




S I F A K U A I J I A N L I J I E X I

司法会计案例解析

北京注册会计师协会◎编

 经济科学出版社

司法会计案例解析

北京注册会计师协会 编著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

司法会计案例解析/北京注册会计师协会编著.

—北京: 经济科学出版社, 2015. 4

ISBN 978 - 7 - 5141 - 5692 - 8

I. ①司… II. ①北… III. ①司法会计学 - 案例
IV. ①D918. 95

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 081882 号

责任编辑: 黄双蓉

责任校对: 徐领弟

责任印制: 邱 天

司法会计案例解析

北京注册会计师协会 编著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http://jjkxpbs. tmall. com](http://jjkxpbs.tmall.com)

固安县保利达印务有限公司印装

787 × 1092 16 开 13.5 印张 200000 字

2015 年 5 月第 1 版 2015 年 5 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 5692 - 8 定价: 50.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn))

编委会成员

顾 问 汪 宁

主 编 张文丽

编 委 杨 涛 颜凡清 杨炜东 郭兰枝
周 军 姜 巍 彭 晖

前 言

北京注册会计师协会一直致力于促进北京地区会计师事务所及注册会计师参与司法会计鉴定业务的规范发展。继2012年成立司法会计鉴定审计专家委员会、组织出版《司法会计鉴定实务操作指南》，2013年开展北京地区司法会计鉴定业务行业现状调研之后，2014年开始收集、整理相关司法会计案例。试图通过具体实例解析，帮助从事司法会计鉴定业务的会计师事务所及注册会计师，解决执业中遇到的种种涉诉问题，理清实际运用的分析思路和处理方法，为会计师事务所及注册会计师加深理解司法会计鉴定业务提供切实、有效的帮助。

在北京注册会计师协会汪宁秘书长大力支持，张文丽副秘书长亲自组织北京注协司法会计鉴定审计专家委员会部分委员和行业专家编写了《司法会计案例解析》。本解析共收录了七个案例，案例涉及司法会计鉴定业务、在进入司法程序前由纪检部门和司法机关委托的涉诉专案审计，以及会计师事务所介入司法破产程序的特殊业务。有的案例偏重于案情分析，有的侧重于思路介绍，有的具备该类业务工具书的作用。七个案例风格各异，有的中规中矩，长于归纳总结；有的亦庄亦谐，精于逻辑推理；读来就像是参加了一次司法

会计鉴定人员的沙龙，不同的文字背后，将一个个错综复杂的案件层层剥茧出来，理清事实，还原真相。

案例一“揭秘疯狂报销的真相”、案例三“网络时代的传销与诈骗”，由天正华会计师事务所郭兰枝编写；案例二“基建项目的资金漏洞”由中审亚太会计师事务所（特殊普通合伙）杨涛编写；案例四“谬论与被忽视的证据”由中润达会计师事务所周军编写；案例五“民事诉讼专项审计中的证据采信”由中润达会计师事务所姜巍、中路华会计师事务所杨炜东编写；案例六“一份颇具争议司法会计鉴定报告的背后”由中路华会计师事务所杨炜东编写；案例七“证券公司移交司法破产过程解析”由信永中和会计师事务所（特殊普通合伙）颜凡清编写。中审亚太会计师事务所（特殊普通合伙）杨涛进行总撰。北京注协彭晖对本书进行审阅，张文丽副秘书长负责审定。

本书所述内容仅供会计师事务所及注册会计师在实务中参考，案例解析中注册会计师的执业判断也各有考虑，由于笔者水平有限，对于本案例解析的不同理解、可能存在的疏漏，希望能够得到行业同仁的意见和指正，我们将适时做进一步修订和补充。

目 录

案例一：揭秘疯狂报销的真相	1
一、案件背景	1
二、鉴定要求	1
三、提交检材	2
四、鉴定项目基本情况	2
五、案件解析	5
六、案件启示	24
案例点评	28
案例二：基建项目的资金漏洞	29
一、案件背景	29
二、专案审计要求	30
三、专案审计提供的资料	30
四、项目基本情况	31
五、专案审计解析	36
六、资金流向问题的追踪落实	51
案例点评	53
案例三：网络时代的传销与诈骗	54
一、案件背景	54

