

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Co je nového ve vzdělávání.....	3
Noví auditoři složili slib.....	3
Setkání mladých auditorů se zástupci komory.....	4
Byl vydán revidovaný standard ISA 810.....	5
Zpřístupnění databáze časopisu Auditor na webu KA ČR.....	5
Kontrola kvality auditorské činnosti ve druhé polovině roku 2015.....	5
Konference: Reforma auditu v praxi.....	9

TÉMA ČÍSLA – INFORMAČNÍ A KOMUNIKAČNÍ TECHNOLOGIE

Editorial.....	12
Rozvoj informačních a komunikačních technologií a elektronické komunikace stále pokračuje (Michal Hora, Ladislav Mejzlík).....	13
Elektronický podpis (Ladislav Mejzlík).....	17
Elektronická identifikace a podpis v EU (Tomáš Zouhar, Ladislav Mejzlík).....	22
Správa dokumentů (nejen) v elektronické podobě (René Poruba, Tomáš Bezouška).....	27
Anketa: Elektronická komunikace se státem více než půl roku po novelizaci (Libor Vašek).....	29
Test: Elektronický dokument a elektronický podpis.....	30

NA POMOC

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu: Způsob prezentace zprávy auditora.....	31
Spis, spis a zase jenom spis (Radomír Stružinský).....	32
Stanoviska odboru veřejné správy, dozoru a kontroly ministerstva vnitra (Martina Smetanová).....	33

ZE ZAHRANIČÍ

Kongres Evropské účetní asociace v Maastrichtu (Libuše Müllerová, Michal Šindelář).....	35
---	----

LIDÉ A FIRMY.....	36
-------------------	----

e-příloha Auditor 5/2016

- Z koordinačního výboru pro daně
- Právo
- Daně
- Zaznamenali jsme

Toto číslo vyšlo **13. 6. 2016**
Uzávěrka pro příjem podkladů
pro další číslo je **6. 6. 2016**

Budoucí role Komory auditorů na poli účetního výkaznictví



Petr Vácha

Máme za sebou poměrně hektické období posledních dvou let, kdy nemalou část agendy Výboru pro účetní výkaznictví Komory auditorů zabralo připomínkováání novely zákona o účetnictví a vyhlášek v souvislosti s transpozicí směrnice 2013/34/EU do práva České republiky. Vzhledem k tomu, že změny vyplývající z těchto předpisů platí od 1. ledna 2016, řada z nás stále ještě se svými klienty probírá jejich dopady. Přesto si myslím, že je čas zároveň se zamyslet nad tím, kam bychom měli na poli účetnictví směřovat dále.

V dubnu přijal pozvání na náš výbor David Bauer, pověřený ředitelem odboru pro regulaci a metodiku účetnictví Ministerstva financí, který informoval o plánech ministerstva v oblasti účetního výkaznictví. Následná diskuze potvrdila, že se tyto plány budou realizovat spíše ve středně až dlouhodobém horizontu, takže v následujících dvou letech nelze očekávat nějaké rychlé změny.

Ostatně i transformace výše uvedené směrnice ukázala, že jakékoliv zásahy do českého účetnictví je nutné provádět koncepčně. Jinak nelze vyloučit, že i dobře míněné změny budou mít v praxi zcela opačný efekt.

Záměrem regulátora je nyní nejprve dobře analyzovat současný stav českého účetnictví, jeho postavení z hlediska uživatelů a budoucí zaměření. Zejména důraz na uživatelské zaměření je podle mého názoru

klíčový. Již řadu let používají veřejně obchodované účetní jednotky Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) jako primární účetní rámec. Tyto standardy si jako primární účetní rámec již dobrovolně zvolila i řada společností, jejichž skupina podle těchto standardů sestavuje konsolidovanou účetní závěrku. V tomto ohledu je otázkou, jaký účetní rámec je do budoucna vhodný pro velké účetní jednotky a zda i jim by nemělo být umožněno vykazovat primárně dle IFRS.

Vidím to tak, že české účetnictví se v budoucnu zaměří zejména na uživatele účetních závěrek středních a malých účetních jednotek a z potřeb těchto uživatelů by se také měly odvíjet budoucí požadavky na vývoj českého účetnictví. Nedílnou součástí analýz současného stavu českého účetnictví a jeho budoucího nastavení bude pak dále muset být koncepční rámec. Jeho ucelenou podobu u nás nemáme, a ačkoliv jsme se bez ní posledních více než dvacet let obešli, stojí za to zamyslet se nad tím, zda v dnešním světě stále kreativnějších podnikatelských modelů není ucelený koncepční rámec něco, co již opravdu potřebujeme pro správné účetní zobrazení některých transakcí, i bez detailních předpisů.

Výzev je před námi řada, nicméně já se na ně velmi těším. Myslím si totiž, že si naše účetnictví zaslouží, abychom se u něj po tolika letech dílčích úprav koncepčně zastavili a řekli si, kam jej chceme nasměrovat. Výbor pro účetní výkaznictví je připraven v tomto procesu

regulátorovi aktivně napomáhat. Červnové jednání výboru bude specificky zaměřeno na oblasti, které považujeme za klíčové z pohledu budoucích změn tak, abychom v momentu započetí projektu měli již naše návrhy připraveny.

A bych nemluvil jen o vzdálené budoucnosti, na závěr uvedu, že právě v těchto dnech ve výboru a oddělení metodiky připravujeme vzory přílohy a účetních výkazů pro rok 2016 včetně kontrolního seznamu povinných zveřejnění pro jednotlivé kategorie účetních jednotek.

Přeji Vám všem hodně sil do závěru auditorské sezóny a hezké léto.

Petr Vácha
předseda Výboru pro účetní výkaznictví KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 9. května, zabýval jak standardní agendou, tak aktuální činností jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významným bodem bylo projednání návrhu novelizace vnitřních předpisů a zprávy z kontroly RVDA. Jednání se zúčastnil prezident FEE Petr Kříž, který informoval o novinkách z FEE.

Výkonný výbor schválil:

- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na osvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- návrh Výboru pro auditorské zkoušky na neosvobození žadatelů od dílčí části auditorské zkoušky ve smyslu § 8 odst. 3 zákona o auditorech,
- schválil žádost auditora o zproštění mlčenlivosti.

Výkonný výbor dále projednal

- a schválil návrh úpravy vnitřního předpisu pro KPV,

- a schválil návrh úprav dalších vnitřních předpisů,
- návrh aplikační doložky k ISA 700,
- a neschválil zapojení KA ČR do sociálních sítí,
- navržená doporučení vyplývající ze zprávy RVDA o dohledu nad činností Kárné komise KA ČR,
- a schválil personální změny na úřadu KA ČR,
- zprávu Dozorčí komise o výsledku kontroly orgánů KA ČR a způsobu vypořádání připomínek,
- a neschválil účast zástupce KA ČR na jednání k akčnímu plánu ČR Partnerství pro otevřené vládnutí (OGP)

a vzal na vědomí:

- zprávu o setkání zástupců KA ČR s mladými auditory,
- informaci o slibu nových auditorů,
- přehled o plnění rozpočtu za rok 2016 v části příspěvků k 30. dubnu,

- informace o plánu vzdělávacích akcí ve druhém pololetí 2016,
- informace o způsobu schvalování etického kodexu a auditorských standardů KA ČR,
- aktuální informace o postupu projednávání novely zákona o auditorech,
- informace o programu jednání a účastnících jednání skupiny V4 v Praze,
- přehled o plnění rozpočtu za leden až březen 2016,
- informace z FEE od Petra Kříže,
- zprávu RVDA o dohledu nad činností Dozorčí komise KA ČR,
- zprávu ze služební cesty zástupce KA ČR z jednání členských organizací FEE,
- legislativní monitoring,
- statistiku uložených kárných opatření.

Jiří Mikyna
ředitel úřadu
Komory auditorů ČR



Co je nového ve vzdělávání

Součástí tohoto čísla časopisu Auditor je samostatná příloha s nabídkou vzdělávacích akcí, které Komora auditorů připravuje pro auditory a asistenty auditora na období září – prosinec 2016.

Novinkou v nabídce jsou školení zaměřená na daň z přidané hodnoty 2016, zejména na praktické zkušenosti s kontrolním hlášením. Vedení školení **DPH 2016 – zkušenosti s kontrolním hlášením** se ujala zkušená lektorka, specialistka na oblast DPH Marika Voženílková z Generálního finančního ředitelství. Obsahem toho školení je:

- podrobné vyplnění jednotlivých polí kontrolního hlášení a výklad na konkrétních příkladech,
- chyba struktury podání,
- propustné chyby,
- reakce na výzvy správce daně,
- sankce a novela zákona od 1. 6. 2016,
- praktické příklady a postupy, zahájená daňová řízení,
- nárok na odpočet daně – daňové přiznání, kontrolní hlášení, důkazní řízení v praxi,
- vazba kontrolních hlášení na institut ručení a praktická aplikace daňové správy,
- diskuze, odpovědi na dotazy.

Další novinkou v podzimní nabídce je školení **Elektronická evidence tržeb a novinky v DPH 2017**, rovněž pod vedením Mariky Voženílkové. Za zvýhodněnou cenu pro členy komory je do nabídky zařazeno dvoudenní školení **IFRS – přechod z ČÚS na IFRS, podobnosti a rozdíly** s auditorkou a osvědčenou lektorkou Helenou Vojáčkovou.

Žadané školení z oblasti daní a účetnictví nestátních neziskových organizací nabízíme již třetím rokem. Povede ho výborná lektorka a auditorka Miroslava Nebuželská, tentokrát na téma **Daně z příjmů NNO (nestátních neziskových organizací)**.

Novinky v e-learningu

V červnu bude na webových stránkách komory www.kacr.cz spuštěn nový e-learningový kurz **Spis auditora – vybrané poznatky z dohledu**, připravený auditorem Michalem Brandejsem, který je místopředsedou Dozorčí komise KA ČR.

Školení zaměřená na povinné vzdělávací téma pro rok 2017 budou zařazována do nabídky vzdělávání postupně, sledujte proto, prosím, průběžně aktualizované informace o vzdělávacích akcích na webu komory v části Vzdělávání a publikace – E-shop – Kurzy a školení, kde si lze semináře také objednat. Na stejném místě jsou zveřejněny organizační pokyny ke kurzům a školením, kde jsou informace o tom, jak školení a kurzy objednat, zaplatit nebo získat přístupová hesla pro e-learningové kurzy.

Na konci přiložené nabídky vzdělávacích akcí jsou uvedeny kurzy určené především pro uchazeče o vykonání auditorské zkoušky, přihlásit se do nich však mohou i auditori a asistenti auditora.

Světlana Koktová
oddělení vzdělávání KA ČR

Noví auditori složili slib

Dne 20. dubna se uskutečnil slavnostní slib nových auditorů. Podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, a příslušných vnitřních předpisů komory je podmínkou zápisu do rejstříku auditorů složit deset, resp. jedenáct nebo dvanáct písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditori přišli na úřad Komory auditorů ČR složit slib do rukou prezidentky komory Ireny Liškařové, jak stanoví zákon.

Skládání slibu a předávání nových oprávnění se za komoru dále zúčastnil člen výkonného výboru a předseda výboru pro správu profese Tomáš Brumovský.



Slib auditorů proběhl ve slavnostní atmosféře. Předáním oprávnění skončila formální část setkání a následovala neformální debata, ve které měli noví auditoři příležitost sdělit si své dojmy a zážitky z náročné cesty za získáním auditorského oprávnění.

V tabulce je přehled nových auditorů, mezi nimiž jsou i čtyři auditoři (ev. č. 2388 až 2391), kteří složili slib v únoru a v březnu 2016.

Všichni přítomní zástupci komory popřáli novým auditorům hodně úspěchů při výkonu auditorské profese a poděkovali jim za jejich názory, které se týkaly jak zkuškového systému, tak praxe asistentů

Jméno a příjmení	Ev. č.	Zaměstnavatel
Ing. Niké KATZEROVÁ	2388	CIS Audit s.r.o.
Ing. Jan ŠIMERKA	2389	AUDITOR Praha s.r.o.
Ing. David VIČAR	2390	OSVČ, praxi vykonával u auditora Ing. Ivana Vičara
Ing. Petra MACHÁČKOVÁ, LL. M.	2391	AuditVogel, s.r.o.
Ing. Jan MIKEŠ	2392	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Ing. Alexander SCHLOSSBERGER	2393	BDO Audit s.r.o.
Bc. Lucie PECKOVÁ, DiS.	2394	EDM Utilitas Audit, s.r.o.
Ing. Martina PAULINO	2395	KOČKA spol. s r.o.
Ing. Eva HOSKOVCOVÁ	2396	Rödl & Partner Audit, s.r.o.
Vlasta ROUŠALOVÁ, BBA	2397	Alfery Audit s.r.o.

auditora. Jejich osobních názorů si vedení komory velice váží a bude je zohledňovat nejen při organizování další činnosti komory, ale i při tvorbě nových předpisů apod.

Všem novým auditorům blahopřejeme a přejeme hodně štěstí při vykonávání auditorské profese.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

Setkání mladých auditorů se zástupci komory

Ve středu 20. dubna se na Komoře auditorů uskutečnilo setkání mladých auditorů se zástupci komory. Cílem setkání, které uspořádal Výbor pro správu profese, bylo aktivní zapojení mladých auditorů do profese. Za volené orgány komory se setkání zúčastnila prezidentka Irena Liškařová, předseda Výboru pro správu profese Tomáš Brumovský, předseda Výboru pro účetní výkaznictví Petr Vácha a předseda Výboru pro malé a střední podniky Jaroslav Dubský. Za úřad komory byla přítomna Libuše Šnajdrová.

Tomáš Brumovský přivítal všechny zúčastněné a nastínil program setkání. Poté předal slovo prezidentce, která představila komoru, popsala její úlohu, činnost, organizační složení a práci jejích odborných výborů. Dále nastínila vývoj auditorské profese a její struktury včetně počtu členů, způsobu výkonu auditorské činnosti a věkového složení. Zmínila se také o spolupráci s tuzemskými a mezinárodními profesními organizacemi, jako jsou např. FEE a IFAC.

Práci Výboru pro malé a střední podniky, který pro tyto jednotky vytváří metodické pomůcky, popsal Jaroslav Dubský. Výbor připravuje novou pomůcku zaměřenou na příklady dokumentace různých aspektů a oblastí auditu v tomto segmentu. V této souvislosti byl vznesen dotaz, zda komora bude mít k dispozici vzor pro konsolidované audity, které se budou muset provádět po 1. lednu 2017. Na vznesenou otázku Jaroslav Dubský odpověděl, že Národní účetní rada připravuje k této problematice interpretaci z účetního pohledu.

Petr Vácha představil činnost Výboru pro účetní výkaznictví. Výbor připravuje připomínky k návrhům účetních zákonů, předkládá Národní účetní radě návrh témat na interpretace, odpovídá na účetní dotazy auditorů a spolupracuje s koordinačním výborem pro daně, který se zabývá problematikou otázkami výkladu a aplikace daňové a související legislativy.

Na závěr oficiální části představil Tomáš Brumovský práci Výboru pro správu profese. Do činnosti tohoto výboru patří vedení rejstříku auditorů a asistentů auditora, kontrola všech typů příspěvků, kontrola dodržování etického kodexu, pojištění profesní odpovědnosti auditorů, zaslání informací do příslušných agend spravovaných ministerstvy, vyřizování žádostí od členů komory (např. o zproštění mlčenlivosti), odpovídání na dotazy a další.

Velký prostor byl věnován diskuzi. Z ní mimo jiné vyplynulo, že by mladí auditoři uvítali, aby školení byla více interaktivní a do nabídky vzdělávacích akcí bylo zařazeno více témat s právní problematikou. Navrhli také konkrétní školicí témata – jak postupovat při kontrole či jak má vypadat vzorový spis. Dále by uvítali více klubových večerů. Diskutovalo se také o zapojení komory do sociálních sítí, jako je facebook či twitter. K tomu se mladí auditoři vyjadřovali spíše zdrženlivě s tím, že při vykonávání profese tyto sítě nevyužívají. Padl zde i návrh na zavedení emailové konference mezi auditory.

Libuše Šnajdrová
evidence auditorů KA ČR

Byl vydán revidovaný standard ISA 810

Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB) vydala 24. března revidovaný Mezinárodní auditorský standard ISA 810 *Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce*. Úpravy ve standardu by měly přispět k vyšší transparentnosti zprávy auditora. Standard je v současné době k dispozici na webu IFAC www.ifac.org ve formátu revize – původní verze s vyznačenými úpravami revidovaného znění. Revidovaný standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za

období končící 15. prosince 2016 nebo po tomto datu.

Komora auditorů v současné době pracuje na překladech všech standardů ISA řady 8XX, tj. ISA 800, ISA 805 a ISA 810. Ty budou po dokončení k dispozici na webových stránkách komory www.kacr.cz v části Předpisy a metodika – Auditorské standardy.

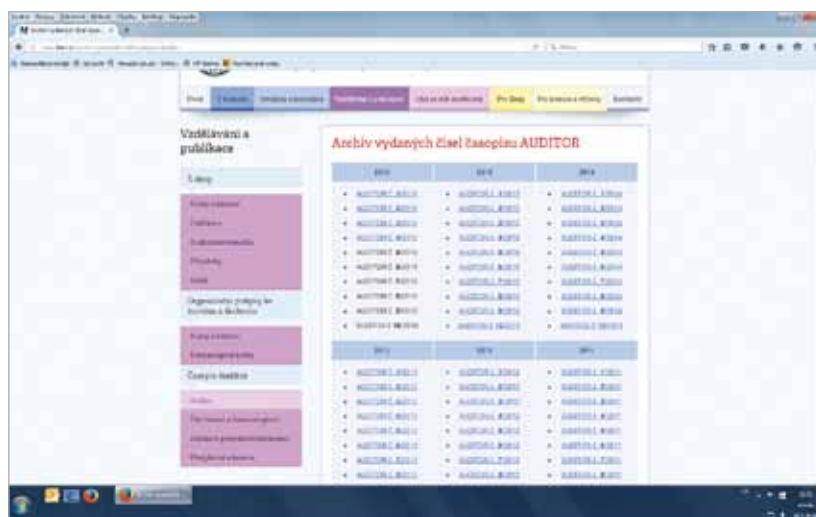
Dagmar Palková

vedoucí oddělení metodiky KA ČR

Zpřístupnění databáze časopisu Auditor na webu KA ČR

Na webových stránkách Komory auditorů je od začátku května přístupný časopis Auditor pro širokou veřejnost. Kdokoliv tak může nahlížet do všech čísel časopisu vydaných od roku 2001. Nová čísla budou zveřejňována na stránkách komory vždy po vydání tištěné verze. Elektronická verze časopisu je k dispozici v části Vzdělávání a publikace – Časopis Auditor.

Další novinkou na webu komory, zavedenou z podnětu redakční rady časopisu Auditor a výboru pro vnější vztahy, je možnost fulltextového vyhledávání, a to nejen v samotných článcích, ale také v jednotlivých přílohách ve formátu pdf. Funkce hledat je na webu komory



umístěna vpravo nahoře. Do textového pole stačí zadat klíčové slovo a po jeho vyhledání systémem se

zobrazí všechny články a pdf přílohy, v nichž je toto slovo obsaženo.

-SK-

Kontrola kvality auditorské činnosti ve druhé polovině roku 2015

Pololetní zpráva o činnosti Dozorčí komise Komory auditorů ČR za druhé pololetí 2015 byla vypracována v souladu s § 35 odst. 3 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech (ZoA). Dozorčí komise vyhotovuje tuto zprávu za každé kalendářní pololetí. Zpráva je předkládána Radě pro veřejný dohled nad auditem (RVDA).

Jednání Dozorčí komise

Dozorčí komise zasedala ve druhém pololetí 2015 ve dnech 24. srpna, 21. září, 5. října, 9. listopadu a 14. prosince 2015.

