

论隐匿、故意销毁会计凭证、会计账簿、财务会计报告罪

——基于若干典型案例的分析

刘蔚文

(江苏警官学院侦查系 南京 210012)

【摘要】 本文主要分析了认定隐匿、故意销毁会计凭证、会计账簿、财务会计报告罪时的一些观点问题。笔者认为,该罪的犯罪对象包括小金库中的会计资料。拒不交出会计资料的行为构成犯罪须具备逃避依法查处的目的。在本罪罪数的认定上,行为人采取隐匿、销毁会计资料的手段进行其他犯罪的,应认定为牵连犯,从一重罪论处;行为人在实施其他犯罪后,为了掩盖罪行、逃避处罚而隐匿、销毁会计资料的,应实行数罪并罚。

【关键词】 隐匿 故意销毁 会计凭证 会计账簿 财务会计报告

1999年12月全国人大常委会通过的《刑法修正案》第1条规定,在我国《刑法》第162条后增加一条,作为第162条之一:“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,情节严重的,处五年以下有期徒刑或者拘役,并处或者单处二万元以上二十万元以下罚金。”2002年《最高人民法院、最高人民检察院关于执行〈中华人民共和国刑法〉确定罪名的补充规定》将本罪罪名确定为隐匿、故意销毁会计凭证、会计账簿、财务会计报告罪。近年来陆续出现了一些以本罪罪名判决的案件,但理论界对司法实践中反映出来的问题尚未进行很好的总结和探讨。鉴于此,本文在实证分析的基础上,对相关问题提出个人看法。

一、关于犯罪对象的认识

本罪侵犯的客体是国家会计资料的管理制度。就犯罪对象的范围而言,我国《会计法》和《会计档案管理办法》均将会计资料分为会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他类会计资料,但本罪只将隐匿、故意销毁前三类会计资料的行为认定为犯罪,按照罪刑法定原则的要求,隐匿、故意销毁其他类会计资料(如银行存款余额调节表、银行对账单等)不构成犯罪。对于上述问题的理解,学界基本没有争议。不过,司法实践中出现了一个颇具争议的问题,即隐匿或故意销毁小金库(即暗账或账外账)中的会计资料(主要是会计凭证和会计账簿)是否构成犯罪?换句话说,小金库中的会计资料是否属于我国《刑法》第162条之一“依法应当保存的”会计凭证和会计账簿?

案例一:2000年12月底,重庆某广告有限公司的实际负责人张天生,为达到偷税的目的,在该公司建立了一套暗账,主要记载该公司以现金收入且不开发票部分的广告款和一些支出。被告人张芹负责管理暗账及账款。2003年11月底,张天生因涉嫌犯罪被重庆市公安局立案侦查,该公司公开账簿被公安局扣押后,被告人张芹即将暗账中的余款转到该公司

的公开账户上,并擅自销毁了暗账,上述销毁的暗账涉及金额400余万元。张芹以故意销毁会计账簿罪被提起公诉。审理过程中,辩护人提出:被销毁的资料不属依法应当保存的会计凭证、会计账簿或财务会计报告。

重庆市第三中级人民法院根据上述事实和证据认为,张芹所记录的账页,是经营业务的账外账,反映了公司的经营活动,是国家进行监管的依据,属依法应予保存的会计账簿。张芹的行为已构成故意销毁会计账簿罪。

案例二:2001年至2003年间,被告人仲宏斌与陈国庆等人共谋,由陈国庆先后将从本单位小金库支付给业务单位和个人工程回扣款及违规报销的费用支出的原始凭证销毁,销毁金额达75余万元。公诉机关指控上述行为构成故意销毁会计凭证罪。辩护人则指出,被告人销毁的小金库账上的白纸条及部分发票并非法律规定应当保存的会计资料,不能认定其构成销毁会计凭证罪。

一审法院认为,小金库是通过收款不入账和虚假发票从大账上报支的手段设立的,这些款项的支出用途等具体情况在大账上不能准确反映。透过小金库本身的违法外表,这些款项的性质归根到底仍属公款,这部分公款仍应受到有效的监管,理应将该部分公款的有关原始凭证依法保存,因此该辩护意见不能成立。但二审法院认为,小金库的资金本身就是违法的,其所销毁的白纸条不属于故意销毁会计凭证罪所规定的依法应当保存的会计凭证,上诉人的行为不符合故意销毁会计凭证罪的犯罪构成,故原审认定上诉人犯故意销毁会计凭证罪不当,应予纠正。