二、鉴定要求	55
三、提交检材	55
四、鉴定项目基本情况	56
五、案件解析	65
六、案件启示	80
案例点评	83
案例四：谬论与被忽视的证据	84
一、素材	84
二、涟漪	91
三、AB 会计师事务所二级复核的疑问	92
四、分析	92
五、启示	100
六、结束语	103
案例点评	103
案例五：民事诉讼专项审计中的证据采信	105
一、案件背景	105
二、法院认定情况	109
三、委托审计	113
四、案件解析	118
案例点评	125
案例六：一份颇具争议司法会计鉴定报告的背后	126
一、案件背景	126
二、委托司法会计鉴定	130
三、各方观点	139
四、案例分析	145
案例点评	158

案例七：证券公司移交司法破产过程解析	159
一、案例背景	159
二、移交要求	159
三、移交项目基本情况	161
四、案例解析	171
五、本案例的思考	200
案例点评	206

案例一

揭秘疯狂报销的真相

一、案件背景

2013年9月，某市公安局经济犯罪侦查总队接到报案，报案人称某仓储超市有限公司（以下简称该公司）的总经理杨某，在2008年1月1日至2013年8月31日担任总经理期间利用职务便利，凌驾于本公司内部控制制度之上，多次简化费用报销程序，指使办公室文员杨某某和资金核算部主管刘某，以购买办公用品、食品等名义从财务部门支取大量现金，然后通过报销虚假发票来冲账，将套取的资金侵占，数额巨大，嫌疑人杨某的违法行为造成该公司财产的巨额损失。

二、鉴定要求

2013年10月，某市公安局委托司法会计鉴定机构对该公司总经理杨某涉嫌经济犯罪案件进行司法会计鉴定，鉴定要求为：

（1）对2008年1月1日至2013年8月31日期间，嫌疑人杨某报销的不合理费用情况及采用其他不法手段侵占资金的涉案手段、过程及侵占资金的金额进行司法会计鉴定；

（2）对从银行调阅的嫌疑人杨某及其家庭成员的14个银行账户的收支情况进行司法会计鉴定。

三、提交检材

- (1) 该公司控股股东方下发的管理制度等资料 1 册；
- (2) 该公司的工商登记资料及内部管理制度等资料共 5 册；
- (3) 该公司 2008 年 1 月 1 日~2013 年 8 月 31 日期间所有的会计报表、会计账簿、会计凭证、银行对账单、支票登记簿等资料；
- (4) 该公司与经营业务相关的经济合同 500 份；
- (5) 该公司资金核算部主管刘某记录的计划外费用支出明细表（即：领款明细表）1 册；
- (6) 嫌疑人杨某及其家庭成员的房产登记证、银行存款账户等资料 5 册；
- (7) 该公司财务总监郭某记录的小金库账本及支出凭单 1 册；
- (8) 杨某某、郭某、刘某等涉案经手人员的询问笔录；
- (9) 关于嫌疑人杨某和小金库经手人郭某等人的收入说明；
- (10) 该公司员工祁某记录、管理的“自采账户”明细账、个人银行账户收付明细单据等资料。

四、鉴定项目基本情况

（一）涉案人员基本情况

嫌疑人杨某，男，56 岁，从该公司成立至被某民营集团收购前，一直担任公司总经理职务，全面负责公司的经营业务；在 2003 年 7 月该公司被某民营集团收购后，该民营集团任命杨某担任该民营集团的副总裁兼该公司总经理。

嫌疑人杨某的妻子，53 岁，于 2009 年通过技术移民，加入了加拿大国籍，一直在国内直销美国某直销企业的产品；嫌疑人杨某的女儿，25 岁，于 2009 年取得加拿大国籍。

（二）涉案单位基本情况

1. 历史沿革

该公司成立于1998年3月1日，原是由5家国有单位和1家民营企业出资组建，注册资本1亿元，经营范围主要是超市的连锁经营。该公司曾经在2003年年初与另外一家超市重组合并，但由于双方合作不顺利，重组失败。2003年7月，该公司5家国有单位股东合计92%的股份被某民营集团以3亿元人民币的价格收购，某民营集团成为该公司控股股东。截至2013年8月31日，该公司总部下设超市22家门店，其中：北京18家、河北3家、澳门1家。

2. 子公司概况

2008年1月1日至2013年8月31日期间，该公司曾设有3家子公司，分别为河北子公司、山西子公司和莫斯科子公司，截至2013年8月31日，尚存续山西子公司和莫斯科子公司。

河北子公司概况：河北子公司成立于2003年8月，注册资本100万元，法定代表人孙某，主要经营河北石家庄的6家门店，2010年5月该公司将河北子公司对外转让，2011年完成了股权转让相关手续。