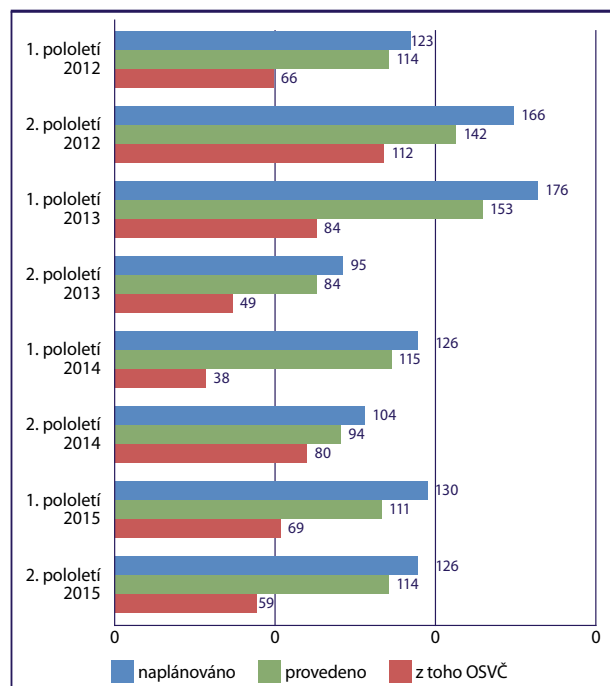
V rámci svých zasedání dozorčí komise vždy projednávala informace k rozpracovaným kontrolám kvality, provedené kontroly kvality a jejich závěry, vypořádání námitek ke zprávám z kontrol kvality (pokud byly auditorem zaslány), mimořádné kontroly kvality a podněty k nim přijaté, informace z monitoringu tisku, informace ze zasedání kárné komise, informace z RVDA a rámcový plán kontrol kvality a jeho změny.

Dozorčí komise měla ve druhém pololetí 2015 k dispozici osm zaměstnanců z oddělení kontroly kvality.

Naplánované a realizované kontroly

Vývoj počtu naplánovaných a provedených kontrol kvality v období 2012–2015 je zachycen v následujícím grafu.

Počet provedených kontrol kvality v letech 2012–2015



Dozorčí komise měla na druhou polovinu roku 2015 naplánováno 126 kontrol kvality, přičemž provedeno jich bylo 114. Z 12 neprovedených kontrol bylo 10 kontrol přesunuto na rok 2016 z vážných zdravotních důvodů auditorů a dvě kontroly nebyly provedeny z důvodu zákazu činnosti auditora.

Ve druhém pololetí 2015 se zástupci RVDA zúčastnili dohledu nad kontrolami kvality u 6 auditorských subjektů, z nichž 5 mělo ve svém portfoliu subjekty veřejného zájmu (SVZ; dle definice platné do 31. 12. 2015).

Ukončení řízení spojených s kontrolní činností

Na základě zpět doručených zpráv z provedených kontrol kvality u auditorů (včetně případných vypořádání námitek) bylo na zasedáních dozorčí komise (v období

červenec až prosinec 2015) v souladu s § 13 odst. 8 dozorčího řádu ukončeno celkem 113 kontrol kvality.

Z celkového počtu 113 ukončených kontrol kvality v druhém pololetí 2015 se u 15 zkontrolovaných subjektů předpokládá opakování kontroly v zákonem stanovené lhůtě, tj. v šestileté periodě (u 13 auditorských subjektů, které neauditují SVZ) či v tříleté zákonné periodě (u dvou auditorských subjektů auditujících SVZ).

U 34 zkontrolovaných subjektů je provedení následné kontroly plánováno v mírně zkrácené lhůtě, a to po 4–5 letech, z důvodu zjištění méně závažných nedostatků.

U 62 zkontrolovaných subjektů je opakování kontroly vzhledem ke zjištěným nedostatkům naplánováno v kratší časové periodicitě jednoho roku až tří let (z toho u 26 auditorských společností a u 36 auditorů-OSVČ).

Dozorčí komise ve své práci uplatňuje velmi přísná kritéria s cílem zajistit zvýšení kvality činnosti všech auditorských subjektů. To je také hlavním důvodem dřívějšího opakování kontrol kvality u velkého počtu auditorských subjektů a většího počtu podaných návrhů na zahájení kárného řízení v tomto pololetí. K opakování kontroly v kratší časové lhůtě je přístupováno tehdy, pokud je zjištěn významný nedostatek, a to alespoň v jedné z prověřovaných oblastí (ISA, Etického kodexu a ISOC 1).

Pokud je zjištěna významná chyba či nezdokumentování provedeného auditu nebo shledáno porušení zákona o auditorech či Etického kodexu, je podán návrh na zahájení kárného řízení. Kárné řízení je zahájeno i v případě nesoučinnosti kontrolovaného subjektu.

Tabulka níže zobrazuje časový vývoj ukončených kontrol, u kterých bylo na základě hodnocení auditorských spisů rozhodnuto o opakování kontroly v kratší časové periodě, a počet podání návrhů na zahájení kárného řízení.

Kontroly auditorů, kteří ověřují subjekty veřejného zájmu

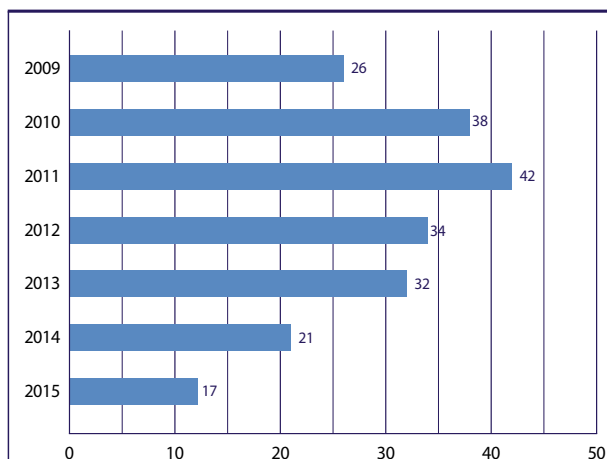
K 31. prosinci 2015 oddělení kontroly kvality (OKK) evidovalo 11 auditorů-OSVČ a 36 auditorských společností, které mají ve svém portfoliu SVZ a které tak podléhají tříleté periodicitě kontroly kvality dle § 24 odst. 3 písm. f) zákona o auditorech.

Počet ukončených kontrol v období 1. pololetí 2012 – 2. pololetí 2015

	1. pol. 2012	2. pol. 2012	1. pol. 2013	2. pol. 2013	1. pol. 2014	2. pol. 2014	1. pol. 2015	2. pol. 2015
Ukončeno	105	134	152	105	95	98	119	113
S opakováním kontroly v zákonné lhůtě	19	16	31	13	17	13	16	15
S opakováním kontroly po 4-5 letech	42	60	65	76	57	49	56	36
S opakováním v kratší časové periodicitě	44	58	56	16	21	36	47	62
z toho ukončeno podáním návrhu na zahájení kárného řízení	14	6	8	6	3	12	15	22

Ve druhém pololetí 2015 bylo provedeno 5 kontrol u auditorů subjektů, které provádějí audit SVZ dle definice platné do 31. prosince 2015. Pro srovnání v prvním pololetí 2015 bylo provedeno 11 kontrol u auditorů společností a jedna kontrola u auditora-OSVČ, kteří v kontrolovaném období provedli audit SVZ, viz graf níže.

Počty provedených kontrol kvality u auditorů SVZ



Přehled nejčastějších nedostatků zjišťovaných při kontrolách kvality

Dále uvedený přehled je sumarizací nejčastěji se opakujících nedostatků zjišťovaných při kontrolách kvality. Přehled vychází ze sumarizace evidovaných nedostatků u provedených kontrol ve sledovaném období a je řazen sestupně dle jejich četnosti.

Nejčastěji zjišťované nedostatky ve druhém pololetí 2015 jsou znázorněny v grafu vpravo.

Reakce na vyhodnocená rizika (ISA 330)

V auditní dokumentaci nebývá vždy uvedeno, jaké auditorské postupy auditor navrhl a provedl v reakci na vyhodnocená rizika. Auditor může zvolit substantivní přístup (provádění testů věcné správnosti), nebo provádět testy kontrol. Zásadní vliv na vyhodnocené riziko má posouzení vnitřního kontrolního prostředí auditované účetní jednotky, kvalita a kvantita důkazních informací atd.

Reakce auditora na vyhodnocená rizika by měla být obsažena již v plánu auditu a ve fázi realizace auditu by měly být navržené testy provedeny a zdokumentovány.

Dokumentace auditu (ISA 230)

Největší nedostatky jsou nalézány v oblasti souladu spisu auditora s ISA 230. V auditní dokumentaci často bývají nedostatečně zdokumentovány testy věcné správnosti tak, aby dokumentace umožnila jinému auditorovi posoudit, jaký konkrétní test byl proveden a jaký cíl sledoval, jaké tvrzení pokrýval, jaký byl jeho rozsah a zda je závěr vyplývající z testu adekvátní.

S vazbou na nedostatečně zdokumentovanou metodu výběru vzorků nebývají uvedeny charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí. Dále neprůkazným způsobem nebo zcela opomenuta bývá povinnost auditora zdokumentovat projednání významných záležitostí s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky.

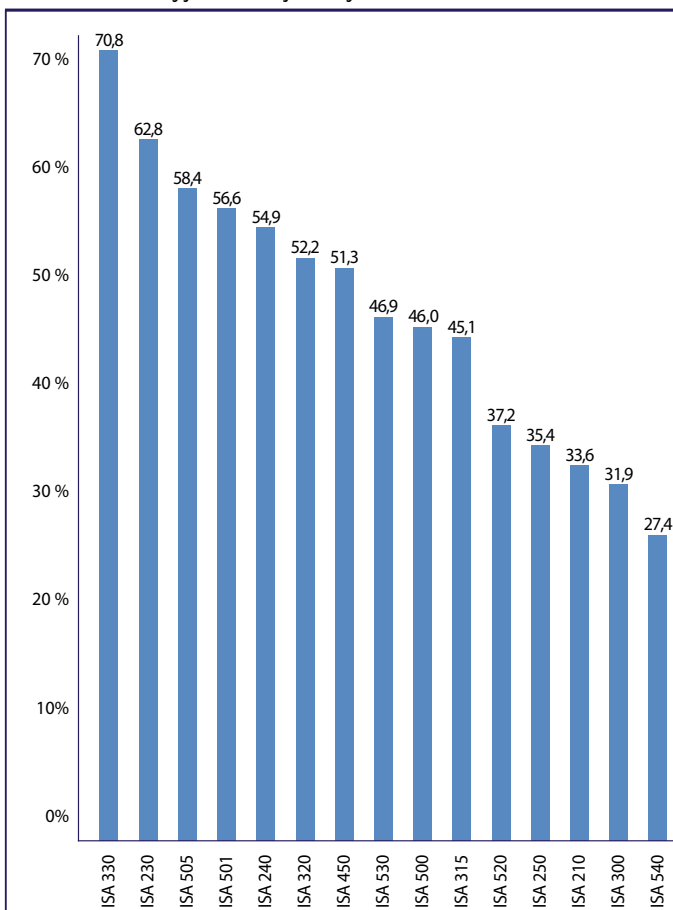
Spis tak v mnoha případech není, bez další detailní diskuze s auditorem, průkazným materiálem poskytujícím informace o provedené auditorské činnosti, rizicích, postupech a závěrech daného auditu.

Externí confirmace (ISA 505)

Ve spisech auditorů je často uveden záznam, že k ověření zůstatků účtů pohledávek a závazků byly využity externí confirmace. Tato procedura, její průběh a její vyhodnocení však již nebývá ve spisech zdokumentována. Častým nedostatkem bývá nedostatečná dokumentace náhradních auditorských postupů v případě, kdy externí confirmace využity nejsou buď vůbec, nebo výsledky postupů získávání externích confirmací nejsou spolehlivé.

Při kontrolách kvality bylo zaznamenáno, že velká část auditorů při své auditorské činnosti nevyužívá bankovní confirmace. Použití externích confirmací banky poskytuje vyšší míru ujištění, neboť obsahují informace nejen o zůstatcích běžného účtu, ale

Procentuální vyjádření zjištěných nedostatků



i informace o bankovních úvěrech, zárukách, zástavách, derivátech apod. Pro tyto oblasti je těžké najít alternativní typ testu, který by poskytoval odpovídající ujištění o existenci a úplnosti.

Auditor je také povinen identifikovat riziko soudních sporů a ve svém spise zdokumentovat s tím související auditorské procedury. Jde například o právní potvrzení či jinou komunikaci ohledně identifikování všech probíhajících soudních sporů a případných nároků, jež se účetní jednotky týkají.

Důkazní informace – specifické aspekty (ISA 501)

Auditoři často nedostatečně dokumentují svou účast při fyzické inventuře zásob. Auditor je povinen (pokud jsou zásoby materiálně významné) získat dostatečné a vhodné důkazní informace o existenci a skutečném stavu zásob.

Při kontrolách kvality je častým zjištěním to, že auditor deklaruje svou účast u fyzické inventury zásob, ale do svého spisu neuvede, kdy a jak vlastní inventura probíhala a zda inspekci zásob byla prokázána nejen jejich existence, ale zhodnocení i jejich stav a zda byly dodrženy pokyny vedení upravující postupy při fyzických inventurách.

Dále pokud se datum inventury neshoduje s datem účetní závěrky, je nutné otestovat pohyby mezi těmito daty.

Podvody (ISA 240)

Stále hodně frekventovaným zjištěním při kontrolách kvality je absence dokumentace ohledně posouzení rizika podvodu a s tím související komunikace s vedením klienta, jeho statutárními orgány a osobami pověřenými řízením. Zejména často chybí dokumentace o tom, jaké konkrétní informace byly auditorovi poskytnuty. Dále nebývá zdokumentováno provedení auditorských postupů, které na stanovená rizika reagují.

Auditor je povinen považovat riziko podvodu za významné a seznámit se s kontrolami a kontrolními činnostmi omezujícími možnost podvodu. Auditor je zároveň povinen považovat účtování o výnosech za významné riziko.

Aplikace hladiny významnosti (ISA 320)

Hladina významnosti (materialita) je často stanovena pouze formálně a bez uvedení vlivů zvažovaných při jejím určení (ISA 320.14). V auditorských spisech nebývá zdokumentována její provázanost na vyhodnocená rizika, výběr vzorku, vyhodnocení auditorských postupů a zhodnocení zjištěných nesprávností.

Vyhodnocení nesprávností (ISA 450)

Nesprávnosti zjištěné na vzorku transakcí nebo zůstatků nebývají posouzeny z hlediska možného vlivu

na účetní zůstatky. Po opravení jednotlivých zjištěných nesprávností bývá učiněn závěr o správnosti celkového zůstatku bez rozšíření testu.

V některých případech ve spisech chybí celkové vyhodnocení všech zjištěných nesprávností (vč. historie oprav) ve vztahu ke stanovené hladině významnosti a závěry auditora.

Výběr vzorků (ISA 530)

Metoda výběru vzorku, jeho struktura a rozsah je na odborném úsudku auditora. Auditor však musí zohlednit účel auditorského postupu a charakteristiky základního souboru, z něhož bude vzorek vybrán. Je povinen vybrat tak velký vzorek, aby mohl snížit výběrové riziko na přijatelnou úroveň.

Častým nedostatkem je chybějící dokumentace metody výběru vzorku, jeho rozsah a návaznost na zvolenou výši rizika. V dokumentaci auditorů většinou chybí i vyhodnocení výsledků vzorku a auditorských procedur včetně zhodnocení, zda poskytuje přiměřený základ pro závěr o základním souboru, který byl testován.

Důkazní informace (ISA 500)

Dokumentace provedených postupů zaznamenaná ve spisech auditorů neobsahuje vždy vysvětlivky a popis toho, co a proč bylo provedeno a s jakým výsledkem. Není tak doložen rozsah provedených auditorských postupů, jejich výsledky a získané důkazní informace. Získané důkazní informace z provedených testů musí především splňovat požadavky na dostatečnost a vhodnost.

Z kontrolovaných auditorských spisů často není jasné, jaké významné záležitosti z auditu vyplynuly a jaké jsou závěry týkající se těchto záležitostí.

Při dokumentaci povahy, načasování a rozsahu provedených auditorských postupů je auditor povinen zaznamenávat charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí.

Identifikace a vyhodnocení rizik (ISA 315)

Ve spisech nebývá dostatečně zdokumentováno posouzení vnitřního kontrolního systému, informačního systému vč. předávání informací, získání znalostí o účetní jednotce atd., případně bývá toto posouzení zdokumentováno pouze formálně bez identifikace souvisejících rizik. V některých případech jsou sice rizika identifikována, ale při realizaci auditu není zřejmé, jak na daná rizika auditor při provádění testů reagoval.

Často je opomíjeno dokumentování poznání právních předpisů, kterými se účetní jednotka musí řídit, a z toho vyplývající rizika (např. riziko sankce za porušení určitého právního předpisu).

Analytické postupy (ISA 520)

Auditoři ne vždy dokumentují navržené a následně provedené analytické postupy na konci auditu, které

by jim měly pomoci formulovat celkový závěr o tom, zda účetní závěrka odpovídá jejich poznatkům o auditované účetní jednotce. Analytické postupy zahrnují porovnání aktuálních finančních informací se srovnatelnými informacemi za předchozí období, příp. s předpokládanými výsledky účetní jednotky (odhady auditora nebo odhady ekonomického oddělení) nebo s obdobnými informacemi v rámci odvětví. Analytické postupy, které jsou prováděny krátce před dokončením auditu, mohou rovněž auditorovi naznačit existenci dříve nezaznamenaného rizika výskytu významných (materiálních) nesprávností.

Přihlížení k právním předpisům (ISA 250)

V kontrolovaných spisech není vždy založena dokumentace dokládající seznámení se s problematikou auditované společnosti a jejího podnikatelského prostředí, dokládající přehled o rámci právních předpisů vztahujícím se k činnosti účetní jednotky a ke specifickým odvětvím, ve kterém působí, a vyhodnocení případných rizik.

Podmínky auditních zakázek (ISA 210)

Smlouvy o provedení auditu často nedostatečně definují prováděné služby a neobsahují veškeré náležitosti stanovené mezinárodními standardy pro audit (ISA), např. odkaz na příslušný rámec účetního výkaznictví, odpovědnost vedení za sestavení účetní závěrky, za vnitřní kontrolní systém. Audit je v souladu s ISA založen na předpokladu, že vedení uznává a uvědomuje si své odpovědnosti.

Nedostatky zjištěné ve druhé polovině roku 2015 ve srovnání s předchozími pololetími ukazují, že stále nejsou dostatečně dokumentovány zejména požadavky stanovené v ISA 240, ISA 315, ISA 330, ISA 450, ISA 500, ISA 501, ISA 505 a ISA 530.

Petra Fridrichová

vedoucí oddělení kontroly kvality
auditorské činnosti KA ČR

Konference: Reforma auditu v praxi

Český institut interních auditorů, Institut členů správních orgánů, Komora auditorů ČR, Rada pro veřejný dohled nad auditem a Nejvyšší kontrolní úřad uspořádaly 29. dubna konferenci s názvem Reforma auditu v praxi. Společná konference byla věnována otázkám, které přinese implementace nové legislativy v oblasti auditu do praxe. Z Komory auditorů na konferenci vystoupili prezidentka Irena Liškařová a člen výkonného výboru Stanislav Staněk.

V úvodu vystoupil prezident NKÚ Miloslav Kala, který přivítal přítomné na půdě NKÚ a vyslovil naději, že vzájemná výměna informací a spolupráce interního a externího auditu je přínosem pro všechny zainteresované. Poté vystoupil náměstek ministra financí Tomáš Vyhnanek, který převzal záštitu nad konferencí. Informoval o vývoji legislativního procesu a poděkoval

za spolupráci na přípravě novely zákona o auditorech, která přispěla k hladšímu průběhu projednávání novely. Prezidentka KA ČR Irena Liškařová uvedla, že po přijetí příslušné legislativy ji bude třeba promítnout do vnitřních předpisů. Prezident ČIIA Tomáš Pivoňka vyjádřil naději, že tradice setkávání zástupců interních i externích auditních orgánů, založená v roce 2015, bude dlouhá a trvalá.

