

## Obsah

### AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR ( <i>Jiří Mikyňa</i> ).....	2
Informace ze schůzky se zástupci MF ČR ( <i>Martina Smetanová</i> ).....	3
Evidenční záznam KPV za rok 2011 ( <i>Monika Kryštůfková</i> ).....	3
Upozornění na zneužití jména a čísla oprávnění auditora.....	4
Metodická podpora účetnictví státu ( <i>Martina Smetanová</i> ).....	4
Evropská komise zveřejnila návrhy předpisů v oblasti regulace auditu ( <i>Markéta Jindřišková</i> ).....	6
Setkání představitelů profesních komor v Praze ( <i>Jiří Mikyňa</i> ).....	8
Novela zákona o přeměnách schválena ( <i>Lenka Růčková</i> ).....	9
Nová účetní směrnice a rozhodnutí EK nepodporovat IFRS pro malé a střední podniky v EU ( <i>Marcela Žárová</i> ).....	9

### TÉMA ČÍSLA – INFORMAČNÍ TECHNOLOGIE

Využívání elektronických služeb pro komunikaci s úřady v ČR ( <i>Gabriela Ďurianová</i> ).....	13
Dlouhá cesta k současným počítačům ( <i>Michal Hora</i> ).....	16
Aplikační kontroly v procesu auditu ( <i>Lukáš Mikeska</i> ).....	19
Znáte IAPS 1013 – Vliv elektronického obchodování na účetní závěrku? ( <i>Jiří Pelák</i> )...	23
Vykazování webových stránek v účetní závěrce dle IFRS ( <i>David Procházka</i> ).....	24
Daň z přidané hodnoty elektronicky ( <i>Romana Pelcová, Daniel Horad</i> ).....	29
Využití XML pro sběr dat účetnictví státu ( <i>Miroslav Hálek, Tomáš Zouhar</i> ).....	33
Novela zákona o datových stránkách ( <i>Ladislav Mejzlík</i> ).....	35
Test: Jak se orientujete v informačních a komunikačních technologiích?.....	37

### ZE ZAHRANIČÍ

Výroční zasedání prezidentů členských organizací IFAC v Berlíně ( <i>Petr Šobotník</i> ).....	38
--	----



### e-příloha Auditor 10/2011

#### OBSAH

- Téma čísla – Informační technologie
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **30. 12. 2011**  
Uzávěrka pro příjem podkladů  
pro další číslo je **9. 1. 2012**

## Nahlédnutí do zkouškového systému



Zdeněk Grygar

Jednou z nezbytných podmínek vstupu do auditorské profese stanovených zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech je úspěšné složení auditorské zkoušky. V rámci Komory auditorů se problematice auditorských zkoušek věnuje Výbor pro auditorské zkoušky.

Auditorské zkoušky prošly za posledních necelých dvacet let existence Komory významnými změnami. V roce 1993 se auditorská zkouška skládala ze tří písemných dílčích zkoušek – z účetnictví, z metod a technik ověřování účetní závěrky a z obchodního, daňového a finančního práva. Od roku 1997 vzrostl počet písemných dílčích zkoušek ze tří na sedm, od roku 2003 na osm a od roku 2004 na devět. V letech 1993 – 2009 bylo úspěšně složení dílčích písemných zkoušek vždy ukončeno závěrečnou ústní zkouškou. Tuto závěrečnou ústní zkoušku zrušil až zákon o auditorech, s účinností od 14. dubna 2009. V současné době auditorská zkouška obsahuje 10 dílčích zkoušek, a to z předmětů makroekonomie a mikroekonomie, finanční účetnictví, manažerské účetnictví, podnikové kombinace a konsolidace účetní závěrky, zdanění, právo v podnikání, podnikové finance, statistika a informační technologie, auditing I a auditing II.

Výbor pro auditorské zkoušky se průběžně zabývá strukturou a obsahem jednotlivých dílčích písemných zkoušek ve vazbě na praktické využití těchto znalostí v samostatné auditorské činnosti. Výhledově (pravděpodobně s účinností od 1. ledna 2013) bude zavedena další, v pořadí jedenáctá, dílčí písemná zkouška Finanční

účetnictví II a ve stávající struktuře zkoušek bude rozšířena problematika spisu auditora, kontroly a řízení rizik, částečně na úkor snížení rozsahu u zkoušky z makroekonomie a mikroekonomie. Průměrná úspěšnost uchazečů u všech dílčích písemných zkoušek se v posledních dvou letech pohybovala v rozmezí 76 – 81 %, přičemž u jednotlivých zkoušek se rozmezí pohybovalo od 38 – 100 %.

Počet žádostí uchazečů o vykonání auditorské zkoušky se v posledních letech ustálil. V současné době eviduje Komora ve zkouškovém systému celkem 216 uchazečů, z tohoto počtu se zatím 45 uchazečů ještě nepřihlásilo na žádnou zkoušku. V roce 2009 bylo zapsáno do zkouškového systému celkem 91 uchazečů, v roce 2010 to bylo 86 a v roce 2011 k 25. listopadu 85 uchazečů. Pro zajímavost nejmladšímu uchazeči je 24 let a nejstaršímu 55 let.

Problematiku auditorských zkoušek v rámci Komory upravuje zkušební řád schválený sněmem auditorů v listopadu 2009. V něm je mj. stanoveno, že uchazečem zapsaným do zkouškového systému se může stát každý, kdo splňuje podmínky stanovené § 28 odst. 2 písm. a) až c) zákona o auditorech, tzn. že je způsobilý k právním úkonům, je bezúhonný a získal vzdělání, které je potřebné pro přijetí na vysokou školu, nebo rovnocenné vzdělání. Tímto ustanovením vyšla Komora vstříc zejména studentům magisterského studia vysokých škol, kteří mohou souběžně se svými studijními povinnostmi na vysoké škole vykonávat i dílčí písemné části auditorské zkoušky. Tato možnost však dosud nebyla uchazeči využívána.

Samostatnou agendou Výboru pro auditorské zkoušky, kterou nově zavedl zákon o auditorech

od roku 2009, je problematika „osvobozování zkoušek“. Je nutno připomenout, že zákon stanoví, že uchazeč bude osvobozen od vykonání auditorské zkoušky, pokud složil vysokoškolskou zkoušku nebo srovnatelnou profesní kvalifikační zkoušku, jejíž rozsah a obsah se v rozhodující části shoduje s oblastmi auditorské zkoušky a byla-li zkouška složena nejvýše sedm let přede dnem, kdy uchazeč požádal o vykonání auditorské zkoušky. V roce 2010 evidovala komora 280 žádostí uchazečů o osvobození od zkoušek. Po posouzení zkušebními komisemi byly žádosti uchazečů ve 255 případech vyřízeny kladně. V roce 2011 bylo Komorou k 25. listopadu evidováno 183 žádostí uchazečů o osvobození od zkoušek, ve 158 případech Komora tyto účastníky od vykonání zkoušek osvobodila. V oblasti osvobozování od zkoušek Komora spolupracuje zejména s Fakultou financí a účetnictví VŠE v Praze, s ACCA, Svazem účetních a Komorou daňových poradců ČR.

Po složení auditorské zkoušky ve tříleté lhůtě od podání žádosti musí uchazeč splnit další nezbytné podmínky, stanovené zákonem o auditorech v § 4, aby získal auditorské oprávnění.

Jménem Výboru pro auditorské zkoušky bych touto cestou chtěl popřát všem našim uchazečům složení auditorské zkoušky a hodně zdaru v samostatné auditorské činnosti.

**Zdeněk Grygar**

předseda Výboru pro auditorské zkoušky KA ČR



## Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo dne 12. prosince, zabýval jak běžnou agendou, tak aktuálním vývojem v oblasti tzv. Zelené knihy – to je návrhem Nařízení Evropského parlamentu (EP) a Rady o zvláštních požadavcích na povinné auditu subjektů veřejného zájmu a návrhem Směrnice EP a Rady, kterou se upravuje směrnice 2006/43/EC o statutárních auditech účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek.

Výkonný výbor schválil:

- návrh Výboru pro správu profese na dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti auditora na vlastní žádost a podmínky pro registraci auditorů ze třetích zemí,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky

ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,

- pololetní prémie zaměstnanců KA ČR,
- výběr daňového poradce na zdaňovací období za rok 2011.

Výkonný výbor dále projednal:

- návrhy týkající se strategie KA ČR,
- záležitosti Výboru pro regulaci a rozvoj profese týkající se evidence spisu, zapojení se do projektu perspektivy profese do roku 2025,
- stanovisko k návrhům EK týkající se úprav Čtvrté a Sedmé směrnice,
- další postup KA ČR v oblasti Green Paperu, který se týká návrhu nařízení a směrnice Evropské komise v oblasti auditu

a vzal na vědomí:

- informaci viceprezidenta FEE Petra Kříže o aktivitách FEE v období duben – listopad 2011,

- aktuální plnění rozpočtu KA ČR za období leden – listopad 2011 včetně odhadu za celý rok 2011,
- zprávy z Výboru pro metodiku auditu,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů, RR a komisí,
- informace z Kárné komise,
- zprávy ze zahraničních služebních cest,
- informace z Rady pro veřejný dohled nad auditem,
- zápis ze zasedání Národní účetní rady,
- legislativní monitoring,
- závěrečnou zprávu – studii ESCP Europe o účincích implementace znalostí o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek.

**Jiří Mikyna**

ředitel úřadu Komory auditorů ČR

## Informace ze schůzky se zástupci MF ČR

### Poměrové ukazatele

Jednání se zástupci odboru kontroly MF ČR v září bylo zaměřeno zejména na poměrové ukazatele, které jsou podle zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, povinnou náležitostí zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření. Aktualizovaný algoritmus publikovaný v e-příloze časopisu Auditor č. 3/2011 však přinesl řadu otázek týkajících se zejména vstupu účtů pohledávek a závazků vstupujících do samotného výpočtu.

Zástupci odboru kontroly MF ČR a VVS se shodli na tom, že pro přezkoumání hospodaření za rok 2011 bude provedena pouze *formální úprava poměrových ukazatelů*, tzn., že budou upraveny položky pohledávek a závazků, které do výpočtu vstupují. O této formální aktualizaci budeme informovat prostřednictvím časopisu Auditor. Do budoucna však bude nutné zamyslet se nad celkovou koncepcí a smyslem ukazatelů, protože v současné době:

- chybí vymezení účelu poměrových ukazatelů, není definován jejich cíl, tj. k čemu slouží, o čem jejich výsledek vypovídá a jak se dá rozebrat;
- výsledky poměrových ukazatelů nebyly odborem kontroly MF ČR nikdy analyzovány, účetním jednotkám nebyla poskytnuta zpětná vazba o jejich vypovídací hodnotě;
- vedení obcí, dobrovolných svazků obcí a krajů s výsledky poměrových ukazatelů, které jsou uvedené ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření, nepracuje, protože je nedokáže vyhodnotit;
- účetní jednotky připravují pro MF ČR a pracují i s jinými ukazateli, např. v souladu s usnesením vlády č. 695 ze dne 29. září 2010 zpracovávají monitoring hospodaření obcí;
- v současné době není k dispozici kompletní databáze metodických předpisů;
- metodické předpisy procházejí neustálými aktualizacemi;

- chybí jasné definice obsahového vymezení jednotlivých položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty;
- zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, který povinnost uvedení poměrových ukazatelů ve zprávě o výsledku přezkoumání hospodaření ukládá, nebyl dosud aktualizován i přesto, že 1. ledna 2010 byla spuštěna reforma veřejných financí.

### Přehled požadovaných dokumentů

Odbor kontroly MF ČR připraví pro VVS přehled „základních“ dokumentů, se kterými by se auditor měl při provádění přezkoumání hospodaření seznámit. Důvodem pro vypracování takového seznamu jsou nedostatky identifikované v rámci dozorů prováděných MF ČR u těch účetních jednotek, kde bylo přezkoumání provedeno externím auditorem/auditorskou společností.

Zjištění odboru kontroly MF ČR je možné rozdělit do tří skupin, a to: nedostatky ve smlouvách uzavřených mezi auditorem a účetní jednotkou, nedostatky ve zprávách o výsledku přezkoumání hospodaření a nedostatky týkající se rozpočtu.

K základním dokumentům, o kterých se zástupci odboru zmínili, patří např. rozpočtový výhled.

### Metodologie přezkoumání hospodaření

Odbor kontroly MF ČR zvažuje možnost zveřejnit na svých webových stránkách metodologii přezkoumání hospodaření používanou kontrolory odboru MF ČR (pro přezkoumání hospodaření krajů) a kontrolory krajských úřadů (pro přezkoumání hospodaření obcí).

**Martina Smetanová**  
členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR

## VZDĚLÁVÁNÍ

### Evidenční záznam KPV za rok 2011

S koncem roku opět připomínáme povinnost potvrdit **do 31. ledna 2012** svou účast na aktivitách v rámci kontinuálního profesního vzdělávání v roce 2011, a to formou Evidenčního záznamu. Formulář je zveřejněn na internetových stránkách komory (pod odkazem *Kurzy a vzdělávání* nebo *Formuláře*) a samostatně vložený ho najdete v tomto čísle časopisu Auditor. Na zadní straně formuláře najdete text Vnitřního předpisu pro KPV v aktuálním znění.

**Před odesláním prosíme o kontrolu, zda jste na formuláři nezapomněli uvést své identifikační údaje** (jméno, číslo oprávnění). Vyplněný formulář odešlete poštou na adresu úřadu KA ČR (Opletalova 55, 110 00 Praha 1), faxem na číslo 224 211 905 nebo e-mailem na [vzdelavani@kacr.cz](mailto:vzdelavani@kacr.cz).

Stanovený rozsah KPV činí **40 hodin/rok** pro všechny auditory, kteří jsou zapsaní v seznamu auditorů (s výjimkou auditorů, kteří měli v roce 2011 dočasný nebo trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti). Pro auditory, kteří v průběhu roku 2011 začali opět aktivně vykonávat auditorskou činnost, činí limit KPV **60 hodin/rok** a není možné jej v závislosti na datu opětovného zápisu do seznamu auditorů alikvotně krátit (§ 3 odst. 5 Vnitřního předpisu pro KPV).

Do stanoveného rozsahu KPV je možné započítat účast na vzdělávacích akcích pořádaných Institutem vzdělávání KA ČR (počet hodin určených pro zápočet do KPV je uveden u jednotlivých kurzů v pozvánce, na internetových stránkách a na daňových dokladech; v případě neúčasti na semináři není možné hodiny do KPV započítat), ale i jinými institucemi, lektorskou činností nebo např. publikační činností (samozřejmě vždy související s auditorskou profesí) a také



absolvování e-learningových kurzů (počet hodin určených pro zápočet do KPV je uveden u každého kurzu; podmínkou pro zápočet je úspěšné absolvování závěrečného testu).

I přes opakovaná upozornění a rekapitulaci informací přímo na formuláři Evidenčního záznamu se však stále opakují některé chyby, které mohou vést k dalším nesrovnalostem v budoucích letech. Upozornění na nejčastější chyby při vykazování hodin KPV najdete na internetových stránkách v rubrice *Kurzy a vzdělávání*, pod odkazem *Evidenční záznam o účasti auditora na KPV*.

**Auditoři, kteří splnili minimální povinný limit KPV v rámci akcí pořádaných KA ČR** (do tohoto počtu se nezapočítává převod hodin z minulého období), **nemusí Evidenční list zasílat.** Záznam je automaticky vygenerován z databáze KA ČR. **Počet hodin absolvovaných v roce 2011 u KA ČR je možné ověřit na internetových stránkách komory** (v Extranetu) nebo telefonicky na Institutu vzdělávání.

**Monika Kryštůfková**  
Institut vzdělávání KA ČR

## Metodická podpora účetnictví státu

Pro zajištění metodické podpory při realizaci účetní reformy v oblasti veřejných financí v souladu se základními principy tvorby účetnictví státu jsou ministrem financí zajišťovány zejména tyto činnosti:

- vytvoření metodického centra II. stupně pro komunikaci s metodickou podporou poskytovanou z úrovně I. stupně ministerstvy a kraji;
- zajištění pravidelné komunikace v oblasti metodické podpory, vyhodnocování metodických dotazů a případné zveřejňování na webových stránkách Ministerstva financí ČR;
- rozšíření rozsahu a využitelnosti webových stránek MF ČR v součinnosti s vybranými účetními jednotkami\* tak, aby se mohly stát významným informačním zdrojem a přispěly k úspěšné realizaci účetní reformy;
- zajištění průběžné součinnosti s metodickou podporou poskytovanou z úrovně I. stupně jednotlivými ministerstvy a kraji při přípravě právních předpisů v oblasti účetnictví.

Na návrh odboru Účetnictví a auditu (28) MF ČR zřídil ministr financí na začátku roku 2011 Komisi pro koncepci a rozvoj účetnictví a auditu (dále jen „Komise“) jako svůj poradní orgán pro oblast účetnictví, auditu, daňového poradenství a fondu kulturních a sociálních potřeb (FKSP). Předsedou Komise byl jmenován RNDr. Ladislav Minčič, CSc., MBA, první náměstek ministra financí.

Komise je tvořena čtyřmi samostatnými sekcemi:

- a) sekce pro koncepci a rozvoj účetnictví a FKSP,
- b) sekce pro koncepci a rozvoj účetnictví veřejného sektoru,
- c) sekce pro oblast auditu a daňového poradenství,

d) sekce pro metodickou podporu veřejného sektoru a další součinnost.

V sekci pro koncepci a rozvoj účetnictví veřejného sektoru byly zřízeny čtyři pracovní skupiny: koncepci a rozvoj účetní reformy v oblasti veřejných financí a využití Centrálního systému účetních informací státu (CSÚIS), využívání účetních informací k řídicím činnostem u veřejného sektoru, problematika výkaznictví za Českou republiku a vztahy účetnictví veřejného sektoru a statistiky, naplňování povinností podle zákona o účetnictví, včetně souvislosti s jinými právními předpisy a související kontrolní činnosti. Předsedou sekce se stal JUDr. David Bauer, vedoucí oddělení metodiky účetnictví veřejného sektoru.

První pracovní skupina se bude zabývat dlouhodobým a střednědobým výhledem stabilizace a rozvoje účetnictví veřejného sektoru, využitím CSÚIS v rámci monitorovacích, zjišťovacích a kontrolních činností a dalším rozvojem CSÚIS v souvislosti s postupem prací na ostatních modulech Integrovaného informačního systému státní poklady.

Druhá pracovní skupina bude řešit problematiku významu účetních informací v rozhodovacích a řídicích činnostech, harmonogram kroků směřujících ke zvýšení vypovídací schopnosti účetních závěrek a dalších účetních záznamů sestavovaných a předávaných vybranými účetními jednotkami.

V plánu činnosti třetí pracovní skupiny jsou zejména oblasti spojené s provázáním účetní reformy v oblasti veřejných financí s rozpočtovou sférou, zhodnocení aktuálního stavu a příprava střednědobého a dlouhodobého výhledu pro získávání informací pro monitorování a řízení veřejných financí a sestavování účetních výkazů za ČR a za dílčí konsolidační celky státu.

\*Vybranými účetními jednotkami jsou organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

### Upozornění na zneužití jména a čísla oprávnění auditora

Komora auditorů ČR upozorňuje, že došlo ke zneužití jména a čísla oprávnění auditora Ing. Milana Sotony.

Jeho oprávnění má číslo 1759.

Doporučujeme všem, kteří mají vyhotovenou auditorskou zprávu podepsanou uvedeným auditorem, aby ho kontaktovali a ověřili si, že jejich auditorská zpráva je podepsaná skutečně auditorem Milanem Sotonou. Kontakty na něj je možné nalézt v seznamu auditorů, který je na internetových stránkách

Komory auditorů [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz).

**úřad KA ČR**

Čtvrtá skupina má za úkol zaměřit se na parametry průkaznosti a srozumitelnosti účetnictví veřejného sektoru s ohledem na elektronizaci a digitalizaci účetnictví, na provázání auditorských činností s přezkoumávanými a kontrolními činnostmi ve veřejné sféře a na kontrolní činnost v oblasti hospodárného nakládání s veřejnými prostředky ve vazbě na účetnictví. Pilotním projektem je pak zapojení Nejvyššího kontrolního úřadu v souvislosti s dalším využitím CSÚIS.

Další ze sekcí je **sekce pro metodickou podporu veřejného sektoru a další součinnost** tvoří tři pracovní skupiny, a to: problematika metodické podpory veřejného sektoru, problematika Českých účetních standardů v oblasti veřejného sektoru a koordinace požadavků jiných právních předpisů ve vazbě na účetnictví veřejného sektoru.

Předsedou této sekce je Ing. Michal Svoboda, vedoucí oddělení metodické podpory účetnictví státu.

### CSÚIS a předávání informací v roce 2011

V rámci projektu vytvoření účetnictví státu byl k 1. lednu 2010 zprovozněn technický nástroj CSÚIS\*\*, který shromažďuje účetní záznamy od vybraných účetních jednotek.

K 4. květnu 2011 byly v CSÚIS shromážděny informace od cca 18 tisíc vybraných účetních jednotek. K těm nejpočetnějším patří příspěvkové organizace zřízené územními samosprávnými celky (cca 10 tisíc jednotek) a územní samosprávné celky (cca 7 tisíc jednotek).

### Fáze účetní reformy a jejich naplňování pro municipální účetní jednotky

Níže uvedený přehled obsahuje novinky v oblasti aplikace účetních metod, postupů, statistických záznamů a konsolidace za Českou republiku pro rok 2011 a roky následující:

Oblast	Termín
Odpisování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.	poprvé k 31. 12. 2011, a to pomocí rozvahových účtů, v následujících letech již prostřednictvím výkazu zisku a ztráty.
Tvorba opravných položek (kromě opravných položek k vybraným účtům pohledávek)	poprvé k 31. 12. 2011
Předávání statistických dat (pomocný analytický přehled „PAP“)	poprvé v červenci 2012
Konsolidace – sestavení účetních výkazů za Českou republiku (posun termínu v souvislosti s předáváním statistických dat)	předpoklad změny – bude provedeno v roce 2014 (pro účetní výkazy sestavené za rok 2013)



Do řádné účetní závěrky za rok končící 31. prosincem 2011 promítnou účetní jednotky, stejně jako za rok 2010, opravné položky k vybraným účtům pohledávek, rezervy, dohadné účty aktivní a pasivní, přecenění majetku určeného k prodeji na reálnou hodnotu a časové rozlišení. Nedílnou součástí účetní závěrky je i závazné účtování na podrozvahových účtech.

### Legislativa

V oblasti metodických předpisů pro vybrané účetní jednotky jsou očekávány následující změny:

- v legislativní radě vlády je novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, která obsahuje dvě úpravy, a to: oceňování při bezúplatných převodech v rámci státu a schvalování účetních závěrek ve veřejné sféře,
- ve vnějším připomínkovém řízení jsou dvě novely vyhlášek, a to vyhlášky č. 410/2009 Sb., (prováděcí vyhláška k zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky) a vyhlášky č. 383/2009 Sb., (technická vyhláška) v souvislosti se sestavováním analytických přehledů a monitorováním a řízením veřejných financí,
- do vnějšího připomínkového řízení měla jít v prosinci 2011 konsolidační vyhláška, a to v souvislosti se sestavováním konsolidovaných účetních výkazů ve veřejné sféře.

Komora auditorů ČR se k návrhům uvedených předpisů vyjadřovala. Návrhy předpisů i připomínky KA ČR jsou na internetových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v extranetu v sekci Připomínky k zákonům.

