

会计人员职务犯罪的认定标准

郭杰

(郑州大学西亚斯国际学院, 郑州 451150)

【摘要】目前,会计人员职务犯罪呈现出触犯罪名多、人员牵涉广、社会危害大等特点,但是有关会计人员职务犯罪的认定涉及许多问题,如会计行为的罪与非罪、此罪与彼罪以及量刑等问题。具体来说,衡量会计人员职务犯罪首先要全面分析会计犯罪的客体、客观方面、主体和主观方面四个要件。只有对这四个方面进行深入分析,才能真正地理解会计人员职务犯罪的确切内涵,从而对其进行正确的定罪量刑。

【关键词】会计人员; 职务犯罪; 会计犯罪

近些年来,随着我国经济发展速度加快,会计人员职务犯罪案件越来越多,金额越来越大,不良后果也越来越严重,已经危害到了国家经济秩序安全。然而,我国《刑法》目前还没有对会计人员职务犯罪做出专门规定,这种情况不利于遏制会计犯罪现象。因此,加强会计人员职务犯罪方面的研究具有一定的理论和现实意义。

会计人员职务犯罪主要是指国家机关、企事业单位

等组织的会计人员,在工作过程中严重违反会计法规,故意或过失实施侵害社会主义市场经济秩序或其他经济秩序,情节恶劣,后果严重,应受刑罚惩罚的行为。会计人员职务犯罪的认定必须从其所侵犯的客体、客观方面、主体和主观方面四个方面进行。

一、会计人员职务犯罪所侵犯的客体

犯罪客体是认定犯罪的一个非常重要的标准,具体

按照税收立足于经济的原则,作为支付给要素提供者的资产输出,不应属于企业所得税征税范围,应在计算企业所得税时扣除;然而捐赠支出应视作企业处置自身所得,与生产经营活动无关,不应税前扣除。

《企业所得税法》对于两项业务的不同扣除标准规定不完全符合这一原则。广告支出虽然应全额扣除,但为了实现“保障财政收入”这一税收目标,规定了每年的扣除限额,剩余部分虽在当年不得扣除但可结转下年。另外,扣除限额规定的比例较高,为销售收入的15%,所以广告支出接近于可全额扣除,并且最终一定可以全额扣除。捐赠支出虽然有一部分可税前扣除,但扣除限额较小,仅为利润总额的12%,而且不足扣除部分不得结转。由此可以推断规定捐赠支出的扣除限额是为实现“资源与收入的合理、公平分配”这一税收目标,是政府鼓励企业捐赠的表现。

所以,在判断存货用作广告宣传、对外捐赠时的扣除金额是应按账面价值还是经视同销售调增后的金额确定时,要紧扣税法精神,不可任意选择,以免造成涉税风险。

存货用作广告宣传,这批存货的价值最终会沿着企业的价值链转移到下一批准备出售的存货中,因此允许其全额扣除,即在本文案例中应调减当期应纳税所得额50万元,剩下50万元结转下年。若仅允许扣除成本部分则

会导致原先视同销售处理时,调增的应纳税所得额再一次被计入应纳税所得额中,造成重复征税。

存货用作对外捐赠的,该批存货在捐赠发生时,其价值已完全离开企业,不同于用于广告宣传会又一次地通过企业价值链进入下一批待售存货之中,因此不存在导致重复征税的问题。另外,这批存货在视同销售处理时已经将成本和其应承担的期间费用扣除过一遍,只是将不超过年度会计利润12%的成本费用从应纳税所得额中扣减已是重复扣税,若要以调增后的金额作为扣除额就意味着不但会产生更多的重复扣税,而且连企业处置自己的资产都可以由政府负担一部分成本,与税法精神不大相符。所以笔者认为,存货用于对外捐赠的,在视同销售处理后只能扣除成本部分,即本文案例中仅能按照100万元税前扣除,不需再做纳税调整。

五、总结

笔者经研究思考发现,税法对所得税视同销售规定基本立足于经济活动的实质内容,企业财务人员在决定是否视同销售税务处理以及视同销售的税前扣除时,可以遵循此要点进行判断。

主要参考文献

刘孙芸.谈视同销售业务的会计与税务处理[J].财会月刊,2015(7).

