

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Etika v účetnictví a auditu

Ethics in accounting and auditing

Bc. Tereza Fořtová

Plzeň 2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Etika v účetnictví a auditu“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 25. dubna 2022

v. r. Tereza Fořtová

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí práce, paní doc. Ing. Janě Hinke, Ph.D., za odborné vedení, podnětné připomínky a cenné rady při zpracování diplomové práce.

Obsah

Úvod	6
1 Cíl práce a metodika zpracování.....	7
2 Etika	11
2.1 Podnikatelská etika.....	13
2.2 Profesní etika.....	15
2.2.1 Profesní etika účetních.....	16
2.2.2 Profesní etika auditorů	16
2.3 Etické kodexy.....	17
2.3.1 Mezinárodní etický kodex pro auditory a účetní odborníky.....	19
2.3.2 Etický kodex Komory certifikovaných účetních	21
2.3.3 Etický kodex Komory auditorů ČR	22
3 Protiprávní jednání.....	23
3.1 Členění protiprávního jednání.....	23
3.1.1 Soukromoprávní delikty	24
3.1.2 Disciplinární delikty	24
3.1.3 Správní delikty.....	25
3.1.4 Trestné činy.....	25
3.2 Právní odpovědnost.....	26
3.2.1 Funkce právní odpovědnosti.....	26
3.2.2 Druhy právní odpovědnosti	27
4 Podvodná jednání	28
4.1 Klasifikace podvodů.....	29
4.1.1 Vnitřní podvodná jednání	29
4.1.2 Vnější podvodná jednání	31

4.2	Trojúhelník podvodu.....	32
4.2.1	Motiv.....	33
4.2.2	Příležitost.....	34
4.2.3	Racionalizace.....	34
4.3	Následky a prevence podvodu.....	35
5	Vlastní výzkum.....	37
5.1	Dotazníkové šetření.....	37
5.1.1	Charakteristika respondentů.....	37
5.1.2	Výsledky šetření.....	41
5.1.3	Vyhodnocení hypotéz.....	54
5.2	Rozhovory.....	60
6	Shrnutí výsledků výzkumu.....	64
6.1	Vyhodnocení dotazníkového šetření.....	64
6.2	Vyhodnocení rozhovorů.....	66
	Závěr.....	67
	Seznam použitých zdrojů.....	68
	Seznam tabulek.....	71
	Seznam obrázků.....	72
	Seznam použitých zkratk.....	73
	Seznam příloh.....	74
	Přílohy	
	Abstrakt	
	Abstract	

Úvod

Etika je velice širokým tématem, které zasahuje do všech oblastí života. Vývoj tohoto oboru sahá až do antiky a středověku, kdy se etikou zabývali již známí filosofové Sokrates, Platón a Aristoteles.

Praktický význam etiky se projevuje především v oblasti mezilidské komunikace, jejíž důležitou součástí je komunikace mezi lidmi v procesu společných činností. Etické chování je diskutované nejen v běžném životě, ale i na úrovni organizací a státu.

Podnikatelská etika zahrnuje prosazování a dodržování podnikatelské kultury a především etického chování, které by mělo vytvářet společenskou, etickou a environmentální odpovědnost. Jedná se tedy o zásady slušného chování a jednání, ať už uvnitř podniku, při obchodních vztazích nebo vztazích se zákazníky či konkurenty. Správné etické jednání je z dlouhodobého hlediska velkou výhodou společnosti. Klienti si etického podnikatele váží a obchodní partneři a konkurence ho respektují.

Profesní etika vznikla jako projev každodenního mravního uvědomění a rozvíjela se na základě běžného chování z řad zástupců různých skupin. Etika v účetnictví zahrnuje dvě rozdílné oblasti. Na jedné straně jde o chování profesních účetních a vedoucích pracovníků v souladu s etikou. Na druhé straně se jedná o neetické chování, podvodné a protiprávní jednání. V současnosti se neustále diskutuje o účetních podvodech, jejichž cílem je vyhnout se zákonným požadavkům nebo dosáhnout vyšších zisků.

Zda se zaměstnanci ve své profesi chovají v souladu s etikou, se bude zabývat předložená diplomová práce. Téma etika v účetnictví a auditu bylo autorkou zvoleno zejména z důvodu vlastního zájmu a rovněž pro jeho neustálou aktuálnost.

1 Cíl práce a metodika zpracování

Cíl práce

Hlavním cílem této práce je na základě dotazníkového šetření orientovaného na účetní pracovníky a za použití strukturovaných rozhovorů s auditory zjistit typické případy neetického chování v podmínkách českého účetnictví, míru jejich výskytu a jaké důvody k takovému chování vedou.

Kromě hlavního cíle práce jsou stanoveny rovněž dílčí cíle. Prvním dílčím cílem je na základě deskripce dostupných tuzemských i zahraničních zdrojů a příslušné legislativy vypracovat literární rešerši. Druhým dílčím cílem je připravit, realizovat a vyhodnotit dotazníkové šetření a dále pak ověřit závislosti mezi proměnnými u stanovených hypotéz. Třetím dílčím cílem je připravit, realizovat a vyhodnotit strukturovaný rozhovor. Posledním dílčím cílem je shrnout danou problematiku a vyvodit závěry věnovanému tématu práce.

Metodika zpracování

Pro zpracování literární rešerše je zvolena teoretická metoda kritické komparace tuzemských a zahraničních literárních zdrojů, článků z databází elektronických informačních zdrojů a veřejně dostupných legislativních norem.

Pro vlastní výzkum a k naplnění cílů práce je využita kvantitativní a kvalitativní metoda.

Kozel, Mynářová a Svobodová (2011) uvádějí, že zásadní rozdíl mezi kvantitativním a kvalitativním výzkumem spočívá v jejich zaměření. Kvantitativní výzkum určuje četnosti nebo frekvence. Kvalitativní výzkum zkoumá především důvody a motivace.

V první části vlastního výzkumu je použita kvantitativní metoda prostřednictvím dotazníkového šetření, které se zaměřuje na etiku v účetní profesi.

Nejprve byly stanoveny obecné a specifické výzkumné otázky, které byly důležité pro následné formulování výzkumných hypotéz. Ty posloužily jako podklad pro sestavení dotazníku a jeho jednotlivých otázek.

Představení výzkumných otázek

Punch (2015) ve své publikaci uvádí, že jsou výzkumné otázky rozlišovány zpravidla na obecné a specifické. Oba tyto druhy otázek rozvíjejí další úroveň specifičnosti a vymezují zaměření navrhovaného výzkumu.

Obecná výzkumná otázka

VO₀₁: Jaké neetické, podvodné či protiprávní jednání je v rámci účetní profese nejrozšířenější?

Specifické výzkumné otázky

VO_{s1}: Souvisí věk respondenta se zkušeností respondenta s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním?

VO_{s2}: Souvisí pracovní pozice respondenta se zkušeností respondenta s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním?

VO_{s3}: Souvisí délka praxe respondenta se zkušeností respondenta s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním?

Představení hypotéz

„*Hypotéza je predikce nebo odhad vztahu, který existuje v reálném světě za určitých podmínek.*“ (Hendl, 2008, str. 39). Podle Kozla a kolektivu (2011) je hlavním významem hypotéz ověření závislosti mezi proměnnými. Pro kvantitativní výzkum jsou vymezeny následující hypotézy:

H1₀: Mezi věkem respondenta a zkušeností respondenta s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním neexistuje závislost.

H1_A: Mezi věkem respondenta a zkušeností respondenta s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním existuje závislost.

H2₀: Mezi pracovní pozicí respondenta a zkušeností respondenta s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním neexistuje závislost.

H2_A: Mezi pracovní pozicí respondenta a zkušeností respondenta s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním existuje závislost.

H3₀: Mezi délkou praxe s vedením účetnictví respondenta a zkušeností respondenta s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním neexistuje závislost.

H3_A: Mezi délkou praxe s vedením účetnictví respondenta a zkušeností respondenta s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním existuje závislost.

Pro vyhodnocení hypotéz je použita statistická metoda Pearsonova Chí-kvadrát testu nezávislosti v kontingenční tabulce.

Pomocí dotazníků lze získat informace od velkého počtu respondentů za relativně krátký čas (Eger & Egerová, 2017). Nejběžnější formou online dotazování je metoda CAWI (Computer Assisted Web Interviewing). Tato metoda umožňuje dotazovaným osobám vyplnit samostatně online dotazník téměř odkudkoliv (SIMAR, n. d.).

Dotazníkové šetření bylo provedeno metodou CAWI pomocí online aplikace *Google Formuláře*. Využití této metody je velkou výhodou z hlediska úspory času při distribuci a sběru dat. Pro účetní pracovníky bylo online dotazování velkou výhodou především proto, že odpovídali anonymně. O anonymitě se respondenti dozvěděli hned v úvodní části dotazníku.

Dotazník obsahuje celkem 19 otázek sestavených dle potřeb výzkumu a pro naplnění cílů diplomové práce. Cílovou skupinou dotazníkového šetření byli pracovníci účetní profese. Otázky byly sestaveny tak, aby odpovídaly rešeršní části práce a dokázaly poskytnout komplexní pohled na danou problematiku.

Před samotným sběrem dat byla provedena pilotáž, jejímž cílem bylo zjistit správnost, srozumitelnost a časovou náročnost otázek dotazníkového šetření. Pilotáže se zúčastnilo celkem pět účetních pracovníků, kteří následně po vyplnění zkušebního dotazníku poskytli autorce zpětnou vazbu.

Distribuce dotazníků probíhala převážně prostřednictvím e-mailu a mobilních aplikací *Facebook Messenger* a *WhatsApp Messenger*. Autorka zvolila přímé zasílání zpráv respondentům, které měla již dopředu domluvené. Tato forma byla velice účinná, jelikož většina respondentů vyplnilo dotazník ihned po jeho obdržení.

Osloveni byli zejména ti účetní pracovníci, se kterými se autorka osobně znala díky svému působení v oboru účetnictví. Početnou skupinu respondentů autorka oslovila na doporučení příbuzných, kteří mají dlouholetou praxi v oboru a mnoho kontaktů na další účetní pracovníky. Velký počet respondentů autorka shledala mezi svými známými a přáteli ze studií na Obchodní akademii v Plzni a na Fakultě ekonomické ZČU v Plzni.

Dotazníkového šetření se zúčastnilo celkem 112 respondentů. Žádný dotazník nebyl vyřazen z důvodu nesprávného vyplnění nebo kvůli jiným problémům. Zkoumaný vzorek 112 respondentů poskytl reprezentativní údaje a dostatek dat pro výpočet závislostí v rámci předem stanovených hypotéz. Kompletní dotazník lze nalézt v příloze A.

Druhá část výzkumu je věnována metodě kvalitativního výzkumu, kde jsou realizovány expertní rozhovory s auditory.

Rozhovory zachycují data a zároveň získávají náhled na motivaci a postoje respondentů. Zejména při osobních rozhovorech je možné sledovat reakce respondenta a následně podle nich řídit další průběh rozhovoru (Eger & Egerová, 2017). Hlavní výhodou rozhovoru je jednodušší analýza odpovědí či úspora času při vedení výzkumného rozhovoru. Nevýhoda spočívá v omezení na předem stanovená témata. Výzkumník může při provádění výzkumu využít strukturovaný, polostrukturovaný nebo nestrukturovaný rozhovor (Hendl, 2016).

Před samotným provedením výzkumu bylo velmi důležité vybrat a oslovit experty z řad auditorů. Zkontaktováno bylo celkem sedm auditorů, z nichž tři s účastí souhlasili. Jeden auditor se rozhovoru nakonec neúčastnil. Kvalitativní výzkum tedy byl proveden za účasti dvou respondentů.

Pro realizaci výzkumu byly zvoleny strukturované rozhovory s předem připravenými otevřenými otázkami. Struktura, která se skládala z 8 otázek, byla stanovena na základě získaných poznatků v rešeršní části a pro naplnění cílů práce.

Auditorům bylo rovněž zaručeno, že u nich bude zachována anonymita a jejich odpovědi budou použity pouze pro účely diplomové práce. Jejich jména tudíž nejsou v práci zveřejněna. Auditori jsou označeni následujícím způsobem: „*Auditor A/B*“.

Rozhovor byl realizován formou videohovoru prostřednictvím programu *Skype*. Autorka nejprve požádala respondenty o souhlas ohledně záznamu, s nímž auditori neměli problém. Odpovědi byly zaznamenány do programu *Microsoft Word*. Zároveň byl videohovor nahráván pro pozdější zpracování.

2 Etika

Aby bylo možné nasměrovat diplomovou práci a zabývat se etikou z pohledu účetnictví a auditu, je důležité nejprve definovat její obecné pojetí. Etika je považována za relativně samostatný vědní obor filozofického charakteru, jehož předmětem je reflexe morálky. Termín etika pochází z řeckého „éthos“, což znamená zvyk, obyčej nebo mrav. Lze ji popsat buď v užším pojetí, kdy je charakterizována jako věda zkoumající mravně relevantní jednání a chování lidí, či v širším pojetí, kdy je chápána jako míra humanity (Seknička & Putnová, 2016).

Vědecké zkoumání a rozvoj oboru sahá až do antiky a středověku. Původní myslitelé, kteří se touto problematikou zabývali, byli řečtí filozofové Sokrates (399 př. n. l.) a jeho žák Platón (427–347 př. n. l.), kteří vnímali podstatu dobra, jako prvního termínu pro etiku, ve štěstí. Obecně byla jejich filozofie založena na předpokladu, že každý člověk chce být šťastný, proto dělá dobré věci, a pokud dělá špatné věci, pak tak činí z nevědomosti. Sokrates a Platón tak odvodili pravidlo, že ctnosti je možné se naučit. Tuto prvotní teorii kritizoval Aristoteles, Platónův žák. Aristoteles je dodnes považován za zakladatele etiky jako vědního oboru (Neščáková, 2011).

Kacetl (2011) uvádí, že etika se zabývá morálními aspekty mezilidských vztahů, zkoumá morální hodnoty a jejich význam. V základním principu se obrací ke každodennímu lidskému životu. Pomáhá člověku uvědomit si, jaký postoj by měl v konkrétní životní situaci zaujmout – tedy „co má dělat“ a „co je správné“.

Morálka je obsahem samotné etiky, historickým souborem hodnot a pravidel, které určují požadavky konkrétní komunity nebo sociální skupiny na její členy. Morálka pomáhá lidem dělat věci správně. Každé lidské společenství vytváří a zavádí nějakou morálku. Zpravidla se jedná o nepsaná i psaná pravidla o různé síle a vymahatelnosti od zákazů přes zákony, která posuzují, zda lidé jednají správným způsobem. Tato pravidla lze rozlišit na morální normy a morální principy. Morální normy jsou jasné příkazy nebo zákazy založené na tradicích a zvycích získaných výchovou nebo prostřednictvím veřejného mínění. Morální principy nepřikazují, ale spíše určují základní směr lidského jednání. Morální principy mohou zároveň stimulovat ke vzniku nových morálních norem (Kacetl, 2011).

Aby bylo určité jednání považováno za morálně významné, musí dle Thompsona (2004) splňovat tři základní požadavky:

- týká se jedné nebo více osob,
- platí v situaci, ve které lze racionálně přemýšlet o důsledcích možného průběhu události,
- existuje dostatečná úroveň volnosti, která umožňuje různé varianty průběhu události.

Podle Fialy (2005) etika zkoumá historické formy lidského chování a na základě náležitých podobností ověřuje stav a vývoj morálního chování lidí v současnosti a jak se budou lidé chovat v budoucnosti. Dorotíková (2005) uvádí, že se etika řadí k vědním disciplínám, které se zabývají mechanismy chování. Ty mají většinou podobu různých řádů, pravidel, zvyklostí a právních zákonů, ze kterých lze hodnotit charakter převládajících sociálních vztahů, a tudíž i společenský řád. S tím souhlasí i Rolný (2004) a dodává, že hlavním cílem etiky je poskytnout základní směr pro racionální uvažování o morálních problémech.

Seknička a Putnová (2016) člení etiku z hlediska logické výstavby následujícím způsobem:

1. Deskriptivní etika popisuje především mravní rozhodnutí a hodnoty, které provádí konkrétní společnost. Rovněž zkoumá faktory, které jsou odpovědné za případnou změnu morálních hodnotových představ, jednání a chování.
2. Normativní etika se zaměřuje na normativní prvky, pomocí nichž se lidé ve svém rozhodování řídí. Řeší otázky povinností a hodnot, které mravní rozhodnutí ovlivňují či vyjadřují.
3. Analytická etika neboli metaetika se věnuje rozboru etických pojmů a věcí vzhledem k jejich logickému uspořádání. To znamená, že zkoumá primárně jazyk morálky. Cílem metaetiky je nalézt formální kritéria, která odlišují morální hodnoty od ostatních forem společenského vědomí.
4. Aplikovaná etika se specializuje na daný předmět zkoumání a souvisí s analýzou konkrétních situací. Podnikatelská a obchodní etika se řadí mezi aplikované etiky.

Etika patří mezi hlavní lidské zájmy a zasahuje do všech oblastí života. Stejně tak i účetnictví je oborem, který má etický charakter. Jeho součástí jsou veškeré činnosti, za které jsou účetní zodpovědní (Duska, Duska, & Kury, 2018).

2.1 Podnikatelská etika

Podnikatelská etika se jako forma aplikované etiky začala objevovat v 70. a 80. letech 20. století, kdy se postupně rozvinula do stabilní podoby pokrývající veškerá související témata a problémy. V souvislosti s procesem vývoje podnikatelské etiky se značně odlišoval americký a evropský přístup. Průkopníkem etiky v této oblasti se staly zejména Spojené státy americké, ve kterých byly zaznamenány první etické kodexy a jejich rozsáhlé rozšíření (Čaník, Řezbová, & Zavrel, 2005).

Bohatá (2020) uvádí, že značnou roli v rozvoji etiky v USA sehrály velké skandály spojené s korupcí, daňovými úniky, nezodpovědným jednáním průmyslových podniků, především v chemickém a ropném průmyslu, podezřelými obchodními praktikami, obchodováním s informacemi, klamavou reklamou či nepovoleným obchodem se zbraněmi.

Zatímco se rozvoj podnikatelské etiky odehrával ve světě již od sedmdesátých let minulého století, v České republice tato disciplína zcela zaostávala za globálním vývojem. Eticky zaměřená sdružení v České republice a v ostatních střeoevropských a východoevropských zemích začala vznikat až v 90. letech minulého století (Bohatá, 2020; Kacetl, 2011).

Existuje celá řada definic podnikatelské etiky, které se odlišují pouze větším zdůrazněním na některou z jejích charakteristik. Rolný (2014, s. 10) uvádí následující definici: *„Podnikatelská etika zkoumá a využívá morální hodnoty, principy a standardy, které určují a řídí chování všech účastníků ekonomických činností na všech úrovních ekonomického systému.“*

Čaník a kolektiv (2005, s. 33) tvrdí, že: *„podnikatelská etika se snaží o aplikaci našich představ toho, co považujeme za dobré a správné v oblasti podnikání.“*

Podle Ševčíka (2005) vychází podnikatelská etika např. z lékařské etiky nebo etiky v právní oblasti. V těchto oborech pracují především profesionálové s odborným vzděláním a odbornou způsobilostí na základě zvláštního souhlasu.

Podnikatelská etika je odrazem etických principů, pravidel a standardů v podnikání nebo podnikatelské činnosti. Podnikatelská činnost se proto jeví především jako ekonomická aktivita, ve které je nutné pečlivě zvažovat ekonomická rozhodnutí, promyšlené postupy a angažovanost vedoucích pracovníků. Podnikatelská etika se zaměřuje na koordinaci

etických principů a podnikatelských aktivit, ve kterých mají zásadní roli etické hodnoty individuálních i podnikatelských subjektů (Seknička & Putnová, 2016).

V tomto ohledu je etické chování velmi důležité, jelikož je jádrem podnikové kultury a etiky (viz obrázek č. 1) a vytváří etické organizační klima. Vedení může provést několik kroků k vytvoření lepšího etického klimatu uvnitř podniku. Prvním a nejdůležitějším krokem je dát ostatním dobrý příklad. Morální tón v podniku udává vrcholové vedení, které je vzorem pro ostatní pracovníky (Mallya, 2007).

Obr. 1: Faktory ovlivňující etické chování vedení podniku



Zdroj: Mallya (2007, s. 163)

Bláha, Čopíková a Horváthová (2016) uvádějí, že etické chování je uplatňováno vůči vnějšímu prostředí podniku a uvnitř podniku vůči veškerým zaměstnancům. Ekonomické aktivity lidí vnějšího prostředí se navzájem setkávají a vytvářejí značně složitý sociální systém s mnoha vrstvami a skupinami zájmů veškerých zainteresovaných osob. Vzhledem k různým zájmům skupin má způsob, jakým představitelé podniků se skupinami jednají, zásadní vliv na postavení podniku. Metoda přijatá v podniku, ať už jde o chování skupiny vnějšího prostředí nebo chování lidí uvnitř podniku, by měla být založena na diskuzi, výměně informací a vstřícném přístupu, tedy na etickém chování.

V podniku vzniká mnoho problémových situací a konfliktů, které vedoucí pracovníci musí řešit. Spoléhat se pouze na právní předpisy je obtížné, protože ty nemohou pomoci vyřešit veškeré problémy, týkající se celého podniku a zaměstnanců. Proto je důležité využívat etiku, její normy, principy a pravidla. Dodržování etických pravidel je v zájmu

vedení i všech ostatních lidí v podniku, neboť je zde zvyšována důvěra a tvořena etická organizační kultura. Etické rozhodování hlavních představitelů podniku a vedoucích pracovníků poskytuje vzor pro chování ostatních členů (Bláha a kol., 2016).

2.2 Profesní etika

Profesní etika je považována za soubor vybraných hodnot, norem, zásad a povinností. Napomáhá vytvářet správné podmínky pro vznik a udržení zdravých mezilidských vztahů v rámci určité profese. Rovněž vychází z obsahu profese včetně jejích hlavních problémů a určuje očekávané jednání člena profesní skupiny (Kacetl, 2011). Podle Novotné Březovské (2011) se v souvislosti s profesní etikou uplatňují obecná pravidla na podmínky konkrétních oblastí lidské činnosti. Profesní etika se řídí hodnotami společenství a jasně ukazuje, že úspěšnost profese a úspěšnost podnikání přímo souvisí s dodržováním norem a pravidel.

Dodržování etických norem je podstatné v každém podnikatelském prostředí a je předpokladem pro úspěšné přežití na trhu. Plnění etických norem je nezbytné pro zlepšování, rozvoj a efektivitu organizace. Zároveň by zaměstnanci podniků měli absolvovat školení, aby rozvinuli své znalosti ohledně dodržování etických standardů, jelikož problematika etiky a její otázky (společenská očekávání, spravedlivá soutěž, právní ochrana a sociální odpovědnost) jsou poměrně komplikované. Etické problémy mají navíc potenciální vliv a důsledky na celý podnik, jeho zaměstnance, zákazníky nebo konkurenty (Rogošić & Bakotić, 2019).

Předpokladem pro vznik jakékoliv profesní etiky je identifikace problémové oblasti, vytvoření přesvědčivé argumentace a vysvětlení vhodného hodnotového systému. Obecným pravidlem je, že profesní etika je závazná kdykoli a kdekoli, kde zákon danou záležitost neřeší. Konečným účelem a cílem každé profesní etiky je ochrana života, bezpečnosti, svobody a základních práv lidí (Kacetl, 2011).

Systém profesní etiky by měl v každé profesi zahrnovat rozhodující etické hodnoty a normy, na kterých je založen smysl a společenský základ každé profese. Tyto hodnoty a normy by měl etický systém ospravedlňovat, legitimovat a zajišťovat jejich dodržování. Proto se u některých profesí využívá tzv. etický kodex (Nesvadba, 2019).

2.2.1 Profesní etika účetních

Role profesního účetního v současnosti souvisí s poměrně širokou náplní práce nejen z hlediska odborných znalostí a profesních dovedností, ale důležité je i hluboké porozumění samotné komunikaci, včetně znalosti profesního chování. V praxi je od profesního účetního předpokládán tzv. multidisciplinární přístup, který od lidského faktoru vyžaduje schopnost zpracovávat ekonomická data, posoudit jejich relevanci a umět je správným způsobem interpretovat (Neščáková, 2011).

