

注册会计师从事司法会计鉴定业务的制度构建

蒋品洪

(东阳荣东联合会计师事务所, 浙江 东阳 322100)

摘要:注册会计师从事司法会计鉴定业务需要理论和制度的支撑。明确司法会计鉴定的概念和价值是构建注册会计师从事司法会计鉴定业务制度的理论前提。司法会计鉴定人必须具备注册会计师资格,鉴定主体是注册会计师而不是会计师事务所。鉴定启动制度应该保障诉讼权利的实现。鉴定人的诉讼地位与普通证人同等,鉴定人出庭作证、接受询问和交叉询问,是保证司法会计鉴定结论正确的有效途径。

关键词:注册会计师;司法会计鉴定;鉴定结论;证据

中图分类号:D923 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-8750(2011)01-0078-08 **收稿日期:**2010-11-09

作者简介:蒋品洪(1975—),男,浙江东阳人,东阳荣东联合会计师事务所副主任会计师,主要研究方向为审计业务及与审计相关的法律制度。

财政部《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》提出会计师事务所执业领域大幅度拓展的目标,要求会计师事务所在巩固传统审计业务的基础上,积极向司法鉴定等相关业务领域延伸。当前研究司法会计鉴定的文献多数是探讨实务问题,很少涉及基础理论问题,研究注册会计师从事司法会计鉴定业务的文献更是凤毛麟角。注册会计师行业拓展司法会计鉴定业务,需要理论支持,也需要理顺法律关系、建立制度保障。本文就注册会计师从事司法会计鉴定业务的若干基础理论进行探讨,为制度构建提供思路。

一、司法会计鉴定的概念和价值

如何界定司法会计鉴定的概念,是研究和探讨司法会计鉴定制度的首要问题。综合现有文献,我们可以看到司法会计鉴定有三大特点:第一,司法会计鉴定是在诉讼过程中开展的,是诉讼活动的一部分;第二,司法会计鉴定是一种专业活动,鉴定依据的是会计、审计的原理和方法,鉴定对象是财务会计专门性问题;第三,司法会计鉴定是一种主观判断活动,提供的是司法会计鉴定人的鉴定意见,仅对鉴定对象进行客观描述而不进行分析判断形成意见的,不属于司法会计鉴定(可能是勘验检查

笔录、证人证言)^[1-5]。司法会计鉴定的特点为界定概念提供了理论基础。《关于司法鉴定管理问题的决定》^①(以下简称《决定》)第一条规定:“司法鉴定是指在诉讼活动中鉴定人运用科学技术或者专门知识对诉讼涉及的专门性问题进行鉴别和判断并提供鉴定意见的活动”。笔者认为,借鉴司法鉴定概念框架,结合司法会计鉴定的特点,可以将司法会计鉴定的概念界定为“在诉讼活动中司法会计鉴定人运用会计、审计专门知识对诉讼涉及的财务会计专门性问题进行鉴别和判断并提供鉴定意见的活动”。

司法会计鉴定的价值是其合理性存在的前提。诉讼是一个恢复和再现已经发生过的既往事实的过程,是一个依靠证据来认定案件事实的逆向思维过程。经济犯罪和经济纠纷案件往往涉及财务会计专门性问题,会计舞弊的复杂性以及掩饰会计舞弊方式方法的多样性,很大程度上会导致司法机关和当事人在诉讼中不能正确认识财务会计事实,这就需要司法会计鉴定来揭露、证实会计舞弊并提供鉴定意见作为法官认定案件事实的重要参考。司

^①2005年2月28日第十届全国人民代表大会常务委员会第十四次会议通过。

法会计鉴定的价值就是为法官查明案件中的财务会计事实提供帮助,这就为其自身的存在提供了合理性,同时也规定了其在诉讼中发挥作用的界限:第一,司法会计鉴定仅限于鉴定财务会计事实,鉴定结论只能回答财务会计事实问题,不能回答法律问题^{[6]51};第二,司法会计鉴定仅对案件事实中的财务会计专门性问题进行鉴定,不得对属于财务会计专业领域外的问题以及普通常识性问题进行鉴定。

司法会计鉴定的目标是为了解决案件中的财务会计专门性问题,对诉讼中的其他证据起补充作用^{[1]39},其价值实现途径是对账簿、凭证和其他资料(例如合同、对账单等)、实物盘点记录(勘验笔录)等会计资料进行鉴定并发表意见。而会计资料本身就是诉讼证据,例如账簿、凭证等资料是书证、实物盘点记录是物证。举证责任人举出会计资料等证据时,一方面法官因专业知识限制无法正确认定会计资料反映的案件事实,另一方面由于会计资料有真有假、比较复杂,与案件有关的某些事实信息可能被掩盖,法官不可能审查全部会计资料、查阅整个账簿和凭证系统。司法会计鉴定是认识、解读这些表现为书证、物证等的会计材料,并总结和披露蕴含在其中的事实信息,以鉴定结论的方式加以展示。司法会计鉴定帮助法官印证、审查这些书证、物证,并确定其证明力,以此实现其价值。