来说,会计人员的犯罪行为侵犯了《刑法》所保护的社会关系,即会计人员职务犯罪的客体。同时,明确犯罪客体也是揭示犯罪的危害本质,增强人们的社会责任感,维护社会稳定和安全的需要。犯罪客体分为简单客体和复杂客体。

1. 简单客体。会计人员职务犯罪所侵犯的简单客体是指某一种会计犯罪行为只直接侵害一种社会关系,即违反了国家的会计管理制度,其具体违法行为侵犯了国家对会计工作的管理秩序及其有关会计人员的工作秩序,也就是会计秩序,如欺诈发行股票债券罪、提供虚假财务报告罪、妨害清算罪和隐匿及故意销毁会计凭证、会计账簿、财务会计报告罪等。这些犯罪行为和罪名也是会计人员职务犯罪中较为常见的一些犯罪行为和会计人员在犯罪的时候经常触犯的罪名,它们所侵犯的客体主要是国家的会计制度,妨碍了国家对企事业单位的管理秩序。

2. 复杂客体。即一种会计人员职务犯罪行为所侵犯的客体包括两种或者两种以上社会关系,即除了侵犯了国家对会计工作的管理秩序和会计人员的工作秩序之外,还侵犯了一些其他制度,影响了其他一些社会秩序的正常进行,如国家、社会或个人的财产管理秩序,国家机关、企事业单位工作人员及企业、金融、税收的管理秩序等。大部分会计犯罪客体都属于复杂客体,如提供虚假证明文件罪的客体不仅侵犯了国家会计秩序,影响了会计秩序的正常进行,还侵犯了中介组织及其人员职务行为的廉洁性;偷税罪、贷款诈骗罪、洗钱罪侵犯的客体除了侵犯国家会计制度之外,还侵犯了国家的税收征管制度、金融管理制度以及国家财产所有权或者妨碍司法机关的正常活动。

二、会计人员职务犯罪所表现的客观方面

我国刑事法律规定,一些会计人员行为对刑事法律所保护的社会关系造成侵害的客观的外在事实即为会计人员职务犯罪的客观方面。其主要包括危害行为、危害结果等。正确把握会计犯罪的客观方面有助于区分是否构成犯罪,触犯什么罪名以及犯罪既遂与未遂的界限。

1. 危害行为。会计人员职务犯罪客观方面的危害行为大多表现为一种积极的作为行为,但是也有部分表现为消极的不作为行为。

积极的作为是指会计人员从自身愿望出发所实施的违反禁止性规范的行为。这种行为是危害行为的基本形式之一。如隐匿、故意销毁会计凭证、会计账簿、财务会计报告罪的危害行为主要表现是伪造、变造会计凭证、会计账簿和其他会计资料,或者是会计人员编制了虚假的财务会计报告以及伪造、变造证明文件等。提供虚假财务报告罪的危害行为主要是行为人提供的财务会计报告不真实,或者提供了虚假的证明文件或出具重大失实的证明文件,或者故意隐匿、销毁会计资料等行为。

不作为是指根据法律规定和合同约定规定了行为人的义务,而且行为人能够履行该种义务却不履行该义务的行为,它也是危害行为的基本表现形式之一。在会计犯罪中,不作为的危害行为并不常见,主要是在会计共同犯罪中,负有法定职责的会计人员违反法定职责,通过不作为的形式纵容作为犯的某些犯罪行为。还有些不作为主要表现为故意不依法披露会计信息的行为。如会计人员在有关部门进行财务执法检查或税务检查中,不配合检查人员的工作,推诿扯皮,故意不提供会计资料的行为,或者在提供财务资料时做出对其有利的取舍都可以构成不作为的犯罪行为。

