné oblasti v kapitole – Controlling prodeje zapracovat pokyn / povinnost pravidelné kontroly vystavených dobropisů, vč. využití pravidla „čtyř očí“.

Poslední doporučení pro Oblast IX – Prodej se týká rovněž kapitoly Platební podmínky / Účtování / Fakturace, kde je uveden pokyn vyhotovovat faktury v souladu s podmínkami a cenami sjednanými mezi pracovníkem prodeje a zákazníkem. Za pracovníka prodeje však může být v širší míře považován i referent oddělení vnitřní prodejní služby, přičemž ve výše popsaném případě došlo k neoprávněnému zneužití systému právě pracovníkem (referentem) vnitřní prodejní služby. Doporučení: zúžit pojem „pracovník prodeje“ na pracovníky vnější prodejní služby, tj. obchodní zástupce, kteří jsou v přímém kontaktu se zákazníky (odběrateli), s nimiž v rámci svých kompetencí sjednávají ceny a detaily platebních podmínek.

5.5.5 Příklad č. 5 – „Falšování vyúčtování pracovních cest“

a) Časové hledisko

Případ falšování vyúčtování pracovních cest byl zjištěn v roce 2005. Příklad samotný se podle následného interního šetření dotkl dvou účetních období – kalendářních let: 2003 a 2004.

b) Prostorové hledisko

Případ se odehrál v budově správy (centrály) společnosti Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. v Českých Budějovicích, ve výrobním úseku a zároveň v blíže nespécifikovaném hotelu v Chrudimi.

c) Subjektové hledisko

Hlavním aktérem případu byl zaměstnanec – referent výrobního úseku, do jehož agendy spadala správa systému jakosti dle mezinárodní normy ČSN EN ISO. Dalším účastníkem byla zaměstnankyně recepce blíže neurčeného chrudimského hotelu. Příklad byl šetřen pouze interně.

d) Kvalitativní hledisko

Namátkovou kontrolou výdajových pokladních dokladů bylo vedoucím vnitřního kontrolního týmu zaregistrováno několik vyúčtování pracovních cest, jejichž přílohy (účtenky za nocležné v hotelu) se nápadně vymykaly standardním vyúčtováním za ubytování v hotelu. Nestandardnost spočívala zejména v ručně vypisovaných účtenkách, přestože se jednalo o hotel, který běžně využívá výpočetní techniku. Vedoucí kontrolního týmu anonymně ověřil běžné ceny za ubytování v daném hotelu a porovnal s cenami na účtenkách u vyúčtování pracovních cest. Běžné ceny v hotelu činily přibližně 600 Kč, tedy o cca 33 % méně, než na ručně vypsanych účtenkách (cca 800 Kč). Zaměstnanec se v hotelu ubytoval při svých pracovních cestách pravidelně a zhruba 75x předložil k vyúčtování pracovní cesty zfalšovanou účtenku za hotel. Účtenky byly opatřeny razítkem a podpisem pracovnice hotelové recepce. Interním šetřením bylo zjištěno, že zaměstnanec se dohodl s pracovnicí recepce na fiktivní vyšší částce na účtence, než kterou ve skutečnosti hotově uhradil a rozdíl v ceně použil pro svoji potřebu.

e) Finanční hledisko

Celková výše škody činila cca 15 tis. Kč. Uvedená výše škody nezahrnuje škody na penále z dodatečně doměřených daní a dodatečné náklady vzniklé interním šetřením.

f) Právní hledisko

Tento případ byl šetřen pouze interně společností Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. Lze předpokládat, že v případě řešení policií a soudem by byl kvalifikován jako trestný čin podvodu, příp. zpronevěry.

g) Příčinné hledisko

Žádné významné příčiny zjištěny nebyly. Určitý nedostatek lze spatřovat v nižší míře citlivosti u tří zaměstnanců, kteří se podíleli na zpracování vyúčtování pracovních cest – tj. u personalisty (kontroluje vyúčtování), nadřízeného (schvaluje vyúčtování) a účetní (účtuje vyúčtování). Toto slabší místo však nelze objektivně považovat za chybu nebo selhání vnitřního kontrolního systému. Příklad byl odhalen přímo vnitřní kontrolou, tzn. jedním z nástrojů vnitřního kontrolního systému společnosti Wienerberger cihlářský průmysl, a. s.

h) Pokusná aplikace (testování) vnitřního kontrolního systému Wienerberger AG na daný případ

Stejně jako v předchozích případech je pro účely aplikace vnitřního kontrolního systému Wienerberger AG je nezbytné:

- definovat oblast vnitřního kontrolního systému, pod kterou daná problematika spadá (kterou je možné aplikovat),
- definovat kapitolu v rámci výše zmíněné oblasti.

V daném případě se aplikují:

- oblast II – Lidské zdroje,
 - kapitola 8 – Služební cesty,
- oblast V – Účetnictví,
 - kapitola 6 – Hotovost,

Detailním zkoumáním oblastí II – Lidské zdroje a V – Účetnictví lze zjistit, že tyto obsahují celkem 29 konkrétních otázek/pokynů týkajících se pravidel pro služební (pracovní) cesty a manipulaci s hotovostí.

Pro účely analyzovaného případu však nepřipadá v úvahu ani jedna z otázek, resp. žádný z pokynů, který by účinně zabránil nebo omezil vznik zde analyzovaného případu, event. zvýšil pravděpodobnost odhalení takového případu.

i) Ověření, zda by byl nový vnitřní kontrolní systém účinný

Na základě výše uvedených skutečností lze konstatovat, že aplikace vnitřního kontrolního systému společnosti Wienerberger AG ve společnosti Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. by v daném případě nebyla účinná.

j) Doporučení

Vnitřní kontrolní systém v účetnictví Wienerberger AG lze zefektivnit:

- rozšířením o povinnost pravidelné namátkové kontroly pokladních dokladů (příjmových i výdajových) alespoň dvakrát ročně nezávislým pracovníkem;
- věnovat důkladnou pozornost rovněž přílohám pokladních dokladů a provádět namátkové ověřování cen uváděných na účtenkách (věnovat zvláštní pozornost ručně vypisovaným dokladům/účtenkám);
- rozšířit controllingové reporty o kapitolu cestovné a důsledně dbát na rozbor vyšších absolutních částek a významných odchylek v cestovních nákladech;
- formou pravidelných školení informovat zaměstnance, kteří se v rámci oběhu dokladů podílejí na zpracování pokladních dokladů, o případech zneužití hotovosti zaznamenaných v jakékoli organizaci. Cílem tohoto opatření je zvýšení obezřetnosti u odpovědných zaměstnanců.

6. Závěr

Problematika vnitřního kontrolního systému (resp. vnitřního kontrolního systému v účetnictví) se týká všech organizací veřejného i soukromého sektoru a téměř všech jejich zaměstnanců. Protože si tuto skutečnost řada administrativních a zejména vedoucích pracovníků neuvědomuje, nevěnují této záležitosti dostatečnou pozornost nebo jí nepřikládají odpovídající důležitost.

Důsledky jsou pak vážné nejen pro samotnou organizaci, ale i pro národní hospodářství a celou společnost v podobě různých forem stínové ekonomiky a společensky nebezpečných jevů. Pouze přímé finanční škody společnosti Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. ilustrované na pěti příkladech v této diplomové práci činily 11,2 mil. Kč.

S určitým zjednodušením lze konstatovat, že organizace (zejména pak větší), které se nikdy nepotýkaly s narušením pravidel vnitřního kontrolního systému, mají buď špatný vnitřní kontrolní systém, nebo dokonce nerealizují vnitřní kontrolu vůbec. Tím se vystavují významnému riziku, že se o narušení systému nedozví vůbec nebo velmi pozdě a ponесou odpovídající následky (finanční, trestní a další).

Tato diplomová práce se zabývala analýzou vnitřního kontrolního systému v účetnictví koncernu Wienerberger. Přestože analyzované případy narušení pravidel vnitřního kontrolního systému mohou vzbuzovat dojem, že se koncern Wienerberger potýká s nadstandardní mírou kriminality, není tomu tak. Zásadovost a rozhodnost managementu těchto subjektů v oblasti vnitřní kontroly nemůže být chápána jako negativní trend vývoje statistiky kriminality. Koncern Wienerberger se nijak nevymyká srovnatelným organizacím.

Analýza vnitřního kontrolního systému v účetnictví v této diplomové práci prokázala, že společnosti Wienerberger AG i Wienerberger cihlářský průmysl, a. s. mají vnitřní kontrolní systém nastaven na vysoké úrovni. Realizace vnitřního kontrolního systému společnosti Wienerberger AG v lokálních podmínkách české společnosti (Wienerberger cihlářský průmysl, a. s.) je schopna zabránit, omezit nebo odhalit nežádoucí nekalé jednání a lze tak konstatovat, že tento systém je dostatečně účinný.

Při analýze a testování vnitřního kontrolního systému na pěti konkrétních případech bylo ve vnitřním kontrolním systému identifikováno několik míst, které lze definovat jako mírně rizikové a mohou tedy snižovat účinnost vnitřního kontrolního systému. Jednotlivá doporučení k eliminaci těchto oblastí byla navržena u konkrétních případů v části 5.5. Tato doporučení byla předána managementu společnosti v České republice a vedoucímu oddělení vnitřní kontroly mateřské společnosti ve Vídni. Postupně dochází k realizaci doporučených opatření s cílem zvýšit efektivitu vnitřního kontrolního systému v rámci celého koncernu.

Závěrem lze konstatovat, že žádný vnitřní kontrolní systém nemá 100 % účinnost. Jak dokazují průzkumy renomovaných auditorských společností, největší riziko je v individuálních případech ze strany vlastních zaměstnanců – tedy zevnitř organizace a tím se míra nebezpečí pro organizace zvyšuje.

Seznam zkratk

AICPA	– American Institut of The Certified Public Accountants (Americká komora auditorů)
AG	– Aktiengesellschaft (akciová společnost)
D	– Dal (pravá strana účtu)
DPH	– Daň z přidané hodnoty
CRM	– Customer relationship management (řízení vztahů se zákazníky)
ČNB	– Česká národní banka
ČSN	– Česká státní norma
EBITDA	– Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization (zisk před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací)
EN	– Evropská norma
IAS	– International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
IASB	– International Accounting Standards Board (Rada pro mezinárodní účetní standardy)
IASC	– International Accounting Standards Committee (Výbor pro mezinárodní účetní standardy)
IFRS	– International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
IT	– Informační technologie
HDP	– Hrubý domácí produkt
HR	– Human Resources (lidské zdroje)
HW	– Hardware
ISO	– International Organization for Standardization (Mezinárodní organizace pro normalizaci)
MD	– Má dáti (levá strana účtu)
MFČR	– Ministerstvo financí České republiky
N.V.	– Naamloze Vennootschap (akciová společnost)
SW	– Software
US GAAP	– Generally Accepted Accounting Principles (Americké všeobecně uznávané účetní zásady)
VKS	– Vnitřní kontrolní systém

Seznam tabulek a diagramů

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Prvky a principy vnitřního kontrolního systému

Tabulka č. 2: Přehled trestných činů proti majetku a trestných činů hospodářských

Tabulka č. 3: Počet závodů koncernu Wienerberger

Tabulka č. 4: Státy, ve kterých působí společnost Wienerberger

Tabulka č. 5: Bilanční údaje Wienerberger cihlářský průmysl, a. s.