**Martina Smetanová**  
členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR

\*\* § 1 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

## Evropská komise zveřejnila návrhy předpisů v oblasti regulace auditu

Evropská komise zveřejnila 30. listopadu 2011 návrh Nařízení Evropského parlamentu a Rady o zvláštních požadavcích na povinné audity subjektů veřejného zájmu a návrh Směrnice Evropského parlamentu a Rady, kterou se upravuje směrnice 2006/43/EC o statutárních auditech účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek.

Jedná se o návrhy předpisů, které budou dále projednávány v orgánech Evropské komise a o nichž se dále povede odborná diskuse.

Níže uvádíme přehled základních částí navržených předpisů. Tento přehled naleznete také na internetových stránkách [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) na úvodní stránce v aktualitách, kde je také odkaz na originální znění návrhu předpisů v angličtině, umístěných na internetových stránkách Evropské unie.

### Návrh Nařízení Evropského parlamentu a Rady o zvláštních požadavcích na povinné audity subjektů veřejného zájmu

#### Část I – Rozsah a zaměření směrnice

#### Část II – Podmínky pro provádění povinného auditu u subjektů veřejného zájmu

Kapitola 1 – Nezávislost a zamezení konfliktu zájmů

- Klíčoví auditorští partneři, odstupující auditoři a jejich zaměstnanci nesmějí akceptovat klíčovou pozici ve vedení auditované účetní jednotky, stát se členy jejího výboru pro audit, stát se nevýkonným členem orgánů této jednotky či členem dozorčího orgánu, a to po dobu dvou let po ukončení zakázky na provedení auditu.
- Honorář za provádění tzv. souvisejících služeb finančního auditu (např. audit nebo prověrka, ověření prohlášení o řízení společnosti, ověření v oblasti sociální odpovědnosti, ověřování určitých skutečností u finančních institucí atd.) nesmí překročit 10 % honorářů za provádění statutárního auditu.
- Pokud celkové honoráře za provádění povinného auditu a souvisejících služeb finančního auditu u subjektů veřejného zájmu představují významné procento z celkových honorářů auditorské firmy, musí být přijata zabezpečovací opatření.
- Určité neauditorské služby není možné poskytovat subjektům veřejného zájmu, u kterých auditor provádí povinný audit účetní závěrky (např. znalecké služby nevztahující se k auditu, daňové poradenství, všeobecné řízení a ostatní poradenské služby, vedení účetnictví a sestavování účetních závěrek, návrh a zavedení vnitřní kontroly nebo procesů řízení rizik souvisejících s přípravou a kontrolou účetních informací nebo poradenství v této oblasti, oceňovací služby, právní služby, pojistně-matematické služby, návrh a zavedení určitých informačních systémů, účast v interním auditu společnosti a poskytování služeb souvisejících s interním auditem, brokerské a dealerské služby, investiční poradenství atd.).



- Určité neauditorské služby budou moci být poskytovány subjektům veřejného zájmu, u kterých auditor provádí povinný audit pouze po schválení výborem pro audit nebo kompetentním orgánem (služby v oblasti lidských zdrojů, příprava comfort letters, návrh a zavedení určitých informačních systémů, zakázky due diligence pro potenciální kupce či prodejce atd.).
- Auditorské firmy určité velikosti nemohou poskytovat žádným subjektům veřejného zájmu neauditorské služby.

#### Kapitola 2 – Mlčenlivost

#### Kapitola 3 – Provádění povinného auditu

- Auditor musí vyjádřit názor na to, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz a byla připravena v souladu s relevantním účetním rámcem.
- Audit musí být prováděn s profesní skepsí.
- Nejméně jeden klíčový auditorský partner musí být aktivním členem týmu provádějícího audit.

#### Kapitola 4 – Zpráva auditora

- Obsah zprávy o provádění povinného auditu je u auditů subjektů veřejného zájmu výrazně rozšířen a musí zahrnovat, mimo jiné:
  - » popis použité metodologie,
  - » vysvětlení toho, jaká část rozvahy byla ověřena přímo a jaká část testy kontrol,
  - » hladinu materiality (významnosti),
  - » zveřejnění toho, zdali byl audit prováděn za účelem zjištění podvodů,
  - » změny v poměru testů věcné správnosti a testů kontrol,
  - » zhodnocení schopnosti účetní jednotky v dohledné době plnit své závazky a tedy nepřetržitě trvat.
- Auditor musí připravit „dlouhou zprávu“, která bude určena pouze výboru pro audit a vedení společnosti,



na základě požadavku též kompetentnímu úřadu (orgán pro veřejný dohled). „Dlouhá zpráva“ musí zahrnovat, mimo jiné:

- » Popis a vysvětlení a posouzení významné nejistoty ohledně plnění předpokladu nepřetržitosti trvání účetní jednotky.
- » Detailní popis toho, zda účetnictví, všechny auditované dokumenty, účetní závěrka, případně další zprávy jsou vhodné (appropriate).
- » Popis nesouladů, které jsou důležité pro výbor pro audit.
- » Detail záruk, comfort letters atd., na které bylo spoléháno při zhodnocení plnění předpokladu nepřetržitosti trvání účetní jednotky.
- » Potvrzení účasti auditora na fyzických inventurách zásob.

#### Kapitola 5 – Zpráva o průhlednosti a uchování dokumentů

- Auditorské společnosti o určité velikosti musí v rámci zprávy o průhlednosti publikovat také tzv. Corporate Governance Statement, jehož obsah je definován nařízením.
- Určité dokumenty musí být auditorem uchovány po dobu nejméně pěti let.

#### Část III – Určení auditora nebo auditorské firmy u subjektů veřejného zájmu

- Nejméně jeden člen výboru pro audit musí mít zkušenost a znalosti v auditingu a jeden v účetnictví a/nebo v auditingu.
- Výbor pro audit musí doporučit nejvyššímu orgánu účetní jednotky nejméně dva auditory, přičemž musí zdůvodnit svůj výběr.
- Doporučení výboru pro audit musí předcházet adekvátní výběrové řízení.
- Jakékoli omezení výběru auditora na základě smlouvy uzavřené mezi subjektem veřejného zájmu a třetí stranou je neplatné.



- Povinná rotace auditorských firem po šesti letech (v určitých případech po osmi letech). V případě společných auditů (joint audits) po devíti letech (v určitých případech po dvanácti letech).

#### Část IV – Dohled nad činností auditorů subjektů veřejného zájmu

##### Kapitola 1 – Kompetentní úřad

- Musí být určen kompetentní úřad zodpovědný za dohled nad auditory ověřujícími účetní závěrky subjektů veřejného zájmu, nezávislý na auditorech.

##### Kapitola 2 – Zajištění kvality, dohled, monitoring trhu, kontingenční plány

##### Kapitola 3 – Spolupráce mezi kompetentními úřady a vztah k Evropskému orgánu dohledu

- Spolupráce v rámci ESMA, která přebere činnosti EGAOB.
- ESMA vytvoří vnitřní výbor, kde budou zastoupeni členové národních úřadů.
- Auditorské společnosti budou moci získat celoevropský certifikát kvality.

#### Část V – Opatření k dohledu a sankce

#### Část VI – Přechodná ustanovení

#### Návrh směrnice Evropského parlamentu a rady, kterou se upravuje směrnice 2006/43/EC o statutárních auditech účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek

##### Článek 1 – Vztah mezi směrnicí o povinném auditu a dalšími předpisy EU

##### Článek 2 – Definice povinného auditu

- Povinným auditem je:
  - » audit v souladu s požadavky evropské směrnice o účetnictví,
  - » audit v souladu s požadavky členského státu (kritéria pro audit nižší než stanoveno směrnicí),
  - » audit na základě požadavku účetní jednotky (tzv. „dobrovolný audit“).

##### Článek 3 – Úprava vlastnictví v auditorské firmě

##### Článek 4 – „Mezinárodní pas“ pro auditorské firmy

##### Článek 5 – „Mezinárodní pas“ pro auditory

##### Článek 6 – Požadavek na spolupráci v oblasti vzdělávání mezi kompetentními úřady

- Požadavek na evropskou konvergenci v oblasti vzdělávání.
- Harmonizace požadavků na rozdílovou zkoušku.

##### Článek 7 – Auditorské standardy a zpráva auditora

- Požadavek na provádění povinného auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy.

### Článek 8 – Nové požadavky na kompetentní úřad (veřejný dohled)

- V současné době požaduje směrnice o povinném auditu, aby členské státy zajistily systém veřejného dohledu nad statutárními auditory a auditorskými firmami. To znamená, že profesní organizace mohou být zodpovědné, mimo jiné, za schvalování a registraci statutárních auditorů a auditorských firem a externí řízení kvality, dohled a disciplinární řízení. V souladu s navrhovaným textem úpravy směrnice bude orgán veřejného dohledu zodpovědný za schvalování, registraci a řízení kvality.
- S cílem zajistit, že orgán veřejného dohledu vykonává svou funkci nezávisle a efektivně, musí mít adekvátní kompetence a zdroje pro provádění dohledu a přístup k relevantním dokumentům statutárních auditorů a auditorských firem. Zatímco nebude možné, aby profesní organizace byla zodpovědná za úkoly uvedené v odstavci 32, může orgán veřejného dohledu delegovat

některé své úkoly v souvislosti se schvalováním a registrací statutárních auditorů a auditorských firem na jiné subjekty (viz odstavec 32a). Delegace těchto úkolů bude možná pouze při splnění určitých podmínek a orgán veřejného dohledu za ně nese konečnou zodpovědnost.

### Článek 9 – Zákaz smluvních omezení výběru auditora či auditorské firmy

### Článek 10 – Zvláštní úprava pro povinný audit malých a středních účetních jednotek

- Požadavek na přiměřené použití mezinárodních auditorských standardů při auditech malých a středních podniků.

### Článek 11 – Zvláštní úprava ohledně delegování a implementace pravomocí

**Markéta Jindřišková**  
metodické oddělení KA ČR

## Setkání představitelů profesních komor v Praze

Tradiční setkání prezidentů profesních komor se letos uskutečnilo 6. prosince 2011 v sídle České lékárnické komory v Praze.

Vrcholní představitelé stavovské samosprávy v úvodních sděleních hodnotili rok 2011 z pohledu svých komor a legislativních změn týkajících se jednotlivých komor, hovořili také o dopadech přetrvávající hospodářské krize do jejich činností. Po úvodních sděleních následovala diskuse. Debatovalo se hlavně o dvou tématech: o plýtvání státními financemi při budování agend, které v současnosti komory vykonávají zdarma, a o snaze státu zavádět další regulační a dohledové prvky nad profesními samosprávami. Všichni přítomní se shodli, že zmíněná opatření ze strany státu jsou nadbytečná a vysoce neefektivní.

Schůzky se zúčastnili zástupci České advokátní komory, České komory architektů, České lékařské komory, České lékárnické komory, České stomatologické komory, České komory autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě, Komory patentových zástupců ČR, Notářské komory ČR, Komory

veterinárních lékařů ČR, Exekutorské komory ČR, Komory daňových poradců ČR a Komory auditorů ČR.

Komoru auditorů na setkání reprezentovali první viceprezident Ladislav Mejzlík a ředitel úřadu Jiří Mikyna. Ladislav Mejzlík vystoupil na setkání s aktuálními informacemi týkajícími se připravovaných změn v oblasti auditu. Konkrétně jde o Nařízení Evropského parlamentu a Rady o zvláštních požadavcích na povinné audity subjektů

veřejného zájmu a návrh Směrnice Evropského parlamentu a Rady, kterou se upravuje směrnice 2006/43/EC o statutárních auditech účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek. Na závěr svého vystoupení Ladislav Mejzlík navrhl, aby hostitelem příštího setkání profesních komor v roce 2012 byla Komora auditorů, a tento návrh byl všemi účastníky přijat.

**Jiří Mikyna**  
ředitel úřadu Komory auditorů ČR





## Novela zákona o přeměnách schválena

Dne 30. listopadu 2011 byl ve Sbírce zákonů vyhlášen zákon č. 355/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o přeměnách), a další související předpisy.

Novela zákona o přeměnách přináší významnou „revizi“ stávajícího znění zákona, která se dotýká zejména následujících oblastí úpravy:

- rozšíření možnosti volby rozhodného dne dopředu, nejpozději však do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku,
- sjednocení terminologie zákona,
- doplnění a zjednodušení procesních postupů při přeměnách,
- problematiky přeshraničních přeměn.

V souvislosti s touto novelou zákona o přeměnách byla přijata v rámci úpravy souvisejících právních předpisů i novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, která zpracovává

rozšíření možnosti volby rozhodného dne ve vztahu k délce účetního období a otevírání/uzavírání účetních knih.

Novela zákona o přeměnách a novely souvisejících předpisů nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2012.

Znění novely zákona o přeměnách a novely souvisejících předpisů naleznete na webových stránkách KA ČR v aktualitách.

**Lenka Rückerová**  
metodické oddělení KA ČR



## Nová účetní směrnice a rozhodnutí Evropské komise nepodporovat IFRS pro malé a střední podniky v EU

Zveřejněný návrh směrnice Evropského parlamentu a Rady o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a ostatních výkazech pro určité typy podniků znamená revoluční změnu v historii regulace účetnictví prostřednictvím směrnic<sup>1</sup>. Návrh má formu nové směrnice, kterou se zruší Čtvrtá a Sedmá směrnice ES pro účetnictví. Čtvrtá<sup>2</sup> a Sedmá<sup>3</sup> směrnice ES pro účetnictví slouží jako základ k regulaci účetního výkaznictví v Evropě již více než třicet let. Za toto období došlo k velmi výrazným změnám podmínek, v jakých účetní jednotky podnikají. Směrnice jsou sice od roku 2000 podrobovány aktualizacím, ale pro svůj charakter právního nástroje nemohou pružně reagovat na potřeby výkaznictví v reálném životě. Směrnice jsou měněny především jako důsledek již existujících událostí, ve většině případů s velkým časovým zpožděním a vývoj potřeb uživatelů účetních informací nepředjímají. Heslem současné revize účetních směrnic je odstranění nebo snížení zátěže především pro

malé podniky a zlepšení pravidel pro všechny účetní jednotky, které se Čtvrtou směrnicí řídí. Neméně důležitým cílem revize směrnic je také zvýšení srozumitelnosti textu směrnic jak pro zákonodárce, tak i pro uživatele všeobecně.

Komise vyhlásila strategii<sup>4</sup>, s jejíž pomocí by se mělo dosáhnout snížení administrativních nákladů a odstranění administrativní zátěže v blízké budoucnosti. Komise odhaduje, že je možné snížit náklady a odstranit administrativní zátěž až o 25 % do roku 2012. Úsilí, které se vynaloží na snížení administrativních nákladů a odstranění administrativní zátěže má být přímo úměrné přínosům, které toto snížení přinese. Zákon o malém podnikání<sup>5</sup>, přijatý v červnu 2008, obsahuje politickou vůli Komise nejen uznat ústřední roli malých a středních podniků pro evropskou ekonomiku, které tvoří 99 % evropských podniků, ale také těmto podnikům umožnit lepší přístup k financím. Z obsahu tohoto zákona vycházejí i zásady politiky

<sup>1</sup> Návrh byl zveřejněn 25. října 2011.

<sup>2</sup> Čtvrtá směrnice (78/660/EEC)

<sup>3</sup> Sedmá směrnice (83/349/EEC)

<sup>4</sup> European Commission: Better Regulation/Administrative costs [http://ec.europa.eu/governance/better\\_regulation/admin\\_costs\\_en.htm](http://ec.europa.eu/governance/better_regulation/admin_costs_en.htm)

<sup>5</sup> Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions – „Think Small First“ – A „Small Business Act“ for Europe {SEC(2008) 2101} {SEC(2008) 2102}

pro malé a střední podniky v EU v souladu s heslem „myslete nejprve na malé podniky“.

Důvodem ke změnám ve směrnici je především stanovení podmínek, za jakých se sestavují účetní závěrky společností, které mají právní formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným, a zároveň stanovení minimálních požadavků pro to, aby účetní závěrky v celé Evropě byly srovnatelné. Splnění tohoto požadavku bude mít samozřejmě vliv na zlepšení fungování jednotného trhu, zlepšení přístupu k financování, snížení kapitálových nákladů a zvýšení možnosti realizovat fúze a akvizice. Současný návrh doplňuje Směrnici z roku 2009<sup>6</sup> o účetních závěrkách mikropodniků. Tento návrh je nyní předmětem společného legislativního vyjednávání v Evropské unii.

Sestavování účetních výkazů je dlouhodobě považováno za jednu z největších zátěží pro malé a střední podniky<sup>7</sup>. Avšak pro malé podniky, vzhledem k jejich velikosti a ostatním povinnostem, je zátěž vyplývající z povinnosti vykazovat mnohem větší než například pro střední nebo velké podniky. Při analýze povinností vykazovat se došlo k závěru, že je zapotřebí revidovat a modernizovat požadavky v účetních směrnici tak, aby se dosáhlo snížení administrativní náročnosti. Při podrobnější analýze se zjistilo, že nejlepší bude, zaměřit se na tzv. „mini-režim“, který by byl specifický pro právě malé společnosti. Spočítalo se, že je možné snížit administrativní náklady až o 1,5 bilionu EUR, což je úspora vyplývající ze snížení požadavků na vykazování informací v komentáři, další zmírnění požadavků na audit a výjimek ze sestavování konsolidovaných účetních závěrek pro skupinu malých podniků. Další úspora vyplývá ze zvýšení hranice pro určení malých a středních podniků definované ve směrnici, což odráží inflaci v letech 2007 – 2009. Tato úspora dosahuje až 0,2 bilionu EUR. Celková úspora tudíž může dosáhnout až 1,7 bilionu EUR. V každém případě by tzv. mikropodniky měly mít užitek ze zjednodušení režimu, který se nabízí malým podnikům. Tento propočtení nebere v úvahu návrh na směrnici pro mikropodniky, který čeká na projednání Evropským parlamentem a Radou. Důsledkem snížení administrativní náročnosti bude snížení počtu informací dostupných uživatelům účetních závěrek malých a středních podniků. Ochrana věřitelů však bude posílena, protože bude existovat povinnost zveřejnit informace týkající se záruk a závazků včetně zveřejnění transakcí spřízněných stran. Zároveň dojde k mírně pozitivnímu vlivu na informace, které budou dostupné od středních a velkých podniků z hlediska zlepšení srozumitelnosti a srovnatelnosti jejich účetních výkazů.

Návrh zavádí specifický režim pro malé podniky, jež výrazně sníží administrativní náročnost, kterou v současné době malé podniky mají, když sestavují účetní

závěrku. V návrhu je vymezeno, jaké položky nebo které činnosti budou muset podniky zveřejňovat v komentáři k účetní závěrce:

- účetní zásady,
- záruky, závazky a povinnosti z nich vyplývající, dohadné položky a všechna opatření, která nejsou vykázána v rozvaze,
- události po datu účetní závěrky, které nejsou vykázány v rozvaze,
- dlouhodobé a zajištěné dluhy,
- transakce spřízněných stran.

Je potřeba zdůraznit, že ze zveřejňování událostí po datu účetní závěrky, jež nejsou vykázány v rozvaze, a transakcí spřízněných stran vyplývají další povinnosti, uložené malým podnikům, protože většina členských států EU si obstarala výjimky z povinnosti tyto položky zveřejňovat u těchto podniků.

Návrh se rovněž zabývá sladěním limitu pro určení malého podniku. Důvodem je snaha, aby se snížení administrativní zátěže týkalo skutečně všech malých podniků v EU.

### Přehled zjednodušení obsažených v návrhu

<p><b>Malé podniky</b> Přibližně 1,1 milionu podniků. Přibližně 21 % podniků.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Snaha o maximální sladění velikosti podniku v členských státech EU, aby podniky stejné velikosti využily výhod, které plynou podnikům ve stejné skupině.</li> <li>• Informace povinně zveřejňované v komentáři k účetní závěrce se omezí na pět klíčových oblastí.</li> <li>• Malé podniky nemají povinnost auditu.</li> <li>• Malé podniky ve skupině jsou vyjmuty z povinnosti sestavovat konsolidovanou účetní závěrku.</li> </ul>
--

Zdroj: <http://europa.eu>

Návrh usiluje o zlepšení srovnatelnosti a srozumitelnosti účetní závěrky sestavované středními a velkými podniky a rovněž malými podniky do určité velikosti. Návrh usiluje o snížení počtu voleb, které členské státy současně používají, protože tyto volby jsou na škodu srovnatelnosti účetních výkazů. Obecné principy jako „přednost ekonomického obsahu nad právní formou“ se stanou závazné, aby zvýšily srozumitelnost účetních výkazů. V následující tabulce jsou shrnuta opatření, která zavádějí hlavní změny.

### Hlavní změny v návrhu Směrnice

<p><b>Střední podniky nebo velké podniky</b> Přibližně 0,3 milionu podniků. Přibližně 4 % podniků.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zavedení všeobecných zásad „významnosti a přednost ekonomického obsahu nad právní formou“.</li> <li>• Snížení počtu voleb u členských států.</li> </ul>
---

Zdroj: <http://europa.eu>

<sup>6</sup> Proposal for Directive of the European Parliament and of the Council amending Council Directive 78/660/EEC on the annual accounts of certain types of companies as regards micro-entities (Text with EEA relevance) Europe {SEC(2009) 206} {SEC(2009) 207} COM/2009/0083 final – COD 2009/0035, <http://europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52009P0083:EN:NOT>

<sup>7</sup> <http://europa.eu/enterprise/policies/better-regulation/administrative-burdens/priority-areas/index.en.htm>

### IFRS pro malé a střední podniky

Povinné používání IFRS pro malé a střední podniky je na rozhodnutí členských států EU. Veřejnost ani zainteresované strany však přijetí IFRS pro malé a střední podniky nepovažují za prostředek zjednodušení a snížení administrativní náročnosti pro podniky. Navíc IFRS pro malé a střední podniky je relativně novým standardem, u kterého stále chybí zkušenosti s jeho celosvětovou implementací.

Tento návrh neusiluje o prosazení povinného přijetí IFRS pro malé a střední podniky. Rozdíly mezi navrhovanou směrnicí IFRS pro malé a střední podniky v oblasti prezentace nesplacené části upsaného vlastního kapitálu a období odepisování pro goodwill, kde očekávaná doba životnosti nemůže být spolehlivě odhadnuta, znamená, že explicitní úplné přijetí IFRS pro malé a střední podniky není uskutečnitelné.

### Nová podoba směrnice

Jak bylo řečeno na začátku článku, návrh má formu nové směrnice, kterou se zruší Čtvrtá a Sedmá směrnice ES pro účetnictví. Nová směrnice je navržena tak, aby přinesla výhody pro malé podniky, které vyplývají z realizace přístupu respektování malých podniků. S malými podniky by se mělo v celé EU zacházet stejným způsobem, aby došlo k využití výhody z možnosti přístupu k jednotnému trhu s homogenními podmínkami. Členské státy by neměly uvalit na podniky dodatečné požadavky. Na druhou stranu by členské státy měly mít určitý stupeň volnosti, co se týká dodatečných požadavků na vykazování informací. Z tohoto hlediska se jeví použití směrnice jako nejvhodnější právní nástroj, protože umožňuje určitý prostor pro manévrování členských států. Směrnice rovněž může zabezpečit to, že obsah a formát navržených unijních činností nepůjdou nad rámec toho, co je nezbytné v určitém konkrétním právním prostředí, a zabezpečí zároveň způsob, jakým se dosáhne zjednodušení a snížení administrativní zátěže.

