

## Obsah

### AKTUALITY ..... 2

#### NA POMOC AUDITORŮM

- Využíváte www stránky Komory auditorů?  
(Doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.,  
Ing. Athina Lérová) ..... 5
- Otázky spojené s problematikou  
mlčenlivosti auditora  
(Ing. Jiří Fibbauer, CSc.,  
Ing. Libuše Šnajdrová) ..... 6

#### TÉMA ČÍSLA

##### INFORMAČNÍ TECHNOLOGIE

- XBRL – Zveřejňování účetních závěrek  
v elektronické podobě  
(Doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.,  
Dr. Ing. Jana Ištvaníjová) ..... 10
- Auditorská rizika a postupy vyplývající  
z využití ICT v účetnictví  
(Mgr. Antonín Hamřík,  
Ing. Michal Stránský) ..... 16
- Audit v počítačovém prostředí  
(Ing. Michal Štěpán, Ing. Ivan Voříšek) ..... 21

##### ZE ZAHRANIČÍ

31. kongres Evropské účetní asociace  
(Doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.,  
Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.  
Ing. Jiří Pelák, Ph.D.) ..... 28

##### LIDÉ A FIRMY ..... 32



e-příloha Auditor 5/2008

#### OBSAH

- Audit programů pro vedení účetnictví
- Seminář NÚR
- Předpisy související s mlčenlivostí auditora
- Rozdělení účetního výsledku 2007
- Příloha - součást účetní závěrky
- Archivace elektronických faktur EDI
- Cross Compliance: Co ukázaly audity podniků
- Nejvíce fúzí a akvizic ve finančních službách

Toto číslo vyšlo **4. 6. 2008**  
Uzávěrka pro příjem podkladů  
pro další číslo je **18. 6. 2008**

## Informační a komunikační technologie v našem životě



Ve škole nás učili, že vývoj společnosti lze rozdělit do několika etap, které se od sebe zásadně liší několika základními charakteristikami.

V posledních dvaceti až třiceti letech se často mluví o tom, že etapa, ve které se právě nacházíme, se dá nazvat informační společností. Pokud si odmyslíme to, že je jistě velmi módní poukazovat na aktuální význam informačních a komunikačních technologií a pokusíme se zhodnotit jejich dopad na naše životy zcela racionálně, pak budeme muset uznat, že na tom něco je. Využití počítačů zasahuje prakticky bez rozdílu všechny obory lidské činnosti. Nejedná se o pouhý pracovní nástroj – počítače mění dosavadní způsoby provádění činností, vytváří se zcela nové pracovní postupy, nové obory činnosti a podnikání a nové produkty a služby. Počítačová gramotnost je nezbytná pro výkon jakékoli profese (včetně dělnických profesí nebo například umění) a kdo ji nezískal jako součást svého vzdělání, je nucen si ji doplnit jako součást své rekvalifikace, protože jinak je významně diskvalifikován v pracovním procesu. Informace, jejich zpracování a přístup k nim se stávají klíčovými faktory úspěšnosti lidí a firem. Žebříček nejbohatších lidí na světě více než 13 let vedl zakladatel a spolujatel Microsoftu Bill Gates a pro inspiraci v oblasti firem je možno se podívat kromě Microsoftu na společnosti jako jsou IBM, Oracle, SAP, Google, Yahoo, eBay apod. Využívání informačních a komunikačních technologií (ICT) nemá jen samá pozitiva, ale i svou odvrácenou stranu, problémy a rizika. Ruku v ruce s přínosy a pozitivními přínosy využívání počítačů a Internetu se objevují i problémy závislosti života lidí na funkčnosti a spolehlivosti

těchto technologií. Zejména se jedná o rizika z hrozby ztráty dat nebo i pouhého přístupu k nim, zdravotní a psychologické problémy uživatelů vyplývající z používání počítačů, zneužívání informačních a komunikačních technologií a zejména pak zcela nové „obory“ počítačové kriminality. Těžko bychom hledali někoho, kdo nemá osobní zkušenost se ztrátou nebo přepsáním důležitého souboru, nesetkal se s viry, spywarem a obdobnou havětí, která se mu proti jeho vůli dostává do počítače, neobtěžuje jej nevyžádaná e-mailová pošta nebo dokonce nebyl terčem útoku hackerů.

Všechny výše popsané pozitivní a negativní důsledky využívání informačních a komunikačních technologií se nevyhýbají ani profesi účetních a auditorů. Je to pochopitelné. Vždyť účetnictví je informační model a jeho úkolem je poskytovat informace o hospodaření společností a využití počítačů a počítačových sítí pro zpracování takových informací a jejich předávání, či zveřejňování, se přímo nabízí. Vytváření automatizovaných podnikových informačních systémů patří k tradičním oblastem využití počítačů a patří v současnosti k samostatným oborům, ve kterých se realizují celosvětově obrovské obraty a zisky. Samozřejmě, že hlavním úkolem těchto systémů je zejména řízení procesů představujících plnění předmětu činnosti (výrobní, obchodní či jiné činnosti) organizací, ale významným produktem těchto systémů sloužícím pro ekonomické řízení organizací je také účetnictví a mezi významné kvalitativní charakteristiky účetnictví patří jeho pravdivost, nezaujatost, průkaznost apod., jejichž naplnění musí být ve veřejném zájmu nezávisle ověřeno, což je úkolem auditora. Auditorská profese tak byla s rozvojem vedení účetnictví na počítači postavena před nové druhy rizik, které musí brát při ověřování účetních závěrek v úvahu. Z těchto

důvodů se problematika využití informačních a komunikačních technologií stala nezbytnou součástí kvalifikace auditora a je prověřovaná dílčí zkouškou před vstupem do profese. Problematika ICT se rovněž stala součástí auditorských směrnic, standardů a pracovních postupů. Počítačové systémy nejsou jen objektem prověřování auditorem, ale mohou být využívány auditorem jako nástroj zvyšující kvalitu a efektivnost jeho vlastní práce. Nejedná se jen o ulehčení vlastní administrativy auditora, ale zejména o počítačem podporované auditorové techniky (CAAT).

Ze své osobní zkušenosti, musím konstatovat, že vidím v povědomí některých auditorů o fungování počítačových systémů a v úrovni využívání počítačů v jejich práci dosud rezervy. Dokonce bych si troufnul říci, že tempo, kterým někteří z nás tyto znalosti a dovednosti dohání,

je někdy menší, než rychlost, s jakou se počítačové technologie rozvíjejí. Za hlavní problémy auditingu v oblasti ICT považují neznalost rizik vyplývajících z vedení účetnictví na počítači, které se projevuje buď jejich opomíjením nebo neadekvátními postupy jejich prověřování ze strany auditorů. Jako jeden z příkladů z této oblasti bych jmenoval rychle se rozvíjející oblast využívání elektronické výměny účetních dat, elektronickou fakturaci a celou oblast využívání elektronického podpisu. Auditori se v těchto oblastech stále zaměřují převážně na testy věcné správnosti (kontrolují jednotlivé doklady) přesto, že kvalita zpracovávaných informací je dána v převážné míře funkcemi jednotlivých programů, které dané doklady generují (a tedy spolehlivostí počítačového systému). Jako druhou oblast rezerv ve znalostech auditorů z oblasti ICT bych pak

vedl nízkou úroveň využívání auditorových programů pro podporu práce auditora, jako jsou programy pro extrakci a analýzu dat klientů apod.

Rada Komory auditorů se bude zaměřovat na pomoc při odstraňování rezerv ve výše uvedených oblastech podporou získávání počítačových znalostí a dovedností auditorů nejrůznějšími formami. Mezi jeden z kroků patří například rozšíření výboru pro informační politiku o oblast informačních technologií a také tématické číslo časopisu Auditor věnované některým problémům využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví, které právě držíte v rukou.

**doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.**  
předseda výboru pro informační politiku a informační technologie KA ČR,  
vedoucí katedry finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze

## Ze zasedání Rady KA ČR

Rada na svém zasedání 12. května 2008 projednala v souladu se zákonem o auditorech stálou agendu předkládanou Výborem pro otázky profese:

- schválila návrh na vyškrcnutí asistentů auditora pro nedoložení pracovního poměru u auditora nebo auditorové společnosti,
- zastavila správní řízení ve věci vyškrcnutí asistenta auditora, protože ve stanovené lhůtě byl doložen pracovní poměr u auditorové společnosti,
- rozhodla o pozastavení oprávnění k auditorové činnosti na vlastní žádost.

Změny v seznamech auditorů jsou průběžně aktualizovány na [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v sekcích Seznamy auditorů a Seznamy auditorových společností.

Rada rozhodla prodloužit registraci hostujícího auditora do konce dubna 2009 v souladu s délkou jeho pojištění odpovědnosti.

Prezident komory Ing. Šobotník informoval radu o svém jednání v Legislativní radě vlády, jehož cílem bylo doladit některé připomínky k textu navrhovaného zákona o auditorech. Podle předpokladu Ministerstva financí by měl být zákon schválen vládou a předán do parlamentu v květnu letošního roku.

Rada se seznámila se stavem příprav mezinárodní konference ve dnech 12. - 13. 6. 2008 v Praze a zdůraznila, že účast na konferenci se bude auditorům započítávat do KPV v rozsahu 8 hodin.

Rada dále

- projednala předběžný návrh programu a organizační zajištění letošního XVIII. sněmu auditorů, který se bude konat v Brně v Interhotelu Voroněž dne 24. 11. 2008;
- projednala nabídku vzdělávacích akcí na 2. pololetí 2008 a rozhodla, že na toto období se nebude vyhlašovat prioritní vzdělávací téma;
- seznámila se s průběžnými výsledky plnění letošního rozpočtu k 31. 3. 2008 a s meziročním srovnáním se stejným obdobím roku 2007;
- projednala rozklady právníků k návrhu novely trestního zákoníku s tím, že nebude zasahovat do legislativního procesu, avšak na téma novely trestního zákona budou nabízeny vzdělávací akce v roce 2009;
- vzala na vědomí předloženou zprávu o čerpání dotace z JPD3 na vzdělávání auditorů (semináře „Praktická aplikace ISA“), zápisy z Národní účetní rady, zápisy z výborů a komisí a zprávu ze zahraniční cesty doc. Králíčka v egyptské Káhiře ve dnech 14. - 19. 3. 2008, kde se zúčastnil

jednání Výboru IFAC pro rozvojové země;

- projednala zprávu o semináři k návrhu zákona o zamezení legalizace výnosů z trestné činnosti, který proběhl dne 17. dubna 2008 v Senátu. Ustanovení novely zákona ukládají nové povinnosti auditorům. Komora připraví novou směrnici, která bude postup auditorů upravovat, nabídne vzdělávací kurzy na toto téma.

Ing. Langr informoval radu o návštěvě delegace z Uzbekistánu v Komoře auditorů ČR dne 24. 4. 2008, při které proběhla vzájemná výměna informací zejména o regulaci auditorové profese, diskuse o změnách vyvolaných novou směrnicí Evropské unie o statutárním auditu, o překladech Mezinárodních standardů ISA do češtiny a jejich vyhlášení za platné v České republice. Ing. Šobotník informoval přítomné o možnosti zapojení komory do projektu česko-švýcarské spolupráce; první návrh týkající se adaptace prostředí v České republice na podmínky stanovené novou směrnicí Evropské unie o statutárním auditu byl předán Ministerstvu financí.

**Ing. Eva Rokosová, MBA**  
Úřad KA ČR

## Pohyblivý příspěvek pro rok 2008

Dovolujeme si připomenout, že se blíží **termín splatnosti pohyblivého příspěvku na činnost KA ČR pro rok 2008 a zaslání vyplněného formuláře Vyúčtování příspěvků do Komory auditorů ČR, tj. 30. 6. 2008.** Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou v souladu s Příspěvkovým řádem Komory auditorů ČR příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předcházejícím roce, tedy v roce 2007, za auditorské služby konané na území České republiky. Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena podle Příspěvkového řádu schváleného X. sněmem dne 22. 1. 2001 ve znění pozdějších novel na **0,45 % z výše uvedeného základu.**

Výbor pro otázky profese a etiku dále připomíná, že vyúčtování předkládají pouze ti auditoři, kteří poskytují auditorské služby jako OSVČ. Zaměstnanci a společníci auditorských společností vyúčtování nepředkládají, neboť tuto povinnost za ně plní auditorská firma.

Auditoři, kteří poskytují auditorské služby jako OSVČ, naleznou formulář „Vyúčtování příspěvků auditora OSVČ“ jako vloženou přílohu tohoto čísla časopisu Auditor. Auditorským společností bude formulář „Vyúčtování příspěvků auditorské společnosti“ rozeslán poštou koncem měsíce května 2008. Formulář vyúčtování příspěvků naleznete rovněž na webových stránkách [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v sekci Formuláře, kde si jej lze stáhnout a po vyplnění zaslat komoře emailem na adresu [snajdrova@kacr.cz](mailto:snajdrova@kacr.cz) nebo na [kacr@kacr.cz](mailto:kacr@kacr.cz). Rádi bychom vás požádali, abyste **vyplnili údaje k nově formulovanému dotazu uvedenému v dotazníku Vyúčtování příspěvků auditora OSVČ (který je přílohou tohoto čísla) nebo Vyúčtování příspěvků auditorské společnosti (který bude**

**rozeslán poštou).** Požadavek na podání informace o tom, *zda auditori provádí auditu subjektu veřejného zájmu*, sice není povinný, ale velice by pomohl Dozorčí komisi v *zajištění jedné z priorit činnosti KA ČR* schválené sněmem již na rok 2007 a opakovaně na rok 2008. Konkrétně se tato činnost týká úkolu, kterým má DK zajistit provádění přednostních kontrol u auditorských společností a auditorů, jež auditují zejména emity veřejně obchodovaných cenných papírů. Upřednostnění kontrol auditorů, kteří auditují subjekty veřejného zájmu, bude také úzce souviset s nově připravovaným zákonem o auditorech, jehož úpravy proti stávajícímu stavu se budou odvíjet od nové Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek.

**Věnujte tedy pozornost vyplněné kolonky s otázkou, zda provádíte auditu subjektu veřejného zájmu (a od kterého roku).** *Subjekty veřejného zájmu jsou právnické osoby, které jsou založeny podle českého práva a jejichž převoditelné cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu Evropské unie nebo smluvního státu dohody o Evropském hospodářském prostoru („členský stát“), banky, pojišťovny a zajišťovny, Všeobecná zdravotní pojišťovna České republiky, zdravotní pojišťovny zřízené podle zákona č. 280/1992 Sb., penzijní fondy podle zákona č. 42/1994 Sb., spořitelni a úvěrní družstva, obchodníci s cennými papíry, centrální depozitář, provozovatel vypořádacího systému, investiční společnosti, investiční fondy a instituce elektronických peněz.* Subjektem veřejného zájmu jsou rovněž obchodní společnosti nebo družstva nebo konsolidační celky včetně ovládací osoby, jejichž

## Vzdělávání

### NABÍDKA vzdělávacích akcí na 2. pololetí 2008

Součástí tohoto čísla časopisu Auditor je samostatná příloha s nabídkou vzdělávacích akcí na 2. pololetí 2008.

Po delší odmlce se opět vracíme k osvědčené tradici vícetematických seminářů. Ty letošní jsou třídní a zaměřují se na oblast účetnictví, daní a auditorských technik (podrobnější obsah najdete v příložené nabídce). Zařazeny jsou v celkem pěti termínech, a to nejen v obvyklých lokalitách (Praha, Brno, Ostrava), ale i na Vysočině v hotelu Ski, kde mohou účastníci využít příjemné prostředí hotelu a blízkého okolí k relaxaci a sportovním aktivitám.

Tématem dalších vícedenních seminářů je problematika IFRS a odborná terminologie v anglickém jazyce. Kromě vícedenních seminářů jsou v nabídce i jednodenní semináře a klubová setkání zaměřené na aktuální účetní a daňovou problematiku. Řadu seminářů jsme připravili ve spolupráci s odbornými výbory KA ČR a také Dozorčí komisí. Naší snahou bylo navázat na semináře, jejichž témata v uplynulém období zaznamenala značný ohlas u auditorů, jako např. Insolvenční zákon a Podnikové kombinace.

V neposlední řadě jsou do nabídky zařazeny semináře k novelám právních předpisů, které bezprostředně ovlivňují profesi auditora – Novela zákona o auditorech a Novela zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu.

Přestože termín pro splnění prioritního tématu uplyne již koncem června, školení mezinárodních auditorských standardů a auditorských technik se budeme samozřejmě i nadále intenzivně věnovat.

A to jak formou prezenčních školení (viz semináře zveřejněné v příloze), tak i formou e-learningu. V současné době připravujeme nový e-learningový kurz na téma Zpráva auditora, který by měl být uživateli zpřístupněn v červenci.

Kompletní nabídku vzdělávacích akcí najdete také na našich internetových stránkách, prostřednictvím kterých je možné se na vybrané semináře on-line přihlásit.

**Monika Kryšťůvková**  
Institut vzdělávání KA ČR



průměrný přepočtený stav zaměstnanců za bezprostředně předcházející účetní období převýšil 4000 zaměstnanců.

*Za vaši ochotu děkujeme.*

Pohyblivý příspěvek zasílejte na číslo účtu 87039011/0100. Variabilní symbol je u auditorů OSVČ ve struktuře xxxx31, z toho xxxx je číslo osvědčení a u auditorských společností ve struktuře xxx32, z toho xxx je číslo osvědčení. Prosíme, abyste uváděli variabilní symbol přesně, slouží k identifikaci plátce.

## Novou prezidentkou Svazu účetních je doc. Hana Březinová



Hana Březinová

V pátek 16. května 2008 se v Praze uskutečnil řádný šestý sněm Svazu účetních. Jedním z hlavních bodů jednání byla volba nových orgánů. Novou prezidentkou Svazu účetních se stala doc. Hana Březinová, do hlavního výboru (který je vrcholným orgánem SÚ) byli dále zvoleni prof. Lilia Dvořáková, Zdeněk Kříšťan, Jana Nováková, Martin Petr, ing. Martin Unzeitig, ing. Jaroslav Veselý, Daniela Vláčilová a prof. Václav Vybíhal. Nová revizní komise SÚ bude v nadcházejícím čtyřletém období pracovat ve složení Radek Húska, ing. Vladimíra Jordová, ing. Bohuslav Kural, Martin Sýkora a ing. Zdeňka Vlčková.

Sněm pověřil nově zvolený hlavní výbor, aby především připravil v brzké době organizační, smluvní a další předpoklady (včetně návrhů na úpravu svazové legislativy), které umožní Svazu účetních a Komoře certifikovaných účetních kvalitněji naplňovat jejich poslání při správě certifikace a certifikovaných účetních a plnit zásady IFAC při zachování celistvosti a jednotnosti Svazu účetních v souladu s jeho současným postavením. Nově zvolený hlavní výbor a odstupující členové hlavního výboru byli také pověřeni zpracováním mimořádné účetní závěrky ke dni 16. 5. 2008, provedením auditu a právního auditu.

-jd-

*Pozn.: Bližší informace o Komoře certifikovaných účetních zveřejňujeme na str. 32 v rubrice Lidé a firmy.*

## Oprava

V článku Účetní a daňové souvislosti nového zákona o přeměnách uveřejněném v předchozím čísle časopisu Auditor (č. 4/2008) bylo na str. 12 u bodu 3.2 na začátku třetího odstavce uvedeno chybné znění: „Pro první variantu platí, že...“. Opravte si prosím toto znění na správné: „Pro druhou variantu platí, že...“.

-rr-

Dále připomínáme, že pokud vypočtená výše pohyblivého příspěvku zokrouhlená na celé koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování je třeba do Úřadu KA ČR zaslat. V případě pozdní úhrady příspěvku obdržíte fakturu na úhradu úroku z prodlení.