Tabulka č. 6: Výsledkové údaje Wienerberger cihlářský průmysl, a. s.

Seznam diagramů

Diagram č. 1: Členění inventarizací

Diagram č. 2: Členění kalkulací

Diagram č. 3: Systém interní dokumentace

Diagram č. 4: Organizační schéma koncernu Wienerberger

Diagram č. 5: Vnitřní kontrolní systém v účetnictví Wienerberger cihlářský průmysl, a. s.

Diagram č. 6: Vnitřní kontrolní systém v účetnictví Wienerberger AG

Diagram č. 7: Úrovně vnitřního kontrolního systému

7. Seznam literatury

Publikace

- AMBROŽ, Jan. *Účetní závěrka od A do Z*. Praha: KORŠACH, 2007. 176 s. ISBN 978-80-86296-15-9.
- AMBROŽ, Jan. *1. Účetní závěrka po novele veřejných financí*. Praha: KORŠACH, 2008. 167 s. ISBN 978-80-86296-18-0.
- BÁČA, Jaromír; SCHROLL, Rudolf; ZELENKA, Ivan. *Účetní česko-anglicko-německo-francouzský výkladový slovník*. Praha: BILANCE, 1994. 252 s. Bez ISBN.
- BAYEROVÁ, Magdalena, et al. *Vnitřní firemní předpisy*. Praha: VERLAG DASHÖFER, 2005. 50 s. Bez ISBN.
- Encyklopedický institut Československé akademie věd. *Malá československá encyklopedie*. Praha: ACADEMIA, 1987. V. svazek Pom-S, s. 1008. 02/76-0604-21-056-87. Bez ISBN.
- HRON, Jan. *Teorie řízení*. Praha: skripta Česká zemědělská univerzita v Praze, 2008. 138 s. ISBN 978-80-213-0695-0.
- International Accounting Standards Board. *International Financial Reporting Standards 2010*. London: IASCF Publications Department, 2010. 3136 s. ISBN 978-1-907026-60-7.
- JANHUBA, Miloslav. *Základy teorie účetnictví*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, OECONOMICA, 2005. 216 s. ISBN 80-245-0852-4.
- JINDRÁK, Jaroslav. *Sbírka souvztažností k účtům směrné účtové osnovy se vzorovou účtovou osnovou s opravami pro rok 2008*. Olomouc: ANAG, 2008. 310 s. ISBN 978-80-726-3427-9.
- KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele 2010*. Olomouc: ANAG, 2010. 269 s. ISBN 978-80-7263-604-4.
- KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví – světový koncept*. Praha: POLYGON, 2003. 536 s. ISBN 80-7273-090-8.
- NĚMEC, Vladimír. *Projektový management*. Praha: GRADA, 2002. 184 s. ISBN 80-247-0392-0.

- ROŠOCHATECKÁ, Eva. *Ekonomika podniků*. Praha: skripta Česká zemědělská univerzita v Praze, 2009. 211 s. ISBN 978-80-213-1892-2.
- RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2011*. Olomouc: ANAG, 2011. 1032 s. ISBN 978-80-7263-633-4.
- SHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém – Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: ASPI, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9.
- STROUHAL, Jiří. *Deriváty v účetnictví podnikatelů*. Brno: CP BOOKS, 2005. 120 s. ISBN 80-251-0754-X.
- SVATOŠOVÁ, Jana; TRÁVNÍČKOVÁ, Jana. *Účtová osnova, České účetní standardy – postupy účtování pro podnikatele 2010*. Olomouc: ANAG, 2010. 328 s. ISBN 978-80-7263-578-8.
- Svaz účetních. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS): včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005*. Praha: IASCF Publications Department, 2005. 2249 s. ISBN 978-80-239-5721-1.
- VALDER, Antonín; LÖRINCZOVÁ, Enikö. *Účetnictví I*. Praha: skripta Česká zemědělská univerzita v Praze, 2007. 120 s. ISBN 978-80-213-0934-0.
- VÉPYOVÁ, Mária. *Kontrola a audit*. Bratislava: SPRINT VFRA, 2005. 144 s. ISBN 80-89085-40-7.
- VYSUŠIL, Jiří. *Integrované názvosloví v controllingu*. Praha: PROFESS CONSULTING, 1999. 143 s. ISBN 80-7259-007-3.
- VYSUŠIL, Jiří. *Zdroje dat a jejich zpracování pro controlling*. Praha: PROFESS CONSULTING, 1999. 130 s. ISBN 80-7259-008-1.

Právní předpisy

- *České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, se zpracovanými změnami dle č. 65/2005 Fin. zprav., č. 31/2007 Fin. zprav., č. 22/2008 Fin. zprav. a č. 22/2010 Fin. zprav., zveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 48/2003.*
- *České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb., zveřejněné ve Finančním zpravodaji č. 25/2009.*
- *Metodická pomůcka pro zajištění úrovně nastavení vnitřního kontrolního systému v oblasti státního rozpočtu, Ministerstvo financí České republiky 2006, č.j. 11/31 438/2006-115.*
- *Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.*
- *Vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole).*
- *Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky.*
- *Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků.*
- *Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění.*
- *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění.*
- *Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění.*
- *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.*
- *Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., v platném znění.*
- *Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), v platném znění.*
- *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění.*
- *Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č.337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění.*
- *Zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, v platném znění.*

- *Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce*, v platném znění.
- *Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník*, v platném znění.

Internetové zdroje

- *ABZ slovník českých synonym - on-line hledání* [online]. 2010 [cit. 2010-07-07]. Dostupný z WWW: <http://www.slovniksynchronym.cz/web.php/hledat?typ_hledani=prefix&cizi_slovo=kontrola>.
- *Access the unaccompanied IFRSs* [online]. 2010 [cit. 2010-07-07]. Dostupný z WWW: <<http://www.iasb.org/IFRSs/IFRS.htm>>.
- BECKER, Gary S. *Essays in the Economics of Crime and Punishment* [online]. Chicago: UMI, 1974 [cit. 2011-02-22]. Crime and Punishment: An Economic Approach. Dostupný z WWW: <nber.org/books/beck74-1>. ISBN 0-87014-263-1.
- *Celosvětový průzkum hospodářské kriminality 2009 – zpráva pro ČR* [online]. 2010 [cit. 2010-07-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.pwc.com/cz/cs/hospodarska-kriminalita/index.jhtml>>.
- *Hospodářské trestné činy – BusinessInfo.cz* [online]. 2010 [cit. 2010-07-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/orientace-v-pravnich-ukonech/hospodarske-trestne-ciny-opu/1000818/47267/>>.
- JENSEN, Michael. The Modern Industrial Revolution, Exit, and the Failure of Internal Control Systems. *Journal of Applied Corporate Finance* [online]. 2010, 22, 1, [cit. 2010-03-29]. Dostupný z WWW: <onlinelibrary.wiley.com>.
- *Liberální institut* [online]. 2010 [cit. 2010-07-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.libinst.cz/stranka.php?inc=infonet&typ=Ji%F8%ED%20Schwarz&id=729>>.
- LOŠŤÁK, Michal. *Sociální a regionální rozvoj: Elektronický učební text* [online]. Praha: Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta, Katedra humanitních věd, 2011 [cit. 2011-02-28]. Dostupné z WWW: <<https://moodle.czu.cz/course/view.php?id=4224>>.

- *Ministerstvo financí České republiky: Metodická pomůcka pro zjištění úrovně nastavení vnitřního kontrolního systému v oblasti státního rozpočtu* [online]. 2010 [cit. 2010-07-13]. Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf_vnitri_kontrola_26307.html>.
- *PČR, PS 2006-2010, 64. schůze, část 46 (21. 10. 2009)* [online]. 2010 [cit. 2010-07-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.psp.cz/eknih/2006ps/stenprot/064schuz/s064046.htm>>.
- *Sarbanes-Oxley Act / netguard.cz* [online]. 2009 [cit. 2009-02-09]. Dostupný z WWW: <<http://www.netguard.cz/sarbanes-oxley-act/>>.
- *Wienerberger – Wienerberger Bricks, roof tiles and pavers* [online]. 2010 [cit. 2010-07-19]. Dostupný z WWW: <http://www.wienerberger.com/servlet/Satellite?pagename=Wienerberger/Page/Start05&sl=wb_com_home_en>.

Ostatní nastudované materiály

- FILLA, Michal. *Vnitřní kontrolní systém v účetnictví*. Praha, 2009. 52 s. Bakalářská práce. Česká zemědělská univerzita v Praze.
- TUČEK, Jan. *Šedá a černá ekonomika a její ekonomické implikace*. Brno, 2006. 72 s. Diplomová práce. Masarykova univerzita.
- Wienerberger AG. *Annual Report 2009*. 2010. Wien: [s.n.], 2010. 171 s.
- Wienerberger cihlářský průmysl, a. s.: *Výroční zpráva za rok 2009*. 2010. České Budějovice: [s.n.], 2010. 39 s.
- Šedá a černá ekonomika. *Hospodářské noviny*. 26.1.2011, LV, 018, s. 3. ISSN 0862-9587.
- SCHNEIDER, Jan. Největším problémem je korupce: Průzkum PriceWaterhouseCoopers zkoumal trestnou činnost ve strojírenství a stavebnictví. *Euro*. 2.8.2010, 31-32, s. 46-47. ISSN 1212-3129.
- MAŤÁŠ, Ján; BLAŽO, Štefan. Ako hľadať trestnú činnosť v dokladoch. In Ministerstvo vnútra - Hlavná správa verejnej bezpečnosti - Kriminalistický ústav. *Kriminalistický zborník: Číslo 12*. Praha: Vydavateľství časopisů MNO, 1966. s. 730-735.

- PELIKÁN, Emil. Rozkrádání v n. p. Cihelny Gustava Klimenta Brno. In Ministerstvo vnitra - Hlavní správa veřejné bezpečnosti - Kriminalistický ústav. *Kriminalistický sborník: Číslo 4*. Praha: Vydavatelství časopisů MNO, 1967. s. 232-236.

