

# 论注册会计师与律师的冲突

山东理工大学 杨春然 张波

**【摘要】** 注册会计师基于审计需要而向律师调查客户的情况,或者要求律师对特定的事项进行法律判断时,律师有可能基于自身的职业道德规范而拒绝注册会计师的要求,从而发生冲突。本文就这种冲突存在的原因、表现形式、解决的途径进行了探讨,并提出了一些建议。

**【关键词】** 律师 注册会计师 冲突

## 一、注册会计师与律师发生冲突的原因

1. 上市公司在经营过程中需要分别聘用律师与注册会计师。其中,律师的主要职责在于维护客户(即上市公司)权益,保持客户经营的自信心,对客户经营的各种具体业务积极、主动地提出各种法律建议,降低甚至消除客户可能面对的各种法律风险;注册会计师的职责主要是审查公司的会计报表并发表审计意见。根据审计准则的规定,注册会计师应当对公司的账目和各种会计记录进行审查,以此为基础来证实公司编制的会计报表是否符合会计准则,并且证实该会计报表所反映的公司财务状况、经营成果和现金流量是否与公司的实际情况相符。从表面上看律师和注册会计师都受聘于同一客户,但是他们的目的并不相同:律师要维护客户的利益,而注册会计师则要维护公众利益。注册会计师与律师所服务对象的不同以及两者之间的利益冲突,是造成律师与注册会计师发生冲突的根本原因。

2. 目前的经济交易越来越复杂,注册会计师的工作范围与律师的工作范围的界限变得越来越模糊。甚至有学者认为,会计准则以及相应的会计规定所涉及的绝大多数条款都包含法律判断。这就导致注册会计师与律师有时很难确定某一项到底是不是自己的工作范畴,从而造成两者之间的冲突。

3. 注册会计师对外公布的审计意见是由一系列的判断组成,在这些判断中,律师做出的判断越多,注册会计师需要做出的判断就越少。一旦发生审计失败,法院就要审查这种失败的原因,如果是律师的法律判断有误所致,注册会计师自然就不会承担责任。如果法院不审查审计失败的原因,而直接让注册会计师承担责任(即注册会计师承担严格责任),注册会计师承担责任后也可以向律师追偿。因此,注册会计师为了降低审计风险,势必把需要判断的事项尽可能地推给律师。同样,由于律师的工作并不是进行审计,因此当然不愿意为此招惹麻烦,于是很容易发生冲突。

## 二、注册会计师与律师冲突的表现

1. 或有损失的评估。注册会计师要想向公众公允地披露公司的财务状况和经营成果,必然要考虑公司当前存在的或有损失。或有损失主要包括现实已经发生的诉讼或可能发生

的诉讼对公司财务状况产生的不利影响。而公司面临的诉讼(或者可能发生的诉讼)在多大的程度上会败诉,注册会计师是没有能力进行估计的,因为这属于法律判断,只能由律师来完成。因此,注册会计师为了能充分地履行自己的职责,就会要求公司的律师根据其掌握的信息对这种已发生的或者可能发生的诉讼进行评估,证实这种估计的金额,或者决定是否将其公开披露,而律师的保密义务使得其很难全方位地配合注册会计师的审计工作。在审计过程中,为了确保审计结果的真实性,注册会计师还会要求律师提供其与客户进行秘密谈话的资料以及律师掌握的其他涉及该公司的资料。这是传统的律师职业道德规范所不能容忍的,因为注册会计师取得这些信息后,很可能将其在审计报告中进行公开披露,涉及公司诉讼的对方当事人很容易发现这种信息,这大大增加了公司败诉的可能性,会严重损害公司的利益。