## Ing. Libuše Šnajdrová

referát evidence auditorů, auditorských společností a asistentů auditora

## Z diskuse na semináři NÚR

V minulém čísle časopisu Auditor jsme psali o semináři Národní účetní rady na téma „Jak využít v praxi interpretace NÚR“. Vzhledem k nedostatku místa jsme podrobněji nerozváděli obsah semináře ani diskusní příspěvky, v nichž zaznívaly velice zajímavé názory, otázky i kvalifikované odpovědi. V diskusi se mimo jiné hovořilo o účtování o odložené dani, o problematice účtování faktoringu (podle některých interpretací NÚR poškozuje zájmy faktoringových společností), o srovnatelnosti informací za běžné a minulé účetní období, resp. opravě chyb účtované proti výsledku hospodaření (místo účtování proti vlastnímu kapitálu), o problematice nedokončených fúzí (ve vazbě na přecenění majetku) apod. Podrobnější informace o semináři a diskusních příspěvcích zveřejňujeme v samostatném článku ing. Jany Skálové a doc. Ladislava Mejzlíka v e-příloze tohoto čísla časopisu Auditor.

Upozorňujeme také, že celý seminář bych zachycen na video a NÚR připravuje zveřejnění nahrávky. Bližší informace k možnosti získání nahrávky celého semináře či jednotlivých interpretací: [www.nur.cz](http://www.nur.cz) nebo [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz).

-jd-

## Nabídka sborníku IFRS 2008

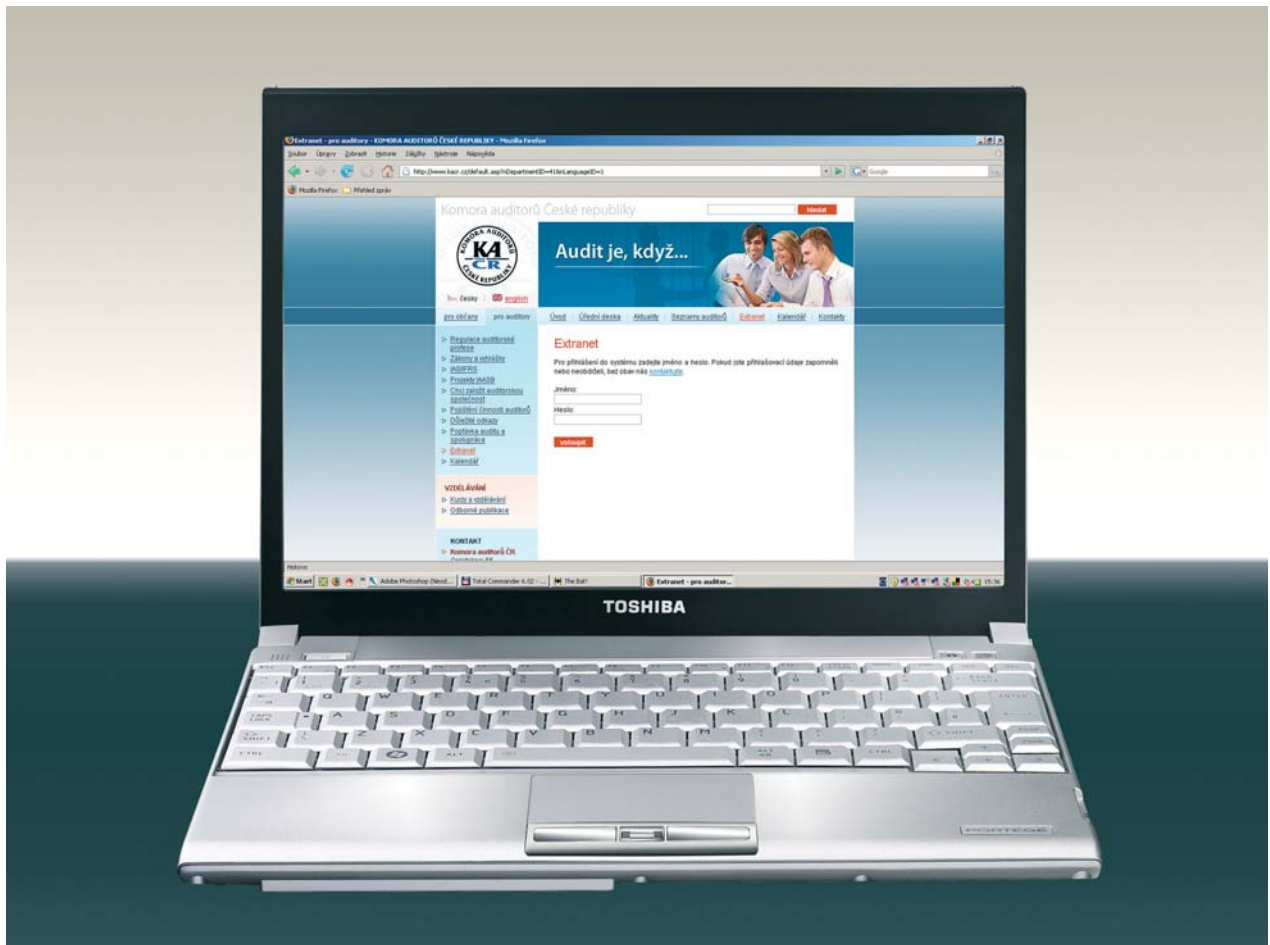
Stejně jako loni nabízí Komora auditorů ČR ke koupi Sborník **International Financial Reporting Standards** (Mezinárodní účetní standardy) pro rok 2008, vydávaný každoročně Mezinárodní radou pro účetní standardy IASB (International Accounting Standards Board). Sborník je v původní **anglické verzi** ve vázaném vydání. Cena sborníku je 3300 Kč bez 9% DPH, tj. 3597 Kč včetně DPH.

## Mimořádná nabídka prodloužena do 18.6. 2008.

V případě, že zašlete objednávku a provedete úhradu do 18. 6. 2008, obdržíte sborník se slevou za cenu 3000 Kč bez 9% DPH za 1 kus, **tj. 3270 Kč včetně DPH.**

Objedávka, kterou najdete na str. 8 v tomto čísle časopisu Auditor, je považována za závaznou po zaplacení publikace na účet KA ČR 87039011/0100, VS 4422. Sborník bude distribuován během června a července 2008.

-kasl-



## Využíváte WWW stránky Komory auditorů?

Webové stránky Komory auditorů ČR prošly od jejich zprovoznění několika etapami svého vývoje. Aktuální podoba stránek KA ČR je v provozu od května 2007, kdy byly stránky kompletně technologicky i obsahově přepracovány firmou Webprogress, která byla vítězem výběrového řízení vyhlášeného komorou a nahradily stránky vytvářené dodavatelsky firmou Actum. Základní a zásadní změnou byla skutečnost, že obsah webových stránek přestal být vytvářen tak, že požadované změny se zasílaly e-mailem dodavatelské firmě, která je s nezanedbatelnou časovou prodlevou sama umísťovala na web, ale byl přenesen do redakčního systému, který umožňuje uživatelsky přívětivý přístup přímo zaměstnancům úřadu KA ČR, kteří do něj mohou on-line zadávat informace, které se bezprostředně po jejich potvrzení zobrazí veřejnosti na stránkách komory. Tento systém rovněž umožnil rozdělení pravomocí a odpovědnosti za vkládání informací na webové stránky komory a rov-

něž umožnil vytvoření uzavřené (neveřejné) části webových stránek komory (extranet), která se zobrazí auditorům až po jejich přihlášení individuálním uživatelským jménem a heslem.

Přístup do této neveřejné části webu KA ČR má každý auditor (o průběžné zadávání přístupu novým auditorům se stará Ing. Šnajdrová). Uživatelské jméno pro přihlášení je číslo osvědčení auditora doplněné lomítkem a jedničkou (například: 1107/1). Hesla byla při spuštění nového webu komory v roce 2007 všem auditorům náhodně vygenerována jako kombinace písmen a číslic, avšak každý auditor si může heslo po přihlášení kdykoliv sám změnit. Pokud své heslo neznáte, nebo jste je zapoměli, stačí si o ně zavolat nebo napsat e-mailem na úřad komory na adresu [kacr@kacr.cz](mailto:kacr@kacr.cz).

V neveřejné části webu komory najdete nejen archiv časopisu Auditor v elektronické podobě za posledních osm let, elektronickou přílohu časopisu Auditor,

ale i diskusní fórum, do kterého můžete psát své dotazy, komentáře či náměty, na které mohou další auditori reagovat. V této souvislosti je však nutno poznamenat, že uzavřená část stránek není auditori využívána tak často, jak by se dalo očekávat a v diskusním fóru je od 1. května 2007 do současnosti pouze jeden příspěvek. Stávající struktura a obsah www stránek Komory auditorů ČR nejsou konečné a web se bude nadále rozvíjet. Vzhledem k tomu, že bychom rádi reagovali na aktuální požadavky a představy auditorů o obsahu a struktuře stránek, vítáme jakékoliv Vaše návrhy na doplnění či úpravy www stránek komory. Názory a návrhy týkající se webových stránek komory budou také součástí rozsáhlejší ankety, kterou KA ČR připravuje na podzim letošního roku a která bude obsahovat i jiná témata než jen obsah webu komory.

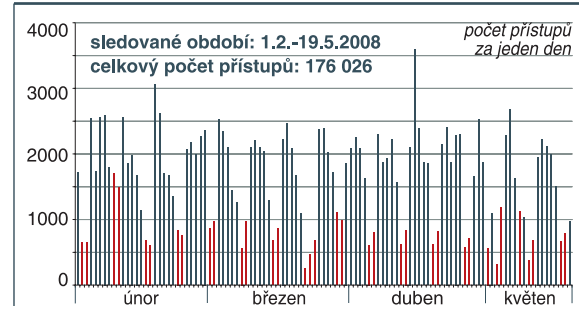
**Ladislav Mejzlík**

předseda výboru pro informační politiku a informační technologie

**Athina Lérová**

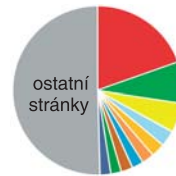
referát pro vnější vztahy

**Statistika návštěvnosti www.kacr.cz**



**TOP 10: Nejčastěji navštěvované stránky**

www.kacr.cz



podíl z celkového počtu přístupů od 1.2. do 19.5.2008

- 1 Komora auditorů - úvodní strana
- 2 seznamy auditorů a společností
- 3 zákon o auditorech - regulace profese
- 4 vzdělávací akce - kurzy a vzdělávání
- 5 úřední deska
- 6 mezinárodní auditorské standardy 2007
- 7 podmínky zápisu do seznamu auditorů
- 8 bulletin IAS/IFRS
- 9 aktuality
- 10 extranet - úvodní strana

Zdroj: KA ČR, webProgress.cz



## Otázky spojené s problematikou mlčenlivosti auditora

Jednou z otázek, které Výbor pro otázky profese a etiku (dále jen VOPE) téměř pravidelně řeší, je problematika související s prolomením mlčenlivosti auditora, resp. auditorské společnosti. Dotazy v tomto směru kladou různé subjekty od soudů, přes Policii ČR až po auditory samotné. Protože jsme toho názoru, že mnohé z těchto dotazů vychází z nesprávných premis a zavádějí tak do tohoto vysoce důležitého institutu auditorské práce méně vhodná schémata postupu a názory, rozhodli jsme se zobecnit poznatky získané z této oblasti naší práce a vydat je formou článku v časopise Auditor. Z důvodu lepšího pochopení celé problematiky jsou některé nároky vyplývající z legislativních norem uvedeny v následujícím přehledu.

### Legislativní rámec

Základní legislativní rámec sloužící odpovědnému posouzení problematiky mlčenlivosti vyplývá z těchto předpisů:

- **Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů**  
(§ 15, odst. 1, 3, 4 a 5, § 2, odst. 5, § 37, § 14, odst. 7)
- **Etický kodex**  
(100.1, 100.4, 140.1 - 140.8)
- **ISA 230**  
(2, 9, 10 a 11)

Plné znění vybraných předpisů, které se vztahují k mlčenlivosti auditora, zveřejňujeme v e-příloze tohoto čísla časopisu Auditor.

### Nejčastěji vznášené požadavky na prolomení mlčenlivosti auditora

K nejčastěji vznášeným požadavkům souvisejícím s problematikou prolomení mlčenlivosti auditora patří např.:

- požadavky vznášené při příležitosti kontroly daně z příjmů místně příslušným finančním úřadem u auditorem ověřené účetní jednotky, kdy finanční úřad požaduje nahlédnout do spisu auditora;
- požadavky na prolomení mlčenlivosti auditora vznášené soudy při příležitosti stíhání konkrétních fyzických osob za činy spáchané v době jejich působení ve funkcích statutárních zástupců účetních jednotek ověřovaných auditorem;
- požadavky vznášené policií ČR v souvislosti se zkoumáním účetnictví účetních jednotek ověřovaných auditorem ve vztahu k podezření spáchání trestných činů statutárních zástupců;
- některé další požadavky související se specifickými situacemi.

### Analýza legislativního rámce pro odpovědi VOPE a jejich zobecnění

Jednotlivé odpovědi jsou VOPE připravovány vždy s přihlédnutím ke konkrétním specifikům toho kterého případu. Před jejich definitivním předložením k podpisu prezidentovi naší komory je postup následující:

- předseda VOPE ve spolupráci s úřadem KA ČR připraví podrobnou analýzu problematiky vč. konkrétních požadavků vyplývajících z paragrafů zákona o auditorech a relevantních ustanovení Etického kodexu, popř. dalších ISA;
- poté je dotaz vč. výše zmíněné analýzy zaslán členům VOPE k jejich písemnému vyjádření;
- následně je problematika uzavřena na jednání výboru s doporučením definitivní odpovědi. Pokud se jedná o neodkladnou záležitost, probíhá jednání výboru i per roram.

Zobecněním těchto odpovědí je možné ve vztahu k dodržování problematiky mlčenlivosti auditora konstatovat následující fakta:

1. Z §§ 2 a 37 zákona o auditorech vyplývá, že **dodržování profesních předpisů vydaných komorou** je zákonem určenou povinností. Protože Etický kodex a ostatní ISA byly řádně schváleny na sněmech auditorů, je dodržování všech jejich ustanovení jednou ze základních povinností vyplývajících ze zákona.



*V poslední době začínám mít manžela plné zuby. Od té doby, co složil auditorské zkoušky, mě nutí jíst prášky na spaní - prý kvůli tomu, že je vázán auditorskou mlčenlivostí a mohl by mluvit ze spaní!*

*Kresba I. Svoboda*

**2. Povinnosti zachovávat mlčenlivost může**

**zbatit auditora pouze účetní jednotka.** Úprava mlčenlivosti podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších právních předpisů se vztahuje i na auditora jako osobu zúčastňující se daňového řízení. Tato povinnost je ale odlišná zejména co do rozsahu od povinnosti mlčenlivosti auditora dle § 15 odst. 1 zákona o auditorech. Určité výjimky z této povinnosti nemohou být (§ 24 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků) vykládány tak, že by omezily povinnost auditora zachovávat mlčenlivost dle § 15 odst. 1 zákona o auditorech.

**3. Prolomení mlčenlivosti** tedy může (kromě souhlasu účetní jednotky) nastat v případech, které jsou specifikovány:

**3.1** v § 15, odst. 1 zákona o auditorech, kdy *porušením povinnosti mlčenlivosti není plnění povinností vůči příslušnému orgánu podle zvláštního právního předpisu o boji proti legalizaci výnosů z trestné činnosti nebo zvláštního právního předpisu o provádění mezinárodních sankcí za účelem udržování mezinárodního míru a bezpečnosti, ochrany základních lidských práv a boje proti terorismu.* V tomto případě má zákonodárce na mysli § 168 stávajícího trestního zákona, který je novelou tohoto zákona upraven v § 365. Pouhé oznámení učiněné na

základě § 15 zákona nemusí vždy poskytnout dostatečnou právní ochranu auditora, pokud se tento hodnověrně při výkonu auditorské činnosti dozví, že někdo jiný připravuje a/nebo páchá některý vyjmenovaný trestný čin<sup>\*</sup>. Protože každá takto vzniklá situace je svým původem, charakteristikou a znaky ji provázející originální, pak nezbyvá, než auditorům při řešení těchto otázek doporučit úzkou spolupráci s právníkem;

**3.2** v článku 140.7 Etického kodexu. Patří k nim jednak situace, kdy to vyžaduje zákon a/nebo existuje profesní povinnost a/nebo požadavek ke zveřejnění. V zásadě ale platí, že prolomení mlčenlivosti nastane v drtivé většině případů pouze při souhlasu účetní jednotky. Specifickou problematikou je otázka trestního zákona a plnění povinností z něj vyplývajících. Z právních stanovisek vyplývá, že auditor splní povinnost překazít trestný čin, která pro něj vyplývá z dikce § 168 pouze tehdy, jestliže vyvine jednání, které je způsobilé překazít přípravu a/nebo spáchání trestného činu. Takovým jednáním je pak včasné podání oznámení státnímu zástupci a/nebo policejnímu orgánu (viz § 168, odst. 3 tr. zákona<sup>\*</sup>).

**4.** Ve vztahu k **možnostem třetích osob nahlížet do spisu auditora** a/nebo s ním jakkoli disponovat platí dikce § 14, odst. 7 zákona o auditorech a ISA 230. Platí, že spis, který auditor a/nebo auditorská

**OBJEDNÁVKA – IFRS 2008**

Závazně objednávám	<b>International Financial Reporting Standards 2008</b>	Počet objednaných ks
Cena za 1 ks (při objednávce do 18. 6. 2008)	<b>3270 Kč (vč. 9% DPH)</b>	Cena celkem
<b>OBJEDNAVATEL</b>		
Firma		
Příjmení, jméno, titul		
Adresa (vč. PSČ)		
IČO	DIČ	
Telefon	Fax	
Úhradu ve výši ..... Kč jsme provedli na účet Komory auditorů ČR č. 87039011/0100, v.s. 4422		
dne .....	2008	..... Razítko a podpis objednavatele
Objednávku zašlete poštou na adresu: Komora auditorů ČR, Opletalova 55, 110 00 Praha 1 nebo na číslo faxu 224 211 905 nebo e-mailem na adresu: kacr@kacr.cz		



společnost vede, je souhrnem dokumentů a informací dokumentujících v souladu se zákonem a ISA průběh auditu. Jedná se tedy o dokumentaci svědčící o povaze auditorských postupů, jejich výsledcích, dokumentaci těchto postupů a výsledků důkazními informacemi, významných událostech a záležitostech, na nichž jsou založeny závěry auditora. Nejedná se tedy o dokumentaci podkladů svědčících např. o správném či nesprávném postupu ve věci stanovení výše daně účetní jednotky. Povinnost dokumentace auditu je určena tak, aby zkušený auditor, který se před tím daným auditem nezabýval, pochopil rozsah a způsob provedení auditu. Je tedy reálně možné, že osoby, které nejsou auditory, nemusí tuto dokumentaci správně pochopit a také následně využít. Právo nahlížet do spisu je taxativně vymezeno. Disponují s ním pouze orgány komory oprávněné provádět dohled nad řádným výkonem auditorských služeb, soud a orgány činné v trestním řízení, týká-li se toto řízení auditora.