8. Přílohy

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Vzorek vnitřního kontrolního systému Wienerberger AG, kapitola V – Účetnictví

Příloha č. 2 – Tabulka č. 2: Přehled trestných činů proti majetku a trestných činů hospodářských

Příloha č. 3 – Česká republika, Hospodářská kriminalita v období hospodářské krize, Celosvětový průzkum hospodářské kriminality 2009 společnosti PriceWaterhouseCoopers.

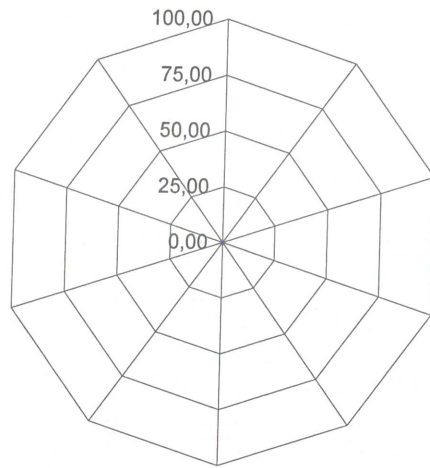
Doména	Předmět	Otázka	Popis	Současná situace	Priorita
5			Oblast V. - ÚČETNICTVÍ		
5	1		Kapitola ORGANIZACE/RÍZENÍ		
5	1	1	Existuje organizační schéma pro oddělení ÚČETNICTVÍ a je k dispozici		3
5	1	2	Náplň práce (včetně odpovědnosti) jsou k dispozici pro každého pracovníka (3), hlavní pracovníky (2), málo pracovníků (1) nebo pro žádného pracovníka oddělení ÚČETNICTVÍ		4
5	1	3	Předpisy pro zastupování jsou k dispozici všem pracovníkům		3
5	1	4	V rámci celého oddělení ÚČETNICTVÍ se udržuje řádné oddělení povinností		5
5	1	5	Veškeré hlavní funkce ÚČETNICTVÍ jsou jasně přiděleny jednotlivcům a jejich zástupcům		3
5	1	6	Podpisová pravidla (orgány s rozhodovací pravomocí) existují v rámci komplexního dokumentu		5
5	1	7	Účetní koncepce a postupy pro celou skupinu WIENERBERGER se dodržují. Vedoucí pracovníci pravidelně revidují správnost záznamů na základě náhodného výběru a dokladů procesu		5
5	1	8	Lokální "Kontierungsplan" je zdokumentován písemně a je dodržován		5
5	1	9	Veškeré dokumenty týkající se účetních procesů (např. účetní záznamy) jsou uchovávány (online, offline v bezpečnostních schránkách) v souladu s požadavky lokální legislativy		5
5			Kapitola ORGANIZACE/RÍZENÍ		
5	2		Kapitola INVESTIČNÍ MAJETEK		
5	2	1	Registr investičního majetku a/nebo data kmenového souboru jsou periodicky revidovány ze strany vedoucích pracovníků z důvodu přesnosti, relevance a kontrolují se s odpovídajícími účty hlavní účetní knihy. Kontrolované položky jsou identifikovány a adresovány včas		4
5	2	2	Existuje odpovídající proces tvorby rozpočtu pro dlouhodobé kapitálové investice		3
5	2	3	Veškeré schvalovací formuláře kapitálových výdajů musejí být autorizovány příslušným vedoucím pracovníkem předtím, než je kapitál vynaložen		4
5	2	4	Majetek ve výstavbě je pravidelně revidován lokálními účetními na konci měsíce		4
5	2	5	Majetek ve výstavbě je uzavřen v okamžiku, kdy je příslušný majetek produktivní podle záměrů lokálních vedoucích pracovníků nebo když dosáhne 85% své standardní kapacity		3
5	2	6	Pokud jsou vynaloženy dodatečné náklady na uzavření již uzavřeného majetku a požaduje se účtování, veškeré dodatečné náklady jsou kapitalizovány odděleně (majetek ve výstavbě nelze znovu otevřít po prvním uzavření)		3
5	2	7	Existuje a je k dispozici systém, který zajišťuje, že veškerý majetek přiřazený jako jistina, výhrada vlastnictví na základě povinného prohlášení, atd. je registrován		4
5	2	8	Cenný majetek má odpovídající fyzickou ochranu		2
5	2	9	Periodické sčítání investičního majetku se provádí a kontroluje podle registru investičního majetku a/nebo kmenového souboru		3
5	2	10	Předem očíslované identifikační štítky jsou připevněny k investičnímu majetku při akvizici, aby se usnadnila správná identifikace majetku a záznam informací		3
5	2	11	Vedoucí pracovníci periodicky revidují POUŽE oceňování a/nebo realizovatelnost investičního majetku (majetek v držbě za účelem prodeje; nikoliv používání), aby mohli identifikovat stálé nedostatky a provést správný záznam takového majetku		2
5	2	12	Odpisy jsou revidovány vedoucími pracovníky, včetně uvážení záznamu takových odpisů za příslušné účetní období		3
5	2	13	Sazby za odpisy a metody výpočtu jsou revidovány periodicky, aby bylo zajištěno, že jsou přiměřené a v souladu s příručkou IAS společnosti WIENERBERGER		3
5	2	14	Majetek je kapitalizován, odepisován a je s ním nakládáno v souladu s koncepcí společnosti WIENERBERGER		3
5	2	15	Transakce vztahující se k majetku v průběhu, před začátkem a po konci účetního období jsou kontrolovány a/nebo se provádí dokladová inventura, aby se zajistil úplný a konzistentní záznam v příslušném účetním období		2
5	2	16	Existuje a je k dispozici systém, který zajišťuje, že změny v hodnotě, zejména přírůstky a dispoziční práva, jsou oznamovány pojišťovnám		3
5	2	17	Veškeré prodeje nebo likvidace investičního majetku musejí být autorizovány příslušným vedoucím pracovníkem podle principu oddělení povinností		5
5			Kapitola INVESTIČNÍ MAJETEK		
5	3		Kapitola DROBNÝ INVESTIČNÍ MAJETEK		
5	3	1	Existuje inventář drobného investičního majetku		4
5	3	2	Drobný investiční majetek je řádně označen (štítky)		2
5	3	3	Provádějí se a dokumentují periodické prohlídky drobného investičního majetku		3
5			Kapitola DROBNÝ INVESTIČNÍ MAJETEK		
5	4		Kapitola FINANČNÍ MAJETEK		
5	4	1	Udržuje se inventář veškerého finančního majetku		3
5	4	2	Testy poškození se provádějí pravidelně		3
5	4	3	Existuje a je k dispozici systém, který zajišťuje, účetní oddělení je informováno bez prodlení o situacích a smlouvách týkajících se daňových záležitostí		3
5			Kapitola FINANČNÍ MAJETEK		

