

我国注册会计师行政处罚案特点分析及启示

——基于证监会2001~2013年处罚公告

刘笑霞(副教授), 范思琦

【摘要】 本文以2001~2013年中国证监会针对会计师事务所和注册会计师的处罚公告为研究对象,从处罚类型、处罚原因、公司年报出现的问题以及处罚结果等方面对我国注册会计师行政处罚的特点进行了分析。进而得出结论:未来监管部门应加强对会计师事务所违规行为的监控,提高对违规行为的处罚力度;对会计师事务所而言,则应加强对高风险项目的审计,建立健全会计师事务所审计和质量控制流程。

【关键词】 行政处罚; 会计师事务所; 注册会计师

【中图分类号】 F239

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)01-0059-4

注册会计师对保护投资者权益和促进资本市场的健康发展具有十分重要的意义。然而,注册会计师可能由于专业胜任能力不足或未能保持充分的独立性等原因导致审计失败。对于注册会计师的失职行为,必须课以法律责任,达到惩戒和警示的目的。就行政责任而言,我国《证券法》对会计师事务所及注册会计师等有明确的惩处规定。已有研究表明,这些行政处罚在一定程度上能够促使受罚事务所提高审计质量。这些研究对于了解我国注册会计师审计失败的影响因素具有重要意义,但对我国注册会计师行政处罚案特点进行深入分析的文献比较少。基于这一现象,本文根据2001~2013年中国证监会对会计师事务所和CPA的处罚公告,对我国注册会计师行政处罚的特征进行统计分析。

一、统计分析

(一) 样本选择和数据来源

本文选取2001~2013年中国证监会行政处罚公告中关于会计师事务所和注册会计师的行政处罚公告为研究样本,样本数据均来自中国证监会网站。

2001~2013年间,中国证监会行政处罚公告共有587篇,其中,涉及会计师事务所和注册会计师的处罚公告共有51篇。本文对这51起行政处罚案采用描述性统计法,对行政处罚的原因、处罚内容以及处罚结果进行分析。

(二) 我国审计师行政处罚案的特点

1. 案例的基本情况。这51起行政处罚案共涉及会计师事务所38家,其中7家会计师事务所被处罚两次,分别是岳

华、京都、大信、中勤万信、深圳鹏城、中磊和天职孜信。其中,深圳鹏城和中磊于2013年被处罚两次,天职孜信于2007年被处罚两次。13年间,证监会共处罚注册会计师112人次,其中3位注册会计师被处罚两次(详见表1)。

表1 2001~2013年各年度审计师行政处罚情况

年份	受罚 案例数	受罚对象			涉及事务所/CPA	
		只处罚 CPA	师所 同罚	只处罚 事务所	CPA 人次	事务所 数目
2001	4	1	3		12	4
2002	3		3		7	3
2003	5	2	3		10	3
2004	5	1	4		12	5
2005	3	1	2		7	2
2006	2	1	1		4	1
2007	4		4		8	3
2008	6		6		15	6
2009	5		5		13	5
2010	3	1	1	1	4	2
2011	3	1	2		6	2
2012	2		2		6	2
2013	6		4	2	8	4
合计	51	8	40	3	112	42

从年度分布来看,每年都有针对会计师事务所或注册会计师的行政处罚案,其中,2008年和2013年针对会计师事务所

【基金项目】 教育部人文社会科学研究青年基金项目“我国审计师法律惩戒后果的实证研究——以行政处罚为重点”(项目编号:11YJC790124); 国家自然科学基金面上项目“外部审计对上市公司投融资行为的影响”(项目编号:71272099)

□ 审计园地

所和注册会计师的行政处罚最多,均有6家会计师事务所受到处罚,而2008年有15位注册会计师受到处罚。

从处罚对象来看,只处罚会计师事务所而不处罚相关的注册会计师(即“罚所不罚师”)和只处罚注册会计师个人而不处罚会计师事务所(即“罚师不罚所”)的情况较少,分别只有3起和8起,大多数情况下是会计师事务所和注册会计师同时受到处罚(即“师所同罚”)。

此外,从被审计单位所处的行业来看,51起处罚案涉及的上市公司涵盖制造业、服务业、农林牧渔业、房地产行业以及零售业等,其中制造业、服务业以及农林牧渔业的问题最为突出,分别占到总数的43.18%、22.73%和13.64%,其他行业的分布则较为平均。

2. 审计师受处罚的原因。根据处罚公告,审计师受处罚的原因(即审计师的过错)归纳如表2所示。一起处罚案中,审计师可能存在多种过错,这51起处罚案共涉及17个问题。