5. Pro pořádek ještě uvádíme, že i když zákon o auditorech hovoří v § 2 o **poskytování auditorských služeb**, Etický kodex obsahuje jejich širší vymezení, když hovoří o odborných službách poskytovaných auditory a/nebo účetními znalci. Takovými službami jsou služby vyžadující účetní/auditorské nebo obdobné znalosti, prováděné

auditorem/účetním znalcem, zahrnující účetní, daňové, poradenské a finanční služby pro řízení. Z této dikce vyplývá, že služby poskytování účetního a daňového poradenství jsou odbornými službami poskytovanými v souladu s Etickým kodexem platným pro chování auditorů a účetních znalců. Pochopení této skutečnosti je navýsost důležité mj. pro kvalitní posouzení otázek spojených s problematikou mlčenlivosti auditora.

#### Ing. Jiří Ficbauer, CSc., MBA

předseda Výboru pro otázky profese a etiku

#### Ing. Libuše Šnajdrová

referát evidence auditorů, auditorských společností a asistentů auditora

#### Seznam použité literatury

1. Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů
2. Mezinárodní auditorské standardy (ISA, IAPS, ISRE, ISAE a ISRS),
3. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
4. Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů
5. Stanovisko JUDr. Miroslava Syllý ze dne 25.4.2008

<sup>1)</sup> Volně převzato z právního stanoviska JUDr. Miroslava Syllý

**FEE Congress 2008**  
SMEs and SMPs

**FEE**  
Fédération des Experts Comptables Européens  
The European Federation of Accountants

**3-5 September 2008, Copenhagen, Denmark**

**NRF** The Nordic Federation of Accountants

**Scandic** To be held at Scandic Copenhagen



## Zveřejňování účetních závěrek v elektronické podobě



Ladislav  
Mejzlík

### 1 Nové potřeby komunikace podnikových dat

S rozšiřováním použití počítačů docházelo a dochází k zajímavému, a ve svých důsledcích závažnému paradoxu. Prudký rozvoj počítačů způsobil, že stále větší objemy dat ve stále více oblastech jsou zpracovávány výpočetní technikou, avšak metody předávání dat mezi jednotlivými subjekty, které se podílejí na zpracování a užívání takto zpracovaných dat, tento prudký rozvoj nekopírovaly. Integrace počítačových systémů probíhala intenzivně uvnitř organizací, ale nedosahovala žádoucí úrovně mezi organizacemi, a to zejména v případech, kdy nebylo možné nebo efektivní dosáhnout dohody o formátech předávaných dat mezi tě-



Jana  
Ištvánfyová

mito subjekty. Taková dohoda je relativně snadná mezi dvěma smluvními partnery (dodavatel – odběratel), ale obtížná například ve vztahu podnik – investoři. Globalizace ekonomiky tuto situaci spíše zhoršovala. Důsledkem toho je skutečnost, že velmi často musí paradoxně zabezpečovat komunikaci mezi počítači člověk.

V nejtriviálnější podobě může mít taková komunikace následující podobu: data zpracovaná podnikem prostřednictvím nejmodernějšího podnikového informačního systému jsou sice prezentována prostřednictvím internetu (například účetní závěrky ve výroční zprávě), ale do velmi sofistikovaného programového vybavení finančního analytika, či burzovního makléře se vkládají ručně prostřednictvím kopírování z jednoho okna WWW prohlížeče nebo MS Excelu do druhého okna analytického programu, a to na jednom monitoru jednoho počítače, ručně a prostřednictvím relativně vysoce kvalifikované obsluhy, která je nezbytná k tomu, aby určila, který údaj z kterého řádku rozvahy podniku přijde do kterého vstupního pole analytického programu. Dle statistických odhadů jsou takto přenášeny na celém světě milióny údajů, což spotřebovává obrovské množství pracovního času kvalifikovaných pracovníků s neúměrným rizikem výskytu nesystematických chyb, což vše představuje v konečném důsledku vysoké finanční náklady a rizika.

O řešení popsaného stavu se již od 70. let minulého století snaží nejrůznější iniciativy vytvářející dohodnuté pevné formáty dat určené pro výměnu informací mezi

subjekty, které tyto formáty přijmou a implementují do svých informačních systémů tak, aby byly schopny data v předepsaném formátu vyhotovit i přijmout. Takové systémy elektronické výměny dat (**E**lectronic **D**ata **I**nterchange – EDI) dosáhly v určitých oblastech a za určitých situací relativně vysoké účinnosti<sup>1</sup>. Systémy dohodnutých pevných datových struktur jsou používány například mezi obchodními řetězci a jejich dodavateli, automobilovými společnostmi a jejich subdodavateli apod. Ve všech těchto případech se mlčky předpokládá neformální moc jedné ze stran prosadit využití takového pevného formátu a souhlas u ostatních účastníků „dohody“.

Jak ale postupovat v případech, kdy zpracovatelé dat předkládají informace ve variabilní struktuře pro adresáty, které neznají, jichž je velké množství a jsou rozprostřeni po celém světě v různém jazykovém, technologickém a regulačním prostředí? Typickým příkladem takové situace jsou účetní závěrky podniku předkládané pro potřeby kapitálového trhu. Účetní závěrky mohou být regulovány co do obsahu jejich jednotlivých položek, avšak nejsou a ani nemohou být regulovány po formální stránce (s unifikovaným formulářem rozvahy s čísly řádků a kontrolním součtem na konci, na jaký jsme byli zvyklí v ČR v minulosti, nemůžeme v mezinárodním prostředí počítat). Stejně tak nelze předpokládat kdo, do jakých počítačových systémů, a které údaje z těchto účetních závěrek bude vkládat. Obsahově stejný údaj se může nacházet v účetních závěrkách firem na různém místě, s různým označením v různých jazycích a měnách, a přesto je žádoucí, aby mohl být správně načten do jiného programového vybavení uživatele těchto informací. Na newyorské burze jsou veřejně obchodovány cenné papíry zhruba 15 tisíc podniků z celého světa<sup>2</sup>. Ty poskytují své čtvrtletní účetní závěrky a další doplňující údaje, které jsou zpracovávány v počítačových systémech investorů a jiných uživatelů po celém světě. Stejná situace je i na všech ostatních významných burzách světa. Pravděpodobnost užívání takových informací uživateli v mezinárodním měřítku se zvyšuje s postupující globalizací kapitálových trhů a ekonomiky vůbec.

Uvedená situace vytváří poptávku po řešení, které by umožnilo formálně nestrukturovaná data strukturovat a významově označit tak, aby mohla být přečtena jinými počítačovými systémy bez nutnosti dohody o pevném formátu mezi zúčastněnými subjekty. Reálnou šancí na efektivní řešení popsaného problému nabízí ja-

<sup>1</sup> Iniciativa v této oblasti dosáhla až úrovně OSN a známým příkladem je systém UN EDIFACT; v ČR je provozován například komerční systém EDITEL apod.

<sup>2</sup> Tokijská burza již co do počtu obchodovaných společností newyorskou burzu předstihla a kromě této a tradičních evropských burz se rapidně rozvíjejí další asijské burzy.

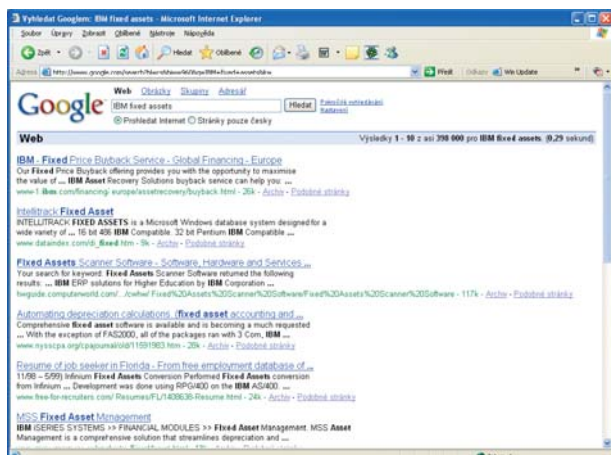
zyky založené na významovém (sémantickém) označení jednotlivých částí datových souborů založené na otevřeném formátu označovaném jako XML (eXtended Markup Language).

Jazyk XML je obecným řešením značkování libovolných dat a nemá ve svém principu nic společného s jakýmkoliv oborem lidské činnosti. Jeho použití je tedy nezávislé a možné pro libovolný účel. Jednou z rozvíjejících se oblastí aplikace jazyka XML je i komunikace podnikových dat, které vyústilo ve vytvoření oborově zaměřené nadstavby nad jazykem XML, nazývané XBRL (eXtended Business Reporting Language).

## 2 Projekt XBRL

### 2.1 Podstata XBRL

Představme si, že budeme chtít zjistit výši stálých aktiv firmy IBM. Jako vcelku rozumná hypotéza se jeví předpoklad, že je takový údaj zveřejněn někde na internetu a že efektivním nástrojem pro jeho vyhledání by mohl být například vyhledávač Google. Protože lze předpokládat, že údaj bude v angličtině, zadáme do vyhledávacího pole výraz „IBM fixed assets“. Výsledkem hledání je za 0,29 sekundy 398 000 odkazů, z nichž však ani ty na prvních místech nenabízejí relevantní odkaz na námi vyhledávanou informaci, a to přesto, že vyhledávač používá sofistikované vyhledávací algoritmy a přesto, že zadaný výraz je významově pro většinu lidí zcela srozumitelný. Většina vyhledaných údajů nemá s hledanou informací (výši dlouhodobých aktiv IBM) vůbec nic společného a jedná se spíše o nabídky software pro evidenci dlouhodobých aktiv nebo způsobu jejich financování. Co je příčinou takového neúspěchu? Informace na WWW stránkách jsou prezentované prostřednictvím



Výsledek vyhledání výrazu „IBM fixed assets“ ve vyhledávači Google

jazyka HTML<sup>3</sup>, jehož primárním úkolem je zabezpečit správné zobrazení dat na stránce, ale naprosto neřeší obsahový význam zobrazovaných dat, a tudíž nijak neusnadňuje sémantické vyhledávání údajů na internetu. XML naopak primárně neřeší formální podobu dat (jejich zobrazení), nýbrž význam. Přesto, že se v obou případech jedná o značkovací jazyky (Markup Language) využívající značek (tagů) pro označování částí dat, je způsob použití značek principiálně odlišný a je možno jej na nejtriviálnější úrovni demonstrovat na následujícím příkladu:

#### HTML:

```
<b>Vážený pane</b>
```

V prvním případě párové značky <b> a </b> označují začátek a konec textu, který má být zobrazen (vytištěn) tučně (b = bold). Takto označený text není možno významově vyhledat, protože tučně budou označeny i jiné části s odlišným významem.

#### XML:

```
<Oslovení>Vážený pane</Oslovení>
```

V druhém případě neřeší párové značky <Oslovení> a </Oslovení> podobu jimi označeného textu, ale jeho význam. Takto označený text je možno významově vyhledat bez ohledu na to, kde je v dokumentu umístěn a jak je formálně zobrazován (tištěn).

XBRL je oborovou nadstavbou založenou na XML, určenou pro výměnu podnikových dat. Nejedná se o žádný nový účetní standard, protože nezabezpečuje obsahovou regulaci předávaných dat, ale pouze jejich významovou čitelnost v elektronické podobě. Samozřejmě, že obsahová regulace takových dat je při globální komunikaci podnikových dat nezbytným předpokladem použitelnosti poskytovaných informací, ale ta je zajištěna jinými standardy – například Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydávanými Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB)<sup>4</sup> apod. XBRL tedy „pouze“ rozšiřuje možnosti a efektivnost distribuce a zabezpečuje významovou čitelnost stávajících účetních informací při předávání mezi různými počítačovými systémy. Z popsaného je zřejmé, že obsahová regulace a významová čitelnost jsou pro uživatele neoddělitelně spjatá a jedna druhou podmiňuje a podporuje. Významová čitelnost nedojde svého užítku, pokud nebudou předávaná data obsahově regulována a standardy zabezpečující obsahovou regulaci budou intenzivněji přijímány, pokud budou podpořeny rovněž globální významovou čitelností předávaných dat. Cílovou vizí budoucnosti tedy je, že údaje účetních závěrek sestavených podle IFRS budou prezentovány v XBRL, čímž bude garantována jak obsahová

<sup>3</sup> Hypertext Markup Language (hypertextový značkovací jazyk).

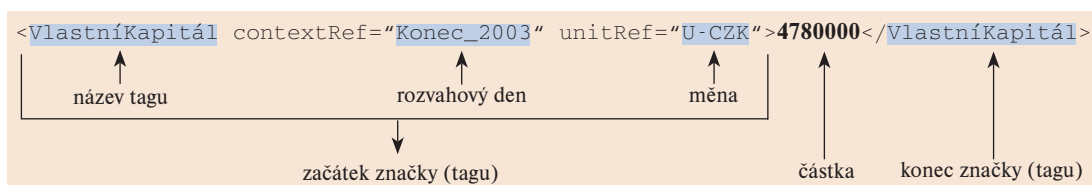
<sup>4</sup> International Financial Reporting Standards vydávané International Accounting Standards Board, viz www.iasb.org

srovnatelnost zveřejňovaných údajů, tak i jejich významově správná čitelnost libovolným počítačovým systémem uživatele bez ohledu na to, jakým počítačovým systémem předkladatele byly vyhotoveny, a to v celosvětovém měřítku.

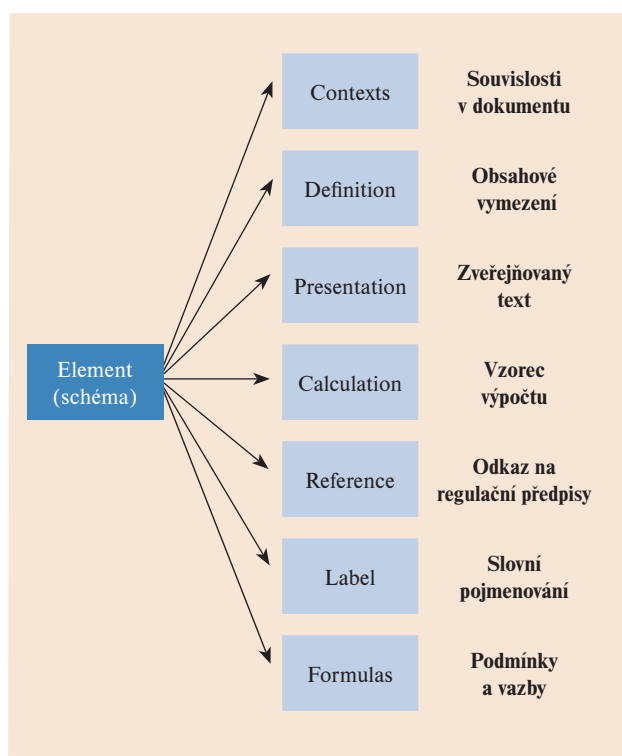
## 2.2 Taxonomie

Základní podmínkou efektivního použití XBRL v konkrétním případě – pro určitý účel – je vytvoření taxonomie. Taxonomii si je možno představit jako jakýsi katalog datových elementů (datový slovník), které se mohou v dané oblasti aplikace XBRL vyskytnout a který obsahuje pro každý z existujících elementů řadu informací, jako je jeho slovní popis, regulační pravidla, výpočtové vztahy k ostatním elementům apod. (viz následující schémata).

*Ilustrativní ukázka fragmentu XBRL dokumentu (například rozvahy podniku)*



*Každý z elementů taxonomie může být nositelem následujících informací*



Tyto datové katalogy (taxonomie) musí být nejprve někým vytvořeny a pak mohou být aplikačními programy použity pro značkování předávaných dat na straně předkladatele a na druhé straně u příjemce mohou být za pomoci taxonomie významově čteny a vkládány do aplikačního programu uživatele.

Vzhledem k tomu, že XBRL stejně jako XML, ze kterého vychází, je otevřený formát, může vytvářet taxonomii v zásadě libovolná instituce či organizace, která k tomu má dostatečné odborné a technické předpoklady, ale zejména lze u ní předpokládat dostatečnou autoritu, kterou bude schopna vytvořenou taxonomii prosadit. Vytvořené taxonomie mohou být dále rozvíjeny nejen původním autorem, ale rovněž dle individuálních potřeb jednotlivých uživatelů a předkladatelů, a to jednoduše přidáváním dalších elementů, které jsou nezbytné pro správné významové označení prezentovaných dat.

## 2.3 XBRL International

Tvůrcem, správcem a šířitelem XBRL je celosvětově nezisková organizace XBRL International. Tuto organizaci se sídlem v New Yorku založilo v roce 1998 13 zakládajících členů, přičemž významným iniciátorem vzniku byla Americká komora auditorů (AICPA). V roce 2002 vstoupila XBRL International na mezinárodní pole již se 140 členy a v současnosti je členy více než 300 organizací z celého světa.

Princip fungování XBRL International je založen na zakládání individuálních jurisdikcí v jednotlivých zemích, které pracují rovněž na neziskovém základě a mají své národní členy napomáhající k prosazení XBRL zejména tvorbou taxonomií a implementací XBRL v nejrůznějších oblastech možného použití. Jednotlivé národní jurisdikce musí projít definovanými fázemi přípravy a závěrečného schválení, aby dosáhly plného členství v XBRL International, čímž rovněž získávají právo podílet se na práci a řízení XBRL International<sup>5</sup>.

Významným mezníkem v historii XBRL International se stala spolupráce s Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) na vytvoření taxonomie pro účetní závěrky sestavené podle IFRS. Tato taxonomie byla poprvé zveřejněna v roce 2002<sup>6</sup>. Spolupráce IASB a XBRL International nadále pokračuje ve vzájemné symbióze. IASB využívá XBRL pro vyšší podporu užívání IFRS

<sup>5</sup> Podrobnější informace o organizační struktuře, principech fungování a řízení, odborných výborech a zakládání jurisdikcí lze najít na WWW stránkách XBRL International na adrese <http://www.xbrl.org>

<sup>6</sup> Viz stránky IASB o XBRL <http://www.iasb.org/resources/xbrl.asp>

a XBRL rovněž využívá výhod IFRS ke svému širšímu prosazení. Výsledkem je kromě taxonomie pro účetní závěrky podle IFRS i taxonomie pro obecné použití při zveřejňování podnikových dat, která byla vytvořena v rámci spolupráce mezi XBRL International a IASB. Taxonomie jsou veřejně a zdarma přístupné – jejich použití je oběma institucemi doporučeno a vítáno. Významným prvkem rozšiřování informací o XBRL a podpory implementace XBRL v celosvětovém měřítku jsou mezinárodní konference XBRL, které XBRL International organizuje. Tyto kongresy slouží k prezentaci úspěšných projektů XBRL po celém světě.

## 2.4 Předpoklady uplatnění XBRL v praxi

Přes veškeré výhody XBRL, které byly popsány a přesto, že je po takovém řešení výměny podnikových dat objektivní poptávka, není prosazení se XBRL v praxi automatické a jednoduché.

*Analyzujeme alespoň hlavní faktory podporující a bránící v rozšíření XBRL:*

### Pozitivní faktory:

- Aplikace XBRL přináší významné úspory na straně uživatelů informací, kteří jsou schopni automatizovaně přebírat do svých systémů data od různých předkladatelů v různé struktuře a podobě bez nutnosti dohody na pevné struktuře dat.
- Z dlouhodobého hlediska dochází k úsporám i na straně předkladatelů informací, protože jejich systémy jsou po implementaci XBRL schopny pružněji reagovat na měnící se vnitřní i vnější podmínky. Navíc každý předkladatel dat je v nějaké míře i uživatelem dat jeho systém po implementaci XBRL bude chopen data v XBRL nejen vyhotovit, ale i číst.
- Implementace XBRL umožňuje vyhotovit na straně předkladatele výstupy, které mohou být vícenásobně používány různými uživateli pro různé (i měnící se potřeby) bez nutnosti je individuálně upravovat. XBRL data tak vytváří jediné rozhraní mezi systémem předkladatele a systémem uživatelů.
- XBRL může být použito nejen pro externí výkaznictví, ale rovněž pro předávání dat mezi různými částmi informačního systému uvnitř organizací.
- XBRL bourá hranice mezi různými počítačovými platformami, operačními systémy a jazyky.
- Prostřednictvím implicitních vlastností taxonomie dochází při aplikaci XBRL k obsahovému zkvalitnění předkládaných dat, protože je zabezpečena elementární kontrola vazeb mezi údaji, jsou poskytovány automaticky reference na regulační pravidla apod.
- Data v XBRL je možné v systémech uživatele snadněji restrukturalizovat, přeložit do jiného jazyka, jiné měny nebo do jiných obsahových regulačních pravidel, protože je nepochybně znám význam všech jednotlivých elementů předávaných informací.

v rámci své kompetence vydávají a mohou tedy použít XBRL vyžadovat.

