

# 编制虚假财务会计报告 行政处罚案例评析

■ 蔡复义

## 一、基本案情

2002年8月,某市对某股份有限公司实行改制,公开拍卖国有股权,拍卖方要求参加竞标的企业必须按照规定时间提交有关企业资质的证明文件,同时需报送前两年的企业财务报表审计报告。某集团公司为获取报名资格,将公司编制的四个年度的虚假财务报表提供给某会计师事务所进行审计,该会计师事务所没有按照规定的审计程序实施审计,即出具了4份与某集团公司会计报表财务数据相同、无保留意见的审计报告。其中,189号和358号审计报告由某集团公司提供给某股份有限公司国有法人股股权转让受让企业法人资格审查委员会,作为参加竞买公司国有股权的报名资料。358号审计报告还用于2002年10月某集团公司在某银行3500万元贷款的备案资料。某集团公司通过采取编制虚假财务报告,并由某会计师事务所出具虚假审计报告等手段,购买了某股份有限公司国有股权。

某省财政厅在对某集团公司财务报表等情况进行检查时,发现某集团公司在编制财务会计报表过程中,无依据调整会计报表,虚列资产、负债、

所有者权益、收入和利润,造成2000年至2003年会计报表信息严重失真。省财政厅认定某集团公司上述行为,违反了《会计法》第13条关于任何单位不得提供虚假的财务会计报告的规定;违反了《会计法》第26条关于公司进行会计核算不得随意改变资产、负债、所有者权益的确认标准或者计量方法,虚列、多列、不列或者少列资产、负债、所有者权益;不得虚列或者隐瞒收入、推迟或者提前确认收入;不得随意改变费用、成本的确认标准或者计量方法,虚列、多列、不列或者少列费用、成本;不得随意调整利润的计算、分配方法,编造虚假利润或者隐瞒利润等规定。同时违反了《企业财务会计报告条例》第3条“企业不得编制和对外提供虚假的或者隐瞒重要事实的财务会计报告”、第17条“企业不得违反本条例和国家统一的会计制度规定,随意改变财务会计报告的编制基础、编制依据、编制原则和方法”等规定。按照《会计法》第43条规定,省财政厅拟给予某集团公司罚款10万元的行政处罚,拟对某集团公司法定代表人王某、财务部负责人钱某分别处以5万元和2万元罚款的行政处罚。

省财政厅向某集团公司送达了《行政处罚告知书》,告知某集团公司作出行政处罚决定的事实、理由及依据,并告知其依法享有的陈述、申辩和要求听证的权利。某集团公司及被处罚的法定代表人王某、财务部负责人钱某均对《行政处罚告知书》中认定事实、依据和拟作出的行政处罚无异议,书面表示放弃听证权利。省财政厅随后正式下达《行政处罚决定书》,某集团公司没有申请行政复议或提起行政诉讼。有关部门依据省财政厅作出的行政处罚决定,按照程序收回了某集团公司购买的某股份有限公司的国有股权。

在对某集团公司进行检查和处理、处罚的同时,省财政厅对某会计师事务所进行了检查。检查结果表明,某会计师事务所没有按照规定的审计程序实施审计,只是按照公司要求出具了虚假审计报告,并造成了严重后果。但在检查过程中,某会计师事务所在省财政厅作出检查结论前,已向市工商行政管理局提出了注销公司登记的申请,市工商局按照公司登记的有关程序,依法注销了某会计师事务所的工商登记。某省财政厅经研究认为,鉴于某会计师事务所的法人主体资格已

经消失,只得终止了对某会计师事务所的行政处罚。

## 二、案例评析

这是一起对公司与会计师事务所都存在过错的会计违法行为进行行政处罚的典型案件。实施行政处罚必须以事实为依据,全面、准确地适用法律依据,依法全面追究相关当事人的法律责任,确保执法必严、违法必究。