表2 审计师受处罚的原因统计

问题类型	序号	问题	处罚案数	占比
总体	1	未能保持应有关注(职业怀疑)	12	9.68%
审计程序	2	未对函证程序实施合理控制、函证缺失或被审计单位代写代发	16	12.90%
	3	未能执行分析性程序或分析性复核程序缺失	6	4.84%
	4	未正确利用其他注册会计师的工作	3	2.42%
	5	审计目标偏离以及审计计划缺失	2	1.61%
	6	风险评估缺失	2	1.61%
	具体账户或披露	7	未发现收益和利润的虚增和虚构或者提前确认	24
8		未能发现货币资金的瞒报和虚增	13	10.48%
9		未对其他资产的虚增和亏空进行核实和控制	12	9.68%
10		未能发现应收和内部往来的虚构虚报或者少计	8	6.45%
11		未发现短期借款和利息的虚减	6	4.84%
12		未能发觉关联方大额交易和披露	5	4.03%
13		担保事项问题	4	3.23%
14		未发现应付类的虚报现象	3	2.42%
质量控制	15	工作底稿编写不完整	4	3.23%
	16	未能执行有效的三级复核	3	2.42%
	17	会计师事务所管理有纰漏	1	0.81%
合计			124	100%

从表2中可以看出,会计师事务所及注册会计师受处罚的原因大体上可以归为四类:①审计过程中未能保持应有的谨慎;②具体审计程序上存在过错,尤其集中在函证、分析程序以及审计计划和风险评估上;③未能发现具体账户或披露上的错报、漏报;④事务所质量控制上存在瑕疵。

在各类处罚原因中,出现频率较高的是审计师在收入、

资产等账户的审计过程中存在过错,导致没有发现其中存在的错报。例如,在审计应收项目时,在没有取得充分的审计证据的情况下错误地确认了应收账款余额,未能及时发现应收账款的回款异常、虚假冲减、呆账坏账以及坏账准备少提等问题。同类的问题在货币资金账户也很常见,比如,审计师没有对审计程序进行合理的控制,而未能发现大额往来资金未入账或资金类账户虚报瞒报的情况,或者由于没能保持良好的关注度对资金类账户的抽查不够充分。另外,固定资产、无形资产以及存货的审查方面出现的问题也不能小觑,主要表现在被审计单位资产所属不清、存在大量盘盈和盘亏的情况下,未能实施进一步审计程序,从而造成未发现被审计单位虚报瞒报资产、虚假冲账、少提折旧或摊销的行为。

在负债类账户的审计中,出现的问题多表现在忽视负债类的少计,例如应付类少计,短期借款和利息的少提等。

在利润类账户中,比较突出的问题是审计人员未能保持职业谨慎,未能通过适当的审计程序发现各种以虚假收入或提前确认收入行为虚构利润的财务舞弊行为。

3. 处罚所涉及的报表及披露项目分析。在表2的基础上进一步分析51起处罚案所涉及的报表及披露项目,结果如表3所示。可见,年报中出现的问题集中在资产、负债、收入及利润、费用成本、披露项目、日后项目以及内部往来七个方面。其中,资产、收入及利润、披露项目是最容易出现问题的三个类别。

对这三个大类中具体项目所占比重统计后可以看出:①资产审计方面出现的问题最为突出的是银行存款账户的虚增或未入账,占本类问题的1/3之多;其次是虚增和虚报固定资产、无形资产项目,约占本类问题的1/8;此外,应收账款回款异常和虚增以及呆账坏账问题也比较常见,累计占比12.50%。②收入及利润类账户审计中,问题集中在主营业务收入以及投资收益账户的提前确认上,共占该类问题的62.5%。③披露项目审计问题主要集中在重大关联方交易以及担保事项的披露上,这与关联交易的隐蔽性导致关联交易审计的复杂性有关。

表3 处罚所涉及的报表及披露项目统计

类别	总数(比重)	具体项目问题	数目	占本类问题的比重
资产类	24 (33.80%)	虚增银行存款或者银行存款未入账	8	33.33%
		固定资产、无形资产虚报	3	12.50%
		应收账款收回异常或者虚增	2	8.33%
		少提坏账准备	2	8.33%
		在建工程虚列以及对以前年度虚构的在建工程冲账	2	8.33%
		存在应收账款呆账、坏账	1	4.17%
		预付账款不实	1	4.17%
		虚假冲减其他应收款	1	4.17%

(续表3)