Do nové směrnice je převzat základní obsah některých článků ze Čtvrté a Sedmé směrnice, v návrhu nové směrnice jsou vyjmenovány. Dalším charakteristickým rysem nové směrnice je vyjasnění terminologie. Některé termíny, které byly snadno zaměnitelné a staly se mnohdy předmětem nedorozumění, jsou nahrazeny takovými termíny, které mají jednoznačný význam. Příkladem je náhrada „annual account“, v překladu účetní závěrka, nově anglickým termínem „financial statements“.

Nová směrnice je rozdělena do kapitol. První kapitola má název: Rozsah, definice a kategorie podniků. V jednom z článků první kapitoly jsou na jednom místě soustředěny termíny a jejich definice, které byly v předchozích směrnících na různých místech.

Jsou definovány podniky s veřejným zájmem, definice je převzata ze směrnice o statutárním auditu z roku 2006. Definice mateřské, dceřiné společnosti a přidruženého podniku jsou v tomto návrhu směrnice jasněji definované než v Sedmé směrnici pro konsolidovanou účetní závěrku. Definice jsou relevantní obsahu IAS 28. Další článek tvoří právní základ pro výrazy malý, střední a velký podnik a zachovává vžitou praxi odlišením těchto kategorií podniků v závislosti na čistém obratu, bilanční sumě a počtu zaměstnanců<sup>8</sup>.

Skupiny malých a středních podniků jsou definovány přesněji než v definicích použitých v Sedmé směrnici. Čistý obrat a bilanční suma jsou zvýšeny podle úrovně inflace od poslední revize v roce 2006. Definice a výjimky pro holdingy a investiční společnosti jsou zrušeny stejně tak jako odvětvová specifika, které byly překážkou harmonizace. Pro zařazení podniku do kategorie malých platí, že nesmí být překročeny dvě ze tří kritérií k rozvahovému dni. Limity pro



malé podniky jsou: bilanční suma 5 milionů EUR, čistý obrat 10 milionů EUR, průměrný počet zaměstnanců 50. Pro zařazení podniku do kategorie středních platí, že nesmí být překročeny dvě ze tří kritérií k rozvahovému dni. Limity pro střední podniky jsou: bilanční suma 20 milionů EUR, čistý obrat 40 milionů EUR, průměrný počet zaměstnanců 250. Pro zařazení podniku do kategorie velkých platí, že musí být překročena dvě ze tří kritérií k rozvahovému dni: bilanční suma 20 milionů EUR, čistý obrat 40 milionů EUR, průměrný počet zaměstnanců 250. Konsolidační celek malých podniků jsou mateřské a dceřiné podniky, které nesplňují alespoň dvě z následujících tří kritérií k rozvahovému dni mateřského podniku: bilanční suma 5 milionů EUR, čistý obrat 10 milionů EUR, průměrný počet zaměstnanců 50. Konsolidační celek středních podniků jsou mateřské a dceřiné podniky, které nejsou zároveň konsolidačním celkem malých podniků. Další podmínkou je, že k rozvahovému dni mateřského podniku nepřekračují dvě z následujících

<sup>8</sup> Podrobnější informace o kritériích pro jednotlivé typy podniků je možné nalézt na webových stránkách [http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_en.htm)





tří kritérií: bilanční suma 20 milionů EUR čistý obrát 40 milionů EUR, průměrný počet zaměstnanců 250. Pokud členské státy nepoužívají jako měnu euro, přepočítají limity kurzem zveřejněným v Úředním věstníku platným v den zveřejnění směrnice, která bude informace o těchto limitech obsahovat.

Druhá kapitola s názvem hlavní ustanovení a zásady vytváří plně harmonizovaný režim k sestavení účetních závěrek pro malé podniky, které se skládají z výsledovky, rozvahy a omezeného množství informace v komentáři. Členské státy by neměly mít požadavky na zveřejňování dalších informací. Zavádí se obecná zásada významnosti a zveřejnění musí být v souladu se zásadou významnosti. Proto se agregují řádky rozvahy a výsledovky, které jsou nevýznamné. Podobně se nevykazují akruální položky nebo odložené položky, které jsou nevýznamné. Určit významnost je záležitostí podniku a je také jeho odpovědností. Požadavek na zavedení zásady přednosti ekonomického obsahu nad právní formou u transakcí a jejich vykázání v souladu s touto zásadou je hlavní zásadou, kterou je nutné dodržet v EU. V dalším článku je dovolena členským státům volba, která se týká přecenění dlouhodobých aktiv jako alternativa k historickému ocenění v pořizovacích cenách.

Třetí kapitola se věnuje rozvaze a výsledovce. Návrh směrnice nabízí pouze jeden formát rozvahy, zatímco předchozí směrnice obsahovala dva formáty. Jeden formát zabezpečí lepší srovnatelnost mezi jurisdikcemi v EU. Navíc položka zřizovací výdaje je odstraněna z aktiv, protože její vykázání bylo vázáno na právo členského státu. Dále je zaveden požadavek, aby do položky rezerv byly vykázány pouze odhadnuté závazky a budoucí výdaje. Zároveň je odstraněna metoda LIFO pro ocenění zásob. Co se týká výsledovky, počet formátů výsledovky je zredukován na dva, s použitím druhového a účelového členění nákladů. Předchozí dělení nákladů na běžné a mimořádné položky je odstraněno. Mimořádné položky jsou nahrazeny názvem neobvyklé položky. Režim zkrácených účetních výkazů je předmětem následných úprav, který odráží snížený počet formátů výkazů.

Čtvrtá kapitola je komentář k účetním výkazům. Protože v návrhu směrnice je podpořena filozofie přístupu „zdola nahoru“, komentář je koncipován na stejné bázi. Požadavky na zveřejnění informací v komentáři jsou odlišné podle kategorie podniků. Nicméně existuje jeden požadavek stejný pro všechny kategorie, a to je zveřejnění událostí po rozvahovém dni v komentáři. Pátá kapitola se týká manažerské zprávy.

Šestá kapitola se věnuje konsolidované účetní závěrce. Tato kapitola zahrnuje ustanovení sedmé směrnice. Došlo k zjednodušení textu, odstranění opakování, většina textu původní sedmé směrnice je odstraněna. Jsou vytvořena harmonizovaná pravidla pro konsolidaci. Skupiny malých podniků jsou z povinnosti konsolidace vyjmuty. Byl zaveden jednotný postup pro řešení záporného goodwillu.

Sedmá kapitola se týká zveřejňování. Osmá kapitola je auditing, v níž se ukládá povinnost členským státům zabezpečit, aby podniky s veřejným zájmem, středně velké podniky a velké podniky byly auditovány v souladu s pravidly obsažené ve směrnici z roku 2006 pro audit. Devátá kapitola zavádí novou povinnost pro velké podniky a podniky s veřejným zájmem v těžebním průmyslu nebo při těžbě dřeva. Desátá kapitola jsou závěrečná ustanovení.

### Závěr

Evropská komise navrhuje novou směrnici pro regulaci účetnictví, návrh byl předložen 25. října 2011. Čtvrtá a Sedmá účetní směrnice byly předmětem revize již od roku 2009. Důvodem revize účetních směrnic, která byla nastartována v roce 2009, je odstranění nebo alespoň snížení administrativní zátěže především pro malé podniky a dále zlepšení pravidel pro všechny účetní jednotky, které se Čtvrtou směrnicí řídí. Kromě snížení administrativní zátěže a zlepšení pravidel by se revizí směrnic mělo dosáhnout zlepšení srozumitelnosti textu směrnic. Mezi průlomová řešení v historii regulace účetnictví a účetního výkaznictví v Evropě považují zavedení obecného principu „přednosti ekonomického obsahu nad právní formou“, který se stane závazným, aby došlo ke zvýšení srozumitelnosti účetních výkazů.

Dalším překvapivým závěrem může být pro odbornou veřejnost odmítnutí prosazování povinného přijetí IFRS pro malé a střední podniky s argumentem, že jde o relativně nový standard, u něhož stále chybí zkušenosti s jeho celosvětovou implementací.

**Marcela Žárová**

Katedra finančního účetnictví a auditingu,  
Vysoká škola ekonomická v Praze

Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu grantové agentury ČR „Komparativní analýza národních účetních a daňových systémů v EU s důrazem na přeshraniční fúze“ (registrační číslo P403/10/1982).

# Využívání elektronických služeb pro komunikaci s úřady v České republice



Gabriela Ďurianová

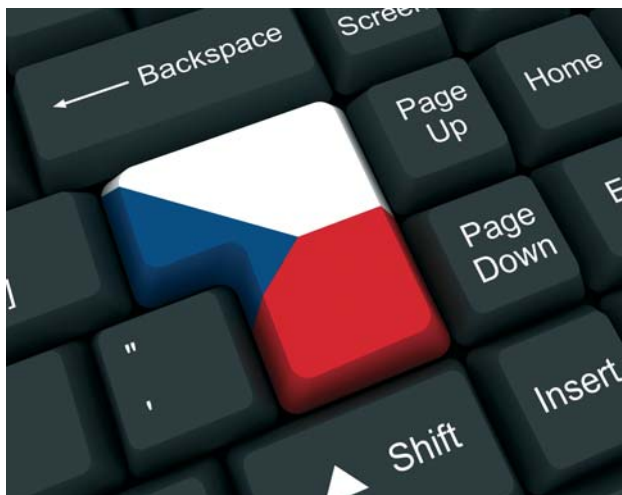
Využívání informačních a komunikačních technologií (ICT) při komunikaci jednotlivců a firem s veřejnou správou si klade za cíl optimalizovat a zefektivnit činnosti vyplývající z zainteresovaným subjektům z národní legislativy. Základním předpokladem rozvoje této formy komunikace je zejména přístup k internetu, vybavenost orgánů veřejné správy (on-line zpřístupnění elektronických služeb) a neméně také schopnost občanů a firem využívat nabízené služby.

Elektronické interakce podnikatelských subjektů a úřadů v České republice lze spatřit zejména v používání služeb datových schránek a dále u:

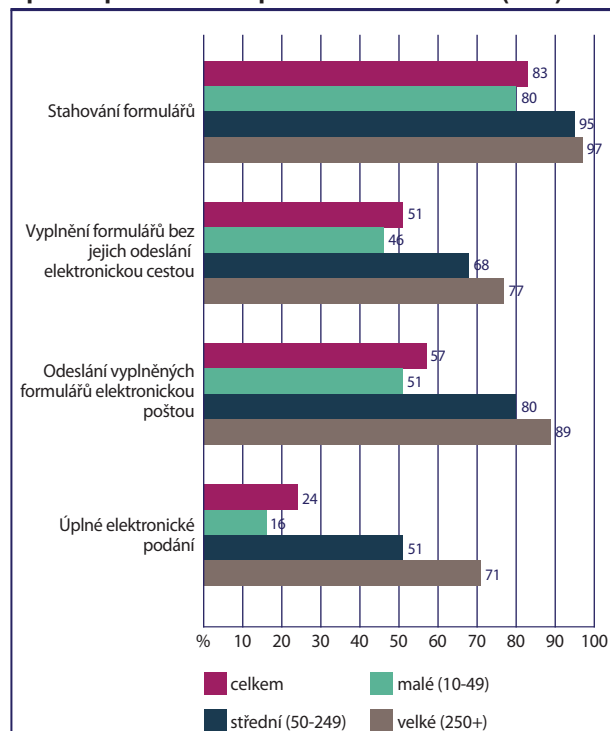
- elektronických podání pro daňovou správu,
- elektronických podání pro celní správu,
- elektronických podání pro správu sociálního zabezpečení.

Český statistický úřad (ČSÚ) uvádí výsledky svých analýz souvisejících s mírou využívání ICT ve vztahu k veřejné správě prostřednictvím grafu – viz graf vpravo.

ČSÚ v této souvislosti také zmiňuje, že internet ve vztahu k veřejné správě nejvíce používaly podniky z kategorie velké, tzn. podniky mající více než 250 zaměstnanců, takovýchto podniků bylo 99 %, naopak malých podniků (10 – 49 zaměstnanců) používalo internet ve vztahu k veřejné správě 89 %. Obecně by se dalo říci, že čím menší jsou podniky, tím menší je jejich zapojení do e-governmentu. Pomocí internetu komunikovalo s veřejnou správou 75 % podniků, tento relativně malý podíl je však způsoben malými podniky, z nichž takto komunikuje 70 %. U podniků velkých činil podle posledního šetření jejich podíl 96 %.



## Podniky využívající internet ve vztahu k veřejné správě podle účelu použití za rok 2009 (v %)



Zdroj: ČSÚ, 2010

## Datové schránky

Na základě zákona č. 300/2008, Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů byl v listopadu 2009 spuštěn ostrý provoz Informačního systému datových schránek. Tento zákon definuje datovou schránku jako „elektronické úložiště, které je určeno k doručování orgány veřejné moci, provádění úkonů vůči orgánům veřejné moci“. Zřizovatelem a správcem systému je Ministerstvo vnitra, jeho provozovatelem je držitel poštovní licence. Webové stránky věnované datovým schránkám uvádí aktuální statistiky (stav k 27. 11. 2011) následovně:

Počet zřízených datových schránek	449 228
Počet odeslaných zpráv	62 256 193
Průměrná úspěšnost doručení přihlášením	97,1 %
Uživatelé denně odešlou až 150 tisíc zpráv, měsíčně tedy více než 3 miliony.	

Zdroj: <http://www.datoveschranky.info>

Celkem pak uživatelé od startu systému odeslali 55 milionů datových zpráv a oproti běžné listinné komunikaci ušetřili přes 500 milionů korun.

### Certifikační autority dle zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu

Jednou z důležitých součástí fungování zabezpečené komunikace fyzických/právnických osob s veřejnou správou prostřednictvím internetu je elektronický podpis/elektronická značka. Nutnou podmínkou pro používání elektronického podpisu, resp. značky jsou kvalifikované certifikáty. Ministerstvo vnitra uděluje akreditace k působení jako akreditovaný poskytovatel certifikačních služeb na základě splnění požadavků souvisejících právních předpisů. V současné době je akreditace udělena těmto subjektům:

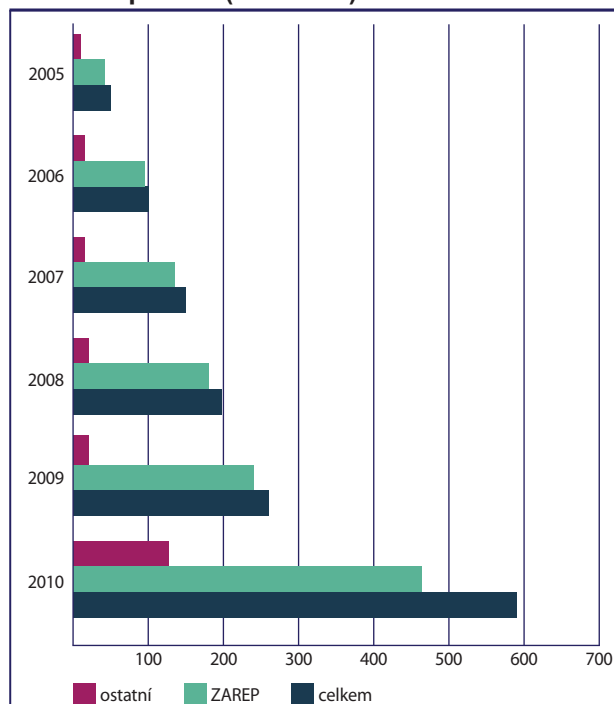
- První certifikační autorita,
- Česká pošta, s.p.,
- elidentity a.s.

### Elektronická podání pro daňovou správu

Elektronická podání představují možnost komunikace zainteresovaných subjektů s finančními úřady prostřednictvím využití technických prostředků. Jedná se zejména o zasílání daňových přiznání, která jsou k dispozici ve formě inteligentních formulářů, tudíž ulehčují vyplnění, případně nabízí připojení vybraných druhů příloh. Odesílané dokumenty včetně příloh je možné elektronicky podepisovat, nebo také odeslat bez vlastnictví kvalifikovaného certifikátu, případně si je pouze vytisknout a odeslat klasickou cestou.

Česká daňová správa (ČDS) uvádí ve svých statistikách počty elektronických podání s rozdělením na použití Zaručeného elektronického podpisu (ZAREP)

### Elektronická podání s použitím ZAREP a ostatní podání (v tisících)



Zdroj: Informace o činnosti daňové správy za rok 2010 (dostupné online <http://cds.mfcr.cz>)

a ostatních podání (bez zaručeného elektronického podpisu) v grafu – viz graf nahoře. Celkový počet elektronických podání v jednotlivých letech v rozdělení na jednotlivé tiskopisy je uveden v tabulce níže.

### Celkový počet elektronických podání v jednotlivých letech v rozdělení na jednotlivé tiskopisy

Druh podání	2006	2007	2008	2009	2010
Daň z nemovitostí	2 218	2 885	4 145	4 309	7 855
Daň z přidané hodnoty	58 532	84 352	110 554	144 929	222 297
Souhrnné hlášení VIES	3 345	5 071	6 722	8 960	183 593
Daň silniční	6 501	9 036	11 757	14 251	18 082
Daň z příjmů FO	5 254	9 192	13 845	15 312	18 837
Daň z příjmů PO	2 902	5 081	7 228	10 030	13 478
Oznámení dle § 34 zákona o správě daní a poplatků	120	226	242	286	353
Obecná podání	12 473	17 196	24 561	34 200	34 647
Hlášení platebního zprostředkovatele	166	257	192	164	114
Vyúčtování daně z příjmů FO ze závislé činnosti a z funkčních požitků	1 270	3 123	4 718	6 291	9 868
Daňová informační schránka	5 243	5 625	6 110	7 034	6 098
Daňový portál – služby	4 842	5 225	6 148	7 131	6 845
Podání státních orgánů a bank	-	-	2 740	9 139	13 287
Žádost o přístup do aplikace pro vrácení daně v rámci EU	-	-	-	12	5 518
Daň vybíraná srážkou	-	-	-	1	6 955
Žádost dle § 35d zákona o daních z příjmů	-	-	-	-	2 694
<b>Celkem</b>	<b>102 866</b>	<b>147 269</b>	<b>198 962</b>	<b>262 049</b>	<b>550 521</b>

Zdroj: Výroční zpráva České daňové správy za rok 2010 (dostupné online <http://cds.mfcr.cz>)



Zajímavým údajem, který je také dostupný na webových stránkách ČDS, je údaj o procentním podílu elektronicky podaných daňových příznání na celkovém počtu podaných daňových příznání ve sledovaných letech – viz následující tabulka.

Rok	2006	2007	2008	2009	2010
% podíl	1,10 %	1,60 %	1,50 %	2,60 %	4,65 %

Zdroj: Informace o činnosti daňové správy za rok 2010 (dostupné online <http://cds.mfcr.cz>)



### Elektronická podání pro celní správu

Již několik let je Česká republika součástí programu Electronic Customs (e-Customs), jehož cílem je vybudování bezpapírového celního prostředí v celé Evropě. Jak se uvádí na webových stránkách Celní správy, Česká republika stojí v čele zavádění nových technologií v rámci celé Evropské unie. V souvislosti s novelou Celního kodexu EU dochází od 1. července 2009 k zavedení povinnosti poskytovat celním orgánům data o veškerém zboží opouštějícím celní území Společenství. Pro vývozní prohlášení byl proto vytvořen systém e-vývoz pod hlavičkou projektu EU – ECS (Export Control System). V něm jsou prostřednictvím elektronických prostředků sdíleny informace subjekty (deklaranty) s celní správou ČR a zeměmi projektu (EU). V rámci projektu EU – ICS (Import Control System) byl zaveden také projekt e-dovozy se spuštěním (rozděleném do dvou etap) od 1. července 2009. Třetím souvisejícím systémem je projekt pro tzv. společný tranzit – projekt NCTS (New Computerized Transit System), jehož provoz byl spuštěn společně s předchozími projekty.

podíl v %	2006	2007	2008	2009	2010
Dovozní režimy	75 %	61 %	62 %	92,8 %	82,9 %
Vývoz	80 %	90 %	94,5 %	95,9 %	99,9 %
T tranzit	82 %	87 %	86,5 %	99,9 %	99,9 %

Zdroj: Informace o výsledcích Celní správy České republiky za rok 2010 (dostupné online [www.celnisprava.cz](http://www.celnisprava.cz))

### Elektronická podání pro Českou správu sociálního zabezpečení (ČSSZ)

ČSSZ uvádí na svých webových stránkách, že přijímá jako e-Podání upravené Evidenční listy důchodového pojištění (ELDP), Oznámení o nástupu do zaměstnání (ONZ), Přehled o příjmech a výdajích OSVČ za rok 2010, Přehled o výši pojistného (PVPOJ) a další formuláře.

Kromě transakčního kanálu Portálu veřejné správy (PVS), připravila ČSSZ příjem e-Podání dalšími kanály – VREP (Veřejným rozhraním pro e-Podání) jako náhradu PVS a informačním systémem datových schránek přes dedikovanou schránku e-Podání ČSSZ.

Počet dodaných datových zpráv do ústředí ČSSZ v rámci informačního systému datových schránek dlouhodobě převyšuje 1500 zpráv za den – viz tabulka dole.

**Gabriela Ďurianová**

Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů projektu Interní grantové agentury VŠE v Praze „Empirický výzkum zveřejňování účetních závěrek v ČR“ (registrační číslo F1/20/2011).

**Ing. Gabriela Ďurianová** v roce 2004 maturovala na gymnáziu v Kremnici a v roce 2009 ukončila studium oboru Účetnictví a finanční řízení podniku na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze. Od roku 2009 působí jako interní doktorandka katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze. V rámci svého doktorandského studia se zaměřuje na využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví a auditingu.

### Počet e-Podání pro ČSSZ v roce 2010

	ELDP	ONZ	Přehledy OSVČ	Přehledy PVPOJ	Celkem
Počet přijatých e - Podání z toho:	311 850	2 039 843	1 121	126 565	2 479 379
• přes PVS	310 318	341 183	1 121	126 565	779 187
• přes médium	232	171	nepřijímá se	nepřijímá se	403
• pořízené na OSSZ (Filler)	1 300	21	nepořizuje se	nepořizuje se	1 321
Počet přijatých e-formulářů	3 285 113	3 383 964	1 121	126 565	6 796 763

Zdroj: Výroční zpráva ČSSZ za rok 2010 (dostupné online [www.cssz.cz](http://www.cssz.cz))

## Dlouhá cesta k současným počítačům



Michal Hora

Je otázkou, jak dlouhá či krátká historie počítačů je a co můžeme považovat za prvopočátek této cesty.

Podle všeobecného povědomí můžeme konstatovat, že geneze počítačů proběhla velice rychle. V průběhu několika desetiletí došlo k velmi rychlému vývoji a ohromnému technickému pokroku, rozšíření funkcí, z velkých rozložitých přístrojů, zabezpečujících poměrně malý rozsah činnosti, se staly malé stolní, mnohdy téměř kapesní mobilní stanice, s velkým rozsahem možných činností a využití, které jsou nedílnou součástí našich životů.

Obrovský rozvoj počítačů ve druhé polovině 20. století byl podmíněn nejen rozvojem nejrůznějších výrobních technologií, ale také pokrokem v teoretických disciplínách, které poskytly potřebný aparát pro navrhování, vývoj, ladění a další související činnosti.

