Poznámky k roli auditora při odhalování korupčního jednání[#]

*Jan Molín**

Úvod

Lze nepochybně konstatovat, že v posledních několika letech se otázka korupce a zejména problematika boje proti ní stává významným celospolečenským tématem. Z toho vyplývá i snaha státu inkorporovat do právního řádu různé nástroje a opatření, které mají pomoci tento fenomén potlačovat, resp. odhalovat. Příkladem může být řada již proběhlých změn v oblasti trestního práva hmotného (například přijetí zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, který nabyl účinnosti dnem 1. ledna 2012, a jehož schválení bylo odůvodňováno mimo jiné účinnějším postihem korupce), ale i práva procesního (například zavedení institutu tzv. spolupracujícího obviněného). Je možné zmínit také související úvahy *de lege ferenda*, které se týkají jak procesních institutů (například v podobě tzv. korunního svědka či tzv. agenta provokatéra), tak komplexní nové právní úpravy v určitých oblastech (například návrh zákona o státních úřednících, resp. o státní službě).

Je také pravdou, že právní řád České republiky klade již v současnosti na různé osoby nároky v podobě právních povinností v případě zjištění korupce. V tomto ohledu jsou samostatnou skupinou auditoři¹, neboť ti se při vykonávání své činnosti mohou dozvědět skutečnosti nasvědčující tomu, že v konkrétním případě bylo spácháno korupční jednání. Cílem tohoto příspěvku je tedy popsat roli auditora při odhalování korupce, zejména se pak zaměřit na diskuzi různých povinností, které jsou na auditory kladeny právním řádem České republiky. Pobočným cílem je i samotné vymezení pojmu korupce, což se z hlediska teoretického i praktického jeví jako ne zcela snadný úkol.

1 Vymezení pojmu korupce

V různých encyklopediích, slovnících a jiných publikacích lze nalézt rozličné definice pojmu „korupce“. Nahlédne-li se do některých starších zdrojů, například do Ottova slovníku naučného,² korupce se vymezuje jako „jednání, kterým se na určitou osobu působí, aby jednala buď proti dobrým mravům, nebo proti svým povinnostem, ať již úředním nebo morálním“ (Němec, 1935, s. 768).

Masarykův slovník naučný obsahuje velmi podobné vymezení opět zdůrazňující otázku porušení mravnosti či cti, přičemž dále doplňuje, že se jedná o podplacení či úplatnost.³

Některé novější publikace definují korupci podstatně stručněji. Například Malá československá encyklopedie z roku 1986 vymezuje korupci dokonce jen jako „úplatkářství,

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.

^{*} Ing. Jan Molín, Ph.D. – odborný asistent; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <jan.molin@vse.cz>.

¹ Stručně k vymezení auditu např. Mejzlík (2013).

² Je zajímavé, že původní Ottův slovník naučný z roku 1898 definici korupce vůbec neobsahuje, tento pojem vymezují až jeho dodatky z roku 1935 (viz dále).

³ „Korupce (z lat.): porušení, zejm. mravnosti nebo cti, podplacení, úplatnost.“ (Rádl – Tobolka, 1929)

kterým se rozumí získávání neoprávněných výhod za úplatek“ (ČSAV, 1986). Tento pohled se z dnešního pohledu jeví jako nesprávný a příliš úzký (viz dále).

Všechny tři definice v zásadě zdůrazňují (a odpovídá to i významu slova „korupce“ tak, jak jej běžně chápeme), že se jedná o dvoustranný vztah, kde jeden subjekt poskytuje nebo nabízí druhé osobě určité „plnění“ (či slib takového plnění), tj. úplatek, přičemž příjemce poté jedná proti dobrým mravům, popř. proti svým povinnostem.

Velmi podobně vymezují tento negativní společenský jev i některé odborné publikace, např. Chmelík a Tomica (2011, s. 25): „Korupce je vztah dvou subjektů jednajících v rozporu s dobrými mravy spočívající v nabídce, příslibu, realizování výhody v něčí prospěch nebo akceptování takového požadavku na vyžádanou, nabídnutou nebo slíbenou odměnu.“ Zdůrazňují tedy, že se jedná o do jisté míry „deviantní chování“, které vybočuje z norem regulujících činnost a chování veřejné moci, a to za „úplatu“ či jinou výhodu pro oboustranný prospěch a obohacení toho, kdo výhodu poskytuje nebo slíbí.