Etika by se měla vztahovat ke každé činnosti v účetním procesu tak, aby uživatelé účetních výkazů měli k dispozici úplné, přesné a spolehlivé informace. Hlavním cílem účetní profese není osobní zisk, ale služba a ochrana veřejnosti. V této souvislosti se jejich pracovní morálka stává zásadní otázkou v jejich každodenních pracovních činnostech (Rogošić & Bakotić, 2019).

Od profesního účetního se očekává kvalitní, rychlá a profesionální reakce na veškeré požadavky, se kterými se v průběhu kariéry setká. Je tedy důležité, aby účetní používal efektivní komunikaci, profesionální jednání a respektoval etiku a firemní kulturu podniku. Sdělované informace by měly splňovat určitá kritéria kvality, za které profesní účetní zodpovídá. Konkrétně by měly být úplné, věrohodné, aktuální, přiměřené, správně časově alokované a v souladu s příslušnou legislativou (Neščáková, 2011).

Neščáková (2011) dále zdůrazňuje, že profesní účetní ručí za vypovídající schopnost poskytovaných výstupů či informací. Proto je důležité, aby účetní byli schopni rozlišit klíčové aspekty, které požadované informace nebo výstup ovlivňují, nebo naopak, které na požadovanou informaci nemají vliv. V rámci role i etiky profesních účetních je kladen důraz zejména na to, aby dokázali izolovat klíčové aspekty poskytovaných informací a byli schopni je kvalitně zpracovat a shrnout tak, aby měly vypovídající schopnost pro všechny zainteresované strany.

2.2.2 Profesní etika auditorů

Zohlednění auditorské etiky nelze oddělit od několika důležitých aspektů, zejména nezávislosti auditora při výkonu auditorské činnosti, odpovědnosti auditora za výsledky auditorské činnosti a odpovědnosti auditora vůči vlastní profesi a celé auditorské komunitě. Zjednodušeně lze říci, že auditor, který není nezávislý a je neodpovědný, porušuje pravidla etiky (Müllerová & Králíček, 2017). S tím souhlasí i odborníci Ali,

Flayyih a Talab (2018), kteří jsou názoru, že auditor se v každém případě musí vyvarovat jakýchkoli chyb souvisejících s profesionálním chováním nebo pochybením, které by mohly ovlivnit integritu a kvalitu jeho profese. Autoři uvádějí, že takové jednání může v konečném důsledku zpochybnit způsobilost a důvěryhodnost auditorské profese.

Podle Müllerové a Králíčka (2017) etická pravidla nelze udržovat bez vzájemné komunikace mezi rovnocennými členy auditorské profese. Proto je důležitý význam profesních organizací auditorů, kde je udržována kvalita odborných vědomostí auditorů a průběžně hodnoceno jejich uplatňování v praxi. Dodržování etických standardů je pro auditory stejně důležité jako samotná profese.

System řízení kvality auditorů a auditorských firem je upraven Mezinárodním standardem pro řízení kvality (dále jen ISQC). Povinností auditorské společnosti je dle ISQC zavést systém řízení kvality, který poskytuje patřičnou jistotu, že společnost a její zaměstnanci dodržují odborné a právní předpisy (Müllerová & Šindelář, 2016).

Müllerová a Šindelář (2016) dále uvádějí, že pokud statutární auditor nebo auditorská společnost závažným způsobem poruší pravidla kvality při výkonu auditorské činnosti, je nezbytné postoupit prověřovaný subjekt k projednání disciplinární komisi, která má v pravomoci udělit sankce.

Je nutné si uvědomit, že vlastníci účetních dat vyžadují, aby auditoři poskytovali služby nejvyšší úrovně odbornosti a v souladu s mezinárodními etickými pravidly. Etická profesní pravidla jsou tedy v auditorské činnosti nezbytné (Müllerová & Králíček, 2017).

2.3 Etické kodexy

Jednou z možností, kterou může podnik či instituce zaměstnancům a okolí ukázat, že etika se stala nedílnou součástí jejich aktivit, je použití etických kodexů. Etické kodexy patří mezi způsoby, kterými určitá organizace vyjadřuje svůj postoj k morálním problémům v rámci podnikání. Kodexy do značné míry napomáhají řešit určité typy konfliktních situací a mezilidské konflikty na pracovišti (Fiala, 2005).

Pokud mají být kodexy účinné, je třeba učinit rozhodnutí o tom, jak budou prosazovány a jak bude zajištěno, aby je ti, na které se zaměřují, skutečně dodržovali. Nutností je znalost kodexů a porozumění jejich smyslu a obsahu. K tomu obvykle slouží školení a poradenství v případě nejasností. Cílem těchto činností by mělo být vytváření obecného

povědomí, že dodržování etiky je striktně vyžadováno pro dlouhodobou udržitelnost podniku (Bohatá, 2020).

Podle Dorotíkové (2005) je rozsah působnosti etických kodexů dán povahou a účelem příslušných aktivit, k nimž se vztahují. Z hlediska profesní etiky určuje charakter povolání a jeho vztah podobu etických pravidel, kterými se mají subjekty profesí řídit. Kodexy představují věrohodný model individuálního vykonávání jednotlivých profesí a trvale zůstávají ve všeobecném povědomí respektovaným projevem konkrétních požadavků na mravně-profesní jednání. Hlavní zásluha patří zejména těm profesím, ve kterých kodex už dlouhodobě tvoří samozřejmou součást požadavků na odbornost.

Vytvoření a zavádění etických kodexů vyjadřuje odpovídající uplatnění etických hodnot v podniku. Vypracované etické kodexy mají podobu písemného dokumentu a představují základní zásady etického chování. Na etický kodex se mohou odvolat zainteresované strany, pokud by po nich bylo vyžadováno jednání v rozporu se zásadami vymezenými v kodexu (Bláha a kol., 2016).

Bláha a kolektiv (2016) dále uvádějí výhody a nevýhody etických kodexů. Dle autorů hlavními výhodami etických kodexů je, že odstraňují nevhodné praktiky, vysvětlují politiku podniku v morálně-problematických otázkách a určují akceptovatelné a neakceptovatelné jednání. Kodexy rovněž motivují zaměstnance posílením jejich vědomí, že pracují v etickém prostředí s jasnými pravidly a zabraňují vedoucím pracovníkům zneužívat jejich postavení vůči ostatním zaměstnancům. Mezi nevýhody etických kodexů patří například to, že mohou postrádat svoji nejsilnější vlastnost, kterou je autentičnost. Příliš obecné etické kodexy nepostihují etické problémy, kterými se musí podniky konkrétně zabývat.

Ishaque (2021) v své studii uvádí, že etické kodexy přispívají k vytváření slušné morální komunity a jsou účinným nástrojem pro řešení, kontrolu a monitorování střetu zájmů. Avšak nemohou být dokonalé, pokud nejsou kombinovány s dalšími doplňkovými opatřeními pro řešení střetu zájmů, protože nemohou vyřešit všechny problémy související s nezávislostí auditorů a účetních odborníků.

Etické kodexy jsou obvykle vytvářeny profesními organizacemi, které podporují důvěru veřejnosti v kvalitu služeb poskytovaných členy povolání, bez ohledu na to, kdo je poskytuje. Etický kodex pro auditory a účetní odborníky zveřejněný Mezinárodním výborem pro etické standardy účetních (IESBA) je celosvětově uznávaným rámcem pro

etické chování. IESBA je nezávislý normalizační orgán zřízený Mezinárodní federací účetních (IFAC), jejímž cílem je vyvíjet a publikovat (ve veřejném zájmu a pod svojí vlastní pravomocí) etické standardy pro auditory a účetní odborníky používané po celém světě. IESBA si klade za cíl harmonizovat etické kodexy po celém světě tak, aby bylo dosaženo vyšší kvality a stability služeb poskytovaných účetními. Harmonizace kodexů může mít značný vliv na zlepšení efektivity globálních kapitálových trhů (Rogošić & Bakotić, 2019).

2.3.1 Mezinárodní etický kodex pro auditory a účetní odborníky

Mezinárodní etický kodex pro auditory a účetní odborníky určuje základní etické principy, které auditorská a účetní profese přijala z hlediska odpovědnosti jednat ve veřejném zájmu. Tyto základní etické principy stanovují normu chování auditora či účetního odborníka (IFAC, 2021). Principy obsažené v kodexu se stávají základem pro budoucí chování a vzdělávání auditorů a účetních. Dále určují, aby podávání a zveřejňování veškerých informací bylo přesné, nezávislé a objektivní (Brooks & Dunn, 2021).

Struktura etického kodexu se skládá z jednotlivých částí, které se věnují dodržování kodexu, definování základních etických principů a vymezení koncepčního rámce. Součástí kodexu jsou ustanovení týkající se účetních odborníků a auditorů při výkonu jejich profese a poskytování odborných služeb. Etický kodex také zahrnuje Mezinárodní standardy nezávislosti, které jsou založeny na prosazování koncepčního rámce při hrozbách ohrožující nezávislost auditorů v rámci auditů, prověrek a ostatních ověřovacích zakázkách (IFAC, 2021).

Základní principy a koncepční rámec jsou v kodexu uplatňovány na širokou škálu skutečností a okolností, se kterými se auditoři a účetní odborníci v praxi setkávají. Mezi základní etické principy dle kodexu patří:

1. **Integrita** – Zásada ukládá povinnost jednat ve veškerých profesních a obchodních vztazích poctivým a čestným způsobem. Integrita spočívá ve věrnosti, pravdivosti a zachování obecných morálních standardů.
2. **Nestrannost** – V tomto případě je nutné uplatňovat odborný úsudek a nedovolit, aby předpojatost, střed zájmů nebo nepatřičný vliv třetích stran ohrozily profesní a odborné jednání auditora či účetního odborníka.

3. Odborná způsobilost a řádná péče – Tím se rozumí povinnost auditora a účetního odborníka mít patřičné odborné znalosti a dovednosti, které umožňují poskytovat klientovi nebo zaměstnavateli kvalifikované služby. Zároveň by mělo být jednání poctivé a odpovídat současným profesním standardům a legislativě.
4. Mlčenlivost – Princip založený na povinnosti respektovat důvěrný charakter informací, které byly získány v rámci poskytování odborných služeb. Informace nesmí být sdělovány třetím stranám bez konkrétního oprávnění, s výjimkou případů, kdy existuje právo či povinnost podle zákona nebo předpisů informace sdělit. Dodržování mlčenlivosti je povinné i po ukončení smluvního vztahu s klientem nebo zaměstnavatelem.
5. Profesionální chování – Zásada, podle které by měly být v souladu s profesní povinností uznávány priority veřejného zájmu, dodržovány náležité zákony a právní předpisy. Auditor či účetní odborník by se měl vyhnout každému jednání, které by mohlo poškodit jeho profesi (IFAC, 2021).

Pracovní podmínky auditorů a účetních odborníků umožňují vznik různých situací, které by mohly ohrozit dodržování uvedených základních principů. Nelze definovat každou situaci vedoucí ke vzniku určitých hrozeb a navrhnout vhodné postupy. Proto je obsahem kodexu koncepční rámec, který vyžaduje, aby auditor nebo účetní odborník identifikoval, posoudil a vyřešil případy ohrožující dodržování základních principů. Koncepční rámec uvádí řadu různých situací, které umožňují vznik hrozeb v rámci dodržování základních principů (Müllerová & Králíček, 2017).

Ve své další publikaci Müllerová a Králíček (2020) uvádí, že hrozbu ohrožující dodržování základních principů mohou představovat různé skutečnosti a okolnosti. Není možné definovat všechny konkrétní situace, které takové ohrožení představují. Kromě toho se charakter zakázek a prací prováděných auditory liší, z toho vyplývá, že vzniká velké množství typů hrozeb. To je zřejmé i z rozdělení mezinárodního standardu nezávislosti na dvě části, kterými jsou nezávislost při auditech a prověrkách a nezávislost při ostatních ověřovacích zakázkách.

Kategorie hrozeb, které ohrožují dodržování základních principů, jsou následující:

1. Hrozba vlastní zainteresanosti – Finanční podíl nebo jiný zájem u klienta nepatřičně ovlivní úsudek nebo jednání auditora či účetního odborníka.

2. Hrozba prověrky po sobě samém – Auditor či účetní odborník nesprávně vyhodnotí předchozí závěr auditora, účetního znalce či jiné osoby ze stejného podniku a tento závěr využije při poskytování současných služeb.
3. Hrozba protekčního vztahu – Auditor či účetní odborník prosazuje stanovisko klienta nebo zaměstnavatele do jisté míry, že jeho nestrannost bude zpochybněna.
4. Hrozba spřízněnosti – Auditor či účetní odborník bude vlivem dlouhodobého či blízkého vztahu s klientem nebo zaměstnavatelem značně vstřícný k jejich zájmům.
5. Hrozba vydíratelnosti – Auditor či účetní odborník bude vystaven situaci, že nebude moci jednat nestranně kvůli objektivně nebo subjektivně vnímanému nátlaku (IFAC, 2021).

Pokud auditor či účetní odborník zjistí, že úroveň hrozeb není v souladu se základními principy, je povinen přijmout určitá opatření. Auditor či účetní odborník je povinen na tyto hrozby reagovat tak, že je odstraní nebo sníží na přijatelnou úroveň, případně práci či zakázku odmítne či ukončí (IFAC, 2021).

Druhá a třetí část kodexu navazují na koncepční rámec, rozšiřují úpravu o některé konkrétní situace a jsou vzájemně provázané. Druhá část obsahuje požadavky a aplikační ustanovení, které se vztahují k účetním odborníkům. Třetí část kodexu se zabývá požadavky a aplikačními ustanoveními auditorů. Jak již bylo uvedeno výše, v poslední čtvrté části kodexu se nacházejí mezinárodní standardy nezávislosti (IFAC, 2021).

2.3.2 Etický kodex Komory certifikovaných účetních

Etický kodex Komory certifikovaných účetních vydala Komora certifikovaných účetních, která je členem Mezinárodní federace účetních (IFAC) a samostatnou složkou Svazu účetních České republiky (Neščáková, 2011).

Tato profesní organizace se snaží o udržení a vylepšení dobrého jména účetních České republiky. Aby tento požadavek splnila, přijala závazný etický kodex pro všechny účetní odborníky, kteří úspěšně absolvovali systém certifikace v ČR (komora-ucetnich.cz, n. d.).

Obsahem etického kodexu jsou základní etické nároky pro vykování účetní profese. Tyto požadavky konkrétně vycházejí z etického kodexu IFAC a jsou používány jako instrukce pro řešení konkrétních situací. Při své činnosti by se profesní účetní měli vždy řídit

takovým etickým kodexem, který má v dané situaci nejpřísnější požadavky (komora-ucetnich.cz, n. d.).

2.3.3 Etický kodex Komory auditorů ČR

Komora auditorů České republiky (dále jen KAČR) je členem IFAC a jejím závazkem je přijímat maximálně jednotné vnitřní předpisy. Etický kodex KAČR tedy vychází z mezinárodních etických pravidel. Etický kodex IFAC je zaměřen především na oblast nezávislosti auditora a stanovuje koncepční rámec požadavků nezávislosti auditora v rámci jeho profese (Müllerová & Králíček, 2017).

Müllerová a Králíček (2017) dále uvádí, že cílem auditorské profese dle kodexu je vykonávat práci na nejvyšší možné profesionální úrovni, poskytovat kvalitní služby a dodržovat pravidla veřejného zájmu. K dosažení takto stanovených cílů je nezbytné, aby auditoři plnili základní etické principy. Samostatnou kapitolu kodexu dále tvoří požadavek na nezávislost auditora. Jelikož se jedná o věc veřejného zájmu, musí být automaticky součástí každého etického kodexu, kterým se auditoři řídí.

Profesní etikou auditorů se zabývá zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (dále jen ZoA) v ustanovení § 13 etického kodexu, který vydává KAČR jako svůj vnitřní předpis. Etický kodex stanoví zejména bližší podmínky dodržování stanovených základních etických principů. Následné ustanovení § 14 ZoA velmi podrobně upravuje nezávislost auditora při provádění auditorské činnosti (ZoA § 13, 14).

3 Protiprávní jednání

Následující kapitola se zabývá protiprávním jednáním. Po stručném úvodu do problematiky následují podkapitoly, které se zaměřují na hlavní aspekty související s tímto tématem.

Právním vztahem se rozumí vztah mezi právními subjekty založený zásadně na právních skutečnostech, které jsou stanoveny právními normami. Právní subjekty v tomto vztahu představují nositele subjektivních práv a povinností. Nejedná se tedy o kterýkoli sociální vztah, ale jde o vztah, který odpovídá právní normě a právo jej reguluje. Pro vznik právního vztahu musí nastat určité právní skutečnosti neboli životní okolnosti, které jsou v souvislosti s právním řádem spojovány především se vznikem, změnou a zánikem právního vztahu. Pokud právní skutečnosti vznikají v závislosti na lidském vědomí a vůli, lze je rozdělit na právní jednání a protiprávní jednání (Osina, 2020).

Následně Osina (2020) vysvětluje, že právní jednání je právně uznaný projev vůle, který se zaměřuje na vznik práv a povinností, jejich změnu nebo zánik. Protiprávní jednání autor ve své publikaci definuje jako zaviněné porušení právní normy, za něž právní norma stanoví právnímu subjektu náležitou sankci.

Gerloch (2021, s. 161) uvádí, že „*protiprávní jednání spočívá v projevu vůle, kterým je porušena nebo není dodržena právní povinnost, tj. je to projev vůle, který je v rozporu s právními normami.*“

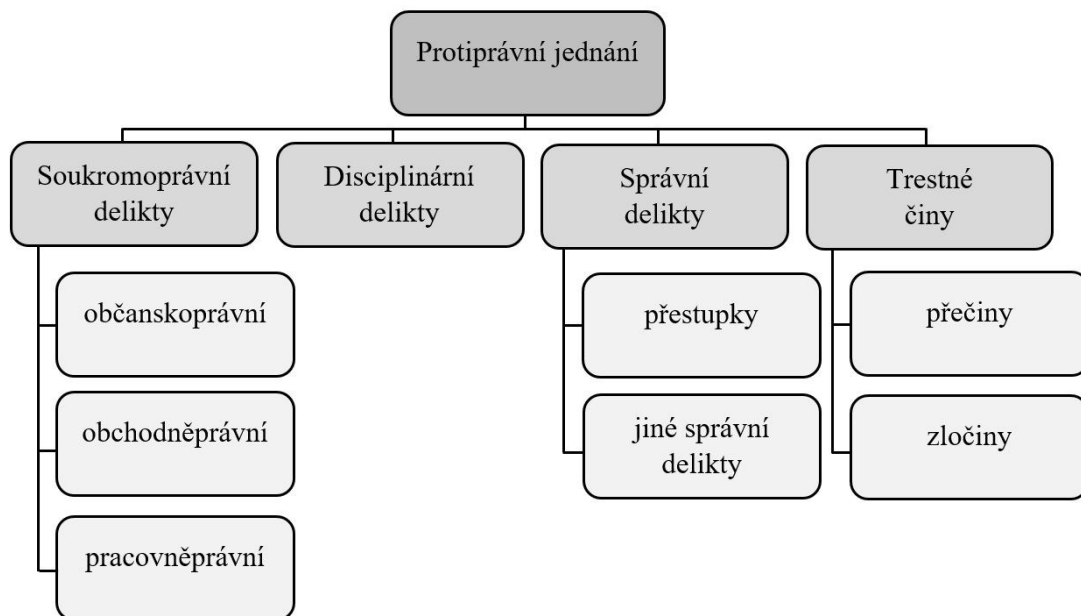
3.1 Členění protiprávního jednání

Na členění protiprávního jednání lze nahlížet z různých hledisek. Podle charakteru jednání subjektu je možné protiprávní jednání dělit na tyto druhy:

- komisivní – založené na aktivní činnosti delikventa, který porušuje zákaz určitého chování,
- omisivní – vzniká z nečinnosti osoby, která má v dané situaci povinnost jednat, čímž porušuje příkaz určitého chování (Gerloch, 2021).

Podle kritéria závažnosti lze protiprávní jednání rozdělit na soukromoprávní delikty, disciplinární delikty, správní delikty a trestné činy. Schéma členění protiprávního jednání je znázorněno na obrázku č. 2 (Molín, 2011).

Obr. 2: Členění protiprávního jednání



Zdroj: Molín (2011, s. 25), zpracováno autorkou

3.1.1 Soukromoprávní delikty

Soukromoprávní delikty jsou sankcionovány úpravou soukromého práva, které lze rozdělit z hlediska zaměření na občanskoprávní, obchodněprávní a pracovněprávní. Pro tento druh deliktů je typická odpovědnost za soukromoprávní delikt. Odpovědnostní vztah vzniká mezi subjektem, který nesplnil povinnost, a subjektem, kterému vznikla újma (Molín, 2011).

Domáhání se postihu viníků je v dispozici subjektu, který byl poškozen, probíhá však skrze třetí subjekt (např. soud či rozhodce). Většinou se jedná o delikty majetkoprávní (způsobení škody nebo bezdůvodné obohacení), ale způsobená újma však může mít i nemateriální povahu. Také sankce bývají především majetkové a jsou zaměřeny na kompenzaci nebo obnovu narušeného stavu (Gerloch, 2021).

3.1.2 Disciplinární delikty

Disciplinární delikty vznikají na základě jednání, které porušuje řád či disciplínu v určitých oblastech společenského života. Tyto delikty nespočívají pouze v porušení právních norem, ale i norem, které jsou obsahem interních předpisů nebo odborných a etických postupů, které souvisí s výkonem činností vyžadujících vyšší disciplínu (Gerloch, 2021).

Disciplinárního deliktu se může dopustit jen osoba, která má právní vztah k určené organizační struktuře, vzniklý pracovní smlouvou, jmenováním nebo volbou. Následkem za spáchání disciplinárního deliktu je uložení disciplinární sankce (Sládeček, 2019). Nejzávažnější sankcí v rámci disciplinárních deliktů je ztráta pozice, která souvisí s vyšší disciplínou. Mezi další sankce patří napomenutí, veřejná důtka nebo finanční postih (Gerloch, 2021).

3.1.3 Správní delikty

Správní delikt je společensky škodlivé protiprávní jednání, za něž ukládá správní orgán sankci dle zákona prostřednictvím rozhodnutí, které je ve většině případů přezkoumatelné soudem. Úprava správních deliktů je v českém právu rozdělena v několika zákonech. Lze rozlišovat následující druhy správních deliktů:

- a) přestupky,
- b) jiné správní delikty fyzických osob založené na subjektivních odpovědnostech,
- c) správní delikty právnických a fyzických osob založené na objektivních odpovědnostech (Molín, 2011).

Sankce za správní delikty mohou mít více podob, od relativně méně závažné újmy až po výrazný postih, jakým může být např. zákaz určité činnosti (Molín, 2011). Nejčastější ukládanou sankcí je peněžní pokuta, která je obvykle stanovena pouze na limitovanou částku. Tudíž vzniká dostatečný prostor pro přesné určení a rozumné odůvodnění konkrétní výše pokuty (Sládeček, 2019).

3.1.4 Trestné činy

Trestné činy jsou protiprávní činy označené trestním zákonem za trestné, a které se vyznačují znaky uvedenými v tomto zákoně a pachatel je zavinil úmyslně či z nedbalosti. Za spáchání těchto činů ukládá soud trest či ochranné opatření (Osina, 2020). Trestné činy se rozdělují na přečiny a zločiny. K trestnému činu je potřeba úmyslné zavinění, pokud zákon výslovně nestanoví, že stačí zavinění z nedbalosti (Gerloch, 2021).

Molín (2011) uvádí, že sankcí za tyto delikty je trest, který by měl na základě spravedlivého postihu odpovídat závažnosti činu. Systém trestů zahrnuje různé újmy, jejichž konkrétní formy se v průběhu času mění. Gerloch (2021) dodává, že za trestné činy může hrozit mj. trest odnětí svobody, což na rozdíl od přestupků není možné.

3.2 Právní odpovědnost

Obecná odpovědnost znamená povinnost snášet následky chování či jednání a patří mezi společenské normy. Právní odpovědnost lze definovat jako zákonnou povinnost snášet újmu. Právní odpovědnost je druhem společenské odpovědnosti, stejně jako odpovědnost politická či mravní (Osina, 2020).