Prezident RVDA Jiří Nekovář uvedl, že reforma auditu má za cíl posílit nezávislost auditorů a auditorských firem na managementu, poskytovat lepší informace pro investory a posílit dohled nad auditem. Od reformy auditu se mimo jiné očekává diverzifikace trhu, ale podle něj bude mít nařízení EU o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu opačný účinek, povede ke koncentraci





na trhu. Podle definice platné do konce roku 2015 je v ČR 428 subjektů veřejného zájmu (SVZ). Auditorů (fyzických osob i společností), kteří auditují subjekty veřejného zájmu, je 60. Podíl auditorů SVZ na trhu auditu v ČR činí 87 %, na ostatní auditory připadá 13 % celkových tržeb za auditorskou činnost, řekl Nekovář.

Konference se zúčastnil také Richard F. Chambers, prezident mezinárodní profesní organizace interních auditorů Institute of Internal Auditors (IIA). Ten se ve svém vystoupení zaměřil na výbory pro audit a jejich rostoucí odpovědnost. Výbory pro audit budou muset hrát větší úlohu v řídicím a kontrolním systému společností a přispívat k jejich zlepšení ve strategických oblastech, jako je řízení rizik, krizové řízení a komunikace.

O zkušenosti z činnosti člena výboru pro audit se s přítomnými podělili ve společné prezentaci Radek Neužil, člen výboru RVDA pro spolupráci a koordinaci v oblasti auditu, a Andrea Káňová. Jejich příspěvky byly zaměřeny na legislativní změny týkající se výborů pro audit a na úlohu výboru pro audit ve vztahu k internímu auditu. Transpoziční novela zákona o auditorech bude obsahovat komplexní přepracování úpravy týkající se VpA. Ty jsou nuceny na změny zákona ve své činnosti reagovat okamžitě, ke změně korporátních dokumentů je ale třeba určitý čas. Valné hromady se konají zpravidla jednou

ročně a tak může paradoxně dojít k tomu, že legislativně vynucená změna stanov bude znamenat jejich soulad se zákonem jen po velmi omezenou dobu, upozornil Neužil.

Věra Mazánková ze sekce regulace a mezinárodní spolupráce na finančním trhu ČNB se zaměřila na činnost a postavení výborů pro audit z pohledu ČNB. Ta vykonává dohled nad významnou částí účetních jednotek, jež jsou subjekty veřejného zájmu, a využívá výsledky povinného ověření účetní závěrky auditorem. Uvedla, že ČNB má velký zájem na zvyšování kvality auditu účetní závěrky a na fungování výborů pro audit, které by měly být začleněny do řídicího a kontrolního systému subjektů veřejného zájmu, ale neměly by být složeny z výkonných členů kontrolního orgánu společnosti.

David Bauer z odboru regulace a metodiky účetnictví z Ministerstva financí seznámil účastníky s legislativním rámcem ve světle nové evropské právní úpravy auditu a s nejdůležitějšími požadavky evropského nařízení a směrnice – viz text v rámečku na další straně. Ministerstvo financí chce do budoucna sjednotit postupy výkonu auditu, metodicky podporovat výbory pro audit a být platformou pro diskusi mezi interními a externími auditory, uvedl Bauer. Informoval účastníky také o tom, že projednávání transpoziční novely zákona o auditorech v Poslanecké sněmovně (sněmovní tisk 759) bylo přerušeno do 11. května 2016.





Nejvýznamnější požadavky nařízení (auditoři SVZ)

- strop na neauditorské služby ve výši 70% odměny za audit (tzv. cap)
- zákaz poskytování neauditorských služeb (tzv. black list)
- podíl odměny od jednoho klienta na celkových příjmech auditora (70% strop)
- přezkum řízení kvality zakázky (povinně a auditorem)
- „rozšíření“ zprávy auditora
- dodatečná zpráva určená výboru pro audit
- postup jmenování auditora
- rotace auditorů (model 10 + 10 let)

Významné změny směrnice

- posílení nezávislosti auditora
 - vnitřní organizace auditorů a auditorských společností
 - zákaz vlastnictví finančních nástrojů
 - omezení zaměstnávání bývalých auditorů ÚJ
- profesní skepticizmus
- výbory pro audit – posílení role

Další významné změny ZoA

- auditoři z jiných členských zemí a ze třetích zemí
- vymezení podmínek, kdy lze odstoupit od smlouvy nebo vypovědět závazek ze smlouvy
- správní delikty

O kontrole kvality auditů a změnách v dohledu hovořila Monika Vítová, předsedkyně výboru RVDA pro dodržování systému kontroly kvality a disciplinární řízení. Systém kontroly kvality práce auditorů se rozdějí, odpovědnost za kontrolu kvality (a disciplinární řízení) se přesune z profesní organizace, což je Komora auditorů, na Radu pro veřejný dohled nad auditem. Ta

bude mít nově kontrolní výbor, který bude organizovat a řídit kontroly kvality u auditora SVZ a bude dohlížet na činnost KA ČR a kontroly kvality u auditorů, kteří provádějí audit ostatních účetních jednotek.

Stanislav Staněk se ve svém vystoupení zaměřil na praktické dopady reformy auditu na členy KA ČR. Jedním z požadavků, které klade evropská reforma auditu na statutární auditory, je, aby při provádění povinného auditu zachovávali profesní skepticizmus, byli nezávislí na auditované účetní jednotce a neúčastnili se jejího rozhodování. Auditorská společnost by také měla zavést řídicí a kontrolní systém, který zahrnuje zásady a postupy řízení a postupy pro zamezení vzniku možného střetu zájmů nebo ohrožení nezávislosti a nestrannosti auditora.

Závěrečné vystoupení patřilo Petru Křížovi, prezidentovi FEE, který se na reformu auditu podíval z evropského pohledu. Existuje řada národních diskrecí, např. v přístupu k rotaci auditorských firem (odchyly při uplatňování modelu 10 + 10 let). Definice subjektů veřejného zájmu je podle něj klíčová a má přeshraniční efekty. Evropské nařízení způsobí komplikované přeshraniční efekty – bude mít velký dopad na mateřské a dceřiné společnosti subjektů veřejného zájmu v Evropské unii, protože zahrnuje celou síť auditorské firmy.

Konference navázala na „kulatý stůl“, který se konal v květnu 2015. Ten byl historicky prvním setkáním představitelů hlavních kontrolních institucí a profesních organizací v Česku, kterého se zúčastnila zhruba stovka odborníků.

Athina Lérová
oddělení vnějších vztahů KA ČR

fota: Radoslav Bernat

Editorial

Znalosti okolností, rizik a výhod elektronické komunikace již dnes patří k všeobecné počítačové gramotnosti, auditory nevyjímáje. Proto se vždy s určitým časovým odstupem věnujeme tématu informačních a komunikačních technologií (ICT) i v časopise Auditor. Toto číslo je věnováno specifické části využívání ICT právě pro práci s elektronickými dokumenty a jejich elektronické podepisování.

První článek uvádí téma časopisu vybranými statistikami, které dokládají míru vybavení počítači a připojení k internetu vývojem sektoru firem zabývajících se ICT. Obsahuje také stručnou statistiku míry používání elektronické fakturace českými firmami.

Jako druhý navazuje článek, který formou otázek a odpovědí vysvětluje, jak elektronický podpis funguje a jaké okolnosti jsou důležité pro jeho používání. Cílem tohoto příspěvku je pomoci

porozumět elektronickému podpisu i uživatelům bez zvláštních znalostí z oblasti informatiky.

Vzhledem k tomu, že pro fungování elektronického podpisu je nezbytné nejen technické řešení, ale také vytvoření odpovídajícího právního prostředí, popisuje další článek okolnosti nové právní úpravy elektronické identifikace a elektronického podpisu v podobě nařízení EU eIDAS (Electronic Identification and Signature) a jeho transpozici do českého práva, která právě probíhá.

Další příspěvek Reného Poruby a Tomáše Bezoušky se obecně věnuje systému správy dokumentů ve společnostech (DMS – Document Management System). Nutnost vytvořit takový systém byla do značné míry vyvolána samotnou existencí elektronických dokumentů, potřebou je sdílet a archivovat. Ze zkušenosti považují tuto oblast za časté slabé místo organizací a za rychle

se rozvíjející trh se systémy takové správy a jejich implementací ve firmách.

Obsahová část tohoto čísla je pak uzavřena statistikou Komory certifikovaných účetních, která zkoumala využívání elektronické formy komunikace firem se státem.

Doufám, že toto číslo časopisu Auditor vás opět posune o kousek dál ve znalostech problematiky elektronické komunikace a elektronického podpisu tak, abyste se rozhodli k tomu začít jej využívat. I kdybyste elektronický podpis nevyužívali pro vlastní účely, nevyhnete se tomu, abyste se s jeho využitím nesečkali u svých klientů. Proto by bylo dobré rozumět nejen výhodám, ale také rizikům spojeným s jeho použitím. A k tomu jsme chtěli zejména přispět svými články.

Ladislav Mejzlík



Rozvoj informačních a komunikačních technologií a elektronické komunikace stále pokračuje



Michal Hora

Rozvoj informačních a komunikačních technologií (ICT) ve všech myslitelných aspektech neustává, ale stále pokračuje. V oblasti soukromého využití, které můžeme měřit například vybavením domácností počítačem a připojením k internetu, v posledních deseti letech spíše akceleruje, a to bez ohledu na hospodářskou krizi, kterou jsme prošli – viz tabulka vpravo a graf dole.



Ladislav Mejzlík

S rozvojem vybavení domácností počítačem a jejich připojením k internetu roste také tlak na přechod na elektronickou komunikaci ve všech ohledech. Nejedná se jen o to, že postupně přestáváme psát klasické dopisy či papírové dokumenty, komunikujeme prostřednictvím e-mailu

a nejrůznějších prostředků on-line komunikace, jako jsou SMS, MMS, Hangouts, WhatsApp, Skype, ICO, Facebook, Twitter nebo LinkedIn. Jde zejména o koncepční změnu charakteru vnější i vnitřní firemní komunikace a její elektronizaci včetně elektronické archivace dokumentů.

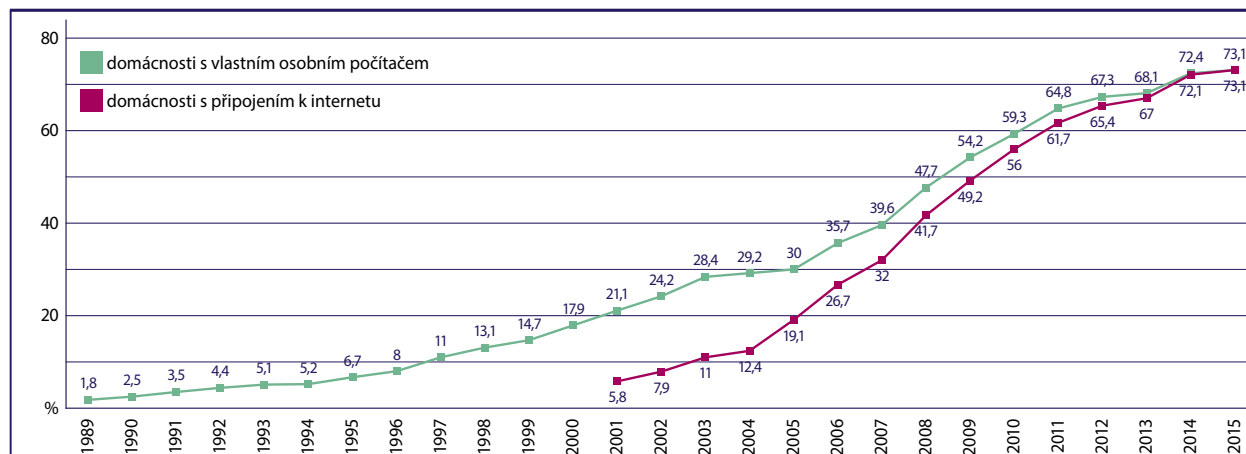
Významná poradenská firma Forrester zabývající se strategiemi v oblasti firemních technologií předpověděla na základě své celosvětové studie u více než 500 000 významných podniků, jejíž výsledky zveřejnila 19. května 2015, že se podniky stále více snaží o digitalizaci svých procesů s použitím všech variant elektronických podpisů. Z informací od největších firem vyplývá zásadní význam, který společnosti za poslední tři roky přikládaly úsporám plynoucím z digitalizace a využívání softwaru pro elektronické podpisy.

rok	Domácnosti			Domácnosti		
	s vlastním osobním počítačem	bez závislých dětí	se závislými dětmi	s připojením k internetu	bez závislých dětí	se závislými dětmi
1989	1,8					
1990	2,5	0,8	4,3			
1991	3,5	1,0	6,4			
1992	4,4	1,2	8,2			
1993	5,1	1,6	9,7			
1994	5,2	2,2	9,1			
1995	6,7	2,1	12,9			
1996	8,0	3,0	14,7			
1997	11,0	4,6	18,9			
1998	13,1	5,2	23,5			
1999	14,7	5,7	27,0			
2000	17,9	7,0	32,6			
2001	21,1	8,5	38,0	5,8	2,9	9,7
2002	24,2	9,9	43,0	7,9	4,0	13,1
2003	28,4	12,0	50,5	11,0	5,1	19,1
2004	29,2	14,5	57,1	12,4	5,6	21,5
2005	30,0	18,6	60,1	19,1	11,0	32,7
2006	35,7	23,8	61,5	26,7	18,6	45,3
2007	39,6	31,4	63,0	32,0	25,5	50,4
2008	47,7	39,0	73,5	41,7	34,6	62,6
2009	54,2	45,3	81,2	49,2	41,0	74,4
2010	59,3	49,9	84,8	56,0	47,2	79,8
2011	64,8	56,3	86,8	61,7	53,1	84,2
2012	67,3	58,5	91,1	65,4	56,5	89,6
2013	68,1	58,8	92,3	67,0	57,4	91,5
2014	72,4	64,7	93,7	72,1	64,6	93,0
2015	73,1	65,1	93,8	73,1	65,2	93,6

Zdroj: Statistika rodinných účtů – Český statistický úřad

Od roku 2012 je odhadovaný nárůst těchto služeb 53 procent ročně, přičemž v roce 2014 činil počet elektronicky podepsaných dokumentů více než

Počítač a internet v českých domácnostech (v letech 1989–2015)



210 milionů, v roce 2017 se pak odhaduje jejich počet na 700 milionů (viz Brief: E-Signature Transactions Topped 210 Million In 2014, Transaction Volume Will Exceed 700 Million By 2017).

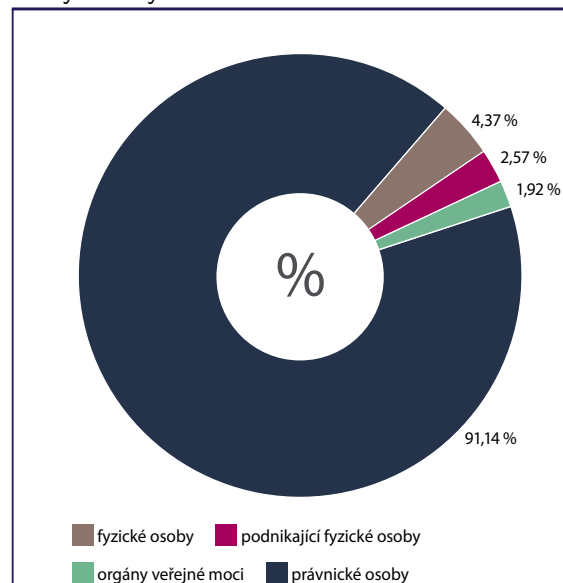
V České republice mělo velký podíl na rozvoji elektronické komunikace (zejména s orgány veřejné správy) zavedení datových schránek. Jejich počty rok po účinnosti zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ukazují tabulka a graf.

Počty zřízených datových schránek k 29. 11. 2010

Fyzické osoby	17 431
Podnikající fyzické osoby	10 230
Orgány veřejné moci	7 673
Právnícké osoby	363 616
Celkem	398 950

Zdroj: Česká pošta

Počty datových schránek k 29. 11. 2010



Pro firmy je důležitý rozvoj sektoru ICT jako takového. Na něm se, stejně jako i na jiných sektorech, negativně podepsala hospodářská krize po roce 2008,

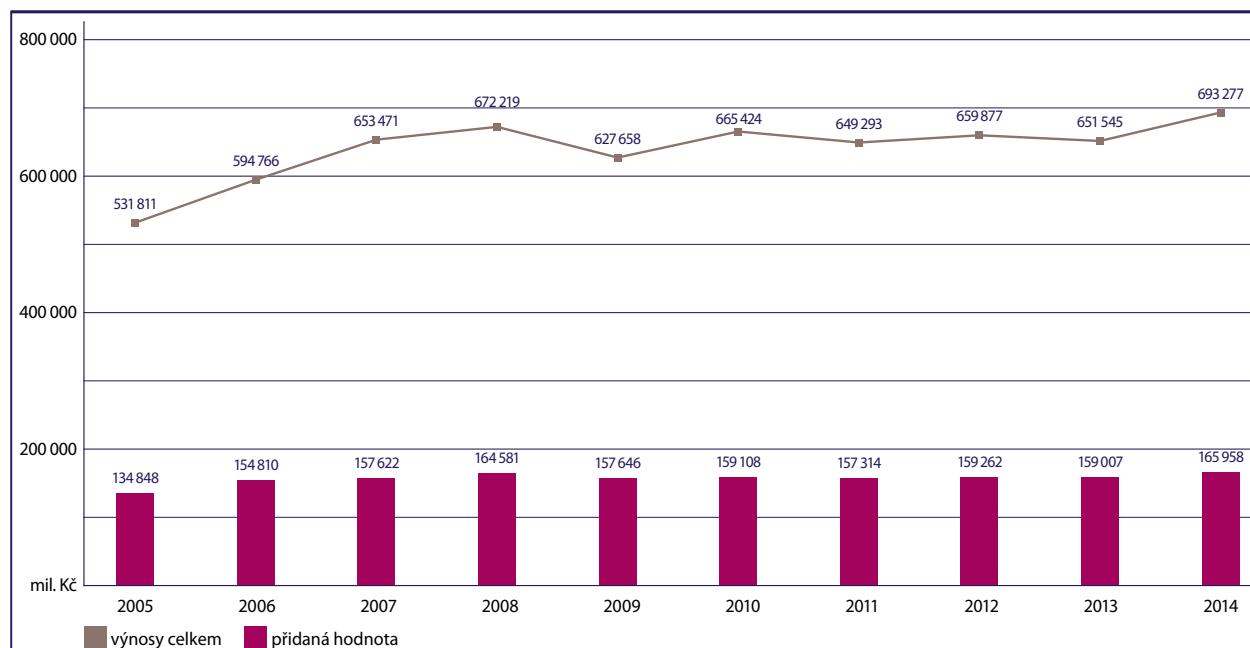
která je však již překonána dalším růstem tohoto oboru, a to v současnosti již nad hodnoty před krizí – viz tabulka níže a následující dva grafy za ní.