2. 危害后果。无论是作为的行为还是不作为的行为都会产生一定的危害后果,否则就不构成犯罪。因此,危害后果也是判断是否构成犯罪的的主要标准之一。

会计人员职务犯罪的危害后果有些要求达到一定的金额标准。如在偷税罪中,对于犯罪主体的不同,其数额规定也有所区别。对纳税人来说,偷逃税额占应纳税额的百分之十以上且不满百分之三十,同时偷逃税额在一万元以上不满十万元的量刑较轻。对扣缴义务人来说,不缴或者少缴已代扣、代收税额,占应缴税额的百分之十以上而且数额在一万元以上就达到量刑标准。根据我国《关于经济犯罪案件追诉标准的规定》,对于“数额较大”或者“数额巨大”都确定了数额标准,同时也规定了不同的处罚方式。

还有一些犯罪行为的危害后果没有规定具体的数额标准,只要“情节严重”就可以构成犯罪,即行为犯。如偷税罪中规定“有二次偷税行政处罚记录”的,无论偷税数额是否达到数额犯的标准,只要有此行为即可构成犯罪。提供虚假财务报告罪要求必须“严重损害股东和其他人利益”,妨碍清算罪要求必须“严重损害债权人或其他人利益”等。

三、会计人员职务犯罪的主体

每一种犯罪行为都要有具体的行为人,同时要由其承担刑事责任。所以,犯罪主体同样是犯罪构成中不可或缺的组成部分。会计人员职务犯罪的主体是指国家机关、企事业单位及其会计人员实施了严重危害社会的行为,后果比较严重或者行为比较恶劣,根据刑事法律规定应当承担刑事责任的自然人或者单位。具体来说主要有以下几种:

1. 会计人员或会计业务负责人。根据《会计法》的有关规定,会计人员必须持有会计证。而且对会计业务负责人(会计主管)要求更为严格,除了要求取得会计证,而且还要具备会计师以上职称或者从事会计工作三年以上。有关会计法规还规定,会计岗位包括会计业务负责人(含会计主管)、出纳、稽核以及从事资产、劳动报、费用核算等人员。由此可见,会计人员是指取得会计从业资格证

书,从事会计记账、核算以及会计监督的人。除了包括我们通常意义上所说的一般会计人员以外,还包括出纳、会计机构负责人、总会计师、财务副总等,这些人员构成了会计犯罪的最主要主体。

2. 接受他人委托代他人处理会计资料的人员。在会计实践中,一些中小企业出于降低经营成本考虑,在本单位不设置专职的会计岗位,而将其会计业务委托给一些会计中介机构或者专门的会计人员代为处理,这些会计中介机构和会计人员及单位不存在劳动关系,不属于单位的职工,但是他们往往也要接受单位负责人的指令进行会计资料的处理。因此,在会计犯罪中,基于委托关系而代为处理会计资料的人员同样也是《会计法》所说的会计人员,也应该属于会计犯罪的主体。

3. 未取得会计从业资格证而从事会计业务的人员。根据《会计法》的规定,从事会计业务必须首先取得会计从业资格证书。但是,在实际工作中也有些人没有取得会计证,但是接受了单位的聘任,从事实际的会计业务(出纳)。此类人员不管是否实际取得会计从业资格,只要实际从事会计业务,也要以会计人员论。因此,此类人员同样可以构成会计犯罪的另一主体。

4. 单位。理论界关于单位能否成为会计犯罪的主体有不同的观念。有学者认为会计犯罪只能由自然人构成,单位不构成会计犯罪的主体。但是,也有一些学者认为单位也可以成为会计犯罪的主体。笔者认为,在不同的会计犯罪中,有些犯罪的主体既可以是会计人员,也可以是单位。在有些类型的会计犯罪中只能是会计人员,而不能是单位。

