

注册会计师的司法会计鉴定业务准则探究

赵如兰

(云南财经大学 会计学院,云南 昆明 650221)

[摘要]注册会计师的司法会计鉴定业务准则,能为会计师事务所开展司法会计鉴定业务提供制度保障,从而降低注册会计师的执业风险。目前我国还没有专门针对注册会计师从事司法会计鉴定业务的制度规范,可以借鉴英美法系的法务会计业务内容,结合我国国情,以注册会计师从事司法会计鉴定业务的类型即鉴定业务、诉讼协助业务、非诉讼业务为依据来构建注册会计师的司法会计鉴定业务准则体系,准则体系包括鉴定业务准则、诉讼协助业务准则和非诉讼业务准则。

[关键词]注册会计师;司法会计鉴定业务准则;诉讼协助业务;非诉讼业务;法务会计

[中图分类号]DF794.5 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1672-8750(2013)06-0066-08

一、问题的提出

2009年,财政部在《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》中提出,会计师事务所在巩固传统审计业务的基础上,要积极向司法鉴定等相关业务领域延伸。为了深入贯彻落实这一精神,会计师事务所积极拓展司法会计鉴定业务领域,以改善其业务结构,实现行业的科学发展。然而,目前注册会计师从事司法会计鉴定业务的制度规范还没有形成,从而影响了司法会计鉴定业务的质量,增加了注册会计师从事司法会计鉴定业务的风险。

注册会计师从事司法会计鉴定业务不能使用现有的注册会计师执业准则,因为注册会计师从事司法会计鉴定业务与从事鉴证业务在目的、内容、执行程序、报告形式等方面均存在较大差异,如果仍然遵循现有的注册会计师执业准则,就不可避免地存在鉴定风险,司法会计鉴定意见也将受到质疑。2005年颁布的《关于司法鉴定管理问题的决定》(以下简称《决定》)虽然对鉴定人和鉴定机构的管理进行了原则性的规定,但尚未将司法会计鉴定纳入管理范围^①。而时至今日,司法会计鉴定也未被作为国务院司法行政部门的最高人民法院、最高人民检察院确定纳入《决定》管理的范围。在《决定》出台后,司法部颁布了关于司法鉴定的一系列制度规范,作为《决定》的配套制度,例如2005年颁布的《司法鉴定机构登记管理办法》和《司法鉴定人登记管理办法》,2007年修改并颁布的《司法鉴定程序规范》和颁布的《司法鉴定文书规范》、《司法鉴定协议书(示范文本)》。由于《决定》尚未将司法会计鉴定纳入管理范围,因此以上这些由司法部颁布的制度规范也就同样没将司法会计鉴定纳入管理范围。

[收稿日期]2013-05-15

[基金项目]云南省会计学会2012年课题“注册会计师从事司法会计鉴定业务的制度规范研究”

[作者简介]赵如兰(1964—),女,云南蒙自人,云南财经大学会计学院教授,硕士生导师,主要研究方向为司法会计鉴定理论与实务。

①《决定》第二条规定:“国家对从事下列司法鉴定业务的鉴定人和鉴定机构实行登记管理制度:法医类鉴定;物证类鉴定;声像资料鉴定;根据诉讼需要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的其他应当对鉴定人和鉴定机构实行登记管理的鉴定事项。”

学者们在司法会计鉴定准则的理论研究方面所取得的研究成果并不多,且主要是对司法会计鉴定体系框架的探讨。胡刚认为,司法会计鉴定准则包括司法会计鉴定的一般准则、司法会计鉴定工作准则和司法会计鉴定书准则三个组成部分^[1]。张连峰提出的对《刑法》中规定的财务会计问题进行分类概括筛选并进而确定司法会计鉴定实务执业准则架构的思路^[2],是基于刑事案件司法会计鉴定准则的构建,但是事实上,涉及司法会计鉴定业务的案件不仅仅局限于刑事案件,而且会涉及民事案件和行政案件。于朝对执业准则进行构架,主要包括司法会计师业务基本准则、司法会计鉴定业务准则、非司法会计鉴定业务准则、司法会计鉴定机构控制准则等四类^[3]。有学者则从司法会计鉴定技术标准的角度来探讨司法会计鉴定规范体系。齐金勃等提出了以司法会计鉴定书、司法会计鉴定工作、司法会计鉴定方法、司法会计鉴定基础为标准化对象,具有司法会计鉴定技术和司法会计鉴定管理性质的三相结构的标准体系^[4]。华明昌则将司法会计鉴定技术标准概括为前提标准、评价标准和报告标准三部分^[5]。但是学者们都未对注册会计师的司法会计鉴定业务进行系统思考,也没有针对注册会计师的司法会计鉴定业务来构建制度规范。

