个人涉嫌侵占公司资金案的司法会计鉴定评析

郑谊英

(湖南财政经济学院 长沙 401205)

【摘要】本文对个人涉嫌侵占公司资金一桩案例的司法会计鉴定进行讨论,指出了司法会计鉴定书存在的问题,并提出了个人观点,以期对司法会计实践有所裨益。

【关键词】司法会计鉴定 账实核对 鉴定对象

一、案例简介

王某,男,29岁,系湘江贸易公司原出纳员。任职期间,王某数次以开具支票提现不入账或少入账的手法,侵占公司资金累计达36万元人民币,至案发时仍未归还。为隐瞒上述行为,王某数次篡改银行对账单记录。后因公司急需调用大额资金,王某的上述行为才被发现。

到案后,王某对自己的行为供认不讳,但对具体作案次数与金额已经记忆模糊。为查清该案,公安机关委托某会计师事务所对王某上述提现未入账和少入账事实进行了司法会计鉴定。

最终,依据侦查取得的证据和司法会计鉴定结论,公安机关以王某涉嫌侵占公司资金罪向检察机关移送审查起诉。

二、司法会计鉴定书内容

根据湘江贸易公司和公安机关提供的相关资料,会计师事务所做出了王某侵占湘江贸易公司资金36万元人民币的司法会计鉴定结论。主要情况如下:

1.主要作案手法及次数、金额。王某的主要作案手法是开具支票提现不入账或少入账。不入账的手法很简单,即提现后将支票入账联(即存根联)撕毁不记账;少入账的手法则是在支票的正联与存根联上分别填写大小不等的金额,前者数额大,后者数额小。

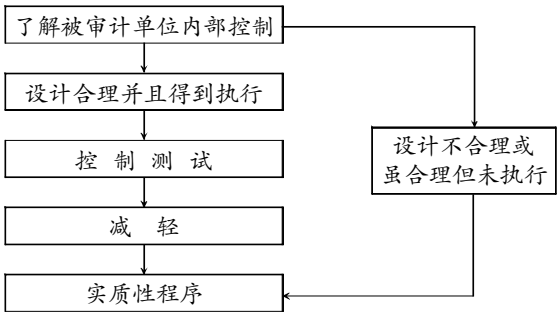
以上未入账和少入账事项共计47笔,金额累计36万元

2.控制测试和实质性程序的关系。针对了解内部控制程序识别出来的重大错报风险,注册会计师应采取总体应对措施来防范报表层次的重大错报风险,而对于认定层次的重大错报风险则需要采取进一步的审计程序,包括控制测试和实质性程序,这是获取审计证据的重要手段。在了解内部控制的基础上确定进一步审计程序的性质、时间和范围。

控制测试是为了确定内部控制运行的有效性而实施的审计测试,所以其实施前提是了解内部控制的存在性和执行情况。只有被审计单位内部控制设计合理,并且得到执行了,我们才有必要对这些制度的执行情况进行测试,看其执行是否有效。但控制测试并非在任何情况下都需要实施,需要实施控制测试的情形有两种:一是在评估认定层次重大错报风险时,预期内部控制的运行是有效的,即可以减少实质性程序的工作量;二是仅实施实质性程序不足以提供充分适当的审计证据时,控制测试就显得非常必要了。

实质性程序是指注册会计师针对评估的重大错报风险实施的直接用以发现认定层次重大错报风险而实施的审计程序。它和控制测试的区别主要表现在以下几个方面:第一,两者的操作方法不同。控制测试主要采取询问、观察、检查、重新执行和穿行测试等方法,从宏观上测试内部控制的有效性,而实质性程序主要采取细节测试和实质性分析程序,从认定的细节层面进行检查。第二,两者的时间侧重不同。控制测试和实质性程序都有期中和期末测试,但控制测试以期中测试为主,而实质性程序以期末测试为主。因为实质性程序往往都需要被审计单位的业务发生以后才能分析得出结论。第三,两者的检查范围不同。控制测试检查主要以抽查为主,测试控制活动的频率受到的影响因素也比较多,而实质性程序的范围取决于评估认定层次的重大错报风险和实施控制测试的结果。

3.了解内部控制、控制测试和实质性程序三者之间的关系。三者间的关系可用下图来表示:



主要参考文献

1.马春静.新编审计原理与实务.大连:大连理工大学出版社,2008

2.秦荣生,卢春泉.审计学.北京:中国人民大学出版社,2008

人民币,时间跨度三年多。其中,不入账19笔,合计25万元人民币;少入账28笔,合计11万元人民币。

2.其他作案手法。为掩人耳目,王某还对银行对账单进行了篡改。主要是对银行对账单进行涂改、添加,然后再编造一些未达账项,制作银行存款余额调节表,反馈给银行,同时也应付会计的检查。

3.得出结论的依据。得出鉴定结论的主要依据有两点:一是对提现情况的账账、账单核对情况;二是公安机关提供的王某交代笔录。在这些材料中,王某对提现不入账和少入账的事实供认不讳,表示具体数额以查账结论为主,也谈了想侵吞公司资金供自己挥霍等作案动机和资金的主要去向等。

4.鉴定方法。查账情况部分,鉴定人逐一列出了未入账和少入账的日期、金额等情况;分析说明部分,除重复查账情况外,鉴定人还引用了王某的笔录,以此说明查实的部分确未入账或少入账及王某侵吞公司资金的故意;鉴定结论部分,鉴定人重复了查账结果并明确认定上述36万元已被王某侵占。

