

Sp. zn.: 80-48976/2021
Č. j.: 3230/2021-NBÚ-80

Ing. Martina Křížová Chrámecká FCCA
Metodik auditu a účetnictví
Komora auditorů České republiky
e-mail: krizova@kacr.cz

Praha 18. května 2021

Podmínky přístupu auditora/auditorské společnosti k utajované informaci - odpověď

Národní bezpečnostní úřad (dále jen „Úřad“) obdržel dne 11. května 2021 Váš e-mail s žádostí o stanovisko, za jakých podmínek lze umožnit statutárnímu auditorovi, zaměstnanci auditorské společnosti, přístup k dokumentům (odběratelské a dodavatelské smlouvy), které podléhají režimu utajení a jak vykládat požadavek na přístup auditora k veškerým relevantním dokumentům v souvislosti s ustanovením zákona č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“).

K Vašemu dotazu uvádíme následující:

Zákon definuje podmínky, za kterých jsou jednotlivé subjekty oprávněny k přístupu k utajovaným informacím. Výkladem ustanovení § 58 zákona a contrario pak lze shledat, že auditor není osobou, které by byl umožněn zvláštní přístup k utajovaným informacím, tedy přístup k utajovaným informacím bez platného osvědčení fyzické osoby. Toto ustanovení rovněž neupravuje zvláštní přístup právnických osob, tedy ani podnikatelských subjektů, k utajované informaci.

K problematice mlčenlivosti auditora je třeba zdůraznit, že úpravu tohoto institutu obecně obsahuje celá řada předpisů českého právního řádu. Zákon je však normou speciální a v žádném ze svých ustanovení nespojuje s tímto, byť zákonem, definovanou mlčenlivostí oprávnění k přístupu k utajovaným informacím. Zvláštní formy přístupu obsahují pouze ustanovení § 58 až § 62 zákona, pod která však standardní činnost auditora v rozsahu dotazu zcela jistě nelze podřadit.

Z výše uvedeného tak plyne, že má-li mít auditor přístup k utajované informaci musí být držitelem příslušné listiny oprávněnost jeho přístupu k utajovaným informacím (osvědčení, oznámení, v některých případech doklad, prohlášení), podrobnosti viz níže.

Pokud jde o postavení auditora, je nezbytné vycházet ze znění zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o auditorech“). Zákon o auditorech v § 3 stanoví podmínky výkonu auditorské činnosti. Toto ustanovení charakterizuje, že činnost auditora může za splnění dalších podmínek stanovených zákonem o auditorech vykonávat auditorská společnost vlastním jménem a na vlastní účet nebo statutární auditor, fyzická osoba, vlastním jménem a na vlastní účet nebo pro jiného auditora v rámci základního pracovněprávního vztahu nebo jako společník auditorské společnosti. Ustanovení § 5 zákona o auditorech definuje, že auditorské oprávnění lze vydat obchodní společnosti. Zákon o auditorech v § 23 odst. 1 dále stanoví, že: *„S výjimkou auditorské činnosti auditor nesmí vykonávat další výdělečnou činnost mající znaky podnikání, nestanoví-li tento zákon jinak.“* Uvedený fakt spolu s pravidlem obsaženým v § 3 zákona o auditorech „vlastním jménem a na vlastní účet“, jež je společné jak auditorské (obchodní) společnosti, tak i statutárnímu auditorovi (fyzické osobě), ve spojení se zněním § 23 odst. 1 zákona o auditorech, jež činnost auditora označuje za „výdělečnou činnost“, bezesbytku naplňují definici podnikatele.

Na základě výše uvedeného lze učinit následující závěry:

- Statutární auditor vykonávající auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet je podnikatelem, svým postavením obdobným např. podnikající fyzické osobě, přičemž oprávněním k provozování podnikatelské činnosti je právě auditorské oprávnění vznikající na základě jeho zápisu do zvláštní evidence, kterou je Rejstříku auditorů.
- Statutární auditor vykonávající činnost pro jiného auditora v rámci základního pracovněprávního vztahu je v postavení obdobném zaměstnanci podnikatelského subjektu, přičemž zaměstnavatelem této osoby může být jak statutární auditor, tak auditorská společnost.
- Statutární auditor, jenž vykonává činnost na základě pozice společníka auditorské společnosti je de facto osoba v pozici společníka veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti.
- Auditorská společnost je, podle již zmiňovaného ustanovení § 5 zákona o auditorech, vždy pouze obchodní společností (veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným, akciová společnost, též evropská společnost nebo evropské hospodářské zájmové sdružení), tedy podnikatelem bez dalšího.

