

关于完善《会计法》中 行政责任规范思考

李美云 刘丽丽

摘要：本文首先分析指出我国现行《会计法》在行政责任规范方面存在单位负责人责任主体地位不明确、违法行为重复规制、遗漏重要责任种类和重要责任主体、处罚力度严重不足以及《会计法》中行政责任规范与《刑法》衔接不佳等问题，进而有针对性地提出明确解释单位负责人，删除、补充和修改滞后规定，加大罚款责任力度，推动其他相关法律的改进等相关修订建议。

关键词：《会计法》修订；行政责任；责任主体；违法行为

中图分类号：DF436 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)06-0053-04

传统三大法律责任包括民事责任、行政责任和刑事责任，其中行政责任是现行《会计法》规定的主要法律责任形式，符合《会计法》作为经济法子部门法的地位特征。但自1999年《会计法》第二次修订以来，关于行政责任的相关规定却始终未修改，这与我国经济状况和法制状况的发展、变化相比明显滞后。本文拟针对其中的一些问题进行分析并提出完善建议。

一、现行《会计法》行政责任存在的问题

(一) 单位负责人责任主体地位不明确

责任主体是法律责任的构成要件之一。现行《会计法》第4条、第21条

规定了“单位负责人”对会计资料的真实性和完整性负责，而第6章却将会计法律责任主体表述为“直接负责的主管人员和其他直接责任人员”。对此，许多会计界人士认为《会计法》中单位负责人法律责任缺失。事实上，运用法律解释方法中的体系解释方法（体系解释方法是指将需要解释的法律条文与其他法律条文联系起来，从该法律条文与其他法律条文的关系、该法律条文在所属法律文件中的地位以及有关法律规范与法律制度的联系等方面入手，系统全面地分析该法律条文的含义和内容，以免孤立地、片面地理解该法律条文的含义）可以发现：首先，现行《会计法》中，“直接负责的主管人员和其他直接责任人员”是沿用我国《刑

法》关于单位犯罪的规定，即《刑法》第31条规定的“单位犯罪的，对单位判处罚金，并对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员判处刑罚”。纵观其他法律，如《公司法》《证券法》《税收征收管理法》，其法律责任部分的行政责任主体都沿用了《刑法》关于“直接负责的主管人员和其他直接责任人员”的规定。《会计法》也不例外。其次，关于“单位负责人”与“直接负责的主管人员和其他直接责任人员”的关系，《刑法》实践将单位负责人解释在“直接负责的主管人员”范围内，如《最高人民法院、最高人民检察院关于办理危害生产安全刑事案件适用法律若干问题的解释》（法释[2015]22号）第3条规定：“刑法第135条规定的‘直接负

基金项目：中国政法大学横向课题“《会计法》立法问题研究”（1021-23216151）

作者简介：李美云，中国政法大学民商经济法学院教授；

刘丽丽，中国政法大学民商经济法学院硕士研究生。

责的主管人员和其他直接责任人员’，是指对安全生产设施或者安全生产条件不符合国家规定负有直接责任的生产经营单位负责人、管理人员、实际控制人、投资人，以及其他对安全生产设施或者安全生产条件负有管理、维护职责的人员。”《最高人民法院关于印发〈全国法院审理金融犯罪案件工作座谈会纪要〉的通知》(法[2001]8号)规定了单位犯罪直接负责的主管人员和其他直接责任人员的认定：“直接负责的主管人员，是在单位实施的犯罪中起决定、批准、授意、纵容、指挥等作用的人员，一般是单位的主管负责人，包括法定代表人。”并且通过公开的会计违法行为行政处罚决定书也可以佐证，如中国证券监督管理委员会湖南监管局行政处罚决定书[2018]3号中指出，“时任中兵红箭董事长隋建辉作为对外披露财务报告的第一责任人，时任中兵红箭总经理兼董事、中南钻石总经理李玉顺负责公司的全面生产经营，时任中兵红箭财务总监兼董事、中南钻石总会计师申兴良分管财务相关工作，三人均在中兵红箭2015年年度报告上签字，应当对2015年度中兵红箭披露虚假财务信息承担直接责任，为直接负责的主管人员。”所以，《会计法》中，“单位负责人”实际上包含于“直接负责的主管人员和其他直接责任人员”。从法律专业角度，笔者认为，这一问题是因会计界与法学界专业“代沟”以及《会计法》立法技术上的特殊性产生的对法律概念的误解，同时也是《会计法》中对法律概念缺乏明确解释所导致的。

