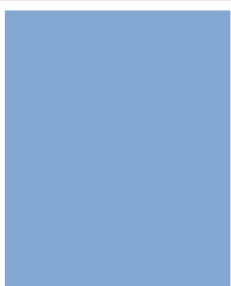


Digitalizace účetnictví ve světle návrhu nového zákona o účetnictví

Cílem tohoto příspěvku je poukázat na některé relevantní změny v aktuální verzi návrhu nového zákona o účetnictví oproti současnému znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a to v oblasti digitalizace účetnictví. Dále bychom rádi v krátkosti představili účetní směrnici pro plně digitalizované účetnictví, která vznikla ve spolupráci s Komorou daňových poradců v minulém roce.



Pavla Zavadilová,
daňový poradce č. 3104,
Anochin Roters & Kollegen s.r.o.,
AHK Services s.r.o.

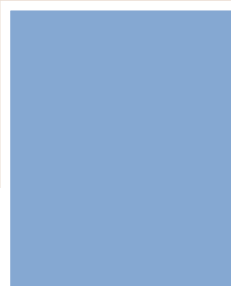
Digitalizace a minimalizace fyzických dokumentů v listinné podobě je trendem 21. století. Odstranění listinných dokumentů vede nejen k hospodárnější archivaci a efektivnější přístupnosti a nakládání s dokumenty, ale je reflektován i aspekt ekologický, který do značné míry aktuálně rezonuje celosvětovou společností. Je proto jisté vhodné, že postupný proces digitalizace postupuje i do tak standardně rigidního oboru, jako je účetnictví.

Relevantní ustanovení současné právní úpravy a návrhu nového zákona o účetnictví

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví: § 11 (účetní doklady a jejich náležitosti), § 33 (účetní záznamy, formy účetních záznamů, převod formy), § 33a (průkaznost účetních záznamů).

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty: § 26 (daňové doklady a jejich podoby), § 34 (věrohodnost, neporušenost a čitelnost daňových dokladů), § 35a (převod podoby a uchovávání elektronických daňových dokladů).

Návrh nového zákona o účetnictví: § 107 (účetní záznamy a jejich náležitosti), § 113 (účetní doklady a jejich náležitosti), § 114 (průkaznost účetních záznamů – integrita, autenticita a čitelnost, podpisy elektronických účetních záznamů), zdůvodnění příslušných paragrafů.



Bc. Petr Ryšavý, M.Sc.,
daňový poradce č. 5683,
Anochin Roters & Kollegen s.r.o.

Účetní směrnice pro digitalizované účetnictví jako předpoklad digitalizace

Současná účetní i daňová právní úprava vytváří jistou oporu pro vedení účetních záznamů či daňových dokladů v plně digitalizované podobě. Digitální i listinné doklady a záznamy jsou si rovny, a přestože při archivaci lze nalézt pro každou z podob jistá specifika, míra regulace je *de facto* obdobná. Problém však nastává v případech, kdy účetní jednotka vede účetnictví v plně digitalizované podobě a obdrží listinný záznam, který je nutné převést do digitální podoby způsobem, který by umožňoval dále nearchivovat původní listinný záznam. I v tomto případě současná právní úprava poskytuje jistou podporu pro převod podoby, jedná se však o podporu poněkud neurčitou a nejistou. Daňové předpisy vyžadují při převodu podoby zachování věrohodnosti původu a neporušenosti obsahu a čitelnosti (tyto pojmy jsou dále definovány). Účetní předpisy pak vyžadují, aby obsah převedeného záznamu byl shodný se záznamem původním, přičemž splnění této povinnosti nebude rozporovat žádná z osob pracujících s převedeným záznamem. V praxi však tohoto lze dosáhnout zejména tím, že účetní jednotka velmi obsáhle vymezí postupy a procesy realizované při digitalizaci, v optimálním případě pak v psaném dokumentu – účetní směrnici, která pak bude v rámci účetní jednotky dodržována.