Večeřa, Dostálová, Harvánek a Houbová (2014) uvádějí, že právní odpovědnost znamená uplatnění nepříznivých právních následků vůči osobě, která porušila povinnosti stanovené právními normami. Právní odpovědnost dle autorů zahrnuje následující prvky:

- prvek nepříznivých právních následků – týká se zatížení porušovatele právem stanovenými následky,
- prvek státního donucení – týká se ukládání sankcí a vymáhání právních povinností (Večeřa a kol., 2014).

Předmětem výzkumu právní teorie je tedy vztah mezi porušením právní povinnosti a právní odpovědností (Večeřa a kol., 2014).

Podle Gerlocha (2021) mohou být určitým jednáním porušeny různé druhy sociálních norem, proto nastává více druhů odpovědnosti, které se musí následně odlišit, neboť disponují různými sankcemi. Takové rozlišování je velice složité, jelikož každé negativní jednání není možné posuzovat z právního hlediska jako delikt.

Osina (2020) uvádí, že typickým případem právní odpovědnosti je odpovědnost za zaviněné porušení povinnosti nebo jiná nezákonná činnost (např. smlouva uzavřená za účelem obcházení zákona). Dále jí může být objektivní skutečnost, která poškozuje určitou osobu nebo nesouhlas s činností osoby, která vykonává určitou funkci a v důsledku své veřejnoprávní odpovědnosti z ní může být odvolána.

3.2.1 Funkce právní odpovědnosti

V rámci právní odpovědnosti je možné rozlišit několik základních funkcí, které zajišťují právní účinnost. Každý institut právní odpovědnosti může uplatňovat jednu nebo více následujících základních funkcí:

1. Funkce reparační – Vztahuje se zejména k majetkové právní odpovědnosti a lze ji uplatnit především v podobě naturální restituce, která má obnovit vztah mezi viníkem a poškozeným.

2. Funkce satisfakční – Fyzická osoba má právo požadovat upuštění od neoprávněných zásahů do práva a jejich následků na ochranu její osobnosti a rovněž má právo na poskytnutí přiměřeného vyrovnání.
3. Funkce represivní – Tato funkce je podpůrná ve vztahu k ostatním funkcím. Osobám, které poruší zákonné povinnosti nebo nesou odpovědnost za porušení právní odpovědnosti, vzniká újma.
4. Funkce preventivní – Ta se využívá k předcházení nedodržení právní povinnosti (Večeřa a kol., 2014).

3.2.2 Druhy právní odpovědnosti

Struktura právní odpovědnosti je založena na subjektivních a objektivních znacích. Proto lze rozlišovat dva základní druhy právní odpovědnosti.

Subjektivní právní odpovědnost spočívá v zaviněném porušení právní povinnosti. Někdy je označována jako „odpovědnost za zavinění“. Ve vyspělých právních normách je subjektivní odpovědnost důležitým pravidlem a v odvětvích práva, jako je např. trestní právo, se jedná o výlučnou právní odpovědnost (Gerloch, 2021; Večeřa a kol., 2014).

Objektivní právní odpovědnost je označována jako odpovědnost za protiprávní jednání, stav či výsledek. Podmínkou objektivní odpovědnosti není zavinění. Odpovědnost nese osoba, která tento stav nezavinila. Tato odpovědnost je považována za výsledek nezaviněného protiprávního jednání či stavu. V rámci této odpovědnosti je možná liberace, která snižuje přísnou objektivní právní odpovědnost. Při prokazování protiprávního výsledku nese důkazní břemeno odpovědná osoba. Lze využít i absolutní objektivní odpovědnosti, která však nemá možnost liberace (Gerloch, 2021).

4 Podvodná jednání

Finanční podvody jsou velice širokým tématem a zahrnují mnoho druhů, které ovlivňují činnost organizací. Následující kapitola se zabývá podvodným jednáním. Po stručném úvodu do problematiky účetních podvodů a manipulace účetního výkaznictví následují dílčí podkapitoly, které se k danému tématu vážou.

V poslední době stále stoupá finanční kriminální činnost nejen v České republice, ale i ve světě. Důvodem, proč se s ekonomickou kriminalitou setkává stále více společností, je čím dál intenzivnější využívání a rozvoj moderních technologií (Drábková, 2017).

Skutečnost, že se ekonomická kriminalita rozšiřuje, potvrdil v posledních letech Celosvětový průzkum hospodářské kriminality. Tento průzkum, který zpracovává každé dva roky společnost PricewaterhouseCoopers (dále jen PwC), informoval, že téměř jedna třetina českých firem čelí podvodům. Nejvíce podvodů je dle studie ve finančním odvětví a výrobních společnostech. Z výsledků průzkumu rovněž vyplývá, že se české společnosti s korupcí a úplatkářstvím setkaly výrazně méně ve srovnání s evropskými společnostmi (PwC ČR, 2018).

Asociace certifikovaných vyšetřovatelů podvodů (dále jen ACFE) je největší světová organizace, která se zabývá bojem proti podvodům a poskytuje vzdělávání v této oblasti. ACFE (2022) definuje podvod jako: *„vědomé zkreslování pravdy nebo zatajování materiální skutečnosti s cílem přimět druhého, aby jednal v jeho neprospěch.“*

Povinnosti auditora v rámci podvodů při auditu účetní závěrky upravuje Mezinárodní auditorský standard ISA 240. Tento standard poukazuje na skutečnosti, že nesprávnosti v účetní závěrce mohou být způsobeny podvodem nebo chybou. Rozhodující vlastností pro rozlišení podvodu od chyby je skutečnost, jestli činnost, která zapříčinila nesprávnost v účetní závěrce, byla úmyslná nebo neúmyslná. Auditor rozlišuje dva typy záměrné nesprávnosti. Prvním typem je nesprávnost vyvolaná podvodným účetním výkaznictvím. Druhým typem je nesprávnost, která je způsobená zpronevěrou majetku (ISA 240, 2021).

Pojem podvod dále ISA 240 (2021, s. 5) definuje jako *„úmyslný čin, jehož se dopustí jeden nebo více členů vedení, osob pověřených správou a řízením účetní jednotky nebo jedna či více osob z řad zaměstnanců nebo třetích stran a při němž se použije klamání nebo klamavého jednání za účelem získání neoprávněné nebo protiprávní výhody.“*

Podle Molína (2011) mohou mít podvodná jednání mnoho forem. Jedná se například o různé druhy zpronevř, daňových podvodů či podvodných jednání, která se týkají finančních prostředků z veřejných zdrojů či finančních institucí. Také je možné se setkat se zneužíváním zvláštních potvrzení a zpráv. Aby se však jednalo o podvodné jednání, musí být splněny určité vlastnosti, mezi které se řadí především způsobení škody jinému, popřípadě získání osobního prospěchu, úmysl pachatele, oklamání potenciální oběti a nepravdivé představení existujících skutečností.

Drábková (2017) závěrem shrnuje, že podvodná jednání jsou nezákonné manipulace a neoprávněné činnosti, které využívají nepravdivé, neúplné, pozměněné či zkreslené informace, které vedou k nežádoucímu obohacení osoby podílející se na této činnosti.

4.1 Klasifikace podvodů

Podvody lze rozdělit do dvou kategorií, kterými jsou vnitřní podvodná jednání a vnější podvodná jednání. Tyto podvody mají řadu společných a odlišných znaků. Společné vlastnosti vnitřních a vnějších podvodných jednání jsou následující:

- podnětem je dosažení zisku a vlastního obohacení,
- použití moderních technických pomůcek,
- zatajení skutečností či uvedení osob v omyl,
- využití slabých stránek v kontrolních procesech organizace,
- stále nové postupy k oklamání systémů ochrany (Drábková, 2017).

Molín (2011) uvádí, že tyto druhy podvodů se rozlišují podle subjektu, kterým je podvod páčán. Konkrétně, zda se jedná o subjekt uvnitř dané společnosti, nebo o subjekt mimo ni. Vnitřní podvody jsou projevem nepoctivého jednání zaměstnanců či členů statutárních orgánů, kteří mají obvykle perfektní znalosti ohledně vnitřních kontrolních systémů a procesů ve společnosti. Vnější podvody provádí osoby z vnějšího okolí účetní jednotky.

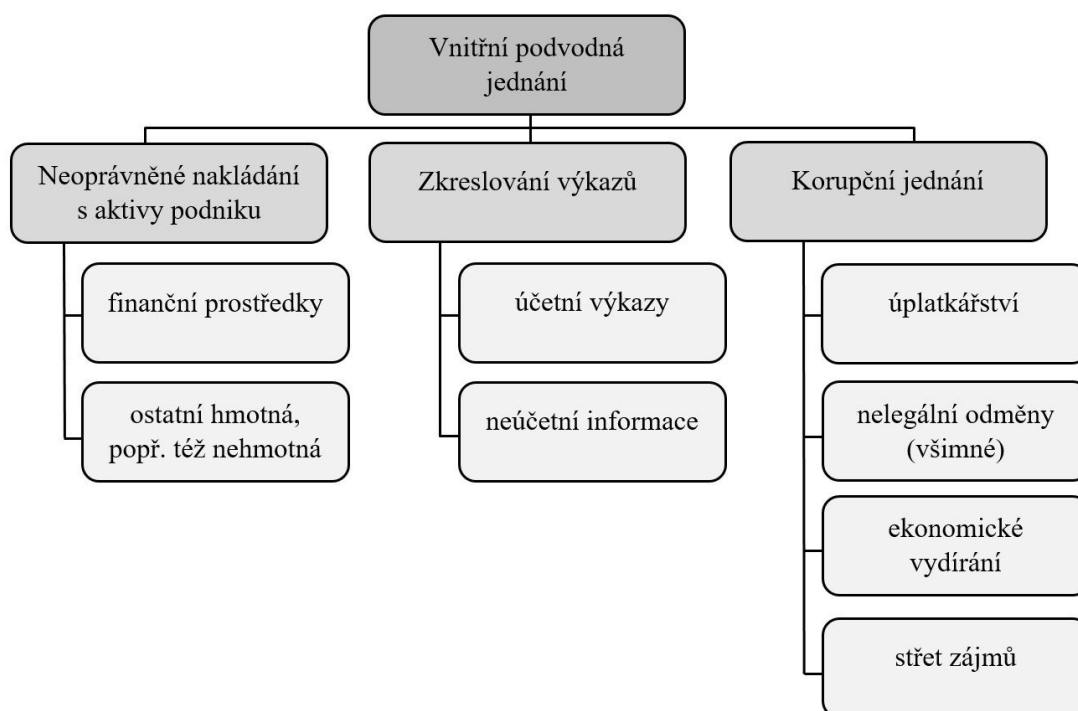
4.1.1 Vnitřní podvodná jednání

Charakteristickým znakem vnitřních podvodných jednání je především nepoctivé jednání zaměstnanců v rámci dané společnosti. Tito zaměstnanci jsou často vysoce postavení a mají značnou odpovědnost. Při zakrývání a likvidaci důkazů je ve velké většině případů využívána informační technologie, která pomáhá zakrývat a likvidovat důkazy (Drábková, 2017).

Drábková (2017) uvádí, že mezi českými účetními předpisy a stanovením základu daně pro daň z příjmů a DPH existují silné vazby, tudíž většina manipulací účetních výkazů má současně i daňové dopady. Základním podstatou podvodů je zejména snížení zdanitelného základu či dosažení jiných výhod, které mají vliv na výši odměn managementu. V dalším případě může být motivem podvodu manipulace, která směřuje ke zvýšení výsledku hospodaření nebo hodnoty aktiv např. pro schválení úvěru či přijetí dotace konkrétní obchodní korporace.

Jak již bylo zmíněno výše, podvodná jednání mohou mít mnoho forem. Každé vnitřní podvodné jednání lze klasifikovat do tří základních kategorií, které se liší určitými typickými vlastnostmi. Mezi tyto skupiny patří neoprávněné nakládání v rámci aktiv, zkreslování účetních výkazů a korupční jednání. Základní členění vnitřních podvodných jednání zobrazuje následující schéma na obrázku č. 3 (Molín, 2011).

Obr. 3: Členění vnitřních podvodných jednání



Zdroj: Molín (2011, s. 77), zpracováno autorkou

Neoprávněné nakládání ohledně aktiv podniku je možné rozlišit dva základní druhy, kterými jsou neoprávněné manipulace s finančními prostředky a neoprávněné manipulace s ostatními hmotnými aktivy (zásoby a dlouhodobý majetek). Zkreslování výkazů lze členit na zkreslování účetních výkazů a dále na zkreslování neúčetních informací,

přičemž cílem je zejména oklamání uživatele účetních výkazů. Poslední kategorií vnitřních podvodů je korupční jednání, které je obecně definováno několika způsoby. Nejčastěji se jedná o úplatkářství, nelegální odměny, ekonomické vydírání nebo střet zájmů (Molín, 2011).

4.1.2 Vnější podvodná jednání

Vnějších podvodných jednání se dopouštějí zejména osoby, které působí na společnost zvenčí a zaměřují se na získání neoprávněné výhody či prospěchu na úkor podvedené společnosti (Drábková, 2017).

Častými vnějšími podvody jsou podvody v rámci dodavatelského styku a při zadávání zakázek. V obecném měřítku vnější druh podvodného jednání nemívá ve srovnání s vnitřním druhem podvodného jednání tak velký dopad, avšak konečné ztráty mohou být poměrně velké (Carmichael, 2020).

Podle Drábkové (2017) většinou pachatelé v rámci externích podvodů využívají padělané dokumenty nebo se jiným způsobem snaží uvést zaměstnance uvnitř společnosti v omyl nebo daného omylu využít. Rovněž se velmi často používají informační technologie.

Segal (2016) ve své studii ohledně účetních podvodů uvádí, že mezi častá vnější podvodná jednání s využitím informačních technologií se řadí hackerské útoky. V rámci takových útoků se nejčastěji jedná o nabourání se do počítačových systémů za účelem způsobení škody a využití systému pro získání finančního prospěchu. Externí dodavatelé či klienti mohou organizaci ohrozit pomocí zneužití dvojího účtování a předkládání faktur, které se odchylují od původní dohody.

Volkánová (2014) uvádí, že vnější podvodná jednání mohou nastat při uzavírání smluv s firemními dodavateli, kteří získávají zálohu na předem objednané zboží. Samotná dodávka zboží se však nikdy neuskuteční, jelikož úmyslem dodavatele ani nikdy nebylo obchod zrealizovat. V tomto případě se jedná o vnější podvod. Takové situaci by však měla každá společnost předcházet pomocí školení svých zaměstnanců a využíváním bezpečnostní politiky včetně vnitřních směrnic.

Vnější podvodné jednání lze rozdělit podle společenské nebezpečnosti do následujících kategorií:

1. Hospodářská trestná činnost – Jedná se o podvody obchodního styku – zejména při směně a odběru zboží.

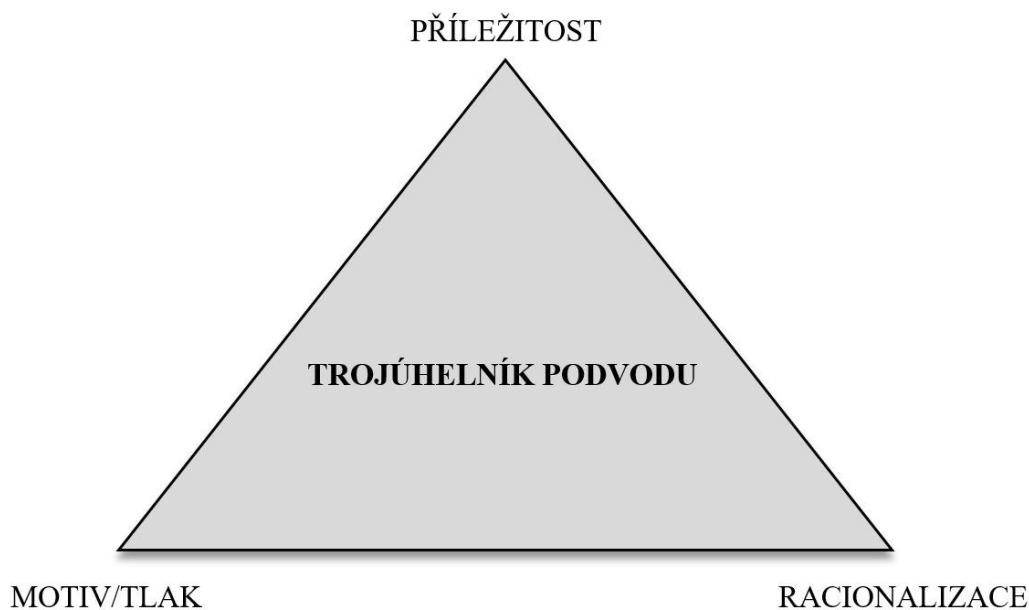
2. Závažná hospodářská trestná činnost – Vztahuje se různým typům podvodů a finanční kriminalitě, např. odčerpání finančních prostředků do jiných vlastnických firem.
3. Legalizace výnosů z trestné činnosti neboli „praní špinavých peněz“ – Jedná se o zakrývání nezákonného původu peněz (Drábková, 2017).

Hospodářská trestná činnost je pro společnost méně škodlivá než ostatní dvě kategorie. Nejčastěji se provádí bez dostatečné přípravy a neobsahuje složky organizované trestné činnosti. Další dvě kategorie mají několik společných znaků. V obou případech se pachatelé pokouší skrýt svoji skutečnou identitu a snaží se vytvořit představu bezpečného obchodu. Dále pachatelé využívají nátlaku vůči protistraně, aby byl obchod proveden co nejrychleji, a rovněž veškeré transakce musí být zatajeny. Pokud se jedná o „praní špinavých peněz“, cílem pachatelů je vyvolat dojem, že jsou peníze nabyty legální cestou (Drábková, 2017).

4.2 Trojúhelník podvodu

Müllerová a Králíček (2020) uvádějí, že důvody vedoucí k podvodnému jednání jsou různé, nejčastěji se však jedná o snahu získat určitý majetkový či jiný prospěch. Tyto důvody bývají obecně vysvětlovány tzv. trojúhelníkem podvodu (viz obrázek č. 4).

Obr. 4: Trojúhelník podvodu



Zdroj: Wells (2014, s. 13), zpracováno autorkou

Trojúhelník podvodu navrhl americký sociolog a kriminalista Donald R. Cressey, který se ve své studii v kriminologii zaměřil na problematiku týkající se zpronevěr. Základem pro jeho výzkum byly výpovědi 200 vězňů, které zpovídal ve věznicích na středozápadě USA. Následně Cressey ve své studii „*A Study in the Social Psychology of Embezzlement*“ poprvé představil klasický model pachatelů, který nazval „trojúhelníkem podvodu“. Vycházel při tom z hypotézy, že při páchání podvodů dochází ke kombinaci tří prvků, kterými jsou motiv, příležitost a racionalizace (Wells, 2014).

Trojúhelník podvodu někteří autoři doplňují o další rizikové prvky. Drábková (2017) ve své publikaci uvádí, že vrcholy trojúhelníku lze rozšířit o další úhelník schopností pachatele ke spáchání podvodu. Touto schopností je být ve správný čas na správném místě s náležitými dovednostmi pro realizaci podvodu a bez respektu k etickým zásadám. Základní model podvodu je tedy rozšířen a společně se původními třemi vrcholy tvoří tzv. čtyřúhelník či pětiúhelník podvodu.

Donald R. Cressey navrhl trojúhelník podvodu s cílem určit prvky, které umožňují provedení podvodného jednání. Při splnění všech prvků vzniká „prostor“ pro spáchání podvodu. Proto byl trojúhelník podvodu zachycen z hlediska pachatele nikoli z hlediska uživatelů výstupů nebo účetních výkazů (Drábková, 2020).

4.2.1 Motiv

Motiv neboli tlak je situace, která podněcuje či nutí pachatele k uskutečnění podvodu. Potenciální pachatel tedy má motivaci k provedení podvodu. Motivem se v tomto případě rozumí finanční nedostatek pachatele, nesoulad mezi obdrženou peněžní odměnou a odpovědností zaměstnance nebo stres plynoucí ze snahy o dosažení nereálných finančních cílů (Drábková, 2017).

Finančním tlakem, který vede mnoho pachatelů k podvodu, může být například podnikatelský problém nebo neúspěch v rámci určité investice. Mezi další příčiny patří motiv z neschopnosti společnosti konkurovat jiným společnostem ve stejném odvětví. (Lokanan, 2015).

Schuchter a Levi (2015) dodávají, že motivy podvodu jsou většinou individuální a odráží zejména osobní cíle pachatelů. Jak ale autoři uvádějí, tlak nemusí být vždy jen finančního charakteru. K neoprávněnému získávání peněžních prostředků mohou pachatele vést rovněž nefinanční motivy, mezi které se řadí soukromé či pracovní potíže.

S tím souhlasí i Lokanan (2015) a navíc dodává, že mezi nefinanční tlaky, které souvisejí s prací a motivují k podvodnému jednání, patří nespokojenost zaměstnanců a jimi vnímaná nespravedlnost na pracovišti. Autor dále uvádí, že tyto pracovní tlaky jsou jedním z hlavních ukazatelů při předvídání podvodného chování ve společnosti. Zaměstnanci většinou nerespektují společnost, ve které pracují a obvykle považují podvody za pomstu vůči svým zaměstnavatelům.

4.2.2 Příležitost

Pravděpodobnost podvodu se zvyšuje, pokud kromě motivace existuje příležitost spáchat podvod a zvyšuje se povědomí o takové příležitosti. Příkladem může být neúčinné nastavení vnitřních kontrolních systémů nebo jiných systémových nedostatků. Příležitosti se často objevují kvůli chybám v interních systémech, kdy se potenciální pachatel domnívá, že výhody, kterých podvodem dosáhne, překonají riziko jeho odhalení a následné zadržení do vazby (Drábková, 2017).

Příležitost je nezbytná, nikoli však postačující podmínka pro podvodné jednání. Bez ohledu na to, jak silná může být motivace pachatele, podvod není možné uskutečnit bez příležitosti a vědomí, že existuje jeden způsob, jak získat finanční prostředky nebo se vyhnout ztrátě. Mnoho podvodů má tendenci se vyvíjet a jejich hodnota neustále roste, pokud nejsou včas odhaleny. Proto slabiny v kontrolních systémech pachatelům umožňují provádět jak podvody jednorázové, tak podvody sériové, které mají výrazný dopad na celkové ztráty (Schuchter & Levi, 2015).

4.2.3 Racionalizace

Schuchter a Levi (2015) označují racionalizaci za psychologický proces využívající společensky dostupné motivy. Pachatelé se snaží najít přijatelný motiv svého jednání při zachování vlastní pozitivní osobnosti a často se vyhýbají svému špatnému svědomí, negativním emocím či studu. Jejich snahou je tedy ospravedlnění svého delikventního chování, aby bylo přijatelnější pro danou sociální či pracovní skupinu.

Pachatel racionalizuje či zdůvodňuje své jednání, například argumentem ve smyslu nároku na vyšší odměnu, kterou mu zaměstnavatel skutečně vyplatil, nebo argumentem, že by měl platit nižší daně. Racionalizace se týká vnitřního dialogu, ve kterém si pachatel ospravedlňuje své činy. Jeho přesvědčení, že má na danou odměnu nárok, ho vede ke snazšímu spáchání podvodu (Drábková, 2017).

4.3 Následky a prevence podvodu

Müllerová a Králíček (2017) uvádějí, že následky podvodu mohou být finanční i nefinanční. Nejčastěji se může jednat o ztrátu důvěry u obchodních partnerů, ztrátu hlavního zdroje příjmu, ztrátu zaměstnání pro obviněné osoby, demoralizující účinek vůči ostatním zaměstnancům, vytvoření nedůvěryhodné atmosféry, která má vliv na výkon a kvalitu služeb, nebo snížení konkurenceschopnosti firmy. Pokud chtějí manažeři podvodům předejít, měli by v rámci společnosti zavést opatření k minimalizaci rizika podvodu, kterými jsou zejména:

- 1) Etická kultura – vytvoření etických standardů v pracovním prostředí: Vedení společností klade důraz na prevenci a odrazování před podvody, neboť je patrné jeho odhalení a potrestání. Společnosti se také snaží vytvořit pozitivní prostředí na pracovišti a zaměstnance motivovat a školit. Snahou managementu je rovněž vytvoření vhodných kanálů pro oznamování podvodu (whistleblowing).
- 2) Stanovení metod pro snížení rizika podvodného jednání: Cílem vedení společností je identifikovat oblasti potenciální zranitelnosti a definovat odpovědnosti v těchto oblastech. Záměrem společností je zavedení přísného vnitřního kontrolního systému včetně vydání a jasných následků pro pachatele. V rámci stanovení postupů pro snížení rizika podvodů by měla být stanovena jasná pravidla pro osoby, které podvodné jednání nahlásí. Je důležité, aby tyto osoby činily v dobré víře, se skutečnými důkazy a zárukami, že nebudou pronásledovány nebo se popřípadě nestanou obětí pachatele podvodu. V tomto případě není vhodné poskytovat za nahlášení podvodu finanční odměnu, čímž by byl vytvořen podnět pro ohlašování vymyšlených podvodů (Müllerová & Králíček, 2017).