二、司法会计鉴定人的执业资格:注册会计师

(一) 司法会计鉴定业务应由注册会计师垄断

司法会计鉴定影响法官的判决并关系到当事人的权益,是一项极其严肃的工作,因此必须严格限定司法会计鉴定人的条件。有学者认为,根据我国《会计法》、《注册会计师法》和司法部门的有关规定,具有司法会计鉴定资格的四类人是公检法内部设立的已经取得“司法会计鉴定权”部门的专职司法会计,会计师事务所中的注册会计师,高等院校副教授以上的财会专家和学者,具有司法会计鉴定人资格的自然人^[3-4]。我国从事司法会计鉴定业务的机构原来包括公、检、法机关内设的鉴定机构和会计师事务所等机构,《决定》颁布实施后,法院和司法行政部门已经不得设立鉴定机构,但是公安、检察等侦查机关仍然可以设立司法鉴定机构,虽然它们已经不再面向社会接受委托从事司法鉴定业务,却还是在为侦查机关提供

鉴定服务。侦查机关内部设立的司法鉴定机构和人员,受制于设立该机构的侦查机关,其鉴定不具有独立性,难以提供客观、公正的鉴定结论。有学者提出,借鉴西方国家司法会计发展经验,司法会计应由最具有独立性的注册会计师来担任^[7]。

笔者认为,我们需要注意区别司法会计鉴定与司法会计侦查。在刑事诉讼活动中,司法会计侦查是侦查机关运用会计专业知识,通过对案发单位财务资料的勘验,发现、分析线索,制订侦查方案,提取、审查证据,确认犯罪是否发生及涉嫌犯罪性质的一种司法侦查活动。司法会计侦查是获取司法会计鉴定材料的根本途径和手段^{[3]160}。侦查机关内部设立的“司法会计鉴定机构”可以为侦查机关提供司法会计侦查服务(属于会计咨询,不具有司法鉴定性质),为侦查案件提供信息和线索,但是不得从事司法鉴定业务,可以出具司法会计检查报告但是不得作为独立证据使用。同样,侦查机关可以聘请高等院校的财会专家学者、企业的会计人员或者注册会计师,站在侦查机关的立场(而非独立的立场)提供专家意见,出具司法会计检查报告(不属于鉴定结论),为其提供司法会计技术咨询服务。而对财务会计信息进行鉴定(鉴证、审计)是法律赋予注册会计师的垄断业务,司法会计鉴定既然属于财务会计信息鉴定业务的一种,理应由注册会计师垄断。

(二) 注册会计师不需要申请鉴定人登记

《决定》规定司法行政部门主管鉴定人和鉴定机构的登记管理工作,负责对鉴定人和鉴定机构的登记、名册编制和公告。注册会计师从事司法会计鉴定业务是否需要向司法行政部门申请登记,是一个值得探讨的问题。会计实务界有观点认为,注册会计师行业的司法会计鉴定无须纳入国家统一管理,一是因为《决定》只要求对三类鉴定业务实行登记管理制^①,我们不能对登记管理的规定作任意的扩张^②;二是因为从国际上看,司

①《决定》规定国家对从事法医类鉴定、物证类鉴定、声像资料鉴定业务的鉴定人和鉴定机构实行登记管理制度,其他鉴定事项(包括司法会计鉴定)要实行登记管理的,应由国务院司法行政部门商最高人民法院、最高人民检察院确定。但是至今为止,国务院司法行政部门尚未明确司法会计鉴定业务是否纳入登记管理。

②《决定》规定:“法律对前款规定事项的鉴定人和鉴定机构的管理另有规定的,从其规定。”我们可以认为注册会计师从事司法会计鉴定业务已经由《注册会计师法》和财政部有关文件予以规范,不需要依据《决定》向司法行政部门申请登记。

