

商业贿赂认定中“如实入账”的功能重塑与规则细化

刘继峰 涂静轩

摘要: 在反不正当竞争法的适用中,商业贿赂认定与“如实入账”认定长期混同。“如实入账”规则在法律规范中的定位不明,缺乏具体的认定规则,严重影响商业贿赂认定的稳定性。商业贿赂的实质是不正当地谋取交易机会或竞争优势,不实入账仅是商业贿赂的外在表征,通过独立的“如实入账”规则无法完成不正当性判断,但折扣、佣金的如实入账能够排除商业贿赂违法风险。反不正当竞争法下“如实入账”的内涵应当包括真实性、完整性和合理的确认与计量。折扣和佣金“如实入账”的前提是支付行为具有谋取交易机会或竞争优势的目的,会计处理需要体现经营者营业收入和商品成本的减少且计量准确。只有故意的会计舞弊应当认定为反不正当竞争法下的不实入账。

关键词: “如实入账”;商业贿赂;会计规则;真实性

中图分类号: D922.291 **文献标识码:** A **文章编号:** 1003-0751(2024)10-0054-09

严厉惩治商业贿赂行为是世界范围内的共识,但如何精准认定商业贿赂是理论和实践中的难点。作为直接记录商业行为的载体,会计账簿具有映射经济活动实质的功能,在执法和司法实践中是识别商业贿赂的重要工具。我国1993年《反不正当竞争法》第8条规定:“经营者不得采用财物或者其他手段进行贿赂以销售或者购买商品。在帐外暗中给予对方单位或者个人回扣的,以行贿论处;对方单位或者个人在帐外暗中收受回扣的,以受贿论处。”“经营者给对方折扣、给中间人佣金的,必须如实入帐。接受折扣、佣金的经营者必须如实入帐。”^①2017年《反不正当竞争法》修改在保留“如实入账”的同时,删除了“账外暗中”。在执法和司法实践中,商业贿赂认定和“如实入账”规则之间的关系并不清晰,反不正当竞争法下“如实入账”的认定标准也存在多种模式,严重影响商业贿赂认定的稳定性和可预测性。尽管有学者注意到了“如实入账”规则问题的存在,但鲜有研究厘清其成因,并阐释其在反不正当竞争法语境下的应有之义。

商业贿赂导致的不实入账包括三种类型:一是经营者未建立有效的会计账簿;二是经营者未将交易记录在会计账簿中;三是经营者在会计账簿中的记录不符合交易实质。前两种类型的认定较为简单,本文将重点讨论第三种类型在法律适用中存在的争议,在分析“如实入账”规则法律适用困境的基础上,重新审视商业贿赂和“如实入账”规则的关系,确立“如实入账”规则在现行法下的功能定位并尝试构建其细化的认定规则。

一、“如实入账”的法律适用困境

长期以来,关于商业贿赂认定中会计账簿该如何发挥作用,法律规范和实践中均未提供明确的思路,始终存在法律适用标准混乱的情况。

(一)“如实入账”在商业贿赂认定中的困境

在1993年的《反不正当竞争法》中,“如实入账”规则在法律规范和法律适用中均是商业贿赂认定的核心标准。而在2017年《反不正当竞争法》修

收稿日期:2024-07-20

作者简介:刘继峰,男,中国政法大学民商经济法学院教授、博士生导师(北京 100088)。涂静轩,男,中国政法大学法律硕士学院硕士生(北京 100088)。

订后,“如实入账”规则陷入既无法证明商业贿赂成立,又无法证明经营者行为合法的尴尬境地。

1.“如实入账”与商业贿赂认定的关系不清晰

在1993年《反不正当竞争法》下,如实入账与否直接决定经营者实施的利益折让是否违法,账外暗中收受回扣以商业贿赂论处,违反“如实入账”规则是构成商业贿赂的充分不必要条件。在2017年《反不正当竞争法》修订后,“如实入账”规则在商业贿赂认定中的地位有所降低。法律规范取消了回扣型商业贿赂的规定,入账情况不再与商业贿赂认定直接相关。特别是对于交易相对方之间的利益折让,判断的重心转移到受贿主体的识别。如果经营者直接向交易相对方工作人员提供利益,执法和司法机关即便不审查入账情况也能够认定商业贿赂成立。例如在“厦门允升吉电子有限公司、厦门脉视数字技术有限公司商业贿赂不正当竞争纠纷案”中,一审和二审法院均未在裁判文书中讨论入账情况,仅是通过分析当事人之间的转账金额、时间和频率等存在的规律性,认定存在商业贿赂行为^②。然而,在“受委托办理事务型”和“利用职权或者影响力型”商业贿赂中,由于违法主体包括单位和个人,且缺乏其他构成要件的限制,入账情况仍会在违法性认定中发挥作用。

2.“如实入账”在法律规则结构中定位不明确

入账情况在1993年《反不正当竞争法》商业贿赂条款的规范结构中具有明确的定位。依照适用对象不同,法律规范可以分为行为规则和裁判规则。行为规则给予受规则之人行为的应然模式,裁判规则给予裁判者以裁判标准^[1]。两类规则的逻辑结构均由构成要件和法律后果两个要素组成。反不正当竞争法中举例条款能够作为最主要的调整手段,是因为其具有最完整的规范结构^[2]²⁷⁴。在旧法中,入账情况同时是商业贿赂条款的行为规则和裁判规则的构成要件。该法第8条第2款为行为规则,要求经营者在做出折扣和佣金的商业行为时需要具有一定的合法形式,即采取明示并如实入账的方式。第8条第1款为裁判规则,为执法和司法人员明确了非法回扣的构成要件,即在账外暗中给予或收受。由此可见,“如实入账”和“账外暗中”在旧法中构成商业贿赂条款的一体两面。后者既是前者的反义表述,后者也明确了违反前者要求行为的法律性质,即构成商业贿赂。两者结合作为法律对佣金、折扣和回扣进行区别以及评价的完整标准。