Definici korupce je možné hledat také v některých oficiálních dokumentech. Jedním z takových materiálů je například tzv. Strategie vlády v boji proti korupci na období let 2011 a 2012, která byla schválena vládou České republiky dne 5. ledna 2011 (viz Usnesení vlády České republiky č. 1/2011). V rámci tohoto dokumentu se vymezuje, že korupce znamená slíbení, nabídku nebo poskytnutí úplatku s cílem ovlivnit něčí jednání nebo rozhodnutí, anebo žádost o úplatek či jeho přijetí. Vedle toho se zdůrazňuje, že úplatek nemusí být vždy ve finanční podobě, nýbrž se může jednat i o poskytnutí informací, věcných darů a jiných výhod, služeb, popř. zvýhodnění poskytovaných třetím osobám.

Důležitá je skutečnost, že ve zmíněné strategii se vymezuje jako negativní jev i tzv. střet zájmů. Označuje se za tzv. první indikátor korupce s tím, že se jedná o takové jednání veřejného funkcionáře, které ohrožuje důvěru v jeho nestrannost. Střet zájmů tedy v zásadě nastává tam, kde se výkon určité funkce může dostat do rozporu se soukromým zájmem osoby, která tuto funkci zastává.

Jakkoliv se střet zájmů sám o sobě do korupčních forem obvykle nezahrnuje (a spíše se označuje za stav, v němž se zvyšuje riziko korupce), dovozuje se, že zneužití tohoto stavu, tj. situace, kdy dotyčná osoba zneužívá svého postavení k získání neoprávněného prospěchu pro sebe nebo pro někoho jiného, již korupční prvky má. Je tak možné dovodit, že za korupční jednání se v nejširším pojetí nepovažuje výlučně dvoustranný vztah, ale i „samostatné“ jednání osoby, které spočívá ve zneužití pravomocí a jehož cílem je získání neoprávněného prospěchu.

Z tohoto pohledu je velmi příznačné vymezení pojmu korupce nevládní organizací Transparency International, která se korupčními jevy a boji proti nim zabývá. Ta definuje korupci velmi široce (i když ji omezuje, jak vyplývá z následující definice, na oblast veřejného sektoru, což odpovídá hlavnímu zaměření této organizace) jako „zneužití pravomocí za účelem získání nezaslouženého osobního prospěchu“, přičemž zároveň dodává, že se jedná o takové jednání představitelů veřejného sektoru (ať už jde o politiky či státní úředníky), jímž se nedovoleně a nezákonně obohacují prostřednictvím zneužívání pravomocí, které jim byly svěřeny (Štíčka aj., 2008, s. 18).

Je tedy otázkou, které z uvedených pojetí (užší či širší) je správné, resp. zda je vůbec nutné hledat exaktní definici tohoto pojmu. Pro účely tohoto příspěvku a dále uvedených závěrů si dovoluji za korupci chápat nejširší množinu možných korupčních jednání ve všech oblastech ekonomiky, tj. korupcí budu rozumět:

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

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

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

Do korupčních forem se ale zahrnují i některá další jednání, například řazená pod pojmy klientelismus, nepotismus a tzv. prodeje pozic. Klientelismem (z latinského *cliens* – poslušný) se obvykle rozumí jednání spočívající v upřednostňování spřízněných skupin a přátel. Dodává se, že klientelismus je založen na vztahu mezi závislými „klienty“ a patronem, přičemž nejvýraznější charakteristikou tohoto vztahu je nerovnost zúčastněných stran. Klientelismus jako korupční vztah je přitom přísně osobní, zpravidla silně emotivně zabarvený ideálem věrnosti, čímž se liší od neosobních vztahů založených na tržním principu.

Vedle toho se nepotismem (z italského *nepos* – vnuk) rozumí způsob uplatňování, upevňování a rozšiřování vlivu významného jedince na společenské struktury, a to prostřednictvím dosazování vlastních oblíbenců, resp. příbuzných do různých lukrativních a společensky vlivných pozic. Tím vzniká síť vzájemných vazeb a osobních kontaktů, která je poté zneužívána.

Třetí zmíněnou formou, tj. prodejem pozic, se pak obvykle rozumí situace, kdy dochází k upevňování a rozšiřování vlivu významného jedince, jenž je v postavení, které mu umožňuje rozhodovat o personálních otázkách, a to prostřednictvím placeného protěžování. Pracovní a jiné pozice, o nichž rozhoduje, pak obsazuje tak, že přijímá úplatky od jednotlivých zájemců o tyto pozice. Dodává se, že jakmile tito kandidáti místo získají, chovají se k tomuto jedinci jako ke kořisti, neboť se jim musí vrátit vynaložené náklady (k vymezení všech forem viz Štíčka a kol., 2008, s. 22).

