

司法会计理论辨析与专家证人心智理性探究

曾 哲

(南京审计学院 法学院, 江苏 南京 211815)

摘要:司法会计制度的理论引进是对中国司法者理性与心智的增益和补充。中国特色的司法公平廉洁正义理论,离不开司法会计及专家证人制度的建构和推动,国家政府间的审计、社会企业间的审计内部控制缺失及公司财务舞弊堪忧现状,促进了司法会计及专家证人对涉案本体在程序正义上的支持和实体正义的回归。

关键词:司法会计;法务会计;专家证人;理论;心智

中图分类号:DF794.5 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-8750(2011)01-0073-05 **收稿日期:**2010-09-10

作者简介:曾哲(1960—),男,湖北公安人,南京审计学院法学院教授,西南政法大学行政法学院教授,厦门大学博士后公法研究中心研究员,博士生导师,博士,主要研究方向为宪法学、行政法学理论和审计法学。

基金项目:国家社会科学基金项目(10BXW018)

一、问题的提出

本文中所指“心智”,非一般语义上的“心灵与智慧”或心理智慧,而是指转型时期国家司法权正当或不当行使中,公民个体及单位、经济组织之间,或者法人平等主体之间的权利侵害与保护博弈过程的心理或心灵智慧。司法会计的心智是国家法律与司法会计人员职务义务间的心理契约,是一种严格自律和他律的理性的杰作。在司法会计及专家证人制度问题上,无论对哲人还是对凡人,无论对法官还是对当事人,无论对司法会计及专家证人还是对普通大众,无论对法律事实还是客观事实,人们是更相信理论还是更相信心智,一直是司法实践中的难题。在这个理论创新虽然远不敷用但一般理论却林林总总且各种舶来理论同时向本土心智压来的年代,此类选择更是日显严峻而又不可回避。在全球化的金融危机不断侵蚀人类经济社会的机体时,我们对从国外引进的司法会计理论必须采取理性的态度,不相信或者过于迷信司法会计理论都会导致当事人的心智不全。

首先,需要说明的是,本文使用“司法会计”

而非“法务会计”,主要是因为“法务会计是一门涉及将会计资料用于法庭作证或辩论,以解决有关法律问题的科学”^{[1]①},而我们又清楚地知道,对法律事务的判别,“司法会计”的概念更为宽泛,心智的外延更为复杂、丰富而冷峻,它可以用来指称所有付诸司法案件中的全部意识构成,而且这种意识既贯通了专家证人的心智,又能包涵当事人身体本能的巨大潜质,从而在司法救济过程中(特别是证据极为隐蔽的情况下)也能展现其言说不尽的动态过程。正因为如此,对于司法会计人员而言,心智的开启和思维的开放便构成了司法会计人格的基本特征,实际上这也是专家证人敢于对那些重大专业性和知识性的司法问题进行论证或证据抉择的前提。司法会计职务义务中的忠诚义务与当事人期待公正廉洁的专业形象

①目前国内对法务会计的研究中,张苏彤教授的成果较丰,他从法务会计的概念结构入手,分别就法务调查会计、法务会计的诉讼支持、法务会计的损失计量(香港学者称衡工量值)、法务会计的专家证人制度与计算机法证理论与实践展开了研究。笔者在第三届司法(法务)会计研究年会上发表了不赞同使用“法务会计”一词的观点,并与张苏彤教授进行了商榷。笔者认为“司法会计”这个概念更有利于我们对问题的探讨和研究,也更适合中国的法治状态。

具有内在的整体关联性。人类政治的文明进步,很大程度上就是人类司法文明的进步,无怪乎温家宝总理反复告诫全国法官,“司法廉洁公正要与太阳一样有光辉”,这实际上表明了国家司法权在总体上对自身要求公平正义理论心智的共识。对于介入涉案调查中的司法会计及专家证人来说,对职务义务的忠诚和对职业操守的要求,本身就是一个严肃的心智问题。因此,在各种舞弊频发的背景下,作为一个学术问题,对司法会计理论与心智层面进行探讨,是颇有必要的。

二、司法会计理论的厘清

司法会计(也有学者称为法务会计)理论,在我国学界并未形成严格意义上的统一界定,多数研究者和张苏彤的观点相同,即认为“法务会计是一门涉及将会计资料用于法庭作证或辩论,以解决有关法律问题的科学”^[1]。国内学界一般认为司法会计最早产生于20世纪40年代的美国,而事实上,司法会计的起源可以追溯到1817年,当时苏格兰格拉斯哥的法庭和辩护律师需要一些特殊的会计人员为之服务,最终导致司法会计的产生;1824年,苏格兰格拉斯哥的会计宣传小册子中也提出了“法务会计”一词;直到1900年,指导会计人员以正确的方式提供专家证据的论文开始在美国和英国出现。