Primární odpovědnost za prevenci a odhalování podvodů je v kompetenci vedení účetní jednotky a osoby, která je pověřena správou a řízením. Osoby odpovědné za správu a řízení mohou být obvykle i součástí vedení. Je podstatné, aby management dohlížející na osoby pověřené řízením kladl velký důraz na prevenci podvodu, a tudíž zmenšil příležitost ke spáchání podvodu. Zároveň by se vedení mělo zaměřovat na odrazování od podvodu, což vyžaduje přesnou podnikovou kulturu a etické normy (Drábková, 2017).

Do boje proti podvodům se zapojují různé světové a evropské organizace. Mezi nejdůležitější patří tyto organizace:

- Evropský úřad pro boj proti podvodům (OLAF), který má výkonné pravomoci a většinu jeho aktivit (70 %) tvoří vyšetřování podvodů a podávání vyšetřovacích zpráv pro žalobce.
- Pracovní skupina proti praní špinavých peněz (FATF), jejímiž členy jsou zástupci 33 zemí z Evropy, Severní a Jižní Ameriky a Asie. Praní špinavých peněz se v obchodním světě stává vážným problémem. V roce 2004 vydala Evropská komise na doporučení FATF návrh nové směrnice, která členským státům umožňuje přijmout přísnější zákony na prevenci praní peněz. Tuto směrnici schválil Evropský parlament v roce 2005.
- Mezinárodní federace účetních a auditorů (IFAC), která vydává Mezinárodní etický kodex (viz kapitola 2.3.1.) Pod záštitou IFAC mohou hrát auditoři a účetní odborníci velmi důležitou roli v doporučení pro zavedení vnitřních kontrolních mechanismů a opatření proti podvodům (Müllerová & Králíček, 2020).

5 Vlastní výzkum

Tato kapitola představí vlastní výzkum v rámci etiky v účetnictví a auditu. Autorka zvolila pro vlastní výzkum kvantitativní a kvalitativní metodu. První část představí v rámci kvantitativního výzkumu vlastní dotazníkové šetření. Druhá část se bude věnovat kvalitativnímu výzkumu, kde budou uvedeny rozhovory.

5.1 Dotazníkové šetření

Tato část bude věnována vlastnímu dotazníkovému šetření, které probíhalo CAWI formou. Jak již bylo zmíněno v první kapitole, šetření se týkalo problematiky etiky v oboru účetnictví.

Dotazník s názvem *Etika v účetnictví* byl vytvořen ve webové aplikaci *Google Formuláře*. Následně byl cíleně rozeslán účetním pracovníkům prostřednictvím e-mailu a mobilních aplikací. Tento dotazník je k dispozici v příloze A.

Šetření se zúčastnil celkový vzorek 112 respondentů. Lze konstatovat, že tento vzorek umožnil získání potřebných údajů pro zhodnocení šetření a pro vyhodnocení hypotéz. Obsahem dotazníku bylo 18 povinných otázek a 1 volitelná otázka. Otázky se týkaly všech témat, která byla obsahem rešeršní části.

Výsledky šetření byly vypracovány v programu *Microsoft Excel*. Pro účely interpretování výsledků bylo využito slovního zhodnocení, grafů, kontingenčních a klasických tabulek. Pro vyhodnocení výzkumných hypotéz byl použit Pearsonův Chí-kvadrát test nezávislosti v kontingenční tabulce.

5.1.1 Charakteristika respondentů

Prvních pět otázek se týkalo sociodemografických charakteristik respondentů. Nejprve byly zjišťovány informace o pohlaví, věku a nejvyšším dosaženým vzdělání respondentů. Následovala otázka, jejímž cílem bylo zjistit délku praxe respondentů. Poslední otázka byla zaměřena na zjištění konkrétní pracovní pozice respondentů.

Výrazná většina zúčastněných respondentů dotazníkového šetření byla tvořena ženským pohlavím. Dotazník vyplnilo 102 žen, tedy 91,1 % a 10 mužů, což činí 8,9 %. Dle převažujícího ženského pohlaví lze shrnout, že převážnou skupinou zaměstnanců v účetním oboru jsou ženy.

Věková skladba respondentů byla rozvrstvena do 6 kategorií, přičemž nejpočetnější skupinou byli respondenti, kteří patřili do věkové kategorie 40 – 49 let. Jejich celkový počet byl 30, procentuálně 26,8 %. Druhou nejvíce zastoupenou kategorií byla skupina respondentů ve věku 30 – 39 let. Tu reprezentoval celkový počet 25 dotazovaných, což je v relativním vyjádření 22,3 %. Věkové rozmezí 25 – 29 let bylo zastoupeno 22 respondenty, což čítá 19,6 %. Ve věkovém intervalu 50 – 59 let se nacházelo celkem 16 dotazovaných, procentuálně 14,3 %. Druhou nejméně zastoupenou skupinou je věková kategorie méně než 25 let. Tuto věkovou skupinu označilo celkem 13 respondentů, tedy 11,6 %. Nejméně početnou skupinou byli respondenti ve věku 60 a více let, kterých bylo v celkovém součtu pouze 6, což procentně vychází na 5,4 %. Zastoupení věkových kategorií dle pohlaví je zobrazeno v následující tabulce č. 1, která udává absolutní i relativní četnost odpovědí dotazníkového šetření.

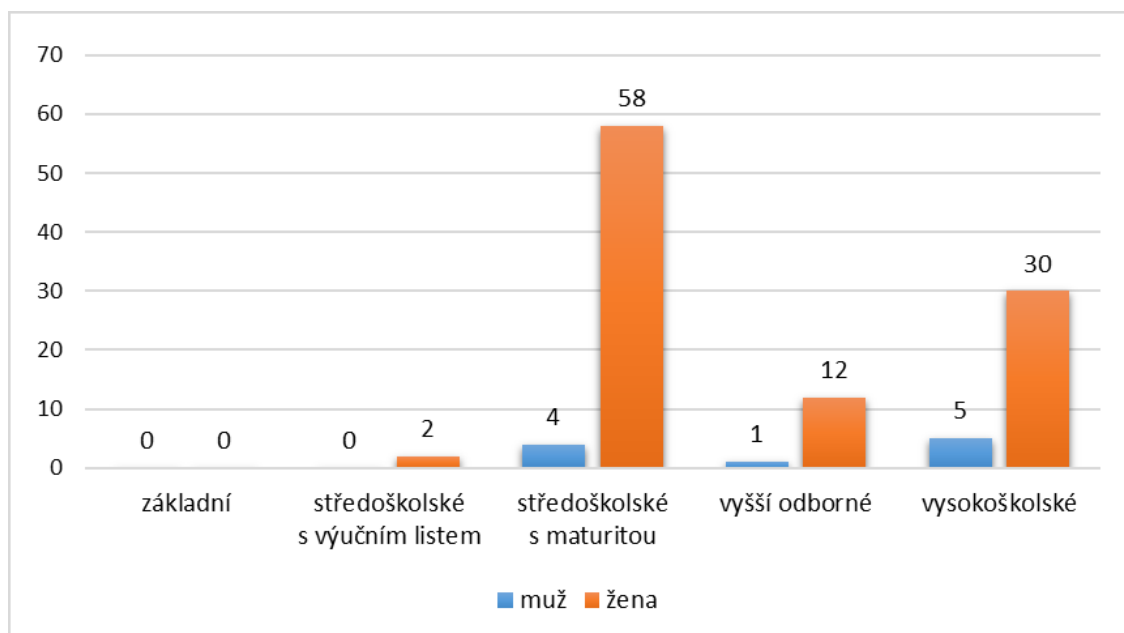
Tab. 1: Zařazení respondentů dle věkové kategorie a pohlaví

Věková kategorie x pohlaví				
Věková kategorie	Pohlaví		Celkem	
	Muž	Žena	Absolutní četnost	Relativní četnost
Méně než 25 let	1	12	13	11,6 %
25 – 29 let	4	18	22	19,6 %
30 – 39 let	2	23	25	22,3 %
40 – 49 let	2	28	30	26,8 %
50 – 59 let	1	15	16	14,3 %
60 a více let	0	6	6	5,4 %
Celkový součet	10	102	112	100 %

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Další sociodemografická otázka se týkala nejvyššího dosaženého vzdělání respondentů. Základní vzdělání neuvedl žádný respondent. Středoškolským vzděláním s výučním listem disponovali 2 respondenti. Největší zastoupení tvořila skupina 62 respondentů, která dosáhla středoškolského vzdělání s maturitou. Celkem 13 dotazovaných zvolilo možnost vyššího odborného vzdělání. 35 respondentů dosáhlo vysokoškolského vzdělání. Na obrázku č. 5 lze vidět přesné rozdělení do jednotlivých kategorií vzdělání dle pohlaví.

Obr. 5: Dosažené vzdělání respondentů



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Následovala otázka, která se týkala délky praxe respondentů s vedením účetnictví. Ti měli možnost vybírat z 6 možných kategorií. Nejvíce zastoupenou skupinou byli respondenti s praxí 1 – 5 let (26,8 %). Druhou nepočtenější skupinou byli respondenti, kteří uvedli, že mají praxi v účetnictví 6 – 10 let (18,8 %). Třetí nejvíce zastoupenou skupinou byli dotazovaní s délkou praxe 11 – 15 let (17,9 %). V intervalu doby praxe 16 – 20 let se nacházelo 13,4 % dotazovaných pracovníků. Druhou nejméně zastoupenou skupinu byli respondenti, kteří v oboru účetnictví pracují méně než 1 rok (12,5 %). Nejméně početnou skupinou tvořili dotazovaní s praxí více než 20 let (10,7 %). Délku praxe respondentů z hlediska ženského i mužského pohlaví a jejich celkové absolutní a relativní vyjádření lze nalézt v následující tabulce č. 2.

Tab. 2: Délka praxe respondentů s vedením účetnictví dle pohlaví

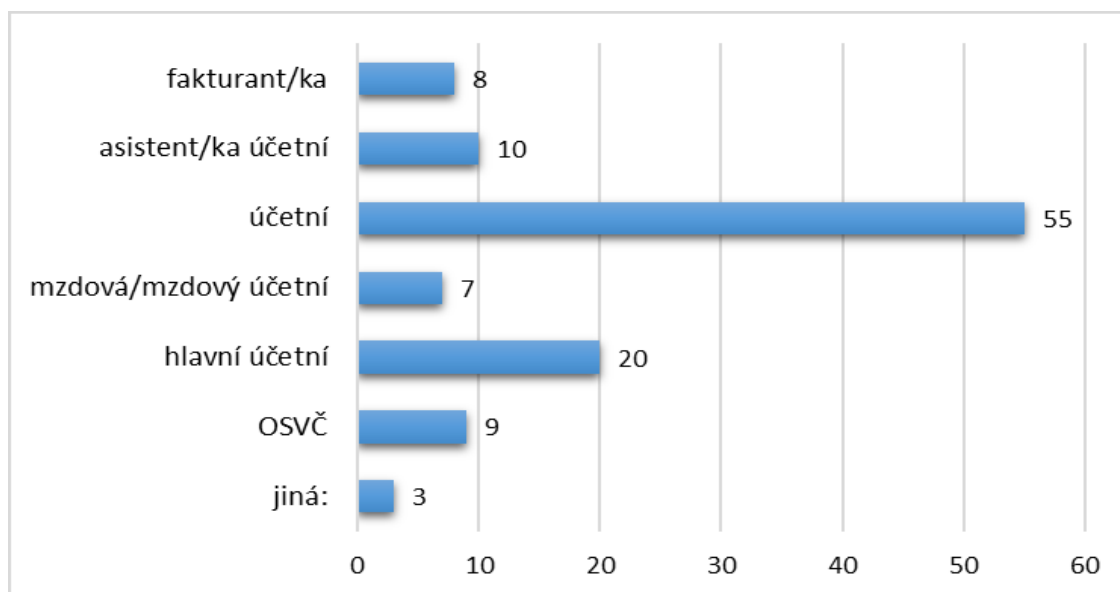
Délka praxe respondentů s vedením účetnictví				
Praxe	Pohlaví		Celkem	
	Muž	Žena	Absolutní četnost	Relativní četnost
Méně než 1 rok	1	13	14	12,5 %
1 – 5 let	5	25	30	26,8 %
6 – 10 let	2	19	21	18,8 %
11 – 15 let	2	18	20	17,9 %
16 – 20 let	0	15	15	13,4 %
Více než 20 let	0	12	12	10,7 %
Celkový součet	10	102	112	100 %

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Další otázka z realizovaného dotazníkového šetření zjišťovala konkrétní pracovní pozici respondentů. Nejvyšší zastoupení měla pozice *účetní*, kterou zvolila téměř ½ všech dotazovaných. Tuto možnost označilo 55 respondentů z celkového počtu 112. Druhou nejpočetnější skupinou byli respondenti, kteří označili pozici *hlavní účetní*. Tato vyšší účetní pozice byla v šetření zastoupena celkem 20 dotazovanými.

Menších počtů dosahovaly odpovědi respondentů, kteří označili jednu z dalších nabízených možností. Možnost *asistent/ka účetní* zvolilo celkem 10 respondentů. Variantu *OSVČ* označil celkový počet 9 dotazovaných. Nejmenší počet respondentů se nacházel na pracovní pozici *fakturant/ka* a *mzdová/mzdový účetní* a *jiné* pozici. Pracovní pozici *fakturant/ka* označilo 8 dotazovaných a pracovní pozici *mzdová/mzdový účetní* zvolilo 7 dotazovaných. V šetření celkem 3 dotazovaní využili možnosti *jiná*. Uváděli, že se nacházejí na těchto pracovních pozicích: *asistent controllingu*, *daňový konzultant* a *finanční controllor*. Následující grafické zobrazení na obrázku č. 6 ukazuje přesné zastoupení pracovních pozic dle řazení v dotazníku.

Obr. 6: Grafické zobrazení pracovních pozic respondentů



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Jednotlivé pozice jsou vyjádřeny rovněž v následující tabulce č. 3, která udává konkrétní absolutní a relativní četnosti všech pracovních pozic dotazníkového šetření. Pracovní pozice byly pro lepší přehlednost uvedeny v sestupném pořadí.

Tab. 3: Tabulkové zobrazení pracovních pozic respondentů

Pracovní pozice respondentů		
Pracovní pozice	Absolutní četnost	Relativní četnost
Účetní	55	49,1%
Hlavní účetní	20	17,9 %
Asistent/ka účetní	10	8,9 %
OSVČ	9	8,0 %
Fakturant/ka	8	7,1 %
Mzdová/mzdový účetní	7	6,3 %
Jiná	3	2,7 %
Celkový součet	112	100 %

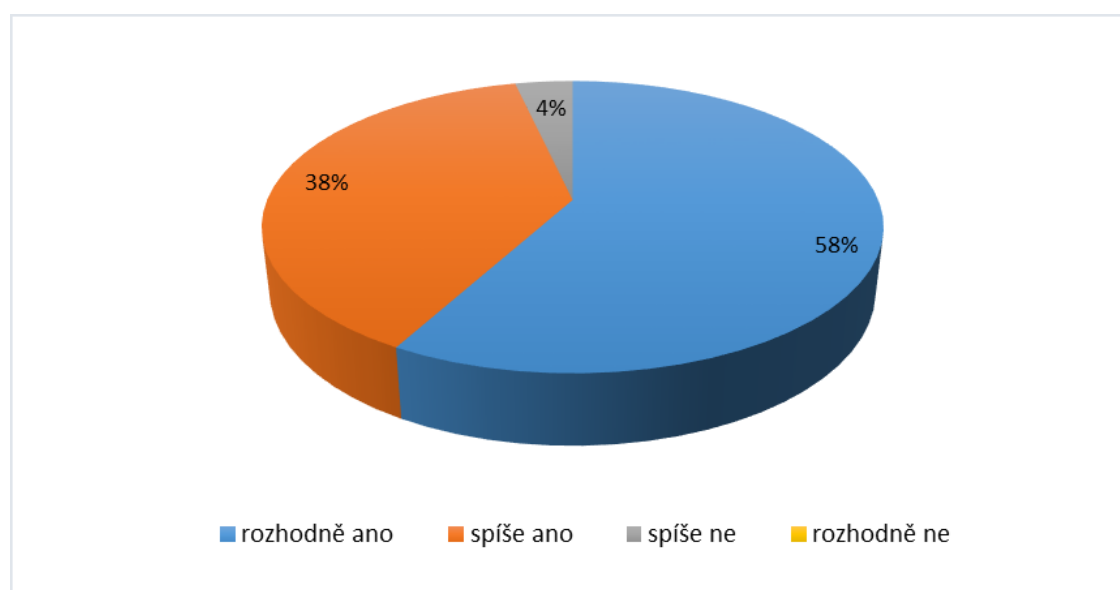
Zdroj: vlastní zpracování, 2022

5.1.2 Výsledky šetření

Po otázkách zaměřených na profil respondentů následovala řada otázek, které se týkaly etiky a etického kodexu. První otázka zjišťovala důležitost etiky v účetním oboru. Konkrétně názor účetních pracovníků zda považují etiku za každodenní potřebu v jejich profesi. Pro většinu dotazovaných pracovníků je etika důležitou součástí z hlediska

výkonu účetní profese. Více než ½ respondentů (58 %) uvedla možnost *rozhodně ano*, což znamená, že etiku vnímají za velmi důležitou a za každodenní potřebu v rámci jejich profese. Celkem 43 dotazovaných (38 %) označilo možnost *spíše ano*, tudíž důležitosti a potřeby etiky v účetní profesi rovněž přikládají význam. Pouze 4 respondenti (4 %) s názorem spíše nesouhlasili, a proto vybrali nabízenou možnost *spíše ne*. Žádný respondent (0 %) v otázce neoznačil možnost *rozhodně ne*. Pro přehlednost je uveden obrázek č. 7, který zobrazuje konkrétní rozložení odpovědí.

Obr. 7: Názor respondentů na důležitost etiky v účetní profesi



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Následovaly dvě otázky, které byly zaměřeny na etické kodexy. První z nich se zabývala Etickým kodexem Komory certifikovaných účetních. Tato otázka zjišťovala, jak jsou účetní pracovníci s kodexem seznámeni a jaký mají názor na jednotlivé faktory týkající se kodexu. Pro tuto otázku byla v *Google Formuláři* navolena možnost *mřížky výběru z možností*, v níž mohli respondenti odpovídat ze škály pěti možných odpovědí vyjadřujících souhlas, nesouhlas nebo neutrální postoj s daným faktorem. Následně byly u každého faktoru vybrány a zhodnoceny vždy dvě nejčastější odpovědi.

Při ohodnocení faktoru, který se zabýval srozumitelností kodexu, odpovědělo 26 účetních pracovníků, že *naprosto souhlasí* a že považují kodex za srozumitelný. Celkem 62 pracovníků uvedlo, že s výrokem *spíše souhlasí*.

Dotazovaní následně hodnotili, zda se kodex týká všech oblastí souvisejících s účetní profesí. 59 respondentů uvedlo, že *spíše souhlasí*. Možnost *neutrální postoj* označilo celkem 30 účetních pracovníků.

V rámci náročnosti požadavků kodexu celkem 37 respondentů označilo, že *spíše souhlasí* s tvrzením, že je kodex příliš striktní. 50 pracovníků označilo, že mají *neutrální postoj*.

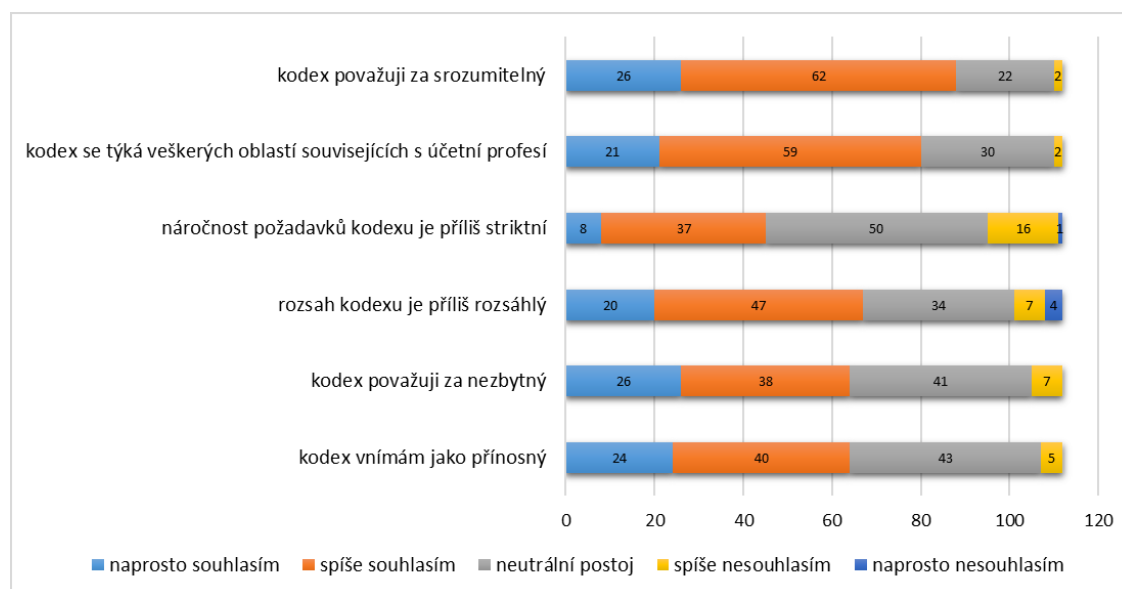
Při ohodnocení rozsahu kodexu celkem 47 respondentů označilo, že *spíše souhlasí* s názorem, že kodex je příliš rozsáhlý. Dále pak v rámci zhodnocení tohoto faktoru 34 respondentů odpovědělo pomocí možnosti *neutrální postoj*.

V následujícím ohodnocení označilo 38 respondentů, že *spíše souhlasí* s tvrzením, že kodex považují za nezbytný. Celkem 41 respondentů označilo možnost *neutrální postoj*.

Poslední faktor zjišťoval přínos kodexu u účetních pracovníků. Celkem 40 dotazovaných označilo, že *spíše souhlasí* a že kodex považují za přínosný. 43 pracovníků pak uvedlo svůj *neutrální postoj*.

Následující obrázek č. 8 graficky zobrazuje jednotlivé faktory týkající se kodexu.