5	5		Kapitola DUŠEVNÍ VLASTNICTVÍ	
5	5	1	Udržuje se inventář materiálových patentů a patentových aplikací, který je pravidelně revidován vedoucími pracovníky	4
5	5	2	Inventář obchodních značek, obchodních názvů, názvů služeb a autorských práv (ať již registrovaných či nikoli), včetně registračních čísel a dat a veškerých žádostí vztahujících se k registraci vztahujících se ke kterémukoli z výše uvedených položek je pravidelně revidován ze strany vedoucích pracovníků	4
5	5	3	Internetové domény jsou registrovány jakmile vyvstane jejich potřeba	2
5	5	04	nehmotný majetek (např. software) je kapitalizován na základě schválení akvizice a řádně zaznamenán a odepisován v souladu s lokálními GAAP (všeobecně přijatými účetními zásadami)	4
5			Kapitola DUŠEVNÍ VLASTNICTVÍ	
5	6		Kapitola DROBNÁ HOTOVOST	
5	6	1	Organizace drobné hotovosti je definována písemně a zahrnuje přinejmenším následující (Odpovědnosti, Min/Max částky, Pokyny pro kontrolu hotovosti, Pojištění, atd.)	2
5	6	2	Existuje pokladni kniha drobné hotovosti, která je podle potřeby aktualizována	2
5	6	3	Drobná hotovost se uchovává na bezpečném místě	3
5	6	4	Přístup k drobné hotovosti je udělen pouze oprávněným pracovníkům	3
5	6	5	Drobná hotovost je pojištěna proti krádeži	2
5	6	6	Kontrola hotovosti se provádí měsíčně, dokumentuje se a dohlíží na ni dozor	4
5	6	7	Bilance drobné hotovosti je příslušným způsobem a včas uváděna na účtech	4
5			Kapitola DROBNÁ HOTOVOST	
5	7		Kapitola TREASURY	
5	7	1	Otevření jakéhokoliv bankovního účtu vyžaduje dvojí oprávnění a schválení centrální pokladny společnosti WIENERBERGER (Pokladna Skupiny)	4
5	7	2	Veškeré změny týkající se bankovních účtů (oprávnění signatářů, autorizované limity, cílový účet při rušení, atd.) jsou schvalovány finančním ředitelem Pokladny Skupiny	5
5	7	3	Veškeré bankovní účty jsou vedeny jménem společnosti a mají zvláštní hlavní účetní knihu	4
5	7	4	Na jednu zemi připadají nejvýše dvě banky	4
5	7	5	Všichni oprávnění signatáři jsou současně zaměstnanci společnosti	5
5	7	6	Veškeré bilance nesplacených úvěrových služeb (např. krátkodobé výpomoci, kontokorenty, atd.) se uchovávají ve zvláštní hlavní účetní knize	3
5	7	7	Veškeré bankovní účty a k nich se vztahující informace (např. signatáři) jsou přesně a úplně zaznamenány v Bankovním registru	4
5	7	8	Veškeré dluhy a finanční transakce vyžadují usnesení lokálního představenstva a schválení Pokladny Skupiny	4
5	7	9	Veškeré bankovní účty jsou denně kontrolovány proti bankovním výpisům (které jsou zasílány pracovníkům účetního oddělení). Akce pro odsouhlasení v rámci dokladové inventury jsou iniciovány v řádné lhůtě	3
5	7	10	Veškeré výběry na základě krátkodobých úvěrových služeb (s výjimkou kontokorentu) jsou potvrzovány mezi bankou a stanoveným pracovníkem společnosti, který je nezávislý na dané transakci (např. pracovníkem Controllingu)	4
5	7	11	Veškeré úvěrové služby jsou správně a úplně zaznamenány v Bankovním registru	4
5	7	12	Veškeré nástroje finančních derivátů vyžadují schválení lokálního představenstva a schválení Pokladny Skupiny	5
5	7	13	Veškerá rizika v zahraničních měnách jsou identifikována a revidována nejméně jednou měsíčně. Jednotlivá rizika > 1 000 000 EUR (5 000 000 EUR souhrmně za rok) musejí být zajištěna bez prodloužení, řádné zajištění musí být stanoveno a příslušně zdokumentováno, aby bylo možné podpořit stanovení zajištění	5
5	7	14	Veškeré deriváty/finanční nástroje jsou realizovány přímo s Pokladnou Skupiny, s výjimkou případů, kdy lokální zákony nebo předpisy toto neumožňují. Pokud to není možné, Pokladna schválí zajištění na lokální úrovni a je využito služeb finanční instituce	3
5	7	15	Veškeré "podrozvahové" finanční nástroje a uložené deriváty (např. případné závazky obsažené v podmínkách obchodních smluv) jsou identifikovány a ohlášeny obchodní jednotce kontrolora Skupiny, a jsou řádně zaznamenány	3
5	7	16	Veškeré transakce v cizí měně a komoditní transakce jsou pro pevné a identifikovatelné závazky a jsou zaznamenány a uhrzeny jednotlivci jinými, než jsou ti, kteří je vyžadovali nebo je řešili (např. příslušné oddělení povinností)	3
5	7	17	Veškeré bankovní půjčky na lokální úrovni jsou přesně a úplně ohlašovány Pokladně Skupiny každé čtvrtletí	3
5	7	18	Veškerá dispoziční práva k hotovosti jsou denně řešena s Pokladnou Skupiny. Dispoziční práva k hotovosti mimo Cashpool jsou převáděna denně manuálně na Poolovou banku	5
5			Kapitola TREASURY	
5	8		Kapitola HLAVNÍ ÚČETNÍ KNIHA	
5	8	1	Písemné účetní postupy jsou poskytnuty jako vodítko všem pracovníkům účetního oddělení	5
5	8	2	Udržuje se standardní účtová osnova WBI	5
5	8	3	jsou k dispozici příslušné postupy, aby bylo zajištěno, že změny v účtové osnově jsou řádně podporovány a schváleny	3
5	8	4	Standardní zápis do deníku (např. A/P (vyúčtování nákupu), měsíční výplata mezd, odpis investičního majetku, atd.) a nestandardní zápisy do deníku (např. záznamy specifické pro daný měsíc) nebo souhrnné přehledy jsou kontrolovány na bázi P/L (zisk/ztráta) za dané období, aby se zajišťovalo, že pouze schválené položky budou zaznamenány v hlavní účetní knize	4
5	8	5	Veškeré dílčí účetní knihy jsou pravidelně kontrolovány proti hlavní účetní knize. Nesrovnalosti jsou identifikovány a včas řešeny	5
5	8	6	Vedoucí pracovníci schvalují všechny (3), hlavní (2), málo (1) nebo žádné (0) opravné položky nebo opravy zápisů do deníku	5
5	8	7	Možnost provádět manuální záznamy do deníku v účetním systému je příslušným způsobem omezena na vybrané jednotlivce z oddělení Účetnictví a Financí	4
5	8	8	Veškeré manuální záznamy do deníku jsou dostatečně dokumentovány/připomínkovány	5
5	8	9	Veškeré manuální záznamy jsou revidovány (a schvalovány v souladu se schvalovací maticí) předtím, než jsou zadány do systému	3
5	8	10	Dílčí účetní knihy se kontrolují vůči kontrolním účtům, aby bylo zajištěno, že jsou správné a úplné	3
5	8	11	Zůstatky vnitropodnikových účtů (včetně vnitropodnikové převáděné hotovosti) se potvrzují a kontrolují čtvrtletně	2
5	8	12	Odpovědnost za přesnost a úplnost účetních údajů je přiřazena jednotlivci a jeho zástupci	3
5	8	13	Veškeré toky dokladů jsou dokumentovány a jsou sledovatelné	2
5	8	14	Základní princip "žádné zaúčtování bez (originálního) dokladu" se dodržuje; je zajištěno, že veškeré zaznamenané doklady jsou v souladu se zákonem stanovenými požadavky	2
5			Kapitola HLAVNÍ ÚČETNÍ KNIHA	

5	9		Kapitola UZÁVĚRKA		
5	9	1	Kontrolní seznamy a postupy uzavírání zahrnují veškeré aspekty procesu uzavírání a jsou dokumentovány		4
5	9	2	Vnitropodnikové účetnictví uzavírá účetní období na konci měsíce, čímž zabraňuje tomu, aby výrobní zařízení a obchodní jednotky účtovaly do předcházejícího měsíce		2
5	9	3	Kontroly účtů se provádějí v souladu s Návodem pro kontrolu účtů "Financial Manual Account Reconciliation Guide"		3
5	9	4	Revize kvality se provádí podle zůstatků účtů, aby se zajistilo, že zůstatky jsou přiměřené, správné a v souladu s předepsanými účetními koncepcemi		3
5	9	5	Veškerá oddělení zdrojů (např. Věřitelé, Dlužníci, Majetek, atd.) jsou informována o rozvrhu zpracování hlavní účetní knihy a o lhůtách, v nichž musejí poskytovat své konkrétní údaje		4
5				Kapitola UZÁVĚRKA	
5	10		Kapitola REVIZNÍ PROGRAM		
5	10	1	Veškeré úkoly/postupy týkající se ÚČETNICTVÍ byly zrevidovány nejméně jednou za poslední rok (odpověď 3), poslední 2 roky (odpověď 2), poslední 3 roky (odpověď 1) nebo více let (odpověď 0)		1
5				Kapitola REVIZNÍ PROGRAM	

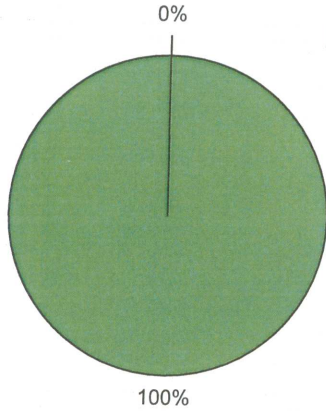
Doména	Předmět		Současná úroveň	Současná situace	Priorita
5	1		Veškeré úkoly/postupy HR byly revidovány nejméně jednou během posledního roku (odpověď 3), za poslední 2 roky (odpověď 2), za poslední 3 roky (odpověď 1) nebo za více let (odpověď 0)	0,00	2
5	2		Kapitola INVESTIČNÍ MAJETEK	0,00	4
5	3		Kapitola DROBNÝ INVESTIČNÍ MAJETEK	0,00	2
5	4		Kapitola FINANČNÍ MAJETEK	0,00	3
5	5		Kapitola DUŠEVNÍ VLASTNICTVÍ	0,00	3
5	6		Kapitola DROBNÁ HOTOVOST	0,00	2
5	7		Kapitola TREASURY	0,00	5
5	8		Kapitola HLAVNÍ ÚČETNÍ KNIHA	0,00	2
5	9		Kapitola UZÁVĚRKA	0,00	2
5	10		Kapitola REVIZNÍ PROGRAM	0,00	
5				#REF!	0,00

Oblast V. - ÚČETNICTVÍ



Doména	Předmět	Potenciál ke zlepšení podle předmětu	Hodnota potenciálu ke zlepšení	% zlepšení / cíl		
5	1	Veškeré úkoly/postupy HR byly revidovány nejméně jednou během posledního roku (odpověď 3), za poslední 2 roky (odpověď 2), za poslední 3 roky (odpověď 1) nebo za více let (odpověď 0)				
5	2		#DIV/0!	0,00	#	
5	3		Kapitola INVESTIČNÍ MAJETEK	#DIV/0!	0,00	#
5	4		Kapitola DROBNÝ INVESTIČNÍ MAJETEK	#DIV/0!	0,00	#
5	5		Kapitola FINANČNÍ MAJETEK	#DIV/0!	0,00	#
5	6		Kapitola DUŠEVNÍ VLASTNICTVÍ	#DIV/0!	0,00	#
5	7		Kapitola DROBNÁ HOTOVOST	#DIV/0!	0,00	#
5	8		Kapitola TREASURY	#DIV/0!	0,00	#
5	9		Kapitola HLAVNÍ ÚČETNÍ KNIHA	#DIV/0!	0,00	#
5	10		Kapitola UZÁVĚRKA	#DIV/0!	0,00	#
5		Kapitola REVIZNÍ PROGRAM	#DIV/0!	0,00	#	
		#REF!	0,00	0,00	#	

Potenciál ke zlepšení podle předmětu



- Veškeré úkoly/postupy HR byly revidovány nejméně jednou během posledního roku (odpověď 3), za poslední 2 roky (odpověď 2), za poslední 3 roky (odpověď 1) nebo za více let (odpověď 0)
- Kapitola INVESTIČNÍ MAJETEK
- Kapitola DROBNÝ INVESTIČNÍ MAJETEK
- Kapitola FINANČNÍ MAJETEK
- Kapitola DUŠEVNÍ VLASTNICTVÍ

Příloha č. 2

Tabulka č. 2: Přehled trestných činů proti majetku a trestných činů hospodářských

