



智品书库

审计案例

源于中国证券市场

SHENJIANLI
YUANYU ZHONGGUO
ZHENGQUAN SHICHANG

胡春元/主编

本书针对我国证券市场中真实、典型的重大审计案例，研究其历史背景、发生的原因并总结其经验教训，对我国注册会计师执业、审计行业监管以及证券市场的制度建设与完善具有重要的参考价值和借鉴意义。

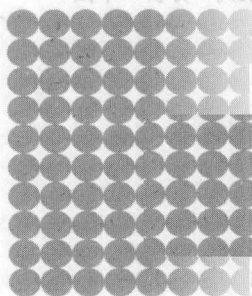
内容摘要



智品书库

审计案例

源于中国证券市场



胡春元/主编

大连出版社
DALIAN PUBLISHING HOUSE

内 容 简 介

本书系统总结了我国证券市场建立以来的十二个典型的审计案例。其中每一个案例的发生,都对我国审计理论界与实务界产生了举足轻重的影响。本书针对这些审计案例,研究其历史背景、发生的原因并总结其经验教训,能使我们汲取一些有益的经验教训,从而可以少走弯路,少犯许多重复的错误。

© 胡春元 2010

图书在版编目(CIP)数据

审计案例:源于中国证券市场/胡春元主编. —大连:大连出版社,2009.12
(CPA 智品书库)

ISBN 978-7-80684-853-1

I. ①审… II. ①胡… III. ①资本市场—金融审计—案例—分析—中国
IV. ①F239.65

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 240558 号

出 版 人:刘明辉
策 划:刘明辉 毕华书
责任编辑:毕华书 周 鑫
责任校对:杨 琳
封面设计:曹 艺
版式设计:曹 艺
责任印制:徐丽红

出版发行者:大连出版社
地址:大连市西岗区长白街 10 号
邮编:116011
电话:(0411)83627430/83621049
传真:(0411)83610391/83620941
网址:<http://www.dl-press.com>
电子信箱:cbs@dl.gov.cn
印 刷 者:大连美跃彩色印刷有限公司
经 销 者:各地新华书店

幅面尺寸:170mm × 240mm
印 张:13.75
字 数:226 千字

出版时间:2010 年 2 月第 1 版
印刷时间:2010 年 2 月第 1 次印刷
印 数:1 ~ 3000 册
书 号:ISBN 978-7-80684-853-1
定 价:28.00 元

如有印装质量问题,请与我社营销部联系
购书热线电话:(0411)83627430/83621049
版权所有·侵权必究

编审委员会

BIAN SHEN WEI YUAN HUI

(按姓氏笔画排列)

- 方红星 东北财经大学会计学院院长 教授 博士生导师
- 王越豪 浙江天健东方会计师事务所副董事长 副总经理 高级会计师
- 冯均科 西北大学经济管理学院教授 博士生导师
- 刘明辉 大家出版传媒(大连)股份有限公司总经理兼总编辑 教授 博士生导师
- 张立民 北京交通大学经济管理学院教授 博士生导师
- 张连起 中瑞岳华会计师事务所高级合伙人 研究员 高级会计师
- 张龙平 中南财经政法大学会计学院院长 教授 博士生导师
- 李若山 复旦大学管理学院教授 博士生导师
- 杨志国 中国注册会计师协会副秘书长
- 陈汉文 厦门大学商学院副院长 教授 博士生导师
- 陈毓圭 中国注册会计师协会秘书长 博士生导师
- 陈箭深 天健光华会计师事务所董事长 首席合伙人 高级会计师
- 胡少先 浙江天健东方会计师事务所董事长 主任会计师 高级会计师
- 胡春元 立信大华会计师事务所有限公司管理合伙人 中山大学MPAcc 中心兼职教授
- 秦荣生 北京国家会计学院党委书记 教授 博士生导师
- 黄世忠 厦门国家会计学院副院长 教授 博士生导师
- 谢 荣 上海国家会计学院副院长 教授 博士生导师
- 蔡 春 中国政府审计研究中心主任 西南财经大学会计学院教授 博士生导师

总序

ZONG XU

中国的注册会计师行业是伴随着改革开放的步伐逐渐发展起来的。经过三十年的发展,注册会计师行业从无到有,逐渐成为资本市场发展的坚强后盾;经过三十年的发展,注册会计师行业吸引并聚集了无数的青年才俊,理论知识和实务经验都有了一定积淀;经过三十年的发展,注册会计师行业开始思索如何做大、做强,走出国门,走向世界的会计服务舞台。