上述两个案例表明,隐匿、故意销毁小金库中的会计凭证、会计账簿是否属于“依法应当保存”的会计资料的问题已经成为这类案件审理中辩诉双方的一个主要争议焦点,在不同的法院认识也并不一致。这一问题已超越了理论上“仁者见

仁、智者见智”的范畴,直接关系到犯罪的认定和案件的判决结果,值得进一步探讨。

笔者认为,法律要求会计资料的记载真实、完整,各单位发生的各项经济业务事项均应在依法设置的会计账簿上统一登记、核算。只有这样,才能准确地反映各单位的经营状况。不论出于什么目的,私设小金库的行为均违反了我国《会计法》的相关规定,隐匿了本单位的部分经营项目与资金往来,规避了国家对其正常的审核与监督,因此行为不合法。但是,小金库中涉及的会计资料也记载了单位特定时期的一部分经营活动和资金往来情况,这一违法账目与明账结合在一起,才构成该单位业务往来的全部记录。小金库的账目,也是业务的真实记录,反映了该单位的资金往来情况,也属于“依法应当保存”的会计资料。不能因为私设小金库的行为违法和小金库涉及的资金违法,就认为涉及该行为和资金的有关会计资料不能依法保存。因此,笔者认为,小金库中的会计凭证和会计账簿应当属于“依法应当保存的”会计资料。

二、关于“情节严重”行为的认定

本罪是结果犯,要求行为人实施了隐匿或故意销毁会计凭证、会计账簿、财务会计报告中的一种或数种,情节严重的才构成犯罪。

根据最高人民法院、公安部 2001 年联合制定的《关于经济犯罪案件追诉标准的规定》(简称《追诉标准》)第 7 条的规定,情节严重的行为包括:①隐匿、销毁的会计资料涉及金额在五十万元以上的;②为逃避依法查处而隐匿、销毁或者拒不交出会计资料的。

我国《刑法》第 162 条之一将本罪的客观方面的行为规定为“隐匿”和“故意销毁”两类,但《追诉标准》对其进行了扩张解释,增加了“拒不交出”行为也构成犯罪的情形。本文仅对如何理解、适用该规定展开探讨。

案例三:2000 年 4 月,被告人陈勇被千秋镇党委免去会计辅导员的职务后,以镇党委、政府对其反映的李某的经济问题处理不公为由,将应移交的该村 1996 年至 1999 年的会计凭证、账簿带回家中,拒不交出。2001 年 3 月 16 日,镇纪委对李某的审计结论出来后,镇党委又多次通知陈勇交出所有账簿。2001 年 8 月 8 日,县纪委亦对李某经济问题做出调查结论。2001 年 8 月 15 日,镇政府将“限陈勇于 8 月 16 日下午 5 时前交账”的书面通知送达其家中,陈勇仍拒不交账。但陈勇一直未隐瞒账在其身边的事实,而且要求有关部门来查账,在上级部门要求审计有关账簿时,陈勇均积极配合交出有关账簿。直至 2001 年 8 月 31 日,公安机关立案侦查后,被告人陈勇才交出全部账簿。经统计,该部分账簿涉及的金额达 300 余万元。后检察院以陈勇隐匿会计凭证、会计账簿罪提起公诉。

本案是一个典型的被告人“拒不交出”会计凭证、会计账簿的案件。本案提出的两个问题是:如何理解“隐匿”和“拒不交出”行为之间的关系?陈勇“拒不交出”会计凭证、会计账簿的行为是否构成犯罪?

审理本案的法官在案件评析中指出:“拒不交出”不是“隐匿”的一种情形。“隐匿”是指将依法应当保存的会计资料隐藏起来(不明示其去向),使别人无法查找,影响的是会计资料的保存,破坏了会计资料的完整性;而“拒不交出”则明示会计资料的去向,仅是暂不向相关部门移交,其并不影响会计资料的保存和完整性,只会影响会计资料的管理和依法使用。因此,“拒不交出”与“隐匿”的字面含义及所造成的后果并不相同。“拒不交出”行为虽不影响会计资料的保存和完整性,但在妨害相关机关为依法进行查处活动而使用会计资料时,其社会危害性与隐匿、故意销毁会计资料的社会危害性并无实质差别。因而,《追诉标准》将“拒不交出”行为规定为应受追诉的犯罪行为,符合立法原意。不过,“拒不交出”的行为仅在以逃避依法查处为目的时才应受到追诉,将仅影响会计资料的管理和依法使用的拒不交出行为作为犯罪处理,尚无法律依据。最后,本案审理法院准许了检察院撤回起诉的要求。