Obr. 8: Názor respondentů na Etický kodex Komory certifikovaných účetních

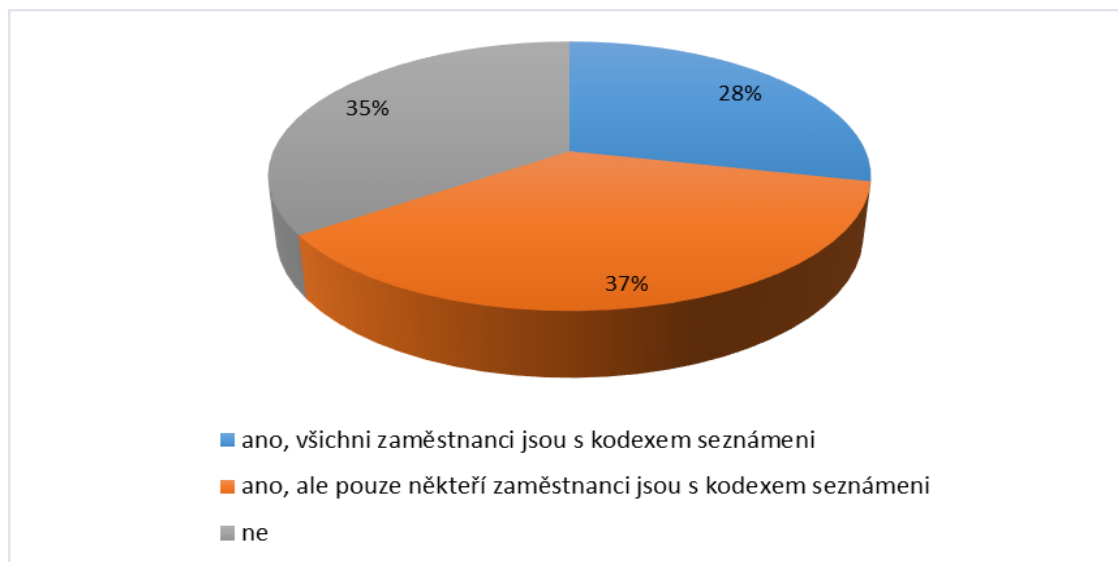


Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Také druhá otázka se týkala etického kodexu. Jejím cílem bylo zjistit, jestli mají firmy, ve kterých jsou dotazovaní účetní pracovníci zaměstnání, zavedený etický kodex. Pouze 32 dotazovaných, což je v relativním vyjádření 28 % odpovědělo, že kodex používají a všichni zaměstnanci jsou s tímto kodexem obeznámeni. Nejpočetnější skupinou byli

účetní pracovníci, kteří odpověděli, že kodex zavedený mají, ale jen někteří zaměstnanci společnosti jsou s kodexem seznámeni. Jednalo se celkem o 41 respondentů, tedy 37 %. Zbývajících 39 respondentů, tedy procentuálně 35 % uvedlo, že ve své firmě nemají zavedený kodex. Na obrázku č. 9 je uveden přehled využívání kodexu ve firmách.

Obr. 9: Využívání etického kodexu



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Po otázkách věnovaných etickému kodexu následovaly další otázky, které se zaměřovaly na etické problémy. Mezi tyto problémy bylo autorkou zařazeno veškeré neetické, podvodné a protiprávní jednání. Otázky byly sestaveny tak, aby odpovídaly teoretickým východiskům uvedených v rešeršní části.

Nejprve byla zjišťována problémová jednání, která účetní pracovníci v dotazníku zhodnotili za nejvíce rozšířená v rámci jejich profese. Respondenti vybírali celkem z 11 odpovědí, přičemž mohli zvolit libovolný počet možností. V rámci tohoto výzkumu považují účetní pracovníci za nejrozšířenější problém *zkreslování účetních výkazů*. Tuto možnost označilo celkem 67 respondentů (21,8 %). Druhou nejvíce uváděnou odpovědí byla možnost *neoprávněné nakládání s finančními prostředky*. Tuto možnost zvolilo 53 respondentů (17,3 %). Třetí nejuváděnější odpovědí byla možnost *odčerpání finančních prostředků do jiných vlastnických firem*. Takto odpovědělo celkem 42 dotázaných účetních pracovníků (13,7 %). Možnost *neoprávněné nakládání s ostatními hmotnými či nehmotnými aktivy* uvedlo celkem 36 respondentů (11,7 %). Celkem 29 dotázaných účetních pracovníků (9,4 %) označili odpověď *podvody v obchodím styku*. Často rovněž

uváděli *střet zájmů* a *nelegální odměny*. Obě zmíněné odpovědi byly označeny celkem 26 respondenty (8,5 %).

Za méně rozšířené problémy považují dotazovaní *úplatkářství*, které zvolilo 13 respondentů (4,2 %) a *zakrývání nezákonného původu peněz* („praní špinavých peněz“) uvedené 12 dotazovanými (3,9 %). V této otázce využili 3 dotazovaní (1 %) *jiné* možnosti, kde popsali další neetický druh jednání, o kterém si myslí, že se velmi často v účetní profesi vyskytuje. Respondenti konkrétně uvedli následující problémy, které považují za časté: *vědomě nesprávné ocenění aktiv*, *zkreslování výkazů*, *jak si přeje klient* a *nedodržování zákonů*. Možnost *ekonomické vydírání* neuvedl žádný z respondentů. Tabulka č. 4 představuje nejčastěji uváděné neetické, podvodné a protiprávní jednání řazené sestupně dle názoru dotazovaných účetních pracovníků.

Tab. 4: Nejčastější neetické, podvodné a protiprávní jednání dle názoru respondentů

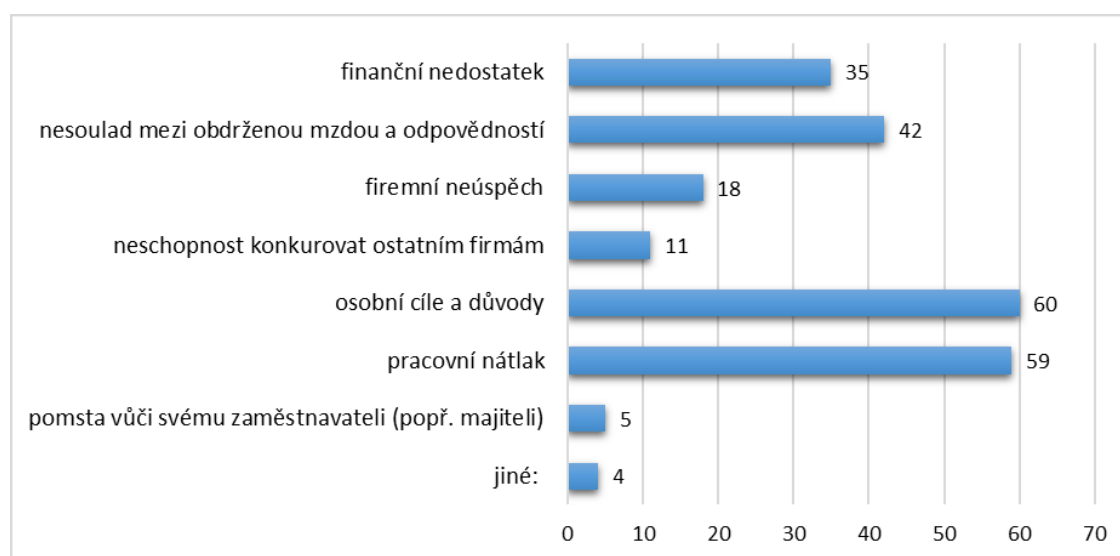
Nejčastější neetické, podvodné a protiprávní jednání		
Druh jednání	Celkem	
	Absolutní četnost	Relativní četnost
Zkreslování účetních výkazů	67	21,8 %
Neoprávněné nakládání s finančními prostředky	53	17,3 %
Odčerpání finančních prostředků do jiných vlastnických firem	42	13,7 %
Neoprávněné nakládání s ostatními hmotnými či nehmotnými aktivy	36	11,7 %
Podvody v obchodím styku	29	9,4 %
Střet zájmů	26	8,5 %
Nelegální odměny	26	8,5 %
Úplatkářství	13	4,2 %
Zakrývání nezákonného původu peněz („praní špinavých peněz“)	12	3,9 %
Jiný	3	1 %
Ekonomické vydírání	0	0 %
Celkový počet odpovědí	307	100 %

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Následující otázka zjišťovala, jaké motivy (důvody) neetického, podvodného či protiprávního jednání účetní pracovníci považují za nejčastější. Respondenti měli možnost zvolit více odpovědí z 8 variant. Za nejčastější motiv respondenti považují *osobní cíle a důvody*. Tuto možnost označilo celkem 60 respondentů. Jak uvedlo 59 dotazovaných, za druhý nejpočetnější důvod považují *pracovní nátlak*. Dalšími častými

důvody je pak *nesoulad mezi obdrženou mzdou a odpovědností* se 42 odpověďmi a *finanční nedostatek*, který označilo 35 respondentů. Nejméně účetní pracovníci uváděli možnost *firemní neúspěch*, *neschopnost konkurovat ostatním firmám* či *pomsta vůči svému zaměstnavateli (popř. majiteli)*. 4 dotazovaní uvedli možnost *jiné*, a to konkrétně: *nátlak klienta, obava o ztrátu odměny, strach o nespokojenost klienta a zkresení za účelem nižších daní*. Veškeré motivy hodnocené respondenty za nejčastější jsou zobrazeny na následujícím obrázku č. 10.

Obr. 10: Motivy pro neetické, podvodné a protiprávní jednání dle názoru respondentů



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Cílem další otázky bylo zjistit, zda se účetní pracovníci setkali s neetickým, podvodným či protiprávním jednáním.

Tato otázka byla důležitá z hlediska vyhodnocení stanovených hypotéz. Pomocí nichž byly zjišťovány závislosti mezi věkem/pracovní pozicí/délkou praxe respondentů a jejich zkušeností s neetickým, podvodným či protiprávním jednáním. Vyhodnocení hypotéz bude předmětem následující podkapitoly 5.1.3.

V rámci této otázky respondenti vybírali pouze z možnosti *ano* a *ne*. 56,25 % respondentů se s neetickým, podvodným či protiprávním jednáním již setkala. Konkrétně se jednalo o 6 mužů a 57 žen. Naopak 43,75 % účetních pracovníků uvedlo, že se s takovými jednáními neseťkali. Takto odpověděli 4 muži a 45 žen. Tabulka č. 5 ukazuje zkušenost s neetickým jednáním dle pohlaví.

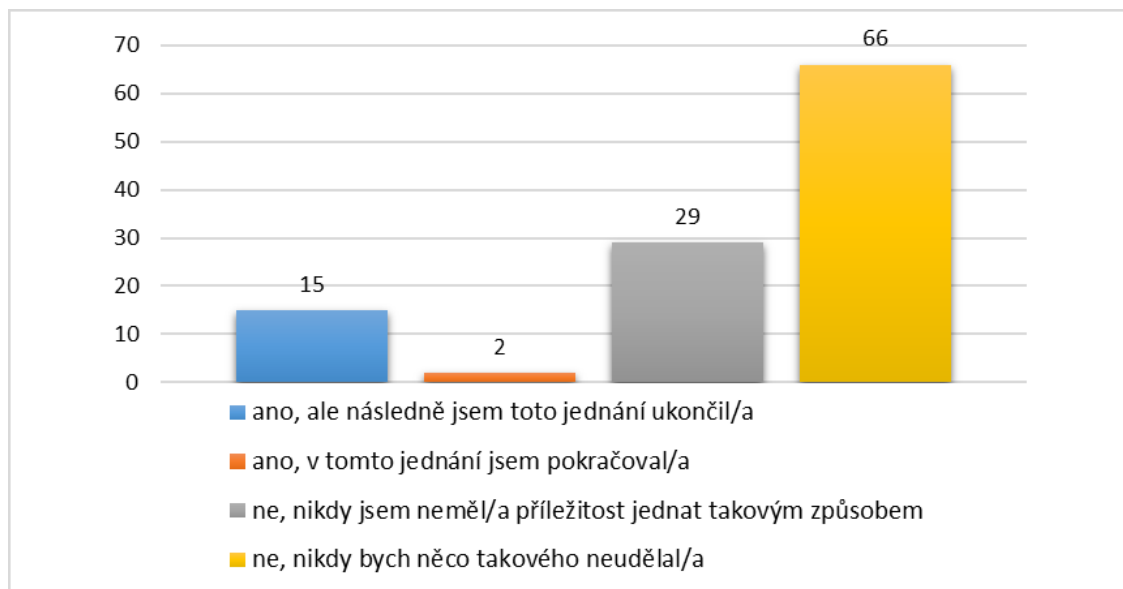
Tab. 5: Zkušenost s neetickým, podvodným či protiprávním jednáním

Zkušenost x pohlaví				
Zkušenost	Pohlaví		Celkem	
	Muž	Žena	Absolutní četnost	Relativní četnost
Ano	6	57	63	56,25 %
Ne	4	45	49	43,75 %
Celkem	10	102	112	100 %

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Následující otázka zjišťovala osobní zkušenost respondentů s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním. Z celkového počtu 112 dotazovaných uvedlo osobní zkušenost s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním 17 respondentů. 15 respondentů uvedlo, že toto jednání následně ukončili a 2 respondenti v tomto jednání naopak pokračovali. Celkem 95 dotazovaných označilo možnost *ne*, přičemž 29 z nich nikdy k takovému jednání neměli příležitost. Dále pak 66 z nich uvedlo, že by nikdy něco takového neudělali. Pokud dotazovaní v rámci této otázky zvolili jednu z možností *ano*, byli přesměrováni na další sekci otázek. Na obrázku č. 11 jsou zobrazeny jednotlivé odpovědi účetních pracovníků.

Obr. 11: Osobní zkušenost s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Pokud účetní pracovníci v předchozí otázce označili jednu z možných odpovědí *ano*, formulář je přesměroval na další otázku, ve které uváděli konkrétní druh jejich

neetického, podvodného či protiprávního jednání. Celkově na tuto otázku odpovídalo 17 dotazovaných, což znamená, že celkem 15,2 % respondentů se přiznalo k tomu, že jednali neeticky, podvodně či protiprávně.

V této otázce dotazovaní vybírali celkem z 11 variant a mohli zvolit libovolný počet odpovědí. Tato otázka měla celkem 32 odpovědí.

Nejčastěji zvoleným druhem tohoto jednání bylo *zkreslování účetních výkazů*. Tuto možnost označilo celkem 12 dotazovaných, což je 37,5 % z celkového počtu 32 odpovědí. Druhou nejčastější odpovědí byla možnost *sřít zájmů*, kterou zvolil celkový počet 6 dotázaných. Relativní četnost této odpovědi byla vypočítána na 18,8 %.

Varianty *neoprávněné nakládání s finančními prostředky* a *neoprávněné nakládání s ostatními hmotnými či nehmotnými aktivy* označilo 5 respondentů, tedy v relativním vyjádření 15,6 % z 32 odpovědí. Možnosti *úplatkářství*, *podvody v obchodním styku* a *zakrývání nezákonného původu peněz* zvolil vždy pouze 1 respondent.

Nelegální odměny, *ekonomické vydírání* a *odčerpání finančních prostředků do jiných vlastnických firem* patřily mezi další nabízené možnosti, které žádný respondent nezvolil. Jeden účetní pracovník využil varianty *jiné*, kde uvedl *podvod při fyzické a účetní kontrole pokladny*.

Shrnutí odpovědí účetních pracovníků je k dispozici v následující tabulce č. 6., kde jsou uvedeny konkrétní druhy jejich neetického, podvodného a protiprávního jednání. Ty jsou seřazené sestupně dle nejvyšší četnosti. Pro lepší přehlednost je v tabulce uvedeno rovněž celkové shrnutí zahrnující i předchozí otázku.

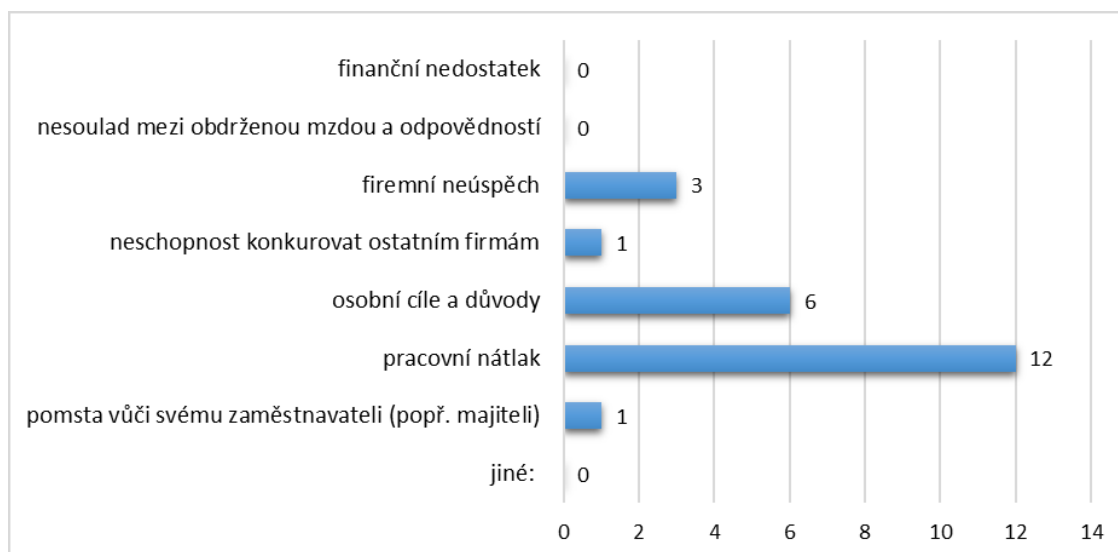
Tab. 6: Nejčastější druh neetického, podvodného a protiprávního jednání respondentů

Osobní zkušenost s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním		
Druh jednání	Celkem	
	Absolutní četnost	Relativní četnost
Zkreslování účetních výkazů	12	37,5 %
Sřet zájmů	6	18,8 %
Neoprávněné nakládání s finančními prostředky	5	15,6 %
Neoprávněné nakládání s ostatními hmotnými či nehmotnými aktivy	5	15,6 %
Úplatkářství	1	3,1 %
Podvody v obchodím styku	1	3,1 %
Zakrývání nezákonného původu peněz („praní špinavých peněz“)	1	3,1 %
Jiný	1	3,1 %
Nelegální odměny	0	0,0 %
Ekonomické vydírání	0	0,0 %
Odčerpání finančních prostředků do jiných vlastnických firem	0	0,0 %
Celkový počet odpovědí z otázky č. 13	32	100 %
SHRnutí	Absolutní četnost	Relativní četnost
Celkový počet respondentů z otázky č. 13	17	15,2 %
Celkový počet respondentů dotazníkového šetření	112	100 %

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Další otázka u respondentů zjišťovala, jaké důvody je vedly k tomu, že jednali neeticky, podvodně či protiprávně. Respondenti mohli zvolit opět více odpovědí z 8 variant, stejně jako u otázky č. 10. Uváděli však své osobní důvody, nikoli názory. Nejčastějším důvodem pro neetické, podvodné, či protiprávní jednání je dle šetření *pracovní nátlak*. Tuto možnost zvolilo celkem 12 respondentů. Druhou nejčastější odpovědí byla možnost *osobní cíle a důvody*, kterou označilo 6 účetních pracovníků. 3 dotazovaní uvedli, že je k takovému jednání vedl *firemní neúspěch*. Možnosti *neschopnost konkurovat ostatním firmám a pomsta vůči svému zaměstnavateli (popř. majiteli)* byla v obou případech zvolena pouze jedním respondentem. Varianty *jiné* žádný účetní pracovník nevyužil. Obrázek č. 12 zobrazuje osobní motivy neetického, podvodného a protiprávního jednání účetních pracovníků.

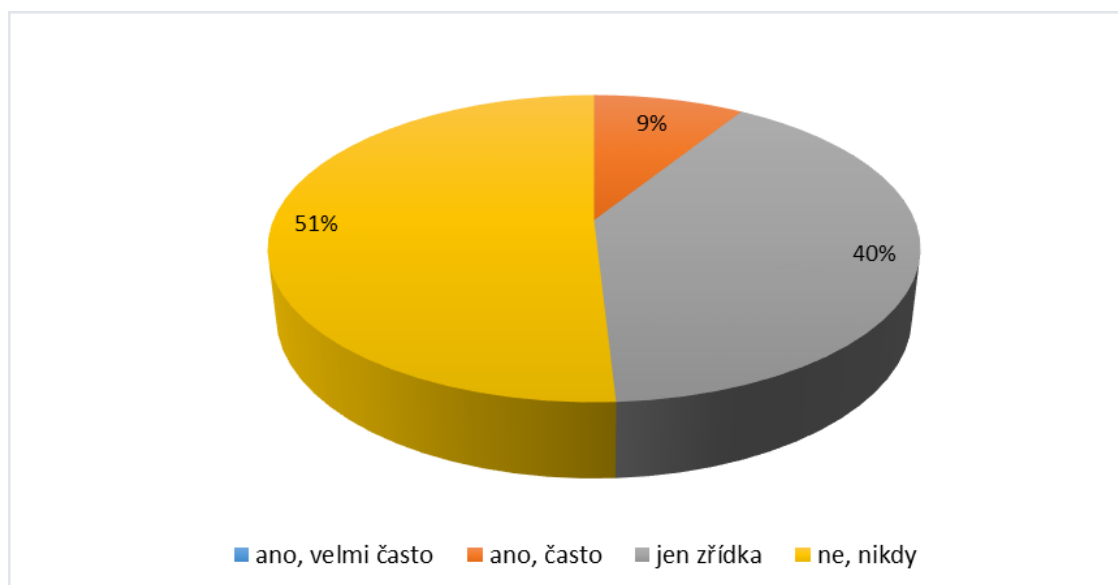
Obr. 12: Osobní motivy neetického, podvodného a protiprávního jednání respondentů



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Cílem další otázky bylo zjistit, jestli byl někdy na účetní pracovníky vyvíjen nátlak ze strany zaměstnavatele popř. majitele k porušení legislativy. Žádný respondent neuvedl možnost *ano, velmi často*. 10 účetních pracovníků (9 %) uvedlo možnost *ano, často*. Možnost *jen zřídka* označilo 45 respondentů (40 %). Největší počet odpovědí byl u varianty *ne, nikdy*. Jednalo se celkem o 57 respondentů (51 %). Na obrázku č. 13 je uveden přehled o odpovědích na tuto otázku.

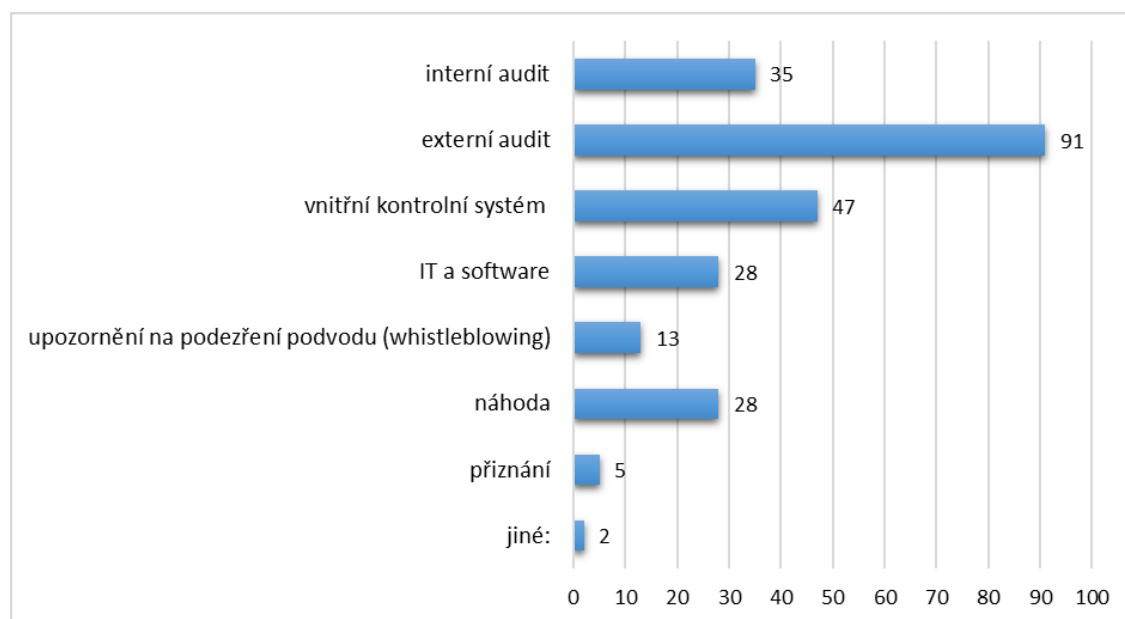
Obr. 13: Nátlak ze strany zaměstnavatele k porušení legislativy



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Další otázka zjišťovala u účetních pracovníků, jaké příčiny odhalení podvodu jsou podle nich nejčastější. Respondenti měli možnost zvolit více odpovědí. Největší počet odpovědí byl u varianty *externí audit*. Tuto možnost zvolilo 91 účetních pracovníků z celkového počtu 112. Celkem 47 respondentů označilo odpověď *vnitřní kontrolní systém*. Možnost *interní audit* zvolilo 35 respondentů. Variantu *IT a software* a variantu *náhoda* označilo 28 účetních pracovníků. Možnost *upozornění na podezření podvodu (whistleblowing)* uvedlo 13 dotazovaných. 5 respondentů možnost *náhoda*. Jinou odpověď využili dva respondenti. Jeden z nich uvedl, že příčinou odhalení může být *EET*. Druhý účetní pracovník odpověděl: *kolikrát se podvod ani neodhalí a lidem to stále prochází*. Nejčastější příčiny odhalení podvodu dle názoru účetních pracovníků jsou zobrazeny na obrázku č. 14.