当思考如何更好地维护经济秩序、促进资本市场的健康发展时,我们发现沿海和内地、东部和西部的注册会计师行业发展存在着一定程度的不平衡状态;当思考中国的注册会计师行业如何做强、做大、走出去时,我们看到虽然这个行业聚集着很多青年才俊,但与现实的需要还相差较大。解决这些问题的根本是解决人的问题,具体来说就是如何吸引人、留住人和发展人的问题。令人欣慰的是,目前这个行业能够吸引和留住优秀的人,而且在这个行业中的人勤奋好学。然而当我们了解学习的途径和资源时,我们很遗憾地发现,资源常常是一个制约因素。有鉴于此,我们与大连出版社一起组织注册会计师行业理论和实务界的专家学者编写了本丛书。

本丛书由审计方法与程序系列、专门业务系列、事务所管理系列组成。审计方法与程序系列针对注册会计师工作中使用的方法及其具体应用进行深入浅出的分析讲解;专门业务系列就注册会计师实务工作中的重点领域、工作难点以及最新的业务领域进行探讨和思考;事务所管理系列针对事务所的战略选择、风险管理、业绩评价与激励等专门的事务所管理问题展开讨论。

本丛书可以看做是我国注册会计师行业专家学者与大家就注册会计师实务工作的经验和知识的一次分享。通过这样的一套丛书,我们期望可以为在校的大学生尽早地了解 and 认识注册会计师行业提供

素材,可以为新入行的注册会计师提供业务上的指导和支持,可以帮助在注册会计师行业中不断奋进的有志之士拓展和完善其专业技能。

本丛书凝结了国内注册会计师行业专家学者的心血和汗水,大家纷纷为智品书库贡献自己的力量。在智品书库的首批成果付梓之际,我们要向所有为智品书库作出贡献的专家学者和同仁致以衷心的感谢!我们必将在您的鼓励 and 帮助下,继续努力!我们也期待更多的有志之士能够加入我们的行列,一起为我国注册会计师行业的发展添砖加瓦。

由于我们的业务水平和专业阅历所限,本丛书的缺憾和不足之处在所难免,敬请广大读者不吝批评指正!

《CPA 智品书库》编审委员会

2009 年 6 月

前言

QIAN YAN

《审计案例——源于中国证券市场》是在多位老师、前辈和同行鼓励下编写的,供全国注册会计师同行参考。审计案例研究历来是世界各国审计理论界最为重视的在职教育内容之一。自李若山教授根据美国发生的审计案例编写的《审计案例——国外审计诉讼案例》出版以来,该书受到注册会计师职业界的热烈的欢迎,也被评为“四大审计名著”之一^①。自建立证券市场以来,中国注册会计师审计失败的案例也多有发生,对社会造成了一定的影响,也促进了会计准则和审计准则的完善与发展。但是,非常遗憾的是,这些案例虽见诸于报刊,却尚未有人系统总结。本书就是在这方面的尝试。

自1981年我国恢复注册会计师制度以来,注册会计师审计的发展已经历了近三十年的历程^②。在这一过程中,适应市场经济、特别是证券市场的建立和完善的要求,注册会计师审计得到了快速、持续的发展。注册会计师审计作为市场经济控制机制的重要组成部分,促进了市场经济控制机制效率的提高,确保了市场经济的有效运转,得到了社会广泛的认可,初步确定了其在社会经济结构中的地位。为了不负社会的厚望,在大力发展我国注册会计师审计之际,有必要从正反两方面总结我国注册会计师职业恢复三十年来的成败得失,以便从中吸取经验教训。众所周知,近二十年来,我国证券市场上先后发生了深圳“原野”、海南“琼民源”、成都“红光”、“银广夏”、“科龙”等重大

① 此话转述于有中国民间财务信息“打假第一人”之称的夏草的评论,夏草另名飞草,别名申草。

② 1981年新中国第一家会计师事务所在上海成立,也有些人认为1980年甘肃省成立会计顾问处是新中国注册会计师制度的开始。(具体见丁平准,风雨兼程:中国注册会计师之路,大连,东北财经大学出版社,2008,69页。)