(二) 违法行为重复规制

现行《会计法》第43条、第44条分别规定了“伪造、变造会计凭证、会计账簿，编制虚假财务会计报告”“隐匿或者故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告”的违法

行为应承担的法律责任，第45条规定了“授意、指使、强令会计机构、会计人员及其他人员伪造、变造会计凭证、会计账簿，编制虚假财务会计报告或者隐匿、故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告”的违法行为应承担的法律责任。从法律解释的角度来看，第43条和第44条规定的违法行为可以解释为会计人员和单位所实施的行为。会计人员自发地实施上述违法行为一般是出于为自身谋取不正当利益，而单位实施上述行为一般情况下都是单位负责人为了单位非法利益授意、指使和强令会计人员实施的。由此可见第45条所规定的情形实际上包含在第43条和第44条之中，属于重复立法。

(三) 遗漏重要责任种类和重要责任主体

现行《会计法》规定了行政处分和行政处罚两种行政责任。行政处分和责任主体仅限于国家工作人员，具体责任种类参见《公务员法》的规定。行政处罚则适用于《会计法》规定的所有责任主体，具体责任种类包括责令限期改正、通报、罚款、行政处分、五年内不得从事会计工作等。“行政处罚+行政处分”的行政责任模式看似全面，实则遗漏了重要行政处罚责任种类和重要主体的行政处分责任。一是没有“没收违法所得”这一责任种类。从法理来讲，应在对会计违法行为主体处以罚款之前，没收其违法所得。违法主体实施会计违法行为所获收益可能是巨大的，仅对其处以有限数额的罚款甚至无法抵消其所获收益，法律效果难以实现(黎江虹、吴京辉、金恩雨等，2017)。二是现行《会计法》第46条只规定了针对身为国家工作人员的单位负责人的行政处分，没有规定针对非国家机关工作人员的单位负责人的行政处罚。这意

味着，非国家工作人员的单位负责人打击报复会计人员将不用承担法律责任，不符合公平原则。三是《会计法》只关注上述单位负责人等会计主体内部的责任主体，缺乏对代理记账机构代理记账行为法律责任的关注，缺少对代理记账机构人员等外部法律责任主体的规制(黎江虹、吴京辉、金恩雨等，2017)。

(四) 处罚力度严重不足

一方面，随着经济社会的发展，1999年制定的罚款数额已经不能适应目前惩罚会计违法行为的要求，缺乏威慑力。另一方面，与《公司法》《证券法》《税收征收管理法》相比，《会计法》的罚款数额明显较低，更无法与域外行政责任与刑事责任共存的经济单行法对会计违法行为的处罚力度相比。例如，《公司法》对会计违法行为的处罚，对单位的罚款额度为5万~50万元，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员的罚款额度为3万~30万元；《证券法》对公司的处罚达到30万~60万元，对直接负责的主管人员和其他直接责任人员的罚款为3万~30万元，而《会计法》却分别为3千~5万元和2千~2万元。在美国，《萨班斯法案》对会计违法行为最高处以500万美元罚款或25年监禁(中国财政科学研究院财务与会计研究中心课题组，2017)。可以看出，《会计法》行政责任处罚力度严重不足。

(五) 《会计法》与《刑法》存在衔接问题

现行《会计法》没有规定民事责任，行政责任和刑事责任共同构成现行《会计法》的两大责任支柱。受制于“罪刑法定原则”的规定，对会计违法行为刑事责任的追究必然依赖于《刑法》的规定。从理论上讲，行政责任和刑事责任的区别取决于违法行为的轻重程度，一般追究行政责任，情节严重追究刑事

责任,因此,刑事责任构成是对行政责任的重要补充。《会计法》中规定,违反《会计工作基础规范》的10种行为(第42条)和其他5种违法行为构成犯罪的,追究刑事责任。然而《刑法》中的会计违法责任寥寥可数,只有“违规披露、不披露重要信息罪”(《刑法》第161条)“隐匿、故意销毁会计凭证、会计账簿、财务会计报告罪”(《刑法》第162条之一)“打击报复会计人员罪”(《刑法》第255条)等少数罪名,《会计法》与《刑法》的对接多处出现真空地带(中国财政科学研究院财务与会计研究中心课题组,2017),行政责任与刑事责任的衔接不够,同样削弱了《会计法》的威慑力。

