

从会计司法鉴定看

“实质重于形式”

王德礼

法务会计 (Forensic Accounting) 一般是指为处理涉及财产权益的诉讼或非诉讼法律事项依法提供专业支持的一类会计活动。法务会计的基本功能是将会计语言转换为法律语言,从而实现会计与法律之间的有效沟通。这种沟通之所以能够成立,根本原因在于法律语言和会计语言在经济实质上是相通的。然而专业语言的形成,难免会有“独立范畴倾向”,从而对于实质可能有一定的歪曲。在“形式”不能反映产权关系的“本质”,可能阻碍产权关系的正常运行时,要采取一定的补偿措施来维护产权关系的运行。本文拟通过对形式与实质冲突的相关案例的多层次分析介绍,对这一问题进行初步探讨。

一、“实质”为何要突破“形式”

“实质”之所以要突破“形式”的束

短短两年的时间,建行的增长是惊人的,市场表现是值得骄傲的。有人说美国银行的获利与建行资产的贱卖有关,但不可否认的是建行也借了美国银行的“东风”,不但在资产负债管理、金融工具创新等方面均有所改进,甚至在市场声誉上也有很大提升,因此从某种意义上说,引进美国银行这个战略投资者应该是双赢的结果。事实上,随着我国GDP的快速增长和对外交流的日益增多,越来越多的企业面临走出去、请进来的选择,交通银行、蒙牛都是成功的先例。在国有企业改革如火如荼的今天,

是因为“形式”在一定程度上歪曲了交易或事项的经济本质。以下介绍笔者亲历的一个案件,说明“实质”突破“形式”的必要。

2003年,笔者受托担任某一被告的诉讼代理,该被告为某商品流通企业的经理。被指控在上世纪90年代的任职期间,利用职权牟取私利。在企业建造办公大楼期间,与施工单位负责人商量,以预付工程款名义,从本单位账上划走30万元人民币以供私用(承诺以后仍然通过施工单位账上归还),并指使办公室主任、出纳等人协助实施了这一犯罪行为。后来主办会计根据转账支票存根上的“工程款”字样,记入“在建工程”科目。

修订后的刑法实施以后,判断挪用公款是否转化为贪污,应当按照主客观相一致的原则,具体判断和认定行为人

在30家央企整体上市即将实施的今天,战略投资者的选择不是一个新闻,问题在于如何选择战略投资者以及投资协议条款如何设定才能让交易更为公允。

在建行2007年3季度的报表中,前十大股东已经不见了美国银行的身影。值得玩味的是建行的季报中披露,为美国次级按揭贷款支持债券计提的减值损失准备为人民币3.36亿元。也就是说在中国银行业为美国次贷风波买单的同时,美国银行这位“伯乐”已经在寻找下一匹“千里马”了。

电视剧是虚构的,许三多能够遇到两位“伯乐”让其脱胎换骨多少有点传奇

主观上是否具有非法占有公款的目的。在款项已经转移且在案发前又没有归还的情况下,区分贪污罪和挪用公款罪的主要界限,就是要看犯罪人是否存在永久占有的故意。这种主观故意的存在与否,需要相应的证据。其中一项辨别标准,就是看事后的账务处理情况。一般而言,款项转移后挂在往来账上的,基本可以认定是挪用公款;款项转移后当时或事后列入成本费用账户的,基本可以认定是贪污。

本案的焦点就在于会计处理性质的认定上。该被告案发被捕后,因为由法院所委托的会计师事务所出具的司法会计鉴定报告明确指出:“该笔款项已经列入成本费用性质的‘在建工程’账户,已经资本化,性质上属于贪污”。一审法院据此判决该被告按贪污罪论处,判刑11年。

的色彩;生活是现实的,美国银行切切实实从建行的战略投资中获得了盈利。“千里马常有”,当国际买家成为中国企业的战略投资者,一次次充当“伯乐”并赚得盆满钵满的时候,我们的企业不应该仅仅是眼红。在宏观经济积极向好的今天,我们将会涌现更多的诸如建行之类的“千里马”,应该思考的是我们的企业如何成为不常有的“伯乐”,在市场经济的今天成为有远见的战略家。■

中国需要伯乐!