V kontextu vymezení pojmu „korupce“ je také zajímavé podívat se na jeho slovní základ. Lze konstatovat, že tento termín je latinského původu, přičemž vychází ze slova „*rumpere*“, tj. zlomit, rozlomit, přetřhnout. Latinský výraz „*corruptus*“ poté znamená následek určitého nekalého jednání, překládá se obvykle jako znečištěný, zkažený, zvrácený nebo podplacený, tj. jinými slovy tento následek dle Chmelíka a Tomicy (2011, s. 15) způsobuje to, že dotyčný je přinucen ke změně postojů, zásad a názorů. Tomu odpovídá i pojetí korupce jako tzv. zvrácené integrity (Barnhart – Stein, 1962, s. 273).

Na závěr snahy o vymezení korupce a jejích jednotlivých forem je možné položit si téměř až filozofickou otázku, zda se do korupčního jednání zahrnuje předávání ojedinelých a

drobných předmětů (bonboniér, květin atp.), což se velmi často označuje slovem „všimné“. Záleží samozřejmě na úhlu pohledu, motivech případného „dárce“ (tj. zda je všimné předáváno s úmyslem, aby příjemce zneužil své postavení či jako „ocenění“ za – jinak nestranné – chování), dále na skutečnosti, zda došlo či nedošlo ke zneužití postavení rozhodující osoby, jakož i na samotném vnímání takového jednání společností, resp. stanovení morálních pravidel. Lze však zřejmě dojít k závěru, že tato forma jednání může být podhoubím případného budoucího korupčního vztahu, z tohoto důvodu takové jednání řada etických kodexů (a to i ve státní správě)⁴ zakazuje. Někteří autoři – například Chmelík – Tomica (2011, s. 54) – v tomto kontextu také zdůrazňují, že je potřeba zamyslet se nad obecnými celospolečenskými konsekvencemi zejména ve vztahu k mladší generaci: „Děti tím, že přinášejí učitelce do školy na závěr roku kytici, si tak fixují, že je to společensky žádáno, že je to zcela normální a běžné. Přidá-li se k tomu obdobný trend při návštěvě restaurace, lékaře apod., zdánlivě bezvýznamné jednání, hodnocené jako zcela běžný jev, kterým se vyjadřuje poděkování za poskytnutou službu, nabývá charakteru konvence, která je rozvíjena dalšími podobnými, ale i závažnějšími jednáními.“

2 Některé přístupy k dělení korupce a povaha korupce

Tak jako tomu bylo v případě vymezení korupce, i ohledně dělení korupce se lze setkat s různými přístupy a hledisky. Jde-li například o kritérium její závažnosti, lze korupci dělit na bagatelní (slabou), závažnou a silnou (Chmelík – Tomica, s. 33).

Pokud jde o dělení korupce v různých společenských odvětvích, obvykle se korupce rozděluje na korupci ve veřejné správě (ve veřejném sektoru), přičemž odděleně se definuje tzv. politická korupce, dále na korupci v soukromém sektoru, korupci v médiích atp. Samostatně se poté vymezuje korupce jako součást tzv. vnitřních podvodných jednání.

Hovoří-li se o korupci ve veřejné správě, uvádí se, že lze spatřit různé typy korupčního jednání, které se od sebe odlišují zejména stupněm společenské nebezpečnosti.

Zajímavější než členění samotné korupce je zkoumání její povahy. Podle některých autorů je tato charakteristika korupce v té které zemi z hlediska například případných zahraničních investorů významnější, než její míra (k tomu a k následujícímu vymezení viz např. Pachmann, 2006, s. 4). Z tohoto pohledu se korupce (korupční prostředí) dělí do následujících typů:

- a) aktivní korupce,
- b) praktická korupce,
- c) pasivní korupce.

U aktivní korupce se vymezuje, že „aktivní“ stranou korupčního vztahu je přímý zahraniční investor. Naopak pasivní typ korupce znamená, že veřejní činitelé sami vyžadují úplatky za zneužití svého postavení. Praktický typ korupce se pak vymezuje tak, že přímí zahraniční investoři poskytují úplatky zejména z důvodu urychlení určitých procesů.

Z pohledu povahy korupce v dané zemi je důležitá také tzv. organizace korupce. Je možné dovodit, že korupce je organizována jako:

- a) centralizovaná a
- b) decentralizovaná.

Centralizovaná korupce se vymezuje tak, že korupce je organizována z nejvyšší úrovně, tj. vrcholnými představiteli veřejné správy, resp. politiky. Jak uvádí Pachmann (2006, s. 5), jakkoliv to může znít paradoxně, z pohledu zahraničního investora se jedná o „výhodu“,

⁴ Čl. 7 odst. 1 Etického kodexu úředníků a zaměstnanců veřejné správy, který schválila vláda České republiky dne 9. května 2012.

neboť tato korupce je charakterizována relativní jistotou pro investora, „komu a kolik má zaplatit.“ Naopak decentralizovaná korupce označuje, že jednotlivé složky veřejné správy spolu na korupčních operacích „nespolupracují“ a investor nemá jistotu o tom, komu a v jaké výši úplatek poskytnout.

