

注册会计师履行保密义务的相关问题分析

蒋品洪

(浙江东阳荣东联合会计师事务所 浙江东阳 322100)

【摘要】注册会计师履行保密义务是获得委托人和被审计单位信任的前提。为了更好地指导注册会计师履行保密义务,本文对保密义务的内容进行了阐述,探讨了注册会计师发现被审计单位违法犯罪行为时如何履行保密义务,研究了注册会计师接受不同单位审计委托或者接受不同人委托对同一单位执行不同鉴证业务时如何处理利益冲突。

【关键词】注册会计师 审计 保密 利益冲突

注册会计师保密义务是指注册会计师对在执行业务(本文以财务报表审计业务为例)过程中获知的被审计单位信息有义务予以保密。《注册会计师法》第19条规定:“注册会计师对在执行业务中知悉的商业秘密,负有保密义务。”《中国注册会计师职业道德守则第1号——职业道德基本原则》第5条规定:“注册会计师应当履行保密义务,对职业活动中获知的涉密信息保密。”注册会计师保密义务既是法定义务,也是一项重要的道德义务。

注册会计师审计是基于委托合同产生的,而签订委托合同的前提和基础是当事人之间的信任。注册会计师遵守保密义务,可以增进委托人、被审计单位对注册会计师的信任,并

愿意无保留地提供会计资料,最大限度地透露经营情况和其他信息,使注册会计师能够顺利实施必要的审计程序、获取充分适当的审计证据,从而提高审计质量、降低审计风险。

一、注册会计师保密义务概述

1. 保密义务人:项目组所有成员。项目组成员都应当对执业过程中获知的信息保密。职业道德和审计准则都要求注册会计师应当确保业务助理人员和专家遵守保密原则。在实务中,是以会计师事务所要求业务助理人员、专家签订保密承诺书或者与其签订保密合同、在劳动合同中约定保密义务条款等方式来保证其遵守保密义务的。

2. 保密的责任主体:会计师事务所。为了保持审计独立

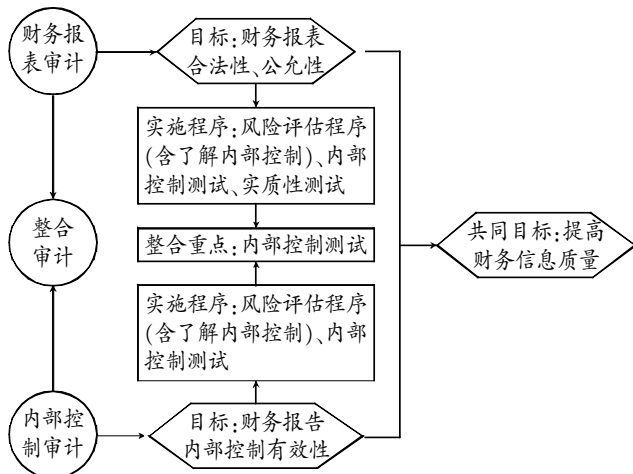
结论具有较高的可信度。这样就提高了注册会计师的审计效率,也降低了审计成本,只要在有效的规范和指导下,必定可以顺利实现审计整合这一目标。

由于影响该案件的因素较为复杂,因此,要评价SOX法案的约束能力还需要接受更多的检验(路晓燕、魏明海,2005)。企业内部控制作为我国会计改革八大领域之一,2010年发布的《企业内部控制配套指引》更是将内部控制发展推向了一个新的高度,标志着我国企业内部控制规范体系的建成,同时也为整合审计制度提供了良好的契机,具有广阔的研究前景。

本文在借鉴前人研究成果的基础上对这一问题进行了初探,从理论上论证了这一制度的可行性,也提出了这一制度研究中应该注意的几点问题,为以后具体研究这一制度的实际操作方法起到了抛砖引玉的作用。笔者坚信,对于这一问题的研究必将有助于发挥审计的协同效应,实现提高财务信息质量这一共同目标,通过后续对整合审计研究中审计目标、审计计划、审计证据、审计程序、审计报告等问题的研究必将丰富这一领域,为相关部门出台规定提供政策建议。

主要参考文献

1. 谢晓燕,程富.谈我国企业内部控制审计的开展.财会月刊,2009;27
2. 谢晓燕,张龙平,李晓红.我国上市公司整合审计研究.会计研究,2009;9
3. 张龙平,陈作习.财务报告内部控制审计与财务报表审计的整合研究(上).审计月刊,2009;5