起初,法务会计的功能仅限于调查会计。现代意义上的法务会计最初产生于20世纪70年代末80年代初期的美国,它的出现主要与当时的内部股票舞弊案以及信贷行业的丑闻有关^[2]。进入新世纪后,司法会计因直接参与或协助美国联邦政府调查出“安然公司”、“世通公司”、“高盛门”金融弊案而迅速串红,并备受联邦政府的重视和世界各个大财团的追捧,司法会计师亦被美国财长称为能够看到所有(电子、纸质)数字背后贸易“猫腻”的特殊“警犬”,赢得了美国国民的广泛尊崇和礼赞。中国在2002年开始对作为一种专家证人制度的司法文化加以引进(客观地说在上世纪90年代已经开始),当然,中国的引进目前主要还是在司法理论层面上,实践中仍少有直接作为一项司法原则或制度在庭审中加以应用的。即使知道或应当知道司法会计在查处经济弊案方面有不可替代的作用,也只能在心智的层次上加以包容与接纳。从另一个角度看,经济的全

球化必将伴有司法会计反舞弊的全球化,这方面尽管理论尚有不足,但却早已有司法实践上的努力和一些成功案例。比如,美国、英国、加拿大、澳大利亚等西方发达国家司法会计得到快速发展,日本、韩国、新加坡等亚太地区的国家也把司法会计和专家证人制度作为一项保障性反舞弊防危机举措。基于上述现状,司法会计被西方媒体称为21世纪最热门和最需心智的行业^①。从另一个方面理解,司法会计实际上就是将会计师本身所具的理论核心知识、经验、技术能力与司法会计的专门知识与实践层面的技能进行结合,最大程度上满足人类社会司法正义公平健康发展的需要,用其特有的心智消除国家公权在财务会计审计管理方面所表现出来的混乱。目前,我国司法会计理论基础尚较单薄,这给司法会计和专家证人带来了诸多棘手的现实问题。即便是在我国早已成熟的法医学专家鉴定证人制度层面,往往也难以在当事者心智理性的层面进行自我调整和廓清,因为我们的国民总是有或人情或面子或行政权的缠绕与纠结。

事实证明,在美国以往的几宗得益于司法会计介入调查的司法案件中,心智理性的功绩是不容小觑的。假设当初不求教于司法会计这种专业自身所建构的理论模型以及专家证人职务义务的职业操守和能力,那么定然不可能从万千贮存的电子档案及纸质文本记录中追寻到相关公司(当事人)在财务上存在的重大舞弊的端倪和高层腐败弊案的线索。正是缘自他们专业知识背景的预期,才能像猎犬追踪到猎物一样,做到抽丝剥茧。同时,如果司法会计理论没有相应的解释功能,也就无法澄明专家证人的心智。虽然后来者发现“安然”、“四通”、“高盛门”这样一些足以影响世界股市心理预期的重量级弊案的根源还在于人类自身制度设计上的漏洞,但这种漏洞却并非如我们常见的反舞弊理论预设一样显露,因此,这些公司为追求高额利润回报,在共同利益的驱使下,便会编纂虚假会计、审计报告以应对社会审计,或者

^①目前,包括四大会计师事务所在内的全球排名100家的会计师事务所中,有74%的会计师事务所提供司法会计服务。美国注册会计师协会(AICPA)理事会于2008年批准在司法会计领域创设一项新的注册会计师(CPA)专业资格认证,即注册财务鉴识资格(Certified in Financial Forensics, CFF)。这一资格的设立是为了将反舞弊当作司法会计自身的使命,且顺应了注册会计师、审计师广泛参与司法会计活动的潮流。