(作者单位:上海立信会计学院)

责任编辑 崔洁

笔者接受委托后,查看了相关案卷,发现本案并没有其他的疑难,唯一的问题,就是那份司法会计鉴定报告。姑且不论司法会计鉴定报告中对“贪污”的定性已经违反了基本的职业要求,即使对于会计账务处理的基本定性,也大有可商榷之处。根据我国当时的商品流通企业会计制度,“在建工程”账户的核算范围包括预付工程款,因此从另一个角度看,这就是一个往来账户。从总体上看,“在建工程”应该理解成一种成本费用和债权债务的混合账户。根据以上分析,基于法律的实质推理,笔者在上诉状中主要表达了以下几个方面的看法:

1、“在建工程”应该理解成一种成本费用和债权债务的混合账户。单纯凭列入这一账户,不足以区分是成本费用还是债权债务,需要进一步分析。

2、将“预付工程款”直接列入“在建工程”,其实隐含着一种预期,即获得作为该类预付款对价的劳务或货物的不确定性很小。而从本案的证人证言看,既然已经商定“以后仍然通过施工单位账上归还”,施工单位就不应提供与该笔款项对应的劳务或货物,从而使该笔名义上的“预付工程款”自始至终以债权债务的形式存在,不可能转化为工程成本。

3、无论被告的主观愿望是贪污还是挪用公款,在主办会计不知情的情况下,其账务处理是完全一样的,而会计人员如何进行账务处理,被告实际上既不懂也不知情。

上诉后,省高院采纳了以上意见,以事实不清的理由,将本案发回原审法院再审。遗憾的是,原审法院并不接受以上意见,维持原判。无奈之下,只好再次上诉。这次的上诉状,在前述意见的基础上,对照了案发当时房地产开发企业会计制度的有关规定,企业预付给承包单位的工程款和备料款,借记“预付账款”科目,贷记“银行存款”科目;拨付承包单位抵作备料款的材料,借记“预付账款”科

目,贷记“库存材料”等科目;企业与承包单位结算工程价款时,根据承包单位提供的“工程价款结算账单”结算工程款,借记“开发成本”科目,贷记“应付账款——应付工程款”科目,同时,从应付的工程款中扣回预付的工程款和备料款,借记“应付账款”科目,贷记“预付账款”科目。

将商品流通企业的会计制度与房地产开发企业的会计制度相互比较,可以明显看出后者的会计规定有两个会计控制点,即“预付时”和“承包单位提供工程价款结算账单结算工程款时”。达到第一个控制点时,会计人员做出债权的账务处理;达到第二个控制点时,会计人员将债权转变为工程成本。而按照商品流通企业会计制度,将两个控制点合一,从而混淆了账户的性质。

再次上诉后,由省高院直接改判为挪用公款罪,刑期5年。

二、基于法务会计的几点思考

1、因为“形式”也是具体的人制定的,难免存在瑕疵。“实质”之所以要突破“形式”的束缚,就是“形式”在一定程度上歪曲了本质。这种对于一般情况的处理可能并无不妥的“形式”,却可能对于特定情况产生重大损害。

2、法务会计并不一定是仅属于专职人员的专职工作,因此所有将会计语言转换为法律语言为一定主体争取经济利益的事项,都可以看成是法务会计的工作对象,并不一定局限于鉴定事项、诉讼事项。

3、实质法治虽然具有超越形式、打破程序的特征,但是,它并不完全否定形式和程序,只有在恪守形式或程序产生实质不合理的结果时,才冲破形式或程序的固化框架,从而成为整个法律系统正常运行的一部分。

4、实质法治的价值取向在一定程度上弥补了形式法治的缺陷,但其本身可能是一个多解的“方程”,容易产生歧义。故

“实质”突破“形式”并不能只凭主观意愿,可能需要得到相关利益人或权威机构的认可。非诉协商、诉讼和解、税收妥协等等都可能是较为有效地解决相关问题的途径。

5、实质法治从强调法律一般性转向针对特殊群体的特别立法,从满足于法律形式合法性转向追问法律实质合法性,是为了在一定程度上弥补形式法治强调规则的一般性和适用的普遍性而忽视具体境况的缺陷,其本身并不否定法的统治,故“实质”突破“形式”一般不能冲破法理、会计理论的束缚。因此,“实质”突破“形式”有一定的难度,需要相当的理论功底和会计实务知识,有时还需要较为扎实的相关法律知识。

值得欣慰的是,本文讨论的会计“形式”缺陷,在2006年颁布的《企业会计准则——应用指南》中已经得到纠正。新准则规定,企业进行在建工程预付的工程价款,通过“预付账款”科目核算。像本案例这样的法律尴尬,在已经执行新准则的企业将不再出现,但“实质”与“形式”的冲突却仍可能存在。值得强调的是,会计信息注重于交易或事项的经济实质而不是其法律形式,当交易或事项的法律形式不能反映其经济实质时,应按照经济实质来反映。■

(作者单位:安徽财经大学会计学院)

责任编辑 武献杰

