

司法会计鉴定标准分歧的解决

——基于优势信息主体决策规则

余 丹

(中国计量学院 法学院, 浙江 杭州 310018)

[摘 要]司法会计鉴定业务同时涉及会计标准和法律标准的运用问题。在两个标准有分歧的情况下,对同一事物性质的鉴定只能依据一种标准。会计人员与司法人员在对涉案会计事项鉴定中,不同的标准会交替成为相对的优势信息主体:在会计事项鉴定中,会计人员是当然的优势信息主体,必然遵循会计标准;在会计事项鉴定后的法律适用及其责任判定的司法活动中,司法人员是当然的优势信息主体,必然遵循法律标准进行判定。因此,基于优势信息主体决策规则,这两个标准的分歧可以达到统一。

[关键词]优势信息主体;司法会计鉴定;会计标准;法律标准;法务会计;专家证人

[中图分类号]D918.95 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1672-8750(2012)01-0085-06

一、优势信息主体决策规则与司法会计鉴定标准

我们在对事物、行为性质作判断,或对某项活动作决策时,有时会面临多个判断或决策主体,不同的判断或决策主体往往依据不同的专业标准得出不同的结论。结论的正确得出源于标准的正确选择,那么,在共存的多重标准中,哪种标准更具有可信性,或者说在什么条件下应该优先采用什么样的标准,是我们必须要首先解决的问题。实践表明,优势信息主体决策规则有助于标准的正确选择,从而有助于事物性质和活动决策的正确判断。所谓优势信息主体决策规则是就主体的相对意义而言,在涉及两个或两个以上的主体活动中,就事物性质的判断总是有一个主体比另一个主体更具有信息上的优势,因而依据更有优势信息主体的判断标准能得出更令人信服的结论。优势信息主体决策规则自古有之,如“三人行必有我师”、“将在外,君命有所不受”就是指相对意义上的优势信息而言。而在我们日常的行为中,如果出租车司机按照乘客指示随意停靠在不该停靠的地方从而造成路人的伤害,即便是无意造成的伤害,在实践处理中,损害赔偿都全部会由司机一人承担,而乘客不会为此承担任何责任。这里损害赔偿责任承担的依据就是优势信息主体决策规则。如果不考虑该规则,似乎损害是司机与乘客共同侵权行为所致,但对于道路交通规则来说,司机显然是专业人员,其有比乘客更清楚地知道违法停车行为的性质及其后果的义务,而作为非专业人士的乘客可能不了解,也并无了解道路交通规则的义务,如果判决双方共同侵权显然有违公平原则。因此,优势信息主体决策规则对我们如何统一标准分歧具有重大现实意义。

现代司法会计鉴定业务的发展也面临标准分歧如何统一的问题。由于没有考虑优势信息主体决策规则,问题的解决往往会陷于困境。现代社会日益复杂的经济活动,使得以特有的专业术语表达经