Snaha o vytvoření vzorové směrnice použitelné pro převážnou část účetních jednotek byla započata v roce 2020, a to na základě diskuse vzniklé v Sekci pro informační technologie, přičemž posléze se na přípravě začala do značné míry podílet i Sekce účetnictví. Společně s kolegy z naší kanceláře a za vydatné podpory obou výše zmíněných sekcí vznikala v roce 2021 interní směrnice postupu zpracování, převodu formy a archivace účetních záznamů a daňových dokladů včetně jejich skartování. Tato směrnice si klade za cíl přesně vymezenými kompetencemi odpovědných osob, podrobným popisem převodu a oběhu účetních záznamů, zavedením kontrolních činností a dalšími aspekty systému zaručit řádný převod podoby relevantních záznamů a dokladů v souladu s českou právní úpravou a dále definovat postupy a podmínky zpracování a archivace záznamů a dokladů přijatých v digitální podobě. Směrnice začíná obecnou částí, kde je popsána účetní jednotka, osoby odpovědné za převod a oběh záznamů a dokladů, kontrolní systém a specifikace hardwaru a softwaru. Další dvě části přímo vymezují postupy a procesy realizované při digitalizaci účetních záznamů a daňových dokladů. Závěrečná část pak zejména vymezuje její trvání, účinnost a změny. Obsahuje taktéž několik příloh, vyjma důvodové zprávy se jedná zejména o část vyplňovací, která se propisuje přímo do jejího textu, což umožňuje komfortnější práci se směrnicí.

Nový zákon o účetnictví, nové povinnosti

V kontextu aktuálního návrhu nového zákona o účetnictví je nutné podotknout, že pokud by byl nový zákon schválen v současné podobě, musela by nemalá část účetních jednotek vedoucích plně digitalizované účetnictví pozměnit své interní postupy a procesy. To samé lze konstatovat i v souvislosti s textem výše představované směrnice. Přestože nový zákon o účetnictví (dále též „NZoÚ“) má vést spíše k modernějšímu a více liberálnímu pojetí vedení účetnictví, v oblasti digitalizace se z našeho pohledu jedná spíše o krok zpět, resp. vytvoření nových překážek pro digitalizaci v účetnictví. Jedná se tak o jisté zklamání, jelikož bylo spíše očekáváno, že některá striktní a rigidní ustanovení budou odstraněna, resp. nahrazena méně restriktivními.

Sjednocení terminologie technické formy a elektronické podoby

Jako pozitivum lze hodnotit částečnou snahu v NZoÚ odstranit terminologickou nejednotnost. Zatímco současné účetní předpisy rozeznávají záznamy v listinné, technické a smíšené formě, daňové předpisy naopak užívají listinnou a elektronickou podobu. Návrh zákona pak přistupuje na terminologie ze zákona o dani z přidané hodnoty, kdy nově již nezná pojem forma, nýbrž jej nahrazuje podobou, stejně tak již digitální dokumenty nejsou v technické formě, ale v elektronické podobě. Dále z něj i z jeho odůvodnění zcela vypadla forma smíšená (nutno však podotknout, že oproti současné úpravě nový zákon vyjma elektronické podoby další podoby nedefinuje). Skutečnost, že listinná forma bude dle nové úpravy nazývána listinnou podobou, je zřejmá pouze ze zdůvodnění zákona.

Převod podoby a uchovávání účetních záznamů dle nové právní úpravy

podoby účetního záznamu, což vnímáme značně negativně. Jak již bylo zmíněno dříve v tomto příspěvku, současná právní úprava není optimální, přesto poskytuje alespoň určité vodítko. Návrh nového zákona nejenže neposkytuje jasné stanovisko, jakým způsobem lze zcela bezvadně podobu záznamu či dokladu změnit a následně původní dokument skartovat/vymazat, ale raději tuto tematiku zcela opouští. Domníváme se, že se jedná o nesprávné rozhodnutí a nevyužitou příležitost vnést do problematiky převodu podoby účetních záznamů více garance. To, že převod podoby by měl být nadále možný, lze usuzovat pouze ze zdůvodnění k návrhu zákona, ve kterém je převod, resp. slovy tohoto zdůvodnění „konverze formátu“ (avšak toto pojmenování lze také považovat za nepřiliš systematické rozhodnutí, současná daňová i účetní právní úprava shodně hovoří o převodu formy/podoby), zmíněn v souvislosti se zachováním průkaznosti účetního záznamu, přičemž zdůvodnění toliko označuje naskenovaný záznam obsahující vlastnoruční podpis jako neprůkazný. Lze se tedy domnívat, že v případě převodu do elektronické podoby účetního záznamu obsahujícího vlastnoruční podpis bude nutné pro zachování průkaznosti a s ní spojené autenticity, aby daný účetní záznam byl vždy opět podepsán uznávaným elektronickým podpisem osoby, která jej fyzicky podepsala. Resp. nebude možné průkaznosti dosáhnout dodržením striktních postupů garantujících bezvadné převedení podoby záznamu, definovaných např. interní směrnicí, a to i v případě, že by byla zachována elektronická informace o datu převodu a osobě realizující převod.