2017年《反不正当竞争法》修订后,“如实入

账”规则只在折扣和佣金上发挥作用,会计账簿情况在规范结构中的定位变得模糊,无法继续作为违法行为认定的直接依据。现行法在删除旧法“账外暗中”的同时,强化了对商业贿赂行为主体和违法目的的关注^[3]。旧法中商业贿赂条款的完整规范结构由“如实入账”和“账外暗中”互相辅助组成,而现行法删除了作为裁判规则的后者,导致作为行为规范的前者与商业贿赂认定规范逻辑不明。尽管法律文本并不总是同时表述两种规范,但二者在规范逻辑上存在着单向推导关系:如果只存在裁判规则,则可以从推导出相应的行为规则;但如果只存在行为规则,则无法推导出相应的裁判规则^[4]。“佣金和折扣应当如实入账”是行为规则,其适用对象是经营者,而不是执法者或司法裁判者,后者无法据此直接推导出“不符合该要求的折扣和佣金应当以商业贿赂论处”。因为在删除旧法中的“账外暗中”后,未满足如实入账要求和认定构成商业贿赂之间,在规范逻辑上缺乏明确的条件或归属关系。换言之,“如实入账”不是商业贿赂行为的构成要件,入账情况在现行法下对认定商业贿赂的作用有待进一步明确。

(二)“如实入账”认定规则模糊

《关于禁止商业贿赂行为的暂行规定》第5条第3款规定,“账外暗中”指没有按照财务会计制度规定明确如实记载,包括不记入财务账、转入其他财务账或者做假账等。我国《会计法》第8条第1款规定,我国采用由统一的会计制度,即以会计法为核心,包括企业会计准则在内的会计规则体系。若“如实入账”规则以会计准则为判断标准,则折扣应当依照可变对价作会计处理,直接在收入中扣除,而佣金应当以销售费用科目处理。然而,无论在旧法还是新法下,法律适用中“如实入账”的判断标准与会计准则并不一致。执法和司法机关在个案中审查要素的选取也存在较大差异,涵盖发票、银行转账记录、原始凭证、记账凭证、日记账和明细账等。

1.执法和司法实践中“如实入账”的认定标准

执法和司法实践中,认定经营者是否“如实入账”没有统一的认定标准,主要存在三种方式。一是认为“如实入账”的认定应当严格遵守国家财政部门制定的财务会计制度。如在“马黎与上海懿贝纺织品有限公司案”中,被告向作为中间人的原告支付购买口罩的“打点费”,并以其他公司的文具费等名义入账,法院认定不符合如实入账要求^③。二是认为“如实入账”的认定只要在财务会计账簿中

存在相应记录即可,无论具体会计科目是否正确。如在“广州市工商行政管理局天河分局与广州市广孚贸易有限公司处罚上诉案”中,广孚公司以提供促销用品的形式向销售客户提供促销赞助费,该项费用支出在其公司账簿上记为投资款而非销售费用。广州市工商局认为属于“账外暗中”。而法院认为,广孚公司已经将促销用品记账,不存在“账外暗中”的情形^④。三是认为“如实入账”的认定除依据财务会计制度外,还存在其他因素,包括记账的详细程度、发票的有无、业务的实际情况等。例如在“上海惠盈汽车销售服务有限公司不正当竞争案”中,当事人作为汽车销售公司将汽车装潢业务外包给案外第三人,将相应业务收入的20%保留并以“其他业务收入/精品收入”记账,执法机构认定为不实入账^⑤。又如在“嘉兴市天天房地产经纪有限公司工商行政处罚案”中,法院认为,尽管天天公司将案涉第三人向其支付的咨询款足额以收入进行会计处理,但其所收价款明显超出其提供咨询服务的价值,该款项实际是天天公司为第三人拉拢客户所得,因此仍然构成收受商业贿赂^⑥。

2.“如实入账”认定规则模糊的不利影响

在旧法和现行法的许多情况下,“如实入账”规则均是判断商业贿赂的唯一依据。由于两者之间的紧密关系,“如实入账”认定规则不清,将直接影响商业贿赂认定结果的稳定性和可预见性。

首先,“如实入账”规则不明容易导致商业贿赂行政执法中的任意性。长期以来,“如实入账”规则在商业贿赂认定中发挥核心作用,许多行政处罚仅以经营者未如实入账为依据。对法律规则模糊和不明之处,行政执法机关有权对法律适用进行自由裁量^[5]。尽管行政机关的裁量应当遵循法律解释的一般原则且受到司法监督的限制,但商业贿赂的执法仍具有较大的裁量空间。

其次,“如实入账”规则不明可能导致行政和司法认定结果互相抵触,使司法裁判出现“类案不同判”的情形。例如在“广州市康宁药业有限公司与广州市工商行政管理局案”中,关于一笔30万元的支付,一审法院认为,该笔款项是上游企业为维持药品在消费终端的售价而对当事人进行的成本补贴,开具折扣发票不能反映商品交易过程,支持行政机关的处罚结果;二审法院则认为,该笔款项符合“支付价款总额后再按一定比例予以退还的形式”,并且当事人通过开具发票的形式将该折让予以公开,属于如实入账^⑦。而“内蒙古伊德清真肉业食品有