法会计鉴定属于注册会计师的一种特殊目的的审计业务,一般不需要在法律上设定另外的鉴定主体资格^{[8]53}。笔者同意该观点,并认为所有的注册会计师(会计师事务所)只要依法取得审计资格,就可以从事司法会计鉴定业务,不需要向司法行政部门申请鉴定人登记,也不需要另外向财政主管部门申请司法会计鉴定资格许可。这样做主要有四点理由:第一,司法会计鉴定属于财务会计信息鉴定业务,当然也就是注册会计师法定的垄断业务。案件审理中的司法会计鉴定工作一直是注册会计师行业的传统业务,其鉴定范围为经济犯罪案件、财产纠纷案件中涉案的财务会计资料及有关资产^{[8]50}。第二,财政主管部门和注册会计师协会根据法律、法规的规定负责注册会计师考试、资格授予(包括会计师事务所设立许可)、继续教育、年检和业务质量检查等工作,对注册会计师行业十分熟悉,必定也能胜任对注册会计师从事司法会计鉴定业务的监督管理,而司法机关不了解注册会计师行业,无法判断注册会计师从事司法会计鉴定业务的胜任能力,也无法认定注册会计师在司法会计鉴定中的违法行为并给予适当的处罚。第三,《决定》规定的鉴定人的条件并不比注册会计师执业许可和会计师事务所设立许可的条件严格。财政部《会计师事务所审批和监督暂行办法》^①规定“取得注册会计师证书后最近连续5年在会计师事务所从事审计业务”是担任会计师事务所合伙人(股东)的条件之一,合伙人(股东)完全符合《决定》关于鉴定人的条件^②。我国的注册会计师行业有着严格的执业准入制度和执业标准,应当说,有众多的注册会计师和会计师事务所能够达到《决定》规定的条件,具备胜任司法会计鉴定的能力^{[8]51}。第四,《决定》对鉴定人和鉴定机构登记管理制度的主要内容是“登记、名册编制和公告”,对此中国注册会计师协会也已经相应地建立了信息公布制度,在网站上公布了注册会计师的基本情况、受教育情况、资格取得、注册、继续教育、惩戒和处罚等信息,会计师事务所的基本信息、登记信息(包括成立时间、注册会计师人数等)、注册会计师年龄结构、注册会计师学历结构、惩戒和处罚等信息,司法机关和当事人通过这些可以了解会计师事务所和注册会计师的基本信息和诚信情况,也可以方便地选择司法会计鉴定人。

三、司法会计鉴定主体:是注册会计师而不是会计师事务所

我国法律规定的社会审计主体是会计师事务所,注册会计师只是受会计师事务所指派执行审计业务的工作人员,没有独立执行审计业务的权力^{[9]39}。财政部规定会计师事务所不得“对同一委托单位的同一事项,依据相同的审计证据出具不同结论的审计报告”^③,注册会计师不能以个人名义执业,也不能一个人完成审计工作的全过程(例如审计报告须两名注册会计师签名盖章),注册会计师出现意见分歧的应该由会计师事务所协调解决,统一意见后才能出具审计报告^[10]。笔者曾经对以会计师事务所为本位的社会审计制度提出异议,认为这样“易出现会计师事务所限制注册会计师审计权利,以内部质量控制制度、审计报告签发制度控制注册会计师审计行为的现象”,并指出“内部质量控制制度不利于调动注册会计师的能动性”、“审计报告签发制度不利于发挥注册会计师审计意见决定权”,同时,笔者还提出注册会计师才是社会审计实质主体的观点^{[9]39}。司法会计鉴定行为需要由具备会计、审计等专门知识和技能的注册会计师去实施,只有注册会计师(自然人)才能从事鉴别和判断等鉴定活动;在庭审中,只有注册会计师才可以出庭接受质证和阐述有关问题^④。会计师事务所是法律拟制的无生命的组织,既没有鉴别和判断活动能力,也无法出庭参加诉讼,不可能成为司法会计鉴定主体。

对同一案件的鉴定事项有数名鉴定主体共同进行鉴定时,“鉴定主体相互间不能强求一致,不

^①财政部2005年1月18日24号令公布,自2005年3月1日起施行。

^②《决定》规定:“四、具备下列条件之一的人员,可以申请登记从事司法鉴定业务:……(二)具有与所申请从事的司法鉴定业务相关的专业执业资格或者高等院校相关专业本科以上学历,从事相关工作五年以上……”会计师事务所合伙人(股东)“取得注册会计师证书后最近连续5年在会计师事务所从事审计业务”符合“具有相关的专业执业资格”(即注册会计师执业证书)、“从事相关工作五年以上”的条件。

^③《会计师事务所审批和监督暂行办法》第五十六条规定:“会计师事务所和注册会计师必须按照执业准则、规则的要求,在实施必要的审计程序后,以经过核实的审计证据为依据,形成审计意见,出具审计报告,不得有下列行为:……(二)对同一委托单位的同一事项,依据相同的审计证据出具不同结论的审计报告……”

^④《决定》规定:“十一、在诉讼中,当事人对鉴定意见有异议的,经人民法院依法通知,鉴定人应当出庭作证。”

