

试析注册会计师刑事责任的构成要件

张福德

(山东理工大学法学院 山东淄博 255049)

【摘要】 本文论述了注册会计师欺诈的刑事责任和重大过失的刑事责任的构成要件,以期对注册会计师刑事责任的认定提供参考。

【关键词】 注册会计师 欺诈 重大过失 刑事责任

注册会计师的法律责任包括民事责任、行政责任和刑事责任。明确注册会计师刑事责任的目的在于,警示注册会计师谨慎地按照审计规则进行审计,确保注册会计师发挥经济监督作用。本文主要明确注册会计师犯罪的构成要件,为司法审判提供借鉴,同时也使注册会计师明确在何种情况下可能会面临刑事追诉。

一、注册会计师欺诈的刑事责任

我国《刑法》第229条第1款规定:承担资产评估、验资、验证、会计、审计、法律服务等职责的中介组织的人员故意提供虚假证明文件,情节严重的,处五年以下有期徒刑或者拘役,并处罚金;前款规定的人员,索取他人财物或非法收受他人财物,犯前款罪的,处五年以上十年以下有期徒刑,并处罚金。根据这一规定,注册会计师在开展有关业务时,故意提供虚假证明文件,情节严重的,或索取他人财物或者非法收受他人财物,故意提供虚假证明文件,情节严重的,要承担刑事责任。故意提供虚假证明文件的,是指以不真实的证明文件欺骗会计信息使用者,可将此行为定义为欺诈。注册会计师欺诈的刑事责任的构成要件包括以下方面:

1. 客观行为方面。注册会计师欺诈犯罪的客观行为方面是指故意提供虚假证明文件且情节严重,从具体行为方式来看包括故意隐瞒事实和故意省略必要的审计程序。所谓“提供虚假证明文件”,是指出具内容不真实的验资证明、验证证明和审计报告等证明文件,证明文件可能全部内容不真实,也可能部分内容不真实。对于“不真实”的判断,法律界与审计界存在分歧。法律界认为,出具的证明文件结论与客观实际情况不符,就应被判定为不真实;而审计界认为,注册会计师的审计报告是在遵守独立审计规则和实施科学、合理的审计程序的情况下所给出的一种合理保证,并非绝对保证,在这种情况下,即使最后查明证明文件与实际不符,也不能认定为不真实。注册会计师的工作受诸多因素的制约,从而使验资结果的真实性、可靠性受到不同程度的影响,特别是现代审计的假设前提是建立在没有串通舞弊的基础上,一旦出现串通舞弊,则现代审计的很多方法与程序就会失灵,所以即使最高明的注册会计师也无法绝对消除审计风险,而只能通过规范审计

程序、运用恰当的方法来取得充分、可靠的审计证据,参考审计经验,尽可能减少审计报告的错误,以此来降低审计风险。因此,法律界“绝对真实”的观念是不现实的,没有考虑审计行业的特殊情况。

注册会计师欺诈行为必须是情节严重的才可能构成犯罪。最高人民检察院和公安部于2001年4月18日联合颁布的《关于经济犯罪案件追诉标准的规定》指出:承担资产评估、验资、验证、会计、审计、法律服务等职责的中介组织的人员故意提供虚假证明文件,涉嫌下列情形之一的,应当予以追诉:①给国家、公众或者其他投资者造成的直接经济损失数额在五十万元以上的;②虽然未达到上述数额标准,但因提供虚假证明文件受过行政处罚两次以上之后又提供虚假证明文件的;③造成恶劣影响的。这一规定为认定“情节严重”提供了具体的标准。“直接经济损失”是指欺诈行为给国家、公众或者其他投资者造成的既得利益的损失。这里必须明确,欺诈行为与国家、公众或者其他投资者的既得利益的损失有因果关系,如果国家、公众或者其他投资者的既得利益的损失是由其他原因造成的,即使存在欺诈行为,也不能看做是欺诈行为造成的损失。“既得利益”是指国家、公众或者其他投资者原来实际拥有的财产利益,如某一投资者投入股市的资金是100万元,这100万元就是既得利益。既得利益损失要与可得利益损失相区别。可得利益损失也叫间接经济损失,是指相关人员在正常情况下通过一定的经济活动本来可以实现或取得的财产利益,但由于欺诈行为的发生而没有实现或取得而形成的损失,如某一投资者投入股市的资金是100万元,在某一期间内合理收益的预期是10万元,如果由于欺诈行为的发生而没能获得10万元的收益,这10万元就是可得利益损失。“造成恶劣影响”是指:①因欺诈行为给公司的生产经营带来严重后果;②在国内或国际上造成恶劣影响。

2. 主观罪过方面。注册会计师欺诈犯罪的主观罪过方面是指故意。故意包括直接故意和间接故意。所谓直接故意是指,明知自己的行为会产生危害社会的结果,却希望这一结果发生;所谓间接故意是指,明知自己的行为会产生危害社会的结果,却放任这一结果的发生。“希望”是指有目的、积极地期

待他人损失的出现;“放任”是指虽然不希望他人遭受损失,但因损失出现不违背自己的意愿而不采取任何措施防止他人遭受损失。这两类故意在主观罪过方面都会出现。

注册会计师的以下行为都应当承担法律责任:收受贿赂;未按照执业准则执行审计业务;在应当拒绝出具审计报告时出具审计报告;在出具审计报告时,明知委托人对重要事项的会计处理与国家有关规定相抵触而不予以指明;明知委托人的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报告;明知委托人的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以指明;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以指明等。