审计事件^①,不管它们各自的成因如何,都给我国注册会计师职业的发展带来了消极影响。中国注册会计师受到了来自政府、社会公众(包括投资人和债权人)等各方面的严厉批评。中国证券监督管理委员会也为此强化了注册会计师的责任^②。虽然这些事件最终没有追索注册会计师个人的民事责任,但却为我国的注册会计师敲响了警钟。

本书系统总结了我国证券市场建立以来的十二个典型案例,我们可以看到,每一个重大审计案例的背后,总是隐藏着一些深层次的审计理论问题:或者是审计理论滞后于审计实务,使得监管部门无法预见可能发生的新情况,没有及时制定应有的新准则,导致了注册会计师职业界的失误;或者是注册会计师职业界对现有的审计准则、法规或制度缺乏应有的理解,使审计过程发生了偏离;或者,在特定的发展阶段,我们漠视了行业的监管,导致行业发生了重大的危机。因此,几乎每一个重大审计案例的发生,都会对审计理论界与实务界产生举足轻重的影响。认真研究每一个重大的审计案例,寻找其理论根源与对策,并总结其经验教训,似乎已经成为世界各国审计理论界与实务界的惯例。我们无论如何不能再将审计案例以等闲视之。为此,笔者在听取中国证监会前首席会计师张为国教授博士生课程的基础上,系统总结,并撰写了这本书。本书提供的这些典型案例研究,无疑会使我们汲取一些有益的经验教训,从而可以少走弯路,少犯许多重复的错误。

① 根据不完全统计,1992年以来,财政部、中国证券监督管理委员会、中国注册会计师协会因证券市场违法、违规事件而处罚会计师事务所63次。截至本书完稿时,投资者因广东科龙电器股份有限公司虚假陈述而告德勤华永会计师事务所的民事诉讼仍在广州市中级人民法院进行,投资者因为德勤没有发现科龙的财务舞弊而要求赔偿2800万元。

② 在国内,不同于国外,注册会计师面临的多是行政责任,俗称“行政风险”。有权对注册会计师审计质量进行监管的部门有:中国注册会计师协会,其依据是《注册会计师法》;财政部,其依据是《会计法》;证监会,其依据是《证券法》。有人说,中国对注册会计师的行政监管是全球最严格的,重复监督、多头监督非常严重,行业笑称“监管比赛”,导致中国注册会计师非常容易因为性质不严重的错误而受到行政处罚,但民事诉讼较少。中国证监会副主席范福春说:“我们现在可以有把握地说,在调查违法违规案件方面,我们已经走在世界的前面。”(见2009年3月8日《证券时报》)

从国外来看,从克雷格对安荣事件(Graig vs Anyon,1925,第一起针对审计人员责任的诉讼)算起,审计人员涉及的案件已成千上万,赔偿的金额更难以统计。特别是20世纪60年代中期以来,以美国为代表的西方各国,控告审计人员的诉讼案件急剧增加,甚至有人称审计职业界进入了“诉讼爆炸”(Litigation Explosion)时代。到了20世纪90年代,美国证券监督委员会(SEC)加强了对会计师事务所的监管,其中典型的代表是2001年发生的“安然事件”,直接导致了世界第五大会计师事务所——安达信会计师事务所的倒闭。许多会计师事务所因诉讼而倒闭或陷入困境,或被SEC谴责而陷入被动局面,使审计人员清醒地认识到,在市场经济激烈的商业竞争中,审计职业界面临的商业风险(Business Risk)已越来越大。

历史经验表明,注册会计师在市场经济中确实发挥了重要作用,并确立了其较高的社会地位,可是与此同时,审计所起到的作用与社会公众的期望之间的差距越来越大,面临的诉讼也越来越多^①。面对这种现象,审计理论界和职业界不得不思考这样一些问题:能否对过去发生的一些案例进行系统总结,使后来的注册会计师可以少犯错误?本书的目的正在于此。由于本书的资料来源是已经发生的案例,因此本书所述内容可以说是中国30年改革开放的一个缩影。

^① 中国证监会对注册会计师的期望非常高,四年前加强了审计监管。中国的注册会计师被要求承担的责任比国外的同行多,表现在除年度财务报表审计外,要求检查大股东及关联方是否占用资金,检查募集资金的使用,甚至在年报审计时,派人跟踪注册会计师的审计,提出各种检查要求,某些方面远超出注册会计师的能力,期望以注册会计师的审计代替对上市公司的监督,为监管部门承担兼顾责任。KPMG一位合伙人形容是监管部门给注册会计师“虚假”的责任,注册会计师是无法承受的,最后的责任还是要监管部门承担。

