

Omezení přístupu auditora k dokumentům v režimu utajení

Datum vydání: 28. 06. 2021

Dotaz

Máme klienta, který vyhrál veřejnou zakázku na více let. Tato zakázka je v režimu utajení. Během auditu jsme narazili na skutečnost, že nám klient nepředloží ani odběratelskou, ani dodavatelskou smlouvu s tím, že auditor nemá prověrku na utajené dokumenty, a tedy mu žádný z dokumentu nemohou zpřístupnit. Auditor tedy není schopen ověřit výnosy, cut off, vznik případné nedokončené výroby, identifikovat potencionální rizika atd. ve vazbě na tuto významnou zakázku.

Jaký nejoptimálnější postup je z pohledu metodiky ISA nejvhodnější?

Odpověď

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoA“), dává auditorovi v § 21 odst. 2 zákona o auditorech právo požadovat od účetní jednotky doklady a jiné písemnosti, které jsou nezbytné pro řádné provedení auditorské činnosti a účetní jednotka je povinna požadavkům auditora vyhovět. Zároveň má auditor dle požadavku §15 ZoA povinnost zachovat mlčenlivost o všech skutečnostech, které nejsou veřejně známy a týkají se účetní jednotky, u které provádí auditorskou činnost.

Zákon č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o utajovaných informacích“), je normou speciální, která je de facto nadřazena ZoA, v žádném ze svých ustanovení nespojuje oprávnění k přístupu k utajovaným informacím s mlčenlivostí definovanou v ZoA. Zvláštní formy přístupu obsahují pouze ustanovení § 58 až § 62 zákona o utajovaných informacích, pod která však standardní činnost auditora při ověřování účetní závěrky nelze podřadit. Z uvedeného tak vyplývá, že auditor musí být držitelem příslušné listiny dokládající oprávněnost jeho přístupu k utajovaným informacím, má-li mít přístup k utajované informaci. Dle vyjádření Národního bezpečnostního úřadu (NBÚ), které v příloze k tomuto stanovisku přikládáme, je zřejmé, že jak auditorská společnost, tak její zaměstnanec jako fyzická osoba musí pro přístup k utajovaným informacím disponovat osvědčením vydaným NBÚ.

Je na profesním úsudku auditora v kontextu dané zakázky, aby posoudil, zda by k řádnému provedení auditu, tj. k získání dostatečných a vhodných důkazních informací, bylo v konkrétním případě dostačující vyžádání technických a evidenčních údajů, aniž by bylo nutné poskytovat auditorovi přímo utajované informace.

Pokud je přístup auditora k nezbytným informacím omezen, je auditor povinen zvážit možný dopad tohoto omezení na výrok auditora, tj. zvážit, zda je schopen získat i přes dané omezení dostatečné a vhodné důkazní informace, aby byl schopen vyjádřit se k účetní závěrce. Dle požadavků mezinárodního auditorského standardu ISA 705 – „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“ je při omezení přístupu k nezbytným informacím auditor povinen vyzvat vedení účetní jednotky, aby toto omezení odstranilo. Vzhledem k tomu, že přístup je v tomto případě auditorovi odpirán z důvodů mimo kontrolu účetní jednotky, tj. zákonných

Na pomoc auditorům – dotazy a odpovědi z oblasti metodiky auditu

překážek, nemůže vedení toto omezení odstranit. Zároveň je možné toto omezení odstranit na straně auditora získáním relevantního osvědčení. Je tedy vhodné se s vedením účetní jednotky dohodnout na dalším postupu (např. dohoda o ukončení smlouvy o auditu, posečkání s vydáním účetní závěrky na okamžik, kdy auditor získá relevantní osvědčení).

Dovolujeme si také upozornit, že pokud byla auditorovi při rozhodování o přijetí zakázky známa skutečnost, že účetní jednotka má zakázky v režimu utajení, neměl takovou zakázku s ohledem na relevantní profesní/zákonné požadavky přijímat, pokud nedisponuje relevantními osvědčeními NBÚ - viz odst. 6 mezinárodního standardu auditu ISA 210 – „Sjednávání podmínek auditních zakázek“ (dále jen „ISA 210“). Dle odst. 11 ISA 210 musí vedení účetní jednotky uznat v písemné dohodě o provedení auditu povinnost poskytnout auditorovi přístup k veškerým informacím, o nichž je vedení známo, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky. Vzhledem k tomu, že KA ČR nedisponuje veškerými relevantními informacemi a neposkytuje právní poradenství, nemůžeme se vyjádřit k tomu, zda znemožnění přístupu auditora k uvedeným utajovaným informacím je porušením smlouvy, a tedy důvodem k jednostranné výpovědi smlouvy ze strany auditora.

Upozorňujeme, že odpověď Komory auditorů ČR (KA ČR) na výše uvedený dotaz je založena na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích, které se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme proto ověřit si závěry uvedené v této odpovědi.

Dále upozorňujeme, že KA ČR nemůže vydávat závazná stanoviska a nemůže suplovat funkci regulátora účetnictví a auditu. Závazná stanoviska může vydávat pouze soud. KA ČR tedy žádným způsobem neodpovídá za jakoukoli škodu, která by vznikla třetím osobám v souvislosti s využíváním názoru prezentovaného v této odpovědi. Při zpracování odpovědi jsme vycházeli ze skutečností popsanych v dotazu.