

# 从两起行政处罚案探讨注会行业监管的若干问题

北京市财政局

2021年6月以来,北京市财政局根据《国务院办公厅关于进一步规范财务审计秩序促进注册会计师行业健康发展的意见》和财政部部署要求,对会计师事务所无证经营、注册会计师挂名执业、网络售卖审计报告、超出胜任能力执业等四类问题开展了专项整治。北京市财政局在前期处理的吊销王某、李某注册会计师证书的行政处罚,成为全国多个财政部门在此次专项整治处理处罚中予以参考借鉴的重要案例。

## 【基本案情】

北京市财政局接到投诉举报信,来信投诉北京某会计师事务所有限公司(下称“事务所”)及该公司的注册会计师王某、李某出具的3份审计报告审计证据的充分性和适当性不足,审计程序执行缺失,报表数据存在重大失实,会计处理缺乏严谨性,报表数据的确认与逻辑不符。北京市财政局经调查发现,被投诉的3份审计报告确实存在未编制审计工作底稿、未履行必要的审计程序、未获取充分适当的审计证据的违法问题。北京市财政局分别对3份审计报告的签字注册会计师王某、李某进行了询问调查。在询问笔录中,王某、李某均确认事务所确实存在上述问题。同时,北京市财政局分别对王某、李某作为签字

注册会计师出具的审计报告进行了抽查。经抽查发现,王某、李某作为签字注册会计师两年中有100余份审计报告也存在此类问题。

基于上述事实,北京市财政局向王某、李某发出行政处罚听证告知书,王某、李某提出听证申请。北京市财政局分别就对王某、李某的处罚召开行政处罚听证会。在听证会上,王某、李某均提出了新的事实和证据,两人称本人与事务所存在挂靠关系,未在事务所实际执业,涉案审计报告均非本人签字,本人对事务所违法出具审计报告的行为并不知情,并分别提供了与事务所签订的挂靠合同等证据予以证明。据此,王某、李某均主张本人并未实施未编制审计工作底稿、未履行审计程序、未获取审计证据出具审计报告的违法行为,而是仅实施了允许他人以本人名义执行业务的违法行为。

经过进一步的调查研究,北京市财政局作出行政处罚决定,认为王某、李某的上述行为违反《中华人民共和国注册会计师法》第二十二条第四项、《会计师事务所执业许可和监督管理办法》(财政部令第89号)第六十一条第四项的规定以及注册会计师法第二十一条第一款、财政部令第89号第六十条第(一)项的规定且情节严重。

依据注册会计师法第三十九条第二款及财政部令第89号第七十条第一款的规定,决定给予当事人吊销注册会计师证书的行政处罚。北京市财政局在对事务所进行行政处罚时,该事务所的实际控制人金某(不具有注册会计师证)向市场监管部门申请了注销登记,事务所主体已灭失,因此,无法对其进行行政处罚。

王某、李某对北京市财政局作出的吊销注册会计师证书的行政处罚不服,向北京市人民政府申请行政复议,复议机关维持了北京市财政局对王某、李某作出的行政处罚决定。

## 【焦点问题评析】

(一)王某、李某是否应该对违法出具审计报告的行为承担法律责任

王某、李某认为其只是挂靠在社会所,并没有在社会所实际执业,对社会所违法出具审计报告的行为并不知情,北京市财政局调查的审计报告并非王某、李某本人亲自签名,二人的行为仅可能存在“允许他人以本人名义执行业务”这一种情况,而不存在“在具体审计工作中不遵守审计工作准则出具报告”的情况。

北京市财政局调查查明,自2013年起,王某、李某分别与事务所实际控制人签订挂靠合同,约定王某、李某将本人注册会计师资质挂靠在社会

所，由事务所使用其注册会计师签章代为签署审计报告，并收取一定报酬（挂靠费）。王某、李某按照合同约定将注册会计师证及印章交给事务所，事务所一直使用王某、李某的注册会计师证及印章出具审计报告，并一直给王某、李某支付挂靠费，直至案发。被举报的3份审计报告以及被北京市财政局抽查的100余份审计报告，都是由事务所使用王某、李某两位注册会计师的名义出具，出具的审计报告都未编制审计工作底稿、未履行审计程序、未获取审计证据。