笔者认为,这一判决精神和法官的说理过程准确揭示了“拒不交出”行为构成犯罪的标准。本案中,被告人陈勇并没有隐瞒账在其身边的事实,也能积极配合有关部门查账,但始终拒绝交出账簿。这一行为不属于“隐匿”,而应认定为“拒不交出”。《追诉标准》认定本罪“情节严重”的第一种情形是隐匿、销毁会计资料涉及金额在 50 万元以上的,这一情形中不包括“拒不交出”行为,因此不适用于本案;第二种情形将“拒不交出”行为认定为犯罪,但要求以逃避依法查处为目的的时才构成犯罪,而被告人陈勇并没有这一目的,相反,其目的在于通过拒不交出会计资料的行为促使有关部门积极查处他人,因此第二种情形也不适用于本案。

三、关于犯罪主体的范围

尽管本罪规定在“妨害对公司、企业的管理秩序罪”一节中,但从《刑法修正案(1999)》的语言表述来看,犯罪主体并不限于公司、企业,所有依照会计法律规定办理会计事务的国家机关、社会团体、公司、企业、事业单位等单位和个人,都可以成为本罪的主体。为了澄清这一问题,2002 年全国人大常委会法制工作委员会在对审计署致函做出的《关于对“隐匿、销毁会计凭证、会计账簿、财务会计报告构成犯罪的主体范围”问题的答复意见》(法工委复字[2002]3 号,简称《答复意见》)中进一步明确:“任何单位和个人在办理会计事务时对依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告,进行隐匿、销毁,情节严重的,构成犯罪,应当依法追究其刑事责任。”

笔者认为,《答复意见》对本罪主体的认识是正确的,但也存在一个问题,即将构成犯罪的主体限定在“办理会计事务时”,似乎将行为人不在办理会计事务时的隐匿、故意销毁行为排除在犯罪认定之外,这是对该罪条文的错误解读,容易产生歧义。我国《刑法》并未限定本罪的适用领域,司法实践的经验也表明,行为人在不办理会计事务时隐匿、故意销毁会计资料的,完全可以以本罪论处,如下文案例四提到的一公司因涉嫌偷税犯罪被国税部门调取会计资料进行检查时,公司的法

定代表人纠合其他人潜入国税部门的办公室盗走并销毁会计资料的案件。为逃避查处从有关机关盗走并销毁会计资料的行为无论如何也无法理解为在“办理会计事务时”，如果将本罪的适用领域限于这一范围，反而会束缚司法机关的犯罪认定。既然我国《刑法》并没有做类似的限制，《答复意见》加入这一限定词反而是画蛇添足的举措。

笔者认为，本罪的主体是一般主体，包括自然人和单位。对于自然人而言，任何实施了隐匿、故意销毁会计资料的主体都可以构成犯罪。对于单位来说，实行双罚制，对单位处罚金，并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。“直接负责的主管人员”主要指在单位实施犯罪行为过程中起领导、组织、决策作用的负责人，可能包括单位负责人、主管会计工作的负责人、会计主管人员等；“其他直接责任人员”，一般是指在单位实施犯罪过程中直接参与的从事会计工作的其他一般会计人员。

此外，我国《会计法》第45条规定：“授意、指使、强令会计人员伪造、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，构成犯罪的，依法追究刑事责任。”该犯罪行为在后来的刑事立法过程中并未单独确定罪名，笔者认为，可以将实施上述行为的人员理解为本罪的共犯。因此，单位的其他人员甚至其他单位的人员在“授意、指使、强令”他人实施犯罪时可以本罪的共犯论处。

四、关于罪数的认定

本罪属于选择性罪名，按照行为人实施的行为（隐匿或故意销毁）和侵害的对象（会计凭证、会计账簿或财务会计报告之一种或数种）来确定罪名。因此，即使行为人实施了两种行为，侵害了多个对象，也只构成一罪。不过在司法实践中，本罪多与偷税、骗取出口退税、贪污、职务侵占、挪用公款、挪用资金及生产、销售伪劣商品等犯罪联合在一起，其罪数的认定仍然是一个难点问题。笔者认为，在罪数认定和罪名确定问题上要注意以下两点：