	Trestné činy proti majetku	Trestné činy hospodářské			
		proti měně a platebním prostředkům	daňové, poplatkové a devizové	proti závazným pravidlům tržní ekonomiky a oběhu zboží ve styku s cizinou	proti průmyslovým právům a proti autorskému právu
1	Krádež	Padělání a pozměnění peněz	Zkrácení daně, poplatku a podobné platby	Porušení předpisů o pravidlech hospodářské soutěže	Porušení práv k ochranné známce a jiným označením
2	Zpronevěra	Neoprávněné opatření, padělání a pozměnění platebního prostředku	Neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné platby	Neoprávněné vydání cenného papíru	Porušení chráněných průmyslových práv
3	Neoprávněné užívání cizí věci	Udávání padělaných a pozměněných peněz	Nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení	Manipulace s kurzem investičních nástrojů	Porušení autorského práva, práv souvisejících s právem autorským a práv k databázi
4	Neoprávněný zásah do práva k tomu, bytu nebo k nebytovému prostoru	Výroba a držení padělatelského náčiní	Porušení předpisu o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží	Neoprávněné podnikání	Padělání a napodobení díla výtvarného umění
5	Podvod	Neoprávněná výroba peněz	Padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti	Neoprávněné provozování loterie a podobné sázkové hry	
6	Pojistný podvod	Ohrožování oběhu tuzemských peněz	Padělání a pozměnění známek	Poškození spotřebitele	
7	Úvěrový podvod		Porušení zákazů v době nouzového stavu v devizovém hospodářství	Zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění	
8	Dotlační podvod			Zneužití informace a postavení v obchodním styku	
9	Provozování nepoctivých her a sázek			Sjednání výhody při zadání veřejné zakázky, při veřejné soutěži a veřejné dražbě	
10	Podílnictví			Pletichy při zadání veřejné zakázky a při veřejné soutěži	
11	Podílnictví z nedbalosti			Pletichy při veřejné dražbě	
12	Legalizace výnosů z restné činnosti			Vystavení nepravdivého potvrzení a zprávy	
13	Legalizace výnosů z trestné činnosti z nedbalosti			Poškození finančních zájmů Evropských společenství	
14	Lichva			Porušení předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou	
15	Zatajení věci			Porušení předpisů o kontrole vývozu zboží a technologií dvojího užití	
16	Porušení povinnosti při správě cizího majetku			Porušení povinností při vývozu zboží a technologií dvojího užití	
17	Porušení povinnosti při správě cizího majetku z nedbalosti			Zkreslení údajů a nevedení podkladů ohledně vývozu zboží a technologií dvojího užití	
18	Poškození věřitele			Provedení zahraničního obchodu s vojenským materiálem bez povolení nebo licence	
19	Zvýhodnění věřitele			Porušení povinností v souvislosti s vydáním povolení a licence pro zahraniční obchod s vojenským materiálem	
20	Způsobení úpadku			Zkreslení údajů a nevedení podkladů ohledně zahraničního obchodu s vojenským materiálem	
21	Porušení povinností v insolvenčním řízení				
22	Pletichy v insolvenčním řízení				
23	Porušení povinností učinit pravdivé prohlášení o majetku				
24	Poškození cizí věci				
25	Zneužívání vlastnictví				
26	Neoprávněný přístup k počítačovému systému a nosiči informací				
27	Opatření a přechovávání přístupového zařízení a hesla k počítačovému systému a jiných takových dat				
28	Poškození záznamu v počítačovém systému a na nosiči informací a zásah do vybavení počítače z nedbalosti				

Zdroj: vlastní zpracování

Česká republika

Hospodářská kriminalita v období hospodářské krize

Celosvětový průzkum hospodářské kriminality 2009



Úvod	3
Hlavní zjištění	4
Ekonomický pokles zvýšil riziko podvodu	5
Co vede k podvodům v čase krize?	5
Mění se tvář podvodů – roste počet zkreslování finančních informací	6
Klíčem jsou prevence, odhalování a reakce	7
Umí společnosti odhalovat podvody?	7
Má vedení společností jasný postoj vůči hospodářské kriminalitě?	9
Náklady hospodářské kriminality	10
Pachatelé podvodů	10
Hospodářská kriminalita v budoucnu	12



Úvod

Těší mě, že vám mohu představit výsledky Celosvětového průzkumu hospodářské kriminality 2009 provedeného společností PricewaterhouseCoopers, který je v současné době nejrozsáhlejším průzkumem svého druhu na světě. V rámci pátého vydání průzkumu jsme shromáždili zkušenosti a názory vedoucích pracovníků více než 3 000 společností v 54 zemích světa, včetně 83 předních společností v České republice. Tento přístup nám poskytl jedinečný přehled o vnímání, očekávání a skutečném dopadu hospodářské kriminality na podnikání na celém světě.

Věříme, že výsledky našeho průzkumu pomohou společně lépe porozumět příčinám, souvislostem a důsledkům hospodářské kriminality a řešit problémy, které podvodné jednání způsobuje.

Naším cílem bylo:

- analyzovat postoje společností k podvodům v současném ekonomickém prostředí,
- určit, zda se v důsledku ekonomického poklesu zvýšil počet a změnil charakter podvodů, a
- zjistit o:
 - jaké typy podvodů jsou nejčastější,
 - kdo jsou typičtí pachatelé podvodů,
 - jaké náklady podvody firmám způsobují a
 - jaké kroky společnosti podnikají pro prevenci a odhalování podvodů.

Náš průzkum ukázal, že velká část podvodů v České republice není vůbec odhalena. Ve srovnání s ostatními zeměmi je zde příliš mnoho podvodů zjištěno pouhou náhodou, nikoli systémovými opatřeními. To znamená, že české společnosti přicházejí o hodnoty, jejichž ztrátě by bylo možné zabránit.

V důsledku vyššího ekonomického tlaku, zejména kvůli potřebě dosáhnout vysokých obchodních cílů a vlivem strachu ze ztráty zaměstnání, se změnila podstata podvodného jednání. Hospodářský pokles přestavuje zcela nový kontext pro hospodářskou kriminalitu a společnosti by měly pečlivě zvážit, jak dosáhnout rovnováhy mezi plánovaným ziskem a důsledky nadměrného tlaku na zaměstnance a také jak v tomto prostředí nastavit kontrolní systémy, aby byly dostatečně efektivní.

V neposlední řadě průzkum upozornil na problémy související s tím, jak je podvodné jednání vnímáno a zdůvodňováno. Řada lidí je ochotna dopustit se podvodu, neboť to považují za běžnou praxi – „ostatní to také dělají“. O to významnější je rozhodný postoj vedení k hospodářské kriminalitě, jednoznačná firemní komunikace a také včasná a nekompromisní reakce na zjištěné podvody.



Sirshar Qureshi
partner, Forezní služby
PricewaterhouseCoopers Česká
republika

Hlavní zjištění

- Hospodářská kriminalita nadále představuje závažný problém ovlivňující společnosti po celém světě, ve střední a východní Evropě i v České republice. Celkem **24 % společností v České republice se v uplynulém roce stalo obětí jednoho nebo více případů hospodářské kriminality**, což je pod průměrem střední a východní Evropy (34 %) i pod celosvětovým průměrem (30 %). Vzhledem ke skutečnosti, že v České republice je více podvodů odhaleno shodou okolností než pomocí zavedených systémů, lze usuzovat, že mnoho podvodů zůstává nezjištěno.
- Strach ze ztráty zaměstnání (58 %) a přesvědčení, že konkurenti ve snaze získat zakázku uplácejí (33 %)**, zvyšují v čase hospodářského poklesu tendenci českých pracovníků dopouštět se podvodu. Přesvědčení, že „když to dělají ostatní, tak je to v pořádku“, je v ČR častější (60 %) než v zemích střední a východní Evropy (58 %) a ve světě (35 %).
- Polovina respondentů, kteří se stali obětí podvodu, řešila **manipulaci účetnictví či zkreslování finančních informací**. Četnost těchto podvodů

se v čase hospodářské krize výrazně zvýšila. V ČR se jedná zejména o manipulace v souvislosti se žádostmi o úvěry a další finanční zdroje. **Majetková zpronevěra** tradičně zůstává nejběžnějším typem hospodářské kriminality v ČR (60 %).

- Počet případů **korupce a uplácení** v posledních 12 měsících mírně vzrostl (z 27 % v roce 2007 na 30 % v roce 2009) a nadále přesahuje světový průměr (27 %). Ze zkušenosti je ale zřejmé, že skutečný výskyt korupce a uplácení je vyšší, protože v praxi je velmi těžké tyto aktivity odhalit.



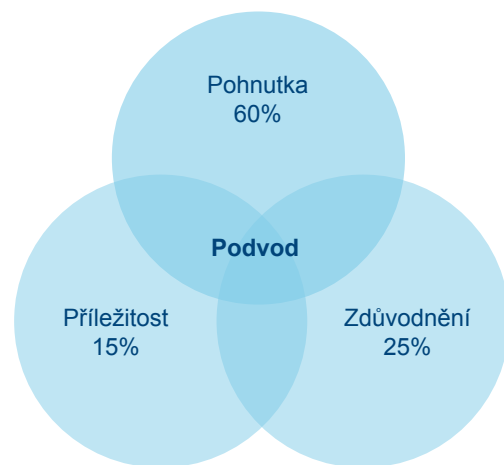
- Čtvrtina společností v ČR zaznamenala v posledním roce nárůst **nákladů spojených s podvody** a stejný počet respondentů uvedl, že nejzávažnějším nefinančním dopadem hospodářské kriminality bylo zhoršení morálky zaměstnanců. Desetina českých společností vykázala v důsledku podvodů ztrátu vyšší než 1 milion USD.
- Nejčastějšími pachateli podvodů byli v uplynulých 12 měsících **vlastní zaměstnanci společností**. Pracovníci na nižších pozicích se v ČR dopustili 70 % všech interních podvodů, což je mnohem více než v regionu střední a východní Evropy (41 %) i celosvětově (42 %). U interních pachatelů bylo v České republice nejčastějším řešením situace propuštění (80 % případů).
- Externí pachatelé se podíleli na 45 % podvodů** v České republice. Hlavními pachateli byli zprostředkovatelé (56 %) a zákazníci (33 %).
- 55 % případů hospodářské kriminality bylo odhaleno náhodou** nebo pomocí prostředků mimo kontrolu managementu. Ve střední a východní Evropě je takto odhaleno

jen 32 % podvodů (ceslovětově 40 %) a je zřejmé, že české firmy se příliš spoléhají na náhodu.

- Téměř 74 % českých respondentů uvedlo, že v minulém roce **nezměnili četnost provádění hodnocení rizik spojených s podvody** ve srovnání s předešlými 12 měsíci. Kromě toho téměř třetina (30 %) českých společností uvedla, že v posledních 12 měsících neprovedla žádné vyhodnocování rizik podvodu.
- Je velmi překvapivé, že **70 % českých společností neočekává, že se v příštím roce setkají s hospodářskou kriminalitou**, zejména se zkreslováním finančních informací, uplácením a korupcí a majetkovou zpronevěrou. Vezmeme-li v úvahu současné ekonomické prostředí a to, že se stav ekonomiky v následujících 12 měsících zřejmě nijak výrazně nezlepší, není tato jistota pochopitelná a může společností způsobit řadu zbytečných problémů a ztrát.

Ekonomický pokles zvýšil riziko podvodu

Celosvětový hospodářský pokles znatelně ovlivnil většinu společností – 69 % českých společností oznámilo zhoršení finančních výsledků v posledních 12 měsících (celosvětově to bylo 62 % respondentů). Současné ekonomické klima ovlivnilo i vnímání rizika podvodů – 40 % respondentů z celého světa se domnívá, že jejich společnost čelí většímu riziku hospodářské kriminality. U českých respondentů byl tento názor výrazně méně častější – jen ve 24 % případů. Důvodem může být skutečnost, že v době provádění tohoto průzkumu nebyly ještě dopady krize na české společnosti tak výrazné.



minimálně jednoho z těchto tří faktorů v uplynulém roce vzrostl.