首先,对于某集团公司受利益驱动而故意违法的行为应当依法全面追究各相关当事人的法律责任,并正确适用不同种类的行政处罚措施,充分发挥各种处罚措施的不同功能。《会计法》对公司、企业会计核算做了特别规定,并要求公司、企业进行会计核算除了遵守有关会计核算的一般规定外,还应当遵守有关公司、企业会计核算的特别规定。《会计法》第26条列举了公司、企业进行会计核算时的特别禁止行为。《会计法》第43条明确规定了违反规定的法律责任,即“伪造、变造会计凭证、会计账簿,编制虚假财务会计报告,构成犯罪的,依法追究刑事责任。有前款行为,尚不构成犯罪的,由县级以上人民政府财政部门予以通报,可以对单位并处5000元以上10万元以下的罚款;对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员,可以处3000元以上5万元以下的罚款;属于国家工作人员的,还应当由其所在单位或者有关单位依法给予撤职直至开除的行政处分;对其中的会计人员,并由县级以上人民政府财政部门吊销会计从业资格证书”。本案中,公司故意编制虚假财务会计报告,违反了《会计法》、《企业财务会计报告条例》的有关规定,应当承担相应的法律责任。

总体上说,某省财政厅对某集团

公司会计违法行为的处罚,认定事实清楚、处罚程序合法、适用处罚依据正确,但处罚不够全面,没有遵循过罚相当原则,没能做到执法必严、违法必究。根据《会计法》第43条的规定,对于此类尚未构成犯罪的会计违法行为,应由县级以上人民政府财政部门予以通报。通报是影响违法行为人声誉的一种行政处罚措施,与警告相比,通报是在比较大的范围内影响当事人声誉的行政处罚,通报的范围越大,处罚的程度越重。在某些情况下,通报比罚款的处罚效果更明显。在本案中,根据规定,应当首先考虑采用通报的行政处罚措施,在此基础上,可以考虑采用罚款的行政处罚措施,且处罚实施机关可以根据违法行为的事实、性质、情节以及社会危害程度在法律规定的幅度内行使自由裁量权确定罚款的具体数额。

另外,对于本案中应当承担责任的会计人员,应由县级以上人民政府财政部门吊销其会计从业资格证书,同时,也可以考虑处3000元以上5万元以下的罚款,因为他们也属于其他直接责任人员。

其次,会计师事务所和相关注册会计师出具了虚假审计报告,应当依法承担相应责任。《注册会计师法》第21条明确规定,注册会计师执行审计业务出具报告时,不得有下列行为:一是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;二是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;三是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;四是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。作为会计师事务所,如果遵循职

业操守,严格按照《注册会计师法》和执业准则执业,不会导致公司编制的虚假财务报告被各方使用。现实中,有的会计师事务所受利益驱动,往往故意放弃执业准则,与客户串通作弊、恶意造假。

本案中,某会计师事务所没有按照规定的审计程序实施审计,只是按照公司要求出具了虚假审计报告,并造成了严重后果。根据《注册会计师法》的规定,财政部门应当对会计师事务所和相关注册会计师进行行政处罚。但在检查过程中,某会计师事务所所在省财政厅作出行政处罚决定前,向市工商行政管理局提出了撤销企业登记的申请,市工商局按照企业登记的有关程序,依法撤销了某会计师事务所的工商登记,形成某会计师事务所所在财政机关作出行政处罚之前法人主体已经消失的现象。显然,这是会计师事务所故意规避行政处罚、逃避法律制裁的行为。由于财政机关找不到纠正和处理这种行为的明文依据,只得终止了对某会计师事务所的行政处罚。对于这种情况,虽然会计师事务所的主体资格终止,其责任已无承担主体,但应当承担责任的注册会计师仍继续从业,对此,应当依据《注册会计师法》第21条和第39条的规定,重点考虑如何处罚应当承担责任的注册会计师。同时,因此而受到损害的当事人,可以依据《注册会计师法》第42条及其他相关规定,要求注册会计师承担赔偿责任。

本案的启示是:在行政处罚中,必须坚持有法可依、执法必严、违法必究的社会主义法治原则,真正做到以事实为根据,处罚与违法行为的事实、性质、情节以及社会危害程度相当,实现行政处罚的公平、公正。

责任编辑 陈素娥