因此,本文对注册会计师的司法会计鉴定业务进行总结,以司法会计鉴定业务为基础来构建其不同业务准则,以期会计师事务所开展司法会计鉴定业务提供制度保障,从而规范注册会计师的司法会计鉴定活动,降低其执业风险。

二、我国注册会计师从事司法会计鉴定业务的类型

目前,只有进入诉讼程序,由国家赋予权利的案件承办人员以及法官才能启动司法鉴定活动,即我国司法会计鉴定业务发生在诉讼活动中,也就是说,接受公安机关、检察机关和人民法院的委托,对案件中涉及的财务会计专门性问题进行鉴定并出具鉴定报告,这是注册会计师从事司法会计鉴定的主要业务。但是,我国司法会计鉴定被界定为一项“诉讼活动”,司法会计鉴定以进入正式的诉讼程序为必要条件,由此限制了自身的业务范围,也影响了自身发展。随着我国司法体制改革的深入展开和英美法系与大陆法系的不断融合,我国现有的司法会计鉴定体制也将发生变化,当事人将被赋予启动司法会计鉴定的权利,如此一来,案件的当事人以及国家赋予权力的侦查人员、检察人员、法官都可以对案件涉及的财务会计方面的问题启动司法会计鉴定,司法会计鉴定的业务范围就不再局限于诉讼活动。在司法会计鉴定业务范围不断拓展的过程中,我国的司法会计鉴定业务应该借鉴英美法系国家法务会计的诉讼支持和调查会计的业务内容调查的职能,并考虑向诉讼活动以外延伸,如为提起诉讼而进行诉前会计鉴定业务、财务舞弊调查业务或提供专业咨询业务等。因此,本文探讨的司法会计鉴定业务是广义的鉴定业务,它不再局限于传统意义上的司法会计鉴定业务内容。

按照司法会计鉴定与诉讼活动的关系进行分类,本文将司法会计鉴定业务分为诉讼业务和非诉讼业务两大类,并对这两类业务的内容进行探讨。

(一) 诉讼业务

诉讼业务是指会计师事务所接受公安机关、检察机关和人民法院的委托或者聘请,为诉讼活动涉及的财务会计事实发表专家意见或者提供财务会计方面的技术协助的一项诉讼支持活动,也就是说,诉讼业务包括司法会计鉴定业务和诉讼协助业务。

司法会计鉴定业务是指会计师事务所等中介机构接受公安机关、检察机关和人民法院的委托,对诉讼活动中涉及的财务会计事实进行鉴别、判定并提供书面专家意见的一项诉讼支持活动。这项业务的特点是:委托人是国家赋予职权的公安机关、检察机关及人民法院的办案人员,而当事人不能成为司法会计鉴定的委托人;注册会计师只能解决委托人提出的财务会计方面的问题。

诉讼协助业务是指会计师事务所等中介机构接受公安机关、检察机关和人民法院的聘请,为诉讼活动提供财务会计方面的专业协助的一项诉讼支持活动。诉讼协助业务的主要特点表现为:注册会计师是在案件承办人员的主持下提供财务会计方面的专业协助而不是以独立诉讼参与人的身份参

与,所以其应服从案件承办人员的工作安排。诉讼协助的主要业务内容包括司法会计检查技术协助、出庭协助庭审质证、协助进行司法会计文证审查以及诉讼咨询等。

(二) 非诉讼业务

非诉讼业务是指注册会计师利用其所掌握的专业知识、技能和经验,接受相关公民、法人、司法机关或者其他组织的委托,办理诉讼活动以外的、与专业知识有关的会计服务业务。注册会计师由于具有对财务舞弊活动调查的能力以及识别、获取财务会计资料证据的能力,因此能胜任非诉讼业务。非诉讼业务主要包括诉前会计鉴定业务、财务舞弊调查业务和专业咨询业务。