2. 违法行为的披露。当公司有可能实施财务欺诈或者其他违法行为时,律师与注册会计师的冲突也表现得特别明显。在审计过程中,注册会计师如发现了客户已经实施或者可能要实施违法行为的证据,不管这种违法行为对客户的会计报表是否产生重大影响,该注册会计师所在的会计师事务所都应采取一定的措施来判断这种违法行为发生的可能性。除经过调查这些违法行为很明显对公司的会计状况不会产生任何影响以外,会计师事务所都应当告知客户的管理层,责令其采取一定的补救措施,然后将该违法行为发生的可能性以及管理层采取的补救措施一并告知公司的审计委员会。事后,该会计师事务所应当对这些违法行为(或者可能发生的违法行为)以及公司管理层所采取的补救措施是否充分、正当进行全面的评估。如果仍不满意,该会计师事务所就要提供一个具有保留意见的审计报告,或者拒绝发表审计意见。

在此过程中,律师需对上述事项进行法律评价。律师只有保持客观、公正的立场,其所做出的法律判断才有可能与客观事实相一致,成为注册会计师做出审计结论的依据。这就意味着,在进行法律判断时,律师应当在注册会计师与客户之间保持中立,很明显这与律师的传统身份(公司的代理人)是不符的,因为律师对客户行为做出的任何否定性评价,一旦被注

册会计师公开披露,都有可能极大地损害公司的利益。

通过对最近国内外出现的众多会计丑闻的研究,很多学者认为,扩大审计披露的范围,提高注册会计师对所审计会计报表的担保程度,是减少注册会计师违规行为的一个重要措施。为了顺应这种要求,注册会计师对律师的依赖性越来越强,在实务中表现为:其一,注册会计师要求律师提供的信息越来越多,使得注册会计师更愿意从律师那里获得本来可以从公司管理人员那里获得的信息;其二,要求律师进行的法律判断越来越多,原因是律师所掌握的信息大都与公司经营过程中存在的问题有关,而这些问题是注册会计师进行审计判断的重要依据。另外,注册会计师还可以通过这种方式将一定程度的审计风险转嫁给律师。而且在审计过程中,一旦发现公司有可能出现违规甚至是违法行为,注册会计师会要求律师进行调查,并要求律师将调查的整个过程,连同发现的一些事实情况以及该律师对公司管理层所采取的补救措施的评估,向自己详细汇报。这些情况更加剧了律师与注册会计师之间的冲突。

### 三、解决冲突的方法

1. 行业协商模式。20世纪60年代,美国在处理会计丑闻时,就遇到了注册会计师与律师对会计责任的分担问题。自此以后,在实务中律师与注册会计师的冲突越来越明显。为了缓解这种冲突,20世纪70年代,美国的注册会计师协会与美国的律师协会就此问题进行了专门的磋商,最后达成一个协定。根据该协定,如果公司在被审计时遇到未决的、对公司财产有重大威胁的诉讼,公司、注册会计师和律师之间按照规定的形式进行信函交换,公司的律师通过这份信函告知这种诉讼目前的情况。但只有当诉讼胜诉(或者败诉)的可能性很大或者很小时,律师才有义务对这种诉讼结果进行评估。

这种协定在当时对于缓解律师与注册会计师之间的冲突的确起到了非常大的作用。一方面,给注册会计师提供了一定程度的保护;另一方面,对于律师私下给客户提出的建议以及律师私下对客户行为进行的法律评价,律师也拥有了保守秘密的权利。但是事实上,长期以来,律师并不遵守该协定。对于注册会计师的要求和客户的命令,律师虽然也会进行书面答复,但是在复函中,律师往往用精心设计的语言来掩盖诉讼秘密。

2. 以立法的形式明确律师的会计责任。根据传统观点,会计责任的承担者除了从事造假的公司外,就只有注册会计师了。但事实并非如此,公司由于实施欺诈而破产,受害人从破产的公司和负责审计的注册会计师(实质上是会计师事务所)那里得不到充分的赔偿时,他们往往更容易把目光移至律师身上。原因是在公司发行证券的过程中,律师总是向该公司提供建议,积极地参与公司的运营。人们通常把律师与注册会计师一起看做监管公司的专家,而且都一直对其是否按照诚信原则说服客户依法行事持怀疑态度。为了迎合民众的这种心理,美国的法院在实践中也提出了很多理论来解决律师的会计责任问题。其中有代表性的三种理论为:“明线”理论,即律师或者其他专家进行的陈述存在着严重的错误或者遗漏时,