主编简介

ZHU BIAN JIAN JIE

胡春元,1969年出生于福建。1991年毕业于西安交通大学,获经济学(会计)学士学位;1994年毕业于厦门大学,获经济学(会计)硕士学位;1997年在上海财经大学获经济学(会计)博士学位,师从著名会计学家徐政旦教授。1991年以来先后在厦门大学会计师事务所、厦门会计师事务所、深圳大华天诚会计师事务所、立信大华会计师事务所有限公司从事审计与管理咨询工作。1993年全科通过全国注册会计师资格考试,1996年获准成为中国注册会计师,1999年获准成为具有证券、期货执业资格的注册会计师。

现为立信大华会计师事务所有限公司管理合伙人、注册会计师。兼任中国注册会计师协会教育培训委员会委员、深圳无党派知识分子联谊会理事、深圳市注册会计师协会理事与教育委员会主任委员、中山大学EMBA和MPAcc兼职硕士生导师、财政部内部控制标准委员会咨询专家。先后在 *Managerial Auditing Journal*、《会计研究》、《审计研究》、《中国注册会计师》等刊物发表80多篇文章,著有专著《审计风险研究》、《风险基础审计》、《风险导向审计》、《模拟财务信息的编报与审计》、《非标准无保留意见审计报告》。编著的《审计测试》、《现代审计方法:风险基础审计》是中国注册会计师后续培训教材。

目录

MU LU

- 《《《 第一章 深圳原野实业股份有限公司审计案例 / 1
- 《《《 第二章 海南民源现代农业发展股份有限公司审计案例 / 17
- 《《《 第三章 成都红光实业股份有限公司审计案例 / 38
- 《《《 第四章 吉林通海高科技股份有限公司审计案例 / 60
- 《《《 第五章 江苏三山实业股份有限公司审计案例 / 73
- 《《《 第六章 石家庄宝石电子玻璃股份有限公司审计案例 / 86
- 《《《 第七章 重庆渝港钛白粉股份有限公司审计案例 / 101
- 《《《 第八章 湖北幸福(集团)实业股份有限公司审计案例 / 113
- 《《《 第九章 广夏(银川)实业股份有限公司审计案例 / 131
- 《《《 第十章 东北制药集团股份有限公司审计案例 / 151
- 《《《 第十一章 郑州百文股份有限公司审计案例 / 161
- 《《《 第十二章 广东科龙电器集团股份有限公司审计案例 / 174

第一章

深圳原野实业股份有限公司审计案例

——中国证券市场上注册会计师被政府 追究行政责任的第一起案例^①

原野事件是我国注册会计师审计工作恢复后第一个对注册会计师的失职行为追究行政责任的事件。原野事件的主要责任人深圳经济特区会计师事务所(以下简称“特区所”),是1985年4月13日经深圳市编制委员会批准成立的,归深圳市财政局领导。深圳原野实业股份有限公司,(以下简称“原野公司”),是一家中外合资的上市公司,从1987年成立至1991年间,该公司违反国家规定擅自变动股东、扩充资本、对公司资产升值调账、歪曲公司利润,而担任原野公司验资、审计业务的特区所、公信审计师事务所、宝安会计师事务所和深圳中华会计师事务所却在5年中出具的76份查账和验资报告中对其全部予以确认(其中特区所71份)。1992年该公司行为暴露,中国注册会计师协会同广东省财政厅和深圳市财政局等有关部门,对特区所的问题进行了认真的复查核对,特区所和有关注册会计师受到了严厉的惩处。^②

^① “原野”案是中国上市公司的第一个审计大案要案。在此之前,对于上市公司财务信息的披露没有会计准则来规范,没有审计准则来规范注册会计师的执业,只有地方性的规定规范注册会计师的执业。此案催生了我国注册会计师职业的规范化进程。此案发生后,财政部意识到审计规范的重要性,以此案为契机,开始了我国第一次注册会计师行业清理整顿活动,随后陆续出台了《查账规则》和《中国注册会计师职业道德基本准则》等7个专业标准,但还不是一个全国性的规范,同时也不具有强制执行的特征。直到1995年,中国注册会计师协会才颁布独立审计准则。