还兼容其他的专业舞弊方式,这些都成为阻碍司法会计和专家证人侦查弊案的现实难题。

需要指出的是,司法会计理论一经产生便必然会外溢和内化,这个外溢和内化的过程是知识性、心智性的杰作,在我国,它也将作为成长中的理论,逐渐参与到建构司法会计和专家证人制度文化心态的过程中。实际上,我国的市场也是开放的市场,“看不见的手”与国家宏观政策调控这只“看得见的手”同样有力地操纵着地方乃至中央诸多财政货币政策的规划与完善,这种“看得见”与“看不见”的双向递进,浓缩了所有专业个体乃至民族群体之间的精神和心智,这种心智不仅仅具有司法程序上的直观性,更包括了蕴含于司法会计及专家证人骨子里的司法精神、司法哲学、司法道德和司法情感。司法会计这种功能性、历史性、专业性的反舞弊精神的生成,显然迥异于黑格尔所主张的理性哲学和抽象哲学理论。但是,司法会计理论的张力,既非心智发育的初始动机,亦非心智发育的终极皈依,相反,它的情趣中心在于市场经济下不断拓展心智理性的内涵与外延,也就是将“看不见的手”归置于社会最基本的现实中。

在这个意义上,司法会计理论还不如司法会计实践那样有张力。《文子·上义》云:“治国有常,利民为本。”司法会计理论和司法会计职业人的产生,实际上有利民利国的作用。当然,无论何种会计制度和审计预期理论,总是实践色彩比理论色彩更加诱人,开启心智也更有自利的空间。

三、司法会计理论与心智的张力

近年来,除了政府行政舞弊外,财务舞弊、商业欺诈与职务犯罪已经成为困扰各国经济健康发展的难题。据统计,仅2007年,全美由于职务舞弊与信用欺诈和公权滥用造成的损失约1万亿美元,占美国国内生产总值的7%。类似情况在发展中国家一样存在。这也就是说,贪腐舞弊是不分贫穷与富裕的,人们对财富的欲望永远是无法满足的。更令人担忧的是,这些信誉欺诈与会计舞弊还在不断地向全球蔓延和扩大。我国政府也对全球司法会计反舞弊问题作出了回应:国务院办公厅发布了《关于开展打击商业贿赂欺诈专项行动的通知》;最高人民法院、最高人民检察院也联合发布了《关于办理受贿刑事案件适用法律若

干问题的意见》。这些无不在法益上彰显了我国反腐败、反舞弊、反欺诈的决心和张力。而司法会计所提供的一整套理论和技术方法,以及作为专家证人的心智与职务义务的忠诚精神,正是对形形色色的商业欺诈和会计舞弊进行预防、识别、发现、调查并予以致命打击的“必杀技”。

诚然,结合我国的反腐败、反舞弊、反欺诈的现状,我们不难发现,充分利用和凸显司法会计调查及专家证人制度司法证据的张力并非轻而易举的。且不论司法会计专家证人在制度层面上的法律效力问题,仅就对相对独立的司法会计及专家证人心智的威胁和对正确判断的消极影响而言,最大的问题可能是来自于地方行政权的干涉,而真正的专家证人和司法会计难以容纳心智理性外的行政干涉。毫不夸张地说,在司法技术和实践的层面,我们的司法会计及专家证人,总是以明慧而理性的心智来行使“良心抵抗权”^{[3]①}。

司法证据理论的自闭性表现在:尽管各个体系在相互证伪,它们的内部结构却相对完满自足^[4]。就司法会计而言,特定的问题意识和特定的证据意识诱导了特定的理论产生,特定的理论又强化了特定的问题意识(美国安然事件司法会计调查最具这一特征)^{[5]②},此二者互为因果,使得外界的舆论舆情反应沦为某种机械性的定向反应。在国家审计法、统计法和会计法等法规制度范围内,他们不愿看到的信息(不论真伪、是否舞弊)就可以理直气壮地视而不见,不能为其所用的参数就可以理所当然地被忽略不计,于是,司法会计耗时费事得出的审计鉴定结论往往被接受审计的单位所指斥,其根由就是理论本身相争不下甚至法益上存在矛盾或对抗。纵然是在司法会计制度理论相对成熟的美国,真正用于司法交锋的

①司法意义上的良心抵抗权,指国家或社会的公民或群体因良知或宗教上的理由,对法律的要求拒不执行或积极反抗(由消极不参与、不反抗运动,至积极游行、示威,以至暴力革命)。进入二十世纪以后,大多数人都认为公民有权违抗政府的法律及政策,而人们争论的焦点多在如何表达不同意见及用什么手段来改变现状这些问题上。这种解释主要基于宪法学理,台湾大学翁岳生教授早有论述。

②安然公司破产案受理后,美国证券交易委员会(SEC)及12个特别委员会即刻对其展开调查,所面对的财务会计资料是1万电脑备份,2千万份纸质文档,还有400多台电脑里库存文件证据,堆积如山,浩如烟海。司法会计小组接受证券交易委员会的委托后,随即对电子文档和纸质文件展开审计,保存恢复相关数据并调查当事人,结果在很短的时间内就掌握了大量的财务会计和审计舞弊证据。