其应当与违法者一同向受害人承担责任;独立性的“实质参与”理论,即在编制欺诈性的会计报表的过程中,只要律师参与了这种欺诈行为,或者事实上已经预见到会计报表欺诈而没有采取任何补救措施的,都应向受害人承担责任;三次“创作”理论,即律师在进行虚假陈述时,只要主观上存在着故意,即使该律师没有参与编制相应的会计报表,也要向受害人承担责任。这些理论的产生,导致公司聘用的律师开始向财务欺诈的受害人承担民事责任。

3. 混业经营。允许律师行业与注册会计师行业的混业经营,即注册会计师事务所可以雇用律师从事有偿的法律服务,律师事务所也可以雇用注册会计师从事审计服务。在这种制度下,对一个公司提供法律服务的律师与对该公司进行审计的注册会计师,同属于一个事务所,一旦发生冲突,事务所就会出面协调两者之间的矛盾,使其在工作中相互配合。但是,2001年美国通过了《萨班斯—奥克斯利法案》,使得这种做法变得不再可行。为了从制度上保证注册会计师能够独立于客户,《萨班斯—奥克斯利法案》禁止注册会计师向其审计的客户再提供非审计服务。

解决我国律师与注册会计师之间的冲突方面,上述三种方法都有一定局限性。笔者认为可将这些方法结合在一起,取其所长。具体办法如下:首先,通过立法的方式规定注册会计师与律师的职责范围,明确律师的会计责任;其次,对于会计与法律相互融合的交叉领域,应发挥行业指导的灵活性和具体性,即由律师协会或者注册会计师协会相互协商,制定跨行业的行业规范;最后,对于法律没有规定、行业规范也没有规定的领域,应推定为注册会计师的责任范围。因为注册会计师有要求律师给予配合的权利,注册会计师如果认为律师不配合自己的工作,有权签发不利于公司的审计意见,或者直接退出审计来降低由此产生的审计风险。当然,注册会计师的这种权利也不是无限制的,其要受到注册会计师(其实是注册会计师事务所)与客户(即公司)之间委托合同以及相应法律法规的制约。

### 四、建议

1. 审计委员会、管理层和公司律师应当认真审查其与注册会计师探讨诉讼事项的程序,并确保注册会计师在公开审计意见时考虑其披露诉讼事项对公司产生的影响。公司可以未决诉讼的基本情况和对该案判决的评估等为内容,制定一份内部诉讼方案,提交给注册会计师;可以在审计委员会探讨这些方案时,让注册会计师旁听;可以指令其内部的法律工作人员与注册会计师一起研究该案的法律评估,当然也可以直接委托律师与注册会计师讨论该案的情况。公司在公开披露相关事项之前,都必须对这种披露的适当性以及披露事项的范围进行重新评估。

2. 律师必须把放弃保密特权的决定以及放弃这种特权可能引起的对公司不利的风险,事先告知公司的董事会,确保董事会知道这些风险的存在。因为这种特权的放弃,意味着一些对公司不利的信息有可能被监管部门或者诉讼相对人发现。特别对正处于诉讼中的公司,其实质无异于在帮助诉讼相对

# 浅谈国家出资者财务管理

上海青浦区国有资产监督管理委员会 彭一浩

**【摘要】** 本文试图结合国内的实际情况,对国家出资者财务管理的特点和原则作一番梳理,并据此阐述国家出资者财务管理的制度性框架。

**【关键词】** 国家出资者 财务管理 制度性框架

国家出资者财务管理,是指国有资产监督管理机构依法履行出资人职责,在享受所有者权益的过程中,为实现国有资本的保值、增值以及国家控制的经济资源总体扩大的目标,通过必要的决策程序,基于国有资本运营公司进行的一系列管理活动。具体包括:①对国有资本运营公司的国有股份的管理;②对国有资本运营公司的董事会成员进行考核、奖惩;③对国有资本运营公司经营管理中重大财务事项的决策与监督;④作为国有资本运营公司的股东,同债权人、公共部门以及其他利害关系人进行沟通。