Bohužel rozhodování institucí uvedeného typu bývá v zásadě konzervativní, podléhající nejrůznějším i iracionálním vlivům a tedy mnohdy nepředvídatelné a ve většině případů i nepružné. Z uvedeného pesimistického hodnocení však existují výjimky.

## 3 Implementace XBRL v USA

Vůdčí institucí podporující projekt XBRL je Americká komora auditorů (AICPA), která je rovněž zakládajícím členem XBRL International a která se významnou měrou podílí na tvorbě regulačních pravidel pro audit a účetní výkaznictví v USA. Hlavním tvůrcem amerických účetních standardů (US GAAP) je Výbor pro americké účetní standardy (US FASB), který se kromě všeobecné podpory XBRL zaměřuje zejména na využití XBRL ve výkaznictví malých a středních firem, kde je menší míra regulace a větší variabilita potenciálních uživatelů vykazovaných informací a jejich informačních potřeb. V této souvislosti si je nezbytné uvědomit, že

### Negativní faktory:

- Uplatnění XBRL předpokládá existenci programového vybavení jak na straně předkladatele, tak i u příjemce, které je vybaveno funkcemi pro práci s daty ve formátu XBRL. Tento předpoklad není zdaleka vždy splněn. Poslední verze programů kancelářského balíku MS Office jsou plně připraveny pro práci s daty ve formátu XML (a tedy i v XBRL) a firma Microsoft patří k předním podporovatelům XBRL. Rozšíření těchto verzí programů je vázáno na inovační cyklus programového vybavení a na finanční možnosti firem při upgrade takového SW.
- Implementace XBRL do standardních programů jako je Word nebo Excel nestačí, je třeba, aby schopnost pracovat s XBRL měly přímo informační systémy podniků a aplikační programy uživatelů.
- Celá řada producentů SW používá pro výměnu dat své vlastní proprietární formáty, které mezi programy stejného výrobce fungují bezproblémově a do jejich vývoje a koupě byly investovány nemalé prostředky, takže přechod na XBRL nemusí být tak jednoznačný.
- XBRL tím, že umožňuje bezproblémovou výměnu dat i mezi programovými systémy různých výrobců, paradoxně ohrožuje jejich obchodní politiku a vzniká zájem nepřipustit ke svým klientům produkty jiných výrobců.
- Přínos z použití XBRL je zpravidla větší na straně uživatele, který však nemá formální pravomoc použít XBRL vyžadovat od předkladatele, na jehož straně převažují náklady na implementaci XBRL.

Zásadní význam v rozšíření XBRL mají regulační orgány, do jejichž kompetence patří stanovení pravidel pro zveřejňování podnikových dat. Mezi tyto instituce patří komise pro cenné papíry, centrální banky a banky vůbec, statistické úřady, vlády a vládní agentury, orgány dohledu, kontrolní úřady apod. Tyto orgány mají formální pravomoc stanovit pravidla vykazování podnikových dat prostřednictvím regulačních pravidel, které

na newyorské burze (NYSE) jsou obchodovány cenné papíry zhruba 15 000 společností, avšak účetní závěrky sestavuje v USA více než 4,9 milionu firem. Klíčové postavení při stanovování regulačních pravidel pro kapitálový trh má americká komise pro cenné papíry. Jí vydávaná pravidla regulují největší a nejrozvinutější kapitálový trh na světě. Americká komise pro cenné papíry dlouhodobě sleduje a podporuje projekt XBRL

zejména s ohledem na možnosti použití XBRL při plnění informačních povinností podniků, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na americké burze. Tato podpora vyústila formálně v rozhodnutí SEC z 3. února 2005, kterým byl vyhlášen dobrovolný program vykazování v XBRL<sup>7</sup>. Program je všeobecně považován za významný mezník implementace XBRL nejen v USA, ale i v mezinárodním měřítku a týká se poskytování údajů podniky do systému EDGAR<sup>8</sup> poprvé za účetní rok končící 31. 12. 2004. První společnost, která se do tohoto projektu zapojila, je softwarová firma Microsoft<sup>9</sup>. Předseda SEC William H. Donaldson uvedl vyhlášení projektu XBRL takto: „*Jak jsem již zmínil v okamžiku, kdy komise tuto iniciativu poprvé oznámila, je tato iniciativa součástí širší snahy komise o zvýšení kvality informací získávaných investory a kapitálovým trhem. Zlepšováním procesu plnění informačních povinností a zveřejňování informací požadovaných komisí prostřednictvím využíváním nových datových formátů včetně značkovacích jazyků, může komise přispět k lepší organizaci dat a jejich analýzy – to jsou přínosy, ze kterých bude mít užitek každý, kdo se účastní procesu zveřejňování informací řízeného komisí.*“

Finální pravidla tohoto projektu jsou velmi detailně popsána v technickém dokumentu SEC upravujícím vykazování společností v XBRL<sup>10</sup>.

Ještě širší podporu má vykazování XBRL na mimoburzovním trhu technologických firem NASDAQ, kde se dá předpokládat i větší připravenost účastníků tohoto trhu z technologického hlediska na implementaci XBRL. Významnou americkou institucí, která zahájila implementaci XBRL, je rovněž federální dohled nad finančními institucemi<sup>11</sup>. Statistika tohoto úřadu říká, že informace vykazované finančními institucemi v rámci dohledu FFIEC představují čtvrtletně 2000 údajů sbíraných celkem od každé z 8400 finančních institucí, přičemž splnění této informační povinnosti je upraveno regulačními pravidly zabírajícími přibližně 400 stránek textu. Celkově je stanoveno zhruba 1500 pravidel zaručujících obsahovou a formální kvalitu poskytovaných dat. Obdobná situace a podpora XBRL je v případě amerického federálního úřadu pojištění vkladů<sup>12</sup>.

#### 4 Projekt implementace XBRL v EU

Evropská unie představuje v současnosti ekonomiku 25 členských zemí se zhruba 500 milióny obyvatel hovořících 20 oficiálními jazyky EU. Z hlediska potenciálních uživatelů se v EU nachází 26 burz a více než 7100 firem, jejichž cenné papíry jsou veřejně obchodovány na regulovaných kapitálových trzích. Počínajíc 1. 1. 2005 byly

rozhodnutím EU implementovány pro tyto podniky Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), což vše dohromady vytváří příznivé podmínky pro využití XBRL. Evropská unie rozpoznala velmi časně význam, možnosti a výhody XBRL pro efektivnost výměny podnikových dat, a tím i pro zvýšení konkurenceschopnosti evropské ekonomiky. Z uvedeného důvodu byl vytvořen projekt implementace XBRL v EU, jehož realizace je financována z 6. rámcového programu EU<sup>13</sup>.

XBRL-EU představuje nekomerční nezávislý projekt, jehož realizace je prováděna ve spolupráci s XBRL International a jeho účelem je vytvořit podporu pro vytvoření národních jurisdikcí v jednotlivých členských zemích EU a dále je podporovat při tvorbě taxonomií a aplikaci XBRL v konkrétních projektech.

Hlavní formou uvedené podpory je existence stálého sekretariátu XBRL-EU, tvorba a správa WWW stránek, výměna informací prostřednictvím elektronických diskusních skupin a organizace společných porad zástupců jednotlivých národních jurisdikcí, včetně organizace prezentací a konferencí pro veřejnost.

V souladu s pravidly XBRL International pro přípravu a ustanovení národních jurisdikcí se nacházejí různé členské země EU v různé fázi implementace XBRL. Mezi nejpokročilejší v této oblasti se z vyspělých západních zemí dá zařadit Velká Británie, Nizozemsko, Španělsko, Německo a Švédsko. Z nových zemí EU je v současnosti nejdále Polsko, kde na přípravě jurisdikce XBRL pracuje společně Univerzita v Poznani a polský Svaz účetních. Jádrem zakládaných národních jurisdikcí jsou zpravidla akademická pracoviště, profesní organizace, účetní, auditorské a poradenské firmy, softwarové společnosti a v mnoha případech i regulační orgány jako centrální banky, komise pro cenné papíry nebo statistické či jiné vládní úřady a agentury.

Zakládání jurisdikcí není zcela jednoduchý proces, který musí probíhat v souladu s pevnými pravidly XBRL International a který má svá úskalí odborná, organizační, ale i ekonomická.

*Přehled realizace projektu XBRL v jednotlivých evropských zemích je následující:*

Potvrzené jurisdikce	Irsko, Německo, Španělsko, Nizozemsko, Velká Británie
Prozatímní jurisdikce	Švédsko, Belgie, Dánsko
Ve fázi přípravy	Česká republika, Finsko, Francie, Maďarsko, Itálie, Norsko, Polsko, Portugalsko
Plánováno	Slovinsko, Rakousko, Řecko, Lucembursko, Malta

<sup>7</sup> Viz www stránky SEC na adrese: <http://www.sec.gov/spotlight/xbrl.htm>

<sup>8</sup> Electronic Data Gathering, Analysis, and Retrieval - systém obsahující veškerá data veřejně obchodovaných společností v jurisdikci US SEC od roku 1993. Více na <http://www.sec.gov/edgar.shtml>

<sup>9</sup> Viz zpráva finančního controllera a viceprezidenta společnosti Microsoft Scotta di Valeria dostupná na: <http://www.microsoft.com/presspass/features/2005/feb05/02-07XBRL.msp>

<sup>10</sup> Viz stránky SEC <http://www.sec.gov/rules/final/33-8529.htm>

<sup>11</sup> Viz Federal Financial Institution Examination Council (FFIEC) na adrese <http://www.ffiec.gov>

<sup>12</sup> Viz Federal Deposit Insurance Corporation na adrese <http://www.fdic.gov>

<sup>13</sup> Viz Sixth Framework Programme EU (IST-2002-2.3.1.9 – *Networked businesses and governments*) na adrese <http://europa.eu.int/comm/research/fp6>

Případné aktuální změny najdete na webových stránkách projektu XBRL v EU na adrese <http://www.xbrl-eu.org>.

V současnosti implementuje a podporuje v EU projekt XBRL například: německá Bundesbank, Eurostat, DATEV, centrální banky Španělska, Belgie, nizozemská vláda, statistický úřad a hospodářská komora, britské Companies House, Inland Revenue a Financial Service Authority, Výbor pro evropský bankovní dohled (CEBS) a další.

Úspěšná práce stálého sekretariátu XBRL pro EU byla završena ustanovením evropské jurisdikce XBRL dne 1. února 2006.

## 5 Dopady využití elektronické výměny dat na koncepci účetního výkaznictví a auditu – nové trendy

Využití XBRL pro komunikaci podnikových dat a zejména údajů účetních závěrek podniků nemá vliv jen na zvýšení efektivity výměny takových informací, ale může mít dopady koncepčního charakteru i na celkové pojetí účetního výkaznictví a ověřování údajů obsažených v účetních závěrkách auditorů.

Při použití moderních podnikových informačních systémů, otevřených datových formátů a internetu jako komunikačního média mohou být počítačové systémy předkladatelů účetních informací a jejich uživatelů propojeny on-line. Každá záúčtovaná operace je v systému předkladatele bezodkladně zpracována a převedena do výkazů v XBRL, které jsou prezentovány na internetu tak, že mohou být opět on-line převzaty počítačovým systémem uživatele, který tak může sám nebo dokonce automaticky na vykazované údaje okamžitě reagovat. Taková organizace vykazování účetních informací bourá stávající paradigma účetní závěrky vyhotovované vždy do určitého termínu po skončení daného období a zavádí se pro něj nový termín „on-line reporting“. Popsané technologické možnosti jsou jednou stránkou věci, avšak nepochybně existují i obsahové problémy a omezení takového řešení.

Jakýkoli posun od tradičního vykazování za období k on-line reportingu, ale částečně i samotné použití XBRL pro tradiční informace za období, mohou znamenat i změnu koncepce auditu účetních závěrek.

Auditor bude muset při plánování a provádění auditu klást stále větší důraz na prověření vnitřního kontrolního systému a na identifikaci a prověření testů zabudovaných do informačního systému předkladatele. Těžší se jeho práce se tak bude posunovat více od kontroly věcné správnosti jednotlivých operací ke kontrole spolehlivosti systému jejich zpracování, tj. k testování hy-

potézy, že spolehlivý systém nemůže s přiměřeným rizikem produkovat nesprávné výsledky. Takovou kontrolu spolehlivosti systému zpracování dat již nebude možno provádět jednorázově po skončení účetního období a výsledek vyjádřit výrokem auditora k účetní závěrce, ale spíše by se mělo jednat o kontinuální sledování systému, jeho spolehlivosti a změn prováděných v jeho nastavení a fungování, což by mohlo být vyjádřeno trvalým a ne jednorázovým výrokem auditora ke spolehlivosti systému jako takového a ne k účetní závěrce – vzniká další nový pojem „kontinuální audit“ (continuous auditing).

Možnosti a meze uplatnění on-line reportingu a kontinuálního auditu jsou však samostatnou oblastí, která souvisí s tématem tohoto příspěvku jen nepřímo. Jejich realizovatelnost ukáže až budoucnost.

**Doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.**

**Dr. Ing. Jana Ištvánfyová**

katedra finančního účetnictví a auditingu  
Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze

*Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru „Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska“ registrační číslo MŠMT 6128439903.*

Zdroje na Internetu:

- [1] Architektura jazyka XML spravovaná konsorciem W3C <http://www.w3.org/XML>
- [2] WWW stránky neziskové organizace XBRL International <http://www.xbrl.org>
- [3] WWW stránky IASB věnující se projektu taxonomie XBRL pro Mezinárodní standardy účetního výkaznictví <http://www.iasb.org/resources/xbrl.asp>
- [4] Stránky projektu XBRL v Evropské unii <http://www.xbrl-eu.org>
- [5] Stránky AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) věnované implementaci XBRL <http://www.aicpa.org/innovation/baas/xbrl/homepage.asp>
- [6] Stránky společnosti EDGAR Online poskytující informační a analytické informace o amerických veřejně obchodovaných společnostech online ve formátech XBRL <http://www.edgar-online.com>
- [7] Stránka pilotního projektu PricewaterhouseCoopers, Microsoft a NASDAQ demonstrující využití XBRL <http://www.nasdaq.com/xbrl>
- [8] Stránka Komise pro cenné papíry USA (US SEC) zabývající se implementací XBRL <http://www.sec.gov/spotlight/xbrl.htm>
- [9] Stránky zabývající se podporou XBRL v produktech společnosti Microsoft <http://www.microsoft.com/office/showcase/xbrl>
- [10] 1st European XBRL Conference for Financial Services How XBRL will improve Financial Services reporting by 2006 <http://www.xbrl-eu.org/london>
- [11] Podpora projektu XBRL od US FASB [http://www.fasb.org/project/xbrl\\_project.shtml](http://www.fasb.org/project/xbrl_project.shtml)

## Auditorská rizika a postupy vyplývající z využití ICT\* v účetnictví



Antonín Hamřík

Současné podniky jsou většinou zcela závislé na informačních technologiích. Dokonce i tradiční oblasti podnikání jako je výroba, obchod, zemědělská produkce a zpracování se dnes neobejdou bez IT a často používají například přímé prodeje přes internet, zúčastňují se internetových aukcí, komunikují s dodavateli a odběrateli po síti s využitím různých

standardů (jako například EDI), nebo jen přijímají platby přes internet. Finanční plánování a účetnictví je pak s těmito systémy úzce provázáno a vytváří často velmi komplexní řešení.

Tato změna prostředí a zavedení informačních systémů si žádá také významné změny v přístupu auditorů účetní závěrky. Už dávno si nevystačíme s použitím klasických auditorských postupů, které byly používány (a byly dostatečné) před několika málo lety. Změny v auditorských postupech přinášejí zcela nové požadavky na dovednosti a technické znalosti auditorů. To většina auditorů plně chápe a přizpůsobila tomu i rétoriku. S problémy se ale můžeme setkat v reálném životě, při praktické aplikaci nových postupů při auditu, kdy je velmi snadné omylem nebo z neznalosti vynechat podstatnou část komplexních informačních systémů a nezjistit dostatečné pokrytí všech rizik. Procesy tvorby účetních závěrek používající informační a komunikační systémy vždy zahrnují lidský faktor, infrastrukturu IT, software, procedury, data a informace. Tomu by měl

odpovídat i přístup při auditu účetní závěrky, který by měl kromě samotných čísel ve výkazech testovat procesy a manuální kontroly, používané informační systémy, technologie, aplikace a aplikační kontroly, ale i procesy obsluhy informačních systémů. Největším rizikovým faktorem, podobně jako v každé disciplíně, zůstává člověk. Výpočetní technika, která na jedné straně umožňuje získat podnikům skvělého pomocníka, se stává při troše nepozornosti významným rizikovým faktorem, který znásobuje dopad nesprávného lidského chování. Jako ilustrativní příklad můžeme uvést nedávnou mediálně známou kauzu obchodníků s cennými papíry ve významné francouzské bance, kteří byli kvůli procesním a kontrolním nedostatkům v návaznosti na IT schopni způsobit ztráty řádově v miliardách eur prakticky v průběhu několika měsíců.

Všechny větší společnosti a naproti většina menších firem používají informační technologie v rozsáhlé míře, a to buď jako soubor nezávislých systémů, které slouží jednotlivým oddělením a aktivitám, nebo jako komplexní integrovaný systém ERP (Enterprise Resource Planning system). Tyto komplexní systémy v dnešní době používají vzájemné sdílení dat a podporují všechny aspekty provozního a účetního výkaznictví. Často mají také přímé informační vazby na státní instituce, klienty, regulátory nebo dodavatele, a provádějí transakce bez existence jakékoliv další evidence.

Myslíte, že je v takovém prostředí obtížné předložit auditorům omylem či úmyslně nesprávné informace? Zdá se vám to příliš vzdálené a domníváte se, že něco takového je u vašich klientů vyloučeno? Omyl! Ruku na srdce, kolikrát jste v poslední době získali od klienta vytištěnou sestavu z nějakého informač-

ního systému a bez dalšího ujištění ji přijali jako věrohodné vysvětlení? Fakt, že takovou sestavu odsouhlasíte na celkovou rozvahu a výsledovku, implicitně předpokládá správnost dat v informačním systému. Bez dalšího ověření kontrol v informačních systémech a aplikacích je však takový auditorský postup neúplný. Nutnost dodržování těchto postupů vyniká zejména u klientů, kteří používají elektronické archivní systémy a v některých případech dokonce likvidují originální doklady. Zde je detailní audit IT a aplikací nezbytný.

V následující části blíže rozebereme některé trendy a rizika, s kterými se setkáváme při auditech informačních systémů, a pokrytí těch rizik, která dříve nebyla tak významná, případně neexistovala vůbec.

### Typický postup při auditu informačních systémů (metodologie)

Jak jsme již zmínili, informační a komunikační systém lze rozdělit na lidský faktor a kontroly v procesech, software a podnikové aplikace, data a databáze a infrastrukturu. Takovému rozdělení by pak měly odpovídat jednotlivé oblasti, na které by se měl auditor IT zaměřit při provádění finančního auditu. Auditori pak v každé oblasti postupují tak, aby pokryli významná rizika.