整合审计示意图

四、对于整合审计制度发展前景的展望

2003年在美国发生了第一宗以违反SOX法案等罪名被起诉的公司(南方保健)会计舞弊案,最后被告CEO斯克鲁西被宣告无罪释放。SOX法案的第一次处子秀就此夭折,但

性和防止员工利用被审计单位信息为自己谋取利益,会计师事务所委派项目组成员时应当注意审查,防止与委托人、被审计单位有利害关系的员工参加该项审计业务。会计师事务所除要严格审查和控制项目组成员外,还应当保证除项目组成员以外的其他任何人不得参加执行该审计业务,也不能接触该业务的工作底稿。

会计师事务所应当在质量控制政策和程序中规定尽量短的审计工作底稿归档期限,虽然审计准则规定的审计工作底稿归档期限为审计报告日后60天内(未能完成审计业务的,为审计业务中止后的60天内),但是为了防止审计工作底稿堆放在办公室外单位的人或者本所无关人员的翻看,原则上应当是出具审计报告后马上就归档。会计师事务所应当制定完善的审计工作底稿安全保管责任制度,安排专职的档案管理人员,保证审计工作底稿不被无关人员任意查阅、防止泄露审计工作底稿中记载的信息,如果档案管理人员违反制度规定擅自对外提供审计工作底稿的应当追究责任。

3. 保密范围:执业过程中获知的信息。《注册会计师法》规定的保密范围仅为商业秘密,而注册会计师职业道德守则和审计准则将保密的范围扩大到执业过程中获知的信息。

4. 保密对象:全方位的涉秘信息。注册会计师除对本人执行的业务保守秘密外,对本所其他注册会计师执行的业务和其他会计师事务所执行的业务同样负有保密的义务。

注册会计师不但要对已经出具报告业务的信息保守秘密,对未接受委托的、或者接受委托后依据执业准则的规定解除业务约定或依法拒绝出具报告的业务的信息也同样应当保守秘密。

二、注册会计师发现被审计单位违法犯罪行为时的保密义务

在审计实务中,经常发现部分被审计单位存在偷逃税款、虚开发票、骗取退税、虚假出资和抽逃出资等违法犯罪行为。由于这些行为影响财务报表重大金额和披露,如何适当处理披露与保密的关系成为注册会计师面临的难题。

1. 注册会计师不能举报或证明被审计单位的违法犯罪行为。从我国当前《刑法》的规定上看,并没有将“知情不报”规定为犯罪行为,没有强制性要求知晓犯罪事实或犯罪人的人必须向有关机关举报。可以确信:注册会计师不向司法机关、行政监管机关报告被审计单位违法犯罪行为的,肯定不会构成违法犯罪。

在司法机关、行政监管机关调查被审计单位违法犯罪事实时,注册会计师应当拒绝提供审计工作底稿,并拒绝回答其询问。注册会计师发现被审计单位违法犯罪行为,是通过检查账簿、凭证发现的,而账簿、凭证记录上是包含了被审计单位会计人员职业判断因素的,有时候还是被粉饰过的,不一定能够完整地反映客观真实情况。即使审计工作底稿上有证明被审计单位违法犯罪事实的资料,也都是复印件或者是注册会计师检查记录;在证据法学上,注册会计师属于听到他人转述、看到他人记录而知晓违法犯罪事实的人,不是亲自耳闻或者目睹的人,没有资格当证人。另外,审计工作底稿反映的是

注册会计师计划和实施审计程序、获取审计证据以及得出审计结论、形成审计意见的过程,无法给司法机关、行政监管机关查证被审计单位违法犯罪事实提供证据。

在司法机关、行政监管机关调查被审计单位违法犯罪事实时,注册会计师也不能依据审计工作底稿发表鉴定意见。在财务报表审计中,财务报表、账簿、凭证以及其他会计资料都是被审计单位提供的,注册会计师除了从被审计单位获取审计证据以外,还会以被审计单位的名义通过询问、函证等程序从外部获取审计证据。而注册会计师从事司法会计鉴定时,仅对司法机关、行政监管机关收集到的会计资料进行检查、分析并提出结论,注册会计师不负举证责任,也不是调查收集证据的主体,如果认为会计资料不足难以鉴定时只能要求送鉴单位提供充足的材料,不能自己主动向其他单位和个人询问或函证。因此,除非接受委托从事会计鉴定外(接受鉴定委托也是与保密义务冲突的,详见下文分析),注册会计师不能依据审计工作底稿向司法机关、行政监管机关提供鉴定意见。