Obr. 14: Příčiny odhalení podvodů

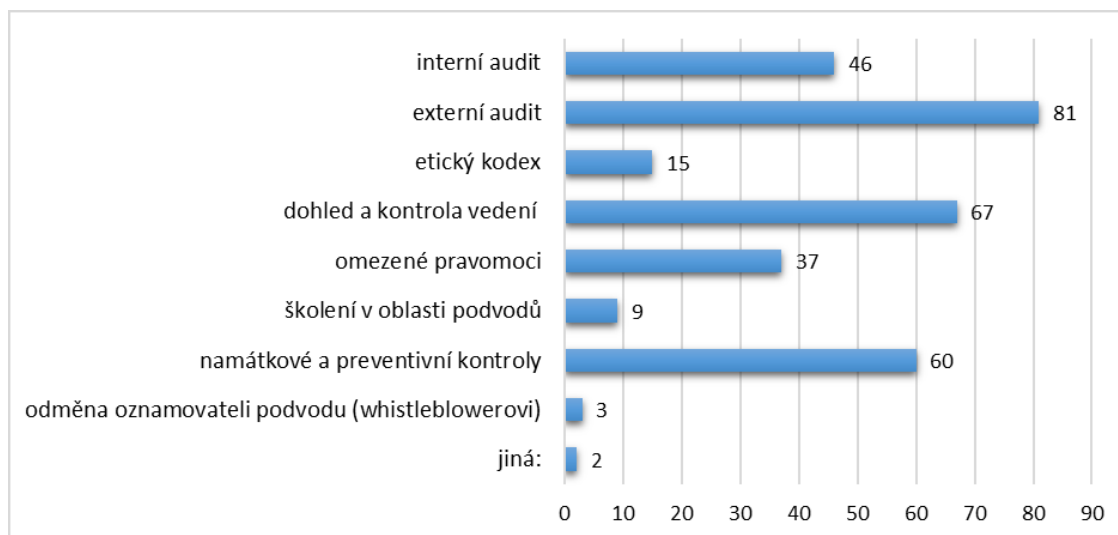


Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Následující otázka zjišťovala, jaká jsou dle respondentů nejúčinnější opatření proti provedení podvodů. Otázka vycházela z rešeršní části a opět bylo možné odpovídat zvolením více možných odpovědí. Nejúčinnějším opatřením je dle výsledků *externí audit*. Tuto možnost zvolilo celkem 81 respondentů. Druhou nejčastější odpověď, kterou byla *dohled a kontrola vedení*, uvedlo 67 dotazovaných. Za účinné opatření respondenti uváděli dále *namátkové a preventivní kontroly*, tuto možnost zvolilo 60 dotázaných. Variantu *interní audit* označilo celkem 46 účetních pracovníků. 37 dotázaných označilo možnost *omezené pravomoci*. Pouze 15 účetních pracovníků uvedlo, že účinným

opatřením je *etický kodex*. Možnost *školení v oblasti podvodů* uvedlo 9 respondentů. 3 respondenti zvolili možnost *odměna oznamovateli podvodu (whistleblowerovi)*. Za *jinou* možnost účetní pracovníci uvedli *automatická kontrola v účetním systému* a opět *EET*. Nejúčinnější možnosti opatření proti provedení podvodů dle názoru účetních pracovníků graficky znázorňuje obrázek č. 15.

Obr. 15: Opatření proti účetním podvodům



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Předposlední otázka zněla následovně: *Myslíte si, že by ekonomická krize vyvolaná současnými situacemi mohla přispět ke zvýšenému výskytu podvodů v účetnictví?* Tato otázka byla rozdělena na dvě podotázky. První z nich zjišťovala názory účetních pracovníků ohledně ekonomické krize vyvolané pandemií Covid-19. Druhá podotázka se zaměřovala na současnou situaci ohledně války na Ukrajině.

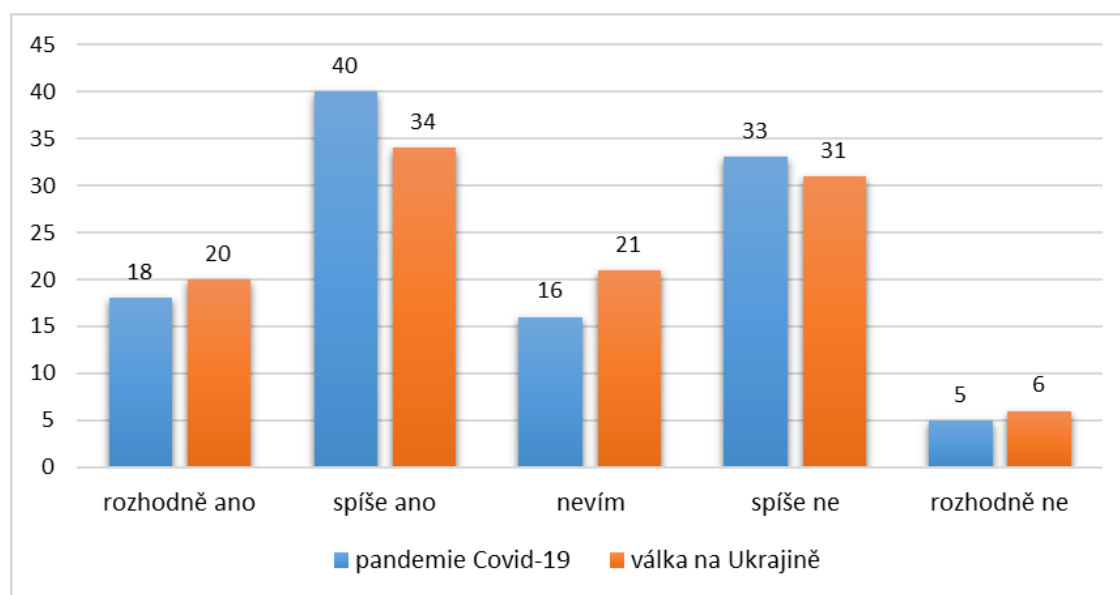
Tato otázka byla do dotazníkového šetření zařazena z důvodu vlastního zájmu autorky, jelikož se v současnosti tato dvě témata řadí mezi nejdiskutovanější, a to nejen v médiích. Otázka tedy zjišťovala názory účetních pracovníků ohledně těchto nepříjemných témat.

V nastavení *Google Formuláře* byla v rámci této otázky navolena možnost *mřížky výběru z možností*. Respondenti měli na výběr z pěti možných odpovědí: *rozhodně ano*, *spíše ano*, *nevím*, *spíše ne* a *rozhodně ne*.

U tématu pandemie Covid-19 zvolilo odpověď *a rozhodně ano* 18 respondentů (16,1 %), *spíše ano* uvedlo 40 účetních pracovníků (35,7 %), možnost *nevím* zvolilo 16 respondentů (14,3 %), variantu *spíše ne* zvolilo 33 účetních pracovníků (29,5 %) a možnost *rozhodně ne* zvolilo 5 pouze pět dotazovaných (4,5 %).

V rámci tématu války na Ukrajině uvedlo 20 dotazovaných (17,9 %) možnost *rozhodně ano*, 34 účetních pracovníků (30,4 %) označilo možnost *spíše ano*, variantu *nevím* zvolilo 21 respondentů (18,8 %), *spíše ne* odpovědělo 31 respondentů (27,7 %) a odpověď *rozhodně ne* uvedlo 6 respondentů (5,4 %). Názory respondentů na možné zvýšení podvodů v účetnictví v důsledku ekonomické krize vyvolané pandemií Covid-19 a válkou na Ukrajině lze vidět v následujícím obrázku č. 16.

Obr. 16: Názor respondentů na podvody v účetnictví v důsledku ekonomické krize



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

V poslední otázce dotazníkového šetření autorka vyzvala účetní pracovníky, aby stručně popsali jejich zkušenosti ohledně neetického, protiprávního a podvodného jednání nebo uvedli další připomínky či poznatky k tématu etiky v účetnictví.

Tato otázka byla jako jediná z celého dotazníku volitelná a jejím cílem bylo zjistit konkrétní případy těchto jednání. Dotazovaní uváděli následující zkušenosti a komentáře ze své účetní praxe:

„Já bych se osobně v práci nikdy nenechala přesvědčit k podvodu.“

„Běžnou praxí u nás ve firmě je odčerpávání zisku do mateřské společnosti v Německu. Poté vykazujeme účetně vždy hospodářský výsledek jako ztrátu, i když to tak v závěru není.“

„Klienti často chtějí, abych jejich účetnictví zkreslovala.“

„Při kontrole projektů u nedokončené výroby jsme záměrně zmátli auditora, který si pak odškrtnal i položky, které nezkontroloval.“

„Pokud po mně majitel vyžaduje něco, co není úplně zákonně správně, tak to tak provedu jen na jeho zodpovědnost. Nechám si to od něj zadat písemně i s podpisem. Tak budu případně kryta, kdyby nastal problém.“

„V naší firmě by něco takového nebylo možné z důvodu pravidelných kontrol auditorů.“

„Osobně jsem přihlížela tomu, kdy byl nadřazeným úmyslně zkreslen výsledek inventury u nás ve firmě.“

„Mohu zmínit, že mám s takovým jednáním zkušenosti z předchozího zaměstnání, kde jsem zpracovávala účetnictví externě. Ale o konkrétní příklady se z osobních důvodů nepodělím.“

„Ano, zkušenost s tímto jednáním mám, občas mě k tomu moji klienti tlačí.“

Po výsledcích dotazníkového šetření následuje podkapitola, ve které budou vyhodnoceny stanovené hypotézy.

5.1.3 Vyhodnocení hypotéz

Pro vyhodnocení stanovených hypotéz byl použit Pearsonův Chí-kvadrát test nezávislosti v kontingenční tabulce.

Chí-kvadrát test zkoumá závislost dvou proměnných veličin, kdy jedna z nich není číselného charakteru. Předpokladem testu nezávislosti je, že zjištěné ordinální a nominální údaje budou uspořádány do kontingenční tabulky (Neubauer, n. d.).

Pro výpočet testového kritéria je používán následující vzorec (1).

$$\chi^2 = \sum_{i=1}^r \sum_{j=1}^s \frac{(n_{ij} - n'_{ij})^2}{n_{ij}} \quad (1)$$

Kde: χ^2 ... hodnota testového kritéria,

n ... výběrový soubor,

n_{ij} ... řádkové a sloupcové četnosti,

r ... počet řádků tabulky,

s ... počet sloupců tabulky.

Aby mohl být Chí-kvadrát test nezávislosti proveden, musí být pro testové kritérium splněny tyto podmínky: *všechny četnosti musí být větší než 5* nebo *všechny četnosti musí být větší než 1 a maximálně 20 % z nich může být menší než 5*.

Pro test nezávislosti proměnných je rovněž nezbytné stanovit kritickou hodnotu a stupně volnosti. Hladina významnosti udává maximálně přípustnou pravděpodobnost chyby (Neubauer, n. d.).

Při výpočtech byla zvolena 5% hladina významnosti. Stupně volnosti byly vypočítány jako $(r - 1) \times (s - 1)$. Pro výpočet kritické hodnoty byla v programu *Microsoft Excel* použita funkce *CHISQ.INV.RT*. Z kritické hodnoty byl následně určen kritický obor a v případě, že se testové kritérium nacházelo v kritickém oboru, byla zamítnuta nulová hypotéza.

Pro výpočet p-hodnoty bylo využito funkce *CHISQ.DIST.RT*. Pokud byla p-hodnota menší než 0,05, nulová hypotéza byla zamítnuta.

Zamítnutí nulové hypotézy znamenalo, že existuje závislost mezi dvěma proměnnými. Síla závislosti byla měřena pomocí Cramerova koeficientu.

Závislost mezi věkem respondenta a zkušeností respondenta s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním:

Pro vyhodnocení H_{10} byla použita dotazníková data z otázky č. 2 a otázky č. 11. Následující tabulka č. 7 zahrnuje odpovědi účetních pracovníků, zda se setkali s neetickým, podvodným či protiprávním jednáním a dále znázorňuje jejich věkovou kategorii.

Tab. 7: Výchozí kontingenční tabulka pro vyhodnocení H_{10}

Věková kategorie	Zkušenost		
	Ne	Ano	Celkový součet
Méně než 25 let	10	3	13
25 – 29 let	13	9	22
30 – 39 let	9	16	25
40 – 49 let	13	17	30
50 – 59 let	3	13	16
60 a více let	1	5	6
Celkový součet	49	63	112

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Testové kritérium při 5% hladině významnosti bylo vypočítáno na hodnotu 14,381. Výsledek kritické hodnoty při prvním stupni volnosti činil 11,071. Testové kritérium patřilo do kritického oboru a P-hodnota byla vypočítána na hodnotu 0,013.

Na základě toho byla H_{10} zamítnuta. Cramerův koeficient určil střední závislost mezi proměnnými.

V souvislosti s těmito výsledky lze zhodnotit, že se jedná o střední závislost mezi věkem respondenta a zkušeností respondenta s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním. Konkrétní postup včetně výpočtu a slovního zhodnocení lze nalézt v příloze B.

Závislost mezi pracovní pozicí respondenta a zkušeností respondenta s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním:

Pro vyhodnocení H_{20} byla použita data z 5. a 11. otázky dotazníku. Tabulka č. 8 ukazuje odpovědi účetních pracovníků, zda se setkali s neetickým, podvodným či protiprávním jednáním a jejich pracovní pozici.

Tab. 8: Výchozí kontingenční tabulka pro vyhodnocení H_{20}

Pracovní pozice	Zkušenost		
	Ne	Ano	Celkový součet
Fakturant/ka	6	2	8
Asistent/ka účetní	7	3	10
Účetní	25	30	55
Mzdová/mzdový účetní	1	6	7
Hlavní účetní	5	15	20
OSVČ	3	6	9
Asistent controllingu	1	0	1
Daňový konzultant	0	1	1
Finanční controller	1	0	1
Celkový součet	49	63	112

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

V rámci vyhodnocení H_{20} nebyla ani jedna z podmínek testového kritéria splněna, což bylo způsobeno velkým počtem variant odpovědí v otázce č. 5. Z toho důvodu musela být tabulka upravena a některé kategorie musely být sloučeny (viz tabulka č. 9).

Tab. 9: Upravená kontingenční tabulka pro vyhodnocení H_{20}

Pracovní pozice	Zkušenost		
	Ne	Ano	Celkový součet
Fakturant/ka + Asistent/ka účetní	13	5	18
Účetní	25	30	55
Mzdová/mzdový účetní	1	6	7
Hlavní účetní	5	15	20
OSVČ + Ostatní	5	7	12
Celkový součet	49	63	112

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Po úpravě již byla podmínka pro testové kritérium splněna. Výsledek testového kritéria při 5% hladině významnosti byl vypočítán na hodnotu 11,342. Výsledek kritické hodnoty při prvním stupni volnosti byl 9,488. Testové kritérium se nacházelo v kritickém oboru a P-hodnota byla vypočítána na 0,023. Proto byla H_{20} zamítnuta. Podle Cramerova koeficientu byla určena střední závislost.

Ve výsledku lze konstatovat, že se jedná o střední závislost mezi pracovní pozicí respondenta a zkušeností respondenta s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním. Konkrétní postup včetně výpočtu a slovního zhodnocení lze nalézt v příloze C.

Závislost mezi délkou praxe respondenta a zkušeností respondenta s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním:

Pro vyhodnocení **H3₀** byla použita dotazníková data z otázky č. 4 a otázky č. 11. Následující tabulka č. 10 zahrnuje odpovědi účetních pracovníků, zda se setkali s neetickým, podvodným či protiprávním jednáním a dále znázorňuje jejich věkovou kategorii.

Tab. 10: Výchozí kontingenční tabulka pro vyhodnocení **H3₀**

Délka praxe	Zkušenost		
	Ne	Ano	Celkový součet
Méně než 1 rok	11	3	14
1 – 5 let	17	13	30
6 – 10 let	10	11	21
11 – 15 let	4	16	20
16 – 20 let	4	11	15
Více než 20 let	3	9	12
Celkový součet	49	63	112

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Testové kritérium při 5% hladině významnosti bylo vypočítáno na hodnotu 17,137. Výsledek kritické hodnoty při prvním stupni volnosti činil 11,071. Testové kritérium patřilo do kritického oboru a P-hodnota byla vypočítána na 0,004. Na základě toho byla **H3₀** zamítnuta. Cramerův koeficient určil, že mezi proměnnými existuje střední závislost. V příloze D lze nalézt celý postup výpočtu včetně slovního zhodnocení.

Kontrola správnosti výpočtů

Po jednotlivých výpočtech byly výsledky testového kritéria, kritické hodnoty, p-hodnoty a Cramerova koeficientu zkontrolovány prostřednictvím softwaru.

V praxi se využívají různé statistické programy a kalkulátory pro výpočet Chí-kvadrát testu. Pro kontrolu správnosti ručních výpočtů byly zvoleny nástroje pro analýzu dat v programu *Microsoft Excel*. Před samotnou kalkulací však bylo potřeba do programu nainstalovat doplňkový balíček funkcí pro analýzu dat, jelikož klasický balíček v programu *Microsoft Excel* neumožňuje výpočet Chí-kvadrát testu nezávislosti.

Doplňkový balíček s názvem *Real Statistics* byl dostupný ke stažení zdarma na webové stránce *real-statistics.com*. Po zadání veškerých dat z výchozích kontingenčních tabulek a následném nastavení hladin významnosti byly vygenerovány potřebné hodnoty, díky nimž bylo možné hypotézy vyhodnotit.

V příloze E jsou k dispozici výsledky Chí-kvadrát testu s využitím funkce *Real Statistics*. Náhled na nastavení výpočtu Chí-kvadrát testu v doplňkovém balíčku funkcí *Real Statistics* lze nalézt v příloze F.

5.2 Rozhovory

Tato část představí vlastní šetření, které bylo realizováno za pomoci expertních rozhovorů. Jak již bylo popsáno v první kapitole, rozhovory se věnovaly tématu etiky z pohledu auditorů.

Kvalitativní výzkum byl proveden za účasti dvou auditorů. Pro samotný rozhovor bylo využito strukturovaného rozhovoru, který obsahoval celkem 8 otevřených otázek. Strukturované otázky byly připraveny a zformulovány na základě témat obsažených v rešeršní části, tak aby byl splněn cíl práce. Rozhovory byly vedeny za využití videohovoru v aplikaci *Skype*. Následuje představení zjištěných výsledků.

Auditor A

Jak vnímáte etiku z Vašeho auditorského pohledu?

„Etiku vnímám za velmi důležitou součást své profese. Etické chování je to, co nás auditory provází na každém kroku.“

Souhlasíte s tím, že Komora auditorů České republiky Vás dostatečně informuje ohledně etiky?

„Ano, určitě. Pořádá mnoho vzdělávacích akcí, které jsou předmětem etiky a etického kodexu.“

Řídíte se striktně etickými kodexy při řešení situací ve vaší auditorské profesi?

„Ano, je to naší morální povinností a je to předpokladem pro naši práci.“

Jak vnímáte podvod a záměrné manipulace v účetním výkaznictví z vašeho auditorského pohledu?

„Podvod vnímám jako negativní chování jedinců nebo vedení firem. Z pohledu auditora je důležité odhalovat vzniklé chyby a podvodům předcházet.“

Předpokládám, že jste se v rámci Vaší auditorské praxe setkal/a s jednáním, které by bylo v rozporu s etickým chováním. Mohl/a byste prosím představit nejčastější druhy podvodů a jak často se s nimi setkáváte?

„Nejvíce se jedná o zpronevěry majetku nebo zkreslení účetnictví ve smyslu navyšování nákladů. Co se týče dalších druhů, často se jedná o proplácení soukromých výdajů nebo neoprávněné zařazení aktiv či neoprávněné zařazení dlouhodobého majetku.“

Které oblasti účetnictví nejvíce svádějí v praxi účetní pracovníky k manipulaci či podvodu?

„Účetní jednotky mohou různě manipulovat s účetními výkazy, ať už úmyslně nebo neúmyslně. Při účtování u nákladů nebo výnosů jsou často zahrnuty fiktivní faktury. Dále potom účetní při časovém rozlišení často úmyslně účtují do jiného účetního období. U zásob dochází k nesprávnému ocenění a přecenění.“

Jaký je podle Vás hlavní důvod pro provedení podvodu v účetním výkaznictví?

„Může to být například zvýšení zisku, zlepšení finanční situace podniku, získání neoprávněné nebo protiprávní výhody nebo zakrytí ztrát.“

Myslíte si, že by ekonomická krize vyvolaná současnými situacemi ohledně Covid-19 a války na Ukrajině mohla přispět ke zvýšenému výskytu podvodů v účetním výkaznictví?

„Nevím, jestli budu vědět, jak na tuto otázku odpovědět. V tomto ohledu záleží na tom, jak je účetní jednotka velká a jaký je předmět jejího podnikání a záleží i na dalších jiných okolnostech. Co se týče Covidu, nemám pocit, že by se za poslední dva roky nějak zvýšil výskyt podvodů. Ptala jste se mne i na válku. Já osobně nejsem ekonom, a tak si netroufám odhadovat, jaké důsledky válečné krize by mohly nastat. Ale je možné, že dojde ke zvýšení výskytu podvodů.“

Auditor B

Jak vnímáte etiku z Vašeho auditorského pohledu?

„V naší profesi je etika na prvním místě. Já ji považuji za povinnost, která k práci auditora nezbytně patří. Věřím tomu, že všichni auditori nemusí být stoprocentně poctiví a čestní. Ale určitě by měli zásady etického chování dodržovat a uplatňovat při veškerých zakázkách a komunikaci.“

Souhlasíte s tím, že Komora auditorů České republiky Vás dostatečně informuje ohledně etiky?

„Ano, myslím si, že Komora poskytuje dostatek informací. Zveřejňuje veškeré novely a metodické pomůcky. V oblasti etiky se pak angažuje zejména v poskytování různých školení, kurzů a webinářů.“

Řídíte se striktně etickými kodexy při řešení situací ve vaší auditorské profesi?

„Snažím se řešit všechny situace tak, jak se to vyžaduje od profese auditora. Takže čestně, férově a poctivě.“

Jak vnímáte podvod a záměrné manipulace v účetním výkaznictví z vašeho auditorského pohledu?

„K podvodům by samozřejmě nemělo docházet, ale v praxi se s nimi setkáváme.“

Předpokládám, že jste se v rámci Vaší auditorské praxe setkal/a s jednáním, které by bylo v rozporu s etickým chováním. Mohl/a byste prosím představit nejčastější druhy podvodů a jak často se s nimi setkáváte?

Většinou jde o významné nesprávnosti, které vznikají z nevědomosti nebo nedbalou chybou. Když už se potom jedná o podvod, záleží na tom, jaká je jeho hladina významnosti. Často se setkávám s různými druhy zpronevěr, zkreslováním účetních výkazů, odváděním finančních prostředků na soukromý účet. Také se setkávám s proplácením falešných faktur a velmi často jsou do účetnictví zařazovány doklady, které nesouvisejí s činností účetní jednotky.

Které oblasti účetnictví nejvíce svádějí v praxi účetní pracovníky k manipulaci či podvodu?

„Věnuji pozornost zejména kontrole nesprávnosti v oblasti výnosů a nákladů, při inventarizaci majetku a závazků, zásob a tvorbě rezerv. Zaměřuji se také na správnost zařazení časového rozlišení a správnost dohadných a opravných položek.“

Jaký je podle Vás hlavní důvod pro provedení podvodu v účetním výkaznictví?

„Může to být například zvýšení zisku, zlepšení finanční situace podniku, získání neoprávněné nebo protiprávní výhody nebo zakrytí ztrát.“

Myslíte si, že by ekonomická krize vyvolaná současnými situacemi ohledně Covid-19 a války na Ukrajině mohla přispět ke zvýšenému výskytu podvodů v účetním výkaznictví?

„Myslím si, že by mohlo dojít k vyššímu výskytu. Určitě záleží na tom, jak dlouho ta válka ještě bude trvat. Už teď se začíná zdražovat a inflace stoupá, což by společnosti mohlo vést k úpravám v účetnictví.“

6 Shrnutí výsledků výzkumu

Poslední kapitola obsahuje shrnutí kvantitativního a kvalitativního výzkumu. První část kapitoly se věnuje výsledkům dotazníkového šetření. Ve druhé části jsou vyhodnoceny provedené rozhovory.