类别	总数 (比重)	具体项目问题	数目	占本 类问题的 比重
资产类	24 (33.80%)	应收票据未能正确分类	1	4.17%
		少提折旧和摊销	1	4.17%
		存货亏空或者虚报	1	4.17%
		土地使用权和专利价值不实	1	4.17%
收入及 利润类	24 (33.80%)	虚构业务、虚增业务收入或提前确认	10	41.67%
		虚报利润	6	25.00%
		投资收益提前确认或者虚构	5	20.83%
		应付票据少计	1	4.17%
		虚增利息收入	1	4.17%
		虚增非经常性损益和未及时调整价差收入	1	4.17%
披露 项目	14 (19.72%)	掩盖关联方交易,未披露关联方交易金额	6	42.86%
		担保遗漏或者隐瞒	4	28.57%
		大额定期存单担保事项违规	2	14.29%
		贷款逾期未做披露	1	7.14%
负债类	3 (4.23%)	未披露重大对外投资事项	1	7.14%
		虚构应付账款	1	33.33%
		短期借款未入账	1	33.33%
费用 成本类	3 (4.23%)	虚增贷款	1	33.33%
		财务费用虚减	2	66.67%
日后 项目	2 (2.82%)	费用处理不当	1	33.33%
		日后项目处理不当	2	100%
内部 往来	1 (1.41%)	内部往来实质被篡改	1	100%

4. 处罚措施及效果分析。

(1)注册会计师所受处罚的方式。从表4和图1可以看出,证监会对于注册会计师的处罚多以警告、罚款或者二者并重的形式出现。112人次处罚中,单处罚款47人次,单处警告27人次,另有29人次被处以警告加罚款,处以没收违法所得加罚款的仅有2人次,而罚款和暂停注册会计师从事证券业务许可证的有7人次,且暂停时间最长的为1年。总体来说,证监会对违规注册会计师的行政处罚形式相对温和。

(2)会计师事务所受处罚的方式。从表5和图2可以看出,证监会对会计师事务所的处罚手段主要有罚款、警告、没收违法所得或者三者的相互结合。

45例处罚中,仅有2次对会计师事务所处以吊销执照,且均发生在2013年,其他都通过罚款、警告、没收违法所得的手段进行处罚,而且罚款的同时,大部分(占55%)都伴随着警告或没收违法所得的处罚。

从行政处罚的效果来看,由于现行行政处罚手段较为温

表4 注册会计师所受处罚方式统计表 金额单位:万元

年份	警告	罚款	没收非法所得加罚款	警告加罚款	罚款和暂停从事证券业务许可证	罚款总金额
2001	3	3			6	31
2002	2	5				19
2003	5	2		2	1	36
2004	7	5				23
2005	1	6				26
2006	2	2				10
2007	4	4				16
2008	2	9		4		60
2009	3	4		6		67
2010		3	1			21
2011		2	1	3		46
2012				6		18
2013				8		70
汇总	27	47	2	29	7	443

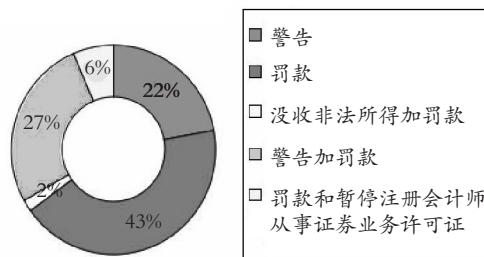


图1 注册会计师处罚类型

表5 会计师事务所处罚方式统计表

年份	警告	罚款	没收非法所得	吊销执照	警告加罚款	警告加没收非法所得	罚款加没收非法所得	警告加罚款加没收非法所得
2001							1	2
2002			1			1		1
2003		2					1	
2004	4	1			1			
2005		1			1			
2006		1						
2007	1	1			2			
2008		2			3		1	
2009		1			1		3	
2010					1			1
2011	1					1		
2012			1				1	
2013				2			4	
汇总	6	9	2	2	9	2	11	4

和,主要是没收违法所得和罚款警告,导致部分会计师事务所和注册会计师心存侥幸。在这些多次受罚的事务所中,两次受罚年度间隔两年的有三所,而天职致信、中磊、深圳鹏城

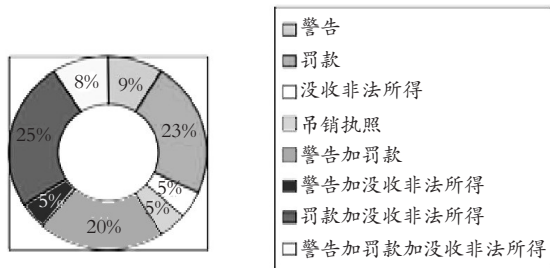


图 2 会计师事务所所受处罚种类

一年中被处罚两次均是罚款加警告。因此,尽管对大部分受罚群体而言,证监会的行政处罚起到了一定效果,但部分事务所和注册会计师多次受罚的情形说明行政处罚的警示效果尚显不足。