Podle českých respondentů byla hlavní pohnutkou ke spáchání podvodu v současném ekonomickém prostředí obava ze ztráty zaměstnání (58 %). Ve střední a východní Evropě i celosvětově byla hlavním motivem potřeba dosáhnout náročných finančních cílů. V České republice navíc celá třetina respondentů uvedla, že pohnutkou k hospodářské kriminalitě bylo přesvědčení, že konkurence uplácí, aby získala zakázku (celosvětově 13 %).

Dvě třetiny (67 %) českých společností zdůraznily tři klíčové

Celosvětový průzkum hospodářské kriminality 2009 odhalil, že 24 % českých společností se v posledních 12 měsících stalo obětí hospodářské kriminality a že čtvrtina poškozených zaznamenala více než 10 případů podvodu.

Co vede k podvodům v čase krize?

Pro spáchání podvodu musí být splněny tři podmínky: příležitost, pohnutka a schopnost zdůvodnit si takové jednání. Všichni respondenti, kteří si myslí, že jsou v současném ekonomickém prostředí vystaveni vyššímu riziku podvodu, se domnívají, že význam

Pohnutky ke spáchání podvodu



problémy, které vedly ke zvýšení rizika podvodu:

- snížení stavu zaměstnanců vedoucí ke kumulaci funkcí a oslabení vnitřních kontrol

- zaměření managementu především na přežití společnosti a menší pozornost věnovaná riziku podvodů
- přesun provozu či expanze do jiných zemí

Čtvrtina společností v České republice si myslí, že riziko hospodářské kriminality vzrostlo i v důsledku vyšší schopnosti lidí zdůvodnit (ospravedlnit) si páčání podvodu. Celých 80 % pachatelů uvedlo jako důvod potřebu udržet si životní úroveň, což je podobné situaci ve střední a východní

„Tyto výsledky ukazují, že boj s podvody v České republice vyžaduje, aby společnosti věnovaly značnou pozornost kulturním a psychologickým faktorům a změnám v postojích a vnímání zaměstnanců. To vše je nutné podpořit efektivními kontrolními systémy a ochotou managementu rázně reagovat na odhalené podvody.“

Sirshar Qureshi
partner, Forenzní služby

Evropě a celosvětově. Celkem 60 % respondentů v České republice uvedlo jako zdůvodnění pro spáchání podvodu přesvědčení, že „když to dělají ostatní, tak je to v pořádku“. Podobně častý je tento důvod i v ostatních zemích střední

a východní Evropy, zatímco celosvětově ho uvádí jen 35 % respondentů.

Měníci se tvář podvodů – roste počet zkreslování finančních informací

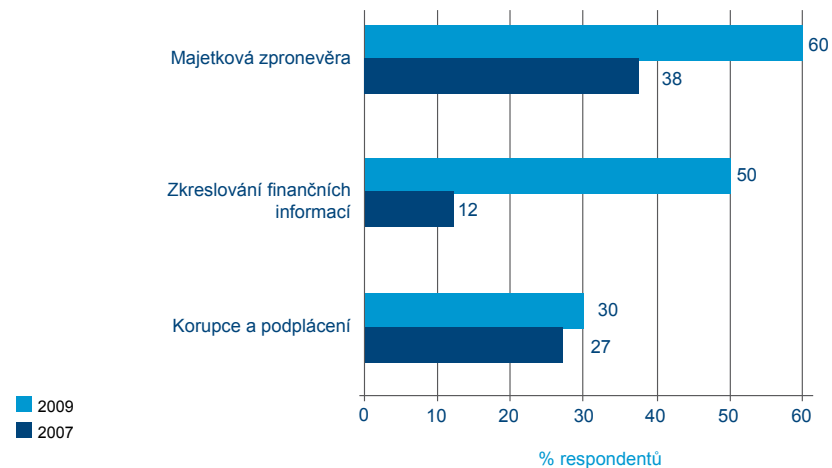
Hospodářská kriminalita má řadu forem a všechny mají vážné důsledky. Zpronevěra majetku je již dlouho nejčastější formou hospodářské kriminality a platí to i pro rok 2009. Tato skutečnost není překvapivá, neboť zpronevěru – tedy odcizení majetku s konkrétní hodnotou – lze poměrně snadno odhalit. Nad tímto rizikem proto mohou společnosti poměrně snadno a rychle získat kontrolu a zamezit budoucím ztrátám.

Neuvěřitelných 50 % společností, které se v uplynulém roce staly obětí hospodářské kriminality, řešilo případ zkreslování finančních informací. To představuje dramatický nárůst oproti minulým rokům a je to výrazně více než letošní světový průměr (38 %). V ČR byly tyto podvody nejčastější ve vztahu k získávání úvěrů a jiných finančních zdrojů. Nárůst případů zkreslování finančních informací je důsledkem hospodářského poklesu, oslabení vnitřních kontrolních funkcí v důsledku propouštění zaměstnanců a také rostoucího tlaku na splnění stanovených cílů.

„Tato zjištění bohužel ukazují, že v České republice někteří manažeři stále považují „úpravy“ účetních pravidel a vylepšování finančních výsledků za běžnou praxi, a nikoli za podvodné jednání. O to důležitější je pro podnikovou kulturu i zájem společnosti jako celku role externích auditorů. Kvalita externího auditu je v tomto kontextu mimořádně důležitá zejména pro majitele společností, investory, banky a další subjekty, pro které je spolehlivost finančních informací kritická.“

Petr Kříž
partner, Auditorské služby

Typy hospodářské kriminality v ČR



Uplácení a korupce vykazují v ČR stálý růst: z předloňských 27 % na 30 % v roce 2009. V tomto případě vnímáme růst výskytu jako pozitivní, neboť to znamená, že společnosti jsou schopnější a ochotnější korupci a uplácení odhalovat a vyšetřovat – a z praxe víme, jak náročné je tento typ podvodu zjistit. Ve střední a východní Evropě se korupce a uplácení vyskytly ve 44 % případů. Skutečný výskyt tohoto podvodu je i v ČR ve skutečnosti vyšší a mnoho případů stále zůstává neodhaleno nebo nenahlášeno.

„Mnoho společností, zejména ve finančním sektoru, velmi razantně zakročuje proti uplácení a korupci. Na druhou stranu se stále setkáváme s řadou společností, které uplácení a korupci považují spíše za „nutné zlo“ než nepřijatelné jednání – protože „ostatní to také dělají.“

Kateřina Halásek Dosedělová
manažerka, Forezní služby

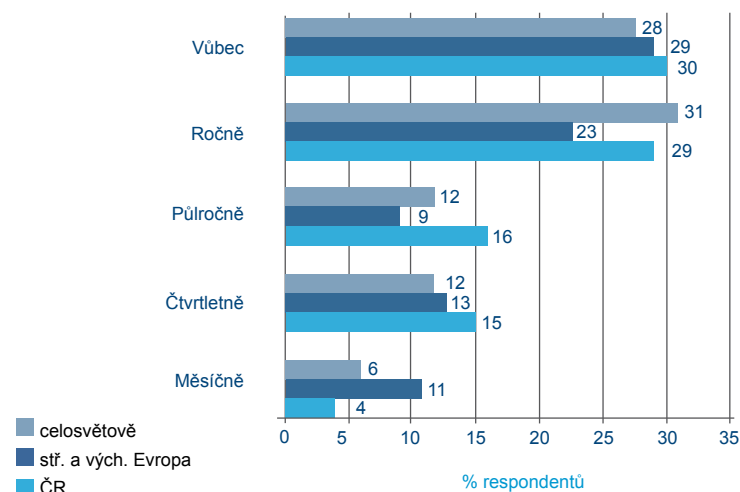


Klíčem jsou prevence, odhalování a reakce

Téměř čtvrtina respondentů v České republice uvedla, že se stali v loňském roce obětí hospodářské kriminality, řada podvodů však zůstává nezjištěna. Hlavním nástrojem k identifikaci rizik a slabých míst v kontrolních mechanismech společností jsou pravidelná hodnocení rizik podvodů.

Téměř třetina (30 %) českých respondentů však neprovedla v posledním roce žádné hodnocení rizik podvodů a dalších 29 % ho provedlo pouze jednou. Celosvětové výsledky přitom ukazují zřejmou korelaci mezi četností hodnocení rizik podvodů a počtem odhalených případů.

Frekvence hodnocení rizik podvodů



Umí společnosti odhalovat podvody?

Nejčastějšími faktory, které podle dotázaných napomohly páchání podvodů, byly snižování stavu zaměstnanců, které vedlo k oslabení vnitřních kontrol, a soustředění pozornosti managementu na přežití dané společnosti.

Jen 15 % podvodů v českých společnostech bylo odhaleno interním auditem. Pokud by nedošlo ke snížení stavu zaměstnanců zodpovědných za interní kontroly, bylo by touto cestou odhaleno více podvodů. Pětina podvodů byla odhalena prostřednictvím systémů řízení rizik včetně preventivního hodnocení rizik podvodů.

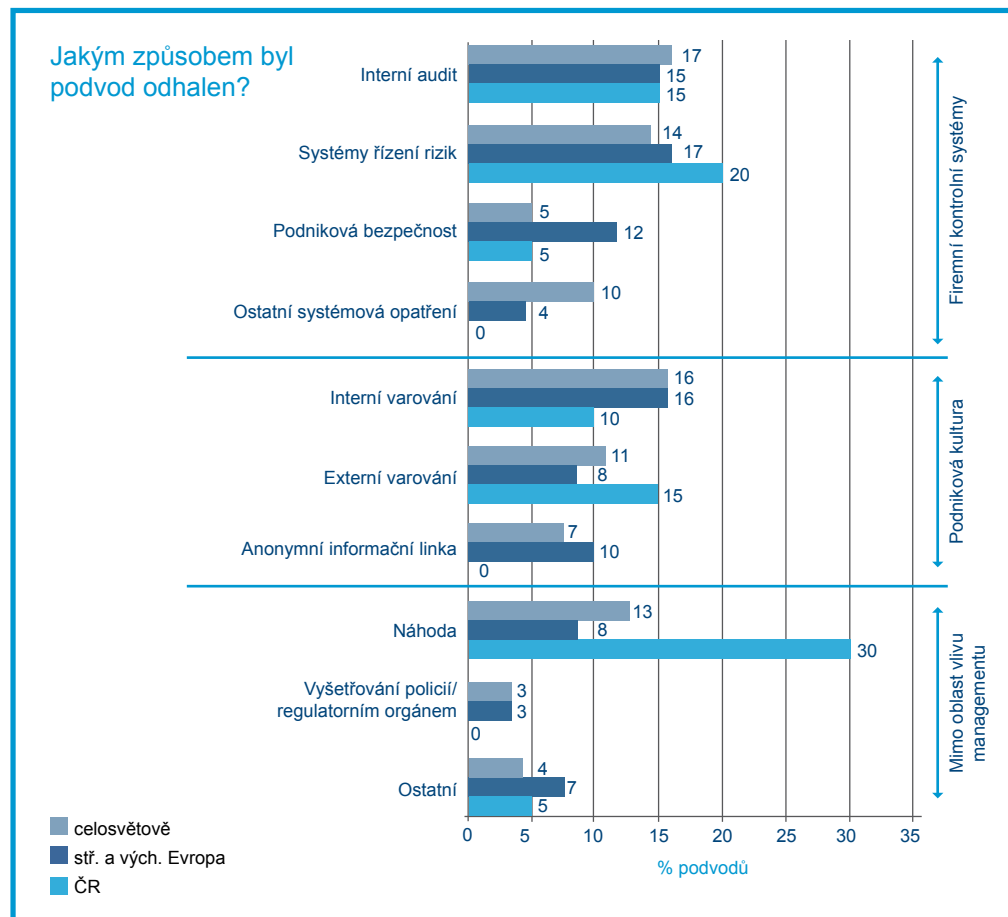
„Když společnost odhalí podvod, je často položena otázka „A co dělal interní audit?“. Vedení organizace ovšem často nechápe podstatu role interního auditu při řízení rizika podvodu. Interní auditoři by se měli snažit s vedením vést průběžnou debatu o tom, kde jsou největší rizika a jaký dopad mohou mít na organizaci. Jen na základě vzájemného porozumění a shody v této otázce může interní audit nastavit efektivní procesy a kontroly, které vedení přinese lepší ujištění o riziku podvodů.“