Avšak tomuto historicky poměrně krátkému vývoji předcházela velice dlouhá etapa geneze. Kromě všeobecného vlivu hospodářského rozkvětu, obchodů a dalších faktorů byly důležité historické milníky na jedné straně technické – cesta od vývoje jednoduchého kalkulátoru připomínajícího dětskou hračku po sofistikovaný systém, ale i matematicko-filozofické – cesty definování, poznávání a stanovení algoritmů.

Historie vzniku prapředků počítačů se dá přeneseně datovat již do dob, kdy vznikala a rozvíjel se obchod. Tento rozvoj a narůstající a komplikovanější obchodní vztahy přinášely i potřeby výpočtů, záznamů a podrobné evidence těchto obchodů.

Jako první takový evidenční systém je zaznamenán tzv. Abakus, což byla jedna z prvních v té době „sofistikovanějších“ počítačích a evidenčních pomůcek pracujících s římskými číslicemi.

Jednalo se o kuličkové počítadlo ve formě destičky, na kterém byly drážky či tyčky s jednotlivými římskými číslicemi. Hodnoty se vypočítávaly prostřednictvím počítačích kuliček, které se posunovaly do příslušných drážek. V případě potřeby evidence vyšších řádů byla tabulka rozšířena pro násobky hodnot.



Forma a vzhled tabulky odpovídal jednotlivým kulturám, potřebám, zvyklostem a vývoji těchto kultur. Byly používány ve starověkém Egyptě, starořímské říši, starém Řecku i dalších oblastech. Pro jejich výrobu byly použity nejrůznější materiály – hlína, kámen, bronz, dřevo, kamínky, korálky, které se vkládaly. Dodnes používaný pojem kalkulačka je odvozen z této doby, z původního slova *calculi*.

V další etapě vývoje se začaly používat mechanické kalkulátory. Klíčovou roli v tomto vývoji sehrál John Naper, anglický matematik a fyzik. Roku 1614 představil světu novou matematickou metodu, díky níž šlo převést násobení a dělení na sčítání a odčítání. To výrazně urychlilo provádění těchto operací. Na základě této metody bylo následně vytvořeno logaritmické pravítko.

Jedním z prvních tvůrců prvního mechanického kalkulátoru byl v roce 1623 Němec Wilhelm Schickard. Jednalo se o prototyp jednoúčelového přístroje k provádění jednoduchých číselných výpočtů. Pracoval na principu ozubených koleček, určených pro hodiny, a sloužil ke sčítání a odčítání šesticiferných čísel. Přístroj byl schopný násobit a dělit, přičemž tyto dvě operace převáděl pomocí logaritmů na sčítání a odčítání.

Dalším významným milníkem byl vynález francouzského matematika, fyzika, teologa a filozofa Blaise Pascala, který v roce 1641 navrhl a následně vyrobil počítačový stroj pro svého otce. Ten pracoval jako správce královských daní a vynález mu měl ulehčit počítání při jeho náročné práci. Jednalo se o kovový strojek o rozměrech 51 x 10 x 7,5 cm. Pracoval na principu velmi přesných mechanických převodů. S pomocí osmi číselníků a speciální jehly bylo možné provádět základní aritmetické úkony, sčítání a odčítání. V roce 1649 získal Pascal privilegium na výrobu tohoto strojeku a bylo vyrobeno přibližně 50 exponátů.

Sir Samuel Morland, pozdější vrchní mechanik na dvoře anglického krále Karla II., sestrojil první počítačový stroj, který dokázal přímo násobit a dělit. Tento počítačový stroj neprováděl tyto operace převodem na sčítání a odčítání. Mechanická konstrukce však byla mnohem méně spolehlivá než u Pascalova počítačového stroje.

Dalším průkopníkem v pokroku mechanických kalkulátorů byl německý filosof, historik, právník, vědec, diplomat a matematik Gottfried Wilhelm Leibniz. Do historie se kromě jiného zapsal jako objevitel diferenciálního počtu a vyslovením programu moderní logiky. V roce 1673 spatřil světlo světa krokový kalkulátor. Jednalo se o zdokonalenou a propracovanou verzi počítačového stroje. Tato zdokonalená verze již umožňovala nejen sčítání a odčítání, ale i násobení, dělení a výpočet druhé mocniny. Pracovala na principu stupňovitého ozubeného válce, který nahradil původní ozubené kolo



a byl známý též jako tzv. Leibnizovo kolo. Na válci byly připevněny kovové kolíčky. Jednotlivé válce bylo možné měnit podle typu početní úlohy. Výsledkem byl počítací stroj, který dokázal pracovat s pěti až 12 místními čísly, a splňoval tehdejší požadavky matematiků. Tento systém byl využíván až do 19. století.

Na principu Leibnizova přístroje byl založen další vynález, se kterým přišel 18. listopadu 1820 Charles Xavier Thomas de Colmar. Byl nazván Arithometer založený na tzv. krokovacím bubínku. Válečky s devíti zuby různé délky v tomto stroji poháněly malá posuvná kolečka, jejichž pohyb se přenášel na čítače. Tento systém umožňoval všechny čtyři základní aritmetické funkce a díky tomu se stal první sériově vyráběnou kalkulačkou. Některé zdroje uvádí, že byl prodáván až do roku 1930. Tím se stal snad historicky nejdéle prodávanou kalkulačkou. V souhrnu bylo prodáno přes jeden a půl tisíce kusů, což na dobu, ve které se prodeje uskutečnily, tvořilo nemalý podíl.

Princip přesných mechanických převodů dominoval v mechanických počítacích strojích po několik století až do nástupu novodobých technologií, které umožnily budovat počítače na bázi elektronických prvků.

Počátek 19. století byl důležitý milník v historii a vývoji počítačů. K velkému zlomu došlo objevením technologie děrných štítků. Tato technologie byla poprvé použita pro tkalcovský stav, kde bylo možné změnit výsledný vzorek látky výměnou děrného štítku.

Děrný štítek je médium určené pro záznam dat pro další zpracování stroji, automaty nebo počítači. Informace je zaznamenána dírkou na určité konkrétní pozici. Místa pro jednotlivé dírky jsou uspořádána do matice.

Propracování této technologie později umožnilo návrhy prvních programovatelných strojů. Tuto myšlenku rozvinul Charles Babbage, britský matematik, filozof a informatik, který bývá považován za oficiálního vynálezce počítače. V 19. století přišel s prvním nápadem, jak sestavit programovatelný počítač. Ten byl pojmenován Difference Engine. Byl to návrh stroje, s jehož funkcí by bylo možno vypočítávat hodnoty polynomiálních funkcí. Na základě svých dalších studií pak navrhl plně programovatelný Analytical Engine.

Tento přístroj měl být poháněn parním strojem a řízen systémem děrných štítků, měl pracovat s padesátimístními čísly, měl být schopen měnit další průběh výpočtu v závislosti na jeho dosavadním průběhu (měl tedy mít podmíněné skoky) a počítal dokonce i s možností volání podprogramů. Poslední verze projektu předpokládala, že Analytical Engine bude mít paměť pro 50 čtyřicetimístných slov (čísel), dva střádače a celkem tři snímače děrných štítků pro program a data. Sčítání dvou čísel měl stroj zvládnout za tři sekundy, násobení či dělení mu mělo trvat dvě až čtyři minuty. V době vynálezu však nedošlo k sestrojení těchto strojů.

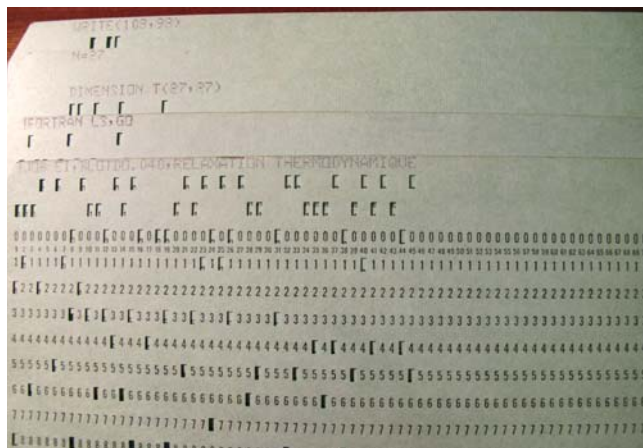
Přestože Babbage svůj Analytical Engine nikdy nedokončil, spolu se svými spolupracovníky zformuloval základní principy programového řízení počítačů, které jsou dodnes platné.

Princip děrných štítků byl použit v roce 1890 v USA při sčítání lidu. Byla vypsaná veřejná soutěž na konstrukci počítacího stroje, který by zabezpečil tento proces. Vítězem této soutěže se stal Herman Hollerith, tvůrce elektromagnetického třídícího a počítacího stroje pro vyhodnocování děrných štítků. Použití tohoto stroje umožnilo značné zrychlení a zpřesnění celého procesu. Děrné štítky nebyly použity jen pro program, ale i jako nosič dat.

Herman Hollerith je zakladatel firmy Tabulating Machine Company, která se později stala základem počítačové firmy IBM.

Prekvapivě poslední slavné využití děrných štítků spadá až do roku 2000, kdy bylo využito při volbě prezidenta USA, v níž mezi sebou soutěžili George W. Bush a Al Gore. Následně však vznikly spory ohledně výsledků kvůli nepřesnému vyznačování děr na štítcích a jejich čtení.

Ve 20. století došlo následkem obrovského technického rozvoje, vývoje nových technologií, odvětví, výroby a produktů i obrovskému pokroku v oblasti počítačů. Pro tento pokrok bylo důležité najít a definovat model matematicko-logických prvků. Na tomto poli byl důležitým milníkem model anglického logika Georgie S. Boola. Boole definoval model matematické







logiky, ve kterém pomocí základních definic „and, or, not“ stanovoval i složitější úlohy. Jeho matematická logiky byla pojmenována Booleova algebra a stala se základním nástrojem pro modelování kombinačních obvodů číslicových počítačů. Jako první využil Booleovu algebra S. Jevos při sestavení mechanického stroje. Tento stroj pracoval při řešení logických operací na principu Booleovy čtyřprvkové algebry.

Počátek 20. století byl zlomový pro další vývoj počítačů, místo čtyřprvkové Booleovy sestavy začala být používána dvouprvková sestava. Neméně důležitým dílkem této „stavebnice“ byl technologický pokrok. Roku 1904 sestrojil Angličan J. A. Fleming první diodu a roku 1906 Američan Lee de Forest první triodu. Následně byl v roce 1919 zkonstruován tzv. klopný obvod. Ten opět přinesl velký krok kupředu, neboť umožňoval dva možné stavy představující dvě konkrétní hodnoty – ať už se jednalo o logické hodnoty ano/ne nebo číslice 0/1. To byl počátek dnešních dvojkových počítačů.

Turingův stroj je teoretický model počítače vytvořený v roce 1936 britským matematikem a logikem Alanem Mathisonem Turingem. Ten jako první formalizoval pojem algoritmus, tj., vytvořil návod, jak vyřešit daný typ počítačové úlohy. Turing tak popsal model počítače sestávajícího z procesové jednotky s příslušným výpočetním modelem a podrobně popsal využití jeho potenciálu.

Až do 40. let dvacátého století byly tyto stroje založeny na principu desítkové soustavy, zatímco u dnešních systémů se pracuje na bázi dvojkové soustavy.

Otázkou bylo, jak vlastně donutit počítač nebo jakýkoli přístroj tohoto typu provést daný požadovaný úkon. Jakých nástrojů k tomu použít? Odpověď je poměrně jednoduchá a jmenuje se algoritmus. Algoritmus je dnes ústředním pojmem vědy nazývané informatika. Algoritmy pronikají a jsou zakořeněny téměř ve všech oblastech lidské činnosti. Přestože se zdá, že jde o slovo popisující cosi nereálného, jedná se o postupy používané v našich běžných činnostech, při výrobních postupech, vaření a dalších aktivitách.

Postupy k řešení konkrétních úloh prošly rovněž svým vlastním vývojem. Pojem slova algoritmus vznikl ze

zkomoleniny latinského části jména arabského učenice Abú Abdalláha Muhammada ibn Músa, al-Chwárizmí (nebo al-Chorezmí), al-Madžúsí, což byl arabský učenec, který se počátkem devátého století zabýval předpisy pro základní operace s přirozenými čísly.

Filozofická definice pojmu algoritmus stanoví: *Algoritmem rozumíme přesný předpis, podle kterého máme vykonat v určitém pořadí konečný počet operací, které vedou k řešení každé úlohy či každého problému daného typu.*

Všechny algoritmy lze (alespoň teoreticky) realizovat na počítači, a nic jiného než algoritmy není možné na počítači realizovat. To zase vysvětluje, proč se informatika jako věda o algoritmech rozvinula až v éře počítačů a proč počítače jsou v této éře důležitým nástrojem. Celé nepřehledné bohatství algoritmů, které bylo během lidské historie vytvořeno a po tisíciletí se předávalo od rodičů k dětem, od učitele k žákům, od mistra k učedníkům, od staršího referenta k mladšímu referentovi atd., všechny tyto algoritmy je nyní možno „preparovat“ a realizovat na počítačích, tj. naprogramovat je. Spolu s nimi lze realizovat nově nalézané algoritmy, které by v předpočítačové éře neměly praktické uplatnění.

**Michal Hora**

**Ing. Michal Hora, Ph.D.** pracuje jako odborný asistent a tajemník katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Je zkušebním komisařem KA ČR písemné auditorské zkoušky „Informační a komunikační technologie pro auditory“. Na podzim roku 2007 byl zvolen do Dozorčí komise Komory auditorů České republiky a od roku 2010 je jejím místopředsedou. Odborně se zaměřuje na problematiku využití informačních technologií v účetnictví a auditu, kterou vyučuje na VŠE v Praze.



*Koukám, že v rozvoji informačních technologií jsi příliš nepokročil.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

# Aplikační kontroly v procesu auditu

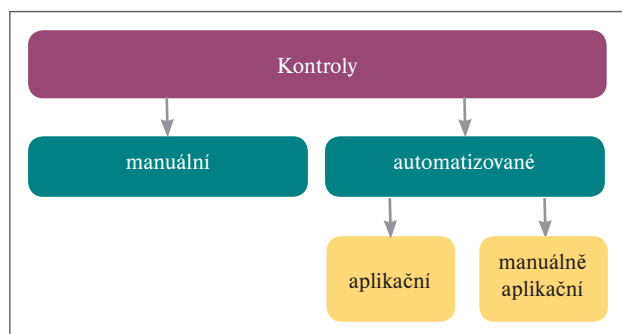


Lukáš Mikeska

V současné době se u většiny podniků setkáváme s vysokým stupněm automatizace jejich obchodních a finančních procesů, které jsou podporovány komplexními informačními systémy. Tento článek se snaží shrnout hlavní aspekty testování efektivitu a funkčnosti aplikačních kontrol, definovat rizika a aspekty aplikačních kontrol, které by měl auditor vzít v úvahu při provádění auditu.

## Definice

Pro další text bude vhodné definovat si základní rozdělení typů kontrol, se kterými se obecně můžeme setkat. Možností tohoto dělení je samozřejmě mnoho, pro účely tohoto článku použijeme následující zjednodušený pohled:



Dále se budeme věnovat pouze automatizovaným aplikačním kontrolám. Tedy těm, které plně závisí na funkčnosti informačního systému a pro jejichž efektivitu (tedy schopnost naplnit očekávané cíle kontroly a efektivně pokrývat související procesní rizika) není nutná aktivita uživatele. Načrtnutá kategorizace kontrolních mechanismů je velice zjednodušená. V praxi nejsou rozdíly mezi jednotlivými typy kontrol vždy tak jednoznačné a např. rozdíly mezi aplikačními a manuálně aplikačními kontrolami budou spíše záviset na konkrétní situaci a profesním názoru auditora. Pro lepší pochopení uvedené kategorizace kontrol si uvedme alespoň dva příklady:

- Typickou aplikační kontrolou je např. nastavení systému vyžadující při zadání dodavatelské faktury do systému také zadání referenčního čísla (nebo jiného jednoznačného označení) příslušné nákupní objednávky. Bez této reference systém nedovolí dodavatelskou fakturu v systému zpracovat.
- Manuálně aplikační kontrola je pak např. existence konfigurovaných limitů pro výši rozdílu mezi dodavatelskou fakturou a objednávkou. Pokud rozdíl (množství, nebo cena zboží) přesáhne

určitou mez, systém zablokuje fakturu a začlení ji do výkazu výjimek zpracování – potud aplikační část kontroly. Odblokování této faktury pak vyžaduje účast definovaného uživatele systému (s příslušným uživatelským oprávněním), který analyzuje důvody blokace a v rámci svých pravomocí může fakturu v systému odblokovat.

Je také užitečné konstatovat, že z podstaty věci budou aplikační kontroly ve své naprosté většině preventivního charakteru – budou tedy zabráňovat chybám při zadávání nebo omezovat vědomé snahy o zadání nesprávné obchodních operací do informačního systému. V dnešních finančních informačních systémech jsou kontrolní mechanismy, které by samy detekovaly chyby a byly schopny je i opravit doposud v naprosté menšině.

Při plánování auditu aplikačních kontrol je důležitý kontext, ve kterém audit provádíme – tzn. zda se jedná o audit finančních výkazů společnosti, bezpečnostní audit, audit IT apod. Od tohoto kontextu se bude odvíjet postup auditora, identifikace relevantních rizik atd. Pro účely tohoto článku předpokládáme audit efektivitu a funkčnosti aplikačních kontrol, který je např. prováděn při auditech účetní závěrky, nebo při posuzování kvality interních kontrolních systémů.

## Aspekty spolehlivosti aplikačních kontrol

Funkčnost, spolehlivost a efektivita aplikačních kontrol je závislá na mnoha faktorech. Pro orientaci v této komplexní problematice lze doporučit jako jedno z vodítek např. standardy a metodiky profesní organizace ISACA ([www.isaca.org](http://www.isaca.org)), zejména pak její publikaci „IT Assurance Guide“. Nicméně auditor bude muset ve velké míře uplatnit také svůj profesní úsudek a využít expertních znalostí dané aplikace.

Prakticky budeme muset vzít v úvahu minimálně následující aspekty fungování aplikačních kontrol:

- konfigurace systému,
- číselníky/kmenové záznamy,
- existence možností „obcházet“ kontroly v systému,
- oddělení kritických oprávnění,
- funkčnost rozhraní (interface) na jiné systémy nebo části systému (v případě ERP aplikací, jako např. u SAP R/3 to mohou být rozhraní mezi jednotlivými moduly systému),
- všeobecné IT kontroly – tedy zejména kontroly nad změnovým řízením systémů, kontroly v oblasti řízení uživatelských přístupů a oprávnění, provozní kontroly v oblasti IT (např. konfigurování dávkového zpracování informací na rozhraních systémů) a kontroly v oblasti bezpečnosti systémů.



Všeobecné IT kontroly nebudeme v tomto článku dále analyzovat vzhledem k rozsahu této problematiky. V uvedeném výčtu je tento aspekt aplikačních kontrol nicméně pro úplnost zmíněn.

Podívejme se na jednotlivé faktory trochu podrobněji a proberme rizika, která je auditor nucen zvážit při testování aplikačních kontrol.

### Konfigurace systému

Konfigurací systému myslíme v kontextu aplikačních kontrol měnitelné možnosti a parametry systému, které umožňují ovlivnit způsob, jakým se náš systém chová a reaguje na vstupní data. Příkladem aplikačních kontrol závislých na konfiguraci jsou např. povinné reference mezi jednotlivými účetními dokumenty v systému – např. výše zmiňovaná povinná reference mezi dodavatelskou fakturou a objednávkou nebo nastavení automatických pravidel účtování pro předem definované obchodní transakce (tak, aby byly omezeny chyby při určování předkontace uživatelem).

V rámci auditu a návrhu způsobu testování konfiguračních aspektů aplikačních kontrol bychom měli zvážit následující rizika:

- a) Riziko, že stávající konfigurace je nebo byla v průběhu auditovaného období nevhodně nastavena z pohledu očekávané funkčnosti aplikační kontroly.
- b) Riziko, že parametry/konfigurace systému mohou být změněny neoprávněnou osobou.

V praxi se tedy testování rozpadá na několik dílčích testů. Pokud zůstaneme u příkladu povinné reference mezi nákupními doklady (dodavatelská faktura a objednávka) bude nutné:

- 1) ověřit stávající konfiguraci systému a odsouhlasit s požadovaným průběhem obchodního a účetního procesu,
- 2) ověřit možnosti změn konfigurace a okruh uživatelů, kteří k těmto změnám mají přístup.

U moderních ERP systémů (zůstaňme u SAP, který je v Čechách velice rozšířen) je krok uvedený pod bodem 1) komplikován ještě jednou skutečností. Tyto systémy jsou navrhovány tak, aby mohly být v praxi přizpůsobeny velice široké škále obchodních scénářů bez toho, aby musel být systém přeprogramován. Hlavní funkcionality jsou tak závislé na celé řadě konfigurací, které je mnohem snadnější měnit, než zasahovat do samotného programového kódu. Pro představu – u mnoha nastavení se jedná pouze o vyplnění příslušných konfiguračních tabulek s použitím často uživatelsky velmi přívětivých prostředků. Z pohledu uživatele systému výhoda, z pohledu auditora už méně. Často se tak setkáváme se situací, že povinná reference mezi dokumenty je nastavena jen pro některé varianty procesu, pro některé typy objednávek, různé druhy faktur a rozdílné typy dodavatelů. Pro auditora je proto důležité správně identifikovat varianty průběhu daného procesu a související kontroly, nalézt příslušné části systému, které mohou být konfigurovány, a vyhodnotit stávající nastavení pro ty varianty, které jsou z pohledu auditu významné/materiální. Při mapování procesů se tak vždy vyplatí zůstat profesně velmi skeptický vůči informacím naznačujícím, že existuje pouze jedna varianta chování systému. Praktické zkušenosti ukazují, že moderní ERP systémy mají vždy alespoň jednu variantu v rámci konfigurace kontroly, která umožňuje za specifických okolností její obejít. K tomuto faktu se ještě vrátíme dále v textu. Klíčové konfigurace systému se naštěstí reálně nemění příliš často a ve velké většině jsou nejdříve změny testovány před jejich zavedením do produktivního (ostrého) prostředí. Přístupy ke změnám konfigurací jsou také (alespoň u těch lépe řízených organizací) omezeny na klíčové uživatele, interní nebo externí konzultanty a IT pracovníky. Záznamy o změnách konfigurací tak mohou pomoci auditorovi posoudit, zda daná kontrola byla funkční po celé období, které je auditováno.

### Číselníky/kmenové záznamy

Dalším standardním chováním ERP systémů je, že rozdělují data na tzv. transakční (např. zaúčtování faktur) a statická. Tato se označují různými pojmy, nejčastěji se používá pojmů číselník, u modernějších systémů se setkáváme spíše s označením kmenový záznam. Příkladem kmenových záznamů mohou být platební podmínky dodavatelů nebo i příznak povolení manuálního účtování na účty hlavní knihy.<sup>1</sup>

Z pohledu auditora lze kmenové záznamy považovat za svého druhu konfigurační nastavení. Důležitým rozdílem oproti konfiguracím, tak jak byly popsány v předchozí kapitole, je to, že přístup ke změnám kmenových dat má často relativně široký okruh uživatelů. Riziko

<sup>1</sup> Pro vysvětlení – v mnoha systémech, které mají modulární uspořádání je pro zachování integrity dat v systému důležité, aby některé účty hlavní knihy byly blokovány proti přímým manuálním vstupům uživatelů. Na tyto účty pak může „účtovat“ pouze aplikace sama, resp. její jednotlivé moduly. U mnoha systémů je tato vlastnost definována právě na úrovni kmenového záznamu účtu hlavní knihy a kontrola správnosti nastavení této část kmenového záznamu je jedním ze standardních testů aplikačních kontrol.



spjaté s kmenovými záznamy souvisí také s tím, že u některých uživatelů může chybět dobré porozumění tomu, co změny kmenových záznamů mohou znamenat z pohledu funkčnosti procesu a efektivity souvisejících kontrolních mechanismů.

