



对法务会计法律责任 几个相关问题的探讨

浙江财经学院 谭立

法务会计是指会计专业人员为处理涉及财产权益的诉讼或非诉讼法律事项依法提供的会计专业服务,包括专家证言、专家辅助及专业顾问服务。法务会计人员在提供这些专业服务过程中如未能尽其义务,则可能会承担相应的法律责任。本文在探讨法务会计法律责任的含义、责任主体、责任形式等内容的基础上,将其与相关的财务会计、独立审计的法律责任进行了对比分析,以深化对法务会计法律责任的理解。

一、法务会计的法律责任

“责任”一词通常具有两种含义:第一种含义是指与一定的职业、岗位或角色相对应的义务;第二种含义由第一种含义转化而来,是指处于某一职业、岗位或角色的责任主体因未尽其义务而受到的否定评价或制裁。法律责任通常指的是第二种含义,即行为人违反法律或合约而依法承担的不利后果。因此,对法务会计来说,存在会计责任和法律责任两种形式的责任,前者为法务会计人员应尽的职业责任,后者为法务会计人员因未履行其职业责任而应承担的不利后果或法律制裁。这里所要探讨的是法务会计的法律责任。

法务会计的法律责任,是指法务会计人员在执业过程中因故意或过失提出了欺诈或错误的专家意见或有其他违法行为而应依法承担的不利后果。在英美法系国家,法务会计人员一般受当事人委托而成为专家证人,因其过错使当事人遭受损失的,应承担违约责任;因其实施欺诈行为而使有关当事人受到损害的,应承担侵权责任,或同时承担作伪证的刑事责任,并可能因其违法行为而承担行政责任。在大陆法系国家,法务会计人员受公安司法机关指定或聘请而成为鉴定人,因其过错使有关当事人遭受损失的,应承担侵权责任,或同时承担行政责任和(或)作伪证的刑事责任。法务会计的责任主体通常是法务会计人员,也可能是会计师事务所、资产评估公司、财务咨询公司等会计专业机构。

法务会计区分为诉讼法务会计与非诉讼法务会计,它们的法律责任表现有所不同。诉讼法务会计的法律责任与诉讼活动密切相关,其责任主体一般是作为专家证人的法务会计人员,承担由败诉或欺诈导致的法律责任;非诉讼法务会计的法律责任与诉讼活动没有关联,其责任主体一般是作为专家助理或专业顾问的法务会计人员,承担由违约或共同侵权导致的法律责任。

二、法务会计与财务会计法律责任的比较

财务会计的法律责任,是指单位或个人在生成和提供财务会计信息过程中因违反相关会计法律规范所应承担的法

律后果。这里的会计法律规范不仅包括《会计法》、企业会计准则、《企业会计制度》,还包括税法、《公司法》、《证券法》等法律中相关的会计行为规范。财务会计的法律责任可分为单位法律责任、单位负责人法律责任、会计人员法律责任和非会计人员法律责任四种,其责任形式有民事责任、行政责任和刑事责任。可见,由于法务会计与财务会计的功能、行为主体及执业规范不同,因此其法律责任主体、来源及承担方式等方面也存在重大差异。

1. 责任主体不同。如上所述,财务会计的法律责任主体有四种,而法务会计的法律责任主体只有两种,并且一般情况下法务会计的两类责任主体具有互斥性。

2. 责任来源不同。财务会计的职业义务一般属于法定义务,未尽这种义务时应承担侵权责任。法务会计受托提供服务,其职业义务来源于其与委托人的约定,违反这种义务时应承担违约责任。换言之,法务会计的法律责任一般是由于未尽约定义务而产生的。当然,如果法务会计人员因执业活动违法而侵犯了有关当事人的利益,则应承担侵权责任。

3. 责任形式不同。虽然财务会计与法务会计的责任形式都有民事责任、行政责任与刑事责任三种,但财务会计的法律责任主要表现为行政责任,且通常受处罚的是单位。法务会计的法律责任主要表现为民事责任,且主要承担者是法务会计人员(法务会计人员一般以自己个人的名义执业和出庭作证)。