ICT sektor v ČR

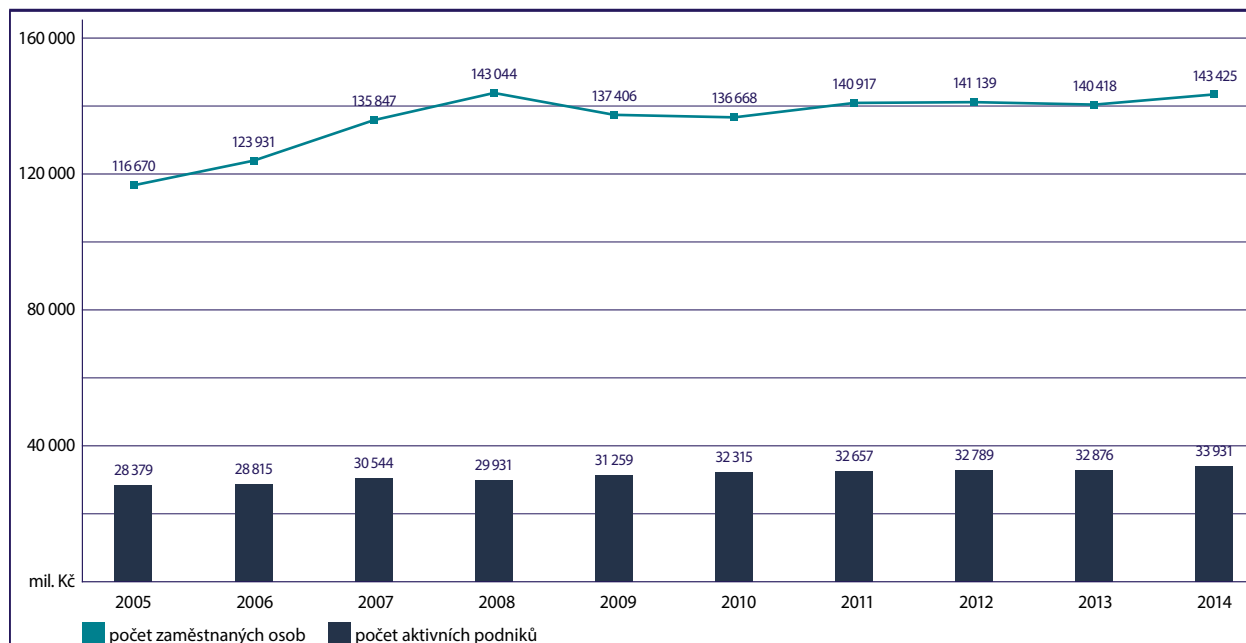
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Počet aktivních podniků	28 379	28 815	30 544	29 931	31 259	32 315	32 657	32 789	32 876	33 931
Počet zaměstnaných osob	116 670	123 931	135 847	143 044	137 406	136 668	140 917	141 139	140 418	143 425
Výnosy celkem	531 811	594 766	653 471	672 219	627 658	665 424	649 293	659 877	651 545	693 277
Přidaná hodnota	134 484	154 810	157 622	164 581	157 646	159 108	157 314	159 262	159 007	165 958

Zdroj: ČSÚ

Výnosy a přidaná hodnota podniků v oboru ICT



Počet aktivních podniků v oboru ICT a jejich zaměstnanců



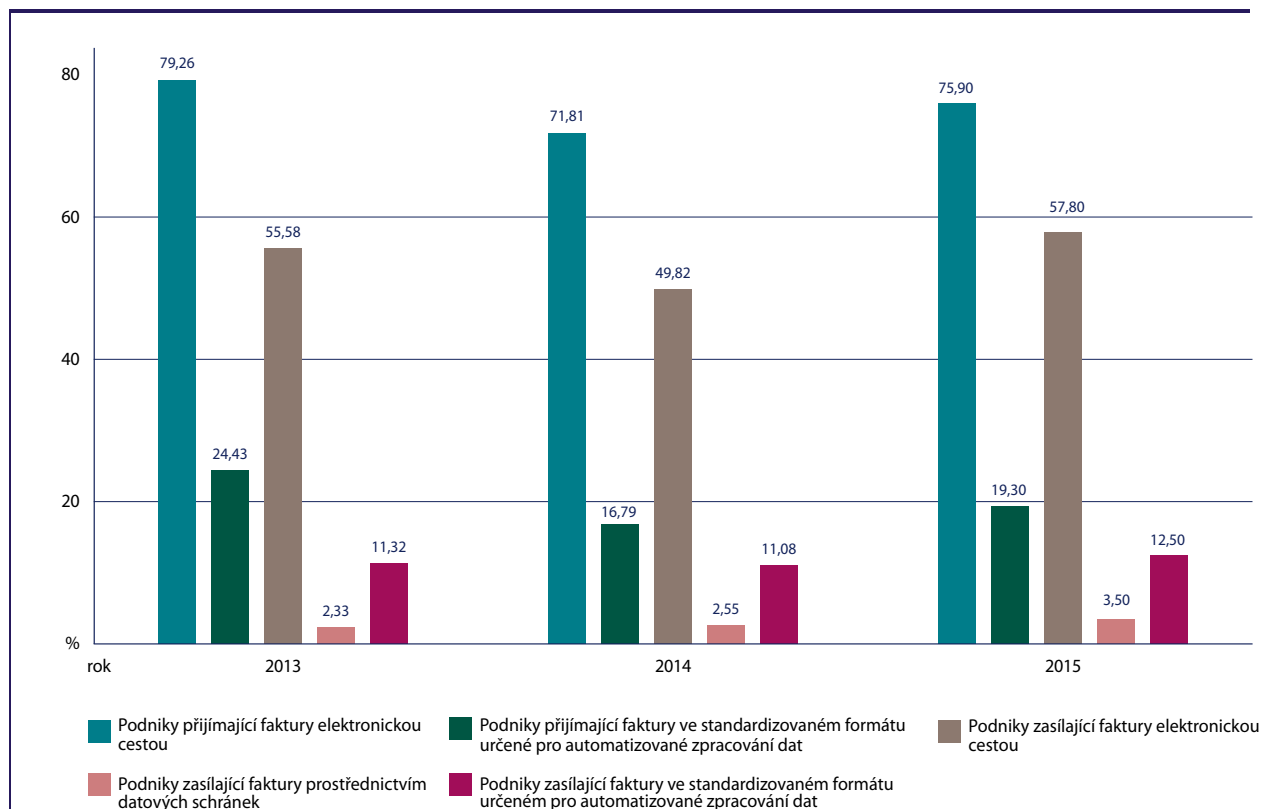
Český statistický úřad pravidelně sleduje míru a způsob využívání elektronické fakturace českými firmami, a to systematicky od roku 2013. Aktuální údaje z této oblasti za roky 2013–2015 ukazují následující tabulka a graf na další straně.



Elektronická fakturace v ČR (v letech 2013–2015)

Podíl na celkovém počtu podniků v dané velikostní a odvětvové skupině (v %)	Rok	Velikost firmy			Celkem
		10–49	50–249	250+	
Podniky přijímající faktury elektronickou cestou	2013	76,55	89,67	91,09	79,26
	2014	69,28	81,11	82,76	71,81
	2015	73,80	82,60	87,00	75,90
Podniky přijímající faktury ve standardizovaném formátu určeném pro automatizované zpracování dat	2013	22,46	31,88	33,24	24,43
	2014	15,74	18,96	28,38	16,79
	2015	18,10	21,50	31,90	19,30
Podniky zasilající faktury elektronickou cestou	2013	52,77	64,97	74,10	55,58
	2014	46,78	60,42	65,37	49,82
	2015	55,20	65,40	73,40	57,80
Podniky zasilající faktury prostřednictvím datových schránek	2013	2,07	2,44	7,46	2,33
	2014	2,17	3,39	6,56	2,55
	2015	2,90	5,20	7,80	3,50
Podniky zasilající faktury ve standardizovaném formátu určeném pro automatizované zpracování dat	2013	9,65	15,60	28,06	11,32
	2014	9,24	15,57	28,69	11,08
	2015	10,20	17,80	32,60	12,50

Elektronická fakturace v ČR (v letech 2013–2015)



Michal Hora
Ladislav Mejzlík

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. V období 2007–2014 byl členem Dozorčí komise Komory auditorů ČR a od roku 2010 jejím místopředsedou. Je zkušebním komisařem KA ČR písemné auditorské zkoušky „Informační a komunikační technologie pro auditory“. Od listopadu 2014 je místopředsedou Kárné komise KA ČR. Odborně se zaměřuje na problematiku využití informačních technologií v účetnictví a auditu, kterou vyučuje na VŠE v Praze.

Doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. absolvoval obor ekonomické informace a kontrola na VŠE v Praze, kde pracoval na katedře finančního účetnictví a auditingu v letech 2006–2014 jako vedoucí katedry. V roce 2014 byl zvolen děkanem Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Od roku 1993 je auditorem a v letech 2010–2014 byl dvakrát zvolen prvním viceprezidentem Komory auditorů ČR. V letech 2004–2010 zastupoval ČR v European Accounting Association a od roku 2004 zastupuje Fakultu financí a účetnictví VŠE v Praze v Národní účetní radě. Odborně se specializuje na oblast využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví a auditingu a na regulaci

a harmonizaci účetnictví v mezinárodním měřítku. Je členem poradní komise Ministerstva financí ČR pro účetnictví.



Elektronický podpis

Elektronické podpisy datových zpráv nejsou stále úplně běžnou záležitostí, a to i přesto, že evropská směrnice o elektronickém podpisu byla schválena již v roce 1999 a na ni navazující zákon o elektronickém podpisu existuje v ČR od roku 2000 (zákon č. 227/2000 Sb.). Bariér širokého používání elektronického podpisu by se dalo vyjmenovat mnoho. K těm z nejvýznamnějších stále patří neznalost základních principů fungování elektronického podpisu a rozšířená představa, že se jedná o složitou činnost vyžadující zvláštní znalosti uživatelů v oblasti ICT či speciální programové nebo technické prostředky, a že je tedy použitelná jen v úzce vymezených případech. Další překážkou je nízké povědomí o výhodách a přínosech použití elektronického podpisu a v neposlední řadě i některé přetrvávající nedostatky v právní úpravě elektronického podpisu a souvisejících otázkách elektronické identifikace, doručování a archivace elektronických dokumentů. Napravit tyto nedostatky bylo cílem razantní novely evropských předpisů a navazujícího českého zákona, které právě probíhají a jsou popsány v následujícím článku tohoto čísla časopisu Auditor.

Abych se pokusil zmiňované informační manko alespoň trochu odstranit, budu se snažit uživatelsky přátelskou formou vysvětlit často se opakující otázky týkající se elektronického podpisu a jeho používání.

Proč se vlastně dokumenty podepisují?

Důvody, proč se dokumenty podepisují, jsou stejné bez ohledu na to, zda se jedná o vlastnoruční podpis na papírovém dokumentu, nebo o podpis elektronický připojený k dokumentu elektronickému. Má se za to, že vlastnoruční podpis je unikátní vlastnost autora podpisu, jejímž prostřednictvím jej lze jednoznačně identifikovat a zjistit tedy jeho identitu, a to například i úředně zaručeným způsobem v případě podpisů ověřených notářem. Dále jsme si za staletí praxe podepisování papírových dokumentů vytvořili pravidla a postupy, jak připojit vlastnoruční podpis na dokument způsobem, který neumožňuje obsah dokumentu po jeho podpisu upravovat (podpis je na konci dokumentu, volná místa jsou proškrtnuta, více stran je spojeno pečetí nebo je podepsána každá stránka apod.). Výsledkem vlastnoručního podpisu na dokumentu je tedy jistota příjemce o původu dokumentu (identitě osoby, která jej podepsala) a o celistvosti (neporušenosti) obsahu dokumentu po jeho podpisu.

Uvedené dvě vlastnosti dokumentu, autenticitu a integritu, musí zabezpečit i elektronický podpis. Příjemce musí z elektronického podpisu nabýt jistotu nejen o původu dokumentu podle toho, kdo jej podepsal, ale i o tom, že obsah dokumentu nebyl od okamžiku podpisu jakkoliv pozměněn.

Jaké výhody má elektronický podpis?

Jistota o původu a celistvosti dokumentu a možnost ověření těchto vlastností jsou v případě elektronického podpisu výrazně vyšší, než je tomu v případě vlastnoručního podpisu na papírovém dokumentu. Navíc může být tento proces ověření na straně příjemce automatizován a může jej přesně a rychle bez fyzické přítomnosti člověka provádět program, a to hromadně pro velké počty přijatých dokumentů.

Jaké nevýhody má elektronický podpis?

Pokud pomineme nedostatek informací o používání elektronického podpisu, který jsem zmínil v úvodu tohoto článku, pak mezi nevýhody patří zejména počáteční „investice“ do zajištění a nastavení všech nezbytných prostředků pro používání elektronického podpisu. Složitější a závažnější otázkou je pak to, že použití elektronického podpisu vyvolá další požadavky na elektronizaci celého procesu práce s dokumentem od jeho vzniku, přes komunikaci, zpracování až po jeho archivaci. Přechod mezi papírovou a elektronickou formou dokumentů v kterékoli z fází jejich zpracování je vždy určitou komplikací vyvolávající požadavky na zajištění průkaznosti konverze dokumentu z jedné formy do druhé. Jednoduše řečeno, jakmile vyhotovíme elektronicky podepsaný dokument, je dobré jej elektronicky doručit, zpracovat a také elektronicky archivovat, přičemž některé otázky průkazného doručování elektronických dokumentů a průkazné archivace elektronických dokumentů nejsou stále zcela uspokojivě vyřešeny.

Jak funguje elektronický podpis?

Elektronický podpis je založen na asymetrickém šifrování, které zjednodušeně znamená, že odesílatel



Náš nový informatik má při zavádění digitalizace první hmatatelné výsledky.

Kresba: Ivan Svoboda



a příjemce nemají stejný (symetrický) klíč, ale každý z nich má jiný (asymetrický) klíč. Soukromý klíč na straně odesílatele slouží k vyhotovení podpisu, je vyjádřením jeho identity. Proto jej nesmí dostat nikdy nikdo jiný než jeho vlastník, protože v opačném případě by se za něj mohl jeho identitou podepsat. Privátní klíč je tedy autor podpisu povinen chránit před jeho vyzrazením, a to například tím, že je umístěn na bezpečném místě (například v čipové kartě, na speciálním USB tokenu apod.), přístup k němu je chráněn dostatečně silným heslem a platnost privátního klíče je časově omezena.

Veřejný klíč vytváří s privátním klíčem pár, protože je z privátního klíče vypočten v okamžiku jeho vytvoření. Již z názvu „veřejný“ vyplývá, že se tento klíč „rozdává“ všem příjemcům elektronicky podepsaného dokumentu, aby mohli jeho prostřednictvím elektronicky podepsaný dokument ověřit, to znamená zjistit původ a neporušenost přijatého dokumentu. Veřejným klíčem ale není možno dokumenty podepisovat.

Vlastní podepsání dokumentu provádí software, který disponuje odpovídajícími funkcemi pro vytvoření elektronického podpisu. Nemusí se jednat pouze o dokument, protože elektronickým podpisem je možné podepsat v principu jakýkoliv elektronický soubor, kterým může být například fotografie z digitálního fotoaparátu nebo program pro počítač.

Program, který vyhotovuje podpis, jako první krok tvorby podpisu vypočte z podepisovaného souboru tzv. otisk (hash). Jedná se o číslo, které má bez ohledu na obsah a velikost podepisovaného souboru konstantní délku a je považováno za jednoznačnou identifikaci obsahu dokumentu, protože každý soubor má jiný otisk. I velmi malá změna v podepisovaném souboru vede k velké změně ve výsledném otisku (viz ukázka).

Příklady otisku vytvořeného algoritmem SHA1:

- Otisk slova „password“ je:
5baa61e4c9b93f3f0682250b6cf8331b7ee68fd8
- Otisk slova „passwork“ je: 727fc2719077df003bf305600d2bec45c060e526

Díky těmto vlastnostem může software pro elektronický podpis v dalších krocích pracovat již jen s tímto otiskem a ne s celým původním podepisovaným souborem. V druhém kroku program vytvářející podpis zašifruje otisk podepisovaného souboru privátním klíčem odesílatele a vytvoří vlastní elektronický podpis. Elektronický podpis je tedy šifra spojující v sobě otisk podepisovaného souboru a privátní klíč vyjadřující identitu odesílatele. Po vytvoření elektronického podpisu je možno podepsaný soubor, elektronický podpis a veřejný klíč sloužící k jeho ověření komukoliv poslat či předat a ten pak může původ a celistvost podepsaného souboru ověřit.

Ověření dokumentu na straně příjemce probíhá tak, že software pro tvorbu a ověřování podpisů nejprve z obdrženého souboru vytvoří otisk stejným způsobem, jakým byl vytvořen otisk na straně odesílatele při tvorbě podpisu. Dále program prostřednictvím veřejného klíče „odemkne“ elektronický podpis a dešifruje z něj otisk podepsaného souboru, který do něj zašifroval odesílatel při tvorbě podpisu. V tu chvíli má tedy příjemce dva otisky: otisk vypočtený z přijatého souboru a otisk dešifrovaný z přijatého podpisu. Zbývá tedy pouze porovnat, zda jsou identické. Pokud se oba otisky shodují, nemůže být pochyb o původu a neporušenosti podepsaného souboru. Kdyby po podpisu dokumentu kdokoliv jakkoliv pozměnil soubor nebo jeho podpis či veřejný klíč, otisky by se neshodovaly a software na straně příjemce by při ověřování podpisu nahlásil, že elektronický podpis je neplatný.

Kromě popsané tvorby a ověření elektronického podpisu je pro praktické používání ještě potřebná jistota příjemce o totožnosti (identitě) autora podpisu. Nejlepší je, když tuto totožnost ověří nezávislá třetí strana a zaručí se za ni tak, jako je tomu například v případě vlastnoručního podpisu u notáře. Takové nezávislé třetí straně se říká certifikační autorita (podle stávajícího zákona „poskytovatel certifikačních služeb“), která může mít pro zvýšení své důvěryhodnosti navíc od státu akreditaci k provádění takové činnosti. Úkolem certifikační autority je ověřit totožnost vlastníka privátního klíče a přidat k jeho veřejnému klíči svůj certifikát tak, aby si jej mohl příjemce kdykoliv ověřit u certifikační autority, která certifikát vydala.

Software příjemce tedy před tím, než začne prostřednictvím veřejného klíče odesílatele ověřovat elektronický podpis porovnáváním otisků z přijatého souboru a podpisu, ověří platnost veřejného klíče u certifikační autority uvedené v certifikátu veřejného klíče. Tento postup také umožňuje odesílateli zneplatnit

veřejný klíč u certifikační autority v případě vyzrazení či odcizení jeho privátního klíče.

Pokud vytváříme elektronický podpis klíčem certifikovaným certifikační autoritou, která získala od státu

akreditaci, pak se získaný certifikát nazývá kvalifikovaným a elektronický podpis jím vytvořený je tzv. zaručený. Takové podpisy jsou vyžadovány například při komunikaci s orgány veřejné moci.

Přehled kvalifikovaných poskytovatelů certifikačních služeb a jejich kvalifikovaných služeb (Ministerstvo vnitra zveřejňuje v souladu s § 9 odst. 2, písm. e) zákona č. 227/2000 Sb.)

Č.	Poskytovatel certifikačních služeb	Kvalifikované služby	Zahájení vydávání
1.	První certifikační autorita, a. s., IČO 26439395, Podvinný mlýn 2178/6, 190 00 Praha 9	Vydávání kvalifikovaných certifikátů	03/2002
		Vydávání kvalifikovaných systémových certifikátů	02/2006
		Vydávání kvalifikovaných časových razítek	02/2006
		Vydávání prostředků pro bezpečné vytváření elektronických podpisů	01/2016
2.	Česká pošta, s. p., IČO 47114983, Olšanská 38/9, 225 99 Praha 3	Vydávání kvalifikovaných certifikátů	09/2005
		Vydávání kvalifikovaných systémových certifikátů	04/2005
		Vydávání kvalifikovaných časových razítek	07/2009
3.	eIdentity a. s., IČO 27112489, Vinohradská 184/2396, 130 00 Praha 3	Vydávání kvalifikovaných certifikátů	08/2005
		Vydávání kvalifikovaných systémových certifikátů	08/2005
		Vydávání kvalifikovaných časových razítek	08/2010

Elektronicky podepsané dokumenty mohou využívat také časové razítko, které průkazným způsobem dokládá okamžik vyhotovení elektronického podpisu dokumentu prostřednictvím elektronicky podepsaného údaje o datu a čase, který vydá certifikační autorita poskytující časová razítka. Použití časového razítka není podle stávajícího zákona povinné a za vydání každého časového razítka je třeba jeho vystaviteli zaplatit.