二、案例分析的结论

本文通过对 2001~2013 年中国证监会公布的会计师事务所和注册会计师处罚公告的研究,从处罚类型、处罚原因、公司年报出现的问题以及处罚结果等方面对我国注册会计师行政处罚的特点进行了分析。

分析表明:从处罚对象上来看,注册会计师和会计事务所同时受处罚的案例居多;从处罚原因来看,既有审计程序上的问题,也有账户审查上的问题,所涉及的会计问题主要集中在收入和利润、货币资金、其他资产、函证、应收和内部往来、关联方披露等项目;从处罚类型来看,证监会对违规注册会计师或会计师事务所的处罚多以罚款、警告、没收违法所得为主;从处罚效果来看,部分会计师事务所和注册会计师短期内多次受罚说明证监会的处罚并没有形成十分有力的约束。

三、加强注册会计师行业监管的建议

(一)对相关监管部门的建议

为了减少会计师事务所和注册会计师的违法违规行为,促进注册会计师行业健康发展,监管部门需要进一步完善监管制度,具体可以从以下两方面展开:

1. 加强对注册会计师行为的实时监控,减少监管和处罚的滞后性。从处罚公告样本中发现,证监会对于注册会计师违规行为的处罚有严重的滞后性,一般来说滞后 2~3 年,占总数的 63.16%;滞后 4~6 年,占总数的 31.58%;另有两例滞后了 7 年,可见证监会并没有及时发现会计师事务所和注册会计师的违法违规行为并对其进行处罚。证监会等监管部门应加强对上市公司信息披露行为的监管,并通过增加同业互查等方法加强对审计行为的监督。

2. 加大对注册会计师违法违规行为的处罚力度。由上文的分析可以看出,证监会对于违规会计师事务所和注册会计师的处罚力度比较温和,导致违规的成本与收益不匹配。未来应进一步完善相关法律法规,加强对会计师事务所和注册会计师过失行为的处罚力度,对于严重违反职业道德和法

律法规的会计师事务所或注册会计师,应吊销其经营许可或从业资格。

(二)对会计师事务所和注册会计师的建议

1. 全面贯彻风险导向审计思想,强化注册会计师的职业审慎精神。注册会计师未能保持职业谨慎、未能对审计风险进行合理有效的控制,在审计证据不充分的条件下发表不恰当的审计结论,是导致审计失败的主要原因。

会计师事务所和注册会计师应全面贯彻风险导向审计思想,强化注册会计师的职业审慎精神。一方面,注册会计师必须具备主动控制重大错报风险的能力,并对审计单位的业务市场状况以及所处行业的整体经营状况和市场状况有清楚的认识,进而提高注册会计师的职业审慎能力,以减少错报的发生。另一方面,会计师事务所应该加强对注册会计师的专业培训,提高注册会计师的专业胜任能力和执业判断能力,降低审计失败的概率。

2. 建立健全会计师事务所审计和质量控制流程。证监会处罚的对象多是中小型会计师事务所,他们普遍存在审计质量控制流程不健全的问题。例如,审计计划制定不完整、审计目标偏离、工作底稿缺失以及审核制度不完善等。审计程序上的问题是导致审计失败的重要原因,因此,建立健全会计师事务所审计和质量控制流程至关重要。

首先,要加强审计计划的制定和执行,审计计划是审计业务顺利进行的保证,包括总体审计策略和具体审计计划。在处罚原因中多次出现了审计计划不完善的问题,因而会计师事务所应该在制定审计计划时实行更加严格的监督机制,并针对不断出现的审计问题变更和修改审计计划。

其次,要建立、健全业务的监督复核制度,及时追踪业务进程,以便及时解决业务中存在的问题。审计业务完成后执行严格的三级或五级复核制度,以确保审计结果的准确性。

再次,应当加强对客户选择的评估程序,充分了解客户财务舞弊的动因。

最后,在会计师事务所合并现象频发的情况下,尤其应加强对新加入合伙人和分支机构的控制,以有效控制风险。

主要参考文献:

刘笑霞,李明辉.行政处罚能提高审计质量吗?——基于中国证监会 2008~2010 年行政处罚案的经验研究[J].证券市场导报,2013(6).

Firth, Michael, Phyllis L. L. Mo, Raymond M. K. Wong. Financial Statement Frauds and Auditor Sanctions: An Analysis of Enforcement Actions in China[J]. Journal of Business Ethics, 2005(4).

刘琴.完善注册会计师职业责任保险制度的对策[J].审计月刊,2013(4).

作者单位:河海大学商学院,南京 211100