4. 责任风险不同。社会经济的发展使得会计信息的基础性作用日益广泛而深入。但是,近年来因会计信息失真或披露不当而引发的诉讼也日益增加,因此财务会计的职业风险不断提高。法务会计则不同,它是在出现问题之后才参与进来的,并只是协助法律工作者查证相关的财会事实,其专家意见还须经过法官、律师、当事人等的审查,并接受对方当事人、律师或专家的质疑。这种严密的控制程序使法务会计人员一般没有作假的机会和必要,其过失所导致的错误大多也能在上述程序中被揭示出来。可见,因法务会计人员过错而致人损害的可能性很小。

三、法务会计与独立审计法律责任的比较

我国《独立审计基本准则》规定:按照独立审计准则的要求出具审计报告,保证审计报告的真实性、合法性是注册会计师的审计责任。这里的“审计责任”实质上就是前述“责任”一词的第一种含义,即注册会计师对委托人和被审计单位应尽的义务。因此,独立审计的法律责任就是,注册会计师因故意或过失未尽上述义务而使其本人和会计师事务所受到的法律

制裁。从责任形式来看,独立审计的法律责任包括民事责任、行政责任和刑事责任。其中,民事责任主要表现为侵权责任,也可能表现为违约责任。

显然,法务会计与独立审计的法律责任都是其责任主体因违反职业义务所受到的法律制裁,有民事责任、行政责任和刑事责任三种形式,理论上均应以民事责任为主体,并有时表现为侵权责任和违约责任。但是,两者的法律责任亦存在以下区别:

1. 责任主体与责任来源不同。法务会计的责任主体是法务会计人员(或同时包括会计鉴定机构),其法律责任主要来源于因提供错误的专家意见而致使相关当事人败诉或失利的风险,同时也可能来源于因与委托人串谋实施欺诈行为而导致的共同侵权。独立审计的责任主体是会计师事务所及注册会计师,其法律责任来源于固有风险、控制风险和检查风险等审计风险。

2. 归责原则不同。对于法务会计法律责任的认定与归结,目前国内外尚未有明确的法律规定,实践中一般适用过错责任原则,即法务会计人员在执业过程中因故意或重大过失给当事人造成损失或其他严重后果而应承担的相应的法律责任(在普通过失情况下通常不承担责任)。注册会计师法律责任的归责原则,经历了从过错责任到过错责任与过错推定责任并存,再到过错责任、过错推定责任和无过错责任并存的的发展过程,但各国之间存在一定的差异。目前,注册会计师大部分情况下承担过错责任,只有少数情况下对普通过失承担责任。在上市公司会计报表存在虚假陈述的情况下,我国《公司法》、《证券法》等规定注册会计师承担过错推定责任,某些国家甚至要求其承担无过错责任。

3. 对第三者责任的不同。由于会计信息的公共物品性质,大部分信息使用者属于审计约定之外的第三者,他们基于对经注册会计师审计的会计报表的信赖而做出投资、贷款、供货等决策,由此造成的损失应由注册会计师承担连带责任。但是,法务会计中的专家意见仅为当事人处理及解决纠纷或案件所用,故一般不存在对第三者承担责任的问题。

4. 责任风险及控制或预防方式不同。前已述及,对法务会计人员来说,其仅承担过错责任,如果其能勤勉尽责,加之其专家意见须经法官或法律事项承办人的审查,其错误可能导致不利后果之前被揭示出来,那么其实际招致法律责任的风险很小。在独立审计中,注册会计师应充分考虑审计重要性及审计风险,保持职业上应有的认真和谨慎态度,通过实施必要和适当的审计程序来揭示会计报表中存在的重大错误与舞弊。但由于审计风险的内在属性及审计抽样测试的局限性,不可能保证所有错误与舞弊都得以揭示,因此审计风险始终无法消除。随着社会公众对注册会计师行业期望的不断提高,其法律责任呈现出不断扩张的趋势,归责原则也将愈加严格。