Roman Pavloušek
ředitel, Poradenské služby



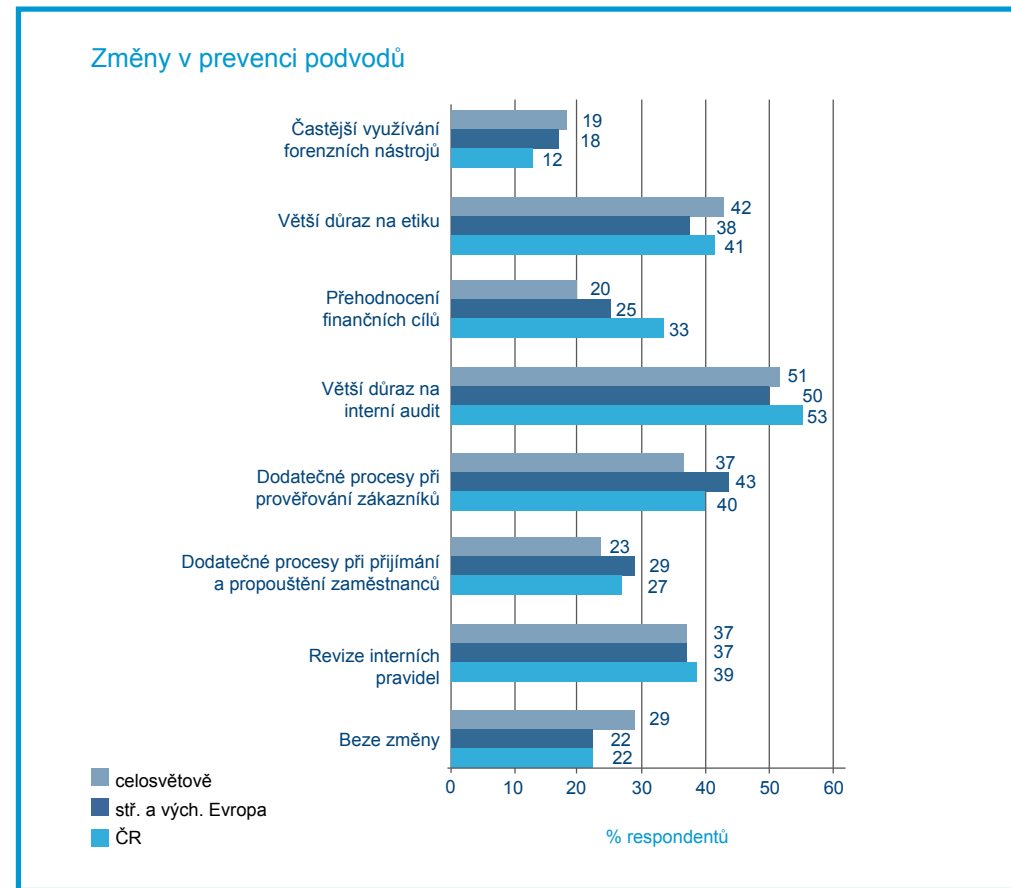
Celých 55 % podvodů bylo odhaleno jinak než prostřednictvím k tomu určených systémů a nástrojů. Nejčastěji šlo o interní či externí varování nebo o pouhou souhru okolností. To je výrazně více než v regionu střední a východní Evropy (32 %) i celosvětově (40 %), což naznačuje, že se české společnosti až příliš spoléhají na náhodu. Zároveň to vysvětluje znatelně menší množství případů hospodářské kriminality zjištěné za poslední rok.





Z hlediska systémů prevence podvodů a kontrolních systémů reagovaly české

společnosti na měnící se ekonomické prostředí podobně jako ostatní země.



„Pečlivě zavedené a pravidelně aktualizované kontrolní systémy jsou velmi důležitým nástrojem odhalování a prevence podvodů. Náš průzkum však jasně ukazuje, že základem opravdu účinného programu boje s hospodářskou kriminalitou je silná firemní kultura, která podporuje dodržování pravidel a etického kodexu mezi zaměstnanci.“

Jan Vylita
ředitel, Forenzní služby



Má vedení společností jasný postoj vůči hospodářské kriminalitě?

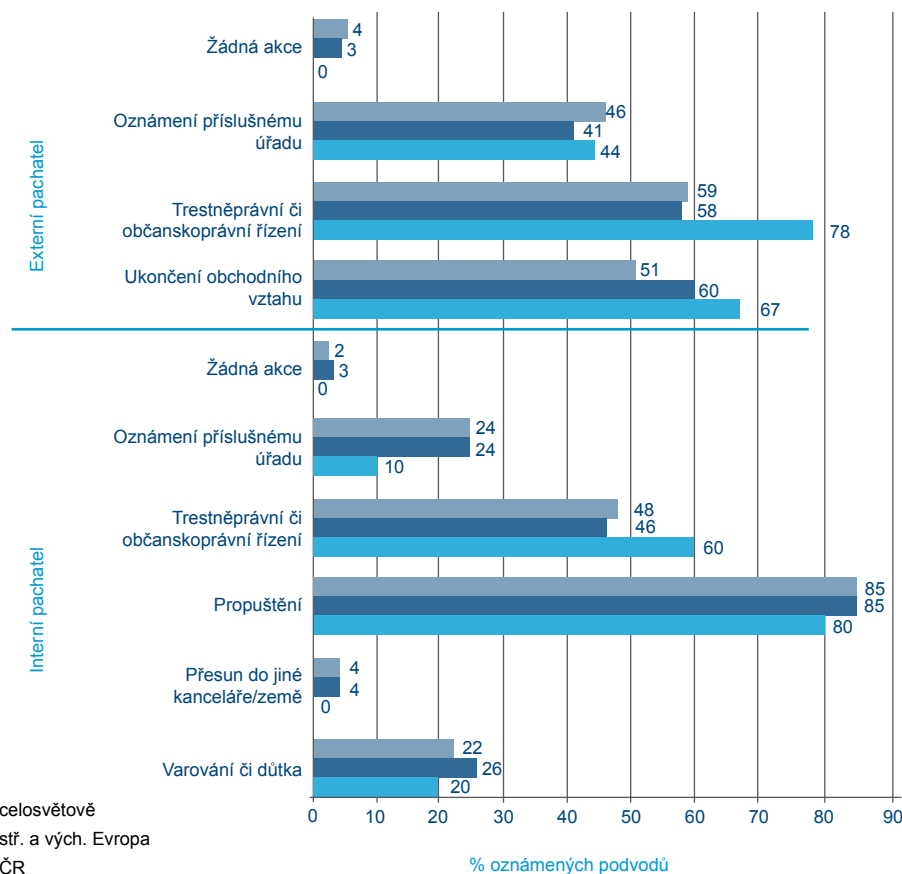
Čtvrtina respondentů, kteří se stali obětí hospodářské kriminality, potvrdila, že tato situace měla zásadní dopad na morálku zaměstnanců. Celých 60 % společností, které uvedly, že vzrostla schopnost pachatelů si podvodné jednání zdůvodnit (ospravedlnit), se domnívá, že hlavním způsobem zdůvodňování je pocit, že „když to dělají jiní, tak je to v pořádku“.

Téměř 80 % respondentů zahájilo vůči externím pachatelům trestněprávní nebo občanskoprávní řízení, což je více v porovnání se střední a východní Evropou (58 %) i celosvětovým průměrem (59%).

U interních viníků reagovaly české společnosti nejčastěji propuštěním (80 %) a občanskoprávním nebo trestněprávním řízením (60%).

Je velmi pozitivní, že v letošním průzkumu jsme se v ČR nesetkali s jediným případem, kdy by společnost nepodnikla vůči pachatelům podvodů žádné kroky – v roce 2007 neučinilo žádné opatření 12 % respondentů.

Jak společnosti postupovaly vůči pachatelům podvodu?



„Tato zjištění dokládají, že základem prevence podvodů je komunikace mezi vedením a zaměstnanci jakož i schopnost transparentně a rázně zasáhnout vůči pachatelům podvodů. Jedině tak může vedení majitelům společnosti, zaměstnancům i ostatním zainteresovaným stranám ukázat, že podobné podvodné jednání nebude tolerováno, a odradit tak potenciální pachatele.“

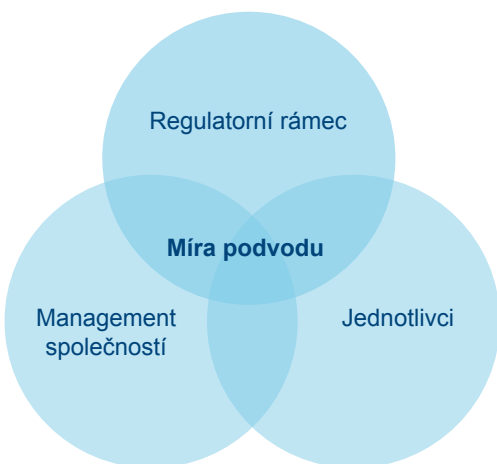
Michal Kohoutek
senior manažer, Forezní služby

Z hlediska postoje vedení či „tónu shora“ můžeme v širším kontextu vzít v úvahu i roli legislativního a regulatorního rámce. Jak ukazují zkušenosti z jiných zemí, hraje právě celkové regulatorní prostředí důležitou roli v tom, jak společnost i jednotlivé podniky hospodářskou kriminalitu vnímají a tolerují.