得采用少数服从多数的方式强行作一致的鉴定意见,任何鉴定主体均享有自由表达其独立见解和作出独立判断的权利”^{[11]89}。根据《决定》的规定,鉴定制度实行鉴定人负责制,多个鉴定人有不同意见应该注明^①而不是根据“少数服从多数”的原则作出统一的鉴定结论。实际上,这是强调自然人为鉴定人,而非机构为鉴定人。虽然法律、法规规定鉴定报告上鉴定机构应该盖章^②,但是这不等于鉴定机构就成为鉴定主体,盖章的作用,一是证明该鉴定人是本机构工作人员并具备鉴定人资格,二是证明鉴定人有胜任能力,三是表示该机构将依法承担民事赔偿的替代责任。

四、司法会计鉴定启动:从权力本位到权利本位

长期以来我国将侦查、检察机关和法院一并列为司法机关,将侦查、起诉和审判视为国家与犯罪作斗争的活动,因此十分强调公诉方的职权。我国现行的司法鉴定制度体现的是以权力为本位的司法鉴定观,公安、检察机关都有自己的鉴定机构和鉴定人,在刑事诉讼中侦查、检察机关和法院都享有鉴定决定权,在民事诉讼和行政诉讼中法院掌握鉴定决定权。刑事诉讼中的被告人、犯罪嫌疑人、被害人和民事诉讼中的当事人虽然有申请鉴定、补充鉴定或者重新鉴定的权利,但是申请权不等于启动权,申请鉴定并不必然启动鉴定(需要由法官决定或批准)。刑事诉讼中被告人对控方所提供的鉴定结论无法质证,造成了控诉人和被告人在举证能力和举证权利上的严重不平等。公安、检察机关内设的鉴定人不独立,鉴定结论的客观性难以保障。法官掌握着鉴定人的选任权,导致法官和鉴定人之间委托关系的固定化,容易使鉴定人产生迎合法官的预断来制作鉴定结论的心理倾向^{[11]146},司法鉴定的公正性因而不能得到保障。

笔者认为,既然诉讼法律明确规定鉴定结论是法定证据形式之一,那么通过司法鉴定来证明自己的事实主张就是诉讼当事人的权利,赋予当事人司法鉴定启动权是实现该权利的重要保障。根据“谁主张谁举证”的民事诉讼原则,如果当事人对自己主张的事实举证有鉴定需要的,就当然应该有启动鉴定的权利,否则其诉讼权利就被限制,会导致其不能很好地履行举证责任。虽然刑

事诉讼中被告人不承担举证责任,但是享有辩护权利,行使辩护权当然应该包括启动司法鉴定、使用鉴定结论,以证明自己无罪或者罪轻。作为控方的侦查、检察机关享有鉴定启动权,而作为辩方的犯罪嫌疑人、被告人没有鉴定启动权,明显是一种权利不平等的表现,是权力本位思想的表现,不符合现代法治精神。

值得探讨的是,如果法律赋予当事人委托(启动)司法会计鉴定权利,则虽然保证了当事人诉讼权利,但是容易导致注册会计师无意识甚至有意识地选取有利于一方当事人的鉴定材料,提供支持一方当事人的鉴定结论,导致鉴定的不独立、不公正。笔者认为,该矛盾可以通过严格司法会计鉴定的法律责任及追究制度来解决。只要严格司法会计鉴定法律责任,增加虚假鉴定和错误鉴定的违法成本,那么无论是谁委托,注册会计师都必将考虑法律责任风险而作出客观、公正的鉴定结论。在侦查机关、检察机关、当事人和辩护人等法院以外的人启动鉴定的情况下,注册会计师容易受委托人利害关系的影响,鉴定结论失去客观、公正的可能性较大,法官对该鉴定结论的审查判断应该更加谨慎和严格,若发现鉴定结论严重失实或者虚假,就应该从重处罚注册会计师。如果注册会计师认为鉴定意见是偏向或者倾向于委托人的(不独立的),则可以出具司法会计检查报告,而不是出具司法会计鉴定报告。这样,注册会计师既可以满足委托人的需要,又可以规避责任,同时也避免了对诉讼秩序的扰乱。

五、司法会计鉴定中注册会计师的诉讼地位

(一) 鉴定人的诉讼地位:与证人同等

在大陆法系国家,司法鉴定人是法官的助手,有帮助法官发现事实真相、实现司法正义的司法职能。鉴定人具有司法职能,决定了法律应该对鉴定人资格予以严格限制,指定、聘请鉴定人的权力属于法官,鉴定人适用回避制度,应该独立、客观、公正地进行鉴定。英美法系国家实行专家证

^①《决定》规定:“十、司法鉴定实行鉴定人负责制度。鉴定人应当独立进行鉴定,对鉴定意见负责并在鉴定书上签名或者盖章。多人参加的鉴定,对鉴定意见有不同意见的,应当注明。”