U kmenových záznamů bychom měli proto zvážit primárně riziko neoprávněné a/nebo nesprávné změny, která může mít dopad na funkčnost aplikační kontroly. Při testování tedy musíme nejdříve identifikovat ty části kmenových záznamů, které mají na aplikační kontroly vliv, a u nich následně zjistit, kteří uživatelé mají k těmto změnám přístup. Je dobrou praxí, že změny těch nejvíce citlivých částí kmenových záznamů (např. bankovní účet dodavatele) nemohou být měněny pouze jednou osobou, případně, že změny jsou v pravidelných intervalech revidovány nezávislou osobou.

### Existence možnosti „obcházet“ kontroly v systému

Jak již bylo řečeno, dnešní ERP systémy ve velké většině případů umožňují výjimky ze standardního běhu procesu a v něm definovaných kontrol. Z pohledu požadavků na flexibilní procesy a rychlou reakci v ne-standardních obchodních případech je to možnost naprosto opodstatněná. Auditor se proto musí s těmito možnostmi při svém testování vyrovnat. Nejčastěji

vyplývají možnosti obcházení kontrolních mechanismů z přiřazení speciální (tzv. super-uživatelských) oprávnění, ale může být dáno i specifickou konfigurací – např. definicí výjimek z tzv. trojcestného párování, automatickým vytvářením objednávek k přijatým fakturám za služby atd.

Testování tohoto aspektu aplikačních kontrol je velice náročné a vyžaduje využití specialistů na danou aplikaci s detailní znalostí funkcionality a možností konfigurace. Auditor by měl být schopen identifikovat hlavní „varianty“ procesu a posoudit, zda pro některou z variant neexistuje možnost standardní kontroly obcházet či ji potlačit. U mnoha společností jsou tyto typy procesních výjimek dobře podchyceny a jsou podrobeny pravidelnému monitoringu – existují tedy např. standardní reporty/výkazy ukazující množství faktur, které neprošly trojcestným párováním. Auditor pak může posuzovat efektivitu tohoto monitoringu s cílem získat lepší představu o spolehlivosti samotné aplikační kontroly.

### Oddělení kritických oprávnění

Mnohé aspekty fungování aplikačních kontrol v ERP systémech jsou závislé na úrovni přidělených uživatelských oprávnění. Nevhodné nastavení přístupu ke klíčovým funkcionalitám systému nebo kombinace přístupů k jednotlivým částem procesu (zadání



**Garantujeme Vám úsporu práce**

**2.9**

**nová verze spuštěna!!!**

**2.9**

**faust – software jako výhoda.**

**Jako jediný software pro auditory pokrývá Faust celou auditorskou agendu (spis, testy, výběr vzorků).  
Dejte na doporučení Vašich kolegů a vyzkoušejte systém Faust přímo při Vaší práci.**

**Přednosti**

**Fausta oproti konkurenci:**

- ▶ technické řešení systému
- ▶ přehlednost a ovladatelnost
- ▶ možnost individuálního rozšíření
- ▶ neustálý a pravidelný rozvoj
- ▶ propracovanější práce s účetními deníky klientů
- ▶ jednoduché a rychlé naplnění spisu auditora
- ▶ pozitivní hodnocení kontrolních komisí KAČR
- ▶ cena

objednávky do systému, kombinované s možností zadání dodavatelské faktury) může vést k „obcházení“ nastavených kontrol a ke snížení jejich efektivity. Obecnou zásadou je, že uživatelé by neměli mít možnost kombinovat přístup k iniciaci transakce s přístupem k jejímu schválení a zadání (zaúčtování) v systému.

Je stále častější, že společnosti mají definovány vlastní tzv. matice konfliktních oprávnění, které nesmí být přiřazovány v systému jednomu uživateli. Pokud je takové přiřazení přesto nutné (např. z důvodů zajištění zastupitelnosti nebo snížení rizika zpoždění v obchodních a účetních procesech), jsou takoví zaměstnanci a jejich aktivity v systému podrobeni detailnějšímu monitorování.

Auditor by měl v rámci zvažování aspektu oddělení kritických oprávnění zejména:

- 1) pochopit, jak je oddělení pravomocí realizováno v systému,
- 2) identifikovat funkcionality, které by měly být odděleny,
- 3) zjistit, zda je zajištěné oddělení mezi zpracováním transakcí a konfiguračními funkcemi,
- 4) posoudit přiměřenost oddělení pravomocí na aplikační úrovni.

Většina ERP systémů dnes nedisponuje dostatečnými reporty pro realizaci plnohodnotného testování oddělení pravomocí. Výrobci těchto systémů většinou dodávají nadstavbová reportovací řešení, velmi často (asi poněkud zavádějícím způsobem) zahrnovaná pod označení GRC – Governance, Risk & Compliance.

Pokud nemá organizace takový nástroj implementován, auditor může ke zjednodušení testů v této oblasti využít výkonných, tzv. CAAT (Computer Assisted Auditing Techniques) nástrojů. Zjednodušené testy lze však realizovat i pomocí standardních programových balíčků typu MS Office.

### Funkčnost rozhraní (interface)

Rozhraním budeme pro naše účely označovat vazbu mezi (několika) aplikacemi, umožňující tok dat mezi nimi. ERP systémy mají standardní funkcionality pro řízení rozhraní, v komplexních prostředích (např. finanční instituce) se často setkáváme i s odděleným aplikačním řešením pro řízení rozhraní. Z pohledu auditora existují u rozhraní dvě hlavní oblasti rizik:

- a) nesprávné, neúplné, neaktuální informace jsou dány do aplikace,
- b) citlivé informace mohou být neoprávněně extrahovány.

Při testování rozhraní důležitých pro funkčnost aplikační kontroly musí proto auditor:

- a) identifikovat tok dat procesy a kontrolami,
- b) identifikovat, která data jsou přenášena,
- c) identifikovat, jaké kontroly jsou implementovány pro zajištění kompletnosti (např. kontrolní součty) a integrity (validační kontroly),
- d) identifikovat kontrolní mechanismy pro monitorování včasného a efektivního spouštění rozhraní.

Je také nutné pochopit způsob a efektivitu procesu eskalace chyb a problémů, které jsou na rozhraních identifikovány. U dnešních systémů nenastávají totiž ty největší chyby a problémy v důsledku selhání technologie nebo logiky aplikace, ale chybným nebo nedostačným řešením nestandardních situací, kdy je třeba zásahu zodpovědného administrátora systému.

V případě, že existuje samostatná aplikace pro řízení rozhraní jednotlivých aplikací, je vhodné dále analyzovat, jakým způsobem je tato aplikace spravována, kdo má přístup ke konfiguračním souborům rozhraní, kde jsou data (pokud tomu tak je) ukládána v průběhu přenosu, v jakém formátu atd.

### Závěr

Testování aplikačních kontrol je komplexní problematikou. V praxi se někdy můžeme setkat se zjednodušeným názorem, že pokud se systém chová při zpracování jedné účetní transakce určitým způsobem, můžeme se spolehnout na to, že se tak bude chovat i v budoucnu. Ukázali jsme si, že existuje řada faktorů a aspektů fungování aplikačních kontrol, které je třeba pro takový závěr vzít v úvahu a důkladně prověřit.

**Lukáš Mikeska**

*Ing. Lukáš Mikeska je senior manažerem v oddělení Poradenských služeb společnosti Ernst & Young v České republice. Je odborníkem na oblast Governance Risk & Compliance. Dlouhodobě se zabývá problematikou automatizace monitoringu firemních procesů a vnitřních kontrolních systémů. Má bohaté zkušenosti z finančních auditů, interních auditů, auditů bezpečnosti a poradenských projektů s IT aspekty rovněž i s vedením projektů zaměřených na zavádění a optimalizaci kontrolních mechanismů v komplexních systémech, zejména v SAP prostředí. Vystudoval Vysokou školu ekonomickou v Praze, obor Mezinárodní obchod. Je držitelem certifikátů PRINCE2 Practitioner, Certified Chartered Accountant (ACCA), Certified Information Systems auditor (CISA) a Certified in Risk and Information Systems Controls (CRISC). Je také členem řídicího výboru české pobočky sdružení ISACA (Information Systems Audit and Control Association).*



## Znáte IAPS 1013 – Vliv elektronického obchodování na účetní závěrku?



Jiří Pelák

Součástí materiálů, které vydává IFAC, jsou i tzv. mezinárodní auditorské pokyny pro praxi (IAPS). Tyto pokyny nejsou závazné a jejich smyslem je pomoci auditorům aplikovat Mezinárodní standardy pro audit (ISA) za zvláštních okolností. IAPS se tak zabývají například specifiky auditu derivátů nebo bank. IAPS 1013, o kterém je tento článek, pojednává o vlivu elektronických obchodních systémů na provádění auditu.

### Co to jsou elektronické obchodní systémy

V zásadě se jedná o jakékoli obchodování, při kterém se využívá internet. Může jít o klasický prodej zboží na základě internetových objednávek (e-shopy), systémy pro obsluhování zákazníků (např. elektronické bankovníctví nebo vedení účtů obchodníky s cennými papíry), poskytování reklamy na internetu, provozování e-learningu, zprostředkování audiovizuálních děl, poskytování obsahu (např. elektronické časopisy) nebo poskytování různých služeb (např. předpovědi počasí, poradenství apod.)

### Čemu nerozumím, nemůžu auditovat

Tato zásada je obsažena v odst. 11 ISA 315. Bez pochopení toho, jak elektronické obchodování funguje, auditor nebude ani schopen udělat si představu o náročnosti auditu a o ceně zakázky. Bez pochopení nebude možné naplánovat audit včetně odhadu časové náročnosti, přizvání případných expertů apod. Auditor potřebuje pochopit i to, zda se jedná o životaschopný internetový projekt či ne, aby případně mohl posoudit jeho vliv na trvání podniku v dohledné budoucnosti.

### Specifika outsourcingu

Málokterá společnost provozující elektronické obchodování si sama zajišťuje jeho kompletní hardwarové i softwarové řešení. Ve skutečnosti mnoho z nich je závislých na poskytovatelích internetového připojení, diskových a přenosových kapacit, aplikačních služeb. Zejména při posuzování vnitřního kontrolního systému bude potřeba seznámit se s vazbami mezi klientem a jeho servisními organizacemi, jak vyžaduje ISA 402.

### Ověřování správnosti a úplnosti účetních záznamů

Elektronické obchodní systémy jsou zdrojem informací přebíraných do účetnictví. Proto je nutné zabývat se integritou celého systému, tj. tím, zda mohou nastat v procesu zpracování dat chyby a jaké byly zavedeny s tím související preventivní a následné kontroly. Dále

je nutné zabývat se tím, zda je možné zpracovávanými daty (oprávněně či neoprávněně) manipulovat, kdo takové možnosti má a jak je to kontrolováno.

Auditor se bude muset vypořádat s tím, že při použití elektronických obchodních systémů nemusí být účinné testy věcné správnosti (např. systémy vypočítávající cenu účtovanou zákazníkům telekomunikačních firem). Podle odst. 30 ISA 315 je auditor v takových případech povinen seznámit se s kontrolami, které jsou v těchto systémech implementovány, posoudit je a dále dle odst. 8 (b) ISA 330 tyto kontroly také otestovat. To vše za účelem ověření spolehlivosti informací pocházejících z elektronických systémů.

Pokud jsou účetní systémy vysoce integrovány s elektronickým obchodováním (a jsou tudíž vystaveny do určité míry internetu), čelí účetní jednotka dále rizikům ohrožení bezpečnosti účetních záznamů včetně ohrožení počítačovými viry, a tudíž i ohrožení jejich úplnosti a spolehlivosti.

V neposlední řadě lze očekávat, že drtivá většina důkazních informací bude v elektronické podobě. Auditor tak bude stát před úkolem, aby si stanovil jejich důvěryhodnost a prověřil možnosti, zda a jak by bylo možné s těmito informacemi manipulovat.

### Specifické účetní problémy

Účetní jednotky provozující elektronické obchodování intenzivně investují do rozvoje svých informačních systémů, přičemž jejich vývoj může probíhat i interně. Relevantními účetními otázkami může tedy být stanovení pořizovací ceny, účtování technického zhodnocení či aktivace vlastních nákladů.

Prodeje na internetu podléhají zvláštním předpisům na ochranu spotřebitele (např. právo vrátit odebrané zboží) nebo složitým smluvním ujednáním (např. o převodech odpovědnosti za škodu na zboží), které mohou mít vliv na stanovení výše výnosů, jejich časové rozlišení, případně účtování o rezervách apod. Obdobně bude nutné posoudit závaznost smluv uzavíraných elektronicky, ověření identity (a existence) zákazníka apod.

Účetní jednotky, které provozují elektronické obchodování, mohou vystupovat v různých rolích: mohou být skutečnými prodejci, nebo jen zprostředkovateli, což bude opět zásadně ovlivňovat vykazování výnosů a nákladů. Vykazování výnosů (a případně nákladů) také mohou ovlivňovat rozličné slevy či bonusové programy apod.

Důležité je také zabývat se mezinárodním aspektem obchodování na internetu. Nepůjde jen o kurzové rozdíly, ale také o správné stanovení zahraničních i domácích daňových povinností. Problémy může způsobovat samozřejmě zejména DPH a daň z příjmů.

V neposlední řadě společnosti obchodující na internetu na svých stránkách poskytují inzertní prostor



třetím stranám. Některá taková ujednání mohou mít zvláštní charakter, může jít např. o poskytování vzájemné inzerce, bude tak potřeba se opět vypořádat s vlivem takových směnných smluv na vykazování výnosů a nákladů.

### Dodržování právních předpisů

IAPS 1013 také upozorňuje na důležitost aplikace ISA 250, tj. na vyhodnocení dodržování právních předpisů na účetní závěrku. Vzhledem k tomu, že elektronické obchodování nezná hranic, je potřeba zvážit nejen lokální předpisy, ale i právní předpisy zemí, kterých se toto obchodování dotýká. Je potřeba se zabývat tím, kde je činnost fyzicky vykonávána, kde se nachází technologie využívané při elektronickém obchodování, kam je dodáváno, kdo jsou a kde se nachází odběratelé. Předpisy, které je třeba vzít v úvahu, jsou např. předpisy zabývající se ochranou osobních dat, regulující příslušná odvětví, upravující soukromoprávní vztahy, stanovující legálnost operací, upravující práva duševního vlastnictví či omezující praní špinavých peněz.

### Závěrem

Pro audit prováděný v účetní jednotce využívající elektronického obchodování lze IAPS 1013 jen doporučit. Obsahuje upozornění prakticky na všechna úskalí, spojená s tímto fenoménem, a je tedy velmi užitečnou pomůckou pro auditora, aby nepřehlédl nějaký důležitý aspekt, který tento způsob podnikání může skrývat.

Jiří Pelák

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

## Vykazování webových stránek v účetní závěrce dle IFRS



David Procházka

V současné době se úspěšná podnikatelská činnost neobejde bez internetových stránek, které slouží nejen jako efektivní nástroj komunikace podniku s veřejností, ale často představují i významný prodejní kanál. Vzhled a způsob tvorby webových stránek, volba vhodné marketingové komunikace, propojení internetových stránek s ostatními moduly podni-

kového informačního systému představují zajímavé oblasti, ve kterých se nabízí mnoho variant řešení a nepřehledný počet možností, jak se odlišit od konkurence. Neméně zajímavým aspektem je i zobrazení webových stránek v účetní závěrce podniku. Článek se zabývá účetním zobrazením tohoto fenoménu dle ustanovení Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS).

Obecně se mohou transakce, které se týkají internetových stránek, v účetních výkazech objevovat v několika položkách. Určujícím faktorem pro účetní zobrazení je skutečnost, zda účetní jednotka internetové stránky:

- prodává třetím stranám;
- pronajímá třetím stranám;
- si najímá od třetích stran;
- kupuje od třetích stran;
- si pořizuje ve vlastní režii.

### Webové stránky v účetní závěrce zhotovitele/prodávajícího

V případě společností, které vyvíjejí stránky za účelem jejich prodeje, se aplikují příslušné standardy pro vykazování výnosů. Jestliže účetní jednotka vyvíjí webové stránky v rámci zakázky zadané konkrétním zákazníkem, který určuje hlavní technické detaily, vzhled a klíčové funkce stránek, jedná se o smlouvu o zhotovení. Uznávání výnosů, nákladů, aktiv a závazků ze smluv ze zhotovení v účetní závěrce zhotovitele se řídí ustanoveními IAS 11 *Smlouvy o zhotovení*. Lze-li výsledek smlouvy o zhotovení odhadnout spolehlivě, výnosy a náklady spojené se smlouvou se uznají s odkazem na stupeň dokončení smluvních činností ke konci daného účetního období. Vykazování výnosů (a souvisejících nákladů) se tedy u smluv o zhotovení uskutečňuje na průběžné bázi tak, jak je smlouva dokončována. Určení stupně dokončení nemusí být triviální záležitostí, zejména používá-li účetní jednotka k určení stupně rozpracovanosti metodu odborného odhadu<sup>1</sup>. Ve výkazu finanční situace se náklady na rozpracované stránky zahrnují do položky hrubá částka dlužená zákazníkovi (resp. hrubá částka dlužená zákazníkům), která se vypočte jako vynaložené náklady plus uznané zisky ze smlouvy mínus uznané ztráty mínus postupné fakturace.

<sup>1</sup> Ve vazbě na smluvní ujednání by měly být identifikovány jednotlivé významné milníky dokončení zakázky a jejich procentuální podíl na celkové zakázce. Účetní jednotky se v praxi vyhýbají obtížím se stanovením stupně dokončení metodou odborného odhadu užitím metody „Cost-to-Cost“, tj. na bázi poměru skutečně vynaložených nákladů k celkovým očekávaným nákladům na zakázku. Tento přístup ovšem ne vždy určuje stupeň rozpracovanosti zakázky na spolehlivém základu.

Vyvíjí-li účetní jednotka stránky, které prodává zákazníkům jako standardizovaný produkt<sup>2</sup>, jedná se o výrobu a prodej výrobků v souladu s IAS 2 *Zásoby* a IAS 18 *Výnosy*. „Zásoby webových stránek“ jednotka ocení dle IAS 2 na úrovni výrobních nákladů, které zahrnují přímé náklady vztahující se k jednotkám produkce (např. přímé mzdy), a dále systematickou alokaci fixních a variabilních režii. Fixní výrobní režie jsou nepřímé výrobní náklady, které jsou relativně konstantní bez ohledu na objem produkce (např. odpisy počítačů a software používaného při tvorbě stránek). Variabilní výrobní režie jsou nepřímé výrobní náklady, které se mění s objemem výroby.

Jsou-li standardizované stránky prodány, účetní jednotka zachytí výnos z jejich prodeje dle IAS 18, jestliže je současně splněno pět podmínek:

- prodávající podnik převedl na kupujícího podstatnou část odměn a rizik spojených s vlastnictvím zboží nebo výrobků;
- prodávající si neopouští manažerskou angažovanost obdobnou vlastnickému titulu či nevykonává efektivní kontrolu nad zbožím;
- částka výnosu je spolehlivě změřitelná;
- je pravděpodobné, že prospěchy spojené s prodejní transakcí poplynou do podniku;
- lze spolehlivě určit náklady, které podnik musel vynaložit, aby uskutečnil transakci ústící ve vykázání výnosu.

### Webové stránky v účetní závěrce pronajímatele a nájemce

Některé společnosti kromě prodeje webových stránek nabízejí jejich pronájem, kdy zákazník kromě práva využívat samotné stránky obvykle získává i ostatní související služby (doménu, umístění stránek na serveru poskytovatele stránek, údržbu stránek, atd.). Za využívání produktu hradí zákazníci pravidelný poplatek. U tohoto typu transakcí se bude jednat na straně poskytovatele většinou o operativní pronájem, který je vykazován v souladu s IAS 17 *Leasingy*. Pronajímatel vykazuje aktiva pronajímaná operativním leasingem dle povahy příslušného aktiva, tj. v případě pronájmu webových stránek budou tyto vykázány mezi nehmotnými aktivy. Nájemné z operativního leasingu pronajímatel vykáže jako výnos období, a to na bázi lineárního rozložení nájemného po dobu leasingové smlouvy, neposkytuje-li alternativní metoda relevantnější informace.

Analogicky nájemce vykazuje nájemné z operativního leasingu jako náklad období při využití lineárního rozložení

nájemného po dobu leasingové smlouvy. Jestliže jiná systematická alokace nájemného poskytne věrnější zobrazení, použije se toto alternativní rozlišení nájemného.

### Webové stránky v účetní závěrce uživatele

Požaduje-li se účetní jednotka internetové stránky, ať již nákupem od třetí strany či vytvořením vlastní činností, je pro účetní zachycení relevantní IAS 38 *Nehmotná aktiva*. Pro vykázání v rozvaze musí nehmotné aktivum splnit:

- definiční znaky nehmotného aktiva;
- dodatečná kritéria pro uznání.

Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty. Nehmotné aktivum je identifikovatelné, pokud je oddělitelné (lze jej oddělit od účetní jednotky a prodat, převést, poskytnout v rámci licence, pronajmout nebo směniti), nebo vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda jsou tato práva převoditelná nebo oddělitelná od účetní jednotky nebo od jiných práv a povinností.

Dodatečnými podmínkami pro uznání nehmotného aktiva jsou dvě obecné podmínky uznání položek účetních výkazů, které jsou uvedené v Koncepčním

inzerce

**ANAG®**  
www.anag.cz

**DAŇOVÉ ZÁKONY**  
v úplném znění k 1. 1. 2012

brož. A4  
cca 280 stran  
cca 110 Kč

**JAK VYPLNIT DAŇOVÉ PŘÍZNÁNÍ**  
k dani z příjmů fyzických osob za rok 2011

brožovaná  
cca 310 stran  
cca 370 Kč

**DANĚ 2012**  
a předpisy související s přehledy změn

brožovaná  
cca 1180 stran  
cca 510 Kč

**TABULKY DANĚ Z PŘÍJMU**  
fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků

sešit  
cca 100 stran  
cca 140 Kč

<sup>2</sup> Zákazník tedy nemá možnost ovlivnit podstatným způsobem vzhled, vývoj a funkcionalitu stránek.



rámci. Dle Koncepčního rámce i IAS 38 musí být pravděpodobné, že ekonomické prospěchy spojené s nehmotným aktivem poplynou v budoucnosti do podniku. Současně musí být účetní jednotka schopna dané nehmotné aktivum spolehlivě ocenit. Zda byly tyto dodatečné podmínky pro uznání splněny, musí účetní jednotka posoudit v každé konkrétní situaci. IAS 38 poskytuje pro tyto účely poměrně podrobný návod. Vzhledem k zaměření článku bude bližší pozornost věnována pouze nehmotným aktivům pořízeným externě a interně vytvořeným nehmotným aktivům.