Co je třeba udělat, abych se mohl elektronicky podepisovat?

První, co musíme udělat, je vygenerovat si privátní klíč. Toto za nás nemůže udělat nikdo jiný, aby byla zachována bezpečnost privátního klíče. Vygenerování privátního klíče proběhne postupem a programem, který je závislý na tom, od jaké certifikační autority budeme chtít certifikovat náš veřejný klíč, který vznikne jako pár ke klíči privátnímu při jeho generování. Na certifikační autoritu se tedy obracíme s klíčem veřejným, aby k němu připojila svůj certifikát. K tomu musíme přijít na obchodní místo certifikační autority a prokázat tam svoji totožnost a zaplatit za certifikaci stanovený poplatek. Získaný certifikát vložíme do svého software, kterým se budeme podepisovat. Poté můžeme vytvořit svůj první elektronický podpis.

Kolik stojí elektronický podpis?

Vytvoření elektronického podpisu je zdarma. Platí se za vystavení certifikátu, který je vydáván na omezené období (zpravidla jeden rok), a musí se tedy zaplatit vždy za další prodloužení platnosti certifikátu.

Cena certifikátu závisí na komerčním rozhodnutí dané certifikační autority a pohybuje se v rozmezí 500–2000 Kč podle povahy certifikátu a služeb spojených s jeho vydáním.

Ceník kvalifikovaných certifikátů České pošty

Certifikační politika	Cena s DPH 21 %
Kvalifikované osobní certifikáty (Platnost certifikátu 1 rok)	396 Kč
Kvalifikované systémové certifikáty (elektronická značka) (Platnost certifikátu 1 rok)	780 Kč
Kvalifikované osobní certifikáty (Platnost certifikátu 1 rok)	599 Kč
Balíček kvalifikovaných časových razítek 150 kusů	

Po získání a zaplacení certifikátu je vytvoření podpisu již zdarma a počet podpisů, které vytvoříme certifikátem, není nijak omezen. Ověřování elektronického podpisu na straně příjemce je zdarma.

Jiná situace je v případě časových razítek, která se musí zaplatit vystaviteli časového razítka každé zvlášť. Cena se pohybuje v řádu 1 až 3 Kč podle množství vystavených razítek. Úhrada probíhá zpravidla tak, že si předplatíme určitý počet časových razítek (obdobně jako kredit na volání mobilním telefonem) a z něj pak postupně čerpáme jednotlivé částky za každé razítko až do vyčerpání celé předplacené částky.

Ceníku časových razítek České pošty pro zákazníky s fixní paušální cenou

Maximální počet razítek za měsíc	Měsíční paušální cena Cena s DPH 21 %	Doplatek za 1 razítko Cena s DPH 21 %
100	290,40 Kč	2,42 Kč
350	822,80 Kč	1,94 Kč
1000	1 936 Kč	1,45 Kč
3 500	4 840 Kč	1,21 Kč
10 000	12 100 Kč	0,97 Kč
35 000	33 880 Kč	0,73 Kč
100 000	72 600 Kč	0,48 Kč

Dá se elektronický podpis zfalšovat?

Pokud by se někomu podařilo prolomit algoritmy šifrování používané pro elektronický podpis, nepochybně by se stal velmi slavným. Riziko zfalšování elektronického podpisu prostřednictvím prolomení šifrovaných algoritmů je prakticky nulové. To neznamená, že elektronický podpis nelze zfalšovat, ale nebezpečí se skrývá v bezpečnosti a ochraně privátního klíče. Klíčem k bezpečnosti podpisu je tedy klíč k jeho vytváření. Ten, kdo získá přístup k privátnímu klíči, se může podepsat tak, že na vlastnostech výsledného elektronického podpisu se nijak neprojeví to, kdo jej vyhotovil – zda vlastník klíče, nebo pachatel, který klíč odcizil. Z uvedené skutečnosti je pro bezpečnost elektronického podpisu zcela zásadní bezpečnost uložení a zabezpečení privátního klíče. Pokud jsou tato kritéria bezpečnosti privátního klíče splněna, je elektronický podpis prakticky nezfalšovatelný a poskytuje rozhodně vyšší míru bezpečnosti než papírový dokument s vlastnoručním podpisem.

Může se elektronicky podepsat firma?

Elektronický podpis je vlastnost fyzické osoby. V případě, že by elektronický podpis chtěla používat právnická osoba, je pro ni určena elektronická značka. Jedná se o zcela stejné technické řešení, jako je tomu v případě elektronického podpisu. Rozdíl spočívá pouze v tom, že vlastníkem privátního klíče pro elektronickou značku je právnická osoba. Elektronická značka tedy prokazuje, že dokument pochází z dané firmy, a jeho neporušenost, ale ne konkrétní osobu, která dokument podepsala. Výhodou elektronické značky je to, že ji může vytvářet automaticky software bez fyzické přítomnosti jakékoliv osoby, a proto je vhodná například pro elektronickou fakturaci prováděnou automaticky programem.

Nová právní úprava elektronické identity a elektronického podpisu, která se právě připravuje a která je důsledkem nařízení EU eIDAS, používá pro stávající elektronickou značku nový pojem „elektronická pečeť“. Technicky jde o stejné řešení, jako je stávající elektronická značka, kterou však po právní stránce mohly používat jak právnické tak fyzické osoby. Nově je elektronická pečeť určena pouze pro právnické osoby, fyzické osoby použijí místo značky (pečetě) přímo elektronický podpis. Podrobnosti o nové právní úpravě elektronického podpisu najdete v následujícím článku tohoto čísla časopisu Auditor.

Je elektronický podpis povinný?

Použití elektronického podpisu není obecně povinné, pokud se jeho použití nevyžaduje v konkrétní situaci (například při podání daňového přiznání prostřednictvím elektronického portálu daňové správy). V obchodním styku však, podle mého názoru, není důležité, zda je elektronické podepsání digitálních dokumentů nařízeno zákonem, nebo ne. Je v zájmu

příjemce i odesílatele, aby byl elektronický dokument elektronicky podepsán, protože to dává oběma stranám jistotu, že je dokument autentický a neporušený. To vytváří pro obě strany jistotu v krocích, které jsou na základě takového dokumentu dále činěny. Elektronický podpis tak významně snižuje rizika a náklady spojené s prověřováním obsahu a původu elektronických dokumentů. V komerční oblasti (jako je například elektronická fakturace) je tedy použití elektronických podpisů spíše manažerským rozhodnutím než otázkou právně stanovených povinností.

Jak se elektronický dokument průkazně doručí?

Algoritmus vyhotovení a ověření elektronického podpisu není v žádném ohledu určen pro zajištění průkazného doručení elektronicky podepsaného dokumentu a neposkytuje k tomu žádné nástroje. Co bude ten, kdo dokument podepsal, s dokumentem dále dělat, s elektronickým podpisem nijak nesouvisí. Otázka průkazného doručení elektronicky podepsaného dokumentu tedy musí být řešena samostatně a odděleně od elektronického podpisu. Průkazným (doporučeným) doručováním elektronických dokumentů se nově zabývá také připravovaná právní úprava, která je implementací nařízení EU eIDAS (viz následující článek).

Nejčastější způsob předávání elektronických dokumentů je prostřednictvím e-mailu, jako jeho přílohy. Samotný e-mail není příliš spolehlivou formou komunikace a rozhodně se nedá spoléhat na jistotu jeho doručení. Prokázání toho, kdy a komu byl e-mail doručen, také není jednoduché a ne vždy je to prakticky možné, což v důsledku nevede k dostatečné právní jistotě a průkaznosti doručení, pokud ji požadujeme.

Ve firemní praxi je dobrým řešením doručení dokumentů na předem určenou e-mailovou adresu, která nepředstavuje konkrétní osobu, ale reprezentuje elektronickou podatelnu. Ta po obdržení e-mailu automaticky vygeneruje a odešle odesílateli zasláné zprávy odpověď obsahující elektronickou značku (pečeť) potvrzující obdržení dokumentu.

Další variantou je například použití datové schránky nebo jiné služby důvěryhodné třetí strany, která průkazně doručí dokumentu zabezpečí na komerčním základě.

V jakém formátu musí být dokument, který podepisujeme?

Elektronický podpis je konstruován tak, že je v principu nezávislý na formátu, obsahu a velikosti dokumentu, který se podepisuje. Podepsat tak můžeme cokoliv, co je v elektronické podobě v souboru v počítači bez ohledu na to, co soubor obsahuje a jakým programem byl vytvořen.

V případě podepisování dokumentů je velmi výhodné použít standardní a široce rozšířené programové vybavení pro práci s elektronickými dokumenty, mezi něž

patří programy pracující s formátem PDF (Portable Document Format – přenosný formát dokumentů, což je souborový formát vyvinutý firmou Adobe pro ukládání dokumentů nezávisle na softwaru i hardwaru, na kterém byly pořízeny). Tyto programy, které mají zabudovány také funkce pro podepsání dokumentu a ověření elektronicky podepsaného dokumentu, poskytují při podepisování a ověřování podpisu uživateli dostatečně přátelské rozhraní, aby jej zvládl každý, kdo běžně pracuje s počítačem.

V případě, že s dokumenty pracují přímo informační systémy firem, jsou funkce pro tvorbu a ověřování podpisů zabudovány do jednotlivých částí těchto systémů, jako jsou účetní programy, programy pro spisovou službu, archivační programy apod.

Dá se použít elektronický podpis pro archivaci?

Archivace elektronických dokumentů není úplně jednoduchou záležitostí. Musíme totiž vyřešit problém s tím, že platnost klíče použitého pro vyhotovení elektronického podpisu je časově omezená (zpravidla na jeden rok) a navíc může být klíč použitý pro podpis jeho vlastníkem i zpětně zneplatněn. Otázkou tedy je, jak prokážeme, že elektronický dokument nebyl pozměněn od okamžiku jeho obdržení příjemcem a následně po celou dobu jeho archivace bez ohledu na to, že platnost klíče již vypršela, nebo byl zneplatněn, a to i po mnoho let.

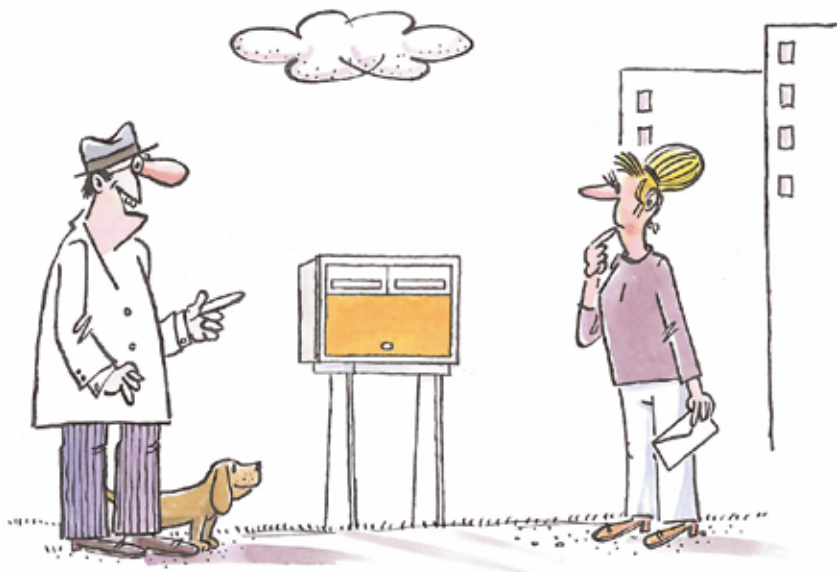
Pro tuto potřebu archivace se používají zejména časová razítka. Ta mají sice také omezenou časovou platnost, ale je možné z nich vytvořit nepřetržitý řetěz, kdy vždy následující razítko navazuje na předchozí ještě před vypršením jeho platnosti.

Elektronické podpisy prý přestávají letos platit?

Právní prostředí pro elektronické podpisy v celé Evropské unii se pokusila vytvořit směrnice o elektronickém podpisu schválená v roce 1999, na kterou navázalo schválení českého zákona o elektronickém podpisu v roce 2000, který platí dodnes. Zmiňovaná směrnice a navazující zákony ve všech zemích EU však měly řadu nedostatků. Chybělo v nich řešení mnoha souvisejících otázek a rozhodně nevytvářely dostatečné a jednotné prostředí pro elektronický podpis a související služby v celé EU. Proto vydala EU nařízení o elektronické identifikaci a elektronickém podpisu, které původní směrnici zrušilo. Nyní probíhá příprava nového zákona, který bude implementací daného nařízení do českého práva. Všechny tyto změny budou mít zásadní dopady spíše na státní správu a na budování systémů elektronické identifikace (nové čipové občanské průkazy apod.) než na komerční komunikaci, kterou představuje například elektronická fakturace. Podrobněji se o tomto procesu a důsledcích dočtete v následujícím článku tohoto čísla.

Na tomto místě je nezbytné říci, že popisovaná změna je zejména změnou právního prostředí pro elektronický podpis. To je do značné míry nezávislé na technickém řešení, které je stejné, a nová právní úprava na něm nic zásadně nemění. Navíc nová právní úprava předpokládá, že stávající certifikáty zůstanou v platnosti až do jejich vypršení, a stejně tak budou platné i podpisy a značky vystavené na jejich základě. Celý přechod ze staré do nové právní úpravy pak má stanovenu dvouletou lhůtu, v jejímž průběhu musí být uvedeny všechny systémy do souladu s novými právními předpisy.

Ladislav Mejzlík



Od té doby, co používám tuhle datovou schránku, mi žádná exekuce nepřišla.

Kresba: Ivan Svoboda

Elektronická identifikace a podpis v EU



Tomáš Zouhar

Začátkem prázdnin, přesně 1. 7. 2016, vstoupí v účinnost nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 910/2014 o elektronické identifikaci a službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce na vnitřním trhu a o zrušení směrnice 1999/93/ES, které bylo publikováno v Úředním věstníku Evropské unie 23. července 2014. Velmi často se pro tuto evropskou právní úpravu používá zkratka eIDAS (Electronic Identification and Signature) – elektronická identifikace a podpis.



Ladislav Mejzlík

Příprava a schvalování nařízení probíhalo dlouhou dobu a důvody jeho přijetí i předvídatelné důsledky na národní systémy elektronické identifikace a elektronického podpisu byly v odborných kruzích známy. Přesto však vydání tohoto nařízení vyvolalo již v roce 2014 a následně v roce 2015 (kdy byla vydána prováděcí rozhodnutí a nařízení EU) vlnu odborných článků, které popisovaly podstatu a obsah nové evropské právní úpravy a nezbytné kroky k její transpozici do právního systému ČR.

V době přípravy toho časopisu stojíme zhruba měsíc před okamžikem, kdy se stane nařízení EU eIDAS účinným. Vzhledem k tomu, že nařízení EU reprezentuje tzv. přímé evropské právo, jsou ustanovení tohoto nařízení závazná pro všechny členské země bez ohledu na to, zda je do národního práva transponovaly, či ne (odpovídající český zákon je v poslanecké sněmovně teprve v prvním čtení). Tím se liší od nepřímého práva EU, v podobě například směrnic EU, které jsou účinné až tím, že byly implementovány do národních právních předpisů.

Tento postup prostřednictvím směrnice zvolila Evropská unie v roce 1999, kdy poprvé vydala směrnici upravující právní prostředí pro jednotné používání elektronických podpisů v EU (viz směrnice Evropského parlamentu a Rady 1999/93/ES ze dne 13. prosince 1999 o zásadách Společenství pro elektronické podpisy). Na jejím základě byl v ČR vydán dosud platný zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu.

Hlavní nedostatky evropské úpravy z roku 1999

Výsledkem směrnice o elektronickém podpisu z roku 1999 byly různé národní právní úpravy elektronického podpisu v každém z 28 členských států. Ty netvořily nejen z hlediska formálně-právního, ale ani faktického jednotné (homogenní) prostředí pro celoevropské používání elektronického podpisu tak, aby například český občan mohl bezproblémově poslat německému soudu dokument v elektronické podobě, podepsaný jeho elektronickým podpisem uznávaným podle českého zákona o elektronickém podpisu. Výsledný faktický stav takového „přeshraničního“ uznávání elektronických předpisů se tudíž nedá považovat za dostatečně uspokojivý pro žádoucí rozvoj elektronických transakcí. A to i přesto, že toto byl jeden z hlavních cílů směrnice a že na základě rozhodnutí Komise Evropských společenství č. 2009/767/ES musí být vzájemně uznávány elektronické podpisy založené na kvalifikovaných certifikátech vydaných poskytovatelem certifikačních služeb, který je usazený v kterémkoli členském státě EU.

Dalším problémem je to, že za posledních 15 let v jednotlivých členských státech EU významně postoupila realizace konceptů elektronizace komunikace zejména s orgány veřejné moci (nejrůznější projekty e-Governmentu apod.), Evropská unie se rozrostla o nové členské státy a pokročila také v konceptu volného pohybu osob, zboží a kapitálu. Tím vznikly nové potřeby zejména v oblasti elektronické identifikace osob, které původní směrnice z roku 1999 vůbec neřešila. Představme si například situaci, kdy by se chtěl německý občan, který je jednatelem české akciové společnosti, přihlásit do portálu daňové správy identifikačními údaji svého německého elektronického občanského průkazu, aby za svou českou společnost elektronicky podal daňové přiznání v ČR. Některé bariéry ve vytváření jednotného digitálního trhu byly identifikovány a popsány, mimo jiné, ve zprávě Evropské komise o občanství EU za rok 2010 (jak odstranit překážky pro výkon práv občanů EU z 27. 10. 2010) a týkají se například digitální komunikace v oblasti sociálního a zdravotního pojištění, zdravotní dokumentace či elektronického obchodování.



Další oblastí, kterou původní směrnice o elektronickém podpisu z roku 1999 vůbec neřešila, bylo průkazné doručování elektronických zpráv. To je pro budování systémů elektronické komunikace zásadní a nebylo v EU nijak jednotně řešeno, takže si jednotlivé členské státy budovaly zcela vlastní řešení bez ohledu na jiné země v EU. V ČR se jedná například o systém datových schránek, které slouží k právně průkazné komunikaci a doručování zpráv zejména mezi stranami a orgány veřejné moci (ale i stranami navzájem) pouze v ČR. Nejsou však vůbec koncipovány tak, aby je mohli využívat státní příslušníci jiných členských zemí EU a přihlašovat se do nich svými národními identifikačními údaji. Celkově je koncepce českých datových schránek postavena na tom, že se do nich stejná osoba přihlašuje různou sadou přihlašovacích údajů (ID datové schránky a heslo), pokud je například jednatelem ve více právnických osobách, přesto, že se jedná fyzicky stále o stejného člověka se stejnou identitou.

Co je obsahem nařízení EU eIDAS

Jak to tak bývá u většiny evropských právních předpisů bez ohledu na jejich formu a obsahové zaměření, bylo obtížné najít taková řešení a výsledný text nařízení, které by byly krokem vpřed v harmonizaci elektronické identifikace a podpisu v Evropské unii a přitom by dané řešení respektovalo již existující právní úpravy v hlavních členských zemích tak, aby je nemusely zásadně měnit. Najít takový kompromis je v některých případech jako zkoušet vytvořit kulatý čtverec.

Vlastní text nařízení je podstatně delší (cca 100 stran) a podrobnější, než tomu bylo v případě původní směrnice z roku 1999, a pro jeho praktickou aplikaci jsou důležité prováděcí předpisy EU, kterých je celkem osm (viz jejich přehled v tabulce níže) a které vycházely postupně od února 2015 až do dubna 2016.