K jistému posunu došlo taktéž v oblasti uchovávání účetních záznamů. Zatímco současná účetní právní úprava vyžaduje zachování čitelnosti a neměnnosti (nově integrity), nový návrh počítá s doplněním o třetí prvek autenticity původu. Opět je zde patrná snaha o sjednocení požadavků s úpravou v oblasti daňové, která vyžaduje při uchování daňových dokladů zajištění věrohodnosti původu, neporušitelnosti a čitelnosti. Podobnost těchto pojmů není pouze na úrovni lingvistické, nýbrž i obsahové. Pojmy čitelnost, věrohodnost a neporušitelnost jsou definovány v zákoně o dani z přidané hodnoty takřka totožně jako pojmy integrity, věrohodnost a čitelnost v návrhu nového zákona o účetnictví. Předkladatelé návrhu zákona jdou však ještě dále a v demonstračním výčtu, totožně jako v daňovém předpise, zmiňují možnost zajištění věrohodnosti, resp. autenticity, uznávaným elektronickým podpisem. Je tedy otázkou, proč NZoÚ nepřebírá daňovou terminologii, když je více než zřejmé, že až na velmi nepatrné rozdíly je § 114 NZoÚ jen parafrází § 34 ZDPH.

Účetní záznamy a kvalifikovaná elektronická časová razítka

Jako na možné zpřísnění při tvorbě účetních záznamů v elektronické podobě a manipulaci s nimi lze nahlížet na povinnost uvádět na záznamech datum vyhotovení. Toto současný zákon o účetnictví jako obligatorní náležitost u účetního záznamu neuvádí (na rozdíl od účetního dokladu, kde je tato povinnost stanovena explicit-

ně). Přesto i dosud bylo možné z ostatních ustanovení týkajících se účetního záznamu tuto povinnost dovozovat. Nemělo by se tedy jednat o nikterak zásadní změnu. Problematické je však zdůvodnění k § 109 NZoÚ, který tuto povinnost zavádí. Ten odkazuje dále na § 113 odst. 4 písm. b) [jedná se zajištění o chybu předkladatele, takové ustanovení návrh zákona neobsahuje, mělo by se patrně jednat o § 114 odst. 4 písm. b)], který jako doporučenou formu vyznačení času udává kvalifikované elektronické časové razítko. Problematické je však opět zdůvodnění tohoto ustanovení. To již nemluví o fakultativní možnosti, nýbrž o minimálním standardu, tedy časový údaj lze teoreticky vyznačit u elektronického účetního záznamu i jiným způsobem, který by však měl zajišťovat stejnou garanci. Je tedy otázkou, zda např. prosté datum v textu elektronického účetního záznamu, které lze dále ověřit v účetním programu, jež účetní záznam vygeneroval, poskytuje stejnou kvalitu průkaznosti požadovanou zákonem jako kvalifikované elektronické časové razítko. Lze se patrně domnívat, že tomu tak nebude. I v případě, že by časový údaj byl vložen do záznamu na základě přímo generované pečeti či jiným obdobným způsobem z účetního programu či jiného obdobného programu, opět se nabízí otázka, zda pečeť od třetí strany může poskytnout stejný standard jako kvalifikované elektronické časové razítko, které je upraveno českým i evropským právem a subjekty oprávněné k jejich udělování jsou vedeny v evidenci Ministerstva vnitra ČR, které taktéž nad nimi vykonává dohled.