诉前会计鉴定业务是指在诉讼活动发生之前注册会计师接受当事人的委托,对有关的财务会计事实进行鉴别、判定并提供书面专家意见。该项业务的主要特点为委托人是经济纠纷的当事人而不是国家赋予职权的案件承办人员。根据司法会计鉴定的未来发展趋势,本文将诉前会计鉴定业务并入司法会计鉴定业务。由于诉前会计鉴定业务与司法会计鉴定业务主要区别在于提起鉴定的程序不同,也就是说,诉前会计鉴定是由当事人启动进行的鉴定,而司法会计鉴定是由当事人申请、公检法机关的案件承办人员同意或者案件承办人员启动进行的鉴定。但是,诉前会计鉴定和司法会计鉴定二者的目的相同,它们都是为司法会计鉴定业务的委托人提供财务会计方面的专家意见。

财务舞弊调查业务是指注册会计师对盈利组织和非盈利组织发生的各类涉及财务方面的舞弊进行调查并就调查结果提供调查报告的活动,所调查的内容如公司职员舞弊和管理层舞弊、计算机舞弊等等。

专业咨询业务是指注册会计师接受公司、企业及公民等的委托,为其解答有关经济合同事务、经济纠纷事务以及其他业务中涉及的财务会计方面相关问题的活动。

三、注册会计师的鉴定业务准则

本文依据注册会计师的司法会计鉴定业务类型来构建其业务准则,以规范其业务内容和工作程序。我们将注册会计师的司法会计鉴定业务准则划分为鉴定业务准则、诉讼协助业务准则和非诉讼业务准则三类。鉴定业务准则是注册会计师从事司法会计鉴定业务的行为规范。注册会计师接受委托对经济纠纷和经济犯罪案件中的财务会计事实进行鉴别、判断并发表专家意见的活动,是注册会计师从事司法会计鉴定的主要业务,也是本文探讨的主要内容。我们将注册会计师的鉴定业务准则分为基本准则和具体准则。基本准则对注册会计师从事鉴定业务提供理论指导,具体准则对注册会计师从事鉴定业务提供行为规范。

(一) 基本准则

基本准则旨在明确注册会计师从事司法会计鉴定业务应该明确的基本理论问题,主要包括明确司法会计鉴定的概念、目标、假设、原则、对象、鉴定证据以及司法会计鉴定报告等方面^[6]。

司法会计鉴定是从事司法会计鉴定业务的注册会计师^①运用司法会计鉴定学的原理和方法,对法律事项中涉及的相关财务会计事实进行鉴别、判断并向委托人报告的一项社会专业活动。这是司法会计鉴定的概念。

司法会计鉴定的目标是:会计师事务所接受委托人的委托,向其提供有关的财务会计资料证据或者司法会计鉴定意见,以作为其准确及时处理法律事项的证据;为司法会计鉴定的委托人解释财务、会计和审计相关问题,以有助于其理解已获取信息的内容、评估已获取信息的质量。

司法会计鉴定假设是指从事司法会计鉴定业务的注册会计师面对某种情况或司法会计鉴定工作的先决条件所作出的合乎逻辑的推断,主要包括资料可验证假设、资料来源可靠假设、财务真实假设。资料是指与司法会计鉴定事项有关的、在财务活动中形成的财务资料和在会计活动中形成的会计资料及其他相关资料等。

司法会计鉴定原则是指在司法会计鉴定活动中注册会计师应遵守的工作行为法则,主要有独立

①注册会计师从事司法会计鉴定活动即成为司法会计鉴定人。

性原则、充分性原则、合法性原则、客观性原则等。

司法会计鉴定对象是涉及法律事项中的财务会计事实。我们将司法会计鉴定对象分为会计事实与财务事实。会计事实是指涉及法律事项的会计活动的主体、行为、过程、结果等内容的客观情况。涉及法律事项的各单位资金运动过程中所体现的经济利益关系,涉及财务活动主体、财务活动行为、财务活动过程、财务活动的后果等,这些内容构成财务事实^[7]。也就是说,会计事实是财会账务事实,财务事实是财会经济事实。

司法会计鉴定证据是指在司法会计鉴定中注册会计师引以进行鉴别分析或据以得出鉴定意见的事实依据。司法会计鉴定证据的表现形式有财务会计资料、财务会计资料证据以及勘验、检查笔录。财务会计资料是指与司法会计鉴定事项有关且未作为诉讼证据固定的原始凭证、记账凭证、财务报告以及会计相关资料。财务会计资料证据是指与司法会计鉴定事项有关的、已被作为诉讼证据的财务会计资料。勘验、检查笔录是指其内容涉及司法会计鉴定的财务会计资料勘验笔录和财产清查勘验笔录、司法会计检验报告、调取财务会计资料的记录、扣押会计资料、财产实物及赃款赃物等的扣押清单等^[8]。