^② 专门监管证券市场的中国证监会于1992年11月成立。证监会成立之初,证券市场监管并没有完全做到集中统一。1999年,证监会进一步完善了各地的派出机构,至此,统一的、多层次的监管架构逐步建立起来。在此之前,对资本市场的监督管理涉及的部门较多。(详见刘鸿儒,《百年潮》,2009年第3期。)

原野事件的发生震惊了整个注册会计师界。正是原野事件发生后,我国注册会计师审计职业界才开始意识到自己所负责任的重大,意识到了审计风险,开始了职业化进程^①。注册会计师审计职业界从原野事件中获取了深刻的教训:片面追求收入,怕失去客户是错误的;在查账验资过程中缺乏应有的工作程序和技术质量控制是万万不行的;明确和落实注册会计师和会计师事务所的法律责任,加强行业管理不容忽视。原野事件催生了我国注册会计师职业的规范化进程。

一、原野公司的历史背景

原野公司前身是深圳市原野纺织股份有限公司,于1987年7月23日经深圳市人民政府深府办[87]第607号文批准成立,注册资本人民币150万元。1988年12月22日,经深圳市人民政府深府外复[1988]第874号文批准,原野公司改制为中外合资股份有限公司,并更名为深圳原野纺织股份有限公司,在深圳市工商行政管理局变更登记,注册资本人民币2000万元。1990年2月,经深圳市工商行政管理局批准,深圳原野纺织股份有限公司更名为深圳原野实业股份有限公司。1990年2月26日,经中国人民银行深圳经济特区分行深人银字[1990]第031号文批准,原野公司向社会公开发行股票2450万股,将总资本增加至9000万元。1990年12月10日,原野公司股票在深圳证券交易所上市交易,成为中国第一家中外合资股份制上市公司。

原野公司在1990年上市时,已发展成为以实业为强大后盾,工技贸相结合、产供销一条龙,以深圳为依托,走向海外的多功能、多元化、跨地区、跨行业的外向型集团式企业。其下属企业有:第一,工业企业:(1)深圳福华染织企业有限公司;(2)深圳原丰纺织有限公司;(3)深圳原野时装有限公司。第二,贸易综合性企业:(1)深圳市物业发展有限公司;(2)深圳市国际贸易有限公司;(3)深圳原野国际设计有限公司(原深圳红与黑设计股份有限公司)。第三,海外企业。澳大利亚绿屏有限公司:是经中华人民共和国经贸部批准,原野公司与浙江省服装进出口公司联合澳大利亚悉尼设立的海外机构,该公司共投资1400万港元。第四,主要物业:(1)原野大厦;(2)原野村。原野村是

^① 1981年新中国第一家会计师事务所在上海成立,到1992年止,会计师事务所基本为外商独资企业提供审计、验资服务,资本市场扩大后才开始为企业的改组上市提供专业服务,并逐渐成了主要的业务来源。

园岭住宅区高层建筑之一,共二十二层,建筑面积 12 305 平方米,大厦除供原野公司职工居住外,部分出租。(3)原野村。原野公司在南油开发区内有两座原野村,一座占地 4 406 平方米,建筑面积 9 200 平方米,另一座建筑面积 2 000 平方米,全部出租给下属合资企业使用。

原野公司是深圳证券交易所首批上市的五家企业,名噪一时,被捧为“股王”。“以 150 万元起步,两年间净资产增长 60 倍”的神话,在社会上广泛流传。神话的背后隐藏的却是一个黑幕。“这只不过是官商结合互相利用,在政策空隙中展开‘事前寻租’活动——所谓‘事前寻租’是指各种利益集团付出努力和资源(包括权力和金钱)促使形成某种对自己有利的资源分配格局,从而使数千万国有资产成功地转移到私人手中的一个典型。”^①1992 年 4 月起,中国人民银行深圳经济特区分行和财政部对原野公司的债权债务和投资等问题进行调查,调查结果显示:香港润涛实业有限公司将原野公司的公众资本、银行贷款非法转移到境外为私人谋利。1992 年 7 月 7 日,原野公司上市股票在深圳证券交易所停牌。原野公司董事长彭建东等人一方面利用我国上市公司体制不够完善的机制,通过玩弄股权游戏,把国家的钱、股民的钱化为己有;另一方面,利用手中的权力,又以各种借口,如以购买原料、设备或对外投资等名义,将所诈骗到的钱财转移到境外,供他个人挥霍。彭建东以“利用职权盗取巨额资产非法转移境外”的罪名被逮捕。^②