U nehmotných aktiv samostatně pořízených od externího dodavatele se považuje kritérium pravděpodobnosti vždy za splněné. Pořizovací náklady jsou spolehlivě zjištěitelné a skládají se z kupní ceny nehmotného aktiva, včetně dovozních cel a příp. nevratných daní a po odečtení všech slev, a vedlejších pořizovacích nákladů, např. nákladů na zaměstnanecké požitky vynaložených v souvislosti s pořízením nehmotného aktiva, profesních poplatků vynaložených k zajištění funkčnosti aktiva, nákladů na testování správné funkčnosti aktiva atd. Naopak vedlejšími pořizovacími náklady nejsou náklady na zavedení nového produktu (včetně reklamy a jiné podpory prodeje), náklady na otevření nového závodu nebo náklady na získání nové skupiny zákazníků, správní a ostatní všeobecné režijní náklady.

U interně vytvářených nehmotných aktiv lze rozpoznat dvě podstatně odlišné fáze – výzkum a vývoj<sup>3</sup>.

Výzkumem se rozumí původní a plánované zkoumání prováděné s cílem získat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti. Ve fázi výzkumu účetní jednotka nemůže doložit existenci nehmotného aktiva, které přinese pravděpodobné budoucí ekonomické užítky, a to nejméně ze dvou důvodů:

- výzkum je svojí povahou experimentální, s nepředvídatelnými výsledky, a proto v mnoha případech není na jeho konci nový vědecký či technický poznatek;
- i když se podaří na základě výzkumu získat nový vědecký či technický poznatek, jeho přenesení do praktického využití není dostatečně pravděpodobné.

Protože není splněné kritérium pravděpodobnosti, nelze uznat náklady vynaložené v rámci výzkumu jako nehmotné aktivum. Všechny výdaje vynaložené na výzkum se tedy vykážou jako náklad období, v němž byly vynaloženy.

Vývojem se rozumí použití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k plánování nebo navrhování nových nebo podstatně zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, postupů, systémů nebo služeb, a to před zahájením jejich komerční výroby nebo využití. Na rozdíl od výzkumu může během vývojové fáze nastat situace, že účetní jednotka identifikuje a uzná nehmotné aktivum. Dle IAS 38.57 se nehmotné aktivum vzniklé v rámci vývoje uzná tehdy a jen tehdy, když je účetní jednotka schopna prokázat všechny následující skutečnosti:

- technickou proveditelnost dokončení nehmotného aktiva, takže bude možné ho používat nebo prodat;
- svůj záměr dokončit nehmotné aktivum a používat ho nebo prodat;
- svou schopnost nehmotné aktivum používat nebo prodat;
- způsob, jakým bude aktivum vytvářet pravděpodobné budoucí ekonomické užítky;
- dostupnost odpovídajících technických, finančních a ostatních zdrojů pro dokončení vývoje a pro použití nebo prodej nehmotného aktiva;
- svou schopnost spolehlivě oceňovat výdaje přiřaditelné nehmotnému aktivu během jeho vývoje.

Jestliže jsou splněny podmínky pro uznání nehmotného aktiva interně vytvářeného, účetní jednotka ocení toto aktivum v pořizovacích nákladech, které zahrnují náklady na materiál a služby využité nebo spotřebované při tvorbě nehmotného aktiva, náklady na zaměstnanecké požitky, poplatky za registraci zákonného práva, odpisy patentů a licencí, jež se používají k tvorbě nehmotného aktiva, a ostatní přímé náklady vztahující se k vývoji nehmotného aktiva. Výdaje vynaložené na interně vytvářené nehmotné aktivum, které byly vykáženy jako náklad období, nesmí být uznány za součást účetní hodnoty nehmotného aktiva v pozdějších obdobích. Schematicky postup pro aktivaci znázorňuje následující obrázek.

#### Aktivace výdajů na interně vytvářené nehmotné aktivum

Výzkum	Vývoj - nesplněné podmínky pro aktivaci	Vývoj - splněné podmínky pro aktivaci
Výdaje do hospodářského výsledku	Výdaje do hospodářského výsledku	Výdaje do pořizovací ceny

Bez ohledu na způsob pořizování nehmotných aktiv IAS 38 uvádí, že některé druhy výdajů musejí být vykáženy vždy jako náklad v období, ve kterém vznikly, a nesmějí tedy být nikdy aktivovány. Jedná se např. o:

- výdaje na zahájení činnosti (tj. zřizovací výdaje);
- výdaje na školení;
- výdaje na reklamní a propagační činnosti;

<sup>3</sup> Podrobněji k problematice výzkumu a vývoje dle pravidel IAS 38 např. Vašek, L. (2006): Pravidla vykazování a oceňování nehmotných aktiv podle IAS 38. *Český finanční a účetní časopis*, 1(4), str. 77–94.



- výdaje na přemístění nebo reorganizaci části nebo celé účetní jednotky.

Pro účetní zobrazení pořizovaných webových stránek je relevantní zákaz aktivovat výdaje na reklamní a propagační činnost, neboť v případě reklamy a propagace jednotky nemohou prokázat splnění kritéria pravděpodobnosti získání budoucích prospěchů z výdajů vynaložených na reklamu (reklama může být neúčinná, příp. je obtížné přesně identifikovat podíl reklamy na získaných přínosech). Účetní jednotky, které si pořizují webové stránky, proto musejí přesně vymežit účel, proč jsou stránky pořizovány (ať již externě či ve vlastní režii).

Je-li výhradním či hlavním cílem pořízení internetových stránek získat platformu pro marketing a inzerci vlastních výrobků a služeb, nemohou být výdaje na webové stránky kapitalizovány a musejí být tedy zahrnuty do nákladů účetního období, v němž byly vynaloženy. Jsou-li internetové stránky vytvářeny či kupovány pro jiné účely (např. pro provozování on-line obchodu či pro interní potřeby jednotky), lze výdaje na ně aktivovat a vykázat odpovídající nehmotné aktivum v rozvaze za předpokladu splnění všech relevantních podmínek stanovených IAS 38.

Možné komplikace s uznáním webových stránek jako nehmotného aktiva mohou nastat v případě, kdy si stránky vytváří vlastními silami účetní jednotka. V kontextu pravidel IAS 38 je totiž nutné rozlišit, zda interní tvorba stránek obsahuje fázi výzkumu a vývoje a případně od které fáze vývoje je povoleno vynaložené náklady na vytvoření stránek kapitalizovat. S cílem omezit rozdíly v implementaci požadavků IAS 38 účetními jednotkami právě v případě interně vytvářených webových stránek byla vydána interpretace SIC 32 *Nehmotná aktiva – náklady na webové stránky*.

Pro potřeby účetního zachycení nákladů vynaložených na interní tvorbu internetových stránek SIC 32 rozeznává čtyři základní etapy tvorby stránek:

- **První etapa plánování** obsahuje vypracování studií proveditelnosti, definici cílů a jejich specifikaci, vyhodnocování alternativ a výběr priorit.
- **Druhá etapa vývoje aplikací a infrastruktury** zahrnuje registraci domény, nákup a sestavení potřebného hardware a software, instalaci již vyvinutých aplikací a zátěžové testy systému.
- **Třetí etapa tvorba designu** se týká návrhu grafické podoby webových stránek.
- **Čtvrtá etapa tvorba obsahu** zahrnuje tvorbu, nákup, přípravu a nahrání informací v textové nebo grafické podobě na server ještě před dokončením tvorby webových stránek.

Po dokončení tvorby webových stránek začíná provozní etapa, v jejímž průběhu účetní jednotka udržuje a rozšiřuje aplikace, infrastrukturu, grafickou podobu a obsah webových stránek.

SIC 32 uvádí, že webové stránky vytvořené vlastní činností podléhají požadavkům IAS 38. Je tedy nutné odlišit fázi výzkumu a vývoje a výsledek vývoje je možné vykázat jako nehmotné aktivum pouze tehdy, je-li splněno všech šest podmínek, které uvádí IAS 38 v odstavci 57.

Etapa plánování je svojí podstatou podobná fázi výzkumu a výdaje vztahující se k této etapě se vykazují jako náklady účetního období, ve kterém byly vynaloženy. Zbývající tři etapy, tj. vývoj aplikací a infrastruktury, tvorba grafického designu a tvorba obsahu, jsou<sup>4</sup> svojí podstatou podobné fázi vývoje. Výdaje, které byly vynaloženy v uvedených etapách, se zahrnou do nákladů na pořízení webových stránek uznaných jako nehmotné aktivum, pokud jsou takové výdaje tomuto účelu přímo přiřaditelné. Aktivace těchto výdajů započíná v okamžiku, kdy účetní jednotka prokáže současné splnění všech šesti podmínek podle IAS 38.57. Výdaje, které byly vynaloženy ještě před splněním uvedených podmínek, již nelze zahrnout do pořizovací ceny.

Výdaje, které se týkají reklamy a podpory vlastních výrobků a služeb (např. fotografie výrobků, videa, atd.), vynaložené v rámci etapy tvorby obsahu se vykážou jako náklad toho účetního období, v němž byly vynaloženy<sup>5</sup>. Výdaje, ke kterým dojde v provozní etapě, se vykazují jako náklady účetního období, ve kterém byly vynaloženy, s výjimkou těch výdajů, jež splňují podmínky pro vykázání nehmotného aktiva.



A takhle vznikl „World Wide Web“.

Kresba: Ivan Svoboda

<sup>4</sup> V rozsahu, v jakém je tento obsah vytvořen pro jiný účel než jen pro podporu nebo propagaci vlastních výrobků nebo služeb účetní jednotky (viz požadavky IAS 38 na zahrnutí nákladů na reklamu a propagaci do zisku/ztráty za období).

<sup>5</sup> Např. náklady na fotografie výrobků od profesionálního fotografa se zahrnou do zisku/ztráty toho období, kdy fotograf poskytl službu (a nikoliv až v období, ve kterém budou stránky spuštěny).

**Závěr**

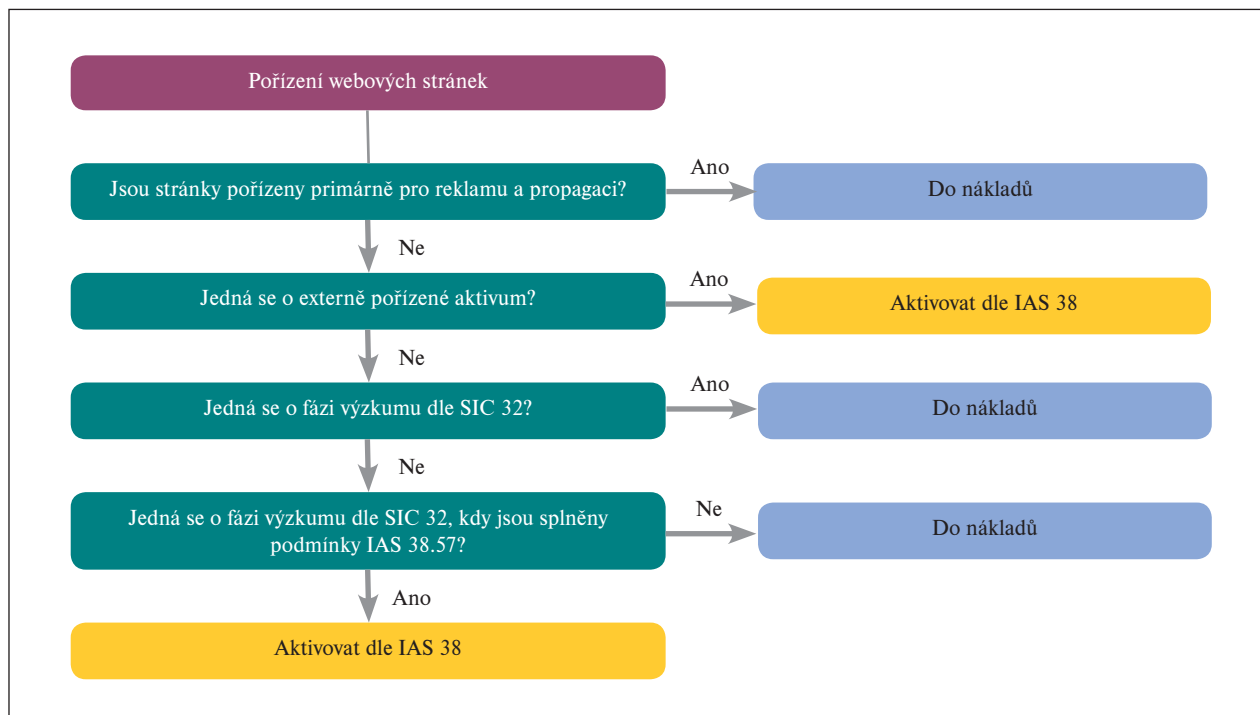
Účetní zobrazení webových stránek v účetní závěrce dle IFRS má několik dimenzí. Adekvátní vykazání všech transakcí, které se k internetovým stránkám vztahují, si vyžaduje rozlišení, jakou funkci webové stránky plní (produkt určený k prodeji či pronájmu, nástroj propagace, prodejní kanál atd.). V souvislosti s účetním výkaznictvím v oblasti webových stránek se lze setkat se třemi specifickými problémy. Prvním z nich je určení stupně dokončení webových stránek pro výpočet výše výnosů a nákladů ve výkazu úplného výsledku hospodaření zhotovitele, který vykazuje vytváření webových stránek pro zákazníka v souladu s ustanoveními IAS 11.

Další dva problematické okruhy se týkají zobrazení webových stránek ve výkazu finanční situace jednotky, která si webové stránky pořizuje. Jestliže jsou internetové stránky určeny pro propagaci výrobků či služeb, IAS 38 nařizuje, že výdaje na takové stránky musejí být zahrnuty do nákladů úplného výsledku hospodaření v období, v němž byly vynaloženy. Účetní jednotky tedy musejí vždy přesně stanovit účel, proč jsou webové stránky pořizovány. Další komplikace se objevuje v situaci, kdy si účetní jednotka vyvíjí internetové stránky ve vlastní režii. V souladu s IAS 38 musí jednotka odlišit fázi výzkumu a vývoje (podrobný návod obsahuje SIC 32). Interně vytvářené webové stránky ve fázi výzkumu nelze vykázat jako nehmotné aktivum. To je možné jen ve fázi vývoje a jen tehdy, jsou-li splněny podmínky pro aktivaci (viz obrázek dole).

**David Procházka**

*Tento příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru „Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska“ registrační číslo MSM 6138439903.*

**Ing. David Procházka, Ph.D.** vystudoval Obchodní akademii v Chrudimi (1998) a poté magisterský (2004) a doktorský obor (2008) Účetnictví a finanční řízení podniku na VŠE v Praze. V roce 2006 dokončil studium na FSV UK (obor ekonomie). V letech 2007 – 2009 pracoval jako vedoucí controllingu ve společnosti Barum Centrum Praha. Od roku 2009 pracuje jako IFRS specialista ve společnosti VEMEX. Od roku 2007 působí na katedře finančního účetnictví a auditingu jako odborný asistent. Profesně se zaměřuje na problematiku účetního a ekonomického konceptu zisku, oceňování a uchování kapitálu, reportingu účetních informací v rámci nadnárodních koncernů a metodickou stránku přípravy účetních závěrek podle různých účetních předpisů. Je řešitelem či členem řešitelských týmů projektů Grantové agentury České republiky. Podílí se na překladech IFRS pro Evropskou unii a na recenzích českého překladu Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor, který zajišťuje NKÚ. Od roku 2006 spolupracuje s časopisem Účetnictví a s internetovým portálem Účetní svět. Od roku 2007 je členem Evropské účetní asociace.

**Aktivace výdajů na pořizované webové stránky**

## Daň z přidané hodnoty elektronicky



Romana Pelcová

Elektronická komunikace obsadila všechny stránky našeho života. Nejenom, že si píšeme emaily s našimi obchodními partnery, úkoly nám zadávají naši nadřízení prostřednictvím firemních intranetů, s našimi láskami a kamarády si píšeme prostřednictvím ICQ, Skype nebo jiného komunikačního softwaru, vystavujeme své soukromí na odiv prostřednictvím sociálních sítí. Elektronická komunikace kromě toho již několik let úspěšně dobývá jinak konzervativní území státní správy, a to včetně správy daní.



Daniel Horad

Naše daňová správa již několik let úspěšně rozvíjí portál cds.mfcr.cz, jehož prostřednictvím je možné komunikovat s našimi

správci daně, nahlížet do svých osobních (nebo i klientských) daňových účtů, vyplňovat a v některých případech, ne ojedinělých, i podávat daňová tvrzení.

Nicméně vše není tak růžové, jak by se zpočátku mohlo zdát. Ledy tají pomalu, dalo by se říci, a obliba papíru přeci jen brání využití elektronické komunikace v plné šíři jejich možností. Zaměříme se proto na to pozitivní i negativní, co právní úprava v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) a její elektronizace přináší.

### Vystavování elektronických faktur/daňových dokladů

Vystavování faktur elektronickými prostředky upravuje článek 233 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen Směrnice 2006/112/ES). Dle tohoto článku věrohodnost původu a neporušenost obsahu faktur musí být zaručena jedním ze dvou vyjmenovaných způsobů. Buď zaručeným elektronickým podpisem ve smyslu čl. 2 bodu 2 směrnice Evropského parlamentu a Rady 1999/93/ES ze dne 13. prosince 1999 o zásadách Společenství pro elektronické podpisy<sup>1</sup> nebo prostřednictvím elektronické výměny dat (EDI) vymezené v článku 2 doporučení Komise 1994/820/ES ze dne 19. října 1994 o právních aspektech elektronické výměny dat, jestliže dohoda o této výměně stanoví užití postupů zaručujících věrohodnost původu a neporušenost dat.

Výše uvedenou zásadu implementovala Česká republika do § 26 odstavce 4 zákona 235/2004 Sb.,

o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH). Daňový doklad tak může být vystaven i v elektronické podobě, pokud je opatřen zaručeným elektronickým podpisem založeným na kvalifikovaném certifikátu vydaném akreditovaným poskytovatelem certifikačních služeb nebo elektronickou značkou založenou na kvalifikovaném systémovém certifikátu vydaném akreditovaným poskytovatelem certifikačních služeb, nebo pokud je zaručena věrohodnost původu a neporušitelnost obsahu daňového dokladu elektronickou výměnou informací (EDI).

Když srovnáme podmínky pro papírové a elektronické doklady, je zcela zřejmé, že současná právní úprava „fandí“ papírům. Pokusme se o jednoduché srovnání. Pokud vystavíte svému odběrateli fakturu v papírové podobě, stačí vám vytisknout či sepsat několik údajů předepsaných zákonem o DPH a máte hotovo. Tato faktura, nebo chcete-li daňový doklad, nebude muset být ani podepsána ani orazítkována. S trochou nadsázky lze říci, že průměrně zručný uživatel počítače by za vás byl schopen fakturu vystavit také, a to včetně vašeho loga stáhnutého z internetové prezentace.

Jak by to vypadalo v případě elektronické faktury? Zaměříme se na první z možností nabízených směrnicí, resp. zákonem, tedy použití kvalifikovaného certifikátu, který si možná lépe představíte pod pojmem zaručeného elektronického podpisu nebo zaručené elektronické značky. Důvodová zpráva k zákonu číslo 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu ve svém odstavci k § 2, bod 2 správně uvádí, že tento druh elektronického podpisu představuje ekvivalent „ověřeného podpisu“ na papíru.

Je už zřejmá asymetrie přístupu směrnice, resp. zákona o DPH k daňovým dokladům? Zatímco u papírové verze není potřeba žádné verifikace podpisem, s elektronickým dokladem jako byste běželi k nejbližšímu notáři. Věřme, že tento nelogický asymetrický přístup s novelizacemi směrnice ustoupí do pozadí. O první vlašťovce je pojednáno dále v tomto článku.

### Uchovávání faktur/daňových dokladů v elektronické podobě

Co se týká uchovávání faktur, vyžaduje Směrnice 2006/112/ES, aby věrohodnost původu a neporušenost obsahu uchovávaných faktur a jejich čitelnost byla zaručena po celou dobu uchování<sup>2</sup>. Jsou-li faktury uchovávány elektronickými prostředky, může členský stát požadovat, aby byla rovněž uchovávána data zaručující věrohodnost původu a neporušenost obsahu<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Odst. 2 čl. 233 Směrnice – členské státy mohou vyžadovat, aby se tento podpis zakládal na kvalifikovaném osvědčení a byl vytvořen prostředky ve smyslu čl. 2 bodů 6 a 10 směrnice 1999/93/ES

<sup>2</sup> Článek 246 Směrnice 2006/112 ES

<sup>3</sup> Článek 247 Směrnice 2006/112 ES





Pravidla pro uchovávání daňových dokladů a jejich případný převod do elektronické podoby upravuje zákon o DPH v § 27. V souladu se Směrnicí 2006/112 ES je stanovena lhůta pro uchovávání dokladů, zodpovědnost za věrohodnost původu, neporušitelnost jejich obsahu a čitelnost.

Aby byla naplněna zákonná pravidla, je v praxi nutné zabezpečit poměrně složitý proces. Zopakujme si, co od nás právní předpisy požadují:

1. Archivovat veškeré daňové doklady po dobu deseti let. To znamená vyhradit si buď fyzický nebo datový prostor pro uschování dokladů vystavovaných během 3652 nebo 3653 dnů (to v závislosti na počtu přestupných let v období). To už může být poměrně velká porce dokumentů vedoucích většinu podnikatelů k tomu, aby raději hledali prostor datový než fyzický.
2. Rozhodne-li se plátce daně pro archivaci dokladů v elektronické podobě, musí použít metodu zaručující věrohodnost původu, neporušitelnost obsahu a čitelnost. Vzhledem k tomu, že takto vytvořený elektronický doklad musí být opatřen zaručeným elektronickým podpisem nebo zaručenou elektronickou značkou osoby odpovědné za převod dokladu z papírové formy do elektronické, máme vyřešeno podmínku neporušitelnosti obsahu. Zbývá věrohodnost původu, s jejímž ověřováním mají již správci daně zkušenosti, a to prostřednictvím případných dotazování u protistrany. Snad lze i konstatovat, že sken dokumentu v příslušné podobě do formátu PDF nebo jiného obdobného formátu věrohodnost rovněž zvýší, neboť na obrazovce monitoru či displeje se bude doklad jevit přesně takový, jak jej dodavatel vystavil. Otázku čitelnosti lze vnímat ze dvou úhlů – schopnost rozeznat základní parametry daňového dokladu. Doporučujeme se s tímto ovšem nespokojit a pokračovat dále – otázku čitelnosti chápat i jako podmínku naskenování celého daňového dokladu, tedy například i zadních

stran obsahujících všeobecné obchodní podmínky nebo třeba vysvětlivky k dokladu samotnému.

3. Nezapomeňme, že pokud jsou elektronické doklady uchovávány mimo území tuzemska, je nutné správci daně tuto skutečnost oznámit a zároveň zajistit pro správce daně volný přístup k těmto dokladům v reálném čase. To si sice lze vykládat tak, že zajistíme našemu daňovému úředníku pracovní dovolenou v cizině, my bychom se ale spíše přiklonili k výkladu, který stanovuje podmínku vzdálené dostupnosti dokladů, a to kdykoli. V podmínkách stále více rozšířenějšího internetového připojení by splnění takové podmínky nemělo být závažnější výzvou.

### Faktury/daňové doklady v PDF formátu

V současné době je poměrně běžné zasílání dokladů emailem. Papírový doklad je naskenován a zaslán odběrateli emailem nebo, a to je obvyklejší, je doklad již při vystavení převeden do formátu PDF a v tomto formátu zaslán. Ačkoli se skutečně jedná o běžně používanou praxi, vyvolává tato řada otázek. Například v jaké podobě byl doklad vlastně vystaven? A byl vůbec odběrateli doručen?