6.1 Vyhodnocení dotazníkového šetření

Dotazníkového šetření se zúčastnilo 112 účetních pracovníků, z toho 91,1 % žen a 8,9 % mužů. Obecně pracuje v účetním oboru více žen než mužů, což dokládají také výsledky tohoto výzkumu. Nejpočetnější skupinou pracovníků byli pracovníci, patřící do věkové kategorie 40 – 49 let a 30 – 39 let. V rámci zkoumaného vzorku měla největší zastoupení skupina 62 účetních pracovníků středoškolské vzdělání s maturitou. Následně byla zjišťována délka praxe respondentů v oboru účetnictví. Výsledky šetření ukázaly, že nejpočetnější skupina pracovníků disponovala praxí v rozpětí 1 – 5 let. Téměř polovina dotázaných pracovníků uvedla, že pracují na pozici účetní. Pracovníci z pozic hlavní účetní pak patřili do druhé nejčastěji zvolené kategorie.

Dotazníkové šetření se dále zaměřovalo na to, jak účetní pracovníci vnímají důležitost etiky ve své profesi. Poměrně velké procento dotázaných hodnotí důležitost etiky za významnou a považují ji za každodenní potřebu v jejich profesi.

Následně byly zjišťovány informace ohledně etických kodexů. Etický kodex Komory certifikovaných účetních respondenti zhodnotili za srozumitelný. Souhlasili s tvrzením, že se kodex týká veškerých oblastí, které souvisejí s jejich profesí a že kodex považují za přínosný. Většina respondentů se shodla, že rozsah kodexu je příliš rozsáhlý. Dále bylo zjišťováno, zda je ve firmách dotazovaných účetních pracovníků zavedený etický kodex, popřípadě kodex, který je součástí vnitropodnikových směrnic. Pouze 28 % dotázaných uvedlo, že kodex je v jejich společnosti využíván a všichni zaměstnanci jsou s tímto kodexem seznámeni. Dále 37 % dotázaných uvedlo, že mají ve své firmě kodex zavedený, ale jen někteří jsou s ním obeznámeni.

Další otázky se zaměřovaly na konkrétní etické problémy, mezi které bylo autorkou práce zařazeno veškeré neetické, podvodné a protiprávní jednání. Nejdříve byla zjišťována nejrozšířenější problémová jednání. Účetní pracovníci zhodnotili, že nejčastějším problémem je zkreslování účetních výkazů, neoprávněné nakládání s finančními

prostředky a odčerpání finančních prostředků do jiných vlastnických firem. Následně šetření zjišťovalo nejčastější důvody tohoto jednání. Výsledky šetření ukázaly, že za nejčastější důvody účetní pracovníci považují osobní cíle a důvody, pracovní nátlak nebo nesoulad mezi obdrženou mzdou a odpovědností.

Další otázka zjišťovala zkušenost s neetickým, podvodným či protiprávním jednáním. Více než polovina respondentů (56,25 %) se s tímto jednáním setkala. Následovala otázka, která zjišťovala osobní zkušenost účetních pracovníků s tímto jednáním. Celkem 17 účetních pracovníků (15,2 %) se doznalo k tomu, že osobně jednali neeticky, podvodně či protiprávně. Tito pracovníci následně uvedli, o jaký druh se jednalo.

Výsledky šetření ukázaly, že typickým příkladem tohoto jednání bylo zkreslování účetních výkazů, střet zájmů, neoprávněné nakládání s finančními prostředky a neoprávněné nakládání s ostatními hmotnými či nehmotnými aktivy. Hlavními uváděnými důvody, které k tomuto chování účetní pracovníky vedly, byly pracovní nátlaky, osobní cíle a důvody a firemní neúspěchy.

Dalším výsledkem dotazníkového šetření je například to, že na více než polovinu dotázaných nebyl nikdy vyvíjen nátlak ze strany zaměstnavatele k porušení legislativy. Nejčastějšími příčinami odhalení podvodu jsou dle respondentů externí audit, vnitřní kontrolní systém a interní audit. Mezi nejúčinnější opatření proti provedení podvodů se dle provedeného šetření řadí externí audit, dohled a kontrola vedení a dále namátkové a preventivní kontroly.

Výsledky šetření představily rovněž názory respondentů na možné zvýšení podvodů v účetnictví v důsledku ekonomické krize. Poslední otázka šetření uvedla konkrétní zkušenosti účetních pracovníků ohledně neetického, protiprávního a podvodného jednání.

V rámci provedeného šetření byly všechny nulové hypotézy zamítnuty, což znamená, že se projevila statistická závislost mezi proměnnými.

Autorka si je vědoma jistých omezení výzkumu. Je podstatné zdůraznit, že se jednalo pouze o vybraný vzorek 112 respondentů z České republiky, konkrétně z Plzeňského a Středočeského kraje. Tyto získané výsledky tudíž nelze generalizovat například na celou ČR nebo dokonce na další evropské státy, které disponují odlišnou účetní legislativou. Avšak tento vzorek byl z hlediska naplnění cílů práce dostačující a umožnil představit zkoumané téma.

6.2 Vyhodnocení rozhovorů

Rozhovoru se zúčastnili dva dotazovaní z oblasti auditu. Nejprve byla zjišťována důležitost etiky z jejich pohledu. Auditóři se shodli, že etika je podstatnou součástí jejich profese a že zásady etického chování jsou nutností pro jejich profesní výkon.

Následující otázky zjišťovaly názory ohledně Komory auditorů České republiky a etických kodexů. V další otázce auditóři zhodnotili své náhledy na podvody v účetním výkaznictví. Následně byly uvedeny typické druhy podvodů, které se nejčastěji v účetní praxi využívají.

Dotazovaní uvedli, že se nejčastěji setkávají se zpronevěrou majetku, zkreslováním účetních výkazů, převáděním finančních prostředků na soukromý účet a neoprávněným zařazením aktiv. Za další nejčastější příklady uváděli zařazování dokladů nesouvisejících s činnostmi účetní jednoty, proplácení falešných faktur a proplácení soukromých výdajů.

Následně byly zjišťovány oblasti účetnictví, které účetní pracovníky nejvíce podněcují k manipulaci nebo podvodnému jednání. Podle uvedených názorů mohou účetní jednotky různě manipulovat s účetními výkazy. Auditóři uvedli, že při účtování u nákladů nebo výnosů jsou často zahrnuty fiktivní faktury, při časovém rozlišení účetní často úmyslně účtují do jiného účetního období nebo v rámci zásob dochází k nesprávnému ocenění nebo přecenění.

Další otázka se týkala důvodů vedoucích k provedení podvodu. Podle dotazovaných expertů se jedná například o zvýšení zisku, zlepšení finanční situace podniku, získání neoprávněné nebo protiprávní výhody či zakrytí ztrát. Motivy mohou být podle auditorů osobní nebo ze strany vedení. A to zejména za účelem obohacení sebe nebo podniku, ve kterém jsou účetní pracovníci zaměstnáni. Dále uváděli, že častým důvodem pro provedení podvodu je nátlak ze strany nadřízeného. Poslední otázka byla věnována názorům na možné zvýšení podvodů v účetním výkaznictví v důsledku ekonomické krize.

Jelikož byl v práci proveden kvalitativní výzkum s omezeným počtem auditorů, nelze jeho výsledky generalizovat, stejně jako u dotazníkového šetření. Autorka si je rovněž vědoma toho, že v případě využití polostrukturovaných nebo nestrukturovaných otázek by výzkum přinesl zajisté lepší výsledky. Použití strukturovaných otázek na zmíněném vzorku byl však pro účely diplomové práce dostačující a cíl práce byl splněn.

Závěr

Hlavním cílem diplomové práce bylo zjistit typické případy neetického chování v podmínkách českého účetnictví, míru jejich výskytu a jaké důvody k takovému chování vedou.

Rešeršní část byla vypracována prostřednictvím tuzemské a zahraniční literatury, článků z databází elektronických informačních zdrojů, veřejně dostupných legislativních norem a za využití internetových zdrojů. Literární rešerše byla zaměřena na zpracování základních pojmů z oblasti profesní etiky, etických kodexů, podvodného jednání a protiprávního jednání. Každé z uvedených témat bylo v jednotlivých částech práce podrobněji vysvětleno.

Empirická část se opírala o vlastní kvantitativní a kvalitativní výzkum.

V první části vlastního výzkumu bylo využito dotazníkového šetření, které bylo zaměřeno na etiku v účetní profesi. V rámci dotazníkového šetření byly stanoveny hypotézy, které byly vyhodnoceny pomocí statistické metody. Z provedeného dotazníkového šetření bylo zjištěno, že nejčastějším případem neetického jednání bylo zkreslování účetních výkazů, střet zájmů, neoprávněné nakládání s finančními prostředky a ostatními hmotnými či nehmotnými aktivy. Hlavními důvody, které účetní pracovníky vedly k provedení podvodu, byly pracovní nátlaky a osobní cíle a důvody.

V druhé části vlastního výzkumu byly realizovány expertní rozhovory s auditory. Výsledky rozhovorů ukázaly, že nejčastějším neetickým jednáním, se kterým se auditoři setkali, byly zpronevěry majetku, zkreslování účetních výkazů a převádění finančních prostředků na soukromý účet. Za hlavní důvody vedoucí k provedení podvodů v účetním výkaznictví auditoři uváděli zvýšení zisku, zlepšení finanční situace podniku, získání neoprávněné nebo protiprávní výhody či zakrytí ztrát.

Závěrečná část práce byla věnována shrnutí výsledků provedeného kvantitativního a kvalitativního výzkumu, kde byla uvedena jistá omezení obou metod výzkumu.

Seznam použitých zdrojů

- ACFE (2022). *Association of Certified Fraud Examiners. Defining Fraud*. Dostupné 25. 3. 2022 z <https://www.acfe.com/fraud-resources/fraud-101-what-is-fraud>
- Ali, S. I., Flayyih, H. H., & Talab, H. R. (2018). Effect of ethical culture on the opinion of an auditor: An analytical study of iraq environment. *Journal of Economic & Management Perspectives*, 12(2), 432-447. Dostupné z <https://www.proquest.com/scholarly-journals/effect-ethical-culture-on-opinion-auditor/docview/2266938296/se-2?accountid=1496>
- Bláha, J., Čopíková, A., & Horváthová, P. (2016). *Řízení lidských zdrojů: Nové trendy*. Praha, Česko: Management Press.
- Bohatá, M. (2020). *Česká cesta k podnikatelské etice*. Brno, Česko: Barrister & Principal.
- Brooks, L. J., & Dunn, P. (2021). *Business and professional ethics for directors, executives & accountants*. (9th ed.). Boston, Massachusetts: Cengage Learning.
- Carmichael, D. R. (2020). Financial statement fraud by external parties: What auditors can learn from major frauds in history. *The CPA Journal*, 90(3), 28-34. Dostupné z <https://www.proquest.com/scholarly-journals/financial-statement-fraud-external-parties-what/docview/2376136472/se-2?accountid=14965>
- Čaník, P., Řezbová, L., & van Zavrel, T. (2005). *Metody a nástroje podnikatelské etiky*. Praha, Česko: Oeconomica.
- Dorotíková, S. (2005). *Etika: Příspěvek k etice jednání*. Praha, Česko: Univerzita Karlova.
- Drábková, Z. (2017). *Kreativní účetnictví a účetní podvody: Řízení rizika účetních chyb a podvodů*. Praha, Česko: Wolters Kluwer.
- Drábková, Z. (2020). *Riziko účetních chyb a podvodů ve světle kreativního účetnictví: Nástroje efektivního řízení a hodnocení rizik v účetnictví*. Praha, Česko: Wolters Kluwer.
- Duska, R. F., Duska, B. S., & Kury, K. W. (2018). *Accounting ethics*. (3rd ed.). Hoboken, New Jersey: Wiley Publication.
- Eger, L., & Egerová, D. (2017). *Základy metodologie výzkumu*. (2. vyd.). Plzeň, Česko: Západočeská univerzita.
- Fiala, B. (2005). *Podnikatelská etika*. Olomouc, Česko: Univerzita Palackého.
- Gerloch, A. (2021). *Teorie Práva*. (8. vyd.). Plzeň, Česko: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk.
- Hendl, J. (2008). *Kvalitativní výzkum: Základní teorie, metody a aplikace*. (3. vyd.). Praha, Česko: Portál.
- Hendl, J. (2016). *Kvalitativní výzkum: Základní teorie, metody a aplikace*. (4. vyd.). Praha, Česko: Portál.
- International Federation of Accountants (2021). *The International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)*. Dostupné 3. 2. 2022 z https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-English-2021-IESBA-Handbook_Web.pdf

- ISA 240 (2021). *Mezinárodní auditorský standard ISA 240. Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky*. Dostupné 26. 3. 2022 z <https://www.kacr.cz/file/6704/isa-240cz-26102021.pdf>
- Ishaque, M. (2021). Managing conflict of interests in professional accounting firms: A research synthesis. *Journal of Business Ethics*, 169(3), 537–555. Dostupné z <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-019-04284-8>
- Kacetyl, J. (2011). *Obchodní a podnikatelská etika*. Hradec Králové, Česko: Gaudeamus.
- Kozel, M., Mynářová, L., & Svobodová, H. (2011). *Moderní metody a techniky marketingového výzkumu*. Praha, Česko: Grada
- Komora certifikovaných účetních (n. d.). *Etický kodex Komory certifikovaných účetních*. Dostupné 5. 2. 2022 z <https://www.komora-ucetnich.cz/cze/informace-komory/normy/eticky-kodex>
- Lokanan, M. E. (2015). Challenges to the fraud triangle: Questions on its usefulness. *Accounting Forum*, 39(3), 201-224. Dostupné z <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0155998215000228>
- Mallya, T. (2007). *Základy strategického řízení a rozhodování*. Praha, Česko: Grada Publishing.
- Molín, J. (2011). *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních*. Praha, Česko: Wolters Kluwer.
- Müllerová, L., & Králíček, V. (2017). *Auditing*. (2. vyd.). Praha, Česko: Oeconomica, nakladatelství VŠE.
- Müllerová, L., & Králíček, V. (2020). *Auditing pro manažery aneb jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. (4. vyd.). Praha, Česko: Wolters Kluwer.
- Müllerová, L., & Šindelář, M. (2016). *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha, Česko: Grada Publishing.
- Nesvadba, P. (2019). K filosofickým předpokladům profesní etiky (pojmové a koncepční zamyšlení). *Paideia: Philosophical E-journal of Charles University*, 16(3), 1-13. Dostupné z <https://ojs.cuni.cz/paideia/article/view/1552/1164>
- Nešćáková, L. (2011). *Profesní chování a komunikace*. (3. vyd.). Praha, Česko: Institut certifikace účetních.
- Neubauer (n. d.). *Test nezávislosti v kontingenční tabulce*. Dostupné 15. 4. 2022 z https://k101.unob.cz/~neubauer/pdf/chi2test_nezavislosti.pdf
- Novotná Březovská, B. (2011). *Profesní etika*. Brno, Česko: Vysoká škola Karla Engliše.
- Osina, P. (2020). *Teorie Práva*. (2. vyd.). Praha, Česko: Leges.
- Punch, F., K. (2015). *Úspěšný návrh výzkumu*. (2. vyd.). Praha, Česko: Portál.
- PwC ČR (2018). *PwC Česká republika. News*. Dostupné 25. 3. 2022 z https://blog.pwc.cz/pwc_ceska_republika_news/2018/03/ka%C5%BEd%C3%A1-t%C5%99et%C3%AD-firma-v-%C4%8Dr-je-ter%C4%8Dem-podvodu.html
- Real statistics using excel (n. d.). *Home Page*. Dostupné 16. 4. 2022 z <http://www.real-statistics.com>

- Rogošić, A., & Bakotić, D. (2019). Job satisfaction of accountants and their professional ethics. *Ekonomski Vjesnik*, 32(1), 165-177. Dostupné z <https://www.proquest.com/scholarly-journals/job-satisfaction-accountants-their-professional/docview/2251626682/se-2>
- Rolný, I. (2014). *Budujeme důvěryhodnou firmu*. Praha, Česko: C. H. Beck.
- Segal, S. Y. (2016). Accounting frauds – review of advanced technologies to detect and prevent frauds. *Economics and Business Review*, 2(16), 45-64. Dostupné z <https://bibliotekanauki.pl/articles/557684>
- Seknička, P., & Putnová, A. (2016). *Etika v podnikání a hodnoty trhu*. Praha, Česko: Grada Publishing.
- Schuchter, A., & Levi, M. (2015). Beyond the fraud triangle: Swiss and Austrian elite fraudsters. *Accounting Forum*, 39(3), 176-187. Dostupné z <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0155998215000228>
- SIMAR (n. d.). *Pro výzkum. Dotazování po internetu*. Dostupné 5. 4. 2022 z <https://provyzkum.cz/jak-se-zkouma/online.html>
- Sládeček, V. (2019). *Obecné Správní právo*. (4. vyd.). Praha, Česko: Wolters Kluwer.
- Ševčík, S. (2005). *Podnikatelská etika*. Praha, Česko: Vysoká škola aplikovaného práva.
- Večeřa, M., Dostálová, J., Harvánek, J., & Houbová, D. (2014). *Základy teorie práva: Multimediální učební text*. (2. vyd.). Brno, Česko: Masarykova univerzita.
- Volkánová, Z. (2014). *Podvody v účetnictví firem: Jak se jim bránit*. Praha, Česko: Linde Praha.
- Wells, J. T. (2014). *Principles of Fraud Examination*. (4th ed.). Hoboken, New Jersey: Wiley Publication.
- Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech).

Seznam tabulek

Tab. 1: Zařazení respondentů dle věkové kategorie a pohlaví	38
Tab. 2: Délka praxe respondentů s vedením účetnictví dle pohlaví	40
Tab. 3: Tabulkové zobrazení pracovních pozic respondentů	41
Tab. 4: Nejčastější neetické, podvodné a protiprávní jednání dle názoru respondentů..	45
Tab. 5: Zkušenost s neetickým, podvodným či protiprávním jednáním.....	47
Tab. 6: Nejčastější druh neetického, podvodného a protiprávního jednání respondentů	49
Tab. 7: Výchozí kontingenční tabulka pro vyhodnocení $H1_0$	56
Tab. 8: Výchozí kontingenční tabulka pro vyhodnocení $H2_0$	57
Tab. 9: Upravená kontingenční tabulka pro vyhodnocení $H2_0$	57
Tab. 10: Výchozí kontingenční tabulka pro vyhodnocení $H3_0$	58

Seznam obrázků

Obr. 1: Faktory ovlivňující etické chování vedení podniku	14
Obr. 2: Členění protiprávního jednání	24
Obr. 3: Členění vnitřních podvodných jednání.....	30
Obr. 4: Trojúhelník podvodu	32
Obr. 5: Dosažené vzdělání respondentů	39
Obr. 6: Grafické zobrazení pracovních pozic respondentů.....	41
Obr. 7: Názor respondentů na důležitost etiky v účetní profesi.....	42
Obr. 8: Názor respondentů na Etický kodex Komory certifikovaných účetních.....	43
Obr. 9: Využívání etického kodexu	44
Obr. 10: Motivy pro neetické, podvodné a protiprávní jednání dle názoru respondentů	46
Obr. 11: Osobní zkušenost s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním	47
Obr. 12: Osobní motivy neetického, podvodného a protiprávního jednání respondentů	50
Obr. 13: Nátlak ze strany zaměstnavatele k porušení legislativy	50
Obr. 14: Příčiny odhalení podvodů.....	51
Obr. 15: Opatření proti účetním podvodům.....	52
Obr. 16: Názor respondentů na podvody v účetnictví v důsledku ekonomické krize	53

Seznam použitých zkratk

ACFE	Asociace certifikovaných vyšetřovatelů podvodů (Association of Certified Fraud Examiners)
CAWI	Dotazování pomocí webového formuláře (Computer Assisted Web Interviewing)
ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
EET	Elektronická evidence tržeb
FATF	Pracovní skupina proti praní špinavých peněz (Financial Action Task Force on Money Laundering)
IESBA	Mezinárodní výbor pro etické standardy účetních (International Ethics Standards Board for Accountants)
IFAC	Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants)
ISA	Mezinárodní auditorský standard (International Standard on Auditing)
ISQC	Mezinárodní standard pro řízení kvality (International Standard on Quality Control)
KAČR	Komora Auditorů České Republiky
OLAF	Evropský úřad pro boj proti podvodům (Office de Lutte Anti Fraude)
PwC	PricewaterhouseCoopers
SIMAR	Sdružení agentur pro výzkum trhu a veřejného mínění
USA	Spojené státy americké (United States of America)
ZoA	Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech)

Seznam příloh

Příloha A: Dotazník určený účetním pracovníkům

Příloha B: Postup výpočtu a vyhodnocení H_{10} v prostředí *Microsoft Excel*

Příloha C: Postup výpočtu a vyhodnocení H_{20} v prostředí *Microsoft Excel*

Příloha D: Postup výpočtu a vyhodnocení H_{30} v prostředí *Microsoft Excel*

Příloha E: Ověření výsledků Chí-kvadrát testu pomocí funkce *Real Statistics*

Příloha F: Nastavení pro výpočet Chí-kvadrát testu pomocí funkce *Real Statistics*

Příloha A: Dotazník určený účetním pracovníkům

Etika v účetnictví

Vážená paní / Vážený pane,

jsem studentkou posledního ročníku navazujícího magisterského studia Fakulty ekonomické ZČU v Plzni. Obracím se na Vás s prosbou o vyplnění dotazníku k mé diplomové práci, která se zabývá etikou v účetnictví a auditu. Dotazník je zcela anonymní a jeho vyplnění Vám zabere pouze pár minut. Výsledky dotazníku poslouží pouze pro účely diplomové práce.

Předem děkuji za Vaše odpovědi a za Váš čas.

Bc. Tereza Fořtová

***Povinné pole**

1. Vaše pohlaví? *

Označte jen jednu elipsu.

žena

muž

2. Do jaké věkové kategorie patříte? *

Označte jen jednu elipsu.

méně než 25 let

25 – 29 let

30 – 39 let

40 – 49 let

50 – 59 let

60 a více let

3. Vaše nejvyšší dosažené vzdělání? *

Označte jen jednu elipsu.

- základní
- středoškolské s výučním listem
- středoškolské s maturitou
- vyšší odborné
- vysokoškolské

4. Jak dlouhá je Vaše praxe s vedením účetnictví? *

Označte jen jednu elipsu.

- méně než 1 rok
- 1 – 5 let
- 6 – 10 let
- 11 – 15 let
- 16 – 20 let
- více než 20 let

5. Jaká je Vaše současná pozice nebo na jaké pozici jste byli v minulosti zaměstnání? *

Označte jen jednu elipsu.

- fakturant/ka
- asistent/ka účetní
- účetní
- mzdová/mzdový účetní
- hlavní účetní
- OSVČ
- Jiné: _____

6. Považujete etiku za každodenní potřebu ve své účetní profesi? *

Označte jen jednu elipsu.

rozhodně ano

spíše ano

spíše ne

rozhodně ne

7. Ohodnoťte níže uvedené faktory, které se týkají Etického kodexu Komory certifikovaných účetních. *

Označte jen jednu elipsu na každém řádku.

	naprosto souhlasím	spíše souhlasím	neutrální postoj	spíše nesouhlasím	naprosto nesouhlasím
kodex považuji za srozumitelný	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kodex se týká veškerých oblastí souvisejících s účetní profesí	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
náročnost požadavků kodexu je příliš striktní	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
rozsah kodexu je příliš rozsáhlý	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kodex považuji za nezbytný	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
kodex vnímám jako přínosný	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

8. Máte ve Vašem podniku zavedený etický kodex? Popřípadě využíváte kodex, který je součástí vnitropodnikových směrnic? *

Označte jen jednu elipsu.

- ano, všichni zaměstnanci jsou s kodexem seznámeni
 ano, ale pouze někteří zaměstnanci jsou s kodexem seznámeni
 ne

9. Které z následujících etických problémů považujete ve své profesi za nejrozšířenější? *

Možnost zvolit více odpovědí.

Zaškrtněte všechny platné možnosti.