二、注册会计师受到的处罚

原野公司“从国有资产占控制地位到最后只占 1.4% 的不参与优先股的荒唐演变,不仅在中国,即使在世界范围内都堪称原始积累史上的神话”。^③而这个神话的成功演绎,关键一环是注册会计师作为“经济警察”,在对该公司验资、资产评估、改组、上市、公布年报等过程

① 何清涟,现代化的陷阱——当代中国的经济社会问题,今日中国出版社,1998 年 1 月第 1 版,第 31 页。

② 彭建东后来被追捕回中国大陆,在关押较长时间以后,以贪污挪用公款罪被起诉,经两次庭审后,于 1995 年 11 月 28 日经广东省高级人民法院裁定,以侵占罪和挪用公司资金罪被判处 16 年徒刑,驱逐出境(参见何清涟,现代化的陷阱——当代中国的经济社会问题,今日中国出版社,1998 年 1 月第 1 版,第 34 页)。

③ 何清涟,现代化的陷阱——当代中国的经济社会问题,今日中国出版社,1998 年 1 月第 1 版,第 31 页。

和结果进行验证时,对公司存在的严重虚假行为未提出任何不同意见,有时甚至帮助其通过有关部门的审查,致使社会公众一直以为原野公司是一家靠经营业绩而独占鳌头的绩优企业。

原野公司问题披露后,深圳市财政局、深圳注册会计师协会曾组织专门的调查组对承办深圳原野实业股份有限公司查账验资工作的深圳经济特区会计师事务所等单位的问题进行了长时间的深入调查。^①1992年8月,中国注册会计师协会、财政部会计事务管理司又两次派出调查组,会同广东省财政厅和深圳市财政局有关人员,对深圳经济特区会计师事务所的问题进行了认真的复查核对,并在查清基本事实的基础上,提出了建议处理意见。

1992年9月18日,在查清事实的基础上,广东省财政厅对特区所等单位 and 有关人员进行处分。在新中国的证券市场上,对会计师事务所及注册会计师进行行政处罚,这还是第一次。注册会计师的违规事实主要是:

特区所自原野公司成立后即担任该公司的主要查账验资工作,在五年时间里先后为该公司出具了71份查账和验资报告。特区所的这些查账验资报告,主要存在三方面的重大过失:第一,对于原野公司自成立到上市的两年多时间内初始投资不实,频繁变更股东、虚增资本,对公司资产进行两次大幅度调账升值并对升值部分进行不合理分配,以及在资产评估中虚列资产项目等一系列重大问题,以及由此导致公司股权全部落入外商之手,使国家权益蒙受严重侵害的结果,特区所在先后三次主要的验资报告中,均未作出任何揭示和提出任何异议,而全部予以确认。第二,对原野公司下属的“原丰”、“原野时装”、“福华”三个子公司先后出具的七份验资报告,均存在严重虚假问题。实际情况是在三家公司中,只有“原丰”公司有少量的香港公司投资,其余全部为原野公司的投资,但特区所未对实际出资情况作必要的调查核实,仅凭原野公司出具的伪证,就将这三家公司均验证为由港方公司控股的中外合资公司。第三,对于1989~1991年连续三年原野公司年度会计报表的审计报告严重失实。原野公司这三年实际财务成果为亏损,但为了达到批准股票上市和上市后虚报经营业绩的目的,采取虚列销售收入、隐匿管理费用、将炒卖本公司股票收益列为主营

^① 在财政部于1995年12月25日发布《中国注册会计师独立审计准则》之前,注册会计师对财务报表的审计称为“查账”,之后才改为审计。

利润、将费用性支出列为资本性支出、少摊汇兑损失、少计折旧等手段,使公司三年报表上的累计盈利高达7 740多万元,特区所在三年审计报告中,对原野公司严重违反我国会计制度规定、隐瞒实际情况、有意作不实报告的虚假行为,未作出任何揭示,均予以了确认。