山西子公司概况：该公司曾准备在山西设立门店，于2005年6月出资100万元成立了山西子公司，但由于客观原因，山西的门店没有设立起来，因此山西子公司一直无业务，属于一个空壳公司。

莫斯科子公司概况：2001年12月该公司出资100万元成立了莫斯科子公司，并在莫斯科开设了2家门店，由于经营不善，亏损了6000多万元，于2003年8月破产关闭，后无任何经济业务发生，但一直未办理注销清算事宜，在鉴定期间，也属于一个空壳公司。

3. 该公司总部机构设置（见图1-1）

五、案件解析

（一）鉴定目的分析

本案件的鉴定目的很明确，就是对嫌疑人杨某涉嫌侵占资金问题进行查证，需要查明犯罪嫌疑人涉嫌侵占财物所采用的手段、过程及侵占财物的数量及金额，以及侵占财物的资金去向及用途。由于本案件大部分资金都是报销的现金，具体的资金流向及用途没有轨迹可查，因此鉴定人员只能对嫌疑人杨某及其家庭成员的银行账户收支情况进行鉴定。

本案件鉴定的对象是嫌疑人杨某虚报费用的会计事实，因而必须是对虚假会计事实涉及的相关财务会计资料进行鉴定。

（二）鉴定难点分析

1. 寻找作案手段的难点

职务侵占案件的鉴定目的虽然明确，但是此类案件的作案手段往往都很隐蔽，举报的线索很有限，有时举报的仅是一种现象而已，这样对于司法会计鉴定人员来说，往往需要像在大海里捞针一样去寻找嫌疑人犯罪的会计事实，一般案件的作案手段不可能仅是一种，很可能是多种多样，且相互交叉、错综复杂。另外有关案件的涉案金额、违法时间和违法手段也都需要通过司法会计鉴定来确定。因此，此类案件的鉴定，需要司法会计鉴定人员具有更高的职业敏感性和更丰富的司法会计鉴定工作经验，才能从众多繁杂的会计事实中发现蛛丝马迹，找到案件的突破口。但是如果作案人员手段隐蔽，作假资料齐全，那么鉴定人员也未必能将所有虚假会计事实全部查清，因此寻找嫌疑人的作案手段是本案件的鉴定难点。

在此类案件中，鉴定人员首先需要根据举报线索来展开工作，在查证过程中要时刻关注企业内部控制管理的薄弱环节，从庞杂的会计

事项中甄别出可能存在舞弊的地方，然后再顺藤摸瓜，进一步找出职务侵占的方法和手段。

2. 辨别报销费用虚假性的难点

对于本案来说，嫌疑人是通过采用虚报费用来侵占公司资金，但嫌疑人及其代为报销的经手人员报销的费用中并不都是虚列的费用，有一部分可能是企业真实的费用，因此鉴定人员需要对嫌疑人经手审批的所有费用逐一进行甄别。但是，由于该部分报销的费用内容基本都是食品、办公用品等，没有实物资产留存，且公司都用现金支付，没有佐证予以支持，费用的真假可能只有经手人员才清楚，因此在确认报销费用的虚假性方面是本案鉴定的难点。

3. 准确确定涉案金额的难点

在本案中嫌疑人采用虚报费用来侵占公司资金是个长期且经常性的行为，侵占金额的鉴定是本次鉴定的一个难点。因为嫌疑人在6年多的时间，让多名下属人员代替其来报销虚假费用，具体虚报的金额恐怕犯罪嫌疑人和经手人都未必掌握，且其报销的费用中有一部分还可能是企业真实的费用，因此鉴定人员需要将其剔除后才可能得出虚报费用的涉案金额。另外，嫌疑人管理该公司多年，很有可能还采用了其他不法手段侵占了公司财产，由于时间跨度长和舞弊隐蔽性强等原因，鉴定人员未必能将嫌疑人全部犯罪事实涉及的违法金额查证清楚，因此涉案准确金额的鉴定也是本案件鉴定的难点。

4. 查证资金去向是本案的又一难点

本案件中，嫌疑人虚报费用后，最终取得的都是现金，而现金的交易及传递都不留痕迹，司法鉴定人员就无轨迹可寻，因此一追查到现金交易，司法会计鉴定的轨迹就断了，资金的去向就无处可查了，因此在本案中资金去向的鉴定又是一个难点。