Auditoři mohou při auditu přistoupit k oblasti informačních systémů a procesů různě. Buď se jí nemusí vůbec zabývat, nebo se bez dostatečného zmapování a porozumění situace mohou zaměřit pouze na dílčí oblasti, například infrastrukturu IT, a zcela tak ignorovat oblast procesních a aplikačních kontrol. V obou případech tak ponechávají nepokryté významné riziko, které může zásadně ovlivnit správnost účetních závěrek a jejich audit. Správný přístup by měl po pečlivém zmapování situace a naplánování

\* ICT = informační a komunikační technologie



testování zohlednit rizika ve všech důležitých oblastech:

- Infrastruktura IT a audit kontrolního prostředí IT.
- Procesy a kontrolní mechanismy z pohledu provozu podniku.
- Aplikace a automatizované aplikační kontroly.
- Databáze a datové sklady.

Kontrolní prostředí v podniku je většinou vytvářeno kombinací manuálních a automatických kontrol aplikovaných IT oddělením v součinnosti s oddělením provozu, a většina auditorů nemá problém s určením rozsahu prací, zejména proto, že je daná oblast dobře metodologicky pokryta řadou obecně známých norem. Například pomocí „The Control Objectives for Information and related Technology (COBIT)“, který je vydáván asociací „Information Systems Audit and Control Association (ISACA)“ v USA. Dále se proto nebudeme zabývat auditem infrastruktury IT, ale podíváme se blíže na některé trendy a specifika v dalších navazujících oblastech.

### Procesní audit

Procesy jsou díky komplexnosti informačních systémů většinou přímou součástí informačních toků a tvoří jeho integrální součást. V současné době, kdy se audit díky komplexnímu prostředí auditovaných firem bez auditu procesů a systémů neobejde, je nezbytné vyřešit problém, jak a kdo bude práce provádět.

V případě jednoduchého prostředí typického českého podniku představuje pro auditorské týmy riziko snad jen koordinace prací a rozdělení činností mezi auditory účetních závěrek a auditory specializující se na procesy, aplikace a informační systémy. Díky zmiňované komplexnosti informačních systémů a aplikací je specializace auditora IT na dílčí aplikace a infrastrukturu IT nezbytností. Těžko najdete jednoho experta pro oblasti SAP, OFA, Informix, databází Oracle, Unix, Windows. Vždy je potřeba vybrat vhod-

ný tým s příslušnými technickými zkušenostmi jednotlivých členů. V případě nadnárodních klientů, kde je řada funkcí prováděna v mnoha zemích, jde o větší problém. Využití outsourcingu jednotlivých částí podnikových provozů, podpůrných funkcí, jednotlivých informačních systémů nebo dokonce celého IT, se stává fenoménem dnešní doby. Ačkoliv se dá „outsoursovat“ prakticky jakákoliv oblast, v oblasti IT se s touto problematikou setkáváme nejvíce, možná z důvodu komplexnosti a díky rychlému vývoji výpočetní techniky v posledních letech.

Ať už je motorem zvýšení efektivity a konkurenceschopnosti, offshoring neboli přenesení činností náročných na lidskou práci do levnějších zemí, sjednocení firemních procesů na lokální či nadnárodní úrovni, nebo například snaha o zlepšení služeb v dané oblasti díky využití expertů ze servisních středisek, výsledek pro auditory je vždy obdob-

ný. Významná část činností, které většinou mají přímý dopad na finance a audit, je vyčleněna mimo auditovanou společnost a nastává problém, co s tím?

Ačkoliv sledujeme snahy o jasná řešení a různé návody ze strany regulátorů a zákonodárců, tyto snahy jsou prosazovány v různých zemích světa různě a většinou zaostávají za potřebami auditorů. Nejdále jsou pravděpodobně procesní komory v rozvinutých zemích, jako například auditorské standardy vydané AICPA v USA, kde je například používán standard SAS 70 již téměř desítky let. V jiných zemích při absenci místních nařízení nezbyvá, než se inspirovat zahraničními standardy nebo používat zdravý rozum. Audit bez použití standardů však může vést k velice náročné a čas zabírající práci. Pokud například společnost „Česká, a.s.“ předala proces fakturace a vedení účetnictví do střediska sdílených služeb v Praze, které používá informační systém

PRICEMATERHOUSECOOPERS

We are looking for experienced Senior Auditor, ideally with 2-4 years experience in either Insurance, Banking, Leasing or Real Estate to join our Assurance team in Prague. The candidate will be responsible for leading a small audit team and for complex tasks during audits of Czech and international clients.

## Senior Auditor for Financial Services

**The ideal candidate should possess the following**

- A university degree
- At least 2 years' auditing or accounting experience
- ACCA - either in progress, or an interest in starting the ACCA qualification
- English and Czech language skills (German would be an advantage)
- Potential for development
- Good interpersonal and communication skills
- Willingness and ability to work in a team

**We offer**

- Interesting and challenging work with top Czech and international clients
- Professional development and training opportunities
- A competitive salary and benefits package (free access to sport facilities, private medical care)
- A friendly professional and team-oriented work environment

If interested, please fill in the form on [www.pwc.cz/kariera](http://www.pwc.cz/kariera) - Volná místa v CR (Job Vacancies in the Czech Republic) section, job position code: AS0168 - by 30 June 2008. If you would like more information about the position, please contact Lenka Matoušová on [lenka.matousova@cz.pwc.com](mailto:lenka.matousova@cz.pwc.com) (+420 251 151 892).

© 2008 PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o. All rights reserved. "PricewaterhouseCoopers" refers to PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o. or, as the context requires, the PricewaterhouseCoopers global network or other member firms of the network, each of which is a separate and independent legal entity.



SAP spravovaný firmou z Indie, ale fyzicky umístěný ve Velké Británii, může se auditor, pokud trvá na kvalitě své práce, poměrně hodně nacestovat. Nadnárodní auditorské společnosti toto většinou řeší globální koordinací práce. I zde ale může pomoci SAS 70, standard, který umožňuje servisní organizaci získat auditorský výrok na procesy a informační systémy, které pro své klienty provozuje.

V našem případě by pak management pražského střediska sdílených služeb připravil SAS 70 zahrnující účetní služby a získal výrok nezávislého auditora. Získal by také auditovanou zprávu SAS 70 od společnosti provozující IT infrastrukturu z Indie a Velké Británie, kterou by se ujistil o správné obsluze informačních systémů. Tyto dvě zprávy by pak předal auditorům Česká, a.s., kteří se při zajištění několika dalších záležitostí mohou na tuto zprávu spolehnout, což jim značně ulehčí práci.

Co z toho má servisní společnost v Praze a poskytovatel IT v Indii? Servisní organizace většinou poskytují služby desítkám až stovkám klientů. Zpráva SAS 70 jim tak umožní provést jediný audit procesů a kontrol, jehož výsledky předají klientům a jejich auditorům. Vyhnou se tak desítkám různých auditorských týmů, které by jinak musely testovat jejich kontrolní prostředí. Zvýšenou cenu za vytvoření zprávy SAS 70 pak většinou stejně vyfakturují svým klientům.

## Systemový audit – ERP

Většina dnešních firem již využívá nebo se v dohledné době chystá implementovat některé z komplexních softwarových řešení typu ERP. Stále více výrobců těchto systémů se zaměřuje také na střední a malé firmy a tento segment je z jejich pohledu do budoucna považován za velmi perspektivní.

K dispozici je řada řešení od různých výrobců, přičemž velmi výraznou úlohu na našem trhu hrají především produkty SAP, Oracle, Navision, Helios, QI a další. K dispozici pro střední a malé firmy jsou pak jejich určité „light“ verze, které jsou omezené množstvím funkcí, nicméně jejich podstata je většinou totožná se základními verzemi. Implementace a samotné použití ERP vede ke změnám v podnikových procesech. Například transakce nemohou být prováděny stejným způsobem jako dříve, systémové výstupy (reporty) musí být navrženy znovu a nové kontroly musí být naimplementovány. Je důležité si také uvědomit, že každý systém ERP je unikátní, a že závisí do značné míry na tom, jak jsou jednotlivé části systému nastaveny tak, aby přesně odpovídaly požadavkům zákazníků. Samotné firmy se velmi často snaží na implementaci ušetřit a snadno pak dochází k situacím, kdy se objeví celá řada problémů, které mají dopad na chod samotné firmy (například výroby či logistiky) nebo třeba i na samotné účetní výkaznictví.

Není potřeba měnit základní auditorské postupy, nicméně každý auditorský tým by měl zhodnotit, zda má dostatečné technické schopnosti a znalosti ke správnému nalezení a posouzení rizik v rámci jednotlivých ERP. Tuto otázku je potřeba si položit již během plánovací fáze auditu samotného, a ne až v jeho průběhu, kdy už zpravidla bývá pozdě.

Pro správné identifikování a posouzení rizik je nezbytně nutné vnímat ERP jako velmi komplexní systém. Je důležité porozumět všem jednotlivým oblastem. Není možné upřít

svou pozornost pouze na finanční modul (což je první věc, která by se v rámci auditu nabízela), neboť i ostatní součásti systému ovlivňují účetní výkaznictví buď přímo, nebo zprostředkovaně. Tato provázanost je největší výhodou ERP pro firmu, ale zároveň bývá z hlediska auditu tím největším rizikem.

Auditor by měl mít u konkrétního typu ERP znalosti a zkušenosti dostatečné na to, aby dokázal identifikovat a zhodnotit riziko především v těchto oblastech:

- zabezpečení na úrovni samotného ERP – například struktura a expirace hesla, uživatelské přístupy a práva atd.,
- zabezpečení na úrovni databáze – pro nejrozšířenější ERP je běžné, že používají relační databáze (nejčastěji MS SQL či Oracle),
- automatické kontroly – ERP mají často přímo v systému implementované množství více či méně standardizovaných automatických kontrol, například okolo interface, jejichž využití je v rámci auditu účetní závěrky velmi žádoucí,
- interface – provázanost s ostatními aplikacemi, jakým způsobem je schopen systém přenášet data a komunikovat s ostatními aplikacemi používanými ve společnosti a také s aplikacemi externími (například internetové bankovníctví).

## Audit dat a informací

Vzhledem k masivnímu nárůstu elektronicky zpracovávaných a uchovávaných dat je potřeba se zamyslet, jakým způsobem má auditor postupovat v případě, že potřebuje získat některé konkrétní informace či potřebuje pokrýt některé z rizik, a zároveň musí pracovat efektivně a maximálně profesionálně.

Tou nejvhodnější možností ve většině případů bývá využití takzvaných počítačem podporovaných technik auditu (CAAT – Computer Assisted Auditing Techniques). CAAT automatizují, a tudíž zefektivňují výkonnost a snižují chybovost jednotlivých etap auditu. Použití CAAT je mimo jiné například dopo-

ručeno ISA 530 jako vhodná metoda pro testování 100% vzorku, když je z pohledu auditora prověření všech položek efektivní z hlediska nákladů nebo nezbytné díky rizikům v dané oblasti.

Techniky auditu s využitím CAAT mohou zahrnovat například následující:

- Obecný auditovací software (GAS – Generalized Audit Software) – dovoluje auditorovi vykonat test na databázích a souborech. Příkladem je třeba ACL (Audit Command Language) či IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis).
- Přizpůsobený auditorský software (CAS – Custom Audit Software) – vytvořen speciálně pro potřeby auditora pro použití u konkrétního typu klienta. Tento typ softwaru je nezbytný, pokud auditované počítačové systémy nejsou kompatibilní s auditorovým GAS, nebo pokud auditor chce provést testování, které by pomocí GAS nebylo možné.
- Paralelní simulace – auditor vytvoří počítačovou simulaci, kterou imituje běžné fungování testovaných klientských programů.
- Integrované testovací zařízení – do tohoto zařízení auditor vkládá testovací data vedle aktuálních dat v běžně používaných aplikacích.
- Ve většině běžně auditovaných firem v České republice má praktické využití zmiňovaný GAS (obecný auditovací software). Tento software je vhodné používat zejména pro zajištění kvality dat v následujících situacích (při provádění následujících testů):
  - Výběr vzorků k dalším testům – výhodou je správný a rychlý výběr položek pro testování i z velmi četné populace.
  - Identifikace chybějících dat v řadách – například identifikace chybějících vydaných faktur v souvislé číselné řadě.
  - Identifikace zdvojených dat – například identifikace dvakrát zaúčtované vydané faktury.

- Testování správného výpočtu časové struktury – například pohledávek či zásob.
- Detekce podvodu či zpronevěry – například nalezení rizikových manuálních účetních zápisů dle stanovených parametrů.
- Stratifikace dat.
- Výpočet průměrných hodnot či mediánu.

### Závěr

Audit informačních systémů a procesů a jeho propojení s auditem účetní závěrky je klíčové pro vydání odpovídajícího výroku. Auditor IT by však měl vždy pamatovat na původní účel toho, proč provádí systémový a procesní audit, a tomu přizpůsobovat rozsah a hloubku prací. Jiný bude rozsah práce prováděný pro účely vlastního posouzení kvality kontrolního prostředí a jiný v případě, že je vydáván externí výrok, například SAS 70 nebo soulad s bezpečnostním standardem IT – ISO 117799. Samotné provádění prací pak také vyžaduje zkušenosti jak z auditu účetních závěrek, tak z auditu informačních systémů. Protože má každá společnost jinak nastavené procesy, kontroly a aplikace, nelze většinou přistupovat

k jejich auditu s použitím standardních testovacích plánů a postupů, a je potřeba, aby takový audit prováděl zkušený odborník. Vyšší cena odborníka je pak vyvážena významným přínosem v pokrytí rizik a následném zeštíhlení standardních prací prováděných na auditech účetních závěrek.

### Mgr. Antonín Hamřík Ing. Michal Stránský

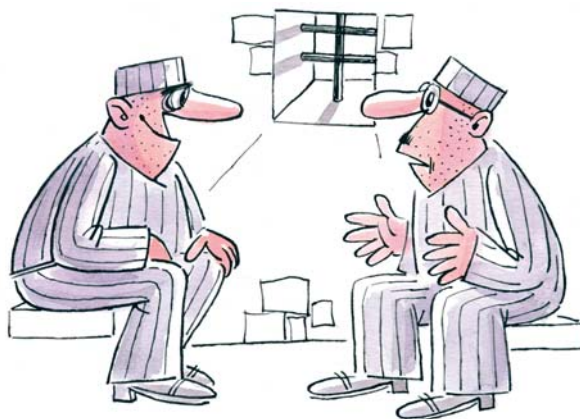
Systémový a procesní audit  
PricewaterhouseCoopers

### Mgr. Antonín Hamřík, ACCA, CISA

je senior manažer PricewaterhouseCoopers, který vede skupinu Systémového a procesního auditu. Zabývá se poskytováním služeb v oblasti procesů a kontrolních mechanismů, jako jsou například audity Středisek sdílených služeb, SAS 70 nebo Sarbanes Oxley § 404. Jeho činnost zahrnuje také kontroly a vylepšení informačních systémů, databází a aplikací z pohledu jejich vývoje, nastavení, provozu a bezpečnosti. Zabývá se také prověrkami dat při auditech informací a informačních toků.

Ing. Michal Stránský je specialista v oblasti finančního, systémového a procesního auditu. Mezi jeho klienty patří zejména výrobní podniky. Pracuje v ostravské kanceláři PwC.

vtip měsíce



*Milej pane, vůbec jsem netušil, kam až mě může zavést daňové přiznání!*

*Kresba I. Svoboda*

# Activities a.s.

člen České komory odhadců majetku  
člen Komory specialistů pro krizové řízení a insolvenční v ČR  
člen celosvětové sítě společností Rödl & Partner

## Oceňování

- pro účely IFRS
- věci movité/nemovité
- nehmotný majetek
- cenné papíry
- podniky
- nepeněžité vklady
- vypořádací podíly

Již dnes tvoříme základy  
Vašich budoucích úspěchů...

Společnost Activities a.s., člen skupiny Rödl & Partner, byla v roce 1997 jmenována znaleckým ústavem kvalifikovaným pro znaleckou činnost v oboru ekonomika. Kvalifikace byla následně rozšířena o znalecké oprávnění pro posudky vyžadované orgány státní správy a pro posudky zpracováváné na komerční bázi pro obchodní společnosti, družstva a státní podniky.

Activities a.s.  
Platněšská 6  
110 00 Praha 1  
Tel.: +420 236 163 111  
Fax: +420 236 163 699  
prague@roedl.cz

[www.roedl.cz](http://www.roedl.cz)

- přezkoumání zprávy o vztazích mezi propojenými osobami
- stanovení hodnoty zastaveného obchodního podílu pro účely jeho převodu na úhradu dluhu
- přezkoumání činnosti člena statutárního orgánu z hlediska hospodářských zájmů společnosti
- znalecké posudky v rámci přeměn společností
- posouzení přiměřenosti ceny nebo směnného poměru cenných papírů při povinné nabídce převzetí nebo při odkoupení cenných papírů na základě veřejného návrhu smlouvy
- prozkoumání ovládací smlouvy nebo smlouvy o převodu zisku
- stanovení hodnoty majetku při transakcích podle § 196a) obchodního zákoníku

## Audit v počítačovém prostředí



Michal Štěpán

Počátkem devadesátých let si nejmenovaný vysokoškolsky vzdělaný ekonom zaplatil účast na týdenním kurzu podvojného účetnictví pro podnikatele. V pondělí ráno dorazil na adresu příslušné vzdělávací agentury, vešel do posluchárny, rozhlédl se a vzápětí opět vyšel ven. Byl zachycen pozor-



Ivan Voříšek

nou organizátorkou, která vida jeho zaražený výraz, se jej optala, zdali něco hledá. A on s bezelstným výrazem opáčil, že hledá kurs účetnictví a v které jiné místnosti že se to koná, když zde sedí lidé v lavicích s počítači.

Dnes v nás tato patnáct let stará historka o člověku, který netušil, že účetnictví se vede na počítači, může vyvolat blahosklonný úsměv. Dnes je pro nás samozřejmostí, že účetní předvahu dostáváme jako „sjetinu“ z počítače či jako soubor dat, že faktury chrlí tiskárna přes noc dle údajů zpracovaných počítačově den předem a že platby páruje systém napojený na elektronické bankovníctví.

To vše víme. Jsme si však skutečně jisti, že naše vlastní auditorské techniky, které jsou prověřené uplynulými lety a které plánujeme nasaďit na audit našich dnešních klientů, jsou stále stejně účinné v prostředí, kde se počítačové zpracování informací prolíná každým jednotlivým krokem?

Zkusme si upřímně odpovědět na pár jednoduchých otázek:

1. Jak vím, že součet padesátistránkového saldokonta pohledávek generovaného počítačem skutečně odpovídá celkové hodnotě pohledávek, kterou vidím v rozvaze? Jak vím, že časová struktura pohledávek byla

správně vygenerována ze správných údajů o splatnosti?

2. Co vím o tom, jak vznikla dnes používaná aplikace pro skladovou evidenci zásob? Kdo ji programoval a kdo testoval?
3. Kdo má přístup do přednastavených souborů prodejních cen používaných pro fakturaci? Kdo může změnit datum splatnosti evidovaných závazkových faktur?