司法会计鉴定报告是指从事司法会计鉴定业务的注册会计师对法律事项中涉及的财务会计事实进行专业判断后出具的记录和反映司法会计鉴定过程、鉴定意见的书面文件。根据注册会计师作出的司法会计鉴定意见是否附带限定条件,司法会计鉴定报告可以分为标准司法会计鉴定报告和非标准司法会计鉴定报告:标准司法会计鉴定报告是指注册会计师依据充分的检验结果和规范的鉴定标准进行专业判断后所出具的确定性鉴定意见的报告;非标准司法会计鉴定报告是指注册会计师依据不够充分的检验结果和规范的鉴定标准进行专业判断后所出具的限定性鉴定意见的报告。

司法会计鉴定报告应包括标题、编号、基本情况、检案摘要、检验过程、分析说明、鉴定意见、落款、附件及附注等基本要素。编制司法会计鉴定报告应重点关注鉴定要求、检验过程、分析说明、鉴定意见等内容。(1)鉴定要求是委托人提出需要通过司法会计鉴定解决的具体财务会计事实,鉴定要求与鉴定所得的结论应在内容上相对应。(2)检验过程是说明鉴定意见的事实依据。在检验过程中,注册会计师应详细说明检验项目及被检验资料的时间范围;检验鉴定资料的制作时间、名称及内容,重点检验在分析说明部分需要引以为据的财务会计资料以及直接作为结论的财务会计资料;对于涉及资金流转过程各环节以及关联性的检验结果,应分别表述款项来源和去向所依据的财务会计资料的名称和编号等;涉及验证资金平衡的检验结果时,对于不平衡的检验结果应当表述差额及差额的方向;涉及汇总运算的计算结果时,应将计算结果在检验部分进行表述。(3)分析说明是指注册会计师运用司法会计鉴定原理、财务会计标准以及司法会计鉴定业务准则对检验结果进行分析、论证和说明,以推导出鉴定意见。分析说明通常包括以下基本内容:司法会计鉴定原理的说明;鉴别分析意见形成的说明,即利用司法会计鉴定原理对检验结果进行鉴别分析所形成的意见;所使用技术方法的说明;说明形成鉴定意见的结论所依据的证据范围;通过鉴定所形成的财务会计事实发生的时间、涉及的财务会计主体;财务会计事实的形成、过程、结果等具体内容。(4)鉴定意见是注册会计师对委托人提出鉴定的财务会计事实,根据相关财务会计资料以及证据进行检验,采用相应的标准进行鉴别、分析和判断后所做出的结论。根据注册会计师发表鉴定意见的确定程度不同,司法会计鉴定意见可以分为确定性鉴定意见和限定性鉴定意见。确定性鉴定意见是指注册会计师发表的司法会计鉴定意见结论内容完全确定、不附带判定条件。此时,注册会计师应当编制标准司法会计鉴定报告。限定性鉴定意见是指注册会计师所发表的结论内容是附带一定判定条件的司法会计鉴定意见。也就是说,限定性鉴定意见是在附加了某项特定事项的判定条件的情况下作出的。此时,注册会计师应当编制非标准司法会计鉴定报告。对于非标准司法会计鉴定报告,应在上述分析说明内容的基础上增加“特定事项的判定条件”,并对其进行说明^①,以引起鉴定意见使用

^①在司法会计鉴定中,为了防止司法会计鉴定风险,基于特定原因和合理根据,司法会计鉴定人可以确定某一鉴定的财务会计事实的限定条件并在鉴定报告中加以说明。

者的注意。

(二) 具体准则

具体准则是对司法会计鉴定活动的具体要求。司法会计鉴定具体准则的构建,应明确司法会计鉴定事项、司法会计鉴定程序、司法会计鉴定方法、司法会计鉴定风险以及注册会计师出庭作证等内容。以下内容可以为司法会计鉴定业务具体准则的构建提供依据。