Nakonec se rozdělují tzv. korupční sítě, a to podle kritéria, zda je možné se do nich bez dalších problémů zapojit. Rozeznávají se:

- a) otevřené korupční sítě a
- b) uzavřené korupční sítě.

Z pozice investora není problém se dostat do otevřených korupčních sítí, naopak uzavřené korupční sítě jsou charakterizovány tím, že uplácená strana nemá zájem jakýmkoliv způsobem podporovat aktivity investora, proto je pro něj problém do těchto sítí vstoupit (Pachmann, 2006, s. 5).

Definuje se současně tzv. „ideální kombinace“ pro zahraničního investora, kterou je aktivní typ korupce, centralizovaná organizace korupce a otevřené korupční sítě. Naopak opačným extrémem je pasivní korupce s decentralizovanou organizací a uzavřené korupční sítě.

3 Snahy o měření korupce a index vnímání korupce

V minulosti se objevovala řada přístupů, jak korupci objektivně změřit. Problém však v tomto ohledu spočíval a spočívá v tom, že korupce je fenomén, jenž lze měřit velmi obtížně. Je tomu tak hlavně proto, že toto protiprávní jednání je často „skryto“, přičemž vyjde najevo až prostřednictvím skandálů, vyšetřování a probíhajících trestních stíhání. Snahy o hodnocení korupce na základě empirických údajů právě z těchto trestních kauz (například spočívající v porovnání počtu případů jednotlivých korupčních forem, výše úplatků atp.) nakonec také selhaly, neboť údaje odrážely spíše kvalitu orgánů činných v trestním (a jiném) řízení v té které zemi. Proto se nyní v zásadě dochází k závěru, že objektivně změřit skutečnou hladinu korupce nelze (Chmelík – Tomica, 2011, s. 33).

Na druhou stranu však není nutné díky těmto závěrům definitivně rezignovat na vyhodnocování úrovně korupce v dané zemi. To, co měřitelné je, je tedy nikoliv samotná úroveň korupce, ale stupeň vnímání existence korupce. V rámci těchto postupů „měření korupce“ se využívají standardní sociologické a ekonomické metody, které lze rozdělit na:

- a) kvalitativní a
- b) kvantitativní.

Do kvalitativních metod měření korupce se zařazují různé sociologické průzkumy, jejichž výstupem je například subjektivní hodnocení úrovně korupce v jednotlivých oblastech společenského života. Jak uvádí Štička a kol. (2008, s. 48), jejich výsledkem tak není jednoznačný číselný (kvantitativní) ukazatel, ale pouze jisté kvalitativní tvrzení (například, že 23 % obyvatel považuje zdravotnictví za rozhodně zkorumpované, 42 % za spíše zkorumpované, 17 % za spíše nezkorumpované, 7 % za rozhodně nezkorumpované a 11 % nemá názor).

Naproti tomu smyslem kvantitativních metod je pak převést výsledky kvalitativních průzkumů do podoby indexů, které by bylo možné srovnávat jednak v čase a jednak mezi jednotlivými zeměmi. Je možné potom doplnit, že tyto indexy mohou být různého druhu, přičemž se vymezují indexy:

- a) jedinečné (unikátní) a
- b) kompozitní (složené).

Pro jedinečný index platí, že je odvozen z dat získaných zvláštním průzkumem sledujícím pouze konkrétní (daný) účel, naopak složený (kompozitní) index je dán sloučením několika již existujících indikátorů.

Mezi nejznámější kompozitní index vyhodnocující „míru korupce“ v dané zemi potom bezpochyby patří tzv. index vnímání korupce (Corruption Perception Index – CPI), který každoročně vydává pro většinu zemí světa organizace Transparency International.

Jak již bylo uvedeno, Transparency International je mezinárodní nevládní organizací zabývající se problematikou korupce a vytvářením protikorupčních programů. Jedná se de facto o síť poboček ve více než 100 zemích celého světa, mezi které patří i pobočka v České republice. Transparency International byla založena v roce 1993, je řízena prostřednictvím mezinárodního sekretariátu se sídlem v Berlíně a jejím cílem je omezovat jak nabídkovou, tak poptávkovou stranu korupce. Mezi hlavní „nástroje“ této organizace patří upozorňování na problém korupce a jejích důsledků, prosazování strukturálních reforem, iniciování mezinárodních smluv (a prosazování jejich dodržování), monitorování chování vládních orgánů, podniků a bank atp.