^②《民事诉讼法》(2007)第七十二条规定:“……鉴定人鉴定的,应当由鉴定人所在单位加盖印章,证明鉴定人身份。”《司法鉴定程序通则》第三十五条规定:“司法鉴定文书应当加盖司法鉴定机构的司法鉴定专用章。”

人制度,只要是具有法官和陪审团所不具备的某一领域内的专门知识和技能,能够为他们在解决案件中存在争议的事实方面提供帮助的人,就可以担任专家证人。专家证人与普通证人的诉讼地位没有差别,都需要在法庭上接受当事人的质证。双方当事人都可以聘请专家证人,专家证人站在当事人立场上为聘请人提供帮助,其专家证言可以有所偏颇。我国《刑事诉讼法》规定鉴定人是诉讼参与人^①,而且三大诉讼法都规定了鉴定人有着与法官一样的回避义务^②。从诉讼实践来看,我国鉴定人地位基本与大陆法系国家鉴定人地位相同,在诉讼中需要保持独立、客观和公正,背负着查明案件事实真相的重任,是专门性事实的“审判者”。

笔者认为,鉴定人的诉讼地位应该由鉴定结论的效力决定。鉴定人是法官的助手,具有司法职能,则鉴定结论必定成为替代法官对有关专门性事实进行认定的“判决”,这是与我国证据法律制度相冲突的。我国法律规定,鉴定结论是一种证据形式,必须查证属实才能作为认定事实的根据^③。“经合法程序形成的鉴定结论与其他形式的证据一样具有同等的法律效力,都必须经过查证属实才能作为定案的根据,并不具有优先采信或必须采信的证据地位。”^[12]鉴定结论与其他证据(包括证人证言)对法官认定事实、作出审判结论而言,并无本质上的区别。鉴定人是利用专业知识对专门性事实进行判断,证人是陈述自己亲身经历和体验的事实,都是为法官提供证据资料,区别只是在掌握知识上的不同,而且鉴定结论和证人证言一样,都属于人证(言词证据),鉴定人和证人都义务出庭作证、接受交叉询问,因此,鉴定人的诉讼地位应该与普通证人同等。另外,笔者提倡,鉴定人作为证人的诉讼地位要与英美法系的专家证人加以区别,应该强调鉴定人的独立诉讼地位,他不依附于任何一方当事人,也不受司法机关的支配,在鉴定中应该保持客观公正。

(二) 注册会计师从事司法会计鉴定业务不需要掌握法律知识

无论是大陆法系率先提出的自由心证原则,还是英美各国诉讼模式的独特景观——陪审团审判,都是建立在这样一种认识的基础之上:在诉讼过程中根据证据认定事实是一个经验层面的问题,凡有普通常识且一般逻辑思维能力正常的

理性人足以胜任^[13]。对于诉讼中的事实认定问题,各国要么让从普通民众中随机选出的陪审员加以决定,要么要求法官尽力摒弃在多年法律工作中形成的偏见,以自己的理性和良心来决定。无论是陪审员还是法官,都是以普通人的身份,以与生俱来的生活经验和判断力来处理案件中的事实问题。

司法会计鉴定是对诉讼中财务会计专门性(事实)问题发表意见,不是对法律问题发表意见,注册会计师只需要掌握会计、审计等专业知识和技能就可以胜任,不需要掌握法律知识。对于注册会计师来说,最重要的是他们要具备足够的会计、审计专业知识,能够充分利用这些专门知识就案件的具体财务会计事实问题作出判断、提出意见。司法会计鉴定制度是排斥注册会计师掌握法律知识的,因为注册会计师一旦掌握法律知识,就可能以法律视角(而不是会计专业视角)看待财务会计问题,将财务会计问题看成是法律问题(而不是事实问题),从而导致判断的偏见。如果注册会计师掌握法律知识(例如有的注册会计师通过司法考试,取得司法职业资格),就要特别注意避免在司法会计鉴定中运用法律知识,否则就与其诉讼地位不相符,一方面涉嫌侵犯了法官的司法权,另外一方面该注册会计师是否能够从会计、审计专业角度对财务会计事实问题进行判断就值得怀疑^④。

(三) 注册会计师从事司法会计鉴定业务不能独立实施询问、函证程序

如前所述,司法会计鉴定的对象是会计资料。这些会计资料本身是诉讼中的证据(书证、物证)。司法会计鉴定可以帮助法官印证、审查这些书证、物证,但是司法会计鉴定不是印证、审查这些证据的唯一途径。法官可以用证人证言、当

①《刑事诉讼法》(1996)第八十二条第四项规定:“诉讼参与人是指当事人、法定代理人、诉讼代理人、辩护人、证人、鉴定人和翻译人员。”

