

# 龙城房产公司董事长 涉嫌职务侵占案司法会计鉴定

周微 杨治忠

(贵州财经大学会计学院 贵阳 550004 贵阳华正联合司法会计鉴定所 贵阳 550000)

**【摘要】** 本文通过对龙城房地产开发有限公司董事长涉嫌职务侵占案的分析,追根溯源,提出案件的根源在于大多数企业家缺乏法律意识,尤其民营企业缺乏法人财产的概念。

**【关键词】** 法人财产 内部控制 司法会计鉴定

## 一、案件基本情况

贵州龙城房地产开发有限公司(化名)为中外合资企业,注册资本为1 000万元人民币的等值外汇。中方股东为贵州城府房地产开发有限公司(化名),外方股东为香港龙达企业公司(化名)代表人龙盛(化名),公司成立于1992年。

贵阳华正联合司法会计鉴定所接受委托,对中外合资贵州龙城房地产开发有限公司(化名,以下简称“龙城房开公司”)龙盛涉嫌职务侵占案进行司法会计鉴定。具体鉴定事项如下:

(1)对贵州龙城房开公司同龙盛的经济往来账中1999年1月至2002年12月31日期间,龙盛向贵州龙城房开公司支款使用去向的真实性、合法性进行审计鉴定。

(2)对贵州龙城房开公司1998年10月14日40万美元资本项目结汇行为(即从公司美元账户结汇到贵州三胞联谊会账上)的合法性及去向进行审计鉴定。

鉴定时间范围:1998年至2002年(部分问题追溯到1998年前和延伸至2008年)。

## 二、鉴定材料

1. 贵州龙城房开公司提供的资料:①1998年至2002年龙城房开公司会计账簿、会计凭证。②龙城房开公司1998年10月14日40万美元结汇凭证及相关资料。③龙城房开公司与贵州省国际信托投资公司(以下简称“国际信托公司”)美元抵押贷款合同。

2. 贵阳市公安局提供的资料:①贵州省建设银行国际业务部——龙城房开公司美元账户的明细账及相关凭据复印件。②贵阳市交通银行国际业务部——龙城房开公司外币定期存款账务清单及相关凭据复印件。③贵阳市交通银行分户账——贵州省三胞投资企业联谊会(以下简称“三胞联谊会”)08822120055-39账户及相关凭据复印件。

## 三、鉴定过程及情况

根据鉴定聘请书的要求和鉴定材料的实际情况,鉴定机

构坚持客观公正、实事求是的原则,对被鉴定单位采用审阅、核对、查询等方法,对材料进行了详细检验和鉴定。

### (一)关于贵州龙城房开公司同龙盛的经济往来情况的财务审计鉴定

1. 贵州龙城房开公司1999年1月1日~2002年12月31日账面体现的同龙盛往来情况。贵州龙城房开公司1999年1月1日至2002年12月31日账面体现公司累计发生对龙盛的负债为12 210 896.16元,其中1 880 612.08元为1999年1月1日以前结转对龙盛的负债;8 985 000元为上年实收资本——外方权益资金减少8 985 000元从而增加对龙盛的负债;1 319 468.08元为当期发生的对龙盛的负债(共计33笔);1999年1月1日~2002年12月31日累计发生龙盛向公司支款使用4 196 116.10元(136笔)作为公司对龙盛所谓“负债”的偿还,账面冲抵后贵州龙城房开公司对龙盛的负债仍有7 967 280.08元。

2. 贵州龙城房开公司同龙盛发生的经济往来的鉴证过程和情况。1999年1月1日~2002年12月31日公司账面形成对龙盛的负债12 210 896.16元,经审计鉴定:账面1998年期末数1 906 428.08元经审计确认不能作为对龙盛的负债;1999年期初账面数10 891 428.08元中有8 985 000元不能作为对龙盛的负债(贵州龙城房开公司实收资本——外方的出资并非外方龙盛的出资,故其从实收资本转入其他应付款的8 985 000元不能认定为公司对龙盛的负债);以上共计10 865 612.08元不能作为公司对龙盛的负债;1999年1月1日~2002年12月31日龙盛将支用款项136笔4 196 116.10元作为公司对其虚构负债的偿还。