2. 不披露违法犯罪引起的错报可能涉嫌出具虚假报告。被审计单位的违法犯罪行为必然导致其财务报表上的重大错报,因此注册会计师执行审计工作时必须予以关注。如果在审计报告上没有披露上述违法犯罪行为导致的财务报表重大错报,就构成了《注册会计师法》第21条规定的“明知委托人对重要事项的财务会计处理与国家有关规定相抵触,而不予指明”的出具虚假审计报告,注册会计师就需要承担相应的法律责任。

3. 注册会计师的应对措施。披露被审计单位的违法犯罪行为会违反注册会计师保密义务和职业道德,损害行业形象;不披露则会因出具虚假审计报告而承担法律责任。为了摆脱这两难境地,笔者认为注册会计师可以谨慎采取以下措施。

(1)与被审计单位沟通。发现被审计单位的违法犯罪行为,注册会计师应当本着对被审计单位负责的精神与被审计单位(管理层或治理层)沟通。注册会计师应当将注意到的违法行为尽快地与管理层或治理层沟通,如果发现故意违法或者犯罪行为的应当立即与其沟通。如果管理层或治理层已知道违反犯罪行为的或者该违法犯罪行为是其实施的,注册会计师应当做相应的记录,并考虑是否解除业务约定。

管理层或治理层采取积极补救措施的,如补缴税款、补缴出资等,并且在审计结束前已经消除违法犯罪行为造成的后果的,注册会计师可以考虑不在审计报告上反映。

被审计单位表示不采取补救措施,但是同意注册会计师披露这些违法犯罪行为导致的错报的,注册会计师可以考虑出具保留意见或否定意见的审计报告。

被审计单位表示不采取补救措施并拟通过操纵会计记录进一步加以掩盖的,而且要求注册会计师不能披露违反犯罪行为导致的错报的,注册会计师应当考虑解除业务约定。

(2)向监管机构报告。虽然审计准则规定了法律法规有明确规定时,注册会计师应当向监管机构报告被审计单位的重大舞弊和严重违法违规行为,但是,基于保密义务的要求,注册会计师应当把拟向监管机构报告的事项告诉被审计单

位,原则上还应当征得被审计单位的同意,并请其到场。如果被审计单位不同意注册会计师向监管机构报告其严重违法违规行为,注册会计师应当考虑解除业务约定。笔者认为,解除业务约定本身就是在不违反保密义务前提下向监管机构反映了某种信息,实际上也就是起到了向监管机构报告的作用。

三、保密义务引起的利益冲突之处理

注册会计师接受不同单位审计委托或者接受不同人委托对同一单位执行不同鉴证业务时,会出现与保密义务相冲突的情形,需要妥善应对。

1. 对前被审计单位的保密义务。注册会计师在对后被审计单位执行业务时,如果与该后被审计单位有业务往来的部分单位曾经委托该注册会计师审计过的话,可能会发现后被审计单位与前被审计单位存在利益冲突事项或者利用前被审计单位信息可以发现后被审计单位重大错报的情况。

例如,注册会计师执行A公司审计业务时,发现A公司经营状况严重恶化、濒临破产或者存在抽逃资金、转移财产以逃避债务情形;后又去审计B公司,发现B公司在财务报表中有对A公司的大额债权,到审计时尚未收回,由于B公司不知道A公司财务情况,也未能充分计提坏账准备。另外B公司与A公司还签订有尚未履行的大额买卖合同,合同内容为“B公司销售给A公司原材料,A公司收到货物后1个月内付款”,如果按照合同支付货物则会造成更大损失,并可能影响到其持续经营能力。根据保密义务,注册会计师是不能向B公司透露A公司的财务状况信息的,但是在明知B公司对A公司的债权无法收回而B公司未充分计提坏账准备,以及明知B公司存在可能导致对持续经营假设产生重大疑虑事项的情况下,注册会计师如果不在审计报告上充分披露,可能会构成出具虚假审计报告的违法行为。