[收稿日期]2011-09-06

[作者简介]余丹(1969—),女,安徽岳西人,中国计量学院法学院副教授,上海财经大学法学院博士生,主要研究方向为会计法、法律经济学。

济行为的会计语言也变得复杂起来,进而让普通公众越来越难以理解这些会计语言^①,成为他们通过法律手段来维护自身权益的障碍。在对会计背景知识一无所知的情况下,人们不可能正确认知涉及有关会计专业知识的经济过程事项^②,并以此作出准确的责任判定。在对会计信息“真实性”标准和会计信息虚假陈述“重大事件”(重要性)的认定上,会计界与法律界由于事实认知的专业路径不同,遵循的判定标准存在显著分歧,因此,如何在复杂的会计语言与法律语言之间架设一座沟通的桥梁,便成为当务之急。现代司法会计正是在此基础上应运而生的。学界普遍认为,现代司法会计于20世纪50年代由苏联传入中国,是指司法(诉讼)活动中与财务会计业务相关的活动^[1]。随着经济的发展,经济犯罪日益增多,对经济犯罪嫌疑人的定性量刑都必须首先基于犯罪金额的准确掌握,这就要求司法机关在查处案件中首先要进行司法会计鉴定。对于贪污案件,司法机关往往需要聘请企事业单位的财会人员来帮助查账,并就犯罪嫌疑人是否贪污以及贪污多少公款进行鉴定。因此,司法会计鉴定业务通常是面对涉帐案件隐匿、疑难、复杂的问题,解决诉讼中超出侦查人、公诉人、审判人员的认识能力范围的,若非以专门的知识技能或特别的经验是不能解决专门性问题的。该鉴定业务中,鉴定人员首先面临的是会计事实的认定,其次是会计事实基础上的有无法律责任以及法律责任多少的认定。司法鉴定业务在涉及经济犯罪的刑事侦查活动中大量存在。同时,随着证券市场的发展,信息披露义务人公开披露的信息70%以上是会计信息,目前法院已经受理的虚假陈述证券民事赔偿案件绝大多数也主要是由会计信息虚假陈述引起的,而大量有关虚假陈述证券民事赔偿案首先就涉及司法会计鉴定业务提供的事实证据,这使得这一业务呈现日益繁荣的发展趋势。

在鉴定业务中,由于同时涉及会计标准和法律标准的问题,在两个标准有分歧的情况下,对同一事物性质的鉴定只能依据一种标准,作为具有会计和法律双重专业知识的鉴定人,如何统一标准,是目前学界需要探讨的问题。

二、司法会计鉴定标准的双重性

在司法会计鉴定中,对同一经济事项,既要运用会计标准,又要运用司法标准,因此,我们称之为司法会计鉴定的双重性标准。

(一) 会计标准

一般认为,只有具备会计专业知识的人员才能准确运用会计标准。经营管理当局与注册会计师虽然同为会计专业人员,但前者是会计信息生成的内部专业人员,后者则是会计信息监督的外部专业人员,由于地位不同,他们所运用的标准也就不同。

1. 经营管理当局会计标准

经营管理当局会计标准是现有的会计准则、会计制度所遵循的标准,是会计信息生成的一种过程标准,在这个过程中,充斥着会计方法选择、会计政策变更、会计事项取舍、会计业务评估等大量主观性因素。由于会计专业行为充满了各种专业主观判断,因此,会计行为人不能对其提供的信息作出过度保证,即不能承担“绝对的保证责任”,而只能根据社会公认的标准来承担“合理的保证责任”,这个标准就是会计准则、审计准则^[2]。因此,依据会计准则生成的会计信息只能是一种相对真实信息。

^① 1998年以来,各类准则如投资准则、债务重组准则、关联方交易准则、合并报表准则等的出台,以及各类附表如资产减值明细表、股东权益变动表等和2006年财政部新会计准则体系等规定的颁布,表明用会计语言表达经济行为呈现日益复杂的趋势。

^② 例如,对于单位的一项在建工程,从工程开始到完工涉及银行借款,必有借款利息支出作为会计事项归入相应的科目。按会计制度规定,工程在建期间的借款利息支出计入在建工程成本,而完工之后的支出计入财务费用。同样都是借款利息,计入不同的科目,对资产负债表、损益表的影响就不同。计入在建工程成本,是计入资产部分,必然影响到单位资产负债状况;而计入财务费用,则表明当期费用的增加,必然影响到单位损益状况。对于这个经济事项过程,何时计入在建工程成本,何时计入财务费用,非会计专业人员是无法了解其中奥妙的。