Pro tuto situaci se pokusil najít shodu Koordinační výbor pro daně<sup>4</sup>. Autor příspěvku<sup>5</sup> rozebíral zejména pojmy „vystavení“ a „doručení“ daňového dokladu z pohledu zákona o DPH a Směrnice 2006/112/ES. S argumentací ustanovení Směrnice 2006/112/ES<sup>6</sup> navrhnul, aby Ministerstvo financí tuto zavedenou správní praxi zasílání daňových dokladů emailem odsouhlasilo. Reakce Generálního finančního ředitelství se dá shrnout v následujících bodech:

- Otázka způsobu předání daňového dokladu mezi dodavatelem a odběratelem není v zákoně o DPH řešena.
- Faktura v PDF formátu zasláná emailem nesplňuje kritéria pro elektronický doklad, jedná se o doklad v papírové podobě, kdy je pouze využit způsob doručení elektronickými prostředky.
- Příjemce musí doklad vytisknout a nakládat s ním jako s papírovým dokladem.
- **Lze připustit, při splnění obecných podmínek pro autenticitu dokladu, tuto další možnost doručení daňového dokladu, a to z důvodu snížení administrativní zátěže. Pokud správce daně shledá u odběratele i u dodavatele shodné doklady, pak nebude zpochybňovat doručení dokladu emailem.**

Z pohledu praxe lze považovat závěr Koordinačního výboru pro daně jako pozitivní zejména s přihlédnutím k dubnové novele zákona o DPH<sup>7</sup>, kdy nárok na odpočet daně na vstupu byl posunut na období „fyzického“ přijetí daňového dokladu.

<sup>4</sup> Koordinační výbor 329/30.03.11 Pojem „vystavit“ daňový doklad ve smyslu zákona o DPH

<sup>5</sup> Ing. Jan Rambousek, LL.M., daňový poradce, č. osv. 693

<sup>6</sup> Článek 233 – Faktury však lze předávat nebo zpřístupňovat i jinými elektronickými prostředky, s výhradou jejich přijímání členským státem nebo členskými státy, jichž se to týká.

<sup>7</sup> Zákon č. 47/2011 Sb.

### Novelizace pravidel

Reakcí na rychlý rozvoj elektronické komunikace by měla být Směrnice Rady 2010/45/EU, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o pravidla fakturace. Mimo jiné je důvodem pro novelizaci Směrnice 2006/112/ES i zjednodušení pravidel elektronické fakturace<sup>8</sup>.

V této souvislosti za zcela zásadní můžeme určitě považovat nové znění článku 233. Způsob zajištění věrohodnosti původu faktury, neporušenosti jejího obsahu a její čitelnosti lze dosáhnout prostřednictvím jakýchkoli kontrolních mechanismů podnikových procesů, které vytvářejí spolehlivou auditní stopu mezi fakturou a dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Elektronický podpis nebo elektronická výměna dat EDI jsou uvedeny jen jako příklady technologií, které zajišťují věrohodnost původu a neporušenost obsahu elektronické faktury.

Povinná implementace nových pravidel členskými státy je nejpozději do 31. prosince 2012. Novelizované znění příslušných paragrafů zákona o DPH tak můžeme očekávat s účinností od 1. ledna 2013.

Navržená úprava se zdá být zajímavá, protože asymetrii přístupu k papírovým a elektronickým dokladům v zásadě odstraňuje. Vycházejme ze zažité praxe, že papírové doklady v dnešní běžně používané podobě obecně splňují podmínky věrohodnosti, neporušitelnosti jejich obsahu a jejich čitelnosti. Pokud nová

právní úprava uvádí dosavadní verifikační mechanismy pouze za příklady, jak dosáhnout prokázání některých vlastností dokladů, a v případě papírových dokladů se má toto obecně za prokázané samotným shrnutím informací na dokladu potvrzených případným dotázním se správce daně u výstavce dokladu, pak to mimo jiné znamená „zelenou“ nepodepsaným daňovým dokladům obsahujícím standardní náležitosti podle zákona o DPH.

Mluví-li nová směrnice o kontrolních mechanismech kontrolních procesů, jen se tím posiluje role interního věcného schvalování účetních dokladů, které jsou z daňových dokladů vytvářeny. Už nepůjde pouze o zajištění věrohodnosti samotného účetnictví, ale věcná kontrola stvrzená v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, podpisovým záznamem zajistí i podporu pro prokázání již několikrát zmiňovaných vlastností daňového dokladu – jeho věrohodnosti, neporušitelnosti jeho obsahu a jeho čitelnosti.

<sup>8</sup> Jelikož elektronická fakturace může napomoci podnikům snižovat náklady a zvyšovat konkurenceschopnost, stávající požadavky v oblasti DPH na elektronickou fakturaci by měly být revidovány s cílem odstranit stávající zatížení a překážky, které brání většímu využívání elektronické fakturace. S papírovými i elektronickými fakturami by se mělo zacházet stejným způsobem a administrativní zátěž spojená s papírovou fakturací by neměla narůstat.

# ApSoft Audit

- časově úsporné vedení spisu
- prostorově úsporné uložení spisu na CD jako HTML
- načítání prakticky libovolných dat (CSV, DBF a TXT)
- automatické vertikální a horizontální kontroly dat
- automatický výpočet celostátních výkazů
- automatizovaný statistický výběr vzorků
- individuální přístup k uživatelům

Demoverze: [www.apsoft.wi-net.cz](http://www.apsoft.wi-net.cz) Kontakty: [apsoft@wo.cz](mailto:apsoft@wo.cz) / 354 621 445 / 777 205 984

## Elektronická podání v oblasti DPH

V souvislosti s „elektronizací“ daně z přidané hodnoty ještě shrňme možnosti/povinnosti různých podání státní správě.

Typ podání	Papírová forma	Elektronická forma	Způsob elektronického podání
Daňové přiznání	Ano	Ano	a) EPO – elektronický podpis b) EPO – bez el.podpisu s následným papírovým podáním c) XML formát prostřednictvím datové schránky
Souhrnné hlášení	Ne	Ano	Dtto
Obecná podání (např. žádost o nadměrný odpočet z dodatečného daňového přiznání)	Ano	Ano	Prostřednictvím datové schránky
Výpis z evidence k režimu přenesení daňové povinnosti	Ne	Ano	Dtto, s výjimkou bodu b)
Vratka daně	Ne	Ano	1) EPO – přístup s elektronickým podpisem 2) EPO – žádost o vratku s elektronickým podpisem

### Závěr

Závěrem shrňme to hlavní z oblasti elektronického DPH. Nejlépe v bodech:

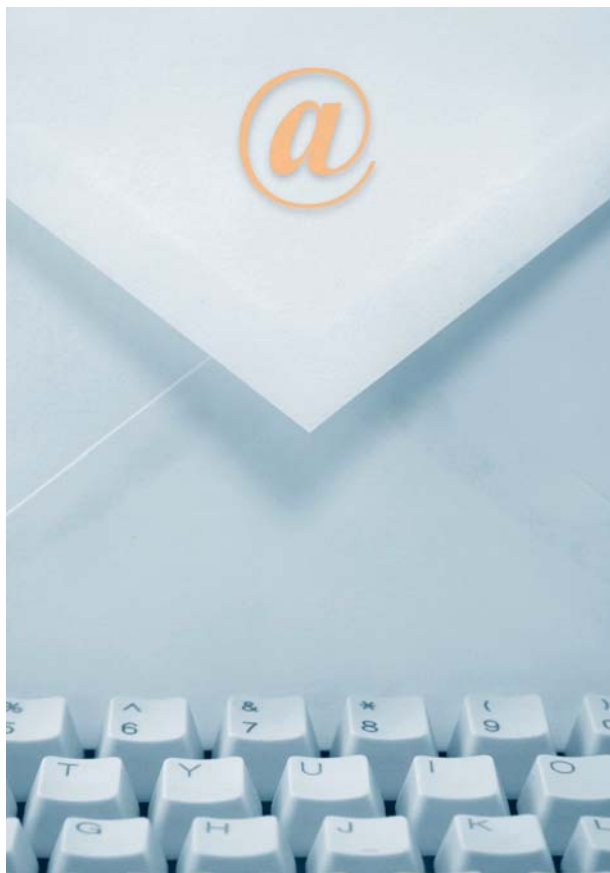
- Daňová správa se o elektronizaci DPH a i jiných daní snaží, to je nutné jí přiznat k dobru.
- Podle dnešního práva vzniká významná asymetrie v přístupu k papírovým a elektronickým daňovým dokladům, a to ve prospěch papíru. Asymetrie je dána

- povinností podepisovat elektronicky něco, co papírově stačí pouze vytisknout. Nicméně alespoň jedna vlašťovka – vytisknete-li si emailem přijatý PDF doklad, váš správce daně jej bude vytištěný akceptovat.
- Chcete-li převést obdržovaný papírový doklad na elektronický, nestačí jej pouze naskenovat, věnovat se musíte věrohodnosti, neporušitelnosti obsahu a čitelnosti.
- Blýská se na lepší časy? Rada Evropské unie přijala novou směrnici o DPH, která mimo jiné odstraňuje výše popsanou asymetrii, a elektronické doklady si budou v zásadě rovný s papírovými.
- A konečně – prakticky veškerá podání lze již dnes doručit elektronicky. Z pohodlí vaší kanceláře či domova, nejlépe z křesla, v němž jste si přečetli i tento článek.

**Romana Pelcová  
Daniel Horad**

**Ing. Romana Pelcová** vystudovala Vysokou školu ekonomickou v Praze. Působí již 16 let ve skupině TPA Horwath, od roku 2008 je partnerkou společnosti. Jako daňový poradce se specializuje převážně na daň z příjmů právnických osob a na daň z přidané hodnoty a zároveň se věnuje přednáškové činnosti.

**Ing. Daniel Horad** je absolventem VŠE v Praze, Fakulty financí a účetnictví, auditor s oprávněním č. 1979. Od roku 2000 působí ve skupině TPA Horwath v její auditorské části. V současné době zastává pozici manažera zakázek a metodika auditu. Spolupracoval na vytvoření jednotné metodiky auditu pro skupinu TPA Horwath CEE, konkrétně na manuálu auditu a auditorském spisu. Specializuje se na auditní proces, IFRS a konsolidace.





## Využití XML pro sběr dat účetnictví státu



Tomáš Zouhar

Data ve formátu XML (Extensible Markup Language – rozšiřitelný značkovací jazyk) jsou již několik let hojně využívána a předávána jak ve státní sféře, tak v soukromém sektoru. Příkladem využití výměny ekonomických informací ve veřejné správě mohou být informační systémy ARIS, navazující ÚFIS či ARES.



Miroslav Hálek

Další masové využití formátu XML vychází z nové vyhlášky č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech, dále jen „technická vyhláška“), která

s sebou přinesla předávání účetních dat ve formátu XML do datového úložiště pro vybrané účetní jednotky (účetní jednotky veřejného sektoru).

### Povinnost předávání dat

Vybrané účetní jednotky (§ 1 odst. 3 zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví) musí své účetní záznamy zasílat ve formátu XML do datového úložiště (tzv. Centrální systém účetních informací státu, dále jen „CSÚIS“) ve stanoveném rozsahu a k určitému datu dle technické vyhlášky. Účetní záznamy vytvořené v XML formátu zasílá „zodpovědná osoba“ (§ 15 odst. 1 technická vyhláška, popř. náhradní zodpovědná osoba), což může být účetní jednotka či jiná pověřená fyzická osoba. Úlohou této zodpovědné osoby je, aby vygenerované účetní záznamy z účetního software ve formátu XML byly předány do CSÚIS v předepsaném obsahu (např. mezitímní účetní závěrka obsahující rozvahu, výkaz zisku a ztrát a přílohu) a ve stanoveném termínu.

Druhy účetních záznamů ve formátu XML zasílané do CSÚIS:

- 1) Konsolidační účetní záznamy
  - Rozvaha
  - Výkaz zisku a ztrát
  - Přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu
  - Příloha
  - Pomocný konsolidační přehled k účetní závěrce
  - Výkaz majetku a závazků za dílčí konsolidační celek státu
  - Výkaz nákladů a výnosů za dílčí konsolidační celek státu
  - Příloha účetního výkazu za dílčí konsolidační celek státu

- Pomocný konsolidační přehled za dílčí konsolidační celek státu
- 2) Operativní účetní záznamy
    - Soupis pohledávek
    - Soupis závazků
    - Soupis podmíněných pohledávek
    - Soupis podmíněných závazků
    - Peněžní prostředky
    - Disponibilní zůstatek
  - 3) Účetní záznamy vyžádané nadřízeným orgánem
    - Primární účetní záznam z účetních knih
    - Jiný účetní záznam
    - Účetní záznam o inventarizaci
    - Konkrétní účetní doklad
    - Seznam primárních účetních záznamů a účetních dokladů dle bližší specifikace

### Předávání operativních účetních záznamů, rok 2011

Vybraná ÚJ	Frekvence	Počet	Účetní výkazy
Organizační složka státu	Měsíčně	300	Operativní účetní záznamy
Státní fond	Měsíčně	6	Operativní účetní záznamy

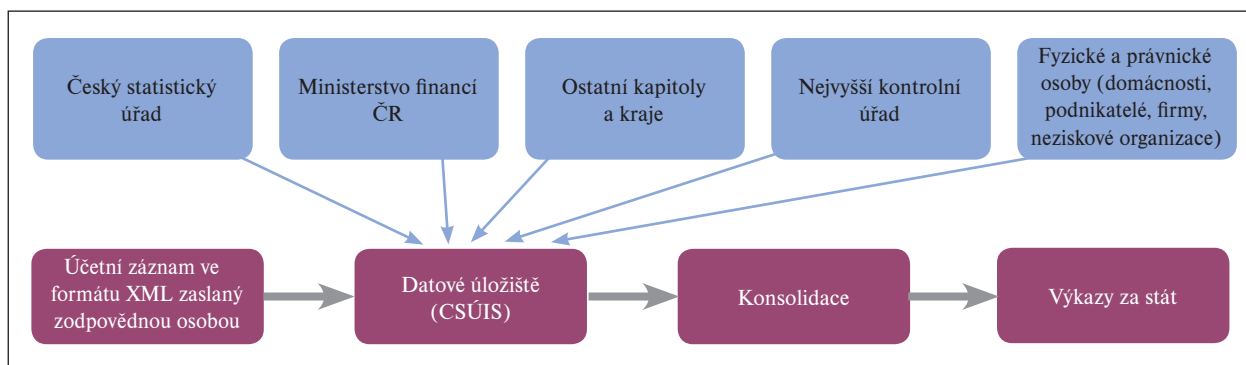
Vybrané účetní jednotky zasílají měsíčně či čtvrtletně své účetní záznamy v elektronické podobě. Aby nedocházelo k časovým průtahům při konverzi jednotlivých formátů do jednoho společného, stal se primárním a jediným výstupem z účetních softwarů formát XML pro zasílání dat do CSÚIS.

Strukturovaná data napříč celým účetnictvím veřejného sektoru umožňují uživatelům CSÚIS snadný a rychlý přístup k rozsáhlým objemům finančních dat, a to z různých pohledů dle uživatelských potřeb. Propracovanost CSÚIS spočívá v jeho nepřeborném množství filtrů. Je možné filtrovat podle několika detailních klíčů najednou, např. lze zvolit druh právní formy vybrané účetní jednotky, období vykazování – všechny kvartální výstupy v několika účetních obdobích, zobrazit výši vlastního kapitálu nebo dokonce jen výši konkrétních syntetických účtů. V tomto směru se jedná o zcela unikátní informační systém, který by bez formátu XML nebo jiného otevřeného značkovacího jazyka, nebyl možný.

### Úloha formátu XML

Prostřednictvím formátu XML dochází k urychlení komunikace mezi vybranými účetními jednotkami (kterých je přibližně 18 tisíc) a datovým úložištěm, které slouží příslušným státním institucím. Výhodou takto shromážděných informací v jednom formátu je bezproblémové navazující zpracování dat, tak aby si každá příslušná instituce vybrala taková data, která potřebuje pro svoji činnost – viz obr. na další straně.

## Datový tok a využití účetních záznamů v XML formátu



Uživatelů účetních záznamů, které jsou zasílané vybranými účetními jednotkami prostřednictvím zodpovědné osoby, není málo a lze předpokládat, že se jejich počet bude dále zvyšovat. V současnosti jsou účetní záznamy formátu XML využívány institucemi, jako jsou Ministerstvo financí ČR, ostatní organizační složky státu včetně krajů, Český statistický úřad, Nejvyšší kontrolní úřad. Do budoucna se plánuje zpřístupnění účetních záznamů široké veřejnosti. Díky tomuto si bude moci třeba každý občan zjistit finanční situaci a účetnictví své místně příslušné obce či města. Obec a město tak bude pod neustálým dohledem svých občanů, zamezí se krádežím veřejného majetku a nepřehlednému odtoku finančních prostředků ze státních institucí.

### Konsolidace účetních záznamů

Jednotný formát vykazování umožní snadné sestavení konsolidovaných účetních záznamů s dopadem na sestavení výkazů za stát jako takový. Bude tedy možno prezentovat finanční situaci a výkonnost státu s jeho výnosy a náklady. Při porovnání v čase bude zásadní vývoj stavu jednotlivých skupin aktiv a především závazků státu s dopadem na rozpočtovou politiku ústřední vlády, jejích úřadů a samosprávy. Pokud bychom chtěli porovnávat jednotlivé státy mezi sebou, Česká republika bude mít vytvořené systémové předpoklady k tomuto srovnání, ale bez jednotného účetního vykazování (např. Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor) nebude srovnání objektivní. Každopádně jednou zavedený informační systém postavený na otevřeném technologickém standardu, jakým je XML, umožní mnohem jednodušší přechod či rozšíření účetní regulace pro veřejný sektor.

### XML účetní výkazy pro nestátní neziskové organizace

Jak by mohl být formát XML využit v oblasti nestátních neziskových organizací (dále jen „NNO“)? Zasílání a zveřejňování účetních výkazů jednotlivých právních forem NNO na jejich příslušné rejstříkové nebo registrační instituce se nachází v neutěšeném stavu. NNO buď vůbec své závěrky nebo výroční zprávy nezasílají, i když

tato povinnost pro významné NNO vyplývá z legislativy, nebo zaslaný účetní výkaz neodpovídá standardu takového výkazu (např. zasílané výroční zprávy mnohdy ani neobsahují kompletní účetní závěrku). Z výzkumu Centra pro výzkum neziskového sektoru<sup>1</sup> bylo zjištěno, že až dvě třetiny povinně zasílaných účetních záznamů nevyhovují (nejsou zasílány vůbec či jsou v nepoužitelném stavu). O možnosti následné analýzy, komparace nebo hromadném vyhledávání nemůže být při současném stavu reportování ani řeč.

Pokud by i významné NNO (např. nadace, obecně prospěšné společnosti, sdružení od určité velikosti apod.) musely povinně sestavovat a zasílat své účetní záznamy ve formátu XML, předešlo by se případným nelegálním aktivitám a donutilo by to NNO správně a včas předkládat své účetní výkazy dárčům i široké veřejnosti. Výhodou existence infrastruktury CSÚIS by mohlo být, že by právě on mohl přijímat a kontrolovat formální správnost předávaných účetních záznamů od NNO v příslušném formátu. Rejstříkové a registrační instituce jednotlivých právních forem NNO by mohly čerpat potřebná data pro své potřeby právě z CSÚIS bez nutnosti duplicitního odevzdávání dat veřejné správě. Pro samotné NNO by takový způsob reportování veřejnosti měl znamenat především nástroj pro zvýšení transparentnosti celého neziskového sektoru a omezení možného zneužití veřejné či vzájemné prospěšnosti, kterého jsme dnes svědky.

### Auditor a formát XML

V rámci běžného ověřování účetních výstupů a prověření vnitřního kontrolního systému vybrané účetní jednotky by auditor měl kontrolovat, zda účetní záznam vygenerovaný ve formátu XML a předávaný CSÚIS odpovídá účetnímu záznamu v účetním softwaru organizace. Rozdílnost by vedla k informační nekonzistenci mezi skutečným stavem vybrané účetní jednotky a uživatelem účetního záznamu z CSÚIS. Rozdíl mezi vykázaným stavem a skutečností by nejen zkrasloval výstupy přímého uživatele (např. Český statistický úřad či Nejvyšší kontrolní úřad), ale i sekundárního uživatele pro jejich další zpracování (např. vědecká obec, odborníci,

<sup>1</sup> Rosenmayer, T. et al. *Ekonomické výsledky nadačních subjektů v roce 2002*. 1. vyd. Brno: CVNS, 2004, 32 s. ISBN 80-239-3404-X.

zahraniční investoři). Proto je nezbytné kontrolovat jak datový výstup ve formátu XML, tak i způsob předávání dat mezi vybranou účetní jednotkou a CSÚIS.

**Tomáš Zouhar  
Miroslav Hálek**

*Ing. Tomáš Zouhar vystudoval obor Účetnictví a finanční řízení podniku na VŠE v Praze, kde od roku 2006 pracuje na pozici hlavního účetního. V rámci svého doktorského studia se soustředí na nestátní neziskové organizace.*

*Ing. Miroslav Hálek je interním doktorandem na katedře finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze. Svůj výzkum zaměřuje na specifika účetnictví a výkaznictví veřejného sektoru a nestátních neziskových organizací. Jako účetní metodik veřejného sektoru a nestátních neziskových organizací na Ministerstvu financí ČR se podílí na účetní reformě veřejných financí.*

Příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů projektu Interní grantové agentury VŠE v Praze „Průzkum aktuálních souvislostí finančního výkaznictví neziskových organizací v ČR“ (registrační číslo F1 22/2011).

## Novela zákona o datových schránkách



Ladislav Mejzlík

Když byl schválen zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, tak si jeho tvůrci od jeho využívání slibovali pravděpodobně více, než se ve skutečnosti stalo. Příčin této skutečnosti by se dalo identifikovat více, a to jak na straně vlastního zákona, tak i na straně způsobu realizace systému datových schránek a způsobu jejich fungování.

Původně byly datové schránky určeny pouze pro komunikaci orgánů veřejné moci mezi sebou a pro komunikaci orgánu veřejné moci se soukromým subjektem. Až následně zákonodárce přistoupil na to, aby datové schránky umožnily i komunikaci dvou soukromých subjektů mezi sebou, a to tak, že od 1. 1. 2010 mohou být do datové schránky doručovány faktury a obdobné výzvy k zaplacení a od 1. 7. 2010 i jakékoliv jiné dokumenty.

K tomu, abychom mohli použít datové schránky pro soukromoprávní komunikaci (například mezi dvěma firmami), je nutno uzavřít smlouvu s Českou poštou jako provozovatelem systému datových stránek o poskytování služby „Poštovní datová zpráva“ a posílání datových zpráv v tomto případě není bezplatné, ale je nutno za každou odeslanou zprávu zaplatit stanovenou cenu. Překážkou v takovém způsobu využívání byla také praktická absence veřejného seznamu datových schránek (obdobně jako například telefonního seznamu nebo obdobného adresáře). Některé z těchto neduhů by měla odstranit novela zákona, která byla Poslaneckou sněmovnou Parlamentu České republiky schválena dne 29. 7. 2011 jako zákon č. 263/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 365/2000 Sb., o informačních systémech veřejné správy a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Uvedená novela nabyla platnosti dne 31. 8. 2011, avšak s ohledem na nutnost provedení technických úprav systému a na její praktické dopady nabyla účinnosti až 29. 11. 2011.