Index vnímání korupce (dále též jen „index CPI“) je složeným indexem, který je sestaven na základě několika průzkumů týkajících se korupce (například index pro rok 2011 vycházel ze 17 průzkumů provedených 13 institucemi). Tyto průzkumy (zajišťované nezávislými a renomovanými institucemi) přitom odrážejí názory odborníků a představitelů podnikatelské sféry. Transparency International dbá na skutečnost, aby použité zdroje pro sestavování indexu CPI byly vysoce kvalitní a spolehlivé, což se odráží v požadavku, aby každý použitý průzkum měl dobře zmapovanou metodu sběru dat a publikovanou metodologii.

Je nutné si uvědomit, že jakkoliv se organizace Transparency International zabývá i korupcí v soukromém sektoru, index CPI odráží pouze korupci ve veřejné správě, tj. hodnotí jednotlivé země podle stupně vnímání přítomnosti korupce mezi státními úředníky, veřejnými činiteli a politiky. Platí dále pravidlo, že aby mohl být pro konkrétní zemi index CPI publikován, je nutné, aby byly k dispozici nejméně tři spolehlivé zdroje údajů, přičemž výsledná hodnota indexu pak vychází z těchto zdrojů. Pokud alespoň tři zdroje nejsou k dispozici, výsledky se pro daný stát nepublikují.

Jednotlivé dílčí průzkumy, které se používají pro sestavování indexu CPI, v zásadě obsahují dva okruhy otázek, a to:

- a) otázky týkající se zneužívání pravomocí veřejných činitelů, jejich cílem je tedy získat informace o vnímání uplácení státních úředníků, dále týkající se uplácení při zadávání veřejných zakázek, popř. zneužívání veřejných prostředků a
- b) dotazy týkající se dopadů a účinnosti protikorupčních opatření v rámci veřejného sektoru.

Při sestavování indexu CPI se pak vychází z hodnocení jednotlivých zemí v těchto zdrojových průzkumech a vypočítává se jediná kombinovaná celková hodnota pro každou zemi.

Z výše uvedeného textu tedy vyplývají dva zásadní závěry týkající se charakteristiky indexu CPI, a to skutečnosti, že:

- a) index CPI neodráží vnímání celkové korupce v dané zemi, nýbrž zabývá se pouze korupcí ve veřejné správě a
- b) index vnímání korupce reprezentuje subjektivní vnímání korupčního prostředí.

Zejména skutečnost uvedená ve výčtu na místě druhém, tedy že index je založen na výzkumech veřejného mínění popisujících subjektivní hodnocení korupce, je pak zásadní kritikou tohoto indexu. Mezi další kritiky se pak řadí například závěr, že samotná myšlenka

hodnocení a řazení států podle indexu CPI je problematická, neboť ne všude se za korupci považují vždy stejná jednání. Dalším negativem je současně tvrzení, že praktický přínos indexu CPI pro podnikatele (investory) je sporný.

V každém případě však lze díky hodnotám indexu seřazovat jednotlivé země do žebříčku vnímání existence korupce (někdy označované sportovní terminologií i jako tzv. „liga integrity“), resp. (s jistým omezením) vyhodnocovat hodnoty indexu, resp. pořadí dané země v čase.

4 Právní povinnost auditora týkající se zjištěného korupčního jednání předjímaná zákonem o auditorech

Jak již bylo zmíněno v úvodu tohoto článku, právní řád České republiky stanovuje různým subjektům rozličné právní povinnosti týkající se situací, kdy se dozvědí o korupčním jednání jiného. Pro oblast výkonu auditorské činnosti jsou auditorům kladeny povinnosti již přímo v samotném zákoně o auditorech.⁵

Podle ustanovení § 21 odst. 5 zákona o auditorech totiž platí, že zjistí-li auditor při provádění auditorské činnosti v účetní jednotce skutečnosti, o kterých se lze důvodně domnívat, že mohou naplnit skutkovou podstatu trestných činů úplatkářství, je povinen neprodleně reagovat. Předjímanou reakcí je pak to, že auditor je povinen písemně informovat o zjištěných skutečnostech:

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

Zákon o auditorech potom k tomu v ustanovení § 15 odst. 4 písm. c) dodává, že splnění takové povinnosti se nepovažuje za porušení mlčenlivosti.⁶

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

Trestné činy úplatkářství jsou v trestním zákoníku upraveny v rámci skupiny trestných činů proti pořádku ve věcech veřejných. Trestní zákoník⁷ definuje tři samostatné formy (a zároveň skutkové podstaty), přičemž rozlišuje:

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

Objektem (tj. chráněným statkem) u těchto trestných činů je dle Novotného a kol. (2010, s. 432) zájem na řádném, nestranném, nezištném a zákonném obstarávání věcí obecného

⁵ Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů.

⁶ K polemice týkající se kontroverznosti „oznamovací povinnosti“ viz např. Králíček (2009, s. 39).

⁷ Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „trestní zákoník“).

zájmu, resp. zájem na rovnosti podmínek soutěžitelů v hospodářské soutěži, která by mohla být narušena korupčním jednáním.