四、法务会计法律责任的其他相关问题

本文前面的分析主要基于英美法系国家的法务会计状况。实际上,法务会计的法律责任与一国的诉讼模式有很大的关系,诉讼模式不同,责任状况亦有所不同。英美法系国家实行当事人主义诉讼模式,对于案件中的有关财会专门问

题,当事人各方均可自行委托专家证人提供专家意见。法务会计人员受托于一方当事人,履行查证相关财会事实的约定义务,因此其法律事项主要表现为违约责任。大陆法系国家则不同,其实行职权主义诉讼模式,对于案件中的有关财会专门问题,一般由公安司法人员依法指派或聘请法务会计人员进行查验和鉴定,并出具鉴定意见。因此,这些国家的法务会计人员因未尽职业义务而承担的法律责任主要是侵权责任。我国属大陆法系国家,实行职权主义诉讼模式,法务会计人员一般充当鉴定人,对有关财会专门问题出具司法会计鉴定。因此,目前我国法务会计人员的工作性质决定了其法律责任一般只能是侵权责任。

1. 主体资格及其责任承担。就目前情况来看,各国法务会计业务大多由独立审计师提供。这就存在承接业务和承担法律责任的资格问题。在英美法系国家,独立审计师等法务会计人员一般以私人名义承接业务,独立承担相应的法律责任。我国等大陆法系国家则通常是由专业机构承接业务,再派出专业人员执行。在这种情况下,法务会计人员就失去了民事主体资格,只能在某些时候承担行政责任或刑事责任,而民事责任则由其所在专业机构承担(当然,该专业机构可在一定数额内向直接责任人追偿)。这显然存在问题,因为作为专家证人的法务会计人员出具的书面专家意见和其在法庭等场合所作的说明、回答询问或反询问等均构成其专家意见的有机组成部分,要求每次发表意见都经过其所在单位审查同意显然是不现实的。况且,真正了解情况的只有直接经办业务法务会计人员本人,其意见也是根据个人的知识和职业经验发表的。因此,理论上由法务会计人员承接业务并独自承担相应的责任更为合理,这样可促使其勤勉尽责、提高效率。

笔者认为,在现阶段我国实行鉴定人制度的情况下,由于诉讼中不存在各方当事人专家的对抗机制,容易导致鉴定中的腐败或过错,现实的办法应当是强化责任约束,即由法务会计人员独立承接业务,并由其所在专业机构加盖公章以示担保,从而构筑法务会计人员对其过错承担无限责任、其所在专业机构承担连带保证责任的责任体制。这种体制必将对法务会计人员及其所在专业机构构成强有力的责任约束,增强法务会计人员的自觉性和强化专业机构对法务会计人员的监督和管理,从而有助于提高法务会计人员的执业质量。

2. 责任竞合与共同侵权。在法务会计中,受托提供专业服务的法务会计人员,其未尽约定义务时一般承担违约责任,但该违约行为有时又会因违反了相关执业规则或法律规定而构成对委托人利益的侵犯,由此又可追究其侵权责任,这种情况称为责任竞合。我国刚颁布的《民事证据规则》和《行政证据规则》均规定,当事人可聘请专家就案件中的专门问题进行说明或质证,因此受聘于当事人一方的专家证人已在我国逐步出现,上述责任竞合的情形也就在所难免。在发生责任竞合时,依照法理当事人不能既追究责任人的违约责任又追究其侵权责任,否则将形成不当得利,此时当事人可自由选择最有利的的方式来追究违法行为人的法律责任。如果法务会计人员与委托人串通出具虚假专家意见,并致使对方当事人或第三人受损,则形成共同侵权。此时,法务会计人员与委托人应共同对受害人承担连带赔偿责任。☐