2. 注册会计师会计标准

严格说来,注册会计师会计标准是一种审计标准,是对经营管理当局是否遵循会计标准的一种审计。注册会计师审计标准有两种:一是考虑公允性原则的审计标准。在审计中,注册会计师不但考察经营管理当局是否遵循了形式会计标准,还要考察其是否遵循了实质会计标准,即对经营管理当局会计处理方法、会计事项取舍等是否符合当时会计政策进行衡量。二是不考虑公允性原则的审计标准。在审计中,注册会计师只考察经营管理当局的形式会计标准,即只要会计处理方法、会计事项选择等是现有会计准则、制度允许的即可,至于是否符合现有的会计政策则在所不问。实际情况表明,不考虑公允性原则的审计标准是大量存在的。在目前的审计实务中,只要审计客户提出的会计处理方法至少在形式上不明显违反现行会计标准,那么相当数量的注册会计师就可能很少坚持甚至很少考虑公允性原则,而这种状况在审计客户具有强烈的机会主义动机时会更加普遍,这也是目前我国会计标准在执行环节面临的主要困难^[3]。

尽管如此,公允性价值判断仍然是国际会计准则坚持的主要方向,公允性原则也适应了证券市场发展的需要。

(二) 法律标准

真实与否的判别标准应有两个:一是制度规范标准,二是客观现实标准^[4]。2007年6月,最高人民法院公布了《关于审理涉及会计师事务所在审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》,首次厘清了会计界和法律界长期存在的一些重大分歧,如关于审计报告“真实性”的认定。该规定指出,在目前的证券民事司法实践中,对于审计报告是否真实、是否存在虚假陈述行为,不宜直接用“客观真实”标准来判断,而只能用会计标准、审计标准作为判断的依据。由于会计标准、审计标准遵循的是程序理性而非结果理性,这就决定了依据这种会计标准、审计标准编制的审计报告的真实性只能是相对于标准的真实性,是“法律真实”,而不可能是“客观真实”^[5]。

显然,法律标准是基于会计标准基础上的运用。既然基于会计标准的信息是相对性真实,则基于会计标准生成信息的法律认定也只能是“法律真实”,即形式真实。信息形式与结果真实,也就是“法律真实”与“客观真实”的关系,表现为专业性与非专业性信息认知的关系。“现代社会中,专业化已经成为重要的无知之源,更重要的是,由于现代职业活动的集约化程度大大提高,受众的精力更多地被约束在职业范围内,很难抽身去从事其他时间密集型活动。”^[6]在信息真实性认知问题上,会计专业、法律专业(专业性认知)与社会公众认知(非专业性认知)的区别在于:从只重形式不重结果的角度来看,对于违反会计准则、虚假反映经济事项的,会计标准、法律标准认为不符合真实性,社会公众亦认为不符合;从只重结果不重形式的角度来看,对于如实反映客观事实的经济事项,由于会计政策、方法选择导致结果与事实不符的,会计标准、法律标准认为符合真实性,而社会公众(包括投资人)则认为不符合。

虽然同为专业性认知主体,但由于法律标准是基于会计标准基础上的信息真实性认定,二者对信息真实性的形式认定依然不同。法律标准对信息真实性的认定,更多体现为合规性认定。合规性是指会计信息必须在符合会计规范的前提下生成。会计标准对信息真实性的认定,一般基于是否遵循了当前的会计准则和会计制度的规定。会计准则、会计制度的规定是一种具体过程标准,是信息真实性保障的实质性标准,因而与法律标准依据形式合规性来判断信息真实性的标准具有本质差异。理论上,虽然形式合规性能够体现一定的真实性,但实践中,形式合规而记载内容不符合会计准则、会计制度规定的信息不真实现象大量存在,这表明了仅以形式合规认定信息真实性的法律标准存在相当大的缺陷。当我们不断强调会计必须如实反映经济交易活动并符合有关法规的时候,会计机会主义行为仍然难以避免。如发票真实、经济虚假的入账业务,以费用抵成本入账等,形式合规但却不是真实经济业务活动的确认与计量。这种现象大量存在。人们宁肯以盖有单位和执法机关公章却失去