以上虚列负债行为违反了《会计法》第25、26条的规定,故1999年1月1日形成的期初账面结转的对龙盛的负债10 891 428.08元,其实是为了掩盖龙盛1999年1月1日~2002年12月31日直接支用公司款项136笔的真实目的,是一种“对龙盛虚列负债偿还”的舞弊行为。

3.《刑法》第271、272条规定：“公司、企业或者其他单位的工作人员，不得利用职务上的便利，挪用本单位的资金归个人使用或者借贷给他人，不得利用职务上的便利，将本单位的财产占为己有。”

鉴定结论：根据上述事实 and 法规，龙盛在1998年~2002年主政期间，利用董事长职务的便利采用舞弊的手段虚构公司对其债务10865612.08元，并直接从公司支款项136笔作为对其虚列负债的偿还，所采用的手段是不合法的，从而其支款去向也不合法；龙盛有责任举证说明所支款项136笔去向的合法性，否则涉嫌职务侵占公司资金。其不合法金额4196116.10元扣除1999年1月1日~2002年12月31日公司形成对龙盛的负债1319468.08元（待查），扣除后龙盛支款使用不合法金额共计2876648.02元。

## （二）关于40万美元资本项目结汇行为及去向情况的财务审计鉴定

1. 1999年3月财务建账列有“其他应付款——三胞”科目。龙城房开公司1998年10月至2008年年末“其他应付款——三胞”科目借方发生数为233987.20元，贷方发生数为1758970.25元，贷方余额为1524983.05元。

1999年12月30日财务建账另列有“其他应收款——三胞”科目。龙城房开公司1999年12月30日至2008年年末“其他应收款——三胞”科目借方发生数为3511069.63元，贷方发生数为0，借方余额为3511069.63元。

2. 财务凭证情况。龙城房开公司1999年12月30日78号记账凭证反映：借：其他应收款——三胞3306080元；贷：银行存款——美元户3306080元人民币。其附件2张：①1998年10月13日（98）汇资核字第0043号《资本项目结汇核准件》1张；单位名称为龙城房开公司，批准结汇金额为400000美元。外汇管理局（国家外汇管理局贵州分局“三资企业”）意见：“根据该公司董事会决议及有关文件经研究同意结汇转换成人民币”。单位公章栏：为龙盛个人签字及私章，并签有“根据十月十二日紧急董事会决议授权龙盛董事会全权代表处理”。②1998年10月14日《交通银行外汇兑换证明》1张；户名为贵州省三胞投资企业联谊会，账号为08822120055-39，外汇金额为400000美元，牌价1:8.2652，人民币金额为3306080元。

3. 公安局经侦支队提供的交通银行国际业务部——龙城房开公司外币定期存款账务清单反映：“1998年10月14日提供支取USD400000元结汇RMB3306080元入三胞联谊会08822120055-39”。附件8张：①1998年10月13日（98）汇资核字第0043号《资本项目结汇核准件》、1998年10月14日《交通银行外汇兑换证明》各1张，与龙城房开公司1999年12月30日78号记账凭证附件一致。②1998年10月12日紧急董事会决议，签到簿3张。③1998年7月3日公证书、1998年7月2日省工商局证明2张。④1998年10月13日龙盛个人私自要求将结汇40万美元转到三胞联谊会说明1张。

公安局经侦支队提供的贵阳交通银行分户账——三胞联谊会账户反映：1998年10月14日至1999年2月3日贷方发生额为3308954元，借方发生额为3302302.25元，1999年2月3日贷方余额为6651.75元。①其中贷方发生数：①结汇人民币1笔金额3306080元；②利息2笔金额2874元。其中借方发生数：转到贵阳恒生典当行1笔1000000元；转到贵州德杰物业发展有限公司5笔590000元；转到贵州圣泽房开公司1笔60000元；转到三胞联谊会1笔300000元……以上款项转到上述单位原因不详。