在司法实践中,很多会计犯罪都是实行的“双罚制”,即既处罚会计犯罪的直接责任人员,同时还要对单位处以一定的刑罚。因为,单位是大多数的会计犯罪最终的获益者,而会计人员之所以进行一些犯罪行为要么是因为接受了单位负责人的指令,要么是主动为了单位的利益而为之。因此,单位可以成为会计犯罪的主体是毋庸置疑的。如欺诈发行股票、债权罪不但要对单位处罚金,而且还要追究直接负责的主管人员和其他直接责任人员的刑事责任。此时单位和自然人都可以成为犯罪的主体。

但是也有一些会计犯罪属于单一犯罪主体,只能是会计人员而不能是单位。如提供虚假财务报告罪,其犯罪主体只能是单位的会计人员、主管人员或者单位负责人,只能采取“单罚制”,而不能由犯罪单位承担责任。因为单位提供虚假财务报告的主要目的在于误导投资者购买该公司的股票,投资者因信赖单位所提供的虚假财务报告而蒙受了损失,是虚假财务报告的受害人。如果再让单位承担刑事责任会加大投资者的损失,实际上是将刑事责任转嫁给了投资人。因此,此类会计犯罪的主体只能是自

然人,而不能是单位。另外还有如妨碍清算罪也同样采取的是“单罚制”,单位不构成犯罪的主体。

四、会计人员职务犯罪所表现的主观方面

主观方面是指会计人员职务犯罪主体在从事某些行为时以及对该种行为可能出现的危害社会后果是出于故意还是过失的心理态度。这也是判断会计人员职务犯罪时“罪与非罪”的主要标准之一。

会计犯罪故意是会计人员在实施犯罪行为时,行为人已经预见到其所为之特定行为可能会危害社会,但是其希望或者放任该危害后果发生,即行为人对于虚假会计信息的严重后果是持希望的态度。如隐匿、销毁会计凭证、会计账簿、财务会计报告罪,其犯罪的主观方面只能是故意,因为行为人已经知道或应该知道故意隐匿、销毁会计凭证、账簿以及会计报告的行为会给国家或者其他单位或者个人造成一定的损失,但是为了达到其犯罪目的,希望或者放任这种危害后果的发生。另外,还有偷税罪、提供虚假财务报告罪、妨碍清算罪等主观方面要求一定是故意的心理态度。

会计犯罪过失是有关会计人员在实施该种行为时应当预见其所从事的某些行为也许会有危害社会情况的发生,但是会计人员由于疏忽大意而没有预见到该种危险所持的一种心理态度。如中介组织人员出具证明文件重大失实罪,由于一些从事资产评估、验资、会计等工作的中介组织人员在工作时敷衍塞责,出具的证明文件重大失实,由此给社会造成了严重损失。此类犯罪的主观方面必须是一种过失的心理态度,就是“不希望”危害后果的发生。如果行为人在从事此类行为的时候主观方面是“希望”危害后果的发生,就会构成中介组织人员提供虚假证明文件罪。而后者在量刑上要比前者更重。由此可见,犯罪主体在犯罪时的主观方面的不同也是区分“此罪与彼罪”的一项重要标准。

鉴于以上分析,会计人员职务犯罪认定是一个非常复杂的责任认定过程,只有严格从以上四个方面进行分析,才能准确的认定会计人员是否构成职务犯罪,分清“罪与非罪”、“此罪与彼罪”的界限。同时,也只有如此司法人员才能对会计人员职务犯罪行为进行准确的定罪量刑,以达到不枉不纵的目的。

主要参考文献

秦浩.涉嫌职务犯罪案件的司法会计鉴定与思考——以A报社李某等人涉嫌职务犯罪为例[J].会计之友,2015(10).

【基金项目】2014年度河南省教育厅人文社会科学规划项目课题“河南省会计人员职务犯罪问题研究”(项目编号:2014-GH-213);郑州大学西亚斯国际学院2014年教改课题“法务会计的应用研究”(项目编号:2014JGQN44)