真实性特征的凭证为会计依据,也不愿用经手人亲自签名认可的符合真实性特征的不合规凭证入账^[7]。这其实反映了法律形式合理性与会计实质合理性的矛盾,说明作为会计标准的相对信息真实是形式与实质统一基础上的真实,其要考察的不仅是各种书面凭证、会计处理方法、会计政策选择等形式意义上的东西,而且还要考察与其相对应的实质意义上的真实经济活动,而法律标准的相对信息真实则一般不考察书面凭证之后的真实经济活动。

这样,仅有法律专业知识,不足以认知会计事实;仅有会计专业知识,不足以认知会计事项的法律后果。既能查知真实会计业务,也能据此作出正确的法律责任推断,司法会计鉴定人就必须恰当运用这两种标准。如何对同一事物同时运用两种性质不同的标准,这是值得探讨的问题。

(三) 标准分歧如何统一

会计信息的真实性具有相对性和动态性的特点。所谓相对性,是指会计人员所运用的会计方法、会计政策选择、会计事项评估等具有主观性;所谓动态性,是指从环境变迁的角度看会计政策的变更、计量手段方法的改变等。随着会计专业复杂性日渐增强,信息相对真实的会计标准判断的复杂性也日益增强。法律责任的承担需考虑两个要件——主观过错与客观损害结果。既然法律标准是在会计标准基础上的信息真实性判定,那么,只有遵循原有的会计路径,才能把握会计单位的做账意图(主观过错)及客观后果,正所谓“以其人之道,还治其人之身”。具有会计专业知识的会计人员在遵循原有会计路径时,作为信息主体具有假账判断的优势地位,遵循的优势决策规则必然是现行的会计准则、会计制度。

因此,会计标准与法律标准的不同在于,一个是就会计事项检验的过程真实性标准,一个是就该过程真实性判定基础上的法律适用及责任认定标准,两个标准是同一事物的不同层面上的运用,是标准层级上的统一。

三、标准分歧的统一:优势信息主体决策规则

规则的制订具有主观性、权威性,当由大家公认的权威机构制订的规则得到社会一致认可的时候,规则就取得了合法性。与规则制订与获取的原理相同,企业标准或行业标准也具有一定的权威性、强制性乃至合法性。由于规则和标准的产生都具有主观性,而不同的组织、部门、行业基于不同的专业知识会产生不同的规则和标准,这样,现实中,难免出现规则与规则、规则与标准之间的冲突。随着规则增多且愈加复杂,协调机制会减弱,独立的权威机构就有权强制施行规则,这时由于不一致的需求而产生的规则违反情况就会增加^[8]。如果对同一事物的判断在同一层面上具有多重标准,则必然带来事物判断不可调和的分歧。如果会计标准与法律标准是同一层面的必须同时遵守的,而且标准又是不同一的,则司法会计鉴定主体是无法在同一事物中同时运用两种不同的标准的。当会计标准与法律标准在同一事物不同层级上统一时,依据各自的专业性认知优势,司法会计鉴定必然在各自的不同层面上遵循优势信息主体决策规则。

(一) 标准分歧的立体(层级性)统一

从形式上看,司法会计鉴定工作必须同时具备会计专业知识与法律专业知识才能胜任,因为工作中要综合运用这两类专业知识。从实质上看,两种专业知识的运用不是并行不悖的,它们具有先后继起性,即首先是运用会计专业知识和技能,对可能的涉案经济事项进行检验、分析、认定,所解决的会计专门性问题与法律适用及责任的判定有直接的相关性,也就是说,只有在会计专门性问题认定的基础上才能解决法律专业知识的适用问题。

显然,对会计事项的鉴定要遵循会计标准,在鉴定会计事项的基础上进行的法律适用要遵循法律标准。会计标准与法律标准是两种不同的标准,如果同时运用则必然产生分歧。然而,会计标准与法律标准的分歧是不同层面上的分歧。从时间序列上,是先有会计问题,后有法律问题,法律标准是在