Identifikace osob a uznávané elektronické podpisy

Současná právní úprava vyžaduje v případě účetních dokladů identifikaci a podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a osoby odpovědné za jeho zaúčtování. V případě listinné podoby je běžný vlastnoruční podpis těchto osob. U elektronických dokladů pak zákon o účetnictví nařizuje účetní záznam podepsat uznávaným elektronickým podpisem anebo obdobným průkazným způsobem účetní záznam v elektronické podobě. V praxi se využívají účetní a jiné programy, které zaznamenávají a archivují, kdo a kdy předmětný účetní doklad schválil či zaúčtoval. Totožně jako u časových razítek je však v souvislosti s návrhem NZoÚ otázkou, zda tato dosavadní praxe bude nadále akceptovatelná. NZoÚ vyžaduje identifikaci a podpis osoby vyhotovující účetní záznam, pokud nebyl účetní záznam automaticky vygenerován počítačovým algoritmem. V případě účetního dokladu je pak nutné taktéž doplnit podpis osoby odpovědné za jeho schválení. Uznávaný elektronický podpis je NZoÚ uváděn jako doporučený způsob identifikace osob na elektronických účetních záznamech pro zachování autenticity. Ze zdůvodnění lze však znovu dovozovat, že *de facto* jiná možnost identifikace ani není možná, jelikož opět uznávané elektronické podpisy jsou minimálním standardem. Je tedy značně nejisté, zda by identifikace skrze programy třetích stran mohly obstát v aktuálním znění návrhu NZoÚ (a zejména jeho zdůvodnění) jako dostatečný garant autenticity původu a integrity obsahu účetního záznamu.

Náměty na změny

Oproti současné právní úpravě nově navrhovaný zákon zcela opomíjí problematiku změny podoby účetních záznamů. Bylo by pro-

to vhodné v nové právní úpravě definovat takové postupy a procesy, jejichž dodržení by umožnilo účetním jednotkám převádět podobu účetních záznamů (z listinné do elektronické podoby či naopak) a současně by garantovalo dostatečnou míru právní jistoty průkaznosti převedeného účetního záznamu. Řádné dodržení těchto postupů při převodu podoby účetních záznamů by umožnilo účetním jednotkám následnou skartaci či výmaz originálních účetních záznamů. Samotný text předmětného ustanovení či důvodové zprávy by tedy měl nejen explicitně umožňovat změnu podoby účetního záznamu a následnou možnost zničení původního záznamu, ale také definovat, jakým způsobem převod bezvadně realizovat. Znění nového odstavce (pravděpodobně by se jednalo o § 114 odst. 6 NZoÚ), popř. pouze doplnění důvodové zprávy k § 114 NZoÚ by mohlo být např. následující: „Převod účetního záznamu z jedné podoby do jiné podoby je možný, pokud je proveden takovými postupy a procesy, které zaručují autenticitu, integritu a čitelnost převedeného účetního záznamu. Toho lze dosáhnout zejména interním vymezením postupu převodu účetních záznamů a jeho technické specifikace a dále identifikací osoby zodpovědné za převod podoby a kontrolu správnosti převodu účetních záznamů. Pokud jsou tyto postupy a procesy řádně dodrženy a speciální právní předpis nestanoví jinak, lze považovat takto převedený účetní záznam za rovnocenný účetnímu záznamu v původní podobě a lze přistoupit k likvidaci účetního záznamu v původní podobě.“ Toto paragrafové znění i s doprovodným komentářem bylo taktéž navrhováno Komorou daňových poradců v rámci připomínkového řízení, v aktuálním návrhu nového zákona však nebylo nikterak reflektováno.

Jako druhý námět na změnu lze uvést zavedení větší volnosti v oblasti identifikace a výběru možností podpisů osob vyhotovujících účetní záznamy a osob schvalujících účetní doklady. V dnešní době existuje celá řada technologií, které umožňují dostatečně věrohodně zaznamenat a archivovat čas vyhotovení i předmětnou osobu schvalující a vyhotovující účetní záznam mimo samotný účetní záznam, není tedy nutné vždy trvat v případě elektronických záznamů na uznávaných elektronických podpisech a kvalifikovaných elektronických časových razítkách. Bylo by vhodné pro vyloučení případných nejasností s aplikací nového zákona, aby v něm či spíše v jeho důvodové zprávě byla explicitně zmíněna možnost využít veškerých dostupných technologií, jež zajistí dostatečně spolehlivé uložení a uchování obdobných alternativních podpisů a časových údajů po dobu archivace účetního záznamu, a to v případě, že třetí strana poskytující předmětný software je dostatečně spolehlivou osobou garantující nejen bezvadné uložení těchto informací a následnou archivaci.

Závěr

Současný návrh nového zákona neposkytuje dostatečnou oporu pro využití dostupných technologií. Požadované náležitosti elektronických účetních záznamů zcela neodpovídají realitě vedení účetnictví, kdy v praxi je velmi nepraktické a časově i finančně náročně vyhovět všem povinnostem definovaným tímto zákonem (uznávané elektronické podpisy a kvalifikovaná elektronická časová razítka). Návrh taktéž nedefinuje možnost převodu podoby účetních záznamů, což jen prohlubuje nejasnosti současné praxe v této oblasti. ■