也不过是保护性或辅助性的外围专家证人的意见或结论,在世界范围内重构的司法会计理论的基本内核似乎还没有能享有天然的“豁免权”,因为司法会计(或法务会计)理论,目前可以说还只有一个基本“内核”架构。

英美学者主张,理论上司法会计及专家证人具有这样几个方面的特点:第一,专业性。专业性是指作为司法会计专家证人,在司法会计领域必须具有丰富的会计、审计、法律等专业知识和熟练的技能与经验,这种专业水平应达到能够对诉讼中涉及司法会计的特定事项进行科学分析、判断的要求。第二,非裁判性。司法会计专家证人对案件中的专门性问题以专家报告的形式为当事人提供专业咨询或者协助法官查明案件事实真相,但不能对案件事实直接进行裁决,不能对法律问题作出决定性的判断。专家报告只是案件证据中的一种,其是否具有证明力及证明力的大小必须经法庭审理才能确认。第三,严格限制性。在诉讼过程中,司法会计专家证人的适用不是无限的,它具有严格的法律限制性。第四,依赖性。在英美法系国家,司法会计及专家证人一般是由当事人自己聘请的,并由当事人支付费用。我国也是如此,司法解释中明确规定“当事人可以向人民法院申请由一至二名具有专门知识的人员出庭就案件的专门性问题进行说明。法院陪审团准许其申请的,有关费用由提出申请的当事人负担”。由此可见,作为当事人诉讼“武器”的司法会计专家证人,其往往根据当事人的指示就案件中的技术性问题提出意见。这样一来,他就与当事人形成某种利害关系,因而在作证时带有某种倾向性便不可避免。第五,公正性。司法会计及专家证人的使命在于运用司法会计专业知识为法院发现案件的客观真实服务。虽然司法会计专家证人具有某种程度的依赖性,但是公正性却是其本质特点。一方面,英美法系国家对抗性的诉讼体制,要求专家证人在审判开始前必须公开专家证据,并接受相关者的质询,因此,司法会计专家证据受到了严密的批判性审查,这至少形成了对不负责任的专家证言的威慑机制;另一方面,大多数司法会计专家证人不像普通证人那样一般只作证一次,他们的行为具有反复性,对其而言,树立并维持良好的信誉至关重要,虚假的司法会计专家证言极有可能对其职业生涯造成很大程度的破坏,经济

收入自然也无法保障。因此,从现代意义的普通法原理而言,不应该有所谓原告的专家或者被告的专家,司法会计专家证人是法院的专家证人,独立于委托人和当事人,专家证人应尊重客观事实和科学规律,具有公正无私的职业道德。

我国司法会计理论,一度出现了三种代表性的观点:第一种,“一元论”说。这种观点认为司法会计就是司法会计鉴定,司法会计鉴定就是案件中对需要解决的会计问题进行鉴别与判定的诉讼活动。这一理论范畴的界定不仅为“一元论”司法会计学学科体系的构建确立了思想基础,而且为后来的司法会计理论奠定了基石。第二种,“二元论”说。这种观点认为司法会计由司法检查与司法会计鉴定两个既有区别又有联系的活动范畴组成。第三种,“三元论”说。此观点是将司法会计分为司法会计审查、司法会计检查和司法会计鉴定三个独立的部分,并认为司法会计审查是指由司法会计人员对经济案件所涉及的会计资料和相关电子平台交易资料及其生产环境、内控制度是否与案件有关以及是否符合立案条件或起诉条件等进行审查,提出审查意见的诉讼活动^①。上述三种理论的局限在于理论张力的不足。每个司法会计及专家证人至少有权按照他们掌握的理论和思想体系来理解或行事,在关键时刻正当行使自己“良心抵抗权”,否则,一切仰赖于上级意志,唯行政命令是从,则有可能导致吞并一切理论与个人理性心智的“黑洞”出现——如果外来侦查的司法会计信息符合证据目的的要求,就会因其重复性而遭到忽略;如果外来侦查获取的司法会计信息与本身证据目的不吻合,同样也会因其颠覆性而遭到湮灭。在这样一个理论张力具有不确定性或者说难以取舍的背景下,司法会计及专家证人的可贵之处,就在于不仅可能免除司法主体(承审法官、合议庭)左右为难的成本,而且还可能免除独立思考风险和独立行事的后患。