笔者认为,在这种情况下,为了不违反保密义务,同时避免承担出具虚假审计报告的风险,应当征求A公司的书面意见。如果A公司同意,注册会计师可以将A公司财务情况和账簿上反映的与B公司之间的业务往来情况等信息告知B公司,由B公司根据这些信息调整相关账务;如果A公司不同意注册会计师将有关信息透露给B公司,则注册会计师应当考虑解除与B公司的业务约定。

2. 对后被审计单位的保密义务。在执行后被审计单位的审计业务中,也可能发现对前被审计单位有重大不利的信息或者发现前被审计单位财务报表存在错误或者舞弊。例如,前被审计单位(某房地产公司)账面反映应付后被审计单位(某建筑公司)工程款5000万元,而建筑公司账面只反映应收工程款1000万元,则可能是房地产公司为了虚增成本、隐藏利润而编制了4000万元的虚假工程结算资料。如果利用在执行建筑公司审计业务中获知的信息去修改房地产公司的审计报告,则违反了对建筑公司的保密义务;如果不修改房地产公司的审计报告,则也可能涉嫌出具不实审计报告。

笔者认为,在执行后被审计单位业务过程中获知前被审计单位财务报表重大错报的,首先应当复查执行前被审计单

位业务形成的审计工作底稿,如果复查认为审计程序到位、证据充分适当而且注册会计师已经保持了必要的职业谨慎的,则说明注册会计师不存在过错,那么就不需要修改前被审计单位的审计报告,并且还可以对后被审计单位依法出具审计报告。如果复查后发现前审计工作底稿不能证明注册会计师无过错的,则应当考虑修改前被审计单位的审计报告;这时注册会计师应当征求后被审计单位的书面意见,如果后被审计单位不同意注册会计师以其信息为依据与前被审计单位沟通的,注册会计师应当考虑解除与后被审计单位的业务约定。因为如果继续执行后被审计单位的业务,则注册会计师将承担“发现已出具的报告为不实报告而不采取必要措施,放任利害关系人使用不实报告后遭受损失”的故意侵权责任,而前后两份审计工作底稿就是证明注册会计师过错的证据。

3. 对同一被审计单位不能接受司法会计鉴定委托。注册会计师接受委托执行过财务报表审计业务的,如果鉴定对象和财务报表审计范围有重复的,就不能接受司法机关的委托执行司法会计鉴定业务。特别是曾经拒绝接受委托的或者在审计过程中依据审计准则的规定解除业务约定的,因为掌握了对被审计单位不利的信息,更不能执行司法会计鉴定业务。

(1)防止先入为主地发表鉴定结论。我国诉讼法均规定了鉴定人如果与鉴定的案件及其当事人有利害关系或者其他关系,可能影响客观公正鉴定的,应当回避。注册会计师在财务报表审计中了解了被审计单位及其环境,从被审计单位内部或外部获取了各种审计证据,从而有了对被审计单位比较深入的了解,如果再接受委托从事司法会计鉴定,则会在鉴定中自觉、不自觉地使用其在财务报表审计过程中获取的信息,同时还受财务报表审计结论的影响,产生先入为主的、不公正不客观的鉴定结论。

(2)防止越权取证。鉴定结论是对鉴定对象提出的判断意见,提供鉴定对象是属于举证责任范畴,鉴定人根据鉴定需要询问当事人和证人的也应当经过司法机关许可,因此注册会计师不能主动调查收集鉴定对象以外的资料,更不能询问当事人和证人以外的其他人员。注册会计师在鉴定中发现鉴定材料不充足,应当要求司法机关进一步提供材料。如果注册会计师自己调查收集证据(即使用在财务报表审计过程中获取的而司法机关尚未掌握的信息),不但违反了保密义务,而且在刑事诉讼中实际承担了控诉人的职责,同时因为使用了被审计单位提供的信息,就让被审计单位承担了自证有罪或者自证无罪的举证责任,违反了“无罪推定原则”;在民事、行政诉讼中,实行“谁主张、谁举证”的举证责任分配原则,如果注册会计师在鉴定中使用了财务报表审计过程中获取的信息,则客观上就承担了帮助某一方当事人举证的责任,与鉴定人的“独立、客观、公证”形象不相称。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会. 中国注册会计师职业道德守则. 会协[2009]55号,2009-10-14
2. 财政部. 中国注册会计师执业准则. 财会[2006]4号, 2006-02-15