1. 司法会计鉴定事项

司法会计鉴定事项是指属于司法会计鉴定的具体内容,即法律事项中涉及的会计要素。司法会计鉴定对象是涉及法律事项中的财务会计事实。财务会计事实具体表现为财务事实与会计事实,而财务事实涉及法律事项的财务活动,财务活动的发生会形成财务资料,财务资料是会计核算的原始凭证,通过会计活动即会计确认、计量、记录、报告来反映财务活动。因此,法律事项中所涉及的财务事实,可以通过会计资料来反映,而会计事实涉及法律事项的会计活动,会计活动是通过会计要素来反映的,所以财务事实与会计事实都是通过法律事项中涉及的会计要素来体现的,这些会计要素所反映的具体内容就是司法会计鉴定事项。

根据法律事项涉及的社会组织的性质不同(营利组织的司法会计鉴定事项是资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润;非营利组织的司法会计鉴定事项是资产、负债、净资产、收入、支出(费用)),我们可以把司法会计鉴定事项,即资产、负债、所有者权益(净资产)、收入、费用(支出)以及利润鉴定规程作为司法会计鉴定具体准则的构成内容。

2. 司法会计鉴定程序

司法会计鉴定程序,是指会计师事务所和注册会计师进行司法会计鉴定活动时应当遵循的一般方式和步骤。司法会计鉴定程序分为受理程序和实施(检验/鉴定)程序。

会计师事务所受理司法会计鉴定业务应由七个环节构成。第一,接待委托人。应由具有司法会计鉴定专业技术资格的注册会计师作为接待人,负责接待委托人。接待人应主动要求委托人提供介绍信、委托书等有关委托手续,并要求其出示能够证明其身份的有效证件;对于重大案件、疑难案件,接待人应向所在单位的司法会计鉴定专业技术负责人汇报,专业技术负责人应参与接待,决定案件是否受理。第二,了解案情。该环节具体包括:委托方对案件情况的介绍;接待人可以阅读与鉴定事项相关的案件卷宗;涉及财产物资的应由会计师事务所组织具有司法鉴定资格的注册会计师进行实地勘验和调查。第三,收取鉴定材料并初步审查。接待人应明确鉴定材料的来源,检查鉴定材料的完整性。第四,明确鉴定要求。接待人应明确委托方具体的鉴定要求,了解通过司法会计鉴定需要证明的案件事实;对于鉴定要求不明确或者不具体的,接待人应提供技术咨询;接待人还应确认委托方要求鉴定的事项是否属于司法会计鉴定的范围。第五,决定是否受理鉴定。会计师事务所应初步评价现有司法会计鉴定资料是否能满足鉴定要求,以决定是否受理。决定受理的,会计师事务所应与委托人签订《司法鉴定协议书》;决定不予受理的,会计师事务所应向委托人说明原因。第六,登记。案件受理后应由会计师事务所进行唯一编号并进行相关内容登记。第七,按照鉴定收费标准,由会计师事务所统一收取鉴定费用。

司法会计鉴定的实施(检验/鉴定)是由具有司法会计鉴定资格的注册会计师来完成的。第一,鉴定工作启动。会计师事务所受理司法会计鉴定业务后,根据委托鉴定的财务会计事实指定本机构具有司法会计鉴定资格的注册会计师组成鉴定组并收集和熟悉鉴定所需的各种司法会计鉴定技术规范。第二,确定鉴定材料的质量。鉴定组的注册会计师应阅读与本项鉴定有关的资料,若发现司法会计鉴定所需的鉴定材料不足,则可建议委托人补充鉴定材料;对鉴定事项涉及的主要鉴定材料的质量进行检测,以决定是否继续鉴定。第三,制定司法会计鉴定的检验论证计划。鉴定组的注册会计师应确定本项鉴定所采用的主要技术规范,确定具体的检验分析项目以及各项目的和要求,根据鉴定事项的内容和要求,设计司法会计鉴定工作底稿。第四,根据司法会计鉴定的检验论证计划实施检验论

证。鉴定组的注册会计师应对检验分析的具体项目涉及的鉴定材料进行具体检验,即对所需检验的项目查验有关鉴定材料记载检验分析项目的情况,并就鉴定材料所记录内容存在的问题进行鉴别分析,确认或者排除存在的问题。在此基础上,注册会计师根据所检验分析项目的检验所见及鉴定要求作出鉴定意见,在检验分析中,应注意及修正检验论证计划,以满足鉴定的要求。第五,形成司法会计鉴定意见。本案鉴定人应将鉴定意见告知委托人,并征询司法会计鉴定意见中需要重点说明和论证的事项,在此基础上最终形成司法会计鉴定意见。第六,整理司法会计鉴定工作底稿。