由于当时尚处于改革开放的早期,各项制度尚不完备,所以原野公司问题的产生和发展是由多方面因素造成的。其中,担负社会经济监督重任、从事会计查账验证的注册会计师工作严重失职,是其中重要的因素之一,有关会计师事务所,主要是特区所,负有重大的审计责任。为严肃注册会计师职业纪律,维护注册会计师职业声誉,根据财政部《关于对深圳经济特区会计师事务所工作严重失职给予严肃处理的通知》精神和中国注册会计师协会、财政部会计事务管理司联合调查组的建议处理意见,广东省财政厅于1992年9月18日正式作出处理决定,主要处理意见如下:

(1)深圳经济特区会计师事务所立即停业整顿,由深圳市财政局冻结深圳经济特区会计师事务所一切财产,并派出得力干部组成工作组,负责整顿工作。(2)注销马昌时、张应琳、朱琇玲的注册会计师资格。其中,马昌时是深圳经济特区会计师事务所所长,对本所工作严重失误负管理失职的责任,同时撤销其所长职务;张应琳是深圳经济特区会计师事务所注册会计师,也是对原野公司查账验证工作的主要执行人,负有重大的直接审计责任;朱琇玲是宝安会计师事务所注册会计师,利用注册会计师身份为公信审计事务所的不实查账报告签证并造成严重后果,其所在的宝安会计师事务所自行总结经验教训并写出检查报告。此外,原深圳经济特区会计师事务所注册会计师龚小光多次参与对原野公司的查账验证工作,并在该公司搞虚假股权转让问题,单独出具只确认外资股股权的不正常报告,情节比较严重,鉴于其已离开会计师事务所并已缴销了注册会计师证书,应继续查清他的问题。(3)对于其他签署过不实查账验资报告的有关人员,待进一步查清责任后再作处理。

特区事务所等单位之所以在承办原野公司查账验资工作中发生严重失误,主要是在指导思想存在片面追求收入、怕失去客户的错误认识,因而对原野公司在完成改组、上市和公布报表等过程中存在的一系列问题,即使有所察觉也不提出意见,有时甚至帮助其通过有关部门的审查;在工作中则缺乏应有的工作程序和质量控制,对某些重要的查账验证业务,甚至完全没有执业人员的工作底稿,以至对某

些比较明显的问题也未能向委托人指出或予以揭示。

三、注册会计师过失行为分析

广东省财政厅的处罚清楚地说明了注册会计师在原野公司案中的重大过失,下面按照时间的先后顺序,对注册会计师过失行为作一详细剖析。

(一)1987 年之过失行为分析

1987 年 7 月 23 日,原野公司经批准成立。按照批准的《公司章程》中规定的股东及出资额,其注册资本为人民币 150 万元。其股权结构如表 1-1 所示:

表 1-1 原野公司股权结构

国营深圳新业服装工业公司	认缴股本 45 万元	占全部股权的 30%
国营深海联合贸易公司	认缴股本 45 万元	占全部股权的 30%
香港开生公司	认缴股本 30 万元	占全部股权的 20%
彭建东	认缴股本 15 万元	占全部股权的 10%
李坤谋	认缴股本 15 万元	占全部股权的 10%

根据上述股权结构,可以看出,该公司是一家“公有制”占绝对优势地位的股份公司。按照公司章程规定,原野公司的董事长由出资最多的国营深圳新业服装工业公司(“新业公司”)总经理沈某某女士担任,原野公司的总理由彭建东担任。彭建东是国营深海联合贸易公司(“深海公司”)的承包人,李坤谋是彭建东的亲妹夫。作为新设立的公司,须由注册会计师进行设立验资。1987 年 8 月 19 日,新业公司通过建行深圳上步支行付给原野公司人民币 100 万元。银行付款单上注明的款项用途为“购货款”。1987 年 8 月 17 日,深海公司以黄少曦之名带汇票通过建行深圳上步支行付给原野公司人民币 50 万元,银行结算单上未注明款项用途。1987 年 8 月 18 日,深海公司通过建行深圳上步支行付给原野公司人民币 40 万元,银行付款单上注明的款项用途为“货款”。8 月 19 日,原野公司聘请特区事务所进行验资。当日,该事务所注册会计师马昌时、徐某某出具了深圳经济特区会字[1987]1622 号验资报告书,验证了该公司的实收资本总额为 150 万元,其构成与公司章程规定相同。验资报告书后附了三张证明材料:第一张是新业公司 1987 年 9 月 19 日写的一份证实材料,说明“新业