Jak je uvedeno dále, všechny tři skutkové podstaty postihují jednání, při kterém je nabízen, poskytován, přijímán či slibován úplatek. Proto je vhodné již na tomto místě vymezit, že trestní předpisy za úplatek považují širokou skupinu „plnění“, neboť úplatkem se rozumí jakákoliv neoprávněná výhoda spočívající v přímém majetkovém obohacení nebo jiném zvýhodnění, které se dostává nebo má dostat uplácené osobě nebo s jejím souhlasem jiné osobě, a na kterou není nárok.⁸ Úplatkem tak může být nejen finanční plnění, nýbrž úplatek může mít i jinou materiální podobu, popř. se může jednat i o výhodu jiného druhu (například protislužbu, popř. i sponzorský dar). Zásadní je současně skutečnost, že trestní zákoník nestanoví žádnou minimální hranici úplatku. V případě, jsou-li naplněny ostatní znaky trestného činu, tak trestní předpisy mohou postihovat i jednání s nízkou hodnotou úplatku, což existující judikaturou dokládá Šámal a kol. (2012, s. 3161): „V oblasti výkonu státní moci a správy však nelze tolerovat zásadně žádné úplatky, a to ani nepatrné hodnoty (srov. R 17/1978, s. 106).“

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

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

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

Takový pachatel bude potrestán odnětím svobody až na čtyři léta nebo zákazem činnosti. Doplnuje se současně, že kdo za stejných okolností úplatek žádá, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až pět let. Přísnější trestní sankce spojená s vyžádáním úplatku je v tomto případě odůvodňována vyšší společenskou škodlivostí tohoto jednání.

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

Je tedy schematicky možné dovodit, že tímto trestným činem se postihují popsaná úmyslná jednání, která spočívají v přijetí nebo vyžádání úplatku (či přijetí slibu úplatku), a to v souvislosti s:

- a) tzv. obstaráváním věcí obecného zájmu nebo
- b) podnikáním svým nebo jiné osoby.

⁸ Ustanovení § 334 odst. 1 trestního zákoníku.

Vyvstává tak podstatná otázka, co se rozumí zmíněným obstaráváním věcí obecného zájmu. V souladu s dostupnou literaturou to je relativně široká skupina zahrnující nejen rozhodování orgánů veřejné moci, ale je jím také jiná činnost při uspokojování zájmů občanů a právnických osob v oblasti materiálních, sociálních, kulturních a jiných potřeb. Naopak do tohoto pojmu nespadá činnost občanů, která je výlučně projevem jejich osobních práv (Šámal aj., 2012, s. 3161).

Dle Novotného a kol. (2010, s. 432 a 433) tak lze dovodit, že do „obstarávání věcí obecného zájmu“ je zahrnována mimo jiné činnost v oblasti zdravotnictví (například rozhodování o tom, zda bude pacient operován a hospitalizován, vydávání potvrzení o zdravotní způsobilosti pro výkon určitého povolání atp.), dále například rozhodování o přijetí na vysokou školu, výkon funkce rozhodce, znalce atp. Jedna z mediálně známých trestních kauz, která se oblasti obstarávání věcí veřejného zájmu také dotýkala, byla i činnost fotbalových rozhodčích.⁹

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

Pro trestní postih se však vyžaduje, aby mezi úplatkem a obstaráváním věcí obecného zájmu nebo podnikáním byla souvislost. Tak tomu bude v případech, kdy přijatý nebo slíbený úplatek má vztah k činnosti osoby, která věci obecného zájmu (popř. při podnikání) sama obstarává nebo osoby, která v této věci spolupůsobí. Navíc platí, že samotná skutečnost, že přijetí úplatku nebo slibu úplatku neovlivnilo osobu obstarávající věci obecného zájmu nebo podnikající osobu, je pro trestní postih nerozhodná. Naopak měl-li úplatek nebo jeho slib vliv na jednání pachatele, Šámal a kol. (2012, s. 3162) uvádí, že tato okolnost zvyšuje závažnost trestného činu. Dílčím závěrem nechť je tedy skutečnost, že trestní právo postihuje obecně ještě širší případy, než které byly vymezeny v rámci definování pojmu korupce na začátku tohoto příspěvku.