限公司诉包头市工商行政管理局案”中,经营者同样以公开且如实入账形式进行的折扣行为却被司法机关认定为商业贿赂^⑧。

最后,“如实入账”规则不明可能导致商业贿赂认定调整范围的扩张。会计制度在公司治理、投资人保护、纳税征收等方面均具有基础性功能^[6]。会计规则的制定目标和反不正当竞争法的立法目标存在一定差异,“如实入账”规则不明可能将本应由会计法、税法等调整的违法行为认定成不正当竞争行为,导致超出甚至违背商业贿赂认定的立法目的。

法律作为社会行为规范,不仅是事后定纷止争的依据,还是事前对未来行为的指引。而行为指引功能的实现取决于法律规范的稳定性和可预见性。入账情况与商业贿赂认定关系不明和“如实入账”判断标准不清,可能导致经营者在日常实施佣金和折扣的过程中不知如何记账,甚至各类支付安排都可能承担商业贿赂违法风险。随着2017年修法中入账情况在商业贿赂认定中地位的减弱,行政处罚决定书和司法裁判文书进一步弱化了相关内容,使得经营者更无从得知具体的判断依据,也无法预见自身行为的法律后果。

二、“如实入账”功能定位重塑

区别于1993年《反不正当竞争法》,“如实入账”规则在规范意义上已经无法直接作为认定商业贿赂的标准,但可以在折扣、佣金等情形下发挥作用。从法律适用现状看,“如实入账”规则不仅自身判断标准不明,而且严重影响商业贿赂的规制效果,其自身的功能定位亟须重新明确。

(一)商业贿赂认定对“如实入账”规则的需要

根据我国《反不正当竞争法》第7条的要求,商业贿赂行为具有两个构成要件:一是以谋取交易机会或竞争优势为目的的支付行为,二是行为的不正当性。其中,行为不正当性的判断应当是商业贿赂认定的核心,也是“如实入账”规则发挥作用之处。

1.“如实入账”规则的调整对象

从法律规范内容看,“如实入账”规则主要调整折扣、佣金和商业贿赂三种行为,三者的实质具有一定共性。根据语言学和诠释学的理论,文本的意义取决于语境^[7]。每一部法律均有着由特定的法律宗旨、价值、原则等组成的言语内语境^[8]。2017年《反不正当竞争法》修订中的明显变化是澄清了目的要件,明确了折扣、佣金和商业贿赂在本质上均是

以谋取交易机会或竞争优势为目的的支付行为。

获得交易机会是经营者获取商业利益的前提,以谋取交易机会或竞争优势作为行为实质,符合《反不正当竞争法》的立法目的。折扣、佣金和商业贿赂均是支付行为,而支付行为只有具有谋取交易或竞争优势的目的,其他竞争者才会受到交易关系的影响,才可能产生损害公平竞争秩序的结果。交易达成后经营者为减少支付金额或变更履约条件而贿赂对方工作人员,产生的损害未突破交易相对人之间的合同关系,因而不属于商业贿赂的调整范围。

关于商业贿赂行为侵犯的客体,还存在两种理论:一是代理人理论,认为商业贿赂的违法本质是对委托人信义义务的违反,或者对委托人财产利益的侵犯^[9]。二是财政秩序理论,认为商业贿赂行为会导致侵占公有制资产^[10],同时导致国家税收的大量流失^[11]。然而,两种理论都无法解释商业贿赂对外部竞争者和竞争秩序的损害,前者仅揭示受贿者与其所代表交易人之间的内部关系,后者所强调的内容也并非反不正当竞争法的价值取向。

2. 不正当性识别的需要

目的要件限定了“如实入账”规则的调整对象,而商业贿赂与折扣、佣金的区别在于谋取交易或竞争优势的手段具有不正当性。不正当竞争行为的违法性源自两个方面:一是盗用他人竞争优势,二是通过不正当方法为自己谋取竞争优势^{[2]313}。商业贿赂行为属于后者,具体表现为经营者利用商业贿赂建立竞争优势的过程脱离商品(包括服务)的市场需求。从劳动价值理论看,商品的价值取决于必要劳动^[12]。从价格均衡理论看,商品价格取决于市场需求^[13]。简言之,价格与价值之间的差额属于经营者的利润。折扣主要是通过减少经营者利润以满足交易相对方的价格需求。佣金主要是通过投入销售环节的劳动,在交易相对方之间构建桥梁,帮助实现商品价值。两者的目的均是通过满足市场主体需求的方式获得竞争优势。商业贿赂则是通过满足对交易机会有影响力的主体的私人利益,代替市场主体的需求。

以脱离市场需求的方式建立竞争优势,最终会导致对公平竞争秩序的破坏。一方面,经营者通过提供贿赂作为销售手段会导致忽视对价格、质量、技术等基础竞争要素的提升,并且破坏市场资源配置机制的效率^[14]。这不仅会排挤市场中资金实力较弱的竞争者,也会导致经营者自身忽视长期发展。另一方面,经营者实施商业贿赂的成本将通过其他

方式弥补,最终由下游消费者承担^[15]。因此,商业贿赂认定的核心是谋取交易手段不正当性的认定。

“如实入账”规则有助于从利益支付方或行贿方的角度识别手段的不正当性。商业贿赂认定中对谋取交易手段不正当性的判断有两种方式:一种是主体类别的判断,通过审查经营者支付利益的最终接受主体是否符合《反不正当竞争法》第7条第1款的规定即可完成;另一种是通过经营者的入账情况判断。由于给予和接受商业贿赂均涉及对资金、财物的使用,经营者往往会留下异常的财务账簿记录,或者操纵财务会计处理以粉饰违法行为。实践中,更多的情况是执法人员首先通过审查经营者会计账簿发现存在异常的支付行为,并以此作为认定商业贿赂行为的突破口^[16]。然而,以不实入账认定商业贿赂本质上是一种推定的方法,这种推定是否具有高度盖然性,能否完成商业贿赂不正当性的判断,仍需要进一步讨论。