（三）鉴定的思路方法

本案件是一例典型的费用报销内部控制制度失效，致使公司负责人利用职务便利侵占公司财产的案件。由于本案件涉案时间较长、下

属门店较多，会计资料繁杂，想一下了解企业经营管理情况的确很难。因此在案件初步接触时，需要根据举报线索，以相关会计核算资料为切入口，通过调查了解涉案公司的相关内部控制及管理层风险识别意识，分析判断出企业各项内部控制的薄弱环节，确定鉴定工作的重点和范围，找到鉴定工作的突破口。鉴定人员再利用线索筛查技术、纵横穿插技术等舞弊审计技术，采用详查法、重建法、疑点假设法、经验判断法等舞弊查账方法，结合核对、询问、分析、推理等具体方法，重建舞弊经济事项的客观事实，为案件的侦查和审理提供进一步线索。

虽然在司法会计鉴定中，不需要对审计风险进行等级评估，也不能通过对内部控制制度的评估来实行抽样审计方法，但是通过对内部控制制度的了解，可以帮助鉴定人员了解被鉴定单位内部控制的薄弱环节以及可能出现舞弊的地方，缩小鉴定的范围，确定鉴定的重点，为进一步的审查鉴定工作提供方向。在本案件中，对于被鉴定单位内部控制制度的了解，还是尤为重要的，特别是经初步了解该公司的组织机构设置，发现其极为不合理，嫌疑人直接管理的部门较多，权力过大，且失于监督，因此对内部控制制度进行了解，尤其是对嫌疑人管控部门的内部控制制度进行了解就更显重要。具体的鉴定思路为：

1. 围绕举报事项，展开鉴定工作

本案件举报的嫌疑人通过虚报费用来侵占公司财产，因此鉴定人员首先应调查了解被鉴定单位成本费用支出报销审批的内部控制制度，了解在费用报销方面存在哪些薄弱环节或舞弊通道。针对存在的问题以及内部控制的薄弱地方，鉴定人员需要采用详查法对有关的费用报销凭证进行逐笔核查，鉴定是真实费用，还是虚报费用，对有疑点的虚假费用进行统计汇总整理，然后再经公安人员找相关经手人员逐笔核实，最终确定出举报事项的涉案金额。

2. 围绕鉴定目标，确定鉴定范围

为了全面揭露嫌疑人的违法犯罪事实，鉴定人员除了对举报事项进行鉴定外，还需要对其他违法犯罪事实进行查证。在经济犯罪案件中惯用手法就是利用发票虚列成本费用或隐瞒收入，形成账外资金，

再据为己有。因此鉴定人员除了对费用报销情况进行审查外，还需要对收入的完整性进行审查，通过调查了解企业的销售收款内部控制，了解在销售收款内部控制中存在哪些薄弱环节，针对内部控制薄弱的地方再实施重点审查，寻找可能存在的事实和证据。

还要针对嫌疑人直管部门展开审查，对直管的人事部门、工程部门、招商部门相关的内部控制进行调查了解，审查有关流程是否完善，是否存在薄弱的地方，针对管控薄弱的地方，实施重点审查。

3. 追查资金流向，落实违法资金的去向

通过虚报费用来侵占资金的案件，需要查证“虚报”和“获取赃款”这两个环节，因此在查证虚报支出的基础上，还需要对获取资金的去向进行查证、核实。因此需要对经手人及嫌疑人经手的资金，与嫌疑人及家庭成员的银行账户流水进行比对，落实获取的违法资金的去向。

（四）主要鉴定过程

1. 围绕举报事项展开审查，对虚报费用支出情况的鉴定

本案件的线索主要是对涉案人员采用报销虚假费用来侵占公司资金事实进行举报，因此该公司的费用支出报销内部控制肯定存在漏洞，因此鉴定人员首先应调查了解企业的费用报销的内部控制制度，并对举报事项的账面会计记录进行审查，经进一步核实，落实涉案嫌疑人报销的不合理费用。

（1）成本费用支出内部控制制度的了解：

经查阅核实，其控股股东方于2003年7月收购后，曾经给该公司下发了《集团下属单位费用审批权限表》，仅对广告费、业务招待费、工资、修理费、诉讼费等具体事项作出了金额在1万元以上的需由董事长审批的规定。该公司并未制定自己的报销规定细则，也未规定相关的审批权限。常规的财务支出审批流程是由各部门经办人员提出用款申请，经各部门主管审批用款申请，再由财务总监复核审批后，最终报总经理杨某审批，出纳人员对经总经理杨某审批后的用款申请办