- neoprávněné nakládání s finančními prostředky
 neoprávněné nakládání s ostatními hmotnými či nehmotnými aktivy
 zkreslování účetních výkazů
 úplatkářství
 nelegální odměny
 ekonomické vydírání
 střet zájmů
 podvody v obchodím styku
 odčerpání finančních prostředků do jiných vlastnických firem
 zakrývání nezákonného původu peněz („praní špinavých peněz“)

Jiné: _____

10. Které z následujících důvodů (motivů) neetického jednání považujete za nejčastější ve své profesi? *

Možnost zvolit více odpovědí.

Zaškrtněte všechny platné možnosti.

- finanční nedostatek
- nesoulad mezi obdrženou mzdou a odpovědností
- firemní neúspěch
- neschopnost konkurovat ostatním firmám
- osobní cíle a důvody
- pracovní nátlak
- pomsta vůči svému zaměstnavateli (popř. majiteli)

Jiné: _____

11. Setkal/a jste se při výkonu své profese s neetickým, podvodným či protiprávním jednáním? *

Označte jen jednu elipsu.

- ano
- ne

12. Měl/a jste někdy pocit, že Vy osobně jednáte neeticky, podvodně či protiprávně? *

Označte jen jednu elipsu.

- ano, ale následně jsem toto jednání ukončil/a
- ano, v tomto jednání jsem pokračoval/a
- ne, nikdy jsem neměl/a příležitost jednat takovým způsobem
Přeskočte na otázku 15
- ne, nikdy bych něco takového neudělal/a *Přeskočte na otázku 15*

Přeskočte na otázku 13.

Zde Vás poprosím o detaily týkající se Vašeho neetického, podvodného či protiprávního jednání.

13. O jaký druh jednání šlo? *

Možnost zvolit více odpovědí.

Zaškrtněte všechny platné možnosti.

- neoprávněné nakládání s finančními prostředky
- neoprávněné nakládání s ostatními hmotnými či nehmotnými aktivy
- zkreslování účetních výkazů
- úplatkářství
- nelegální odměny
- ekonomické vydírání
- střet zájmů
- podvody v obchodím styku
- odčerpání finančních prostředků do jiných vlastnických firem
- zakrývání nezákonného původu peněz („praní špinavých peněz“)

Jiné: _____

14. Jaké důvody Vás k takovému jednání vedly (motivovaly)? *

Možnost zvolit více odpovědí.

Zaškrtněte všechny platné možnosti.

- finanční nedostatek
- nesoulad mezi obdrženou mzdou a odpovědností
- firemní neúspěch
- neschopnost konkurovat ostatním firmám
- osobní cíle a důvody
- pracovní nátlak
- pomsta vůči svému zaměstnavateli (popř. majiteli)

Jiné: _____

Přeskočte na otázku 15

15. Byl na Vás někdy vyvíjen nátlak ze strany zaměstnavatele (popř. majitele) k porušení legislativy? *

Označte jen jednu elipsu.

- ano, velmi často
 ano, často
 jen zřídka
 ne, nikdy

16. Jaké příčiny odhalení podvodů jsou podle Vás nejčastější? *

Možnost zvolit více odpovědí.

Zaškrtněte všechny platné možnosti.

- interní audit
 externí audit
 vnitřní kontrolní systém
 IT a software
 upozornění na podezření podvodu (whistleblowing)
 náhoda
 přiznání

Jiné: _____

17. Jaká opatření jsou proti účetním podvodům podle Vás nejúčinnější? *

Možnost zvolit více odpovědí.

Zaškrtněte všechny platné možnosti.

- interní audit
 externí audit
 etický kodex
 dohled a kontrola vedení
 omezené pravomoci
 školení v oblasti podvodů
 namátkové a preventivní kontroly
 odměna oznamovatelů podvodu (whistleblowerovi)

Jiné: _____

18. Myslíte si, že by ekonomická krize vyvolaná současnými situacemi mohla přispět ke zvýšenému výskytu podvodů v účetnictví? *

Označte jen jednu elipsu na každém řádku.

	rozhodně ano	spíše ano	nevím	spíše ne	rozhodně ne
pandemie Covid-19	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
válka na Ukrajině	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

19. Pokud máte na závěr jakoukoliv připomínku či poznatek k tématu nebo máte zkušenost s neetickým, protiprávním či podvodným jednáním a byl/a byste ochoten/ochotna ji stručně popsat, můžete využít následujícího prostoru pro odpověď.

Obsah není vytvořen ani schválen Googlem.

Google Formuláře

Příloha B: Postup výpočtu a vyhodnocení H1₀ v prostředí Microsoft Excel

Data		Výchozí kontingenční tabulka				
Věková kategorie	Zkušenost	Věková kategorie	Zkušenost	Ne	Ano	Celkový součet
50 – 59 let	ano	méně než 25 let	10	3	13	
40 – 49 let	ano	25 – 29 let	13	9	22	
30 – 39 let	ne	30 – 39 let	9	16	25	
25 – 29 let	ano	40 – 49 let	13	17	30	
60 a více let	ano	50 – 59 let	3	13	16	
50 – 59 let	ano	60 a více let	1	5	6	
40 – 49 let	ne	Celkový součet	49	63	112	
40 – 49 let	ano					
40 – 49 let	ano	Věková kategorie	Ne	Ano		
40 – 49 let	ano	méně než 25 let	10	3	13	
méně než 25 let	ne	25 – 29 let	13	9	22	
25 – 29 let	ne	30 – 39 let	9	16	25	
40 – 49 let	ne	40 – 49 let	13	17	30	
25 – 29 let	ano	50 – 59 let	3	13	16	
60 a více let	ano	60 a více let	1	5	6	
méně než 25 let	ne	Celkový součet	49	63	112	
40 – 49 let	ano					
25 – 29 let	ne	Věková kategorie	Ne	Ano		
méně než 25 let	ano	méně než 25 let	5,688	7,313		
méně než 25 let	ne	25 – 29 let	9,625	12,375		
25 – 29 let	ano	30 – 39 let	10,938	14,063		
méně než 25 let	ne	40 – 49 let	13,125	16,875		
30 – 39 let	ne	50 – 59 let	7,000	9,000		
25 – 29 let	ne	60 a více let	2,625	3,375		
30 – 39 let	ano					
40 – 49 let	ne	Podmínka:				
40 – 49 let	ne	Všechny četnosti musí být větší než 5 nebo musí být větší než 1 a maximálně 20 % z nich může být menší než 5.				
40 – 49 let	ne	Podmínka splněna.				
30 – 39 let	ne					
30 – 39 let	ne	Věková kategorie	Ne	Ano		
30 – 39 let	ano	méně než 25 let	3,270	2,543		
25 – 29 let	ne	25 – 29 let	1,183	0,920		
méně než 25 let	ne	30 – 39 let	0,343	0,267		
30 – 39 let	ne	40 – 49 let	0,001	0,001		
50 – 59 let	ano	50 – 59 let	2,286	1,778		
méně než 25 let	ne	60 a více let	1,006	0,782		
30 – 39 let	ne					
30 – 39 let	ano	Testové kritérium:		14,381		
25 – 29 let	ne	Kritická hodnota:	0,05 (6-1)*(2-1)	11,0705		
méně než 25 let	ano	Kritický obor $W = <11,070498; \infty$				
40 – 49 let	ne					
50 – 59 let	ano	Testové kritérium leží v kritickém oboru, zamítáme H1₀.				
40 – 49 let	ano					
40 – 49 let	ano					
25 – 29 let	ne	P-hodnota:		0,013361		
40 – 49 let	ne	P-hodnota je menší než 0,05; zamítáme H1₀.				
50 – 59 let	ne	Věk závisí na zkušenosti s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním na 5% hladině významnosti.				
60 a více let	ne					
30 – 39 let	ano	Síla závislosti:				
40 – 49 let	ano	Cramerův koeficient $V =$		0,358335		
50 – 59 let	ano	Jedná se o střední závislost mezi věkem respondenta a zkušeností respondenta s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním.				
50 – 59 let	ano	0,3-0,7 = střední závislost				

Příloha C: Postup výpočtu a vyhodnocení H2₀ v prostředí Microsoft Excel

Data		Výchozí kontingenční tabulka			
Pracovní pozice	Zkušenost		Zkušenost		
		Pracovní pozice	Ne	Ano	Celkový součet
účetní	ano	fakturant/ka	6	2	8
účetní	ano	asistent/ka účetní	7	3	10
fakturant/ka	ne	účetní	25	30	55
účetní	ano	mzdová/mzdový účetní	1	6	7
hlavní účetní	ano	hlavní účetní	5	15	20
hlavní účetní	ano	OSVČ	3	6	9
mzdová/mzdový účetní	ano	asistent controllingu	1		1
účetní	ne	daňový konzultant		1	1
hlavní účetní	ano	finanční controller	1		1
mzdová/mzdový účetní	ano	Celkový součet	49	63	112
účetní	ano				
finanční controller	ne				
asistent/ka účetní	ne	Pracovní pozice	Ne	Ano	Celkový součet
účetní	ne	fakturant/ka	6	2	8
účetní	ano	asistent/ka účetní	7	3	10
hlavní účetní	ano	účetní	25	30	55
účetní	ne	mzdová/mzdový účetní	1	6	7
účetní	ano	hlavní účetní	5	15	20
účetní	ne	OSVČ	3	6	9
hlavní účetní	ano	asistent controllingu	1	0	1
účetní	ne	daňový konzultant	0	1	1
asistent/ka účetní	ano	finanční controller	1	0	1
účetní	ne	Celkový součet	49	63	112

OSVČ	ne	Pracovní pozice	Ne	Ano	
účetní	ano	fakturant/ka	3,5	4,5	
účetní	ano	asistent/ka účetní	4,375	5,625	
účetní	ne	účetní	24,0625	30,9375	
účetní	ne	mzdová/mzdový účetní	3,0625	3,9375	
účetní	ne	hlavní účetní	8,75	11,25	
účetní	ne	OSVČ	3,9375	5,0625	
účetní	ano	asistent controllingu	0,4375	0,5625	
asistent/ka účetní	ne	daňový konzultant	0,4375	0,5625	
fakturant/ka	ne	finanční controller	0,4375	0,5625	
OSVČ	ne				
OSVČ	ano				
fakturant/ka	ne	Podmínka:			
účetní	ne	Všechny četnosti musí být větší než 5 nebo musí být větší než 1 a maximálně 20 % z nich může být menší než 5.			
účetní	ano	Podmínka nebyla splněna.			
asistent/ka účetní	ne				
účetní	ano	Sloučení kategorií a vytvoření nových kategorií:			
účetní	ne	Pracovní pozice	Ne	Ano	Celkový součet
účetní	ano	fakturant/ka + asistent/ka účetní	13	5	18
účetní	ano	účetní	25	30	55
OSVČ	ano	mzdová/mzdový účetní	1	6	7
účetní	ano	hlavní účetní	5	15	20
účetní	ne	OSVČ + ostatní	5	7	12
hlavní účetní	ne	Celkový součet	49	63	112
hlavní účetní	ne				
účetní	ne	Pracovní pozice	Ne	Ano	
fakturant/ka	ano	fakturant/ka + asistent/ka účetní	7,875	10,125	
OSVČ	ano	účetní	24,0625	30,9375	
účetní	ano	mzdová/mzdový účetní	3,0625	3,9375	
účetní	ano	hlavní účetní	8,75	11,25	
fakturant/ka	ano	OSVČ + ostatní	5,25	6,75	

účetní	ano	Podmínka:			
mzdová/mzdový účetní	ne	Všechny četnosti musí být větší než 5 nebo musí být větší než 1 a maximálně 20 % z nich může být menší než 5.			
účetní	ano	Podmínka splněna.			
asistent/ka účetní	ne				
účetní	ano	Pracovní pozice	Ne	Ano	
účetní	ne	fakturant/ka + asistent/ka účetní	3,33531746	2,59414	
asistent/ka účetní	ano	účetní	0,036525974	0,02841	
daňový konzultant	ano	mzdová/mzdový účetní	1,389030612	1,08036	
hlavní účetní	ano	hlavní účetní	1,607142857	1,25	
hlavní účetní	ano	OSVČ + ostatní	0,011904762	0,00926	
hlavní účetní	ano				
hlavní účetní	ano	Testové kritérium:		11,342	
účetní	ano	Kritická hodnota:	0,05 (5-1)^(2-1)	9,48773	
účetní	ano	Kritický obor $W = <9,48773; \infty$)			
asistent/ka účetní	ne	Testové kritérium leží v kritickém oboru, zamítáme H2₀.			
účetní	ne				
účetní	ne	P-hodnota:		0,02298	
účetní	ne	P-hodnota je menší než 0,05; zamítáme H2₀.			
účetní	ne	Pracovní pozice závisí na zkušenosti s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním na 5% hladině významnosti.			
asistent/ka účetní	ano				
mzdová/mzdový účetní	ano	Síla závislosti:			
hlavní účetní	ano	Cramerův koeficient V =		0,31823	
účetní	ano	Jedná se o střední závislost mezi pracovní pozicí respondenta a zkušeností respondenta s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním.			
OSVČ	ano	0,3-0,7 = střední závislost			

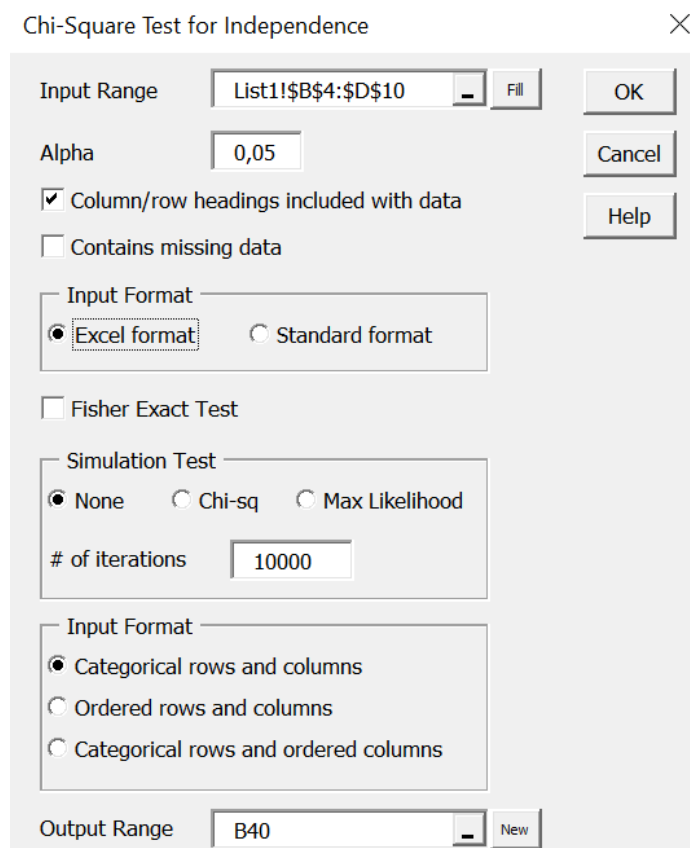
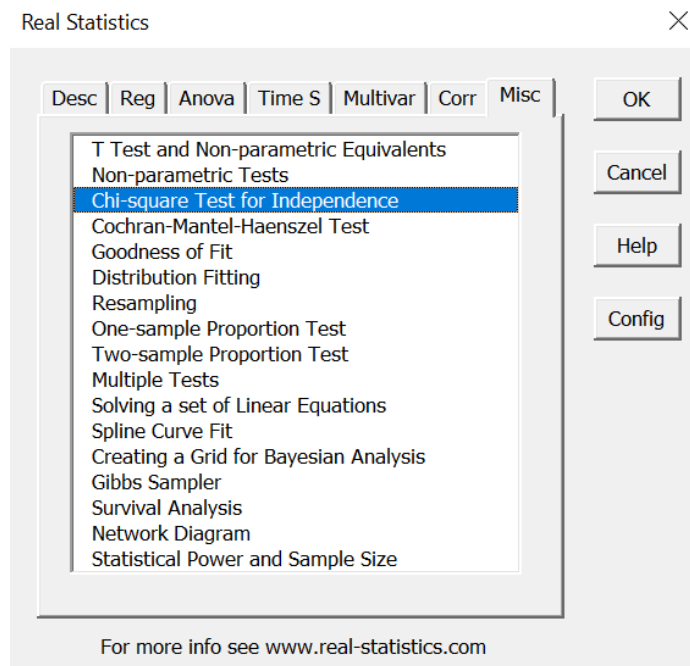
Příloha D: Postup výpočtu a vyhodnocení H3₀ v prostředí *Microsoft Excel*

Data		Výchozí kontingenční tabulka			
Délka praxe	Zkušenost	Zkušenost			
		Ne	Ano	Celkový součet	
16 – 20 let	ano	méně než 1 rok	11	3	14
11 – 15 let	ano	1 – 5 let	17	13	30
6 – 10 let	ne	6 – 10 let	10	11	21
1 – 5 let	ano	11 – 15 let	4	16	20
více než 20 let	ano	16 – 20 let	4	11	15
16 – 20 let	ano	více než 20 let	3	9	12
16 – 20 let	ne	Celkový součet	49	63	112
více než 20 let	ano				
více než 20 let	ano	Délka praxe	Ne	Ano	Celkový součet
16 – 20 let	ano	méně než 1 rok	11	3	14
1 – 5 let	ne	1 – 5 let	17	13	30
méně než 1 rok	ne	6 – 10 let	10	11	21
11 – 15 let	ne	11 – 15 let	4	16	20
1 – 5 let	ano	16 – 20 let	4	11	15
více než 20 let	ano	více než 20 let	3	9	12
1 – 5 let	ne	Celkový součet	49	63	112
11 – 15 let	ano				
1 – 5 let	ne	Délka praxe	Ne	Ano	
6 – 10 let	ano	méně než 1 rok	6,1250	7,8750	
1 – 5 let	ne	1 – 5 let	13,1250	16,8750	
méně než 1 rok	ano	6 – 10 let	9,1875	11,8125	
méně než 1 rok	ne	11 – 15 let	8,7500	11,2500	
1 – 5 let	ne	16 – 20 let	6,5625	8,4375	
1 – 5 let	ne	více než 20 let	5,2500	6,7500	
16 – 20 let	ano	Podmínka:			
1 – 5 let	ne	Všechny četnosti musí být větší než 5 nebo musí být větší než 1 a maximálně 20 % z nich může být menší než 5.			
méně než 1 rok	ne	Podmínka splněna.			
méně než 1 rok	ne				
6 – 10 let	ne				
6 – 10 let	ano	Délka praxe	Ne	Ano	
méně než 1 rok	ne	méně než 1 rok	3,8801	3,0179	
1 – 5 let	ne	1 – 5 let	1,1440	0,8898	
6 – 10 let	ne	6 – 10 let	0,0719	0,0559	
11 – 15 let	ano	11 – 15 let	2,5786	2,0056	
méně než 1 rok	ne	16 – 20 let	1,0006	0,7782	
6 – 10 let	ne	více než 20 let	0,9643	0,7500	
11 – 15 let	ano				
1 – 5 let	ne	Testové kritérium:		17,137	
1 – 5 let	ano	Kritická hodnota:	0,05 (6-1)*(2-1)	11,0704977	
11 – 15 let	ne	Kritický obor W =	<11,0704977; ∞)		
více než 20 let	ano				
více než 20 let	ano	Testové kritérium leží v kritickém oboru, zamítáme H3₀.			
11 – 15 let	ano				
1 – 5 let	ne				
více než 20 let	ne	P-hodnota:		0,00424751	
více než 20 let	ne	P-hodnota je menší než 0,05; zamítáme H3₀.			
více než 20 let	ne	Délka praxe závisí na zkušenosti s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním na 5% hladině významnosti.			
1 – 5 let	ano				
11 – 15 let	ano	Síla závislosti:			
16 – 20 let	ano	Cramerův koeficient V =		0,39116139	
16 – 20 let	ano	Jedná se o střední závislost mezi délkou praxe respondenta a zkušeností respondenta s neetickým, podvodným a protiprávním jednáním.			
6 – 10 let	ano	0,3-0,7 = střední závislost			

Příloha E: Ověření výsledku Chí-kvadrát testu pomocí funkce *Real Statistics*

Hypotéza č. 1				Expected Values				Chi-Square Test			
Věková kategorie	Ne	Ano	Celkový součet	Ne	Ano	Total	Count	Rows	Alpha	Cols	df
méně než 25 let	10	3	13	5,6875	7,3125	13	112	6	2	5	
25 – 29 let	13	9	22	9,625	12,375	22					
30 – 39 let	9	16	25	10,9375	14,0625	25					
40 – 49 let	13	17	30	13,125	16,875	30					
50 – 59 let	3	13	16	7	9	16					
60 a více let	1	5	6	2,625	3,375	6					
Celkový součet	49	63	112	49	63	112					
<p>Pearson's 14,3812 0,01336 11,0705 yes 0,35833 Max likelihood 15,1239 0,00985 11,0705 yes 0,36747</p>											
Hypotéza č. 2				Expected Values				Chi-Square Test			
Pracovní pozice	Ne	Ano	Celkový součet	Ne	Ano	Total	Count	Rows	Alpha	Cols	df
fakturant/ka + asistent/ka účetní	13	5	18	7,875	10,125	18	112	5	2	4	
účetní	25	30	55	24,0625	30,9375	55					
mzdová/mzdový účetní	1	6	7	3,0625	3,9375	7					
hlavní účetní	5	15	20	8,75	11,25	20					
OSVČ + ostatní	5	7	12	5,25	6,75	12					
Celkový součet	49	63	112	49	63	112					
<p>Pearson's 11,3421 0,02298 9,48773 yes 0,31823 Max likelihood 11,9134 0,01801 9,48773 yes 0,32614</p>											
Hypotéza č. 3				Expected Values				Chi-Square Test			
Délka praxe	Ne	Ano	Celkový součet	Ne	Ano	Total	Count	Rows	Alpha	Cols	df
méně než 1 rok	11	3	14	6,125	7,875	14	112	6	2	5	
1 – 5 let	17	13	30	13,125	16,875	30					
6 – 10 let	10	11	21	9,1875	11,8125	21					
11 – 15 let	4	16	20	8,75	11,25	20					
16 – 20 let	4	11	15	6,5625	8,4375	15					
více než 20 let	3	9	12	5,25	6,75	12					
Celkový součet	49	63	112	49	63	112					
<p>Pearson's 17,1368 0,00425 11,0705 yes 0,39116 Max likelihood 17,9341 0,00303 11,0705 yes 0,40016</p>											

Příloha F: Nastavení pro výpočet Chí-kvadrát testu pomocí funkce *Real Statistics*



Abstrakt

Fořtová, T. (2022). *Etika v účetnictví a auditu* (Diplomová práce), Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická, Česko.

Klíčová slova: etika, profesní etika, etický kodex, neetické jednání, podvodné jednání, protiprávní jednání, účetní, auditor

Předložená diplomová práce je zaměřena na problematiku etiky v účetnictví a auditu. Hlavním cílem diplomové práce je zjistit typické případy neetického chování v podmínkách českého účetnictví, míru jejich výskytu a jaké důvody k takovému chování vedou. Literární rešerše je zpracována za použití odborné literatury a rozebírá pojmy týkající se profesní etiky, etických kodexů, podvodného a protiprávního jednání. V první části vlastního výzkumu je využita kvantitativní metoda prostřednictvím dotazníkového šetření, které se zaměřuje na etiku v účetní profesi. Druhá část výzkumu je věnována metodě kvalitativního výzkumu, kde jsou realizovány expertní rozhovory s auditory. V závěru práce jsou shrnuty výsledky provedeného dotazníkového šetření a rozhovorů.

Abstract

Fořtová, T. (2022). *Ethics in accounting and auditing* (Master's Thesis). University of West Bohemia, Faculty of Economics, Czech Republic.

Key words: ethics, professional ethics, ethical code, unethical behavior, fraud, illegal conduct, accountant, auditor

The topic of this Master's Thesis is focused on the ethics in accounting and auditing professions. The main objective of the work is to investigate frequent cases of unethical behavior in the context of those areas within the Czech accounting framework, evaluate its prevalence and underlying reasons. The Literature review is conducted using academic literature, and concepts of professional ethics, ethical codes, frauds and illegal conduct are discussed. The first part of the research is based on the quantitative method of data evaluation using questionnaire survey and its main focus is on the ethics within the accounting profession. In the second part, expert interviews with auditors are conducted using the qualitative data collection. Finally, the conclusion summarizes main findings of both methods.