4. 审计鉴定过程和情况。①40万美元结汇发生于1998年10月14日，于14个月后的1999年12月30日才交到财务做账。其附件1998年10月13日（98）汇资核字第0043号《资本项目结汇核准件》无龙城房开公司公章，《交通银行外汇兑换证明》中列户名和账号均非龙城房开公司。②1998年10月12日紧急董事会决议内容无将结汇款项转入三胞联谊会的记录，1998年10月13日龙盛个人书面要求交通银行将结汇40万美金（人民币3306080元）拨转到其指定的另外设立的三胞联谊会08822120055-39账户。③三胞联谊会筑中信会审（2007）第048号审计报告反映：三胞联谊会为社会团体，法定代表人龙盛，三胞联谊会2006年12月31日“应付账款”期末数为4个单位债务69246.9元，未反映三胞联谊会欠龙城房开公司的债务1986086.58元。④在借方发生数的转账支付凭证上显示印鉴有龙盛，故此三胞联谊会账户实际上是龙盛个人，另设并控制的账户，供其个人支配使用（见支票凭证）。

5. 审计鉴定意见。龙城房开公司1998年10月14日40万美元资本项目结汇人民币3306080元，应按《外汇管理条例》第23条的规定，“资本项目外汇结汇资金应当按照有关主管部门外汇管理机关批准的用途使用”；应按《会计法》第25条、26条的规定，结汇到龙城房开公司自己的人民币账户（账务处理为：借：银行存款3306080；贷：资本公积——其他资本公积3306080）。但是1998年10月13日龙盛个人要求将结汇人民币3306080元转入三胞联谊会08822120055-39账户，该行为隐瞒到1999年12月30日，经办人才交财务挂账并体现对三胞联谊会的债权3306080元（账务处理为：借：其他应收款——三胞联谊会3306080元；贷：银行存款3306080元）。上述行为及过程三胞联谊会并不知晓，三胞联谊会账簿体系和会计报表并未体现对龙城房开公司的该笔债务。

笔者认为，该挂账债权的账务处理是错误的，因为该挂账债权的账务处理凭证附件并没有该债权形成的依据，也就是说三胞联谊会取得该笔结汇资金没有合法依据，该账务处理并不能转移龙城房开公司对该笔结汇资金的所有权，该结汇行为和账务处理的结果是龙盛将40万美元舞弊变成三胞联谊会欠龙城房开公司不当得利之债的民事法律关系。

龙盛利用其龙城房开公司董事长及三胞联谊会会长职务的权力将所有权并未转移仍属于龙城房开公司的结汇资金采用舞弊的手段，将其中的175万元虚拟为龙城房开公司对三

胞联谊会的债务,形式上变成三胞联谊会对龙城房开公司的债权175万元,致使龙盛以龙城房开公司归还三胞联谊会债务的方式直接从公司支取现金23.40万元;同时龙盛利用其会长的职务所控制的三胞联谊会账户将3306080元中的1950000元分别转入贵阳恒生典当行1笔100万元;贵州德杰物业发展有限公司5笔59万元;贵州圣泽房地产开发有限公司1笔6万元;三胞联谊会1笔30万元;且上述转款无财务资料支撑去向不明,被占用时间已达拾年零拾个月。

《刑法》第271、272条规定:“公司、企业或者其他单位的工作人员,不得利用职务上的便利,挪用本单位的资金归个人使用或借贷给他人,不得利用职务上的便利,将本单位的财产占为己有。”

6. 鉴定结论:根据上述事实和法规,龙盛1998年10月14日利用其龙城房开公司董事长和三胞联谊会会长职务的便利,违反前述法律法规的规定,将所有权属于龙城房开公司的40万美元结汇到同龙城房开公司既无业务关系也无债权债务关系的其他利益主体——三胞联谊会的账上3306080元,并将其中的175万元虚拟为龙城房开公司对三胞联谊会的债务且用归还债务的方式直接拿走23.40万元,将其中的195万元再次转入其他账户且去向不明。龙盛有责任举证说明所结汇款项3306080元人民币去向的合法性,否则其结汇行为及去向不合法,涉嫌职务侵占挪用公司资金。