②见《刑事诉讼法》(1996)第三十一条、《民事诉讼法》(2007)第四十五条、《行政诉讼法》(1989)第四十七条的规定。

③见《民事诉讼法》(2007)第六十三条、《刑事诉讼法》(1996)第四十二条、《行政诉讼法》(1989)第三十一条的规定。

④根据《刑事诉讼法》(1996)第二十八条的规定,审判人员、检察人员、侦查人员担任过本案鉴定人的,应当回避。这说明鉴定和司法是不相容的职责。担任了鉴定人,就不能担任本案的审判人员、检察人员、侦查人员;反之亦然。如果注册会计师从法律角度判断财务会计问题,实际上是担任了审判职责,此时不能再担任鉴定人。

事人陈述和视听资料等其他证据来印证、审查会计资料,而这些其他证据的提供则是依据举证责任分配规则,分别由司法机关或者当事人提供的。如果注册会计师通过询问、函证程序获取证据以对会计资料进行印证、审查,则实际上是超出了司法会计鉴定的职责范围:在刑事诉讼中,履行了侦查(取证)职能,就不能再担任本案的鉴定人了^{[1]39};在民事、行政诉讼中,则是站到了当事人的立场上,替当事人调查取证,履行了司法机关或者律师的职责,失去了中立性,也就失去了担任鉴定人的资格。

在实务中,会计资料经过违法犯罪人员的精心掩饰后,存在缺失、遗漏甚至虚假的现象,此时需要询问与会计资料形成有关的人员(例如会计、审批和业务经办人员)及向有关单位函证,以了解财务会计事实的起因、经过和情节。询问和函证提供的线索,一方面可以使鉴定业务委托人据此补充提供有关会计资料,另一方面可以让注册会计师避免就账论账、作出不实鉴定结论,从而提高鉴定效率和效果。《民事诉讼法》(2007)第七十二条第二款也规定:“鉴定部门及其指定的鉴定人有权了解进行鉴定所需要的案件材料,必要时可以询问当事人、证人。”笔者认为,在司法会计鉴定中,注册会计师向当事人或者证人询问的内容仅仅限于会计资料本身不清晰、不明确或者特殊符号的含义等方面,至于会计资料不完整及对会计资料的真实性存在疑问无法核实的,不能由注册会计师以询问或者函证的方式来获取其他可以印证会计资料的证据,而是应该要求委托人补充提供会计资料和其他证据(即询问、函证程序应该由委托人实施)。

委托人提供的证人证言、当事人陈述等言词证据,本身是不确定的待证事实。注册会计师可以利用这些言词证据来识别会计资料中的虚假,也可以作为查找缺失、遗漏会计资料的线索,但是作出司法会计鉴定结论时不能以此为依据(经法官审查确认除外)。

注册会计师接受委托从事司法会计检查业务时,可以实施询问、函证程序,为委托人收集证据服务。因此,如果注册会计师在从事司法会计鉴定业务时实施了询问、函证程序,利用了言词证据,则其身份就从鉴定人转化为咨询人,就失去了出具司法会计鉴定报告的资格,但在征得委托人

同意的情况下可以考虑出具司法会计检查报告。

六、司法会计鉴定结论的审查

(一) 司法会计鉴定结论的局限性

司法会计鉴定工作是参照审计程序进行的^①,审计只能合理保证(不能绝对保证)被审计财务信息不存在重大错报。司法会计鉴定的主要工作是查账,且查账应当选用“详查法”^[14],主要适用审阅法、核对法、复核法等方法,同时在办案人员的主持下采用询问证人、讯问犯罪嫌疑人^{[1]38}的方法,但是会计资料本身是会计人员判断形成的,“详查”无法改变司法会计鉴定结论是注册会计师主观判断形成的鉴定意见这一特点。司法会计鉴定结论存在错误和误差是不可避免的。另外,注册会计师的专业知识和胜任能力以及采用的审计方法不同,也会导致鉴定结论的差异,这就为某些不诚信的注册会计师以职业判断为名进行弄虚作假留下了空间。另外,司法会计鉴定只是涉及案件中的一部分事实(财务会计事实),法官应该全面考虑所有证据,将司法会计鉴定结论与其他证据(包括其他鉴定事项的鉴定结论)相互印证才能认定案件事实。法官对事实的认定完全可以同鉴定结论所认定的事实不一致,从而不采纳或不采信鉴定结论。

(二) 司法会计鉴定结论的审查方法

虽然三大诉讼法都明确规定包括鉴定结论在内的所有证据都需要查证属实后才能被采纳,但是法律并没有规定对专门性问题的审查方式和标准,对鉴定结论的审查判断与对其他证据的审查判断没有实质性的区别,这事实上强化了鉴定结论对专门问题所作判断的权威性,法官往往不加审查就予以认定,鉴定人似乎有成为判断专门性问题的法官的倾向。对注册会计师和会计师事务所的严格行政管理,可以保证鉴定人和鉴定机构的合格,并以此保证鉴定结论的正确,但是合格的鉴定机构中合格的鉴定人作出的鉴定结论不一定是正确的。注册会计师出庭作证,接受当事人的询问和交叉询问,是保证司法会计鉴定结论正确的有效途径,也是规范司法会计鉴定的有效途