Druhou skutkovou podstatou, která se zahrnuje do trestných činů úplatkářství, je trestný čin podplacení podle § 332 trestního zákoníku. Zde platí, že trestně odpovědný je ten, kdo:

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

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

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

Je možné dovodit, že v tomto případě se v podstatě jedná o zrcadlovou skutkovou podstatu k trestnému činu přijetí úplatku podle § 331 trestního zákoníku. Lze si dále

⁹ Viz např. Rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 17. 10. 2007, č. j. 3 Tdo 510/2007, který potvrdil, že za „obstarávání věcí obecného zájmu“ je nutno považovat i činnost při uspokojování zájmů občanů a právnických osob v oblasti materiálních, sociálních, kulturních a jiných potřeb, mezi které lze nepochybně zařadit i sport (a fotbal zvláště). Viz také k problematice transparentnosti účetního výkaznictví fotbalových klubů a jejich ekonomické situace Procházka (2012).

povšimnout, že i v tomto případě je trestný čin dokonán již tehdy, je-li úplatek „pouze“ slíben nebo jen nabídnut. Skutečnost, že zamýšlený příjemce úplatku tento úplatek odmítne, nemá vliv na trestnost jednání pachatele. I u tohoto trestného činu se opět nevyžaduje, aby osoba přijímající úplatek zneužila svého postavení a poskytla jinému neoprávněné zvýhodnění.

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

Podstatou tohoto trestného činu je tedy situace, kdy pachatel (tzv. prostředník) působí (nebo působil) svým vlivem na výkon pravomoci úřední osoby a za toto jednání žádá nebo přijímá úplatek. Ve srovnání s předchozími dvěma skutkovými podstatami si lze povšimnout, že trestný čin nepřímého úplatkářství se týká působení pouze na výkon pravomoci úřední osoby, nikoliv šířeji té osoby, která obstarává věci obecného zájmu. U tohoto trestného činu je zároveň nutné zdůraznit skutečnost, že pro trestnost opět není rozhodné, zda pachatel působí na výkon pravomoci úřední osoby tak, aby svoji pravomoc nevykonala řádně, popř. nesplnila svoje povinnosti.

S popsáním jednáním souvisí i varianta, kdy příjemce úplatku pouze předstírá, že bude působit na výkon pravomoci úřední osoby, ale ve skutečnosti pro vyřízení věci nepodnikne nic a ani to nemá v úmyslu. V takovém případě se tato osoba nedopustí tohoto trestného činu, ale dopouští se trestného činu podvodu podle § 209 trestního zákoníku, resp. jeho pokusu (Šámal a kol, 2012, s. 3173).

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

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

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

5 Stručně k otázce oznámení a překažení korupčních trestných činů

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

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

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

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

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

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

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

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

V souvislosti s oznamováním korupčního jednání je současně nutné si položit otázku, zda postup auditora nekoliduje s povinností zachovávat mlčenlivost tak, jak je definována v § 15 zákona o auditorech, tj. zda se auditor tím, že sdělí skutečnosti týkající se účetní jednotky,

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

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

kterou audituje, nedopustí porušení povinnosti mlčenlivosti a tím se nevystaví příslušným souvisejícím sankcím. Lze dospět k závěru, že tomu tak nebude, neboť na tuto situaci je pamatováno samotným zákonem o auditorech, konkrétně v ustanovení § 15 odst. 4 písm. e): „Za porušení mlčenlivosti se nepovažuje ... e) poskytnutí informací příslušným orgánům činným v trestním řízení o skutečnostech svědčících o možném spáchání trestných činů úplatkářství“.

Závěr

Pojem „korupce“ je jedním z termínů, ohledně něhož nepanuje shoda v jeho vymezení. V užším smyslu se obvykle zužuje pojmem „úplatkářství“, kde jde obvykle o dvoustranný vztah, kdy jedna osoba poskytuje, nabízí nebo slibuje úplatek jinému (resp. jiný tento úplatek přijme, žádá nebo si dá slíbit), a to za tím účelem, aby příjemce úplatku zneužil svého postavení obvykle ve prospěch té osoby, která úplatek poskytuje, resp. aby svým vlivem působil na jinou osobu, která příslušnou rozhodovací pravomoc má. Lze však dojít k závěru, že v širším smyslu zahrnuje korupce i řadu jiných forem, přičemž nejširěji lze korupci definovat jako zneužití pravomoci (resp. postavení) za účelem získání nezaslouženého prospěchu, ať již svého vlastního a/nebo osobního prospěchu spřízněné osoby, obvykle (nikoliv však nutně) spojené s nabízením, přijetím, vyžádáním nebo slibem jakéhokoliv plnění nebo jiné neoprávněné výhody (tj. úplatku).

Je přirozené, že právní řád na nežádoucí korupční jednání reaguje. Nejprísněji je to potom pomocí norem trestněprávních, kde se oblast korupce postihuje jak třemi trestnými činy zahrnovanými do skupiny trestných činů úplatkářství (tj. trestný čin přijetí úplatku, trestný čin podplacení a trestný čin nepřímé úplatkářství), tak řadou dalších trestných činů (např. trestný čin pletichy při zadání veřejné zakázky a při veřejné soutěži, trestný čin zneužití pravomoci úřední osoby atp.).