Jako auditor se musím seznámit s vnitřní kontrolou účetní jednotky, abych správně posoudil rizika a naplánoval vhodné procedury. Jsou-li procesy a kontroly významně závislé na počítačích, musím porozumět příslušným počítačovým kontrolám. Porozumět jim znamená posoudit jejich návrh (design) a otestovat jejich zavedení (implementaci). Tyto procedury musím provést, i když nehodlám spoléhat na kontroly a chystám se výhradně na testy věcné správnosti. I pro ně budu nucen využívat počítačem generovaných informací, a musím tudíž vymyslet, jak má vypadat můj test (aby byl účinný) a jak má být rozsáhlý (v návaznosti na míru rizika souvisejícího s počítačovým prostředím).

Pokud je mým záměrem provádět testy spolehlivosti kontrol (a ty jsou významně ovlivněny počítačovým prostředím), pak nestačí pouze porozumět počítačovým kontrolám, nýbrž musím provést testy jejich spolehlivosti, abych se ujistil, že fungovaly po celé účetní období (kdy se na jejich funkčnost hodlám spoléhat).

A pokud audituji společnost, kde je počítačové zpracování informací zcela dominantní, kde počítače přímo iniciují jednotlivé transakce, kde jsou informace přenášeny výhradně elektronicky a kde počty operací dosahují řádu milionů či vyšších, pak je evidentní, že tradiční auditorské techniky typu „vyber vzorek a odsouhlas na podpůrné účetní doklady“ jsou žalostně nedostatečné. Společnosti v oblasti telekomunikací, finančních služeb, ale i v řadě tra-

dičních oborů, jsou dnes prakticky neauditovatelné bez zásadního nasazení specializovaných technik směřovaných do oblasti počítačového prostředí a vnitřních kontrol.

Jak uvádějí samotné mezinárodní auditorské standardy, povaha běžných rutinních každodenních obchodních transakcí často dovoluje vysoce automatizované zpracování pouze s minimálním nebo žádným manuálním zásahem. Za takových podmínek není možné provést ve vztahu k riziku pouze testy věcné správnosti. Např. pokud je velké množství informací účetní jednotky iniciováno, zaznamenáno, zpracováno nebo vykázáno elektronicky, např. v integrovaném systému, může auditor dojít k závěru, že není možné navrhnout účinné testy věcné správnosti, které by samy o sobě poskytovaly dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že příslušné druhy transakcí nebo zůstatky účtů nejsou významně zkresleny. V takových případech mohou být důkazní informace k dispozici pouze v elektronické podobě a jejich dostatečnost a vhodnost obvykle závisí pouze na efektivitě kontrol, které se týkají jejich správnosti a úplnosti. Navíc pokud jsou informace iniciovány, zaznamenány, zpracovány nebo vykázány pouze v elektronické podobě a vhodné kontroly účinně nefungují, existuje větší pravděpodobnost, že dojde k nesprávné iniciaci nebo změně informací, které nebudou odhaleny.

Dnes je auditor čím dál častěji vystavován situaci, kdy musí odpovědně rozhodnout dvě klíčové otázky:

- Jaké procedury v oblasti počítačového prostředí a počítačových kontrol (ICT – Information Communications Technologies) je nutno provést, aby byl schopen vydat svůj výrok?
- Jaké odborné znalosti jsou nutné pro provedení těchto procedur a zda je vůbec sám auditor má, a pokud ne, jaké zapojení odborníka pro oblast ICT daný audit vyžaduje?

## Posouzení ICT jako součást auditu účetní jednotky

Rozsah a zaměření činností při zkoumání počítačového prostředí účetní jednotky je definováno manažerem auditu před samotným provedením prací specialisty v oblasti informačních technologií – auditorem IT. Při rozhodování však musí zohlednit požadavky mezinárodních auditorských standardů, rizika plynoucí ze závislosti účetní jednotky na informačních technologiích a specifika odvětví, v němž účetní jednotka podniká. Manažer auditu je na základě znalosti účetní jednotky, jejich interních procesů a informací poskytnutých managementem společnosti schopen vymezit informační systémy a aplikace, které jsou účetní jednotkou používány v rámci posuzovaných procesů. Informace o provázanosti počítačových systémů na obchodní cykly, vymezení klíčových systémů z pohledu auditu, specifické požadavky klienta a plánovaná metodika auditorských prací je nezbytnou součástí pro zadání prací auditorům v oblasti IT. Posouzení ICT je zpravidla prováděno před zahájením vlastního auditu, aby bylo možné zohlednit případné nedostatky a s nimi související rizika při auditorských testech. Auditóři IT se v úvodu prací seznámí s personálním obsazením a zajištěním ICT v auditované účetní jednotce a ověří úplnost a platnost informací o ICT, zejména pokud se jedná o opakovaný audit účetní jednotky.

Při posouzení prostředí ICT účetní jednotky porovnávají auditóři IT interní postupy, řídicí dokumentaci a nastavení ICT proti metodice, která vychází z mezinárodních standardů pro oblast auditu informačních technologií. Mezi nejznámější a nejrozšířenější metodiky patří COBIT (Control Objectives for Information and related Technology), CRAMM (CTA Risk Analysis and Method Management) a ISO normy, zejména ISO/IEC 27001. Porovnání postupů a standardů zavedených účetní jednotkou v oblasti ICT se zohledněním profesních zkušeností auditora IT přináší pracovníkům ICT nezávislý a objektivní pohled na jejich rutinní činnosti. Při identifikaci slabín v zavedených administrativních po-

stupech je povinností auditora IT ukázat na potenciální rizika, která jsou mnohdy pracovníky ICT opomíjena či nedoceněna.

Podle rozsahu využití informačních systémů, jejich technologické platformy a personálního obsazení klíčových pozic v ICT je zvolena vhodná metodika prací:

### Rozhovory s klíčovými pracovníky

– představují hlavní zdroj informací o procedurách zavedených a skutečně vykonávaných účetní jednotkou v oblasti správy ICT.

### Posouzení interní řídicí dokumentace

– poskytuje ucelený přehled o formalizaci ICT procedur, nastavení informačních systémů a dokumentaci vykonávaných činností v souladu s očekáváním managementu účetní jednotky.

### Technické posouzení s použitím testovacích skriptů a automatizovaných nástrojů

– manuální ověření systémového a bezpečnostního nastavení všech prostředků ICT je časově značně náročné. Použití testovacích skriptů a automatizovaných nástrojů optimalizuje časové požadavky kladené na auditory IT i zaměstnance ICT účetní jednotky. Umožňuje navíc rychlou klasifikaci rizikových oblastí a porovnává zjištěné hodnoty s mezinárodně uznávanými standardy.

### Kontroly dodržování zavedených postupů

– na základě dostatečné znalosti ICT standardů a procedur účetní jednotky získané výše uvedenými postupy je možné posoudit soulad skutečně vykonávaných procedur v porovnání s očekáváním managementu účetní jednotky a obsahem řídicí dokumentace. Kontrola je prováděna na testovacích vzorcích v souladu se standardními auditorskými postupy.

### Kontroly fyzického zabezpečení ICT prostředků

– posouzení úrovně fyzického zabezpečení ICT prostředků je nedílnou součástí všech mezinárodních metodik. Cílem je zabránit neautorizovanému přístupu k ICT pro-

středkům a zajistit vhodné podmínky pro provoz ICT.

## Hlavní a typické nedostatky zjištěné při auditu účetních jednotek v oblasti ICT

### Úroveň smluvních vztahů při centralizaci ICT u nadnárodních společností

V posledních letech se stále více společností snaží centralizovat ICT služby z důvodu jejich vysokých personálních a celkových provozních nákladů. Tento trend je patrný zejména u nadnárodních společností, které rozšiřují pole své působnosti v České republice. Centrální prostředky ICT jsou umístěny v zahraničí a zajištění lokálních služeb pro koncové uživatele je ponecháno v kompetenci tzv. servisního manažera IT, který je komunikačním prvkem mezi centrálním oddělením IT a lokálními uživateli. Pro podporu činností je implementováno programové vybavení, tzv. helpdesk systém, kam jsou zaznamenávány veškeré uživatelské požadavky směrované na pracovníky IT. Uživatelé zde mohou monitorovat stav řešení svých požadavků a nerozlišují proto, zda je oddělení IT umístěno v místě jejich působení či u mateřské společnosti. Z pohledu auditu ovlivňuje centralizace služeb rozsah standardních procedur v oblasti ICT v jednotlivých dceřiných společnostech. Pokud je mateřská společnost auditována stejnou společností jako na území České republiky, mohou auditóři požádat zahraniční kancelář o provedení standardních auditorských procedur a sdělení závěrů lokálnímu auditorskému týmu.

V opačném případě musí zdejší auditor získat ujištění o spolehlivosti, důvěrnosti a zabezpečení informačních systémů, v nichž jsou spravována účetní data, alternativním způsobem. Spolupráce s auditorem mateřské společnosti, případně získání certifikátu o kontrole počítačového prostředí nezávislou autoritou (např. SAS 70 – Statement on Auditing Standards No. 70: Service Organizations), je možností, kterou musí auditorský tým zvážit. Další alternativou je provedení vlastního testování

ICT v zahraničí, případně i upravení auditorského přístupu bez spoléhání se na ICT.

V praxi se běžně setkáváme s rozdělením správy ICT mezi mateřskou společností (případně její dceřinou společností či smluvní protistranou) a účetní jednotkou v České republice. Část správy ICT je prováděna v zahraničí (např. správa systému ERP – Enterprise resource planning, a jeho infrastruktury) a zbývající část pracovníky IT účetní jednotce v České republice (např. správa sítě, správa uživatelských účtů). Klíčovým faktorem pro úspěšný audit ICT se stává detailní a průkazné vymezení kompetencí a zodpovědností mezi mateřskou a dceřinou společností, aby auditorské procedury postihly veškeré prvky ICT v souladu s metodikou auditu.

Častými nedostatky jsou bohužel nejasně rozdělené pravomoci a chybějící, nebo jen příliš obecné servisní smlouvy (SLA – Service Level Agreement). Nízká úroveň formalizace komplikuje efektivní správu smluvního vztahu nejen účetní jednotce, ale ovlivňuje i celkový přístup k auditu ICT v účetní jednotce a neposkytuje dostatečné ujištění o kvalitě ICT služeb z pohledu správy účetních dat.

### **Kvalita outsourcingových smluv ICT služeb**

Specifickým případem – vzhledem k auditu ICT – jsou outsourcingové smlouvy, kdy účetní jednotka převede část či celé ICT na externí společnost. Přístup k auditu ICT je z povahy outsourcingové smlouvy obdobný jako při centralizaci a decentralizaci ICT. Za předpokladu, že outsourcingová smlouva zahrnuje klauzuli o povinnosti spolupráce poskytovatele ICT s auditorem účetní jednotky, probíhají auditorské procedury podobně jako v případě správy ICT samotnou účetní jednotkou. Důležitým aspektem je včasná komunikace požadavků poskytovateli ICT a autorizace auditorského týmu účetní jednotkou k provedení procedur a přístupu k datům společnosti.

Bohužel, v praxi se setkáváme s outsourcingovými smlouvami, v nichž jsou nedostatečně specifikovány po-

vinnosti a závazky poskytovatelů služeb ICT vůči účetní jednotce. Spolupráce s pracovníky ICT a uživateli účetní jednotky není dostatečně formalizovaná a stává se nepřehlednou nejen pro management účetní jednotky, ale i pro auditory IT. Pokud navíc není poskytovatel služeb ICT vázán povinností ke spolupráci s auditorem účetní jednotky, postup auditorských prací se značně komplikuje. Auditor IT se dostává do nevýhodné situace, kdy požadavky na provedení auditu nejsou zachyceny v outsourcingové smlouvě, pracovníci účetní jednotky vymezují své kompetence odkazující se na outsourcingovou smlouvu a poskytovatel ICT služeb odmítá spolupráci s odkazem na ochranu obchodního tajemství a vlastního know-how.

### **Nedostatečná formalizace činností**

Chybějící podklady o činnostech prováděných při správě ICT nejsou výhradním nedostatkem outsourcingu služeb ICT, běžně se s tímto problémem setkáváme i při auditu v účetních jednotkách, které spravují ICT vlastními zdroji. Náročnost řádné dokumentace veškerých činností je znát především u účetních jednotek, jejichž oddělení IT není dostatečně personálně zajištěno. Rutinní správa ICT a řešení uživatelských požadavků je pracovníky IT právem chápána jako důležitější součást jejich pracovní náplně. Vzhledem k tomu, že metodiky auditu se opírají o existenci kontrolních mechanismů v oblasti ICT a prokazatelnost jejich fungování v průběhu celého auditovaného období, stává se požadavek na formalizaci a dokumentování běžných činností styčnou plochou mezi auditory a pracovníky ICT.

Management účetních jednotek je v tomto pohledu vstřícnější a chápe nutnost náležitého dokumentování klíčových činností, jakými jsou například schvalovací procesy, zápisy o provedených kontrolách, dokumentace nezávislých a periodických kontrol, předávací a schvalovací protokoly, apod. Prostá důvěra v korektnost a kompletnost činností, které mají být a jsou prováděny pracovní-

ky IT k zajištění správné funkce ICT, zabezpečení ICT a optimalizaci činností informačních systémů by neměla být jediným faktorem, na němž je založena podpora ICT ze strany managementu společnosti.

Pokud tedy auditor nalezne správnou rovnováhu mezi požadavky na dokumentaci činností prováděných pracovníky ICT a jejich časovými možnostmi, je možné dostat požadavkům definovaným v auditorských standardech a kvalitativně zvýšit úroveň správy ICT dané účetní jednotky.

### **Nízké povědomí o bezpečnosti informací**

Rychlý rozvoj ICT a napojení vnitřních LAN sítí (local-area network) k internetu a cizím datovým zdrojům s sebou nese nejedno riziko z pohledu ochrany informačních zdrojů společnosti včetně účetních dat. Z tohoto důvodu je nezbytné zavést jasná pravidla pro nakládání s prostředky ICT a neustále prohlubovat bezpečnostní povědomí zaměstnanců účetních jednotek o rizicích spojených s používáním ICT. Za tímto účelem společnosti vytvářejí bezpečnostní politiky, v nichž jsou specifikována rizika spojená s rutinním používáním ICT prostředků a doporučení, jakým způsobem jednat v potenciálně bezpečnostně rizikových situacích. Pro pracovníky ICT jsou v návaznosti na bezpečnostní politiku vytvářeny detailní bezpečnostní procedury, které specifikují konkrétní kroky, které mají být vykonány pro zajištění očekávané úrovně bezpečnosti ICT prostředků.



Vzhledem k rychlému sledu v zavádění ICT u účetních jednotek v České republice jsme se v minulých letech mohli setkat s absencí jakéhokoliv bezpečnostního rámce, který by vymezoval chování uživatelů a pracovníků ICT. Tento trend se naštěstí postupně obrátil, zejména díky veřejně prezentovaným bezpečnostním incidentům velkých společností. Původně útržkovitá řídicí dokumentace je stále více propracována a management společností investuje do periodických školení pro zvýšení bezpečnostního povědomí svých zaměstnanců.

### **Nedostatky v nastavení ICT systémů**

Náležitě nastavení všech bezpečnostních a systémových parametrů infrastruktury ICT na úrovni informačních systémů, aplikací, databází, operačních systémů a síťových komunikačních technologií je základním způsobem ochrany informačních aktiv účetní jednotky.

V důsledku prudkého rozvoje ICT jsou neustále objevovány nové bezpečnostní slabiny v nastavení všech technologických prvků, které jsou následně zneužívány neautorizovanými osobami k získání neoprávněného přístupu k citlivým datům společností. Výrobci programového vybavení jsou si vědomi nově identifikovaných bezpečnostních slabín a poskytují proto svým zákazníkům v rámci podpory vlastních softwarových produktů pravidelné bezpečnostní aktualizace (hotfixes, patches, service packs), jimiž opravují bezpečnostní slabiny ve snaze ochránit informační aktiva svých zákazníků a reputaci vlastního produktu.

Při auditu se u účetních jednotek pravidelně setkáváme s významnými nedostatky v oblasti parametrického nastavení systémů ICT, které je způsobeno nedostatečnou znalostí pracovníků IT, pomalou odezvou na nová bezpečnostní rizika či prodlevou v instalaci bezpečnostních záplat poskytnutých dodavatelem softwarového vybavení. Kromě těchto základních příčin je bohužel běžným jevem i rezistence managementu účetních jednotek k dostatečnému zabezpečení

ICT systémů, neboť správné zabezpečení klade zvýšené nároky na běžné uživatele ICT, například v podobě pravidelně měněných složitých hesel. Samostatnou kapitolou je i poněkud nestandardní chování vlastního programového vybavení. Pokud se management účetní jednotky rozhodne implementovat novou verzi stávajícího programového vybavení, vystavuje se často riziku, že nově zavedené systémy budou nainstalovány v základní bezpečnostní a systémové konfiguraci, která je zpravidla velmi vzdálena obecně doporučeným standardům a aktuálním bezpečnostním rizikům. Za předpokladu, že pracovníci ICT a dodavatelé programového vybavení nepodchytí tento nedostatek komplexně, mohou být informační systémy účetní jednotky zranitelné proti externím i interním útokům po dlouhou dobu.

### **Nedostatky v procesu správy uživatelských oprávnění**

Vytvoření uživatelského účtu a zpřístupnění informačních aktiv účetní jednotky je jedním z prvních kroků při nástupu nového zaměstnance a mnozí vnímají tuto proceduru jako samozřejmost. Správa uživatelských oprávnění však v sobě zahrnuje množství bezpečnostních rizik, kterým je vhodné předejít formalizací celého procesu a dodržováním bezpečnostních principů.

Proces vytváření, změny i rušení uživatelských oprávnění by měl být dokumentován formou písemné žádosti, v níž jsou uvedeny veškeré náležitosti pracovní pozice s přesným vymezením požadovaných uživatelských oprávnění a iniciály osoby, již má být uživatelská práva přidělena.

Při definování rozsahu uživatelských oprávnění by mělo být respektováno pravidlo minimálních oprávnění, která zajistí uživateli nezbytná systémová oprávnění pro jím zastávanou pracovní pozici. Nastavení uživatelských oprávnění v dotčených systémech by nemělo být realizováno bez získání souhlasu vlastníků jednotlivých systémů a vlastníků dat, kteří mají zodpovědnost za data spravovaná v daných systémech. Po nastavení uživatelských oprávnění by správnost při-

řazených práv měla být ověřena nezávislým pracovníkem ICT, aby byl zajištěn soulad s požadovaným rozsahem práv.

Pracovníci ICT či bezpečnostní administrátor účetní jednotky by měli zajistit archivaci veškerých žádostí, aby byla umožněna periodická kontrola platnosti uživatelských práv, případně dohledatelnost schváleného požadavku při auditu účetní jednotky. Typickými nedostatky zjištěnými v oblasti uživatelských oprávnění jsou zejména: nedostatečná (případně i zcela chybějící) evidence žádostí, nesoulad mezi požadovanými a skutečně nastavenými oprávněními v počítačových systémech, chybějící schválení od vlastníků systémů a dat a přítomnost již neaktivních uživatelů v interních systémech účetní jednotky, tzv. „mrtvé duše“.

Poslední uvedený nedostatek poukazuje především na špatnou komunikaci mezi personálním oddělením účetní jednotky a pracovníky IT, kdy administrátoři jednotlivých systémů nejsou včas či vůbec informováni o odchodu zaměstnanců z pracovních pozic. Přítomnost neaktivních uživatelů v ICT systémech představuje značné riziko pro bezpečnost ICT, neboť neaktivní uživatelské účty jsou zneužívány neautorizovanými uživateli k získání přístupu k datům společnosti.