同时,在这少数将会计违法行为单独作为犯罪的条文中,还存在责任主体不一致的问题。如《刑法》第255条“打击报复会计人员罪”,规定的责任主体是公司、企业、事业单位、机关、团体的“领导人”,而《会计法》规定的是“单位负责人”,从字面意思来看,“领导人”的范围应该大于“单位负责人”,两法的术语存在不协调问题。又如,“违规披露、不披露重要信息罪”仅针对“依法负有信息披露义务的公司、企业”,而《会计法》的责任主体包括国家机关、社会团体、企业、事业单位和其他组织等,范围远远大于该罪名的适用范围。罪行法定原则将导致其他单位提供虚假的或者隐瞒重要事实的财务会计报告的违法行为不用承担刑事责任。

二、相关完善建议

(一) 明确解释单位负责人

单位负责人作为《会计法》特有的重要概念,是为治理会计信息失真、会计秩序混乱而专门提炼的法律概念,在其他法律中很难出现。立法技术上的创新带来了法律适用的困难,因此

有必要对单位负责人的法律责任予以明确。笔者建议,可在《会计法》或其实施细则、行政解释或司法解释中明确单位负责人属于“直接负责的主管人员”。考虑到《会计法》作为会计规范的基础性地位,更宜在《会计法》附则关于单位负责人的定义后明确“单位负责人属于本法规定的‘直接负责的主管人员’”,即将第50条修改为:“本法下列用语的含义:单位负责人,是指单位法定代表人或者法律、行政法规规定代表单位行使职权的主要负责人。单位负责人属于本法规定的直接负责的主管人员之一。”

(二) 删除、补充和修改滞后规定

对于《会计法》第45条规定与43、44条重复的问题,出于立法的抽象和简洁考虑,没有必要再单独将45条重复规定,建议删去45条。

对于遗漏“没收违法所得”这一重要行政责任形式的问题,建议在行政责任形式中增加“没收违法所得”。对于第46条没有规定对国家工作人员的行政处罚,也没有规定针对非国家工作人员的行政处罚的问题,建议在“属于国家工作人员的,由其所在单位或者有关单位依法给予行政处分”之前,增加“对尚不构成犯罪的,给予警告和罚款”的规定。对于代理记账机构的行政责任缺漏问题,由于代理记账机构与单位内部的会计从业人员功能上具有相似性,可依照会计从业人员的规定执行(黎江虹、吴京辉、金恩雨等,2017),建议在第42、43、44条“会计人员”后增加“或代理记账机构人员”,将代理记账机构纳入责任主体的范围。即将第42条第3款修改为“会计人员或代理记账机构人员有第一款所列行为之一,情节严重的,五年内不得从事会计工作。”

此外,为打击单位其他领导人打击报复会计人员的违法行为,保护会计人员合法权益,宜修改《会计法》第46条,

与《刑法》概念相统一。根据责任法定原则,要追究除单位负责人以外的其他领导人打击报复会计人员违法行为的行政责任,必须由《会计法》进行明确规定。因此,建议将现行《会计法》第46条修改为:“单位负责人和其他领导人对依法履行职责、抵制违反本法规定行为的会计人员以降级、撤职、调离工作岗位、解聘或者开除等方式实行打击报复,构成犯罪的,依法追究刑事责任……”。

(三) 加大罚款责任力度

根据我国《立法法》第92条规定的“特别法优于一般法”原理,就会计问题而言,《会计法》相对《公司法》属于特别法;在证券财务信息披露问题上,《证券法》相对于《会计法》属于特别法。对涉及公司会计违反案件的处罚应优先依据《会计法》进行行政处罚;对上市公司会计违法行为又优先适用《证券法》进行处罚。而《会计法》的适用范围包括国家机关、社会团体、企业、事业单位和其他组织,包含了《公司法》和《证券法》的规制对象,且比《公司法》和《证券法》的适用范围更广,根据责任法定原则和《行政处罚法》第9、10、12条,作为否定性的法律后果,法律责任应当由法律规范预先设定,下位法不得超出上位法规定的范围设定行政处罚。

因此,应当增加《会计法》罚款责任上限,便于行政法规或部门规章等下位法细化对公司企业与经济状况相适应的法律责任。考虑到《公司法》的适用对象是所有公司,《证券法》主要针对其中的上市公司,范围更加狭窄,因事关公共利益,惩罚力度也较大,根据法律体系协调的原理,此次《会计法》修订的行政责任力度上限应低于《证券法》而高于或等于《公司法》。而《会计法》规制的对象除了公司以外还规制其他类型的组织,尤其是非盈利组织,其