三、司法会计鉴定评析

该鉴定在所查证的"未入账和少入账"与结论的联系过程中,出现了一些欠妥之处,因而导致结论出现了错误。主要表现在以下几个方面:

1.忽略了账实核对。就未入账和少入账具体情况来说,该鉴定工作已做得很仔细了。但若要使此鉴定结论被司法机关采信,成为追究王某刑事责任的诉讼证据,仅查证到未入账和少入账是不够的,还差一步很关键的工作,即账实核对。因为王某作案的对象是由银行存款转化为现金的公司资金,其是否擅自动用此款的客观方面表现,最重要也最关键的一点就在于这部分资金是否脱离了其职务管辖范围。即使未入账和少入账,只要这部分资金还未脱离其管辖范围,那也仅是工作方式或责任心的问题,顶多追究行政责任,而非刑事责任。

鉴于上述认识,此案还必须对王某案发时所保管的库存现金状况进行查证。不论是现金还是发票或是白条,均应登记造册,逐一列出,结出总额。将这一总额扣除现金日记账余额后,若数额小于36万元,则证明未入账和少入账的资金部分或全部脱离了王某的职务管辖范围;若等于36万元,则证明未入账和少入账的资金没有脱离王某的职务管辖范围,亦即不应追究王某的刑事责任。

2.鉴定对象选择错误。本案的鉴定客体应当是王某提现未入账和少入账等涉案会计事实,因而鉴定对象(俗称检材)就必须是反映这些涉案会计事实的涉案财务会计资料。而本案将笔录材料作为得出结论的依据,实质上是将笔录也选作了鉴定对象,所以在鉴定对象的选择上出现了错误。

从原理上说,涉案财务会计资料之所以被选作鉴定对象,是因为它是由会计运用专业方法形成的,内部形成了一定的会计勾稽关系,可以互相佐证,因而对于涉案会计事实具有一定的证明力。而笔录材料是否对案件事实具有证明力,尚需法庭调查才能确认。所以,未被确认证明力的笔录材料显然不能作为鉴定对象。

3.论证不恰当。本鉴定在分析说明部分虽有一些文字表述,但仅是重复了查账情况和引用了笔录材料,因而是不恰当的。这既是鉴定对象错误,也是鉴定方法错误。

为什么是鉴定对象错误,前文已经细说。鉴定方法错误,主要是指该鉴定的论证方法不恰当。从原理上说,司法会计鉴定是查账(包括审计)的进一步证明手段,因而鉴定中论证是必不可少的,它是区分司法会计鉴定与查账的重要标志。而本鉴定中分析说明部分的表述,显然是无法起到这一作用的。较为合理的论证方法应当是,从检材来源方面,论证其证据证明能力;从检材相互之间的关系方面,论证其证据证明力;从所使用的方法方面,论证其科学性及合理性等。

4.结论严重错误。除忽略库存现金外,本鉴定的大部分基础工作做得还是比较好的。然而,鉴定对象和方法的错误,导致该鉴定做出了确认王某侵占公司资金的错误结论。

(1)该鉴定结论与客观存在的涉案会计事实不符。该鉴定属于以查账为主的司法会计鉴定,而非以判断为主的司法会计鉴定,因而仅需客观表述查账结果即可,基本无需做出判断。即便需要做出性质判断,鉴定结论也该仅限于会计专业范畴,譬如这部分"未入账和少入账"资金究竟是"属于成本性支出"还是"属于资本性支出"等。

(2)该鉴定结论超越了司法会计鉴定的专业范畴。若该鉴定结论仅是违背客观存在的涉案会计事实,而未超越司法会计鉴定专业范畴,结论可能是这部分资金属于成本性支出;若仅是超越司法会计鉴定专业范畴,而未违背客观存在的涉案会计事实,结论又可能是挪用资金。事实上,该鉴定不仅违背了客观存在的涉案会计事实,还超越了司法会计鉴定的专业范畴。根源可能主要在于事前盲目跟从侦查意见,产生了先入为主的"侵占"意识;事中则以王某笔录材料作为鉴定对象,加之对法理不太了解,以致犯了一个很低级的错误,即把银行对账单也看成了会计核算的依据。

其实,王某在笔录中反映出来的主观认识,是一种典型的犯意特殊表现形式。亦即王某在事实或法律上产生了错误认识,误以为只要篡改和变造了银行对账单就可以达到侵占的目的。然而,法律上并不会跟从行为人的这一主观认识,而应以"未入账和少入账"究竟"属于成本性支出"还是"属于资本性支出"这一客观存在的涉案会计事实作为认定刑事责任的依据。不了解这部分法理,鉴定人自然就跟从了侦查意见和王某的"自证其罪",把篡改和变造银行对账单也看成可以影响会计核算结果的手段,因而做出了"侵占"的结论。

最后,即便王某的行为需承担刑事责任,那也不该由司法会计鉴定做出判断结论。因为司法会计鉴定仅是检验论证了反映涉案会计事实的涉案会计资料,并未论证法定刑事责任的四个要件,因而也就不能贸然做出"侵占"的结论。

【注】 本文系湖南省社科规划办立项资助课题"会计人员职务犯罪成因及防治对策研究"(编号:06YB104)的阶段性研究成果。

主要参考文献

李文贵.我国法务会计理论体系的构建.财会月刊(理论),2007;5