#### 四、鉴证过程其他事项特别说明

1. 在鉴证过程中,外方股东龙达企业公司代表人龙盛涉嫌虚假出资。贵州省审计事务所验字(1993)第79号验资报告中确认的外方股东出资700万元人民币的等值外汇,是贵州龙城房开公司向某信托贷款存入公司在某银行国际业务部美元账户300万美元中的164万美元,外方将它作为龙城房开公司外方的出资,其行为违反《中外合资经营企业法》的规定,违反《公司法》第27、28条的规定:合营企业任何一方不得用以合营企业的名义取得的贷款作为其出资,也不得用以合营企业的财产和权益或者合营他方的财产和权益为其出资担保。故龙城房开公司外方股东代表人龙盛涉嫌虚假出资,同时合营外方股东香港龙达企业公司代表人龙盛未按照中外双方合同和章程的规定如期缴付或者缴清其出资,已构成违约。根据《中外合资经营企业法》、《公司法》有关规定:违约方丧失在合营企业合同中的一切权利。

2. 审计过程中发现龙盛利用职务之便直接在贵州龙城房开公司出纳(吴利)的账外小金库(未交财务做账的部分)支用公司美元、港币及人民币。凭证中显示直接支取美元26笔,从1993年至2000年共计151542.4美元,按汇率1:8.2652折合人民币约为1252528.24元;直接支取港币7笔,折合为人民币约为184488.15元(175703×1.25);直接支取人民币14笔,约为761136.99元;共计约2198145.38元。龙盛有责任举证说明所支款项约2198145.38元去向的合法性,否则其行为违反国家会计法规,涉嫌职务侵占公司资金。

3. 上述龙盛在往来账中支取2876648.02元,在40万美元结汇项目中支取3306080元,在账外小金库中支取2198145.38元,共计8335057.4元。

#### 五、案例思考

1. 会计信息的鉴定思考。对于经济类案件的司法会计鉴定,首先坚持以《企业会计准则》为准绳,以《会计法》为标准,以会计信息质量为基础,通过运用审计的方法,具体就是通过检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等审计程序,对会计信息进行具体分析。

会计记录反映的经济活动必须以实际发生的交易或事项为依据进行确认、计量,不得根据虚构的、没有的或者尚未发生的交易或者事项进行确认、计量和报告。所以本案从会计记录上就已经违反会计信息质量的要求。

会计记录既是嫌疑人作案的手段,又是揭露其违法的最有力证据。司法会计鉴定中,坚持以会计记录为基础,客观真实地反映经济活动,搜集与仔细检查会计原始凭证,是进行鉴定的关键。

2. 企业经营管理与内部控制的思考。无论是合资类企业,还是民营企业、国有企业,在现代公司治理理论的要求下,企业若想规范运作,长久发展,需将三权分立的局面严格执行下去,并适当修正企业的治理结构,树立法人治理、制度治人的理念,如此,既能使企业正常发展,又能保护股东和员工的权益。

下文结合内部控制的五大要素进行具体分析:

(1)内部环境分析。我们可以发现,本案件中最为基础和典型的是内部环境的缺失,缺乏良好的治理环境,公司由上至下没有一个良好的舞弊防范意识,没有良好的法律环境和基本的法律意识,以至于本案中高管直接带头舞弊,侵占法人财产,违反国家相关法律法规。

具体而言,本案董事长直接侵占公司法人财产,公司高管通过虚列负债、虚构关联方交易等方式通过挂账、冲账将公司的财产转移甚至掏空。殊不知,《公司法》早已以法人人格否认制度将股东滥用公司法人人格的侵权行为进行约束和惩处。所以当前的企业不是个人的企业,企业的财产不是个人的私有财产,不是通过相互挂账、冲账就能掩盖抽逃资本,侵占法人财产,转移法人财产。公司若要将法人财产转移至股东名义下,需要具备合法合规的手续和支付对价,而不是一句“我的企业,我说了算”就能决定的。缺乏法律意识,是众多侵占公司财产行为屡治屡犯的根源。

(2)风险评估分析。“在一无所有的时候,人人都是冒险家”,企业在刚刚起步的时候,为了获得更多的商业机会,往往会忽略各种风险的存在,随着企业的发展壮大,如何规范企业的行为,弥补已经存在的风险,决定了企业能否长期发展。

本案中,对风险评估活动的实施是无法体现的。当公司从领导开始将公司法人财产视为个人私有财产时,公司从上至下的整体利益将不复存在。对任何高管侵占公司财产的侵权

# 房地产开发公司税收返还、 财政资金返还的财税处理

郭军前

(江西日报社计划财务部 南昌 330000)