财产责任承受能力不够强,因此可不变动罚款责任的下限。根据责任主体的不同又分为对“单位”的罚款和对“直接负责的主管人员和其他直接责任人员”的罚款。

(四) 推动其他相关法律的改进

对于《会计法》与《刑法》的衔接问题,由于会计行为的基础性,会计违法行为常常作为其他违法行为的手段,而《刑法》对会计违法行为的规范实际上区分为对作为其他经济犯罪的行为构成要件的会计违法行为的规范和对纯粹的会计违法行为的规范两类。例如,偷逃税的主要行为模式就是各种会计违法行为,包括伪造、销毁、涂改凭证等;会计人员个人的贪污犯罪基本上也是借助于上述会计违法行为。在这些情形中,会计违法行为仅仅是法律上规定的“逃税罪”“贪污罪”“挪用罪”

等经济犯罪的行为构成要件,本身并不构成独立的犯罪行为。鉴于实践中以伪造、变造的会计凭证、会计账簿、虚假的财务报表为表现形式的会计信息失真现象非常严重,1999年修订《会计法》时对“伪造、变造、隐匿、故意销毁应当保存的会计资料”辟专条进行规定,同时,《刑法》中增加了“隐匿、故意销毁会计凭证、会计账簿、财务会计报告罪”,将纯粹的会计违法行为纳入《刑法》调整范围,通过强化法律责任来治理虚假会计信息问题(刘燕,2009)。可以看出,由于罪刑法定原则的限制,会计违法行为的刑事责任只能通过《刑法》修改而追究,因此此次修法只能依靠《会计法》相关学者指出行政责任与刑事责任存在的衔接问题,进而向《刑法》提出修订建议来解决。

责任编辑 李卓

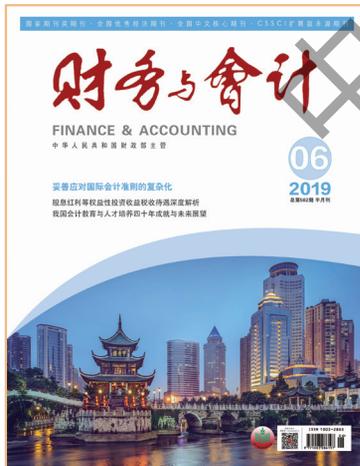
主要参考文献

- [1] 刘燕. 会计法[M]. 北京: 北京大学出版社, 2009: 524, 527-528.
- [2] 黎江虹, 吴京辉, 金恩雨, 唐国平. 我国会计法律责任研究——基于《会计法》修订视角[J]. 财务与会计, 2017, (21): 32-35.
- [3] 中国财政科学研究院财务与会计研究中心课题组. 各国会计法律制度研究[J]. 财政科学, 2017, (4): 14-30+35.
- [4] 张文显. 法理学(第四版)[M]. 北京: 高等教育出版社, 北京大学出版社, 2011: 236+239.
- [5] 薛克鹏, 张钦昱. 经济法学[M]. 北京: 中国政法大学出版社, 2017: 132.

封面图片·封面读说

第六封信：来自河流中巨石上的古楼阁 ——致现代写字楼

王桺



封面图片：贵阳
(供稿：全景网)

我们是如此不同,却又昼夜相望。

水声淙淙,淡绿的水波纹路可喜,映着眉眼低垂的洗衣人,她的黑发、旧布裙,鬓边的银钗旧了,簪着的野花是唯一的鲜艳。这画,你没有过。

你的明亮窗子里,总是有干练的年轻人爽朗大笑,为赚到一笔利润而欢呼、击掌,他们不沉吟于诗词,也不独自一个慢慢弹奏五弦的琴。他们喜欢汽车甚于书画,喜欢奔跑甚于矜持。倘若我不看你,只俯视脚下,则是桥如浮玉,心静如水,一切的一切都和一百年前、四百年前没有什么不同,然而我守得住我本身,却无力阻止世界的前进。

水泥钢筋连绵而起,我孤独的如同荒村独居的老人,满脑子旧事,丰富、明晰,却又无依无靠,听惯所有青年幼儿的赞美,却心知和他们永不是一路人。

然后有一日,如久病初愈,如雏鸟新啼,忽然因自己的存在而惊喜——不曾因衰朽而萎顿入泥土,却因古典的精美而继续屹立。一城之中,古物良多,现代建筑鲸吞蚕食了它们,到我这里,却默然绕行,不欺辱,不推搡。

我们的相守并非出自天然的深情,而是被人任性安排的。可是并无大碍,我不仅仅是古旧,你也不仅仅是新奇。

生不同时、生而不同,无论以什么缘分在此相伴,都可以归结为,岁月不虚,时代真好。