(二)“如实入账”在不正当性判断中的不足

会计信息自诞生之初,就是为了解决企业所有权和管理权分离产生的信息不对称问题。会计信息通过对微观经济活动的确认和计量存在于公司经营的各个环节,构成管理和决策行为的基础,是外部主体了解经营者内部经济活动的通用语言。会计信息承载的内容为经济法律发挥作用创造了条件。然而会计工作的特点决定了“如实入账”只能发现商业贿赂存在的可能性,在缺少其他条件支撑的情况下,无法独立完成不正当性认定。

1. 市场经济下会计账簿功能的转换

商业贿赂认定中“如实入账”的立法设计源于公有制经济中会计职能的定位。随着我国市场经济改革的不断深入,会计账簿的职能逐渐转变,不再具有法律评价功能。

在我国经济转型初期,会计工作尽管是所在单位的内部工作,其功能却具有外部监督的色彩。我国《会计法》于1985年颁布实施时,会计和财务是维护国家财政纪律和保障计划经济执行的工具^[17],其调整对象仅限于国有经济部门。记录和监督是我国早期会计工作的主要功能。1993年我国确立国有企业改革方向后,《会计法》在修订时将其适用范围扩大到非国有经济部门,在延续会计功能定位的同时,还增加了违法收支不予办理的规定。会计工作需要对本单位或企业经济活动的合理性做出法律判断。因而,在法律规范上,会计人员代表国家监督所在单位或企业的经济活动。同年,《反

不正当竞争法》颁布施行。“如实入账”规则基于该时期会计工作的功能定位,理论上能够利用会计工作对所在单位财务收入和支出的监督功能,将会计账簿记录内容作为商业贿赂认定的直接证据。

随着我国经济转型的不断深入,会计服务企业内部治理的定位逐渐凸显,这造成了会计账簿功能与商业贿赂认定之间的错位。在企业逐渐形成严格意义上的法人后,传统意义上的会计监督难以实现^[18]⁶¹。1999年修订后的《会计法》将会计监督的内涵明确限定为规范会计行为本身,会计工作不再要求对作为被记录客体的经济业务进行监督,也无需对其进行法律判断。会计的功能从保障国家财政计划和纪律的实施,转变为企业内部治理的重要工具。账簿记录内容同经济活动的合法性判断不再具有直接关系,使得单独的账簿情况无法作为商业贿赂认定的直接证据。

2. 不实入账成因的多元性

异常的账簿情况仅是与商业贿赂行为相伴而生的外在表征,不实入账的成因具有多元性。会计工作是企业内部管理和投资决策的基础环节,会计信息的合法有效是经济秩序的基石^[19]。为保障商事活动的正常运行,我国《会计法》中规定不得伪造、变造、隐匿、销毁会计凭证和账簿,不得编制虚假财务会计报告。由于经营者在商事活动中运用会计账簿的场景不同,有时违反会计工作一般性规则的行为,因同时侵害其他社会秩序,可以纳入多个部门法的调整范围,出现法律适用中的想象竞合。例如,证券法中的虚假陈述、隐瞒重大事项、表述引人误解等,税法中的偷税、漏税和骗税等。然而,会计舞弊仅是其他违法行为的构成要件之一,只有在其他法律规范完整的语境限定下才能够发挥作用,仅凭存在会计舞弊行为无法确认属于何种违法行为。

旧法和实践中商业贿赂认定和“如实入账”认定的混同,是典型的肯定后件式逻辑谬误。仅从经营者存在不实入账行为,无法得出经营者实施商业贿赂。“倒果为因”不仅无法揭露商业贿赂的不正当性本质,还会在实务中产生误导。在商业贿赂执法时,容易忽视立法目的,不当扩大反不正当竞争法的规制范围^[20]。在2017年修法时,《反不正当竞争法(修订草案送审稿)》第7条中彻底删除了与账簿情况相关的内容,正式修订后的法律文本尽管进一步揭示了商业贿赂的本质,但仍然保留了“如实入账”条款。法律修订的不彻底性容易造成错误观念延续,并继续影响实务中的法律适用。

(三)“如实入账”的应有之义

既然仅凭不实入账无法确定经营者存在商业贿赂行为,那么遵守“如实入账”规则是否意味着经营者不存在商业贿赂行为?从执法和司法实践看答案是否定的,司法实践中存在经营者如实入账仍被认定构成商业贿赂的情形。有学者认为,旧法“如实入账”规则的缺陷在于经营者可以通过“明折明扣明入账”的方式规避商业处罚^[21]。该观点本质上是对会计法原则的漠视和对“如实入账”规则的误读,从严格意义上说商业贿赂行为无法如实入账。

1. 会计规则中“如实入账”的表述

在日常语言中,“如实”即真实。但在会计工作中“如实入账”应当表述为企业以实际发生的经济现象进行会计处理,并恰当地反映经济现象的实质。因此,会计规则中“如实入账”至少包括两个方面,即“真实”和“恰当”。