Jednotlivé části nařízení eIDAS

1. Důvody vydání nařízení (celkem 77 důvodů a cílů, které vyvolalo vydání tohoto nařízení)
2. Kapitola I: Úvodní ustanovení (zejména vymezení působnosti a definice pojmů)
3. Kapitola II: Elektronická identifikace (ukládá vzájemné uznávání elektronické identifikace do on-line systémů poskytovaných subjekty veřejného sektoru a zavádí tři úrovně záruky systémů elektronické identifikace: nízká, značná a vysoká; ukládá členským státům vybudovat systém spolupráce a interoperability vnitrostátních systémů elektronické identifikace)
4. Kapitola III: Služby vytvářející důvěru (požadavky kladené na fungování certifikačních autorit a na jimi vydávané certifikáty pro elektronické podpisy a elektronické pečeti, resp. časová razítka; ověřování elektronických podpisů po skončení jejich platnosti; úprava „služeb elektronického doporučeného doručování“ a autentizace internetových stránek)
5. Kapitola IV: Elektronické dokumenty (ustanovení o tom, že „Elektronickému dokumentu nesmějí být upírány právní účinky a nesmí být odmítán jako důkaz v soudním a správním řízení pouze z toho důvodu, že má elektronickou podobu.“)
6. Kapitola V: Přenesení pravomoci a prováděcí ustanovení (formálně-právní ustanovení o přenesení pravomoci na Evropskou komisi)
7. Kapitola VI: Závěrečná ustanovení (povinnost Komise EU provést přezkum uplatňování nařízení do 1. 7. 2020 a podat zprávu o jeho výsledku Evropskému parlamentu a Radě; zrušení směrnice č. 1999/93/ES, přechodná ustanovení a účinnost nařízení)
8. Přílohy (požadavky na kvalifikované certifikáty a prostředky pro vytváření elektronických podpisů a pečeti)

Prováděcí předpisy k nařízení EU č. 910/2014:

- [1] Prováděcí rozhodnutí Komise (EU) 2015/296 ze dne 24. února 2015, kterým se stanoví procesní opatření pro spolupráci mezi členskými státy v oblasti elektronické identifikace
- [2] Prováděcí nařízení Komise (EU) 2015/806 ze dne 22. května 2015, kterým se stanoví specifikace týkající se podoby značky důvěry EU pro kvalifikované služby vytvářející důvěru
- [3] Prováděcí nařízení Komise (EU) 2015/1501 ze dne 8. září 2015 o rámci interoperability podle čl. 12 odst. 8 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU)...
- [4] Prováděcí nařízení Komise (EU) 2015/1502 ze dne 8. září 2015, kterým se stanoví minimální technické specifikace a postupy...
- [5] Prováděcí rozhodnutí Komise (EU) 2015/1505 ze dne 8. září 2015, kterým se stanoví technické specifikace a formáty důvěryhodných seznamů...
- [6] Prováděcí rozhodnutí Komise (EU) 2015/1506 ze dne 8. září 2015, kterým se stanoví specifikace pro formáty...
- [7] Prováděcí rozhodnutí Komise (EU) 2015/1984 ze dne 3. listopadu 2015, kterým se stanoví okolnosti, formáty a postupy pro oznamování...
- [8] Prováděcí rozhodnutí Komise (EU) 2016/650 ze dne 25. dubna 2016, kterým se stanoví normy pro posuzování bezpečnosti kvalifikovaných prostředků pro vytváření elektronických podpisů a pečeti podle čl. 30 odst. 3 a čl. 39 odst. 2 nařízení Evropského...

Pokud bychom obsah nařízení konfrontovali s původní směrnici a tedy i se stávajícím českým zákonem o elektronickém podpisu, pak musíme konstatovat, že novinkou je nejen zcela nová část obsažená v kapitole II, zabývající se elektronickou identifikací osob v rámci celé EU, ale také některá ustanovení v kapitole III, které směrnice a stávající český zákon zcela opomíjely. Patří sem například dostupnost veřejných validátorů, jejichž prostřednictvím si může každý ověřit platnost elektronických podpisů a pečeti vlastními silami a prostředky, bez nutnosti s tím technicky bojovat. Stejně tak nové nařízení zmiňuje i dlouhodobou průkaznost elektronických podpisů a možnost jejich ověření i s časovým odstupem (například po skončení platnosti jejich certifikátů při archivaci), neboli tzv. digitální kontinuitu, která je kostlivcem ve skříni našeho eGovernmentu, a to přes určité nejasnosti těchto ustanovení v odpovídajících částech nařízení eIDAS. Novinkou jsou také požadavky na služby elektronického doporučeného doručování, u kterého byla obdobná situace jako u digitální kontinuity a které se v ČR evidentně dotknou fungování systému datových schránek.

Česká terminologie nařízení eIDAS

Evropské právní předpisy musí projít schvalovacím procesem, jehož součástí je jejich překlad do všech úředních jazyků EU pro potřeby zveřejnění v Úředním věstníku EU. Stejně jako v případě úředních překladů jiných právních předpisů, v jejichž oblastech neexistuje zažitá česká terminologie, tak i v případě eIDAS došlo k některým terminologickým řešením, které buď navazují na nedokonalou terminologii z původní směrnice o elektronickém podpisu z roku 1999 (například termín „zaručený elektronický podpis“), nebo naopak mění již zažitý pojem „elektronická značka“ na „elektronická pečeť“ či „uznávaný elektronický podpis“ na „kvalifikovaný elektronický podpis“ apod. Pokud by někdo pracoval jak s českým, tak se slovenským překladem nařízení eIDAS, pak by měl dávat pozor na to, že stejné pojmy jsou přeloženy různě. Jde o termíny, které v druhém jazyce mohou znamenat něco jiného, ale to platí již dnes a i v jiných oblastech překladu evropských právních předpisů, na což si po čase budeme muset zvyknout.

Důsledky nařízení eIDAS

Změny v právních předpisech

Nařízení eIDAS, které také ruší původní směrnici EU o elektronickém podpisu z roku 1999, vyvolalo v ČR nutnost přípravy nového zákona, který zruší zákon o elektronickém podpisu (č. 227/2000, Sb.) a zajistí transpozici nařízení EU do českého právního systému (transpoziční lhůta je stanovena nařízením do 1. 7. 2016).

Vládní návrh zákona o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce právě projednává

Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR jako sněmovní tisk č. 763. Tento návrh, pomineme-li jeho zrušující ustanovení, má jen 7 stran.

- První čtení proběhlo 20. 4. 2016 na 44. schůzi. Návrh zákona byl přikázán k projednání výborům (usnesení č. 1188).
- Hospodářský výbor projednal návrh zákona a vydal 28. 4. 2016 usnesení doručené poslancům jako tisk 763/1 (přerušuje projednávání).
- Garanční Výbor pro veřejnou správu a regionální rozvoj projednal návrh zákona a vydal 6. 5. 2016 usnesení doručené poslancům jako tisk 763/2 (pozměňovací návrhy).
- Hospodářský výbor projednal návrh zákona a vydal 12. 5. 2016 usnesení doručené poslancům jako tisk 763/3 (doporučuje schválit).
- Projednávání tisku je navrženo na pořad 47. schůze (od 24. května 2016).

V souvislosti se schválením zmiňovaného vládního návrhu zákona o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce se změní celkem 66 zákonů (prostřednictvím „Návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce“, který je rovněž projednáván Poslaneckou sněmovnou Parlamentu ČR – sněmovní tisk č. 764, první čtení proběhlo 20. 4. 2016, další projednávání bude na 47. schůzi začínající 24. května).

Návrh zákona o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce sice zruší stávající zákon o elektronickém podpisu, avšak jak nařízení EU eIDAS, tak i návrh odpovídajícího zákona v ČR předpokládá přechodné období. To je stanoveno na dva roky, aby byl zajištěn snazší přechod ze staré právní úpravy do nové. V jeho průběhu bude nutno uvést systémy do souladu s novou právní úpravou, a zjednodušeně řečeno bude tedy možno používat



Chtěla jsem se Vás pro časopis Auditor zeptat, jestli uvažujete o elektronizaci bankovního styku.

Kresba: Ivan Svoboda



elektronické podpisy a značky podle starého systému. Rovněž stávající platné certifikáty nebudou zrušením zákona o elektronickém podpisu dotčeny a budou platné až do konce období, na které byly vydány.

Změny ve stávajících procesech

Změny ve stávajících procesech a prostředcích pro poskytování služeb v oblasti elektronické identity a elektronického podpisu bude hodně a nelze je zde vyčerpávajícím způsobem ani vyjmenovat, natož popsat. O některých se již nepochybně ví, jiné se ukážou až v průběhu dvouleté lhůty. Ta je stanovena nejen jako přechodné období, evropské nařízení eIDAS ukládá totiž také povinnost po jejím skončení vyhodnotit zkušenosti z jeho aplikace a podat o tom souhrnnou zprávu Komisi. Dále jsou uvedeny pouze vybrané dopady implementace nařízení eIDAS a navazující změny právních předpisů v ČR.

Elektronické pečeti

Vzhledem k tomu, že podpis (ať již vlastnoruční nebo elektronický) je vlastnost fyzické osoby, nemůže se v českém právním systému vlastnoručně podepsat právnická osoba. Proto byl do stávajícího zákona o elektronickém podpisu analogicky zaveden pojem „elektronická značka“, kterou mohla používat právnická osoba pro označování firemních dokumentů tak, aby nebylo pochyb o jejich původu a neporušenosti. Starý zákon však umožňoval použití elektronické značky i fyzickým osobám, což nová právní úprava neumožňuje, a pro dosavadní elektronickou značku používá nový termín „elektronická pečeť“ a dovoluje ji používat pouze pro právnické osoby. Na technické podstatě elektronické značky a jejím „přerodu“ na pečeť to nic nemění, podstata změny je pouze právní. Elektronickými pečeti tedy budou nově pečetit své dokumenty za účelem prokázání jejich původu a celistvosti pouze právnické osoby.

Poskytovatelé certifikačních služeb

Platnost akreditací stávajících poskytovatelů certifikačních služeb nekončí účinností nařízení EU eIDAS ani

zrušením zákona o elektronickém podpisu. Akreditace zůstávají v platnosti, přičemž tyto společnosti mají rok (do 1. července 2017) na to, aby uvedly své postupy a nabízené služby do souladu s novou právní úpravou.

Uložení certifikátu

Na rozdíl od současné praxe si budeme muset zvyknout na to, že soukromé klíče (kvalifikované certifikáty) pro uznávané elektronické podpisy a pro vysoký stupeň záruky elektronické identifikace nemohou být uloženy jen tak v nějaké aplikaci (například webovém prohlížeči) nebo v nějakém adresáři našeho počítače ani pouze v jeho systémovém úložišti, ale v nějakém bezpečném zařízení, jako jsou například čipové karty nebo USB tokeny.

Datové schránky

Je otázkou, kdy a jak budou provedeny úpravy nezbytné pro soulad fungování systému datových schránek s novou právní úpravou eIDAS. Zejména se bude jednat o splnění požadavků na „služby elektronického doporučeného doručování“, které vycházejí z jiného konceptu než naše datové schránky. Nařízení eIDAS předpokládá doporučené doručování mezi „odesilatelem“ a „příjemcem“, kdežto v případě ČR se jedná o předávání zpráv z jedné datové schránky do druhé datové schránky. Do nich mohou zprávy vkládat a vybírat různé osoby, kterým k tomu byla udělena přístupová práva, nebo dokonce automaticky programy, které jsou na datové schránky napojeny (například pro spisovou službu). Navíc současný systém nevyžaduje, aby byly zprávy vkládané do datových schránek elektronicky podepsány a byla tak nepochybná identita jejich odesílatele, která se nahrazuje fikcí podpisu na základě přístupu dané osoby do datové schránky.

Systémy elektronické identifikace

Zcela novou oblastí, kterou nařízení eIDAS upravuje a která dosud nebyla řešena, je elektronická identifikace, a to na celém území EU. Nařízení stanovuje povinnost uznávat prostředky pro elektronickou identifikaci pro přístup k on-line službám poskytovaným veřejným sektorem, které byly vydány v jiném členském státě EU, než ve kterém je usazen samotný poskytovatel on-line služby. Prakticky to znamená, že stávající portály orgánů veřejné moci budou muset být upraveny tak, aby umožňovaly přihlašování prostřednictvím prostředků pro elektronickou identifikaci osob, pokud budou vyhovovat požadavkům na jejich důvěryhodnost. Jedná se například o přihlašování kvalifikovanými certifikáty umístěnými v čipových kartách. Nynější obvyklé systémy přihlašování prostřednictvím uživatelského jména a hesla tyto nároky splňovat nebudou a budou spadat do „nízké“ úrovně záruky prokázání identity. Cílový stav by měl tedy umožňovat vyplnit daňové přiznání v zahraničí prostřednictvím přihlášení vlastní elektronickou občankou apod.

Občanské průkazy

Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 328/1999 Sb., o občanských průkazech, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, je nezbytným předpokladem právě pro využívání vysoké úrovně záruky elektronické identity. Nová právní úprava bude mít tyto hlavní dopady:

- zavedení jednotných občanských průkazů s čipem v průběhu roku 2017,
- na občanském průkazu s čipem bude identifikační certifikát občanského průkazu a kvalifikovaný podpis založený na kvalifikovaném certifikátu držitele občanského průkazu,
- občanský průkaz s čipem bude splňovat požadavky na kvalifikované zařízení pro vytváření elektronického podpisu (QSCD – Qualified Electronic Signature Creation Devices),
- občanský průkaz s čipem bude vydáván bezplatně,
- pro skupinu zhruba 30–35 tisíc vydaných OP s čipem ještě před účinností eIDAS bude provedena bezplatná výměna za nový OP s čipem splňujícím požadavky QSCD.

Co musí udělat členské státy:

- vytvořit fungující a právně zakotvený orgán dohledu nad poskytovateli služeb vytvářejících důvěru,
- připravit národní akreditační ústavy k akreditaci subjektů,
- připravit systém oznamování služeb vytvářející důvěru podle prováděcího aktu 2015/1505 k nařízení eIDAS,
- oznámit Komisi seznam QSCD dle nařízení eIDAS,
- připravit orgány veřejné moci na akceptování kvalifikovaných elektronických podpisů a elektronických pečetí v souladu s prováděcím aktem 2015/1506 tam, kde jsou vyžadovány,
- vytvořit systém dohledu s efektivními sankcemi a pokutami,
- vytvořit státní certifikační autoritu,
- vytvořit moduly autorizace a autentizace fyzických osob,
- a další.

Logo

V dubnu 2015 zveřejnila Evropská unie grafický symbol, který bude označovat služby vytvářející důvěru v Evropě (tzv. značka důvěry EU). Jde o logo, kterým se budou moci označovat poskytovatelé evropských služeb vytvářejících důvěru a jejich služby, pokud budou splňovat požadavky, které na ně klade nařízení eIDAS. Zákazníkům a uživatelům má toto logo usnadnit jejich orientaci a poskytnout určité záruky ohledně takových poskytovatelů a jejich služeb. V praxi by toto logo mohly používat například kvalifikované certifikační autority, pro sebe i své služby, dále systémy elektronické identifikace a prostředky pro ně, jako jsou například čipové karty.

Logo vzešlo ze soutěže určené studentům designu a dalších uměleckých oborů, v níž zvítězil návrh Igora Štumbergera ze Slovinska, který vidíte na obrázku uprostřed, a po jeho stranách jsou pak návrhy, které se umístily na druhém a třetím místě.



Závěrem

Přestože konečné znění vládního návrhu zákona o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce dosud není schváleno, je dobré se v předstihu zajímat o pravděpodobné dopady, které bude mít nová právní úprava na oblast elektronické identifikace a používání elektronických podpisů. V práci auditora to znamená být připraven na důsledky, které to bude mít na informační systémy klientů a na odpovídající procesy, jako jsou systémy oběhu dokladů, elektronické fakturace a komunikace s portály orgánů veřejné moci a s tím spojené přípravy projektů na jejich přizpůsobení včetně rizik, které to může mít na fungování systému zpracování účetnictví a účetní závěrky a v konečném důsledku tedy i na plány auditu a zvolené auditorské postupy. Druhou stranou jsou důsledky, které bude mít nová úprava i na vlastní činnost auditora a auditorské firmy, jež také využívají v různé míře elektronickou komunikaci, elektronické podpisy a elektronickou komunikaci s orgány veřejné moci. I u nich změna vyvolá nutnost úpravy vlastních firemních systémů a postupů. Přejeme vám, aby vás všechny tyto změny zastihly připravené a nezpůsobily vám žádné vážné potíže.

Tomáš Zouhar
Ladislav Mejzlík

Ing. Tomáš Zouhar vystudoval obor Účetnictví a finanční řízení podniku na Vysoké škole ekonomické v Praze, kde od roku 2006 pracoval jako hlavní účetní. Od roku 2014 působí jako vedoucí ekonomického odboru.



Správa dokumentů (nejen) v elektronické podobě



René Poruba

„Dokumentem je každá písemná, obrazová, zvuková nebo jiná zaznamenaná informace, ať již v podobě analogové či digitální, která byla vytvořena původcem nebo byla původci doručena.“

Tato strohá definice, daná zákonem č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě, jistě nenapovídá, že se za ní skrývá celá velmi košatá oblast, skýtající nepřehledné množství problémů, otázek i příležitostí. Oblast, jejíž kvalitní zvládnutí může mít zásadní význam jak pro fungování organizace, tak pro způsob a výsledky provádění auditů. V tomto textu se pokusíme poukázat na nejvýznamnější aspekty správy dokumentů jako takové, a zejména pak na dopady probíhající digitalizace této oblasti.



Tomáš Bezouška

Dokument v organizaci, organizace v dokumentech

Jak je uvedeno ve výše citované definici, hlavní charakteristikou dokumentu je, že jde o záznam informace. Každý dokument by tedy měl nést data, a to taková, která je organizace schopna dále využít v podobě z něj čerpaných (užitečných) informací. Z tohoto pohledu je tedy dokumentem – objektem, jehož existence by měla být organizací zaznamenána a jehož životní cyklus by měl být organizací řízen. Může jít o mnoho typů nejrůznějších písemností, digitálních souborů, ale například také různých audio či video záznamů, fotografií a dalších obdobných artefaktů.

Ujasnění si, které z těchto záznamů jsou pro organizaci skutečně důležité a které je tedy třeba náležitě spravovat a vnímat je jako dokumenty v definovaném slova smyslu, je jedním ze základních předpokladů úspěchu nejen v rámci správy dokumentů (Records Management), ale i v širším slova smyslu v rámci správy organizace jako takové (Corporate Governance). Proto je dobré takové vymezení formalizovat, ať už ve formě proklamativního dokumentu typu Politika správy dokumentů organizace, nebo v duchu úředním formou Spisového řádu či jiné obdobné vnitroorganizační normy. Na základě zkušeností z praxe se pak rovněž jeví jako užitečné vymezit hrací plochu nejen definicí, tedy konstatováním, co dokumentem je, ale také negací, tedy sdělením, co organizace za dokument nepovažuje, které písemnosti a jiné záznamy nejsou hodny její systematické pozornosti a péče.

Spolu s otázkou po předmětu správy dokumentů je rovněž vhodné na tomto místě zodpovědět otázku účelu takové činnosti a její formalizace v rámci

organizace. Proč je tedy dobré zabývat se správou dokumentů?

Jednoduchá – a poněkud alibistická – odpověď by mohla znít: *Protože to ukládá zákon.* Byla by to odpověď pravdivá, byť ne zcela vyčerpávající. Povinnost spravovat vybrané typy informací zachycené v dokumentech ukládá hned několik zákonů obecné povahy. V mnoha oborech se k nim přidává i speciální legislativa (např. vyhláška č. 98/2012 Sb., o zdravotnické dokumentaci), případně požadavky oborových norem a standardů (ISO 9001, BASEL III, HSES/HIM, aj.), smluvních ujednání a jiných typů závazků (typicky např. smlouva o udělení dotačních prostředků z ESF).