需要明确的是,本文中国有资产管理的体制框架分为三个层次,第一层次是国家出资者财务管理的主体,即国有资产监督管理机制,第二层次是国家出资者财务管理的客体,即授权经营的国有资本运营公司,第三层次是由国有资本运营公司控股的国有独资或控股公司。

## 一、国家出资者财务管理的特点

1. 国家出资者不具有行政权力,它是一个微观经济主体,具体表现为:①国家出资者是以资本市场参与者的身份进入市场的,国家出资者是被调节对象,不能出于自身利益考虑去左右市场;②国家出资者制定财务政策,其调整对象一般是国有资本运营公司。

2. 国家出资者不具有行政权力,它是一个出资主体,而不是一个行政主体,因此相应的财务行为只能按资本法则而非行政法则进行。

3. 国家出资者以出资额为限承担有限责任,以国有资本在全部实收资本中所占的份额为限享受所有者权益。

人击败公司,其结果可能使公司面临一种灭顶之灾。此时强调律师的保密义务,很明显对公司是非常有利的。但是,有时除了放弃这种保密特权外又别无选择,因为公司委托审计的注册会计师可能因得不到这种秘密的信息而拒绝发表审计意见。对此,公司应当与独立的注册会计师坦诚相处,将自己所有的信息尽可能地向注册会计师公开,以取得注册会计师的信任。当注册会计师认为公司及其董事会已经充分地认识到自己有配合审计工作的义务时,注册会计师就有可能尊重公司对于保密特权的需要,从而与律师一起来探讨所涉秘密信

4. 国家出资者不同于经营者,它主要的职责是管理国有股份和对国有资本运营公司的重大事项进行决策和监督,不直接从事生产运营活动,也不能随意干预国有资本运营公司内部的人事、管理、财务等活动,而只能通过法定的程序进行决策和监督。

## 二、国家出资者财务管理的原则

1. 责权利相结合原则。国家出资者财务管理的财务关系主要指国有资产监督管理机构和国有资本运营公司之间的财务关系,按经济性质可概括为财权关系、财责关系和利益关系。三者各有特指的经济内容,既相互依存又相互制约:物质利益是目的,国有资产监督管理机构和国有资本运营公司对国家出资者财务活动的参与都必须获取相应的收益,才能维持自身的存在与发展;财务责任是中心,只有全面完成所承担的财务责任指标,才能创造与增加资本收益,才有资格参与收益分配;财务权利是前提,国家出资者财务管理主体和客体只有拥有一定的资金占有、使用、收益、分配和处置权利,才能进行相应的财务活动,完成不同的财务目标。

2. 利益关系协调原则。利益关系协调主要体现在分配国有资本运营公司的财务成果方面,具体表现为:要处理好不同投资者之间的利益,协调好国家出资者和外部相关利益部门之间的关系,协调好投资者利润分配与再投资之间的关系。

3. 过程控制与结果控制相结合原则。国家出资者财务管理的基本目标是实现国有资本的保值、增值以及国家控制的经济资源的总体扩大。但国家出资者财务管理不能只注重最后的结果,而应当在重大决策和监督过程中及时介入控制,尽

息披露的方法,尽可能地降低由于放弃保密特权而给公司带来的风险。但应当注意的是,律师给客户提供的法律建议或者律师对这些事实产生的内心想法和法律结论,注册会计师不得向外披露。

## 主要参考文献

1. 司莉.律师保密:是权利还是义务——关于重构我国律师保密义务的思考.中国律师,2003;12

2. 杨春然.论外部审计独立的制度保障.财会月刊(理论),2006;2