Opomíjeným недостатkem zůstává i neadekvátně nastavená systémová oprávnění nejen pracovníků ICT, ale i uživatelů informačních systémů a pracovníků vrcholového managementu. Uživatelé ICT tak mají záměrně či z neznalosti kompetentních pracovníků přidělena nadbytečná uživatelská oprávnění, která jim povolují provádět operace, které nejsou v souladu s popisem jejich pracovní pozice a očekávanými standardními postupy. Účetní jednotka může následně vynakládat zbytečné prostředky pro zavedení dodatečných kontrolních mechanismů, ačkoliv je možné související rizika eliminovat správným nastavením uživatelských práv.

### **Slabiny ve fyzické a environmentální bezpečnosti ICT**

Problematika fyzické ochrany prostředků ICT zahrnuje zajištění přístu-



pu k těmto prostředkům autorizovaným pracovníkům účetní jednotky, ochranu centrálních prostředků (serverových místností, jejich vybavení a aktivních prvků) a zajištění vhodných environmentálních podmínek pro provoz ICT.

Při auditu je proto věnována pozornost zejména interním procedurám, které ošetřují fyzický přístup do vnitřních prostor účetní jednotky, kde jsou používány a provozovány prostředky ICT. Fyzický přístup by měl být umožněn pracovníkům účetní jednotky obdobným způsobem, jakým jsou přidělována oprávnění v informačních systémech, s použí-

úrovně ochrany centrálních ICT prostředků v oblasti kontroly přístupu i kontroly a korekce klimatických podmínek serverových místností. Investice do oblasti fyzické bezpečnosti mnohdy neodpovídají vysokým nákladům spojeným s pořízením a provozem ICT. Účetní jednotky v této oblasti nedoceňují svou vlastní závislost na dostupnosti a funkčnosti ICT, jež je často kritickým prvkem jejich obchodních procesů.

### Nedostatky v oblasti změnového řízení ICT

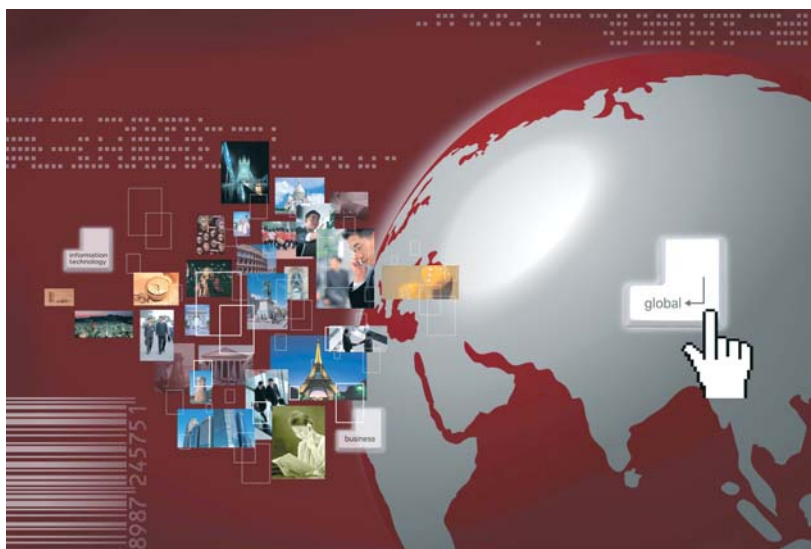
Změnové řízení v oblasti ICT zahrnuje veškeré procedury spojené s inici-

dukčního prostředí (kde jsou uložena skutečná data) musí být náležitě otestován z pohledu správné funkčnosti a k posouzení splnění původního záměru kompetentním pracovníkům účetní jednotky a koncovým uživatelům. Teprve po úspěšném otestování a akceptaci řešení ze strany zadávajícího uživatele mohou pracovníci IT přenést schválený požadavek do rutinního provozu.

Vzhledem k značnému rozsahu procesu změnového řízení a jejich četnosti v auditovaném období se běžně setkáváme s množstvím nedostatků v této oblasti. Mezi bezpečnostně nejrizikovější nedostatky patří především nedostatečně smluvně a technicky zajištěná systémová oprávnění externích subjektů (externích administrátorů a programátorů), kteří mohou provádět změny přímo v produkčním prostředí, kde jsou uložena citlivá data společnosti včetně informací o zákaznících. Riziko může být zvýšeno i existencí vzdálené správy ICT externími dodavateli, kteří mohou nekontrolovaně přistupovat k ICT účetní jednotky a provádět změny na všech úrovních ICT.

K zajištění elementární ochrany proti úniku dat by veškeré změny měly být vyvíjeny a testovány v odděleném prostředí, v němž jsou obsažena anonymizovaná data (změněná produkční data, která nemohou být zneužita). Jakákoliv úprava produkčních systémů by měla být odpovídajícím způsobem otestována a odsouhlasena zadavatelem. Veškeré činnosti dodavatele by měly být striktně monitorovány kompetentními pracovníky účetní jednotky k identifikaci potenciálně rizikových činností dodavatele.

Nedostatečná formalizace změnového řízení a nízké požadavky na dokumentaci jednotlivých fází procesu změnového řízení jsou další slabinou, na kterou upozorňujeme zaměstnance účetních jednotek. Při ověřování souladu vykonávaných činností s existující řídicí dokumentací a mezinárodními standardy nacházíme nedostatky v dokumentaci, testování a schvalování změnových požadavků.



tím magnetických nebo čipových karet. Prostory společnosti by měly být rozděleny do bezpečnostních zón a přístup do jednotlivých segmentů umožněn pouze oprávněným pracovníkům. K centrálním ICT prostředkům – jakožto bezpečnostně vysoce rizikovým prvkům – by měli mít přístup pouze pracovníci IT.

V neposlední řadě je provedena obhlídka prostor, kde jsou uloženy centrální ICT prostředky. Vybavení serverových místností, zálohovacích systémů a lokalit, kde jsou umístěny aktivní prvky, je porovnáno proti bezpečnostním standardům, jaké jsou doporučovány pro zajištění kontrolovaného přístupu a vhodných klimatických podmínek pro správnou funkčnost ICT.

Nedostatky, s kterými se setkáváme, vycházejí především ze špatné

ací, evidencí, schvalování, řešením a zaváděním požadavků na změny ICT (programové, technologické i konfigurační změny) od uživatelů, pracovníků IT i poskytovatelů softwarového vybavení do rutinního provozu. Vzhledem k účasti více subjektů v procesu změnového řízení a potenciální bezpečnostní rizikosti musí být veškerá komunikace adekvátním způsobem dokumentována v souladu s nastavenými interními procesy účetní jednotky a po ukončení požadavku archivována pro účely auditu. Jakýkoliv požadavek na změnu ICT musí být podán standardizovaným způsobem a postoupen k posouzení kompetentním pracovníkům. Po schválení může být předán k řešení interními pracovníky účetní jednotky nebo smluvní protistrany. Před implementací změny v ICT do pro-

## Podcenění havarijního plánování a zálohování

Připravenost na nestandardní stav ICT, které mohou při provozu prostředků ICT nastat, je předmětem havarijního plánování (DRP – Disaster Recovery Planning, BCP – Business Continuity Planning). Neustále se zvyšující závislost účetních jednotek na vlastních informačních systémech a komunikační infrastrukturu vede management IT k formalizaci procedur vedoucích k zajištění alternativních zdrojů ICT pro případ havárie standardních ICT prostředků (BCP) a následně i procedur řešících obnovu ICT na původní úroveň služeb (DRP). Vytvoření BCP a DRP plánů předpokládá zpracování analýzy dopadů na obchodní procesy účetní jednotky po výpadku ICT (BIA – Business Impact Analysis). S použitím analýzy dopadů jsou definovány kritické prvky infrastruktury ICT nezbytné pro zachování základních procesů účetní jednotky. Jejich obnova má proto nejvyšší prioritu a management ICT musí zajistit jejich dostupnost v nejkratším možném čase vlastními silami, případně s použitím smluv s externími partnery. Nezbytnou součástí obnovy ICT jsou zálohy veškerých dat, které musí být dostupné i v případě totální havárie centrálních prostředků. K tomu účelu musí být zálohy provozních, uživatelských i systémových dat v lokalitě, která nebude postižena stejným způsobem jako centrální serverové místnosti (off-site). Při auditu bohužel zjišťujeme, že plány pro zajištění dostupnosti ICT po havárii zcela chybí, případně připravená dokumentace není dostatečně detailní, aby byla snadno použitelná při obnově ICT. Management IT se zpravidla spoléhá na znalosti a schopnosti stávajících zaměstnanců IT, jejich dostupnost však v případě havárie nemusí být vždy zajištěna.

## Dopady zjištění na audit účetní závěrky

Auditor či jím zapojený specialista provedl výše uvedené procedury. Co když zjistil určité významné nedostatky? Jaké jsou dopady takové situace na další auditorské procedury?

Není žádné jednoduché vodítko, vždy je důležitý úsudek auditora, ale lze nastínit několik základních úvah:

- V extrémním případě, kdy je účetní jednotka výrazně závislá na počítačových systémech, a při zjištění zásadních nedostatků při počítačových kontrolách by měl auditor dospět k závěru, že není schopen se běžnými auditorskými procedurami dobrat potřebného auditorského ujištění a adekvátní reakcí je odmítnutí výroku.
- V méně extrémním případě by auditor mohl zjistit, že nedostatky počítačových kontrol zpochybňují funkčnost vnitřních kontrol, na které původně hodlal spoléhat. Tudíž nemá smysl pouštět se do testování jejich spolehlivosti a nezbývá než rozšířit rozsah testů věcné správnosti.
- Pokud auditor hodlá provádět pouze testy věcné správnosti, nedostatky v oblasti počítačových kontrol by jej měly přinutit zvážit, kde všude při svých testech hodlá využívat počítačem generované informace a jaké konkrétní testy správnosti takových informací musí provést (neb nemůže spoléhat na jejich správnost v důsledku nedostatků počítačových kontrol).
- V každém případě zjištěných nedostatků počítačových kontrol musí auditor zvážit své hodnocení rizika (a z něj vyplývající rozsah dalších auditorských procedur). Možná dokáže zjištěné nedostatky určitým způsobem omezit (např. pro určité druhy účtů zpracovávané konkrétní aplikací, na které byly nedostatky zjištěny), ale častěji příslušné nedostatky takto omezit nemůže a nezbývá než zvýšit celkové riziko zakázky se všemi navazujícími důsledky.
- Významné nedostatky vnitřních kontrol musí auditor též projednat s vedením účetní jednotky, případně s osobami pověřenými správou a řízením - tak, jak to vyžadují mezinárodní auditorské standardy.

Rada na závěr? Parafraze jednoho z Murphyho zákonů: „Jestli mi oblast počítačových kontrol auditované

účetní jednotky připadá jednoduchá, je pravděpodobné, že jsem daný problém nepochopil“. Zkuste si patnáct minut povídat s člověkem, který počítačům opravdu rozumí, a máte o čem přemýšlet na několik dlouhých večerů.

**Ing. Michal Štěpán**

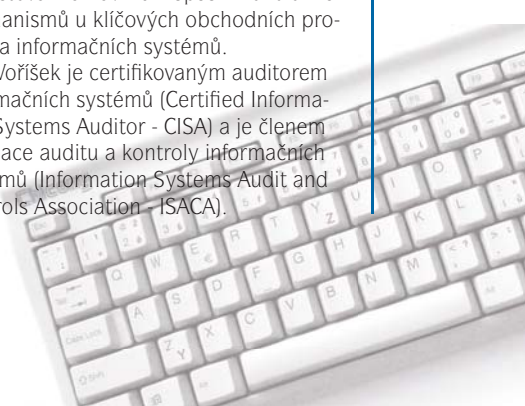
**Ing. Ivan Voříšek**

Deloitte Audit

**Ing. Michal Štěpán** je senior manažerem v oddělení auditorských služeb společnosti Deloitte v ČR. Je členem britské Asociace autorizovaných účetních znalců a auditorů (ACCA) a licencovaným auditorem Komory auditorů České republiky (KA ČR). Má více než 10 let zkušeností s prováděním auditů řady národních i nadnárodních společností v České republice působících v oblasti dopravy, průmyslu, obchodu a pojištnictví. Je v rámci společnosti Deloitte též odpovědný za oblast účetní a auditorské metodologie, je technickým ředitelem pro Českou a Slovenskou republiku a zástupcem technického ředitele pro střední Evropu. Zároveň vede auditorské vzdělávání pro střední Evropu a pravidelně přednáší na mezinárodních vzdělávacích programech nebo tyto programy řídí. Michal Štěpán je členem Rady KA ČR, místopředsedou Výboru pro auditorské směrnice a předsedou Redakční rady pro překlad mezinárodních auditorských standardů. Zároveň vedl tým, který v minulých letech připravil Příručku pro provádění auditu u podnikatelů a navazující školení Praktická aplikace ISA. Radu let přednášel v rámci KA ČR kurzy auditingu před vstupem do profese, mezinárodní auditorské standardy aj.

**Ing. Ivan Voříšek, CISA**

Ivan Voříšek je manažerem v oddělení Řízení podnikových rizik společnosti Deloitte se sídlem v Praze. Má sedm let zkušeností v poradenství a auditu informačních technologií pro klienty v různých odvětvích, především v bankovníctví. Provádí a zajišťuje realizaci a kontrolu různých auditních a konzultantských IT projektů – infrastruktura IT a kontrola bezpečnosti aplikací, posouzení interních kontrolních mechanismů a kontrola kvality. V rámci konzultantských služeb na clientských zakázkách se podílel na posuzování, testování a návrhu zlepšení kontrolních mechanismů u klíčových obchodních procesů a informačních systémů. Ivan Voříšek je certifikovaným auditorem informačních systémů (Certified Information Systems Auditor - CISA) a je členem Asociace auditu a kontroly informačních systémů (Information Systems Audit and Controls Association - ISACA).



# Faust – auditorský systém, který se skutečně rozvíjí

Společnost Fragaria představuje software, který pokrývá všechny základní procesy programu auditu.

Děkujeme touto cestou všem stávajícím uživatelům z řad auditorů. Díky jejich spolupráci jsme schopni pružně reagovat na aktuální potřeby klientů při každodenní práci se systémem.

Poslední zásadní rozšíření systému Faust bylo spuštěno k 1. 9. 2007. Pro rok 2008 připravujeme další nové funkce, které zrychlí a zkvalitní práci jak početnějších auditorských týmů, tak samostatných auditorů (OSVČ). Faust je otevřené řešení, které umožňuje další vývoj a instalaci samostatných funkčních rozšíření bez nutnosti kompletní reinstalace.

## Novinky ve Faust 2.5

V roce 2007 byla spuštěna aplikace Faust-Local, která zabezpečila přístup k dokumentům spisu auditora i v případě nemožnosti využití sítě internet. Od začátku vývoje systému Faust dbáme na to, aby existovala pouze jediná centrální databáze spisu auditora a účetních dat všech klientů. Veškeré dokumenty spisu auditora jsou pak na základě režimu oprávnění a sdílení přístupny konkrétním osobám auditorského týmu.

Další stěžejní novinkou ve verzi 2.5 je finanční analýza, která navazuje přímo na složky účetní závěrky. Součástí analýzy jsou ukazatele rozdílové, tokové poměrové i složené.

Hlavním úkolem vývoje v roce 2008 je možnost správy a propojení vlastních šablon textových dokumentů a tabulek s výstupy z finanční analýzy, příp. dalších datových zdrojů. Tato funkčnost dále posílí práci s dokumenty Komory auditorů ČR k programu a plánování auditu.

## Charakteristika systému Faust

Základní část aplikace tvoří pět hlavních modulů, které postihují základní procesy auditorské činnosti:

- Evidence zakázek
- Spis auditora
- Auditorské testy
- Účetní databáze
- Audit

## Evidence zakázek

Modul Zakázky představuje přehledně řazenou databázi klientů a zakázek, které k nim přísluší (např. ABC, a.s.; audit

k 31. 12. 2007). V rámci jednotlivých zakázek lze přidávat neomezené množství kontaktů, u zakázky evidovat informace o klíčových termínech, vedoucích auditorského týmu apod.

## Spis auditora

Faust 2.5 umožňuje nejen ukládat nejrůznější typy souborů (např. naskenované inventury ve formátu PDF), ale podporuje další práci s uloženými dokumenty. Příkladem je příručka KA ČR pro provádění auditu podnikatelů, kterou lze do dané zakázky nahrát a následně v systému zaznamenávat skutečnosti z provedeného programu auditu.

Součástí hlavního menu modulu „Spis“ je přehled stavu spisu, kdy na základě definované povinnosti podmínky, systém graficky odliší ty položky spisu, které dosud nebyly naplněny. Dokumenty spisu, označené povinností podmínkou podléhají schválení auditorem, příp. vedoucím auditorského týmu, až poté jsou systémem označeny jako odpovídající.

## Auditorské testy

Jedná se o evidenční modul výsledku definovaných auditorských testů v rámci programu auditu. Výsledky zpracovaných testů jsou graficky odlišeny do třech úrovní.

- Splňuje
- Ucházející
- Nesplňuje

## Účetní databáze

Nejpropracovanější a nejvyužívanější částí systému je modul zajišťující práci s účetní databází klienta. Aplikace je schopna načíst jakýkoliv typ databázového souboru s položkovým účetním deníkem. V návaznosti na import dat lze pomocí širokého spektra funkčních filtrů třídít a vytipovat pouze ty účetní položky, které jsou z hlediska programu auditu významné.

Cílným výběrem vzorku na základě zadaných kritérií, příp. náhodným výběrem položek dle hladiny významnosti, realizuje auditorský tým značnou úsporu času a nákladů.

## Audit

Modul Audit slouží k ucelenému přehledu stavu konkrétní zakázky. Zobrazuje v sobě výsledky auditorských testů, stav spisu auditora a informace o definovaných parametrech auditu.

Hlavní funkcí modulu Audit je finanční analýza, která zobrazuje poměrové, stavové a tokové ukazatele z účetní závěrky. Slouží rovněž jako kontrolní funkce správnosti sestavení účetní závěrky.

## Uživatelské informace

Systém Faust umožňuje sdílení nastavení mezi jednotlivými zakázkami, což zásadním způsobem urychluje vytváření nových projektů. Na základě vytvořené vzorové šablony lze velmi jednoduše aplikovat definované auditorské standardy na ostatní zakázky.

Díky moderní vícevrstvé architektuře je aplikace vhodná jak pro malé pracovní skupiny, tak i jako jednotný systém pro velké auditorské firmy.

## Technické informace

Faust 2.5 je serverová aplikace, k níž přistupují uživatelé na základě standardního rozhraní prostřednictvím webového prohlížeče (např. Internet Explorer, Firefox apod.). Díky multiplatformní technologii pracuje stejně efektivně v operačním systému Windows i Linux.

Požadavky na bezpečnost dat a dokumentů jsou jednou ze základních priorit celého systému. Proti úniku dat je systém chráněn pomocí zabezpečeného připojení. Ke každému záznamu je navíc vedena přesná historie, která umožňuje zobrazení veškerých změn provedených konkrétními uživateli.

## Demoverze a prezentace systému

Na základě žádosti provádí školení zaměstnanci společnosti Fragaria zdarma kompletní prezentaci systému. Samozřejmě je zaslán přístupových údajů k demoverzi v síti internet.

Auditorský systém Faust bude představen na konferenci KA ČR dne 12. 6. 2008 v Praze. Pro všechny zájemce bude k dispozici tým odborníků, kteří předvedou a ozřejmí veškerou funkčnost i další vývoj softwaru v roce 2008.

## Martin Bílek

vedoucí vývoje systému Faust  
Fragaria s.r.o.