Mezi hlavní legislativní zdroje definující povinnosti v oblasti správy dokumentů patří nejen již zmíněný zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě, který navzdory všeobecně rozšířené představě neukládá povinnosti pouze organizacím veřejné správy, ale dopadá prakticky na všechny korporátní osoby, ale především zákony z oblasti účetnictví, daní a sociálního zabezpečení. Účetní doklady totiž navzdory poněkud zmatečné terminologii české legislativy nejsou ničím jiným než zvláštní kategorií dokumentů (s pevně stanovenými povinnostmi v oblasti jejich správy, doby uchování a významu pro organizaci vč. sankčních ustanovení pro případ nedodržení stanovených povinností).

Dalším důvodem, proč se zabývat správou dokumentů, je jejich přínos pro transparentnost řídicích procesů organizace, jejich potenciál v institucionalizaci znalostí (paměť organizace je spolehlivěji uchována v dokumentech než v lidských hlavách, byť si to málo organizací připouští) a v neposlední řadě jejich nepostradatelnost v procesech kontroly a auditu všeho druhu.

Poslední, byť rozhodně ne nevýznamný důvod, proč zejména ve větších organizacích dbát na správné vedení správy dokumentů, je ochrana před spory a poskytnutí argumentační základny pro případ jejich vypuknutí. Důkazní informace organizace jsou obvykle významně pevnější v situaci, kdy je schopna opřít se o systém správy dokumentů, který umožní nejen včasné a efektivní dohledání nutných pokladů, ale především zajistí jejich důvěryhodnost, autenticitu a integritu.

Digitalizace – požehnání i prokletí

Důvodem pro intenzivnější snahu o vybudování fungujícího systému správy dokumentů v organizaci je také právě probíhající a dnes již téměř všudypřítomný proces digitalizace. Z pohledu zákona jsou si dnes již analogová (tj. nejčastěji papírová) a digitální forma dokumentu rovny. Neznamená to ale, že by bylo možné s nimi shodně nakládat. Právě naopak. Dokumenty v digitální podobě s sebou nesou celou řadu významných výhod, ale správné nakládání s nimi přináší

nemenší řadu výzev a úskalí, která u papírových dokumentů není třeba řešit.

První zásadní výzvou je u dokumentů v digitální podobě sama jejich použitelnost. Množství formátů, nosičů a jiných technických aspektů dostupných v dnešní době může otázku prostého užití dokumentu v digitální podobě řádně zkomplikovat, ať už je to v důsledku absence mechaniky pro přečtení DVD s vypálenými dokumenty na novějším notebooku, absence USB slotu na tabletu či díky ne zcela korektnímu zobrazení různých obskurních souborových formátů. A tyto problémy se dále násobí v čase. Vezměme si pro ilustraci floppy disky nebo kdysi slavný a rozšířený formát AmiPro – technologie ještě před deseti lety zcela běžné jsou dnes dostupné jen v muzejním oddělení počítačové archeologie. Výběr formátů a způsobů uložení je tedy zejména u dlouhodobě uchovávaných dokumentů v digitální podobě otázkou naprosto stěžejní.

Další úroveň komplexity pak přidává použití dokumentů v digitální podobě skutečnost, že zásadní prvky jejich integrity a autenticity nejsou součástí samotného dokumentu, ale jsou neseny vnějšími technickými prostředky. Na vysvětlenou – pokud máte originální listinný dokument, nepotřebujete pro ověření jeho pravosti (tedy že se jedná o originální listinu, podepsanou či jinak potvrzenou právě tím, kdo tvrdí, že tak učinil) a integrity (tedy že jde o dokument úplný a nepozměněný) nic než samotný dokument a znalce v oboru zkoumání pravosti listin. U digitálních dokumentů ovšem vedle samotného dokumentu potřebujete externí autentifikační prvek (typicky elektronický podpis) a důvěryhodný systém, který potvrdí, že v době opatření dokumentu elektronickým podpisem byl tento podpis platný, a současně že od doby podepsání nedošlo ke změně samotného dokumentu. Je tomu tak proto, že na rozdíl od papíru, kde budou dopsaná či vymazaná slova, odstavce či stránky vždy snadno rozpoznatelné a pravost podpisu je možné ověřit znaleckým zkoumáním bez ohledu na to, kdy byl učiněn, v digitálním světě je možné provádět úpravy libovolných dokumentů, aniž by bylo jakkoliv zjištěné či prokazatelné, zda nebo kdy k nim došlo.

Jak tedy vyplývá z výše uvedeného, pro kvalitní práci s dokumenty v digitální podobě jsou zásadní dvě věci – elektronický podpis a důvěryhodný systém správy dokumentů (jak ve smyslu správně nastaveného a exekutovaného procesu, tak ve smyslu softwarového nástroje). Problematiku elektronického podpisu v českých podmínkách řeší zákon č. 227/2000, o elektronickém podpisu, spolu se státem garantovaným systémem doručování digitálních zpráv – informačním systémem datových schránek. Protože ale Česká republika nefunguje ve vzduchoprázdnu, je v současné době připravován a od července 2016 bude implementován nový koncept digitálních identit a infrastruktury pro podepisování dokumentů v digitální podobě, fungující v evropském měřítku, a tím

je směrnice EIDAS (Nařízení Evropského parlamentu a Rady EU č. 910/2014 o elektronické identifikaci a službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce na vnitřním trhu a o zrušení směrnice 1999/93/ES, které bylo publikováno v Úředním věstníku Evropské unie dne 23. července 2014).

Základem dobré praxe je vždy systém

Organizace, která aspiruje na efektivní správu dokumentů, musí vedle již zmíněných organizačních opatření, jako je vytvoření předpisové základny a koncepce správy dokumentů, zavést efektivní systém správy dokumentů a podpořit ho vhodným nástrojem (elektronickým systémem pro správu dokumentů). Vlastní systém, tedy procesní zakotvení správy dokumentů v organizaci, by měl být dostatečně formalizovaný na to, aby jej bylo možné kontrolovat a aby garantoval, že v jeho rámci nemůže docházet ke ztrátě či znehodnocení dokumentu. Zároveň by měl být dostatečně flexibilní, aby nebrzdil vlastní fungování a produktivní procesy organizace.

Stejně je třeba přistupovat k oblasti aplikačního zajištění, tedy k nasazení a provozu elektronického systému správy dokumentů, případně dalších systémů stejného určení, ať už jde o nástroje označované jako Document Management System (DMS) nebo Content Management System (CMS), nasazení MS Sharepoint a dalších obdobných aplikací. Vždy je nutné vyvažovat požadavky regulatorní, směřující k rigiditě a standardizaci, s požadavky provozními, volajícími po pružnosti a otevřenosti.

Audit systému správy dokumentů

Nalezení rovnováhy mezi popsányými požadavky je předmětem neustálého sledování a ladění celého systému správy dokumentů i jeho jednotlivých komponent – procesů, aplikací, pracovních postupů – a vyžaduje jak značnou dávku odborných znalostí a zkušeností, tak především kvalitní kontrolní (auditní) mechanismy, které poskytnou dostatečnou zpětnou vazbu a podklady pro rozvoj a zlepšování systému správy dokumentů.

V oblasti správy dokumentů jsou k dispozici ucelené koncepty auditu, založené na národní legislativě i mezinárodních standardech (např. ISO 15489). V České republice je v této oblasti aktivní neziskový spolek Information and Records Management Society, který vyvíjí auditní standardy i vzdělávací systém pro odborníky na oblast správy dokumentů, včetně externích a interních auditorů.

**René Poruba
Tomáš Bezouška**

Ing. René Poruba je absolventem Masarykovy univerzity, Ekonomicko-správní fakulty, obor finance. Od roku 1999 do roku 2010 pracoval na vedoucích pozicích v zahraničních investičních společnostech. V letech

2010–2012 působil ve vedení Ředitelství silnic a dálnic, největší státní investorské organizaci. Od poloviny roku 2012 pracuje v soukromé sféře v procesním poradenství. Od roku 2015 je členem České asociace Interim manažerů (CAIM) a má certifikaci na auditora spisové služby.

Tomáš Bezouška, CISA, absolvoval obor Podnikatelská informatika na Technické univerzitě v Liberci.

Působí jako projektový manažer a konzultant v oblasti informačních technologií ve státní správě. Je certifikovaným auditorem informačních systémů (CISA), systémů pro správu dokumentů a informací (IRMS Lead Auditor). Od roku 2010 je prezidentem české pobočky společnosti Information and Records Management Society. Odborně se věnuje problematice auditu a řízení systémů pro správu dokumentů a informací.

Anketa: Elektronická komunikace se státem více než půl roku po novelizaci



Libor Vašek

Komora certifikovaných účetních (KCÚ) uskutečnila v létě 2015 mezi svými členy anketu o tom, jak vnímají elektronickou komunikaci se státní správou půl roku po novelizaci daňového řádu. Ta zavedla obecnou povinnost elektronické formy zákonem specifikovaných podání. Anketu se zúčastnilo 177 respondentů z řad profesních účetních sdružených v KCÚ, přičemž 57 % jich nastavení elektronické komunikace vnímá pozitivně a jen 18 % zastává negativní postoj. Čtvrtina respondentů zaujala neutrální postavení.

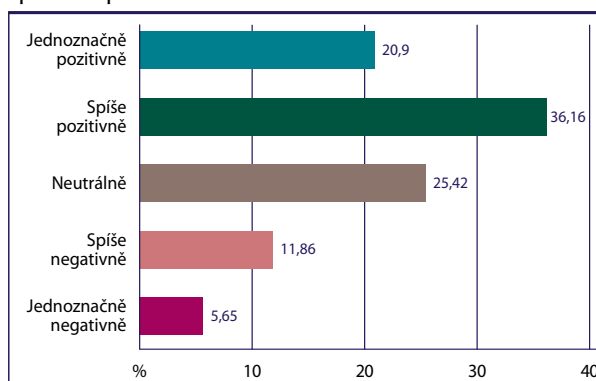
Téměř polovina dotázaných (47 %) vnímá výhody elektronické komunikace zejména z finančního hlediska. Tento způsob komunikace a související novelizace podle nich přispívá k finančním úsporám, ať již ve spojitosti s úsporou času, materiálu či poštovního. Pro 35 % respondentů byla pozitivním aspektem jistota včasného podání.

Většina respondentů využívá ke komunikaci se správcem daně datovou schránku (60 %), a to buď schránku klienta (43 %), nebo svoji (17 %). Dalším využívaným nástrojem je aplikace Elektronická podání pro finanční správu (EPO) se zaručeným podpisem (28 %).

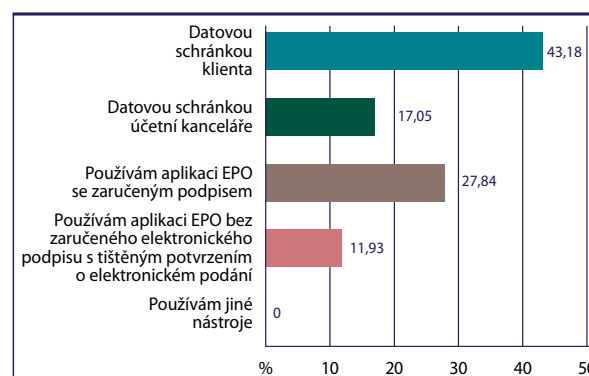
Pro většinu respondentů nebyla elektronická komunikace novinkou, protože ji využívali již dříve v komunikaci s Českou správou sociálního zabezpečení, zdravotními pojišťovnami, případně jinými institucemi. Novelizace má nicméně nesporný vliv na rostoucí využívání elektronické komunikace. Celá čtvrtina účetních v průzkumu uvedla, že v důsledku novelizace nově využívá elektronickou formu i v komunikaci s dalšími institucemi, tedy nejen s finanční správou. Velká část dotázaných (52 %) je zároveň pro rozšíření subjektů, s nimiž by byla elektronická komunikace povinná.

Libor Vašek
předseda Výboru KCÚ

Jak vnímáte elektronickou komunikaci se státní správou po novelizaci s účinností od 1. 1. 2015?



Jaké prostředky používáte k elektronické komunikaci s FÚ?



Uvítali byste rozšíření subjektů povinných komunikovat se státní správou elektronicky?





Test: Elektronický dokument a elektronický podpis

1. Právní regulace elektronického podpisu je v pravomoci:

- a) Úřadu na ochranu osobních údajů
- b) Ministerstva informatiky
- c) Ministerstva vnitra
- d) Ministerstva spravedlnosti

2. Časové razítko umožňuje příjemci určit okamžik, kdy byl dokument:

- a) vytvořen
- b) odeslán
- c) naposledy změněn
- d) doručen

3. Jaký je rozdíl mezi elektronickým podpisem a elektronickou značkou?

- a) Technicky mezi nimi není rozdíl, jedná se pouze o rozdíl právní.
- b) Jedná se o technicky i právně zcela odlišné pojmy.
- c) Právně se jedná o obdobné pojmy, ale každý je řešen jinak technicky.
- d) Je to jen jiný název pro totéž.

4. Podepsání dokumentu uznávaným elektronickým podpisem:

- a) Je zdarma, ale musí se zaplatit poplatek za vydání kvalifikovaného certifikátu na časové období.
- b) Je zpoplatněno určitou částkou pro každý vystavený elektronický podpis, ale za vydání kvalifikovaného certifikátu na časové období se platit nemusí.
- c) Je zcela zdarma.
- d) Je zpoplatněno určitou částkou pro každé vystavené časové razítko, k tomu se navíc musí zaplatit poplatek za vydání kvalifikovaného certifikátu na časové období.

5. Připojení kvalifikovaného časového razítka k elektronickému dokumentu:

- a) Je zdarma, ale musí se zaplatit poplatek za vydání kvalifikovaného certifikátu na časové období.
- b) Je zpoplatněno určitou částkou pro každé vystavené časové razítko, ale za vydání kvalifikovaného certifikátu na časové období se platit nemusí.
- c) Je zcela zdarma.
- d) Je zpoplatněno určitou částkou pro každé vystavené časové razítko, k tomu se navíc platí poplatek za vydání kvalifikovaného certifikátu na časové období.

6. Nová úprava elektronického podpisu v Evropské unii je založena na:

- a) novele směrnice EU o elektronickém podpisu z roku 1999
- b) nové směrnici o elektronickém podpisu z roku 2014
- c) novém nařízení EU o elektronické identifikaci z roku 2014
- d) nové směrnici a nařízení EU o elektronické identifikaci z roku 2016

7. Nová úprava elektronického podpisu v Evropské unii:

- a) bude znamenat novelu stávajícího zákona o elektronickém podpisu v ČR
- b) zruší stávající zákon o elektronickém podpisu a vynutí přípravu zcela nového zákona
- c) se nedotkne právní úpravy v ČR
- d) bude znamenat novelu stávajícího zákona

o elektronickém podpisu v ČR a přípravu nového zákona o elektronické identifikaci

8. Elektronický podpis pro příjemce garantuje:

- a) kdo a kdy dokument podepsal
- b) kdo dokument podepsal a kdy byl naposledy dokument pozměněn
- c) kdo dokument podepsal a že dokument nebyl od podpisu pozměněn
- d) kdo a kdy dokument odeslal

9. Rozdíl mezi „obyčejným“ elektronickým podpisem a uznávaným elektronickým podpisem:

- a) je v technickém způsobu vyhotovení daného elektronického podpisu
- b) je v tom, kdo vystavil certifikát, jehož prostřednictvím je daný podpis vyhotoven
- c) závisí na osobě, která daný elektronický podpis vystavila
- d) závisí na účelu, za kterým elektronický podpis vystavujeme

10. Zfalšovat elektronicky podepsaný dokument je oproti klasickému papírovému dokumentu:

- a) těžší
- b) lehčí
- c) stejně těžké
- d) prakticky nemožné

Test připravil Michal Hora

Dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

Způsob prezentace zprávy auditora

Upozorňujeme, že stanovisko Komory auditorů ČR (dále jen „Komora auditorů“) je založeno na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené v tomto stanovisku, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím stanoviska a jeho praktickým využitím. Komora auditorů nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. Komora auditorů tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využitím prezentovaného názoru. Při zpracování stanoviska vychází pouze z informací, které jí byly poskytnuty.

Stanovisko bylo projednáno ve Výboru pro metodiku auditu Komory auditorů.

Dotazy a odpovědi v plném znění naleznete na webových stránkách Komory auditorů www.kacr.cz v části Předpisy a metodika – Metodická podpora – Dotazy a odpovědi k metodice účetnictví a auditu rok 2016.

Dotaz

Někteří klienti podléhající povinnému auditu účetní závěrky v souladu s § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, kteří tudíž mají také povinnost vyhotovit výroční zprávu, mají zájem některým vybraným uživatelům (např. určití věřitelé nebo vedení mateřské společnosti) předkládat originální tištěnou verzi účetní závěrky a zprávy auditora bez toho, aby součástí tištěného svazku byla kompletní výroční zpráva. Jinými slovy, chtějí těmto vybraným uživatelům předkládat účetní závěrku a zprávu auditora tak, jak byli ti to uživatelé dosud zvyklí. Zároveň tito klienti sestaví a předají auditorovi výroční zprávu, jejíž součástí bude účetní závěrka a související zpráva auditora, před datem vydání jeho zprávy, následně auditor provede požadované postupy před vydáním zprávy a nakonec bude tato kompletní výroční zpráva klientem zveřejněna ve sbírce listin.

Jaký je názor Komory auditorů na možnost, aby klient prezentoval zprávu auditora vybraným uživatelům, aniž by součástí prezentované tištěné verze byla celá výroční zpráva (tedy nejen účetní závěrka, ale i tzv. ostatní informace)?

Stanovisko KA ČR

V článku 32 odst. 1 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 se uvádí: *Pokud se roční účetní závěrka a zpráva vedení podniku zveřejňují v nezkrácené podobě, reprodukují se ve formě a znění, na jejichž základě statutární auditor nebo auditorská společnost vypracovali svůj výrok.*

V článku 26 preambule výše uvedené směrnice se dále uvádí: *Zpráva vedení podniku a konsolidovaná zpráva vedení podniku jsou důležité součásti účetního výkaznictví.*

Z výše uvedeného se domníváme, že evropské předpisy, ze kterých vychází zákon o účetnictví, preferují, aby účetní závěrka a výroční zpráva byla prezentována veřejnosti stejně, jako byla prezentována auditorovi.

Pokud tedy auditorovi byla pro účely provedení povinného auditu předložena účetní závěrka i výroční zpráva (resp. ostatní informace), měly by tyto dokumenty být takto předloženy i veřejnosti, tj. nemělo by docházet k jejich oddělené či samostatné prezentaci.

V této domněnce nás utvrzuje i citovaný čl. 26 preambule, z něhož lze dovodit, že směrnice považuje výroční zprávu za součást účetního výkaznictví, a tedy za dokument, který může přispět ke komplexnějšímu pochopení finanční situace účetní jednotky, k jejímuž obrazu v účetní závěrce se auditor vyjadřoval.

Zastáváme proto názor, že zpráva auditora o povinném auditu by měla být zpřístupněna a prezentována všem uživatelům jako celek společně s účetní závěrkou a výroční zprávou.

V důsledku toho nedoporučujeme vyhovět účetní jednotce, pokud účetní jednotka požádá auditora o vydání stejnopisu auditorské zprávy s platností originálu, ke které by oproti původně vydané zprávě auditora nebyly přiloženy posuzované ostatní informace.