### Doručování zpráv mezi soukromoprávními subjekty



Dokument doručovaný elektronicky do datové schránky mezi soukromoprávními subjekty se dle dosavadní právní úpravy považoval za doručení až v okamžiku, kdy příjemce datové zprávy ve své datové schránce zprávu otevře a přijme jí kliknutím na tlačítko potvrzující její přijetí. To je postup odlišný nejen od případu komunikace s orgány veřejné moci přes datové schránky, ale i od tradiční papírové komunikace prostřednictvím doporučené zásilky nebo osobního doručení. Pokud se totiž příjemce chce doručení zprávy vyhnout, protože by jím například započala běžet lhůta splatnosti faktury nebo obdobné povinnosti, tak stačí nechat zprávu v datové schránce bez potvrzení přijetí a po 90 dnech ji systém datových schránek automaticky smaže. Využívání jiných funkcí datové schránky, doručování a odesílání jiných datových zpráv jejím prostřednictvím tím přitom není nijak omezeno. Novelizované znění zákona se snaží tento nedostatek odstranit tím, že § 18a odst. 2 po úpravě říká: „Dokument dodaný podle odstavce 1 je doručení okamžikem, kdy se do datové schránky přihlásí osoba, která má s ohledem na rozsah svého oprávnění přístup k tomuto dokumentu.“ Tím se doručování mezi soukromoprávními subjekty přibližuje pravidlům pro doručení datových zpráv orgánů veřejné moci a pro doručení není vyžadováno potvrzení příjemce, ale pouhé přihlášení do jeho datové schránky. Bohužel nadále postrádá komunikace mezi soukromoprávními subjekty fikci doručení, která je používána při komunikaci orgánů veřejné moci, a je otázkou, zda se lze vůbec takové úpravy tohoto druhu komunikace efektivně dožadovat. Dále zůstává v platnosti skutečnost, že s doručováním zpráv prostřednictvím datových schránek mezi soukromoprávními subjekty musí příjemce souhlasit a ve své datové schránce tuto funkci výslovně povolit.

### Nový způsob úhrady poplatku za odeslání zprávy

Služba „Poštovní datová zpráva“ je na rozdíl od komunikace s orgány veřejné moci Českou poštou služba pro soukromoprávní subjekty zpoplatněna. Odesílatel hradí



České poště jednak paušální poplatek odstupňovaný podle celkového počtu odeslaných datových zpráv za měsíc a k tomu pak ještě částku za každou odeslanou zprávu. Novela zákona v této oblasti nově stanovuje možnost úhrady ceny za dodání dokumentu prostřednictvím datové schránky i jiným subjektem, než je samotný odesílatel. Tato změna nemění principy komunikace, ale pouze způsob úhrady poplatku.

Tato nová možnost úhrady poplatku jiným subjektem by mohla odstranit nutnost uzavírání smlouvy o poskytování služby těm odesílatelům, za něž bude poplatek platit jiný subjekt, což by částečně organizačně zjednodušilo využívání této služby například podnikům ve skupině, organizačním složkám firem, členským organizacím apod. Žádné stanovisko k této záležitosti však ani Českou poštou ani Ministerstvem vnitra nebylo dosud vydáno, a tak si budeme muset počkat na to, jak se změna zákona prakticky projeví ve fungování služby.

### Veřejný seznam datových schránek

Novela zákona o datových schránkách zabezpečuje vytvoření veřejného seznamu fyzických osob, podnikajících fyzických osob, právnických osob a orgánů veřejné moci, které mají zřízenou a zpřístupněnou datovou schránku. Tento seznam bude veřejný, přístupný prostřednictvím internetu a bude obsahovat stanovené identifikační údaje zmíněných subjektů. Doposud byl takový seznam veden Ministerstvem vnitra pouze pro orgány veřejné moci, což nenapomáhalo používání datových schránek ke komunikaci

soukromoprávních subjektů. Nová právní úprava tento stávající seznam rozšiřuje a zpřístupňuje na dálku. Je tedy možno vyhledat, zda má subjekt datovou schránku zřízenou a zpřístupněnou, i když se bude jednat o soukromou právnickou nebo fyzickou osobu. Zákon umožňuje zažádat o neuvedení v takovém seznamu obdobně jako nezveřejnění v telefonním seznamu, pokud si to například soukromá osoba přeje s ohledem na ochranu soukromí apod.

Nepochybným záměrem novely zákona je rozšíření možnosti využívání datových schránek nejen pro komunikaci orgánů veřejné moci, ale i soukromoprávních subjektů mezi sebou (například pro elektronickou fakturaci apod.). Pro skutečně efektivní využití to však nemusí postačovat a praxe ukáže, zda funkčnost datových schránek a komerční podmínky poskytování takové služby nebudou nadále překážkou v masovějším využívání datových schránek pro komunikaci například mezi podnikateli.

Ladislav Mejzlík

*doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. v roce 1984 absolvoval VŠE v Praze a od roku 2006 působí jako vedoucí katedry finančního účetnictví a auditu Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Odborně se zaměřuje na regulaci a harmonizaci účetního výkaznictví a na využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví a auditu. Je členem Výkonného výboru KA ČR, prvním viceprezidentem a zároveň tiskovým mluvčím KA ČR, předsedou Výboru pro vnější vztahy KA ČR.*





# pf 2012

Krásné a pohodové prožití  
vánočních svátků a úspěšný  
vstup do nového roku

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

inzerce

# Jak se orientujete v informačních a komunikačních technologiích?



Vyberte odpověď, která je podle vás nejspřávnější. Řešení najdete v závěru testu.

1. Úřad pro ochranu osobních údajů je podřízen:
  - a. Ministerstvu spravedlnosti České republiky
  - b. Ministerstvu vnitra České republiky
  - c. je nezávislým orgánem
  - d. Sněmovnímu výboru Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky
2. Podle zákona o účetnictví v platném znění může být připojen k jednomu účetnímu záznamu:
  - a. pouze jeden podpisový záznam
  - b. jeden nebo více podpisových záznamů
  - c. minimálně dva podpisové záznamy
  - d. počet není stanoven
3. Kvalifikované časové razítko označuje čas, kdy byl dokument:
  - a. vytvořen
  - b. odeslán
  - c. upraven
  - d. podepsán
4. Platné znění zákona o účetnictví upravuje v souvislosti s projekčně-programovou dokumentací:
  - a. její nutnou existenci
  - b. její předepsaný obsah
  - c. její předepsanou formu
  - d. není nijak upravena
5. Udělováním akreditací poskytovatelům certifikačních služeb je podle zákona o elektronickém podpisu v platném znění pověřen:
  - a. Úřad pro státní informační systém
  - b. po zániku ministerstva informatiky tato oblast není upravena
  - c. Ministerstvo vnitra ČR
  - d. Český Podací Ověřovací Informační Národní Terminál, ve zkratce Czech POINT
6. Subjektem údajů podle zákona o ochraně osobních údajů v platném znění se rozumí:
  - a. fyzická osoba, k níž se údaje vztahují
  - b. právnická osoba, k níž se údaje vztahují
  - c. fyzická i právnická osoba, k níž se údaje vztahují
  - d. tento pojem zákon neupravuje
7. Zákon o ochraně osobních údajů se nevztahuje na zpracování osobních údajů, které provádí:
  - a. orgány státní správy
  - b. právnická osoba výlučně pro svoji potřebu
  - c. fyzická osoba výlučně pro svoji potřebu
  - d. akademické pracoviště pro potřeby výzkumu
8. Podle zákona o ochraně osobních údajů v platném znění pokutu za správný delikt vybírá:
  - a. místně příslušný finanční úřad
  - b. místně příslušný celní úřad
  - c. Úřad pro ochranu osobních údajů
  - d. Úřad pro ochranu osobní údajů a vymáhá místně příslušný celní úřad
9. Podle zákona o elektronickém podpisu v platném znění je poskytovatel certifikačních služeb povinen vydat kvalifikované časové razítko:
  - a. ve lhůtě 30 dní
  - b. ve lhůtě 60 dní
  - c. zákon lhůtu neupravuje
  - d. neprodleně po přijetí žádosti o vydání
10. Podle zákona o ochraně osobních údajů v platném znění se zpracování osobních údajů vztahuje na:
  - a. automatizovanou formu
  - b. automatizovanou formu nebo jinými prostředky
  - c. zákon tuto oblast neupravuje
  - d. pouze písemnou formu

Test připravil: Michal Hora

## Výroční zasedání prezidentů členských organizací IFAC v Berlíně

Ve dnech 15. – 17. listopadu 2011 se uskutečnilo pravidelné každoroční výroční zasedání prezidentů členských organizací IFAC (IFAC Council), jehož jsem se zúčastnil společně s ředitelem úřadu Komory auditorů Jiřím Mikynou. Výroční zasedání (Ordinary Meeting of the Council) bylo zahájeno krátkým neformálním setkáním v úterý večer.

Vlastní program jednání byl rozdělen do dvou částí. Oficiální část byla jako obvykle doplněna odbornými semináři.

### Oficiální část jednání

Každoroční mítink členských organizací IFAC má standardní agendu. Na úvod jednání byl schválen zápis z posledního výročního zasedání, které se uskutečnilo v listopadu 2010 v Malajsií v předvečer světového kongresu účetních a auditorů. Následovala vystoupení prezidenta IFAC Gorana Tidstroma a výkonného ředitele IFAC Iana Balla.

Prezident IFAC ve svém vystoupení hovořil o třech oblastech, v nichž se chce IFAC angažovat na globální úrovni. První oblastí je zaměření na roli profese a její příspěvek k zajištění finanční stability a ekonomického růstu. Druhou oblastí je zaměření na oblast výkaznictví především z hlediska zajištění trvale udržitelného rozvoje a orientace na tzv. „integrated reporting“. Třetí oblastí je pak úsilí o koordinaci různých segmentů v rámci IFAC (public accountants – auditoři, accountants in business – účetní znalci, accountants in public sector – účetní ve státní a rozpočtové sféře) s cílem trvale přispívat k zajištění cíle v první oblasti, tj. finanční stability. Prezident IFAC ve svém vystoupení zmínil i problematiku nedostatku finančních zdrojů, kdy potřeba dodatečného financování byla řešena především navýšením příspěvků velkých firem (FoF – Forum of Firms). V letech 2012 – 2014 se počítá s každoročním navýšováním příspěvků členů maximálně o 3,75 %.

Výkonný ředitel ve svém vystoupení hovořil o implementaci schváleného strategického plánu IFAC v období 2011 – 2014. Prioritním úkolem je tvorba kvalitních mezinárodních standardů a jejich uvádění do praxe. Ian Ball hovořil o konkrétních aktivitách IAASB (auditorské a ověřovací standardy), IESBA (etika) a IAESB (vzdělávání) při naplňování tohoto cíle. Samostatnou pozornost věnoval problematice finančního výkaznictví ve veřejném sektoru, a to ve vazbě na současnou vysokou míru zadlužení velkého počtu zemí. Dále hovořil o aktivitách IFAC v oblasti správy a řízení (corporate governance) a podpory trvale udržitelného vývoje – integrovaného výkaznictví (sustainability – integrated reporting). Hovořil také o roli IFAC při sjednocování zájmů jednotlivých členů IFAC působících v různých sférách – účetní znalci (accountants in business), malé a střední podniky a praxe (SME/SMP), různá profesní sdružení v rozvíjejících se a transformujících se ekonomikách.

Zprávy prezidenta IFAC a výkonného ředitele vzali účastníci jednání na vědomí, o těchto zprávách se nehlasovalo.

Dalším bodem oficiálního jednání byla zpráva předsedy plánovacího a finančního výboru IFAC, viceprezidenta IFAC Warrena Allena. Účastníci zasedání vzali na vědomí operativní plán na rok 2012 a schválili strategické iniciativy na období 2011 – 2014 a klíčové parametry rozpočtu na rok 2012.

Cílem strategie IFAC je dosáhnout následujícího postavení IFAC:

- aktivní spoluúčast na tvorbě mezinárodních standardů při respektování role veřejného dohledu,
- vedoucí role při přijímání mezinárodních standardů a jejich uvádění do praxe,
- aktivní podpora při tvorbě a zavádění mezinárodních účetních standardů ve veřejném sektoru jako nástroje zmírňování rizik spojených se státními dluhy,
- aktivní podpora členským organizacím působícím v oblasti malých a středních podniků (SME/SMP) a v oblasti účetnictví a výkaznictví (accountants in business), podpora členským organizacím v rozvíjejících se ekonomikách,
- uznávaný partner v oblasti správy a řízení (corporate governance) a trvale udržitelného rozvoje (sustainability),
- aktivní zástupce globální auditorské a účetní profese.

V návaznosti na stanovení strategických cílů se účastníci plenárního zasedání rozdělili do tří skupin, ve kterých podrobněji diskutovali o aspektech možného dalšího směřování IFAC.

Samostatně pak byla schvalována výše příspěvků na roky 2012 – 2014. Příspěvky jsou zaokrouhlovány na celé tisíce USD a pro KA ČR jsou stanoveny v USD takto: 21 000 (2012), 22 000 (2013), 23 000 USD (2014). Celková suma příspěvků členských organizací pak činí 14 405 000 (2012), 15 360 000 (2013), 16 258 000 USD (2014).

Dalším bodem jednání byla zpráva o implementaci doporučení tzv. monitorovací skupiny k reformě IFAC. Na činnost IFAC dohlíží PIOB (Public Interest Oversight Board – Rada veřejného dohledu), složená ze zástupců hlavních zainteresovaných stran (stakeholders). V minulých letech byla ještě vytvořena zvláštní monitorovací skupina složená ze zástupců významných zainteresovaných stran (Světová banka, IOSCO apod.), jejímž cílem je doporučit kroky vedoucí ke zlepšení působení profese i IFAC jako organizace působící ve veřejném zájmu. Standardním bodem jednání pak bylo přijetí nových členů i přidružených členů, ve velké většině se jedná o zástupce rozvíjejících se a transformujících se ekonomik.

Součástí oficiálního jednání jsou každoročně i volby do Rady IFAC, každoročně dochází k obměně jedné třetiny členů Rady IFAC s tím, že opětovná volba je možná, nelze však v orgánech zůstat déle než dvě po sobě jdoucí tříletá volební období. Zvláštností letošních voleb bylo, že některé členské organizace nesouhlasily s tím, že jimi navržení delegáti nebyli nominačním výborem doporučení



ke zvolení, a proto se muselo přímo při jednání volbou rozhodnout, zda do Rady IFAC budou zvoleni kandidáti navržení nominačním výborem, nebo další uchazeči. V rámci uskutečněné volby byli velkou většinou zvoleni zástupci navržení nominačním výborem IFAC. Účastníci jednání též schválili změny ve složení nominačního výboru a dílčí změny stanov IFAC.

Na program jednání jsou každoročně předkládány i zprávy jednotlivých výborů, které souhrnně hodnotí hlavní aktivity za uplynulé období. Hlavní pozornost je vždy věnována vystoupení předsedy IAASB. Prof. Arnold Schilder ve svém vystoupení hovořil o podpoře zavádění klarifikovaných ISA. Do konce roku 2011 byly klarifikované ISA zavedeny v 76 jurisdikcích, což znamená dvojnásobný nárůst ve srovnání s předchozím rokem. IAASB nejen podrobně sledovala situaci ohledně vývoje evropské legislativy, ale též aktivně spolupracovala s řadou regulátorů (International Forum of Independent Audit Regulators – IFIAR, European Audit Inspection Group – EAIG, Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB a Financial Stability Board – FSB). V oblasti standardů prof. Schilder zmínil schválení ISAE 3420 – Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus. V průběhu roku 2012 očekává IAASB dokončení standardu 3410 – Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements. Pokročily též práce na novele ISAE 3000 – Assurance Engagements Other than Audit or Reviews of Historical Financial Information, byl vydán zveřejněný návrh (Exposure draft, ED) v dubnu 2011. Prioritu má též revize 4410 – Engagements to Compile Financial Statements a 2400 – Engagements to Review Financial Statements.

Hlavní náplní činnosti IAESB byla revize vzdělávacích standardů. Exposure Drafts byly připraveny ve vztahu ke standardům IES 7, IES 4, IES 6, IES 1, IES 5. IAESB očekává vydání ED ke zbývajícím standardům (IES 2, 3, 8) v průběhu roku 2012, stejně tak jako publikaci revidovaných IES 4, 6, 7.

Předseda IESBA Ken Dakduk hovořil o třech probíhajících projektech v rámci IESBA – Conflict of Interest, Responding to a Suspected Illegal Act a Breach of an Independence Requirement of the Code.

Ve zprávě IPSASB byla zdůrazněna práce na projektu koncepčního rámce pro veřejný sektor. V průběhu roku probíhala diskuse k Phase 1 (Exposure Draft) a k Phase 2,3 (Consultation Papers). V dubnu 2011 byl svolán mítink IFAC a globálních lídrů firem tzv. velké šestky odpovědných za veřejný sektor, na němž bylo s přihlédnutím k problematice zadlužení diskutováno o tom, jakým způsobem lze podpořit zavedení aktuálního účetnictví a IPSAS na globální úrovni. K problematice veřejných financí byla poskytnuta i velmi zajímavá informace o tom, že se vláda Nového Zélandu rozhodla při sledování veřejných financí přejít od IFRS k aktuálnímu IPSAS. Zavedení aktuálních IPSAS v nedávné době indikovaly i další země, např. Malajsie a Thajsko.

Blok zpráv jednotlivých výborů je vždy doplněn zprávou poradního orgánu, tzv. Compliance Advisory Panel, jehož hlavním posláním je asistovat členským organizacím při přijímání a zavádění mezinárodních standardů v oblasti účetnictví, auditu a etiky prostřednictvím tzv. akčních plánů jednotlivých členů, které jsou zaměřeny na plnění základních povinností ve vymezených oblastech (7 SMO). KA ČR aktualizovanou zprávu o plnění svého akčního plánu zaslala na IFAC v říjnu 2011.

Z dalších předložených materiálů na vědomí zasedání IFAC Council stojí za pozornost zpráva výboru pro malé a střední auditory (SMP Committee). Výbor připravil strategický plán na období 2011 – 2014, jehož čtyři hlavní pilíře jsou zaměřeny na následující oblasti: posilování významu a důležitosti SMP a jejich klientů (SME) pro rozvoj profese, posuzování postupu globálních reforem z hlediska jejich vhodnosti pro SMP/SME, podpora podnikání SMP prostřednictvím přípravy podpůrných materiálů a pomůcek, posilování pozice SMP v orgánech odpovědných za schvalování nových standardů.

### Odborné semináře

Odpolední seminář prvního dne jednání byl rozdělen do dvou sekcí. V první sekci, věnované problematice zadlužení veřejných rozpočtů, vystoupili Charles McDonough (Vice President, Controller, World Bank), Stavros Thomadakis (former Chair, PIOB) a Francois Lequiller (Director, National and European Accounts, EUROSTAT). Ve druhé sekci, zaměřené na transparentnost a vymezení odpovědnosti ve finančním výkaznictví, vystoupili člen Evropského účetního dvora Ioannis Sarmas, poradce novozélandské vlády Ken Warren a Steve Freer, CEO, CIPFA.

### Ostatní

Zasedání IFAC Council se zúčastnila též prezidentka Svazu účetních Jana Pilátová, která deklarovala zájem o opětovné aktivní zapojení Svazu účetních do aktivit IFAC. Společně s ní jsme se krátce sešli se zástupcem IFAC, technickým ředitelem Russellem Guthriem, a hovořili o problematice sestavování akčních plánů jednotlivých členských organizací IFAC.

**Petr Šobotník**

prezident Komory auditorů ČR



## Vtipy „jen pro účetní“

Pro odlehčení uvádíme výběr z dotazů týkajících se účetnictví, které byly uveřejněny v prosincovém čísle časopisu UNES.

### Dotaz:

Připravujeme soutěž v rybaření pro nevidomé. Nakupujeme na soutěž živé ryby, kam je mám prosím zaúčtovat, jako dar se mi to nezdá, co když některé nechytí a ryby uplavou?

### Dotaz:

Mám tady fakturu na věc (paní starostka mi zakázala napsat na jakou věc, abych prý nedělala obci ostudu), jak ji mám zaúčtovat?

### Dotaz:

Nechali jsme vycvičit psa, mám tady fakturu za 42 tis. Kč. Mám psa technicky zhodnotit?

### Dotaz:

Kontrolorka mi vytkla, že rozpočet k vyvěšení nemá dírky od špendlíků. My máme magnetickou tabuli pro úřední desku a připevňuji návrh rozpočtu magnetkami. Prosím, který předpis nařizuje, že máme dírkovat rozpočet špendlíky?

(UNES, 3. 12. 2011)

## Co najdete v e-příloze č. 10/2011

### Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v Extranetu na webových stránkách Komory auditorů [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

Pokud někdo své heslo nezná, nebo ho zapomněl, může si ho vyžádat u Athiny Lérové, e-mail: [lerova@kacr.cz](mailto:lerova@kacr.cz).

Auditoři také mohou požádat o zasílání e-přílohy e-mailem na: [kolouchova@kacr.cz](mailto:kolouchova@kacr.cz).

Předplatitelům časopisu Auditor je e-příloha zasílána e-mailem.

### Téma čísla – Informační technologie

#### Strategie pro elektronické dokumenty

Žijeme ve světě informační exploze a šíleně rostoucích objemů dat. Podle statistik v roce 2009 během finanční a ekonomické krize množství dat vzrostlo o 62 %, zatímco vše ostatní kleslo – obraty firem, zaměstnanost a ceny nemovitostí. O tom, co v této souvislosti znamená pojem ECM,

si můžete přečíst v přetisku článku z ICT revue v e-příloze.

#### Aby vám data neutekla aneb Ochrana firemních dat pomocí DLP systémů

Únik, ztráta, případně zcizení dat jsou v současné době velkým problémem pro všechny organizace. Jedná se o hrozbu, nejen z pohledu ztráty citlivých informací, finančních ztrát, ale i poškození reputace společnosti. Přetisk článku z časopisu IT Systems se zabývá systémy pro prevenci ztráty dat a jejich implementací.

#### Malé a střední firmy v Evropě odkládají digitalizaci

Výhody digitálního světa jako obchodování přes internet, elektronická fakturace nebo tzv. cloud computing ještě stále nedorazily mezi evropské malé a střední podniky. Navíc v době, kdy je podle Evropské komise internet nejrychleji rostoucím prodejním kanálem v maloobchodě. Ukazuje to nejnovější průzkum Asociace profesních účetních ACCA s názvem Digitální agenda

pro evropské malé a střední firmy (A digital agenda for European SMEs).

V této rubrice najdete také přepis rozhovoru s generálním ředitelem IZIPu Jiřím Paškem v ČT24.

#### Zaznamenali jsme Čtyři největší auditoři se asi budou muset rozdělit a přejmenovat

Jak uvedla ČTK, čtyři největší auditorské firmy se zřejmě budou muset rozdělit a přejmenovat. Donutit je k tomu chce Evropská unie, která už asi rok chystá změnu pravidel, jejichž cílem je obnovit v odvětví důvěru a zabránit střetu zájmů. Nová pravidla by mohla začít platit během tří až pěti let.

Dále v této rubrice najdete přetisky článků týkajících se například projektu Opencard, protikorupční strategie magistrátu, vyšetřování hospodaření společnosti Letecké služby Hradec Králové, kauzy japonské společnosti Olympus, ale i přetisk rozhovoru s Martinem Tesařem, vedoucím partnerem auditu Deloitte ČR, který vyšel v deníku Hospodářské noviny. -VeL-