^①《中国注册会计师鉴证业务基本准则》第五十八条规定:“注册会计师执行司法诉讼中涉及会计、审计、税务或其他事项的鉴定业务,除有特定要求者外,应当参照本准则办理。”

径。实践中可以从以下方面对司法会计鉴定结论进行审查。

1. 审查鉴定人和鉴定机构的鉴定资格

鉴定人不具备司法鉴定人执业资格或者超越执业类别的,司法会计鉴定无效^{[6]51}。在实务中,此类情况主要表现为未取得或者已经被吊销注册会计师执业证书的人从事司法会计鉴定工作;未通过注册会计师年检或者处于暂停执业处罚期间的注册会计师从事司法会计鉴定工作;其他人冒充注册会计师签名盖章出具司法会计鉴定报告。注册会计师曾经因为执业质量问题被惩戒或者处罚过,或曾经出具过虚假的或者严重失实的司法会计鉴定报告被法官发现过,都表明注册会计师存在胜任能力问题或者职业道德问题,其鉴定结论是否正确就值得质疑。会计师事务所存在没有取得司法会计鉴定资格或超越批准范围提供鉴定服务的^{[15]51},属于鉴定机构资格不合格。例如会计师事务所不符合设立条件的,或者被暂停执业、吊销职业证书的,其出具的鉴定结论当然也无效。

2. 审查鉴定人和鉴定机构的独立性

鉴定人和鉴定机构存在法律规定的需要回避的情形,或者在鉴定过程中收受过贿赂的,侦查、检察机关内设鉴定机构作出的鉴定结论,其鉴定结论是否公正就值得怀疑。如果注册会计师以侦查人员的身份参与了案件的侦查活动,就不具备对该案件的鉴定主体的法律要求,不应再对该案件开展司法会计鉴定工作^{[2]66}。如果注册会计师受侦查、检察机关和当事人的委托,为其提供过技术咨询(如司法会计侦查或者司法会计检查)的,也不能对该案件进行司法会计鉴定。

3. 审查鉴定人有否越权取证

鉴定材料必须由委托人提供,不能由鉴定人自行收集。司法会计鉴定结论所依据的检材来源不合法,例如刑事案件的司法会计鉴定检材如果不是司法机关提取的财务会计资料,而是鉴定人自行取得的,就会造成检材来源不合法,导致鉴定报告无效^{[6]51}。在实务中,注册会计师习惯于审计思维,实施了查询、函证或盘点实物调查取证工作,就失去了鉴定的中立性。有的司法会计鉴定人员在鉴定过程中发现缺少必需的鉴定证据时,往往忽视自己在诉讼中的地位和任务,擅自超越职责范围直接向被鉴定人询问案情、寻求证据,造成取证过程不合法,导致鉴定失败^{[15]52}。

4. 审查鉴定资料是否完整、真实

经济纠纷事项多数情况下只是当事人经济活动的一部分,当事人在提交鉴证证据时,往往只提交与案件核心纠纷问题有关材料,而不是整个经济活动的财务记录^{[16]58}。在实务中,当事人会积极提交对自己有利的会计资料,隐瞒不利的会计材料(特别是会计资料保管方),甚至提交虚假会计资料,如果注册会计师就事论事,将鉴定对象局限于当事人提交的鉴定材料,就会得出错误的鉴定结论。作为鉴定资料的会计资料,本身是诉讼证据,需要由法院审查确认属实后才可以使,但是实际上法院不可能为注册会计师鉴定而事先确认资料的证据价值^{[16]59}。如果在庭审中相关会计资料被确认为不完整或者虚假,则鉴定结论也就不能成立了。将未经法庭质证确认的证人证言、当事人陈述作为鉴定依据,也属于鉴定资料不完整、不真实的范畴。鉴定结论与其他证据(例如证人证言)存在矛盾之处的,如果其他证据已经被查证属实的,则鉴定结论不能被采信。

5. 审查鉴定对象是否属于财务会计专门性问题

鉴定对象应该是财务会计专门性问题,需要借助于会计、审计专门知识和技能才能认定。值得注意的是,注册会计师对鉴定对象是否符合会计准则和会计制度发表意见,属于事实问题。对法律问题发表意见,或者对财务会计以外的事实发表意见,均侵犯了司法权,或者侵犯了当事人的举证权利,从而导致鉴定结论无效。