[www.fragaria.cz](http://www.fragaria.cz)



## 31. Kongres Evropské účetní asociace



Ve dnech 22. – 24. dubna 2008 se uskutečnil již 31. výroční kongres Evropské účetní asociace (European Accounting Association) v nizozemském Rotterdamu. Místem konání byla Erasmus University Rotterdam, která v roce 2008 slaví 95. výročí svého založení. Univerzita nosí jméno Desideriusa Erasme (Erasmus Rotterdamský 1467 – 1536), který jako kosmopolita před pěti stoletími cestoval Evropou a předával své znalosti a víru studentům, monarchům a kněžům. Z jeho díla si univerzita vybrala i své motto „Svět je náš domov“.

První účastníci kongresu, kteří se zaregistrovali již odpoledne 22. dubna, byli již tradičně přivítáni na tzv. „Early Bird Reception“ v centru města na radnici, tvořící jednu z mála historických budov, které se dochovaly z trosek města zpusťšeného druhou světovou válkou. Byla postavena v letech 1914 – 1920 architektem prof. Dr. Henri Averssem z Delftu a je tradičním místem slavnostních recepčí, oficiálního předávání různých cen a vyznamenání, její částí je i galerie, kde se pořádají varhanní koncerty.

Vlastní kongres zahájil 23. dubna rektor univerzity profesor Steven Lamberts. Seznámil účastníky s historií university, zaměřenou na jedné straně na ekonomiku a management a na druhé straně na medicínu a další společenské vědy. Nizozemí patří tradičně mezi kosmopolitní země a o akademické půdě to platí dvojnásob. Univerzitu navštěvují tisíce studentů a výzkumných pracovníků z celého světa a rektor ve své zahajovací řeči zdůraznil, jak si vedení školy zakládá na prolínání kulturních tradic zahraničních a nizozemských studentů. Slavnostní zahájení zpestřilo vystoupení skupiny zahraničních studentů skládajících se z hudebníků a tanečnic v rytmu latinskoamerické samby.

Program již tradičně probíhal formou sympózií, pracovních sekcí a vědeckých fór. Sympozia byla – stejně jako v minulých letech – věnována stěžejním aktuálním tématům, která jsou v současné době středem zájmu účetní a auditorské profese.

Jedno ze sympózií kongresu bylo věnováno dohledu nad auditorskou profesí, který vyplývá z evropské směrnice o statutárním auditu z roku 2006 (2006/43/ES). V České republice se s orgánem dohledu počítá v novém zákoně o auditorech, který danou směrnici implementuje do českého práva. Kai-Uwe Marten, zástupce předsedy německé Komise pro dozor nad auditorskou profesí (Abschlussprüferaufsichtskommission, APAK), referoval o **dohledu nad auditory ve Spolkové republice Německo**. Tento orgán sám vykonává dohlídku u auditorů, a to minimálně jednou za tři roky. V případě, že má auditor více než 25 kótovaných klientů, je dohlídka každoroční. Inspektoři se z 25 - 50 % zaměřují na systém kvality řízení auditorské společnosti a zbývající kapacitu věnují kontrole vybraných auditorských spisů. O dohlídce je auditor informován s třídním předstihem. Rozpočet APAK je součástí rozpočtu německé komory auditorů (Wirtschaftsprüferkammer, WPK) a je schvalován ministerstvem financí. Steven Maijoor, ředitel nizozemského Dozoru nad finančním trhem (Netherlands Authority Financial Market, AFM), se **dohledu nad auditorskou**

**profesí věnoval z mezinárodního a zejména evropského pohledu**. Jako hlavní problém uváděl situaci, kdy dozorčí orgán, například francouzský, potřebuje vykonat dohlídku v např. německé auditorské společnosti, která působí na francouzském trhu. Obtíž spočívá v tom, že dohlídka se provádí v místě sídla (resp. pobočky) auditora, což může být z hlediska dozorčího orgánu v zahraničí. Tato situace je řešitelná v podstatě pouze tak, že dozorčí orgán požádá dozorčí orgán jiné země o provedení dohlídky. S tím souvisí celá řada problémů. Mimo financování je to dosažení dostatečně standardizovaného mezinárodního prostředí, ve kterém se dozorčí orgán bude moci spolehnout na dohlídku provedenou partnerskou zahraniční organizací. Obdobný problém se aktuálně řeší i na americko-evropské úrovni.

Kooperaci mezi jednotlivými dozorčími orgány v EU podporuje Evropské sdružení organizací pro dohled nad auditorskou profesí (European Group of Audit Oversight Bodies, EGAOB), které bylo založeno Evropskou komisí v roce 2005. EGAOB se vedle řešení výše uvedených problémů také snaží ovlivňovat tvorbu nových mezinárodních auditorských standardů. Z přednášky vyplynulo, že do budoucna lze očekávat úbytek standardů a jejich zjednodušení, a to z toho důvodu, že závazné předpisy by neměly obsahovat metodické postupy, které jsou spíše na odborném posouzení auditora (např. jak



Zahájení kongresu v rytmu samby

postupovat při výběru vzorku), ale pouze skutečně závazné věci (jako např. náležitosti spisu auditora). Frans van der Wei se jako zástupce společností velké čtyřky věnoval tomu, **jak nový dohled doléhá na auditorské společnosti**. Podle jeho názoru se nový dohled až příliš soustředí na samotnou auditorskou společnost (tj. na kvalitu jejich interních procesů) místo na kontrolu provedených auditů. Díky tomu auditorské společnosti začínají zaměstnávat specialisty (compliance managery), kteří odpovídají za správné nastavení interních procesů v souladu se všemi zákonnými a profesními požadavky. V důsledku požadavků na kontroly uvnitř auditorské společnosti se také mění její struktura – stává se více hierarchickou a pravděpodobně méně pružnou. Dále dochází k tomu, že se spíše potlačuje individuální odpovědnost auditora. Auditor může přenést svoji odpovědnost částečně na sofistikovaný kontrolní mechanismus, čímž se jeho osobní odpovědnost do značné míry zamlží.

Dohled, který provádí nizozemská AFC, je fakturován kontrolovaným společností. Auditorská firma z velké čtyřky obdrží faktury za své dohlídky ve výši cca 900 000 EUR ročně. Jedná se o troj- až čtyřnásobek nákladů na podstupování dřívějšího systému dohledů. Vedle toho firma musí nést pochopitelně značné interní náklady. Přesto Frans van der Wei spatřoval i přínosy nového dohledu. Jedná se o užitek z vnější kontroly vlastní firmy, který může upozorňovat na různé nedostatky, a také o to, že nový dohled zvyšuje důvěru v auditorskou profesi. Všichni řečníci se shodovali v tom, že veřejný dohled musí být nezávislý a transparentní, přičemž legislativní úprava v jednotlivých zemích se musí zaměřit na to, aby jeho organizace byla profesionální, zaměřovala se především na oblast kvality auditu a zdůrazňována byla rovněž nezbytnost kooperace mezi regulátory v zemích EU a možnost výměny informací a zkušeností s třetími zeměmi.

Přesto, že kongres má v názvu slovo „evropská asociace“, účastní se ho učitelé a výzkumní pracovníci převážně z ekonomických fakult a pracovníci účetních a auditorských firem z celé-



Starý rotterdamský přístav

ho světa. Do jednání v pracovních sekcích a výzkumných fórech bylo přijato 626 příspěvků od účastníků ze 47 zemí. Tematicky byly pracovní sekce vymezeny již tradičně, zajímavé však je, jak se postupem času (kongres od kongresu) mění pozornost na určitá témata - tak, jak se vyvíjí a mění situace v oblasti účetnictví a auditu. Zatímco ještě nedávno převažovaly příspěvky v oblasti mezinárodního účetnictví, z následující tabulky je zřejmé, že **pozornost se přesouvá na jedné straně ke kapitálovým trhům, na druhé straně posiluje význam manažerského účetnictví**.

V pracovních sekcích a výzkumných fórech Auditingu převažovala dvě nosná témata – **kontrola kvality auditu a nezávislost auditorů**. Na kontrolu kvality bylo pohlíženo z různých úhlů pohledu: jak kvalitu auditu ovlivňuje rotace auditorů, zda existuje vztah mezi kvalitou auditu a cenou auditorských služeb, vliv doplňkových služeb na kvalitu auditu, kvalita auditu a náklady kapitálu apod. Oblast nezávislosti auditora provázela řada otázek, zejména zda je vůbec možné, aby byl auditor nezávislý. Je na něj totiž vyvíjen tlak z mnoha stran; jedná se především o finanční tlak, sociální tlak, ale i tlak ze strany auditora. Recepce na čelení těmto tlakům je jednak auditorova zkušenost, profesionální skepticismus a v neposlední řadě dohled nad auditory.

Jako každý rok byl součástí kongresu i bohatý společenský program, kde si

účastníci mohou vyměňovat zkušenosti v neformálních diskusích. Kromě již zmíněné recepce pro „raní ptáčata“ se konala ve středu 23. dubna uvítací recepce (Welcome Reception) v hale námořního terminálu v ústí řeky Maas, odkud v letech 1873 až 1970 odplouvaly lodě na lince Rotterdam – New

Zkratka	Název pracovní skupiny	Počet příspěvků
AED	Accounting Education	14
AHI	Accounting History	11
AIS	Accounting and Information Systems	9
ATH	Accounting Theory	10
AID	Auditing	51
CPP	Critical and Political Perspectives on Accounting	19
EAA	Analytical Research in Accounting and Auditing	19
FAM	Financial Statement Analysis	17
FIN	Financial Accounting (Capital Markets)	102
FRG	Financial Reporting (Regulations and Accounting Method choice)	47
GOV	Corporate Governance (and Accounting)	66
INA	International Financial Accounting	52
MAN	Management accounting	98
OBA	Organizational and Behavioral Aspects of Accounting	24
PSA	Public Sector and Not-for-profit Accounting	35
SEA	Social and Environmental Accounting	29
TAX	Taxation and Accounting	23
	<b>Celkem</b>	<b>626</b>



Doc. Žárová a doc. Mejzlík při prezentaci svého příspěvku

York a zpět. Závěrečná slavnostní večeře (Gala Dinner) se pak konala v koncertním a kongresovém centru. Byla zahájena velkolepým koncertem jazzového orchestru ve stylu swingu zajímavě doplněným sekcí afrických bubnů.

Kongres je každoročně zakončen valnou hromadou Evropské účetní asociace. Vzhledem k tomu, že kongresu předcházela volba prezidenta asociace, členů řídicích orgánů asociace a některých národních koordinátorů asociace, patřily do programu valné hromady nejen tradiční body (jako jsou zprávy předsedů jednotlivých odborných výborů asociace a schválení účetní závěrky), ale i potvrzení platnosti proběhlých voleb.

V této souvislosti je důležité poznamenat, že v tajných volbách byl na druhé volební období zvolen národním koordinátorem EAA za ČR doc. Mejzlík, který tak ČR zastupuje

v Radě národních zástupců EAA (Board of National Representatives), což je nejvyšší orgán asociace. Vliv na řízení asociace si ČR zachovala také zvolením doc. Žárové na druhé volební období do Řídicího výboru EAA (Management Committee), který je nejvyšším výkonným orgánem asociace. Součástí programu valné hromady byla i zpráva Franka Hartmanna (viz foto), předsedy organizačního výboru 31. ročníku kongresu EAA, o průběhu a výsledcích kongresu. Důležitou informací byly pozvánky na kongresy v dalších letech. Hostitelem 32. kongresu v roce 2009 bude univerzita ve finském Tampere, 33. kongres EAA se bude konat v roce 2010 v tureckém Istanbulu a v roce 2011 se bude kongres EAA konat v Itálii.

**Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.**  
**Doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.**  
**Ing. Jiří Pelák, Ph.D.**

## Co najdete v e-příloze č. 5/2008

### Zaujalo nás

#### Rozdělení účetního výsledku hospodaření roku 2007 z právního, účetního a daňového pohledu

Článek ing. Ivany Pilařové, jehož přetisk z časopisu Účetnictví v praxi najdete v e-příloze Auditor č. 5/2008, se zabývá mj. otázkou, jak naložit s výsledkem hospodaření uplynulého účetního období a následně pak splněním povinnosti zveřejnit účetní závěrku. Dále se zabývá možnostmi, jak naložit s účetním ziskem či s vykázanou účetní ztrátou, a to rozdělením zisku z pohledu obchodní zákoníku, z pohledu daní, zaúčtováním z pohledu vyplácející společnosti a ze strany příjemce, úhradou účetní ztráty a následnými povinnostmi zveřejnění údajů o rozhodnutí valné hromady ve sbírce listin. Uvádí také praktické příklady.

### Zaznamenali jsme

#### EDI archivace elektronických faktur

V Evropské unii včetně České republiky se v posledních letech začíná

zavádět elektronická fakturace, při níž předávané doklady existují pouze v elektronické podobě a mohou sloužit jako plnohodnotné daňové doklady. Tento přístup se však prosazuje velmi pomalu, a to přesto, že subjektům, které jej používají, přináší řadu významných výhod, jako jsou snížení nákladů na přenos (poštovné, tisk a balné), vyšší rychlost zpracování, nižší chybovost a snížení nákladů při zadávání dat do účetního systému. Více k tomuto tématu si lze přečíst v příspěvku, převzatém z časopisu Computerworld, v e-příloze, k níž mají auditoři přístup v Extraneu na webových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz).

#### Cross compliance: Co zatím ukázaly audity podniků

Od příštího roku i v České republice bude naplno spuštěn systém požadavků na hospodaření známý pod názvem cross compliance překládaný do češtiny jako křížová shoda. Článek ing. Karla Vítka z ministerstva

zemědělství, jehož přetisk z časopisu Zemědělec uvádíme v e-příloze Auditor, se zaměřuje na zkušenosti z prvních auditů zemědělských podniků. Ty ukazují některé závady, které nejsou ojedinělé.

#### Nejvíce fúzí a akvizic v Evropě bylo vloni ve finančních službách

Hodnota transakcí provedených v evropském odvětví finančních služeb dosáhla téměř pětiny celkového objemu fúzí a akvizic, které byly v loňském roce v Evropě uskutečněny, a zájem o další transakce neustává. Toto zjištění vyplynulo z nejnovější studie PricewaterhouseCoopers „Od nejistoty k příležitostem: Fúze a akvizice na evropských rozvinutých a rozvíjejících se trzích.“ Celková hodnota transakcí v oblasti finančních služeb dosáhla v loňském roce 207,7 mld. eur, což představuje proti roku 2006 nárůst o 52 %.

-av-

WE UNDERSTAND YOUR BUSINESS

TACOMA

## Znalecký ústav TACOMA

Oceňování v Čechách a na Slovensku v oblastech:

- Oceňování pro účely IFRS
- Fúze a restrukturalizace
- Akvizice a divestice
- Nemovitosti
- Litigace
- Koncernové vztahy
- Cenné papíry
- Kolektivní investování
- Bankovníctví a financování
- Antimonopol a regulace
- Duševní vlastnictví
- Cash flow model
- Transfer pricing
- Studie proveditelnosti
- Insolvence

### Váš silný partner v oceňování

Váš kontakt: **Marta Rosová** | Tel.: +420 226 219 000 | E-mail: [marta.rosova@tacoma.cz](mailto:marta.rosova@tacoma.cz)

[www.tacoma.cz](http://www.tacoma.cz)



## Komora certifikovaných účetních

V rámci Svazu účetních působí již od roku 1999 jako samostatná organizační složka Komora certifikovaných účetních. Od ledna letošního roku má právní subjektivitu.

Na základě usnesení loňského sněmu komory a nedávného květnového sněmu Svazu účetních se připravuje projekt transformace, který by měl nově vymezit postavení Komory certifikovaných účetních v rámci SÚ - tak, aby mohla lépe plnit své poslání (certifikace, dodržování zásad IFAC) a současně byla zachována celistvost Svazu účetních.

KCÚ sdružuje odborníky, kteří obdrželi certifikát některého ze tří stupňů (účetní asistent, bilanční účetní, účetní expert) systému certifikace

realizovaném v součinnosti s britskou ACCA (Association of Chartered Certified Accountants). Komora certifikovaných účetních má v současné době přes 1300 členů, z toho 98 účetních expertů a 470 bilančních účetních. Mezi certifikovanými účetními najdeme i několik desítek auditorů a daňových poradců.

Předsedou komory je v současné době ing. Martin Unzeitig, místopředsdkyněmi ing. Alena Mrkvičková (auditorka) a ing. Jana Markovičová.

Komoru certifikovaných účetních řídí sedmičlenný výbor, dalšími volenými orgány jsou disciplinární komise a revizoři účtů. V rámci pětičlenné disciplinární komise působí

dva auditoři (ing. Alena Čechová a ing. Václav Mudra), další auditor pracuje jako revizor účtů (ing. Miloslav Hejret).

Komora certifikovaných účetních se snaží přispívat k rozvoji a zkvalitnění účetní profese v České republice, a současně poskytovat odborný a další servis svým členům. Kromě realizace systému certifikace také zajišťuje kontinuální profesní vzdělávání účetních a vydává etický kodex a další normy usměrňující činnost profesních účetních (viz požadavky IFAC).

Bližší informace o činnosti Komory certifikovaných účetních najdete na webových stránkách [www.komora-ucetnich.cz](http://www.komora-ucetnich.cz). -jd-



## Aukce fotografií vynesla dětským domovům 450 tisíc korun

Tisková agentura Reuters v letošním roce uspořádala již druhý ročník charitativního projektu Šance pro děti, který spočívá v aukci velkoplošných fotografií reportérů této agentury s cílem získat co nejvíce finančních prostředků pro vybrané dětské domovy. Generálním partnerem letošní „šance“ byla auditorská společnost KPMG, která – stejně jako dalších 10 partnerů (mj. Aktuálně.cz, Asociace biz, Český web, Deník E15, Profit, Czech Business Weekly) – nesla náklady na organizaci celého projektu.

Aukce fotografií (mapujících celosvětové události poslední doby) proběhla od 16. dubna do 7. května 2008. Záměci mohli dražit 100 fotografií prostřednictvím serveru [www.sanceprodeti.cz](http://www.sanceprodeti.cz). V aukci bylo zaregistrováno 230 zájemců, přičemž 63 z nich bylo úspěšných. Celkem se vydražilo 88 snímků v celkové hodnotě 450 tisíc Kč. Nejvíce prostředků vynesl snímek slunečnic s práškovacím letadlem – 15 tisíc Kč.

Výtěžek z fotoaukce byl věnován Dětskému domovu Charlotty Masarykové na Zbraslavi, Kojenecké-



mu ústavu a dětskému domovu ve Dvoře Králové nad Labem a Krajskému dětskému domovu pro děti do tří let v Aši. -jd-

## AUDITOR

AUDITOR, číslo 5, 2008, ročník XV, povolení MK ČR 6934, ISSN 1210-9096. **Vydává:** Komora auditorů České republiky, IČ 70901473. **Redakční rada:** předsdkyně prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., členové Ing. Eva Fišerová, Ing. Marie Kučerová, Ing. Pavel Kulhavý, doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.,

Ing. Irena Pittermannová, Ing. Eva Rokosová, Alena Valešová. **Redaktor:** Jaromír Dočkal, tel.: 251 511 167, e-mail: dockal@ddpress.cz  
**Adresa redakce:** Komora auditorů České republiky, Opletalova 55, 110 00 Praha 1, tel.: 224 212 670, 224 222 178, fax: 224 211 905, e-mail: kac@kacr.cz. **Příjem inzerce, sazba, distribuce:** Infomedia, spol. s r.o., Hráskeho 15, 148 00 Praha 4, tel.: 271 911 131, fax: 271 911 128, e-mail: infomedia@infomedia.cz. **Tisk:** Wendy, s.r.o., Mělník, tel.: 315 625 115. **Cena:** 95 Kč (pro členy KA ČR zdarma). Vychází 10x ročně. Toto číslo vyšlo 4. 6. 2008.

© KA ČR. Všechna práva vyhrazena.  
 Foto na titulní straně: archiv KA ČR