会计信息质量体系诸多要素之间存在复杂的关系和结构,各要素共同构成会计规则的语境。国际财务报告准则(IFRS)在概念框架中的会计信息质量特征呈现出复杂的结构,包括基本质量特征和增强质量特征。前者包括相关性和如实表述(类似“如实入账”),后者包括可比性、可验证性、及时性和可理解性。由于各质量特征之间存在一定矛盾性,会计准则和实务中为达到有用性目标需要在各特征之间作出平衡,而这一过程中对如实表述和相关性的考虑优先于其他特征^[22]。

我国《会计法》和《企业会计准则——基本准则》(以下简称《基本准则》)组成了“如实入账”在会计规则下的语言内语境。《会计法》第3条规定,会计账簿需要“保证其真实、完整”。《基本准则》第12条规定:“企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告,如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息,保证会计信息真实可靠、内容完整。”根据上述法律法规,“如实入账”的内涵应当由“真实性”“完整性”和“合理的确认和计量”组成。

真实性指企业应当以实际发生的经济现象作为会计处理的依据。基于真实的经济事项,是一切会计活动有效开展的前提,脱离真实性的会计信息对决策活动毫无意义。我国和国际主流国家均采用决策有用型会计准则,其目标是为企业内部治理和决策活动提供“有用、可靠、相关”的信息^[23]。真实性要求企业不得伪造原始凭证、虚构经营活动,会计账簿中的记录必须具有真实的经济实质。

完整性指企业会计处理应当包含所有与经营活动相关的经济现象。如果说真实性要求在会计处理过程中不能多记不存在的事项,完整性则要求会计处理不得少记经营活动中已经发生的事项。遗漏重要的经济现象将导致会计信息对企业生产经营状态反映的不准确,从而影响管理和决策行为的有效性。

合理的确认和计量指企业对经济现象的会计处理符合会计要素确认和计量要求,能够恰当地反映被记录内容的经济实质。确认和计量是会计处理中的核心工作,会计要素的确认通过会计科目表达经济现象的实质,会计要素的计量通过货币金额表达经济现象的影响程度。关于确认和计量的合理性,《基本准则》第二章中给出了更多语境限制,包括真实性、相关性、可理解性、可比性、重要性、谨慎性、及时性和实质重于形式的形式的质量要求。合理的会计确认和计量并不要求编制的会计信息与经济现象完全一致。为辅助决策活动有效开展,会计核算中经常包含需要主观估计和职业判断的内容,对未来事项的预测无法评价其是否精准。但是,“如实”的会计处理应当有坚实的基础资料作为支撑,会计确认和计量的本质和局限性都应当能够被清晰地解释。

2.反不正当竞争法下“如实入账”的应有之义

会计信息的特点使得不同使用者需要根据各自的需求调整对会计规则的理解和适用^[24]。反不正当竞争法以维护市场竞争秩序为目标,商业贿赂认定对“如实入账”的需求在于,识别具有谋取交易和竞争优势支付行为的不正当性。尽管独立的“如实入账”规则无法实现这一功能,但通过对会计规则作出符合反不正当竞争法语境的解释,可以排除折扣、佣金的不正当性嫌疑。会计规则下“如实入账”的内涵中包含诸多与不正当性识别无关的功能,商业贿赂认定中的“如实入账”应当剥离干扰要素,确立自身的重心。符合反不正当竞争法语境的“如实入账”同样包含“真实性”“完整性”和“合理的确认和计量”三种特征,但每种特征的具体内涵与会计规则存在一定差异。经营者必须同时满足三者的要求才属于“如实入账”。

真实性要求经营者会计账簿中记录的折扣、佣金基于客观存在的支付行为。此处支付行为不仅包括经营者直接给予其他主体的财物和利益,还包括经营者免除其他主体的义务。经营者若要如实入账,其佣金和折扣的记录必须有合法、有效的记账原始凭证作为证明,如合同中约定的折扣方式和数额、中间人提供服务的收费标准和转账记录等。商业贿

赂行为因其手段秘密性的特点,往往不存在有效的原始资料,因此无法满足真实性要求。

完整性要求经营者实施的所有折扣、佣金都应当被记录在会计账簿中。账外实施是商业贿赂的典型特征,经营者在会计账簿中遗漏的支付行为,表明其可能存在掩盖商业贿赂行为的意图,需要执法和司法机关进一步审查支付行为的接收者并搜集其他证据完成商业贿赂认定。

合理的确认和计量包含两方面:一是经营者账簿中记录的折扣、佣金具有相应的实质,二是经营者具有谋取交易目的和竞争优势的支付实质的行为以折扣和佣金的方式记账。在商业贿赂认定中,折扣、佣金会计处理方式合理的判断应当以“实质重于形式”为核心,兼顾可理解性和可比性。一方面,经营者账簿中的折扣、佣金应当具有相应的实质,而不能仅凭交易合同中约定的名称作为判断。具体表现为,折扣真正向交易相对方提供,佣金实际换取了与价格匹配的中介服务。名为折扣、佣金,实为商业贿赂,并以前者的方式进行会计处理,不属于如实入账。因此,支付行为实质的判断是“如实入账”认定的前提。另一方面,可理解性与可比性要求经营者对折扣、佣金的会计处理必须清晰、明确、易于使用者理解且与账簿历史中的会计处理一致。