会计标准上的再运用,因此,会计标准属于第一层面,法律标准属于第二层面。第一层面解决的是涉案会计事项的鉴定,第二层面解决的是在会计事项鉴定基础上的法律适用及其责任承担问题的判定,也就是说,没有第一层面的解决便不可能有第二层面的解决。因此,在不同的层面上,二者在相对意义上交替成为优势信息决策主体:就会计事项鉴定而言,会计人员是优势信息主体;就法律适用及其责任判定而言,司法人员是优势信息决策主体。这样,标准分歧在不同的层级上依据优势信息主体决策规则可实现统一。

(二) 优势信息主体决策规则在标准分歧解决中的运用

1. 有关会计事项鉴定遵循会计标准

李若山等在新《会计法》实施情况的问卷调查分析反映出,几乎所有的被调查人都不认为法官能够对案件涉及的会计问题形成正确的结论,而是认为需要专业的司法会计人员的鉴定^[9]。因此,对有关事实的认定工作,没有十分专业的会计背景知识和技术,是不可能胜任的^[10]①。

在某起有关贪污的司法会计检验鉴定案例中,当涉及犯罪嫌疑人李某的犯罪事实、情节、手段、损害后果等证据鉴定时,对于送检资料中有关犯罪嫌疑人李某涉嫌贪污的财务会计证据,司法会计将是否存在收入不入账的财务事实以及形成怎样的财务后果作为检验鉴定的要点,采用审阅法、核对法等鉴定方法,逐笔审核送检的财务会计资料,追踪涉案资金、涉案款项的来龙去脉,逐项核查是否有收入不入账的财务事实并核实其形成的财务后果。同时,他们对李某所在的幼儿园以及与此案相关单位的财务管理状况、财务规章制度的制定及执行情况、财务部门及人员分工情况、原始凭证传递及审批程序进行了有目的的调查,在分析论证的基础上,形成全面、客观、科学的鉴定结论^[11]。这一系列的检查鉴定过程,若非遵循会计准则则不能完成。在依据会计准则的检查鉴定过程中,司法会计可查清其犯罪故意或过失的主观意图、犯罪手段和方法、贪污的具体数额及造成的社会损害后果,而这些事实则是正确适用法律及具体量刑的必要证据。

2. 有关法律适用及其责任判定遵循法律标准

法律适用必须是对证据的充分掌握,在正确适用法律的基础上,法律责任是最后的救济手段。在会计侵权事实判定中,除了考虑侵权主体的主观意图外,损害事实、损害后果等损害因素的判定是复杂的,因此,界定会计责任,除了以会计准则、审计准则为标准之外,在判断会计行为人是否已尽到应有的忠诚和注意义务时,还应结合国内实际的会计行为人水平,考虑恶劣的会计职业活动环境给会计信息质量带来的损害因素,作出合理的判断^{[1]121}。这个综合判断过程如果没有法律标准则是不能作出正确的责任判断的。此外,基于会计专业基础上的法律责任判定,能对表面上显得较为单一、机械、散乱的财务会计证据进行有效的审查和甄别,去伪存真,从而发现案件真相。仍以上述司法鉴定案为例,如果从单独的财务会计证据的表面现象来看,确实存在收入不入账的情形,但在对所涉及的财务会计资料进行审查和甄别、检验和论证后所做出的司法会计鉴定结论,则为办案人员查明案件事实、认定案件性质和犯罪数额提供了一个科学的依据,避免了由于贪污数额认定的错误而导致的对李某贪污犯罪的重判。