Není proto příliš povzbudivé zjištění, že jen 13 % dotázaných považuje

legislativní a regulatorní rámec v ČR za dostatečně efektivní při prevenci podvodů. Žádný z podvodů, s nimiž se setkali respondenti našeho průzkumu, nebyl odhalen ze strany regulátorů a státní správy. A naopak 70 % obětí podvodu uvedlo, že hospodářská kriminalita neměla žádný vliv na jejich vztahy s úřady – tedy že úřady buď o podvodu vůbec nebyly informovány, nebo nepodnikly žádnou akci.

Z našich zkušeností vyplývá, že je-li přístup úřadů k podvodům důrazný a konzistentní, přistupují i samy společnosti k této otázce mnohem vážněji a důsledněji – jako příklad můžeme uvést třeba přístup v určitých odvětvích (finanční služby) nebo zemích (USA či Velká Británie). Naš průzkum naznačuje, že Česká republika má v této oblasti stále značné rezervy.



Náklady hospodářské kriminality

Nárůst nákladů spojených s hospodářskou kriminalitou zaznamenala v roce 2009 čtvrtina společností v České republice, 43 % ve střední a východní Evropě a 42 % celosvětově. Čtvrtina českých respondentů, kteří se stali obětí podvodu, uvedla, že celkové náklady přesáhly 100 000 USD (zhruba 1 700 000 Kč), u 10 % dokonce 1 milion USD (více než 17 000 000 Kč). Tyto náklady představují značné částky, jejichž ztrátu si společnosti v čase hospodářského poklesu nemohou dovolit – a jejichž ztrátě je často možné zabránit.

Většina respondentů v České republice, ve střední a východní Evropě i na celém světě považuje za nejvážnější důsledky hospodářské kriminality negativní vliv na morálku zaměstnanců a poškození obchodních vztahů. Ačkoli tyto dopady nelze přesně vyčíslit, představují pro společnosti další významný náklad.

Pachatelé podvodů

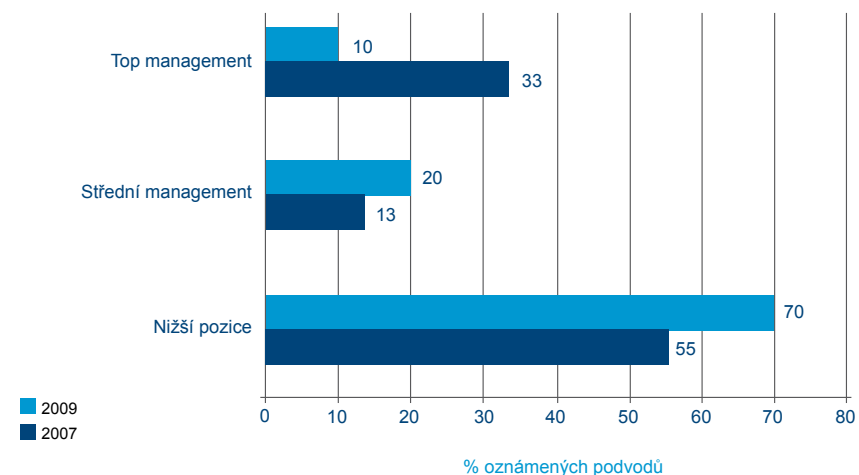
Z našich zkušeností vyplývá, že značná část hospodářské kriminality je páchána zaměstnanci nebo ve spolupráci s nimi. To potvrdily i výsledky letošního průzkumu, který prokázal nárůst podílu interních pachatelů – celkem 50 % pachatelů byli zaměstnanci společnosti (oproti 40 % v roce 2007). Externích pachatelů bylo 45%.

Tato skutečnost pravděpodobně souvisí s tím, že zaměstnanci lépe znají situaci

uvnitř společnosti (včetně silných a slabých stránek), a proto mají lepší podmínky ke spáchání podvodu.

V 70 % případů, kdy podvod spáchal zaměstnanec, šlo o pracovníka na nižších pozicích. Ve střední a východní Evropě spáchal 59 % interních podvodů střední a vyšší management, celosvětově 56 %. Nelze ale říct, že v ČR došlo k poklesu množství podvodů páchaných managementem,

Profil interního pachatele v ČR



spíše byla tato čísla ovlivněna skutečností, že management se často podílí na podvodech, které je těžké odhalit (např. zkreslování finančních informací).

V ČR se na externím podvodu mnohem častěji podíleli obchodní zástupci a zprostředkovatelé (56 %) ve srovnání se celosvětovým průměrem (20 %).



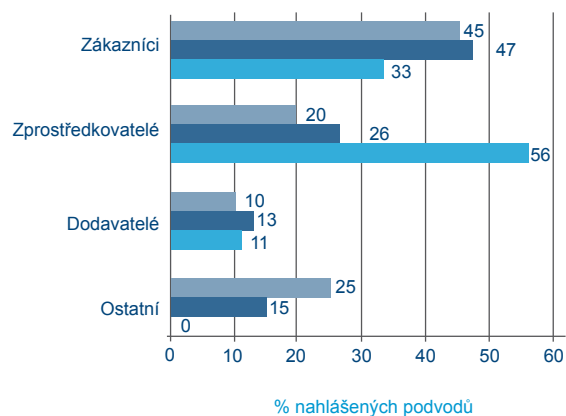
Hospodářská kriminalita v budoucnu

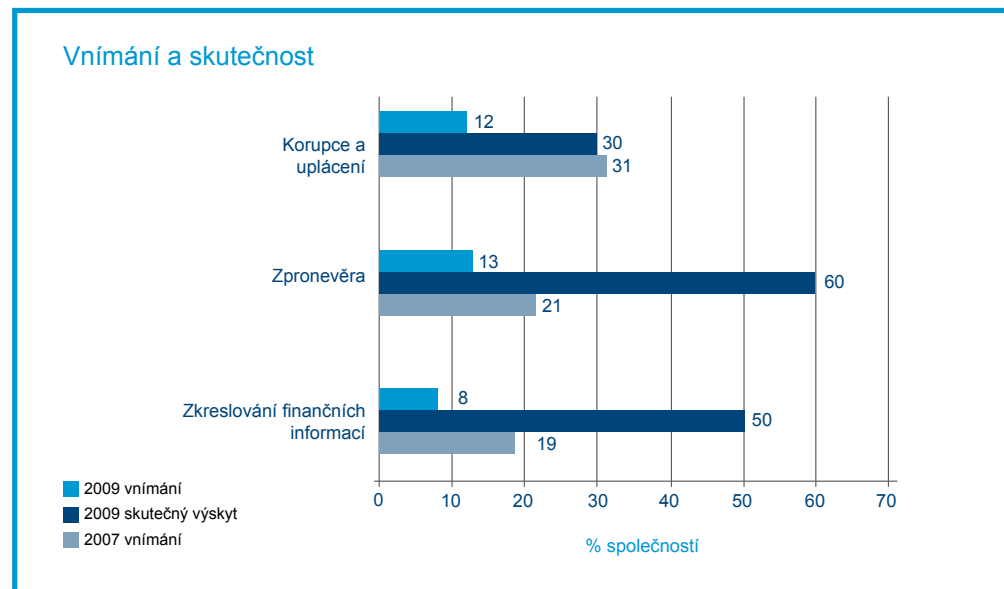
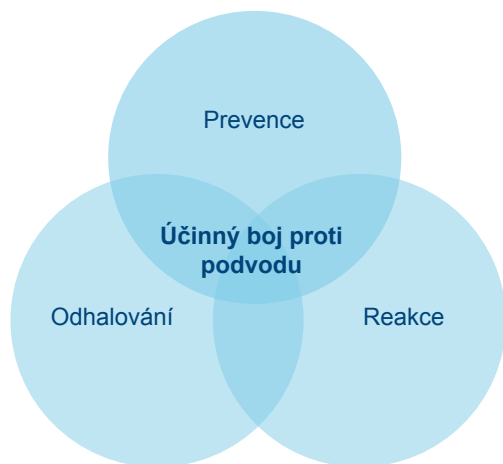
Jak jsme uvedli výše, je znepokojivé, že 30 % respondentů z České republiky neprovedlo v uplynulém roce hodnocení rizik podvodů a 29 % ho provedlo pouze jednou. Celkem 30 % respondentů, kteří se stali obětí hospodářské kriminality, si myslí, že počet případů podvodů oproti minulému roku vzrostl. Přitom téměř tři čtvrtiny (74 %) českých respondentů nezměnily v tomto období četnost hodnocení rizik. Zdá se, že české společnosti vnímají v době hospodářského poklesu hodnocení rizik

podvodů spíše jako luxus než nutnost. Hospodářská kriminalita ale není statická hrozba, a proto společnosti potřebují vyhodnocovat tato rizika průběžně.

Zcela nepochopitelné je přesvědčení českých společností, že se v budoucnosti s hospodářskou kriminalitou nesetkají – tento názor se objevuje zejména ve vztahu k finančním podvodům (zkreslení finančních informací), majetkové zpronevěřě a korupci a uplácení.

Profil externího pachatele podvodu v ČR





„Boj proti hospodářské kriminalitě je nikdy nekončící proces. Společnosti, které chtějí realisticky vyhodnocovat a účinně řídit rizika podvodu, musí pravidelně přehodnocovat své systémy řízení rizik. Stejně důležité jsou postoj managementu a vytváření takové firemní kultury, která kontrolní systémy podpoří jasnými etickými pravidly, posílí loajalitu zaměstnanců a zajistí, aby byl každý pachatel bez ohledu na jeho pozici a funkci adekvátně potrestán. Podobně jako u ostatních podnikatelských rizik i u hospodářské kriminality platí, že prevence je levnější než reakce.“

Sirshar Qureshi
partner, Forezní služby

Forenzní služby

Kontakty v České republice



Sirshar Qureshi
partner Forenzní služby
+420 251 151 235
sirshar.queshi@cz.pwc.com



Jan Vylita, ředitel
+420 251 152 098
jan.vylita@cz.pwc.com



Michal Kohoutek, senior manažer
+420 251 151 231
michal.kohoutek@cz.pwc.com



Kateřina Halásek Dosedělová, manažerka
+420 251 151 293
katerina.halasek-dosedelova@cz.pwc.com



Pavel Jankech, manažer, Forenzní technologie
+420 251 151 336
pavel.jankech@cz.pwc.com