1. 行为人采取隐匿、销毁会计资料的手段进行偷税和其他犯罪的。我国《刑法》原第201条将“纳税人采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证”等手段不缴或者少缴应纳税款的行为规定为偷税罪，在偷税罪客观方面的描述中，隐匿、销毁会计资料构成偷税的一种方法行为，应理解为牵连犯。不过这属于牵连犯以“从一重罪论处”选择适用罪名的例外情形，应依《刑法》规定直接以偷税罪的罪名加以认定。不过，在2009年2月《刑法修正案（七）》第3条将偷税罪的客观行为修改为“纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报”的抽象表述后，是否还应当将隐匿、销毁会计资料视为偷税的一种方法行为？又应当如何定罪呢？

笔者以为，尽管《刑法修正案（七）》改变了原来列举式的叙明罪状，但是如果行为人以隐匿、销毁会计资料的手段偷税，且方法行为和目的行为都构成犯罪，则仍然属于牵连犯，

但应按照“从一重罪论处”的原则定罪。这意味着当行为人采取隐匿、销毁会计资料手段逃避缴纳税款数额较大的税款时，应认定为构成本罪，因为本罪的量刑是“五年以下有期徒刑或者拘役”，而偷税罪的第一个量刑幅度是“三年以下有期徒刑或者拘役”。此外，如果方法行为和目的行为有一个构成犯罪而另一个不构成犯罪，则按照构成犯罪的罪名定罪处罚。

《刑法修正案（七）》提高了偷税罪的认定标准，如果行为人在税务机关依法下达追缴通知后，补缴应纳税款，缴纳滞纳金，已受行政处罚的，不予追究其刑事责任。但不予追究其偷税罪的刑事责任并不意味着可以不予追究行为人隐匿、销毁会计资料犯罪的刑事责任，此时仍然可以以本罪论处。笔者认为，偷税罪客观方面的立法修改赋予了本罪更宽阔的适用空间。上述认定规则也适用于以隐匿、销毁会计资料的手段实施其他犯罪（如贪污、骗取出口退税罪等）的情形。

2. 行为人在实施偷税和其他犯罪后，为了掩盖罪行、逃避处罚而隐匿、销毁会计资料的该如何定罪？笔者认为，行为人实施偷税、骗取出口退税、贪污、职务侵占、挪用公款、挪用资金及生产、销售伪劣商品等犯罪之后，为了逃避惩处，掩盖其犯罪行为而隐匿、销毁会计资料的，由于两个行为之间没有牵连关系，隐匿、销毁会计资料也不是上述犯罪的必然结果，因此应当实行数罪并罚。这也是司法实践中的通常做法。

案例四：2002年9月27日，佛山市南海区东方星画框工艺有限公司因涉嫌偷税被某国税局稽查股依法调取了有关会计账簿、凭证等资料进行检查并存放于稽查股办公室。10月5日晚，该公司的法定代表人谢志清纠合了其他几位被告人携带铁梯、螺丝刀、蛇皮袋等工具来到国税局外，翻越围栏，采用搭梯、撬窗等手段潜入稽查股办公室内，将东方星公司被调取的有关会计账簿、凭证等资料盗走并销毁。

一审法院以单位犯偷税罪，被告人谢志清犯偷税罪和故意销毁会计凭证、会计账簿、财务会计报告罪，其他被告人犯故意销毁会计凭证、会计账簿、财务会计报告罪做出判决。在上诉过程中，谢志清的辩护人提出同时对“烧账”行为和“偷税”行为分别定两个罪不当。二审法院认为，谢志清等人在公司偷税犯罪行为已经完成并被税务部门稽查期间，实施销毁财务资料的行为，目的是销毁偷税行为的罪证，并不是偷税的手段行为，因此，原判认为销毁财务资料的行为和偷税行为不是手段行为与目的行为的牵连关系，符合法律规定。

【注】本文系江苏警官学院社科青年项目“妨害公司、企业管理秩序犯罪法律问题研究”（项目编号：10Q06）的阶段性研究成果，并且受到江苏省“青蓝工程”、江苏高校优势学科建设工程（PAPD）资助。

主要参考文献

1. 陈音. 失算的藏匿者——行政事业单位人员隐匿会计资料犯罪查处纪实. 中国审计信息与方法, 2003; 4

2. 陈云光. 隐匿、故意销毁会计档案司法实践述评. 财会月刊(综合), 2006; 6