①在美国安然案中,法务会计提供了强有力的诉讼支持。法务会计诉讼中提供的服务主要包括参与诉讼策略的制定、收集商业事实证据、损失测算、对公认会计准则及审计准则遵守情况的认定,其服务贯穿于诉辩、发现程序、审判、判决、上诉等若干环节。在对安然公司是否存在假账、是否出具了虚假的财务信息以及安达信是否在兼做安然公司的内外审计和咨询中存在舞弊行为等,双方当事人聘请了大量的专家证人,其中重要的专家证人即是法务会计人员。正是在法务会计的有效参与下,双方对于对方有关该案的涉及会计证据的列示,为后面的开庭审理和裁判提供了充分的证据基础。而我国第一例证券市场民事侵权赔偿案——“渤海集团民事侵权案”,虽正式被人民法院受理,然而在开庭审理中,控辩双方在财务报告中是否存在虚假数据、赔偿损失如何计算、原告损失与被告的违规行为是否有必然的因果关系等关键问题上争执不下。由于这些问题都已涉及相当复杂的会计专业知识,并在一定程度上超出了法官的相关专业能力,许多案件至今悬而未决。1998年红光实业公司因虚假会计信息上市案而被诉,但法院由于无法确认虚假会计信息与股票价格之间的关系而驳回了股东的诉求。同样,2002年嘉宝实业以及红光证券虚假陈述民事赔偿案最终以和解方式结案。

因此,司法会计始终坚持“以事实为依据,以法律为准绳”的原则,即对事实准确认定与法律正确适用相结合的原则。事实如何认定依据的是会计标准,法律如何适用依据的是法律标准。

四、结论

优势信息主体决策规则的运用为我们解决长期以来在司法会计鉴定业务中如何统一会计标准与法律标准的问题提供了很好的思路,那就是:在会计事项鉴定中,会计人员是当然的优势信息主体,必然遵循会计标准;在会计事项鉴定后的法律适用及其责任判定的司法活动中,司法人员是当然的优势信息主体,必然遵循法律标准进行判定。这样,遵循优势信息主体决策规则,在会计事项鉴定与法律适用及其责任问题判定上,会计人员与司法人员在不同的标准层级上交替地成为相对优势信息主体,从而使不同的标准分歧很好地实现了统一。

参考文献:

- [1]董仁周. 法务会计的概念与特征探析[J]. 南京审计学院学报, 2011(2):56.
- [2]张忠民. 会计责任论[M]. 北京:中国财政经济出版社, 2005:120.
- [3]李爽,吴溪. 会计信息、独立审计与公共政策[M]. 北京:中国财政经济出版社, 2004:9.
- [4]葛志兴. 会计信息供求质量特征及其矛盾的协调思路[J]. 财务与会计, 2000(4):18-20.
- [5]蒋尧明. 注册会计师审计报告虚假陈述民事责任的回顾与总结[J]. 当代财经, 2008(10):112-116.
- [6]吴元元. 信息能力与压力型立法[J]. 中国社会科学, 2010(1):147-159.
- [7]杨世忠. 企业会计信息质量及其评鉴模式与方法研究[M]. 上海:立信会计出版社, 2008:80.
- [8]马奇 J. 决策是如何产生的[M]. 王元歌,章爱民,译. 北京:机械工业出版社, 2007:53.
- [9]李若山,覃东,周莉珠,等. 新《会计法》实施情况的问卷调查分析会计研究[J]. 会计研究, 2002(4):2-16.
- [10]冯萌,李若山,蒋卫平,等. 从安然事件看美国法务会计的诉讼支持[J]. 会计研究, 2003(1):15-20.
- [11]张珩. 一起贪污案司法会计检验鉴定的思考[J]. 中国司法鉴定, 2007(2):55-56.

[责任编辑:黄 燕]

Solution to the Conflicts in Judicial Accounting Identification Standard: Based on the Decision-making by Advantage Information Subject

YU Dan

Abstract: Judicial accounting identification involves the application of accounting and legal standards. When the two standards conflict, only one can be employed for the same issue. When the accounting staff and judicial officers involved in the identification of accounting issues, different standards will turn the same information into the comparatively advantage one. In accounting issues, the accounting officer is of course the advantage information subject, so they would surely follow the accounting standards; in judicial issues, the judiciary are the advantage information subject, they inevitably follow the legal standards. Therefore, based on the decision-making by advantage information subject, the two different standards can be unified at certain levels.

Key Words: advantage information subject; judicial accounting identification; accounting standard; legal standard; forensic accounting; expert witness