在商业贿赂认定中,“如实入账”的内涵需要剥离与不正当性判断无关的要素。会计规则语境下“如实入账”中的一些要求并不在反不正当竞争法下具有意义,例如及时性、谨慎性、重要性等。及时性要求会计要素的确认应当准确归入其所述的会计区间,而在商业贿赂认定中折扣和佣金发生时间的准确性并不重要。商业贿赂认定中“如实入账”规则必须避免以此作为主要的认定依据。例如,在“上海永诚食品有限公司杭州分公司与杭州市西湖区工商行政管理局案”中,各级法院均把永诚公司依法纳税作为认定其已经将返利赠品如实入账的依据^⑨,这样的认定思路很可能将经营者为避税而实施的隐藏收入行为误认为商业贿赂。以“真实性、完整性、合理的确认和计量”为内涵的“如实入账”能够保障商业贿赂行为无法作为正常的折扣、佣金计入会计账簿,因此,“如实入账”规则应当作为经营者实施合法折扣、佣金的充分条件。

三、反不正当竞争法下“如实入账”认定规则细化

从反不正当竞争法下“如实入账”的内涵出发,

其认定规则首先应当确认为具有谋取交易机会或竞争优势的目的,其次判断会计账簿的真实、完整、会计处理的合理性以及经营者的主观状态。

(一)前提条件:目的为谋取交易机会或竞争优势的支付行为

具有谋取交易机会或竞争优势的目的本质上是“支付行为+获取竞争优势”,未获得竞争优势的行为不属于商业贿赂。行为目的可以通过合同内容和合同间关系确定,主要存在两种情形。一是合同中直接具有提供交易机会或竞争优势的约定。在支付佣金的情况下,应当审查对方是否提供了与价格相匹配的合法中介服务。在提供折扣的情况下,一般合同中会直接对折扣进行约定,包括商品折扣、现金折扣、后续价格变动等形式。二是单独的合同中虽未直接约定,但不同合同间实质上构成利益折让。合同履行义务在同时满足两方面特征时,可以认为合同之间的关系具有谋取交易或竞争优势的目的。一方面,两份或多份合同订立时间相近;另一方面,不同合同中履约义务具有直接相关关系,具体表现为不同合同出于同一交易目的订立、一项合同的对价取决于另一合同的对价或履行情况、不同合同构成单项履约义务三种情况。合同间存在直接相关关系时,应当关注总对价和各商品单独售价之和之间是否存在差额,若存在,则表明存在价格折让,需要进一步审查是否如实入账。

(二)核心标准:折扣、佣金的合理确认和计量

1.折扣、佣金的合理确认

反不正当竞争法下,折扣、佣金的会计处理不必完全依照会计准则,只要能够排除商业贿赂违法风险即可。折扣、佣金的会计确认应当最终体现为收入或成本费用的减少。

合法佣金应当作为销售费用确认为当期损益。在会计处理上,用于促进销售而提供的佣金有两种方式:在履行期限小于一年的交易中,《基本准则》规定佣金在确认收入时即可直接归结进当期损益(销售费用科目);在履行期限大于一年的交易中,《企业会计准则第14号——收入》规定销售佣金先作为一项资产计入合同取得成本科目,在满足收入确认条件时再结转至当期损益。会计准则对销售佣金区分处理的目的是基于及时性要求,避免过早确认费用造成低估利润。因此,两种处理方式的差异并不影响商业贿赂认定,佣金只要最终归结为销售费用科目都应当认为是合理的会计处理。

合法折扣在会计处理上应当记录为销售方营业

收入的减少和采购方成本费用的降低。商品的内在成本的降低是合法折扣竞争优势的来源。从销售方的角度,提供商品的成本最终应当在营业收入科目体现。营业收入用于记录经营者在销售商品、提供服务等正常经济活动中所取得的经济利益,一般指经营者经营范围内活动形成的收入^{[18]217}。相较于营业外收入,营业收入具有日常性和经常性的特点。在销量一定的情况下,营业收入的增减直接反映经营者销售商品价格的变化。根据收入准则,当交易中存在可变对价(包括折扣)时应当以其最佳估计数确认收入,且可变对价的后续变动额在合理分摊后应当直接调整变动当期的收入。实务中,经营者将利益折让计入管理费用、营业外支出等其他科目均无法反映商品价格的变动,因而具有商业贿赂嫌疑。从采购方的角度,合法折扣应当包含在采购方的存货的成本或费用中。由于采购方购买的商品具有广泛的用途,如作为存货转售或作为固定资产自用,会计准则中对采购方可变对价的处理体现在资产和费用的初始计量中。

2.折扣、佣金的合理计量

合理计量要求会计账簿数据呈现稳定的比率和趋势关系。这种关系至少包括两层内容:一是与经营者内部历史数据比较,二是与经营者外部市场数据比较。在审计学中,通过研究财务数据之间、财务与非财务数据之间的关系评估财务信息的方法,称为分析性程序^[25]。这一方法通过审查账簿数据与用作比较的数据之间是否存在重大差异,来评价会计信息的合理性风险。用作比较的数据包括经营者自身前期的同类数据、同行业的数据、被审计单位的预期结果、审计师的预期结果等。经营者实施商业贿赂的成本需要弥补,这会造成会计科目下数额偏高或偏低,导致原先稳定的账簿关系发生异常波动。

从经营者内部历史数据看,在认定“如实入账”时应用分析性程序需要重点关注销售和收款循环、采购和付款循环以及货币资金相关的账簿关系。商业贿赂中的常见情形是,行贿者将不正当的利益流出分摊至销售成本或费用科目,受贿者将不正当的利益收受分摊至收入或其他资产流入科目。常用于分析上述会计科目间关系的比率包括存货周转率、应收账款周转率和毛利率等,商业贿赂引发的不实入账行为会改变上述比率的一般趋势。例如,行贿者将不当的利益流出确认为额外的销售退回或折让,会导致销售退回和折让和销售总额之比明显增大,或者在单笔交易中退回和折让的比率显著高于