6. 审查鉴定程序有否瑕疵

注册会计师从事司法会计鉴定业务时,在工作程序上应该遵守诉讼法、《决定》和《司法鉴定程序通则》,在技术程序上应该参照中国注册会计师审计准则。例如,鉴定人少于法定人数(2人以上)^①,属于违反工作程序。鉴定中未采用详查法,而是过分信赖发函询证、存货监盘、凭证抽查等建立在抽样审计技术基础上的审计取证方法,忽略了对鉴定事项运作过程的轨迹追踪^{[15]52},属于技术程序的瑕疵。技术程序的瑕疵,会造成鉴定结论与事实不符,导致鉴定失败。

①《司法鉴定程序通则》第十九条规定:“司法鉴定机构对同一鉴定事项,应当指定或者选择二名司法鉴定人共同进行鉴定;对疑难、复杂或者特殊的鉴定事项,可以指定或者选择多名司法鉴定人进行鉴定。”

7. 审查鉴定报告是否合格

司法会计鉴定报告是一种详式审计报告,应该符合统一规定的司法鉴定文书格式。实践中经常出现以简式审计报告替代司法会计鉴定报告,或者虽然冠名为司法鉴定报告,内容实为简式审计报告等不符合司法鉴定文书统一格式的情况^{[6]49}。鉴定报告文字有重大表述错误的,司法会计鉴定无效^{[6]51}。鉴定报告未经鉴定人签名或者盖章、未经鉴定机构加盖司法鉴定专用章的,鉴定报告无效。司法会计鉴定不应该回答法律定性问题,只能客观地表述所鉴定的财务会计事实^{[2]66}。有的司法会计鉴定人员从财务会计角度作出法律定性意见(例如贪污、挪用),超越了司法会计鉴定范围,造成鉴定报告无效。

参考文献:

- [1] 赵如兰. 司法会计鉴定方法探讨[J]. 审计月刊, 2006(4下): 38-39.
- [2] 赵毅. 司法会计鉴定实践中存在问题及对策[J]. 会计之友, 2006(6上): 65-66.
- [3] 金雁. 司法会计鉴定体系需要规范[J]. 河北法学, 2005(8): 158-160.
- [4] 李德林, 陈暮春. 规范司法会计鉴定体系初探[J]. 会计研究, 2000(11): 11-14.
- [5] 秦永和, 文生祥. 司法会计鉴定与创造性思维[J]. 财会月刊, 2004(A4): 41-42.
- [6] 张建辉. 注册会计师如何编写司法会计鉴定报告[J]. 中国注册会计师, 2007(9): 49-52.
- [7] 赵晓丽. 司法会计鉴定的理论结论初探[J]. 河北法学, 2004(11): 144-146.
- [8] 孙健波. 注册会计师从事司法会计鉴定问题探讨[J]. 中国注册会计师, 2008(3): 50-54.
- [9] 蒋品洪. 社会审计的主体: 会计师事务所抑或注册会计师[J]. 商业会计, 2010(10): 39-41.
- [10] 韩伟, 蒋品洪. 会计师事务所审计意见分歧的解决机制[J]. 商业会计, 2010(2): 34-35.
- [11] 黄维智. 鉴定证据制度研究[M]. 北京: 中国检察出版社, 2006: 89-146.
- [12] 江一山. 司法鉴定的证据属性与效能[M]//何家弘. 证据学论坛: 第一卷. 北京: 中国检察出版社, 2000: 31.
- [13] 汪建成, 孙远. 刑事鉴定结论研究[J]. 中国刑事法杂志, 2001(2): 69-83.
- [14] 周志强. 司法会计鉴定之浅见[J]. 中国注册会计师, 2007(4): 44-45.
- [15] 杨进高. 司法会计鉴定失败原因浅析[J]. 财会月刊: 综合版, 2004(4): 51-52.
- [16] 刘靖生. 司法会计鉴定业务中注册会计师的风险及其应对[J]. 中国注册会计师, 2007(9): 58-61.

(责任编辑: 黄燕 许成安)

Constructing the System of Certified Public Accountants in the Business of Forensic Accounting Identification

JIANG Pin-hong

Abstract: Certified Public Accountant in the business of forensic accounting identification needs theory and system support. Defining clearly the concept and the value of the identification of forensic accounting business is the theoretical premise of constructing the system of the CPA in the business of forensic accounting identification. Forensic accountants must be the CPA, and the subject of identification is not the accounting firm, but the CPA. The starting system of the identification should guarantee the realization of litigation right, and the status of litigation expert is equal to the ordinary witness. It is an effective way to ensure the conclusion of forensic accounting identification for experts to testify in court for questioning and cross-examination.

Key words: Certified Public Accountant; identification of forensic accounting; identification results; evidence