从我国既往的专家证人司法层面(司法会计制度实际上还未能形成气势)考量,一般司法会计因接受委托而产生义务,在涉及损害、侵权、赔偿等方面,如果没有国家司法权强制性介入,那么

^①持此三种观点的我国学者主要有天津财经学院盖地教授、复旦大学李若山教授、西南政法大学范伟红教授、中国政法大学张苏彤教授。笔者通过阅读上述教授的文章,或通过与会与他们交流,归纳成这三种说法,虽然不算十分严谨,但大致可以说明问题。

就很容易放纵专家证人的心智和豪气。司法会计及专家证人不听官员打“招呼”的尴尬随处可见,当然,这也是官员们最不愿看到的。我们靠什么对所涉案件的会计信息(舞弊与否)做出大体一致的反应或是在审计结论报告上给公众口径一致的说法?当某种反舞弊反腐败反欺诈理论正在兴起时,我们的司法会计及专家证人们如何去摆脱原有的体制羁绊和行政命令至上的意识束缚?当举国上下抵制舞弊欺诈,期盼司法廉洁公正“能够与太阳一样有光辉”时,怎样真正重构一个适合中国特色社会主义的司法会计理论范式(模型)?我们该从哪些方面汲取激发人心智的动力?正确的答案或隐或现,这或许正是我们所探讨的理论与心智问题张力的恒久释放。

司法会计及专家证人心智的理性,积淀了政治文明进程中司法公正廉洁的法伦理、法道德、法哲学意识,它蕴涵于一定历史时期特定的理论思维模式之中,同时也蕴涵着民族面临困扰时理性抉择的经验。当然,心智的理性也蕴涵着作为专家证人这些特立独行者内心世界的多元祈求,还有理论创新的灵感。纵然专家的结论或证词雄辩滔滔,却未必能让领受人(法官、陪审团、公诉人、当事人等)心悦诚服,而且还有可能带来领受人的抗拒和反驳。在讲究司法程序正义的环节上,司法会计对基本证据的审结,与专家的证言一样,永远只能作为相互印证链条中的辅证。当教条的理论行不通时,心智的开启将是通向胜利的闸门。司法会计执业人正常而敏捷的心智,承载着来自外界各种物欲的纷扰、诱惑、抵抗和利益稳妥的制衡期许。

司法会计理论引入中国的历史尚短,如果我们的`心智完全被某一种极端理论所遮蔽,那么,司法会计在中国就不会有长久的发展。若就其发展

后劲而言,当某一种思想和理论彻底地影响整个民族的心智及理性时,此种理论就会演变成具有深意的“宗教”教条,顽固地限制某种民主科学思想的发展,导致民族的精神文明和政治文化前行趋缓。在司法意义上,心智内化成一种软法文化,在司法会计及专家证人制度的维度下,中国司法会计及专家证人制度理论可能会得到空前的上升。同时,如果在司法引导上出现偏误,心智也可能造成司法会计审查理论空前的沉沦,导致国家审计、社会审计、内部审计与公司控制上的弱化,从而出现新一轮的经济舞弊与信用欺诈灾难。因此,我们在引进理论概念和功能的时候,绝不能仅仅只图标新立异或逞一时的口舌之快,否则,我们的司法实践及反舞弊的长远意图就会被几条干巴巴的司法会计理论湮灭,人类司法文明理论所摒弃的浅薄、蒙昧、庸俗、呆滞与舞弊欺诈也会如影随形,在当事人(委托人)和合议庭面前只会说出一些连自己也说服不了的套话,这又有何益呢?

参考文献:

- [1]张苏彤. 法务会计研究[M]. 1版. 北京:中国时代经济出版社,2009:1.
- [2]戈尔德登 T W,斯卡拉克 S L,克莱顿 M M. 法务会计调查指南[M]. 张磊,译. 大连:东北财经大学出版社,2009.
- [3]翁岳生. 当代公法原理[M]. 台北:台湾月旦出版公司,1997:15.
- [4]刘东. 中国学术:第七辑[M]. 北京:商务印书馆,2004:153.
- [5]Iwata E. Enron case could be largest corporate investigation[N]. USA TODAY,2002-2-28.

(责任编辑:许成安)

On the Theory of Forensic Accounting and the Mind of Expert Witnesses

ZENG Zhe

Abstract: The introduction of the forensic accounting helps discipline the jurists' morality. Judicial theory with Chinese characteristics is inseparable from the judicial system of accounting and expert witness. The lack of audit among governments and enterprises and the fraud in finance promote the establishment of the system of forensic accounting and expert witness.

Key words: forensic accounting; expert witness; theory; mind