**【摘要】** 房地产开发公司因政府招商需要或城中村改造等原因会享受相关税收优惠或财政返还,本文试着从财务与税务两个角度探讨财政资金返还的业务处理。

**【关键词】** 财政资金 返还 财税处理

房地产开发公司因政府招商需要或城中村改造等种种原因会享受相关税收优惠或财政返还,如土地出让金返还,或对已缴纳的营业税及附加、土地增值税、所得税等进行先征后返。对这些财政资金返还在会计和税务上如何处理是财务人员比较关心的问题。下面谈谈笔者观点,以供参考。

## 一、财务上的处理

**1. 税收返还的财务处理。**对于收到的各种税收返还,到底应确认为营业外收入,还是冲减已缴纳的税金,在会计操作上具有较大的争议。根据《财政部关于减免和返还流转税的会计处理规定的通知》(财会字[1995]6号)的规定:企业实际收到即征即退、先征先退、先征税后返还的营业税、消费税,借记“银行存款”科目,贷记“产品销售税金及附加”、“商品销售税金及附加”、“营业税金及附加”等科目。对于直接减免的营业

行为均视为正常行为时,企业的风险评估,只有等到高管被送往司法机构之日起方能起到作用。

(3)控制活动分析。控制活动作为最具体的内部控制要素,在企业实际运作中是最容易纠正和预防的,但恰恰是最显而易见的一些控制活动,由于没有实施,给舞弊动机者创造了机会,给企业造成了巨大的损失。

本家中缺乏相应的监督部门。从公司设立之初开始,就漠视法律的存在,虚假出资,这既是对股东的违约,又是对公司债权人的不作为,并且对日后的经营中董事长(自然人)虚构负债,违法转移财产,没有任何监督和异议。对于中外合资经营企业缺乏相应的控制活动保障资金的安全,致使董事长多次利用职务之便大额侵占公司财产,直至案件暴露。

(4)监督分析。监督作为贯穿内部控制事前事中事后的要素,在本案中均没有得到最基本的体现。作为反映经济活动的财务人员成了董事长侵占财产的助手。本应履行监督职能的会计人员,通过虚构一笔又一笔不合规合法的债权债务,帮董事长转移和侵占财产。财务人员更不曾去检查原始凭证的真

税、消费税,不做账务处理。部分财务人员以该文件作为依据,认为收到的即征即退、先征先退、先征税后返还的营业税,应冲减“营业税金及附加”。当然,无论是冲减“营业税金及附加”还是直接计入“营业外收入”对利润的影响是一致的。

根据《企业会计准则第16号——政府补助》(以下简称“政府补助准则”)的规定,税收返还还是指政府按照国家有关规定采取先征后返(退)、即征即退等办法向企业返还的税款,属于以税收优惠形式给予的一种政府补助。由此可见,企业收到的税收返还应按政府补助准则的规定进行会计处理。政府补助有两种会计处理方法:收益法和资本法。收益法是将政府补助计入当期损益或递延收益,而资本法是将政府补助计入所有者权益。很明显,税收返还应按收益法核算,计入当期损益或递延收益(在实际受益当期转入当期损益)。同时,政府补助

实性、合法性。而公司账目作为监督经济活动的历史记录,其自身的合规合法性已被篡改的面目全非,然而正是这样无视会计记录监督作用的人,会计记录的矛盾与漏洞又将其全部暴露出来。这就是由人至物、由物至人的相互监督。

(5)信息与沟通分析。信息与沟通是公司通过财务报告、内部控制报告等方式向外界及内部传递信息,反映公司经营运作情况的方式。作为民营企业,它们并没有强制规定公开公布财务报告等一系列信息披露报告,更没有规定内部信息披露,在两权分立的情况下,经营者受托责任的解除是无法体现的。

本家中,若实施适当的内部审计活动,对日常经营活动持续审计和监督,并将审计结果予以公示,将会对高管的行为起到一定的警示作用,就能将公司损失降低。

## 主要参考文献

1. 国务院. 外汇管理条例. 国务院令 第 532 号, 2008-08-06
2. 全国人民代表大会常务委员会. 公司法. 主席令 第 42 号, 2005-10-27