

注册会计师违法审计行政处罚 案例评析

■ 蔡复义

一、基本案情

2004年4月28日,某会计师事务所根据某公司的委托为其出具了审计报告,注册会计师陈某为该审计报告的签字注册会计师。2004年10月13日,某省财政厅根据财政部《关于开展2004年会计信息质量检查和会计师事务所执业质量检查通知》的要求对某会计师事务所的执业质量进行检查,发现某公司在2003年12月31日将应付关联单位某服饰股份有限公司的账款余额4000万元从“应付账款”转入“长期应付款”,致使该公司的流动比率由原来的98.72%调高至119.11%,速动比率由原来的97.78%调高至117.20%。对这一违反《企业会计准则》及有关会计制度规定的会计处理,陈某既未提请被审计单位予以调整,也未在审计报告中指明。省财政厅认为,注册会计师陈某的行为违反了《独立审计具体准则》的相关规定。2005年1月,省财政厅向陈某发出行政处罚告知书,拟对其作出行政处罚。同时告知陈某享有听证权利。陈某接到处罚告知书后提出了听证申请,省财政厅依法进行了公开听证。2005年3月,省财政厅作出行政处罚决定书,认定陈某在对某公司2003年度的会计报表审计

工作中存在违法行为,并根据《注册会计师法》第39条规定,对陈某作出暂停执业3个月的行政处罚。2005年4月,陈某因不服该行政处罚决定提起行政诉讼。经审理,一审法院认为省财政厅对陈某作出的行政处罚决定,认定事实清楚、适用法律正确、处罚程序合法,依法判决维持省财政厅作出的行政处罚决定。陈某对一审判决仍然不服,向某市中级人民法院提起上诉。经审理,二审法院认定一审判决认定事实清楚,适用法律正确,审判程序合法,依法驳回上诉,维持原判。

二、案例评析

这是一起经过一审、二审行政诉讼程序,因行政处罚主体合法、认定事实清楚、适用法律正确、证据充分、程序合法而被人民法院依法维持的行政处罚案件。

第一,行政处罚的主体合法。行政处罚的主体必须具有行政处罚主体资格,即依法享有以自己的名义对外行使行政处罚权并承担行为后果的资格。在具备行政处罚主体资格后,实施行政处罚的行政主体还必须依法拥有对特定案件的管辖权,方可合法作出行政处罚决定。本案中,省

财政厅依法享有以自己的名义对外行使行政处罚权并承担行为后果的行政处罚主体资格,同时根据《注册会计师法》第39条“注册会计师违反本法第20条、第21条规定的,由省级以上人民政府财政部门给予警告;情节严重的,可以由省级以上人民政府财政部门暂停其执行业务或者吊销注册会计师证书”的规定,依法享有对注册会计师的行政处罚权。因此,省财政厅作为本案的行政处罚主体是合法的。

第二,认定事实清楚。认定事实清楚,是指具体行政行为所确认的事实是客观存在、真实可靠的。本案中,对违法事实的认定,即陈某是否具有违反注册会计师独立审计准则的行为是争议焦点。这主要体现在对某公司混淆“应付账款”和“长期应付款”科目的行为,陈某有义务予以指出,并出具保留或否定意见的审计报告。国家有关财务会计制度对“应付账款”、“长期应付款”的核算内容,“应付账款”科目为核算购买原材料、商品和接受劳务供应等应付给供应单位的款项;“长期应付款”科目为核算企业除长期借款和应付债券以外的其他各种长期应付款。这是两个核算内容、性质完全不同的科目,两者之间不能随意调整、混淆

核算。

《注册会计师法》第21条规定,“注册会计师执行审计业务,必须按照执业准则、规则确定的工作程序出具报告。注册会计师执行审计业务出具报告时,不得有下列行为: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;明知委托人的财务会计处理会直接损害报告使用人或者其他利害关系人的利益,而予以隐瞒或者作不实的报告;明知委托人的财务会计处理会导致报告使用人或者其他利害关系人产生重大误解,而不予指明;明知委托人的会计报表的重要事项有其他不实的内容,而不予指明。对委托人有前款所列行为,注册会计师按照执业准则、规则应当知道的,适用前款规定”。本案中,陈某在出具审计报告时,对某公司仅凭关联单位某服饰股份有限公司的“说明”,将应付关联单位某服饰股份有限公司的账款余额4000万元从“应付账款”转入“长期应付款”这一严重违反国家会计制度规定的行为,未出具

保留或否定意见的审计报告,造成某公司会计比率不真实,误导了审计报告的使用单位。因此,省财政厅关于陈某的行为违反了独立审计准则的认定事实是清楚的。

第三,适用法律正确。适用法律正确,是指行政机关在作出具体行政行为时所适用的法律依据是合法的、现行有效的,并且行政机关正确地适用了这些法律依据。《行政处罚法》规定,没有法定依据的,行政处罚无效。本案中,省财政厅依据《注册会计师法》第21条规定认定陈某的行为违反了注册会计师执业准则、规则,同时依据《注册会计师法》第39条规定给予其暂停执业3个月的行政处罚,适用法律是正确的。

第四,证据充分确凿。具体行政行为的证据要符合证据的“三性”要求,即要有关联性、真实性、合法性,并且对案件事实构成完整的证明。本案中检查人员对陈某的违法行为进行了充分调查,对其不按照注册会计师独立审计准则要求出具适当审计报告的违法行为掌握了充分确凿

的证据。

第五,程序合法。程序合法,是指行政机关依法作出具体行政行为时完全遵循了法律、法规规定的权限、形式、手续、顺序、地点和时限的要求。《行政处罚法》规定,不遵守法定程序的,行政处罚无效。第31条规定,“行政机关作出行政处罚决定之前,应当告知当事人作出行政处罚决定的事实、理由和依据,并告知当事人依法享有的权利”。本案中,省财政厅在对陈某作出行政处罚前,履行了告知程序,根据当事人的要求举行了公开听证,对当事人的陈述和申辩意见进行了认真复查。因此,省财政厅作出行政处罚的程序合法。

本案给我们的启示是:财政部门在作出行政处罚时,必须符合行政行为合法性要件,即行政处罚主体合法、认定事实清楚、证据充分、适用法律正确、程序合法。对财政部门依法作出的行政处罚,即使当事人不服提起诉讼,人民法院也会依法决定予以维持。

责任编辑 陈素娥

PHOTO NEWS

图片新闻



江苏盱眙：“春风送岗”促就业

面对严峻的就业形势,江苏省盱眙县财政部门近来安排500万元创业资金用于扶持返乡人员创业,并通过举办“2009春风送岗”专场招聘会、免费培训再就业技能等多项措施,解决好城乡求职者就业问题。

(闻齐新 卓亚梅 摄影报道)