二、注册会计师重大过失的刑事责任

我国《刑法》第229条第2款规定:承担资产评估、验资、验证、会计、审计、法律服务等职责的中介组织的人员严重不负责任,出具的证明文件有重大失实,造成严重后果的,处三年以下有期徒刑或者拘役,并处或者单处罚金。根据这一规定,注册会计师在开展有关业务时,严重不负责任,出具的证明文件有重大失实并且造成严重后果的,要承担刑事责任。注册会计师重大过失的刑事责任的构成要件包括以下方面:

1. 客观行为方面。

(1)注册会计师出具的证明文件重大失实。“重大失实”是指,行为人所出具的证明文件与实际情况有重大出入、严重不符的情形。我国《刑法》或司法解释没有对“重大失实”的认定给出具体的标准。笔者认为,“重大失实”不是大部分的证明文件内容的失实,而是能够影响信息使用者重大利益内容的失实。对于判断证明文件是否真实的问题,应当遵循“相对真实”的标准。如注册会计师的审计报告是在遵守独立审计规则和实施科学、合理的审计程序的情况下编制的,即使最后查明证明文件与实际情况不相符,也不能够认定为不真实。

(2)造成了严重后果。根据《关于经济犯罪案件追诉标准的规定》,承担资产评估、验资、验证、会计、审计、法律服务等职责的中介组织的人员严重不负责任,出具的证明文件有重大失实,涉嫌下列情形之一的应当予以追诉:①给国家、公众或者其他投资者造成的直接经济损失数额在100万元以上的;②造成恶劣影响的。这里的“严重后果”是指给国家、公众或者其他投资者造成的直接经济损失数额在100万元以上或造成恶劣影响。在实践中,只有重大过失行为所造成的恶劣影响比欺诈行为所造成的恶劣影响更大,才能认定为构成重大过失犯罪的严重后果。

2. 主观罪过方面。

(1)注册会计师重大过失犯罪的主观罪过方面是指重大的过失。《刑法》中的过失包括疏忽大意的过失和过于自信的过失。疏忽大意的过失是指,行为人应当预见自己的行为可能会导致危害社会的结果,因为疏忽大意而没有预见,以致发生这种结果的心理态度;过于自信的过失是指,行为人已经预见到自己的行为可能会导致危害社会的结果而轻信能够避免,以致发生这种结果的心理态度。对于注册会计师来讲,疏忽大

意的过失是指依其自身的执业水平应当预见自己的行为可能会导致危害社会的结果,因为疏忽大意而没有预见,致使出具的证明文件重大失实并且造成严重后果。判断注册会计师是否存在疏忽大意的过失,重要的是判断注册会计师能否预见自己的行为可能导致危害社会的结果。而判断“能否预见”的标准是在正常的执业过程中,以注册会计师的执业水平和执业能力能否预见到其自身的行为可能导致危害社会的结果,如果注册会计师不能预见,即不具有犯罪过失,不负刑事责任。对于注册会计师来讲,过于自信的过失是指其已经预见到自己的执业行为可能重大失实并且可能会导致危害社会的结果,但其轻信能够避免,以致发生了危害社会的结果。

(2)注册会计师存在重大过失才要承担过失犯罪的刑事责任。在这里要区分“一般过失”和“重大过失”。对于重大过失的判断标准,我国《刑法》或有关司法解释并没有做出明确的规定。笔者认为,要明确界定“一般过失”和“重大过失”,可以“重要性水平”作为衡量尺度。重要性是指会计信息漏报或错报的严重程度,这个“程度”在特定环境下足以改变或影响任何一个具有理智的信息使用者依赖这些信息所做出的判断。当注册会计师的过失在所规定的重要性水平范围内,则为一般过失;反之,超出该范围则为重大过失。重要性水平可采用定量标准和定性标准。对于定量标准,当注册会计师对某一项目的漏报或错报金额占该项目总金额的10%以上时,可认定为重大过失;反之,则为一般过失。当然“定量”也是相对的,即使漏报或错报金额的比重没有达到10%,但绝对数额较大时,也应当认定为重大过失。就定性标准来讲,注册会计师必须是“严重不负责任”,即注册会计师严重违反工作制度,工作马虎,不履行或者不正确履行其审计职责,才能被认定为重大过失。

三、区分注册会计师欺诈的刑事责任和重大过失的刑事责任

如前所述,注册会计师欺诈的刑事责任和重大过失的刑事责任的区分主要基于以下两点:①在主观罪过方面,注册会计师欺诈的犯罪是故意的,而注册会计师重大过失的犯罪是过失。在这里,故意无轻重之分,而过失有轻重之分,注册会计师的一般过失不需要承担刑事责任。②在犯罪的结果上,注册会计师欺诈的犯罪必须具有严重的情节,而注册会计师重大过失的犯罪在结果上必须是严重的。这里“严重情节”的范围比“严重后果”的范围要大一些。总体上来讲,注册会计师的刑事责任追究有赖于客观结果和主观心理的双重判断。一般而言,只有当审计结果的偏差给信息使用者带来了较大损失或具有严重的情节,并且注册会计师在审计的过程中有重大过失时,注册会计师才需要承担刑事责任。

主要参考文献

1. 高铭暄,赵秉志.刑法论丛(第1卷).北京:法律出版社,1998
2. 王作富.中国刑法的修改与补充.北京:中国检察出版社,1997
3. 赵秉志,于志刚.新刑法典拆解比较与适用.北京:中国经济出版社,1997