Samostatným tématem je potom snaha státu prostřednictvím definování právních povinností zavázat jednotlivé subjekty, aby v případě odhalení korupčního jednání činily příslušné kroky. Jednou ze skupin takových osob jsou auditori, u nichž lze oblast právních povinností týkající se zjištěného korupčního jednání rozeznat jak v „profesním“ zákoně, tj. v zákoně o auditorech, tak v obecných právních předpisech. V souladu se zákonem o auditorech platí, že pokud auditor při vykonávání své činnosti u účetní jednotky zjistí skutečnosti, o nichž se lze důvodně domnívat, že mohou naplnit skutkovou podstatu trestných činů úplatkářství, je povinen neprodleně písemně informovat statutární a dozorčí orgán účetní jednotky, resp. zastupitelstvo územního samosprávného celku nebo městské části hlavního města Prahy v případě, kdy je účetní jednotkou územní samosprávný celek nebo městská část hlavního města Prahy.

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

Literatura:

- [1] Barnhart, C. L. – Stein, J. (1962): *The American College Dictionary*. New York, Random House, 1962.
- [2] Chmelík, J. – Tomica, Z. (2011): *Korupce a úplatkářství*. Praha, Linde, 2011.
- [3] Králíček, V. (2009): *Zákon o auditorech. Komentář*. Praha, Wolters Kluwer, 2009.
- [4] ČSAV (1986): *Malá československá encyklopedie*. Praha, Academia, 1986.
- [5] Rádl, E. – Tobolka, V. (eds.) (1929): *Masarykův slovník naučný. Lidová encyklopedie všeobecných vědomostí. Díl IV*. Praha, Československý kompas, 1929.
- [6] Mejzlík, L. (2013): *Co je audit, kdy a jak vznikl*. In: *Auditorská profese v České republice*. Praha, Komora auditorů České republiky, 2013, s. 9-12.
- [7] Němec, B. (ed.) (1935): *Ottův slovník naučný nové doby. Dodatky k Velikému Ottovu slovníku naučnému, díl třetí, svazek druhý*. Praha, Otto, 1935.
- [8] Pachmann, A. (2006): *Korupce v České republice*. Auditor, 2006, roč. 13, č. 7 – příloha, s. 1-20.
- [9] Procházka, D. (2012): *Financial Condition and Transparency of the Czech Professional Football Clubs*. Prague Economic Papers, 2012, roč. 21, č. 4, s. 504-521.
- [10] Šámal, P. aj. *Trestní zákoník II. § 140 až 421. Komentář*. Praha, C. H. Beck, 2012.
- [11] Štíčka, M. aj. (2008): *Korupce a protikorupční politika ve veřejné správě*. Praha, Transparency International, 2008.

Poznámky k roli auditora při odhalování korupčního jednání

Jan Molín

ABSTRAKT

Příspěvek se zabývá problematikou korupce a rolí auditora při jejím odhalování. V úvodní části je nejprve vymezován pojem korupce, jakož i jednotlivé korupční formy, na to pak navazují poznámky k dělení korupce a ke snahám o její měření. Podrobně je rozebírána právní povinnost auditora při zjištění skutečností, o nichž se lze důvodně domnívat, že mohou naplnit skutkovou podstatu trestných činů úplatkářství. V další části jsou diskutovány povinnosti auditora předjímané trestním právem, a to v podobě oznámit již spáchané korupční jednání jiného, resp. překazit takové jednání za situace, kdy ještě není dokonáno. Tyto povinnosti jsou zasazeny i do kontextu zákonné povinnosti mlčenlivosti auditora.

Klíčová slova: Korupce; Korupční jednání; Úplatkářství; Dělení korupce; Měření korupce; Index vnímání korupce; Auditor; Oznamovací povinnost auditora; Neoznámení trestného činu; Nepřekazení trestného činu.

Notes to the Auditor's Position when Corrupt Conduct Is Detected

ABSTRACT

This paper deals with corruption and the auditor's position when it is detected. The introductory part first defines the term corruption and lists different forms of corruption, which is followed by notes to corruption classification and efforts to measure it. I discuss in detail auditors' legal obligation when they learn about facts that may be reasonably considered to be facts of the crime, in this case bribery. In the following part I discuss auditors' obligations anticipated by the criminal law, namely the duty to announce commission of somebody's corrupt conduct or to hamper such conduct in a situation when it has not been completed. I discuss these obligations in the context of auditors' duty of confidentiality.

Key words: Corruption; Corrupt conduct; Bribery; Corruption classification; Measuring corruption; Corruption perception index; Auditor; Auditor's liability to disclose; Failure to report a crime; Misprision.

JEL classification: M42, K42, D73.