其他交易;受贿者通过虚构收入掩盖不正当的利益流入,会高估毛利率和低估应收账款周转率。

从经营者外部数据看,折扣、佣金以及商品价格应与市场价格近似。商业贿赂往往发生在激烈的市场竞争中,用以弥补行贿者和受贿者在交易关系中的不平等地位,因而正常的经营者定价难以高于同类竞品的定价。对价与商品价值不匹配的经济活动很可能也是不正当利益输送的一种手段。如在“嘉兴市天天房地产经纪有限公司工商行政处罚案”中,执法和司法部门均认为,案涉经营者向中间人支付占评估费60%的金额作为咨询费,该咨询费与对价明显不匹配,尽管以咨询费入账,但仍属于商业贿赂。

必须注意的是,虽然通过分析账簿关系能够发现计量中潜在的不正当性,但账簿关系的差异可能源自正常的经济事项。如由于生产方式的创新导致的生产成本的降低,或者经营者客户营业状况恶化导致销售款项难以收回。因此,计量的合理性判断还需要结合经营者能否对异常作出恰当的解释,以及是否有真实的资料来证明。

(三) 辅助标准:会计处理的真实性和完整性

经营者即便对折扣、佣金进行了合理的确认和计量,而会计账簿记录内容并非真实、完整的原始凭证,仍不属于“如实入账”。一方面,折扣和佣金等相关原始凭证的制作和填列必须具有合法性和合理性^⑩。原始凭证是记账凭证、会计账簿、财务会计报告制作的原始依据^[26],直接反映了被记录的经济活动是否客观存在、制作方式是否符合国家相关法律法规等。正确、真实且经核查无误的原始凭证具有法律效力^[27]。原始凭证在经济活动发生或完成时,直接由经办人填写,是记录经济活动内容的第一手资料。会计原始凭证中存在舞弊现象能够直接说明经济活动自身存在违法风险。另一方面,交易相对人对折扣和佣金的确认以及计量应当能够相互验证。例如,销售方提供折扣在会计账簿中记录的收入减少,在采购方会计账簿中应当体现为相应成本费用减少且计量金额大致相近。任何一方的遗漏或者错记都反映出双方对“折扣”或“佣金”的经济实质认识不同,需要进一步调查确定是否存在商业贿赂风险。

(四) 修正标准:不实入账主观状态为故意

产生账实不一的原因可以分为财务舞弊和会计错误。前者指公司管理层、治理层、员工或第三方使用欺骗手段获取不当或非法利益的故意行为,后者指非故意的行为导致财务报表中的信息出现错

误^[28]。错误和舞弊区分的意义在于责任的认定,在不同法律部门下存在不同的责任形态。例如,在《证券法》规定的虚假陈述中,故意和过失对虚假陈述法律责任的承担不存在差异^[29]。然而,反不正当竞争法下商业贿赂行为具有很强的目的性。对会计账簿进行的虚假处理只有以掩盖商业贿赂为目的时才需要“如实入账”规则予以禁止。此种行为展现出行为人在进行会计处理时明确知晓相应的结果,即故意。会计工作琐碎繁杂,经营者在记账中出现过失在所难免。同样,如实入账规则不应苛责由于会计规则自身的缺陷导致经营者在账务处理呈现出的争议。我国反不正当竞争法的适用主体为经营者,其涵盖范围跨越财力雄厚的上市公司和普通的个体工商户。不同经营者对会计规则的理解存在天壤之别,不应将会计争议的处理能力作过于严格的要求。因此,只有故意的会计舞弊属于违反“如实入账”规则的情形。

结 论

商业贿赂的本质是通过不正当的手段谋取交易机会或竞争优势,它与不实入账是原因和结果之间的关系。倒果为因无法完成其中的不正当性判断,经营者存在不实入账只能说明存在商业贿赂的可能。但折扣和佣金如实入账能够排除商业贿赂嫌疑,因为“如实入账”不仅要求经营者以会计规则中折扣和佣金的规定进行会计处理,还要求具有折扣、佣金的实质。反不正当竞争法下“如实入账”的内涵应当包括真实性、完整性和合理的确认与计量。折扣和佣金“如实入账”的前提是支付行为具有谋取交易机会或竞争优势的目的,会计处理需要体现经营者营业收入和商品成本的减少且计量准确,同时避免将过失造成的会计差错作为不实入账处理。

注释

①1993年《反不正当竞争法》第8条中以“帐”字代表财务账簿,现行法律中均已更换为“账”字,因此除引用1993年《反不正当竞争法》条文,本文表示财务账簿含义时统一使用“账”字。2019年我国对《反不正当竞争法》进行了第三次修订,但这次修订并未对2017年《反不正当竞争法》中的商业贿赂条款作任何调整,故除本文所称“旧法”为1993年《反不正当竞争法》,“新法”或“现行法”均为2017年《反不正当竞争法》。②参见福建省厦门市湖里区人民法院(2019)闽0206民初9783号民事判决书、福建省厦门市中级人民法院(2020)闽02民终3062号民事判决书。③参见上海市奉贤区人民法院(2021)沪0120民初8925号民事判决书。④参见广东省广州市中级人民法院(2014)穗中法行终字第563号行政判决书。⑤参见