Výše uvedené okolnosti pak určují návaznost na konkrétní ustanovení zákona, která stanoví, za jakých podmínek lze konkrétní osobě auditora podle jeho postavení přístup k utajované informaci umožnit.

Konkrétní podmínky přístupu auditora, fyzické osoby, k utajované informaci jsou vždy definovány stupněm utajení, ke kterému má mít auditor přístup. Přístup k utajované informaci stupně utajení Vyhrazené lze umožnit fyzické osobě, která jej nezbytně potřebuje k výkonu své funkce, pracovní nebo jiné činnosti a je držitelem oznámení o splnění podmínek pro přístup k utajované informaci stupně utajení Vyhrazené, držitelem osvědčení fyzické

osoby nebo dokladu a je poučena. Přístup k utajované informaci stupně utajení Důvěrné nebo vyšší pak lze umožnit takové fyzické osobě, která jej nezbytně potřebuje k výkonu své funkce, pracovní nebo jiné činnosti a je držitelem osvědčení fyzické osoby pro příslušný stupeň utajení a je poučena. V případě, že je auditor zaměstnancem auditorské společnosti, pak je nezbytné, aby i tato společnost byla oprávněna k přístupu k utajované informaci, resp. byla držitelem osvědčení podnikatele, příslušného stupně utajení, s formou přístupu alespoň podle § 20 odst. 1 písm. b) zákona.

V případech statutárního auditora vykonávajícího auditorskou činnost vlastním jménem a na vlastní účet a též v případě auditorské společnosti (oba podnikatelé) jsou pak podmínky přístupu k utajované informaci definovány stupněm utajení a současně i formou přístupu k utajované informaci podle § 20 zákona. Podnikateli lze umožnit přístup k utajované informaci stupně utajení Vyhrazené, pokud přístup k utajované informaci nezbytně potřebuje k výkonu své činnosti a současně písemným prohlášením doloží svou schopnost zabezpečit ochranu utajovaných informací, nebo je držitelem platného osvědčení podnikatele. Přístup k utajované informaci stupně utajení Důvěrné a vyšší pak lze umožnit podnikateli, který k výkonu své činnosti nezbytně potřebuje přístup k utajované informaci a je držitelem osvědčení podnikatele pro příslušný stupeň utajení.

S ohledem na shora uvedené upozorňujeme na skutečnost, že je nutné vždy zvážit, zda je v daném případě splněna základní podmínka přístupu k utajované informaci, zásada „need to know“, tj. zda je v daném konkrétním případě pro řádný výkon auditorské činnosti skutečně nezbytný přístup auditora k utajované informaci. Z dotazu se podává, že: *„Auditor má podle § 21 odst. 2 zákona o auditorech právo požadovat od účetní jednotky doklady a jiné písemnosti, které jsou nezbytné pro řádné provedení auditorské činnosti.“*. Z uvedeného vyplývá, že obsah dotazu míří k oprávnění auditora, které lze spojovat s vůlí auditora. Podle obsahu dotazu i znění zákona o auditorech záleží na rozhodnutí auditora, zda bude takovýto dokument (doklad) požadovat. Jsme toho názoru, že tuto okolnost nelze bez dalšího podhrnout pod pojem „nezbytnosti“ tak, jak je definován zákonem. K výkonu řádného auditu by v daném případě pravděpodobně bylo dostačující vyžádání technických a evidenčních dat, aniž by bylo nutné poskytovat auditorovi přímo utajované informace.

V případě potřeby vyřešení dalších dílčích otázek a nejasností spadajících do působnosti Úřadu se neváhejte na nás obrátit s konkrétními dotazy.

Mgr. Jiří Malý
ředitel odboru právního a legislativního
elektronicky podepsáno