Pokud by se přesto auditor rozhodl vyhovět takové žádosti, je potřeba mimo již uvedeného vzít v úvahu další omezení, například:

- jak vyřešit existenci různých stejnopisů zpráv auditora, což mimo jiné zahrnuje problém s datováním či uváděním dalších vysvětlujících odstavců do zprávy, které však na druhé straně povedou k odlišnému znění zprávy;
- jak posoudit odůvodnění žádosti klienta o vydání uvedeného stejnopisu zprávy auditora zejména s ohledem na ochranu dobrého jména auditora;
- jak zamezit dalšímu rozšiřování takového stejnopisu zprávy mimo deklarované osoby či účel;
- jak upozornit na to, že zpráva auditora byla vydána k dokumentům, které k ní nejsou přiloženy.

oddělení metodiky KA ČR

Spis, spis a zase jenom spis

O čem ta auditorská činnost vlastně je? Je to o vybírání auditorských vzorků a jejich testování? Nebo to jsou rozhovory s klientem? Je to vystávání v promrzlém skladu klienta koncem roku při účasti na inventuře nebo analýza klientových čísel v teple auditorské kanceláře?

Je to nepochybně to všechno, co bylo uvedeno, a ještě mnohem více. Je to také pracně přesvědčování klienta o tom, že musíme jako auditoři udělat to či ono a že to musíme udělat způsobem, který nám mezinárodní standardy auditu ukládají. Je to také pracně jednání s klientem, když se výsledná auditorská zpráva „kymácí“ na pomezí čistého a modifikovaného auditorského výroku.

Ale především je to „výroba“ auditorského spisu. Možná, že již ubývá těch auditorů, kteří neumějí nebo nechtějí „auditorský“ uvažovat. Možná, že již ubývá počet auditorů, kteří stále ještě nepochopili důležitost externích konfirmací pohledávek, závazků, stavu bankovních účtů a právníků svých klientů.

Stále je však dost těch, kteří si nechtějí připustit důležitost auditorského spisu. Ze zkušenosti práce v Kárné komisi Komory auditorů je však patrné, že vše se stále více a více kolem auditorského spisu točí. A právě kolem auditorského spisu se pak také často točí diskuse při ústním projednávání kárných případů v komisi.

Nemohu nevzpomenout kolegu auditora, který nám na kárné komisi perfektně vylíčil svoje uvažování, když zvažoval schopnost účetní jednotky pokračovat ve své činnosti (going concern). Jeho úvaha byla jednoznačně správná a dokázal nám velmi dobře vysvětlit, proč danému klientovi nakonec vydal výrok bez výhrad. Když jsme se ho však zeptali, proč tuto svoji úvahu nepopsal v auditorském spise, tak mlčel.

Přitom to nejdůležitější, co se týče posuzování auditorského spisu, je obsaženo v pouhých dvou článcích standardu ISA 230, a to v článku 8 a 9:

8. *Auditor je povinen vypracovat dokumentaci auditu tak, aby zkušený auditor, který se předtím daným auditem nezabýval, pochopil povahu, načasování a rozsah auditorských postupů provedených s cílem dosáhnout souladu se standardy ISA a příslušnými požadavky právních předpisů, výsledky provedených auditorských postupů a získané důkazní informace a významné záležitosti, které vplynuly z auditu, dosažené závěry týkající se těchto záležitostí a významné odborné úsudky, učiněné při tvoření těchto závěrů.*

9. *Při dokumentaci povahy, načasování a rozsahu provedených auditorských postupů je auditor povinen zaznamenat charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí, osobu, která provedla auditorské práce,*

a datum, kdy byly tyto práce dokončeny, a osobu, která zkontrolovala provedené auditorské práce, a datum a rozsah této kontroly.

Vypadá to velmi jednoduše, ale v praxi to tak jednoduché není. Především je nutné říci, že auditorský spis není nashromážděnými kopiemi evidence auditorova klienta, tedy kopiemi obrátových předvah, saldokont nebo podkladů pro DPH, a bezmyšlenkovitě vyplněnými dotazníky.

Auditorský spis musí především obsahovat vlastní práci auditora a musí obsahovat jeho vlastní úvahy. Platí tedy jednoznačný imperativ: **Pište, pište a zase jenom pište!**

Čím více toho do auditorského spisu napíšete, čím více vlastních postupů popíšete, čím více bude v auditorském spise podrobností o tom, jak jste při auditu postupovali, tím lépe.

Stále totiž panuje rozšířená představa o tom, že auditorský spis vede auditor pro případnou kontrolu kvality ze strany Komory auditorů, případně ze strany Rady pro veřejný dohled nad auditem (RVDA). Je to samozřejmě tak, ale auditor vede auditorský spis také proto, aby byl schopen obhájit svoji auditorskou činnost nejen před Komorou či RVDA!

Začínají se totiž vyskytovat případy, kdy se někteří kolegové ocitají souběžně nejen na ústním jednání kárné komise, ale také u soudu. Nedostatečně vedeným spisem pak nejsou schopni obhájit svoji činnost i v řízeních, která pro ně mohou mít mnohem fatálnější důsledky než kárné řízení před Kárnou komisí Komory auditorů.

Pak je pozdě litovat, že jsem do svého auditorského spisu nepopsal celou svoji úvahu s případnými odkazy na ISA. Je také pozdě litovat, že jsem sice do spisu napsal, že jsem si pro testování vybral deset či dvacet položek, nicméně jsem „neuveďl identifikační znaky“ testovaných položek. Nejsem tak schopen ex post obhájit, že jsem při dodržení sebelepších auditorských postupů nemohl identifikovat znaky případného trestného činu.

Auditorský spis totiž vedeme pro sebe a jenom pro sebe a pro své klidné spaní. Tedy pro pocit, že nám tento spis pomůže kdykoliv později se před kýmkoliv obhájit. Skoro bych si troufl říci, že bychom ho měli vést tak, abychom na něj mohli být hrdí a mohli ho s hrdostí ukazovat případným kontrolorům kvality či kárné komisi, eventuálně soudu.

Nejsem si však jist, zda toho nechci již příliš. Závěrem chci všem auditorům popřát pěkné a „hrdé“ auditorské spisy a klidné spaní.

Radomír Stružinský
předseda Kárné komise KA ČR

Stanoviska odboru veřejné správy, dozoru a kontroly ministerstva vnitra

Odbor veřejné správy, dozoru a kontroly Ministerstva vnitra ČR zveřejňuje pravidelně svá stanoviska na webových stránkách. V roce 2016 byla prozatím vydána stanoviska dvě. Prvním z nich je stanovisko týkající se problematiky posuzování uzavírání dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr se členy zastupitelstva obce a posuzování poskytování darů členům zastupitelstva obce, tím druhým je pak stanovisko týkající se práv člena zastupitelstva obce na informace.

Tento příspěvek se věnuje prvnímu z uvedených stanovisek, které se zabývá problematikou posuzování uzavírání dohod a poskytování darů. Informace v něm uvedené totiž mohou pomoci auditorům, kteří provádějí přezkoumání hospodaření obcí.

Odbor veřejné správy, dozoru a kontroly

Odbor veřejné správy, dozoru a kontroly patří do sekce veřejné správy. Jeho ředitelkou je Marie Kostruhová. Odbor se skládá ze šesti oddělení – oddělení vzdělávání a výkonu územní veřejné správy, oddělení legislativně právní, oddělení dozoru, územní oddělení dozoru, oddělení kontroly a vnitřní oddělení.

Oddělení dozoru

- provádí dozor nad výkonem samostatné působnosti obcí, krajů a hlavního města Prahy – plní zastřešující roli na odboru dozoru a kontroly veřejné správy,
- připravuje podání ministra vnitra určená správním soudům a Ústavnímu soudu ve věcech dozoru nad výkonem samostatné působnosti územních samosprávných celků, včetně jednání za ministerstvo v řízení před soudy v těchto věcech,
- tvoří koncepční, koordinační a metodické materiály související s dozorovou činností,
- podílí se na legislativních úkolech odboru,
- pořádá odborné porady a semináře na úseku dozoru,
- zpracovává odpovědi na dotazy vztahující se k provádění dozorové činnosti.

Oddělení kontroly

- provádí kontroly výkonu přenesené působnosti krajů a hlavního města Prahy, zejména kontroly dodržování usnesení a opatření vlády v činnosti příslušných orgánů kraje a hlavního města Prahy, kontroly poskytování odborné pomoci krajským úřadům obcím,
- provádí kontroly nad výkonem samostatné působnosti územních samosprávných celků, včetně vyřizování podnětů a stížností spadajících do této oblasti,
- sjednocuje právní prostředí kontroly prováděné orgány veřejné správy,

- tvoří koncepční, koordinační a metodické materiály související s kontrolní činností a vyřizováním stížností,
- pořádá odborné porady a semináře na úseku kontroly,
- zajišťuje agendu odměňování členů zastupitelstev.

Stanoviska odboru veřejné správy, dozoru a kontroly

Problematika posuzování uzavírání dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr se členy zastupitelstva obce a posuzování poskytování darů členům zastupitelstva obce (dále jen „Stanovisko“)

Základními právními předpisy, z nichž Stanovisko vychází, jsou zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, nařízení vlády č. 37/2003 Sb., o odměnách za výkon funkce členům zastupitelstev, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 312/2002 Sb., o úřednících územních samosprávných celků a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Na zpracování Stanoviska spolupracovalo Ministerstvo vnitra s dalšími resorty, a to Ministerstvem financí a Ministerstvem práce a sociálních věcí.

Stanovisko je rozděleno do dvou základních částí. První část se věnuje problematice uzavírání pracovních poměrů a dohod o pracích konaných mimo



pracovní poměr se členy zastupitelstva obce, druhá část popisuje možnosti poskytování peněžitých darů členům zastupitelstva obce a problematiku „mimořádných odměn“.

Ze závěru Stanoviska vyplývá, že:

1. Obec může se členem zastupitelstva (včetně starosty) uzavřít některou z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, nebude-li náplní daného pracovněprávního vztahu výkon funkce člena zastupitelstva obce a nepůjde-li ani o žádný z případů neslučitelnosti této funkce dle zákona o volbách.
2. Členovi zastupitelstva obce může být za výkon funkce poskytnuta odměna jen v případě, že s tím počítá zákon o obcích. Pokud určitý druh odměny zákon nezná, je nepřipustné, aby takovou odměnu zastupitelstvo obce přiznalo, neboť k tomu nemá pravomoc.
3. Zákon o obcích nezná kategorii „mimořádných odměn“ pro odměňování uvolněných ani neuvolněných členů zastupitelstev obcí, proto o přiznání mimořádné odměny starostovi (místostarostovi, jinému členovi zastupitelstva) za výkon jím zastávané funkce nemůže zastupitelstvo (rada) obce rozhodnout.
4. Členovi zastupitelstva lze poskytnout peněžitý dar (jako jakékoli jiné fyzické nebo právnické osobě) např. za určitý neplánovaný společensky prospěšný čin, nikoliv však v souvislosti s funkcí a jejím výkonem.

Stanovisko je obdobně aplikovatelné i v podmínkách krajů, hlavního města Prahy, městských částí hlavního města Prahy, městských částí a městských obvodů územně členěných statutárních měst. Není právně závazné, protože k závazným výkladům je oprávněn pouze příslušný soud.

Závěr

Přestože je zmíněný dokument primárně určen obcím, respektive voleným orgánům obcí, nepochybuji o tom, že bude vhodnou metodickou pomůckou i pro auditory, kteří podle zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o přezkoumání“), provádějí přezkoumání hospodaření těchto účetních jednotek.

V souvislosti s uvedeným stanoviskem bych ráda zmínila zejména § 2 odst. 1 a 2 zákona o přezkoumání, tzn. předmět přezkoumání, a s tím související § 3 – hlediska přezkoumání. Předmět přezkoumání se ověřuje z hlediska dodržování povinností stanovených zvláštními právními předpisy, zejména předpisy o finančním hospodaření územních celků, o hospodaření s jejich majetkem, o účetnictví a o odměňování (§ 3 písm. a).

V souvislosti s odměňováním upozorňuji zejména na nařízení vlády č. 37/2003 Sb., o odměnách za výkon funkce členům zastupitelstev, ve znění nařízení vlády č. 375/2010 Sb., kterým se mění nařízení vlády č. 37/2003 Sb., o odměnách za výkon funkce členům zastupitelstev, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

Více informací je uvedeno na internetových stránkách <http://www.mvcr.cz/odk2/> v sekcích „Aktuálně“ a „Stanoviska odboru“ pod názvem Stanovisko č. 2/2016 – Problematika posuzování uzavírání dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr se členy zastupitelstva obce a posuzování poskytování darů členům zastupitelstva obce.

Martina Smetanová

členka Výboru pro veřejný sektor KA ČR



Kongres Evropské účetní asociace v Maastrichtu

Ve dnech 11. – 13. května se v nizozemském Maastrichtu konal již 39. kongres Evropské účetní asociace (European Accounting Association, EAA). Jeho účastníky byli jako každoročně vysokoškolská pedagogové a výzkumní pracovníci z univerzit z celého světa v celkovém počtu více než 1 000 delegátů. Za Českou republiku se kongresu zúčastnilo šest pedagogů a tři studenti doktorského studia z Vysoké školy ekonomické v Praze a jeden zástupce z Fakulty sociálních věd Karlovy univerzity. Stěžejní témata byla prezentována a diskutována na 13 sympoziích. Příspěvky účastníků, kterých se sešlo celkem 701, byly prezentovány a diskutovány v následujících paralelních sekcích:

AU – Auditing – 86 příspěvků
 ED – Accounting Education – 24 příspěvků
 FA – Financial Analysis – 90 příspěvků
 FR – Financial Reporting – 178 příspěvků
 GV – Governance – 53 příspěvků
 HI – History – 12 příspěvků
 IC – Interdisciplinary/Critical – 29 příspěvků
 IS – Information Systems – 4 příspěvky
 MA – Management Accounting – 114 příspěvků
 PSNP – Public Sector & Not-For-Profit – 29 příspěvků
 SEE – Social, Environmental & Ethical – 48 příspěvků
 TX – Taxation – 34 příspěvků

Auditingu byla věnována dvě sympozia. První s názvem „**Big Data Analysis in Accounting & Auditing**“ se věnovalo problematice analýzy dat získaných z účetnictví pro porozumění kontrolního prostředí klienta v rámci auditu. Pozornost byla zaměřena na používání techniky „process mining“, která je schopná zachytit neobvyklou situaci a tím upozornit auditora na rizikové operace. Metoda porovnává běžný proces s jeho nahodilými a rizikovými odchylkami. Na závěr byly prezentovány IT programy, které jsou schopné data analyzovat a vyhodnotit tímto způsobem. Druhé symposium mělo název „**Audit Analytics – New EU Audit Requirements: Lessons from early adoptions and**



research opportunities for the future.“ Prezentující se věnovali novinkám v oblasti regulace auditorské profese se zaměřením na nový obsah a strukturu zprávy auditora. Pozornost byla zaměřena na obsah nové zprávy auditora, zejména na povinnost zveřejnit, popsat a vysvětlit rizika a přijatá opatření na snížení těchto rizik v rámci provádění auditu. Dále se příspěvky věnovaly nové povinnosti auditorů uvádět materialitu (významnost) v dodatečné zprávě určené výboru pro audit a způsobu jejího výpočtu. Prezentující z Velké Británie a Nizozemska, tedy ze států, které již rozšířenou zprávu auditora aplikují, uváděli příklady, jakou odezvu to vyvolalo u vlastníků, manažerů a ostatních uživatelů auditorských zpráv.

Jak je uvedeno v předcházejícím přehledu, tématice auditu bylo věnováno 86 příspěvků. Nejvíce jich bylo zaměřeno na problematiku kvality auditu. Formou různých statistických metod, především regresní analýzy, byla zkoumána kvalita auditu v závislosti na různých vybraných veličinách, například v závislosti na tom, zda audit provádí auditori z tzv. velké čtyřky oproti auditorům z ostatních firem, v závislosti na chybách zjištěných v účetních závěrkách, na auditorských a neauditorských odměnách a dalších. V této souvislosti se autoři dále věnovali vztahu mezi kvalitou auditu a předpokladem trvání podniku v dohledné budoucnosti (going concern concept). S tím bezprostředně souvisí i další stěžejní téma týkající se rotace auditorů. I zde byla zkoumána kvalita auditu v závislosti na změně auditora. Zajímavý byl pohled z různých zemí, např. Číny a Itálie, kde je praxe rotace auditorů odlišná. Dalším tématem byl vztah mezi interním a externím auditorem. Bylo analyzováno, do jaké míry se auditor může spoléhat na práci interního auditora a zda to má vliv na náklady za auditorské služby. Zajímavá byla také prezentace, která se týkala koordinace a komunikace při auditu v rámci skupiny. Bylo zkoumáno, do jaké míry a jakým způsobem spolu komunikují auditori z různých zemí, ve kterých se nachází dceřiné společnosti auditované skupiny.

Z většiny témat a prezentací jasně vyplynulo, že auditorská činnost je službou ve veřejném zájmu, a propojení kvality auditu, rotace auditora, auditorských odměn a dalších aspektů svědčí o jejich vzájemné provázanosti při výkonu auditorské profese. Většina příspěvků vycházela z hledání závislosti mezi různými veličinami, které jsou s auditem spojeny. Je zřejmé, že dochází ke změně v pojetí auditu od konzervativního přístupu k hledání nové cesty, jak zajistit kvalitu

auditu a jak naplnit očekávání uživatelů auditovaných účetních závěrek. Ostatně o tom svědčí i poslední regulace obsahu auditorické zprávy, jak bylo na sympoziu diskutováno.

Kongres byl ukončen valnou hromadou Evropské asociace účetních, která kromě formálních bodů programu, jako jsou schvalování účetní závěrky a vol-

by orgánů asociace, obsahovala také prezentaci a pozvánku na příští kongres. Ten se bude konat ve dnech 10. – 12. května 2017 ve Valencii.

Za účastníky kongresu z VŠE v Praze

Libuše Müllerová a Michal Šindelář

Novým řídicím partnerem KPMG v České republice bude Radek Halíček



Novým řídicím partnerem společnosti KPMG v ČR bude od 1. října Radek Halíček. Dosavadní vedoucí partner oddělení daňového poradenství a právních služeb vystřídá spoluzakladatele

české pobočky Jana Žurka, který bude ve firmě i nadále působit.

Radek Halíček je absolventem Právnické fakulty Univerzity Karlovy a studoval i technické obory, účetnictví a management. V KPMG působí desátým rokem, je zakladatelem a vedoucím partnerem advokátní

kanceláře KPMG Legal a odborníkem na oblast finančních institucí, private equity a kapitálových trhů.

KPMG poskytuje služby v oblasti auditu, daní, poradenství a práva.

-SK-

Co najdete v e-příloze č. 5/2016

Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek Komory auditorů www.kacr.cz, kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem. Auditóři také mohou požádat o zaslání e-přílohy e-mailem na: sikorova@kacr.cz. Předplatitelům je e-příloha zaslána e-mailem.

Z koordinačního výboru pro daně

• Oznámení osvobozených příjmů
Cílem příspěvku z koordinačního výboru pro daně, který najdete v e-příloze, je nastínit problémy související s povinnostmi oznamovat osvobozené příjmy, která byla

nově zavedena pro fyzické osoby. Tuto povinnost je nutné splnit nejpozději do termínu pro podání daňového přiznání.

Právo

- Vláda schválila návrh novely o účetnictví požadovanou EU
- Zákon o registru smluv – základy a východiska

Daně

- Dodání pozemků v roce 2016

Zaznamenali jsme

- Víc než stovka stran nedodala zprávy o svém hospodaření
- Kvůli zprávě Romské demokratické strany padlo trestní oznámení

- První verdikt o Čapím hnízdě: ať rozhodne Brusel
- Auditóři: Podezření kolem Čapího hnízda se nepotvrdila ani nevyvrátila
- Vlastníka Čapího hnízda audit nezjistí, ztratily se dokumenty
- Babiš: Čapí hnízdo bylo děti. Po dokumentech se ale dle auditorů slehla zem
- Auditóři: Listiny přítomných a plné moci se nepodařilo dohledat
- Dokumenty v kauze Čapí hnízdo
- Bojí se EUC auditu nemocnice?
- Kauza Městské realitní agentury: Jak je to s auditem?
- Audit odhalil předražené potrubí

-kv-