上海市工商行政管理局松江分局沪工商松案处字〔2015〕第270201410229号。⑥参见浙江省嘉兴市中级人民法院(2012)浙嘉行终字第18号。⑦参见广东省广州市中级人民法院(2014)穗中法行终字第836号。⑧参见内蒙古自治区包头市中级人民法院(2015)包行终字第9号。⑨参见浙江省高级人民法院(2018)浙行再18号。⑩商业贿赂认定中应当重点审查销售循环中的原始凭证,包括顾客订单、销售单、发货单、销货发票、销售交易文件、销售清单、应收账款源文件、应收账款对账单、汇款通知单、现金收入清单、现金收入交易文件、贷项通知单、坏账审批表等。

参考文献

[1] 黄茂荣.法学方法与现代民法[M].北京:法律出版社,2007:141.
 [2] 刘继峰.竞争法学[M].第4版.北京:北京大学出版社,2024.
 [3] 宁立志.《反不正当竞争法》修订的得与失[J].法商研究,2018(4):118-128.
 [4] 雷磊.法律规则的逻辑结构[J].法学研究,2013(1):66-86.
 [5] 王贵松.行政裁量的内在构造[J].法学家,2009(2):31-40.
 [6] 张民安.商事账簿制度研究[J].当代法学,2005(2):60-67.
 [7] 李广德.法律文本理论与法律解释[J].国家检察官学院学报,2016(4):89-99.
 [8] 刘继峰.反不正当竞争法中“一定影响”的语义澄清与意义验证[J].中国法学,2020(4):186-200.
 [9] 邓中文.商业贿赂犯罪的法益分析[J].商业研究,2011(3):161-164.
 [10] 刘德法.试析《反不正当竞争法》中的回扣规定[J].法学,1994(3):11-14.
 [11] 李卫红,王国宏.论商业贿赂犯罪[J].中外法学,1996(2):27-31.
 [12] 卫兴华.关于深化对劳动和劳动价值理论的认识问题[J].经济学动态,2000(12):9-17.
 [13] 李翀.马克思劳动价值论与马歇尔均衡价格论的比较和思考:评近年发生的对马克思劳动价值论的批评[J].马克思主义研究,2000(3):46-51.
 [14] BOLES J. The Two Faces of Bribery: International Corruption Pathways Meet Conflicting Regimes[J].Michigan Journal of International Law, 2014(4):683-688.

[15] 高利芳,唐玮.商业贿赂、媒体报道与公司价值:基于民营上市公司的经验证据[J].中南财经政法大学学报,2019(5):75-86.
 [16] 侯利阳.论商业贿赂行为的类型化处理:兼论《反不正当竞争法》相关条款的修订[J].法学,2024(5):161-177.
 [17] 葛家澍.加强会计工作的两个重要的基本方面:进行会计核算和实行会计监督[J].会计研究,1985(2):20-21.
 [18] 刘燕.会计法[M].第2版.北京:北京大学出版社,2009.
 [19] 刘燕.重新认识会计法在经济法律体系中的地位[J].中国注册会计师,2005(7):39-40.
 [20] 孟雁北.论反不正当竞争立法对经营自主权行使的限制:以《反不正当竞争法(修订草案送审稿)》为研究样本[J].中国政法大学学报,2017(2):135-145.
 [21] 吴忆萍.对我国单位受贿罪“账外暗中”的理性思考[J].西南大学学报(人文社会科学版),2007(2):114-117.
 [22] CHRISTENSE J. Conceptual frameworks of accounting from an information perspective[J].Accounting and Business Research,2010(3):287-299.
 [23] RIEPE J. Basel and the IASB: accountability interdependencies and consequences for prudential regulation[J].Journal of International Economic Law, 2019(2):261-284.
 [24] 徐强胜.我国公司法上财务会计制度的缺失与补救[J].政法论坛,2023(4):134-145.
 [25] 阿伦斯,埃尔德,比斯利.审计学:一种整合方法[M].第14版.北京:中国人民大学出版社,2012:185.
 [26] 王明锁.论商事账簿及其法律关系的性质:兼论《商事通则》的不可行[J].法学杂志,2011(3):41-46.
 [27] 胡宪.会计凭证舞弊审计及其防范[J].湖南社会科学,2009(4):122-124.
 [28] 刘燕.公司财务的法律规制:路径探索[M].北京:北京大学出版社,2022:223-225.
 [29] 赵旭东.论虚假陈述董事责任的过错认定:兼《虚假陈述侵权赔偿若干规定》评析[J].国家检察官学院学报,2022(2):3-19.

Function Reshaping and Rules Refining of the “Truthful Accounting” Rule in the Identification of Commercial Bribery

Liu Jifeng Tu Jingxuan

Abstract: In the application of the Anti-Unfair Competition Law, the determination of commercial bribery has long been confused with the determination of “truthful accounting”. The positioning of the rule of “truthful accounting” in legal norms is unclear, and there is a lack of specific recognition rules, which seriously affects the stability of commercial bribery recognition. The essence of commercial bribery is the improper pursuit of trading opportunities or competitive advantages and false accounting is only an external manifestation of commercial bribery. “Truthful accounting” rules cannot independently determine the impropriety, but the truthful accounting discounts and commissions can eliminate the risk of illegal commercial bribery. The connotation of “truthful accounting” under the Anti-Unfair Competition Law should include authenticity, integrity and reasonable recognition and measurement. The premise of the “truthful accounting” of discounts and commissions is that the payment behavior has the purpose of seeking trading opportunities or competitive advantages, and accounting treatments need to reflect the reduction of operating revenue and cost of goods with accurate measurement. Only intentional accounting fraud should be recognized as false accounting under the Anti-Unfair Competition Law.

Key words: “truthful accounting”; commercial bribery; accounting principles; authenticity

责任编辑:一鸣