基于以上事实，北京市财政局认为，根据注册会计师法第二十二条第四项的规定，注册会计师不得允许他人以本人名义执行业务。王某、李某在与事务所签订的合同中约定事务所出具的审计报告可以以王某、李某的名义进行签字和盖印，王某、李某与事务所签订的合同因违反上述注册会计师法的强制性规定而无效，但并不妨碍该合同作为证据反映案件事实。在涉案审计报告中，不但有王某、李某的签名，而且加盖了二人的注册会计师印章。注册会计师印章是各地注册会计师协会为每位注册会计师统一核准注册刻制的专用印章，有中国注册会计师协会统一编排的编号，仅限注册会计师本人使用。王某、李某将注册会计师证书和印章完全交给事务所，对事务所以王某、李某的名义出具审计报告有一个“概括同意”的授权，放任违法行为长期、持续地发生。二人即使不构成“直接故意”，也构成了“间接故意”。对违法出具审计报告的行为，王某、李某主观上有“间接故

意”，客观上涉案的审计报告均有王某、李某的签名，并加盖了二人的注册会计师印章，因此，王某、李某应当作为签字注册会计师承担违法出具审计报告的法律 responsibility。

（二）对王某、李某的处罚种类和幅度是否合理

注册会计师法第三十九条第二款规定，注册会计师违反本法第二十条、第二十一条规定的，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。财政部令第89号第七十条第一款规定，注册会计师违反本法第六十条第一项至第四项规定的，由省级以上财政部门给予警告；情节严重的，可以由省级以上财政部门暂停其执行业务1个月至1年或者吊销注册会计师证书。根据上述规定，吊销注册会计师证书是对注册会计师最重一档的行政处罚。北京市财政局经集体讨论后，认为王某、李某的违法行为应该“顶格”处罚，主要有以下三个原因：

1. 王某、李某的行为性质恶劣。北京市财政局在调查过程中发现，事务所以王某、李某名义出具的被举报的3份审计报告，以及北京市财政局抽查的以王某、李某名义出具的100余份审计报告都存在着缺乏审计工作底稿、未履行必要的审计程序，未获取充分适当的审计证据的问题。《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》规定，充分、适当的审计工作底稿是审计报告的基础，能够证明注册会计师已按照审计准则和相关法律法规的规定计划和执行了审计

工作。审计工作底稿是指注册会计师制作审计报告过程中形成的全部审计工作记录和获取的资料。没有审计工作底稿的审计报告就是人为制作出来的虚假报告。王某、李某允许他人在未编制审计工作底稿、未履行必要的审计程序、没有充分适当的审计证据的情况下出具审计报告，完全丧失了注册会计师的鉴证作用。

2. 王某、李某在主观上没有尽到勤勉尽责的义务。王某、李某经过严格的注册会计师考试和长时间的工作实践获得从业资格，应当熟知注册会计师的职业道德。注册会计师的职业道德主要表现为“勤勉尽责”，这也是审计准则对注册会计师职业道德的明确要求，即会计师必须勤奋高效、忠于职守、尽职尽责地完成审计工作，审计执业的每一个步骤，都必须勤勉尽责地完成。根据北京市财政局的调查，二人未能遵守职业道德，自2013年起就与事务所签订挂靠协议，允许、放任他人以本人名义出具大量虚假审计报告。二人在执业过程中未能保持应有的关注和审慎，未尽到应有的勤勉尽责义务，导致本应该发现的可疑或危害后果持续不断发生。王某、李某无论在客观表现上，还是主观认识上已经与“勤勉尽责”这个注册会计师最基础的要求严重相悖。

3. 王某、李某的行为危害性较强。本案中，在北京市财政局介入调查之前，涉案的大量虚假审计报告已经生效并造成了严重的社会危害后果。王某、李某本人尽管并未实际在涉案审计报告上签字，但是其通过挂靠方式将本人注册会计师证书、印章