3. 司法会计鉴定方法

司法会计鉴定方法是指司法会计鉴定人在鉴定过程中对鉴定材料进行分析、鉴别、判定并最终形成鉴定意见而采取的技术手段。司法会计鉴定的方法由一般方法和鉴别判定方法构成。

司法会计鉴定的一般方法具体包括审阅法、核对法、盘点法等几种。审阅法是指对需鉴定的财务会计事实涉及的会计核算资料和相关文件逐项审查和研究,以确定其中有无错漏、重复、涂改,内容是否正确、合理、合法的方法。核对法是指对需要鉴定的会计核算资料中的有关会计凭证、账簿、报表和其他原始记录、实物等进行相互核对以确认会计记录所反映的事实情况是否真实、正确的方法。盘点法是指从事司法会计鉴定业务的注册会计师在委托单位的主持下,通过对需鉴定的实物财产进行实地清点并与账面数进行比较核对来确定财产实有数的方法。

在司法会计鉴定中,需要对委托人提出的财务会计事实作出鉴定意见,而鉴定意见所依据的事实主要来源于案件涉及的财务会计资料及相关证据。因此,从事司法会计鉴定业务的注册会计师需要采用一般方法来检验这些财务会计资料及相关证据,从这个意义上来说,一般方法仅是为司法会计鉴定提供财务会计事实依据的过程中所使用的方法。注册会计师在通过一般方法获取事实依据后,还需要运用鉴别判定方法才能提供司法会计鉴定意见^[9]。注册会计师只有通过具体的鉴别判定方法,才能判明涉案的财务会计事实的真相,形成客观公正的司法会计鉴定意见。

鉴别判定方法的运用是思维方法结果的体现。司法会计鉴定的鉴别判定方法主要包括比对鉴别法、平衡分析法、轨迹追踪法、证据印证法等几种。比对鉴别法是以正确的财务会计处理方法及处理结果作为参照客体,将其与鉴定资料中所记载的需要鉴别分析的财务会计处理方法及处理结果进行比较、对照,鉴别、判定鉴定资料中所反映的财务会计处理方法及处理结果是否正确、真实的一种司法会计鉴定方法。平衡分析法是根据资金或数据的量的平衡关系,通过验证平衡、推导并确认某项资金或数据客观情况的一种司法会计鉴定方法^[3]。轨迹追踪法是对已发现的问题按照资金运动的整个过程,追溯审查与案件相关的账册和凭证,以揭示财务会计事实的起因、存在形式和后果的一种方法。证据印证法是指将已获取的证据所证明的涉案事实进行综合分析,以验证证据之间是否相互呼应、协调一致的方法。这种方法通常在涉案事实已基本查清、所涉及的会计资料已基本收集齐全时使用。

4. 司法会计鉴定风险

司法会计鉴定风险是指由司法会计鉴定活动的结果或相关行为而导致不良诉讼后果或者行为责任的可能性。明确司法会计鉴定的风险可以有效地进行风险控制。

根据产生的原因,司法会计鉴定风险可以分为固有风险、操作风险及干预风险^[10]。固有风险是指由于不具备司法会计鉴定的前提条件而产生的司法会计鉴定风险,如在不具备财务真实的情况下进行司法会计鉴定,在鉴定资料来源不可靠的情况下进行司法会计鉴定。操作风险是指由注册会计师在司法会计鉴定中操作不当而引发的风险。操作风险存在于司法会计鉴定活动的过程中,如受理鉴定和实施鉴定过程中都存在司法会计鉴定风险。干预风险是指由不正当的干预而产生的风险,如鉴定机构内部的干预、委托人的干预、当事人的干预等。

根据会计鉴定结果与其诉讼行为之间的关系,司法会计鉴定风险又可以分为诉讼风险及责任风险。诉讼风险是指由于司法会计鉴定结果而导致不良诉讼后果的可能性。如,被作为诉讼证据材料成为定案的依据的司法会计鉴定意见若存在重大问题就可能会导致使用者对案件事实产生错误认

知,进而导致错判的不良诉讼后果。责任风险是指由于鉴定过程中发生责任行为而要求司法会计鉴定人承担责任的可能性。司法会计鉴定人对其责任行为所承担的责任包括技术责任、行政责任、民事责任和刑事责任。

5. 注册会计师出庭作证

注册会计师出庭作证,是指从事司法会计鉴定业务的注册会计师根据法庭的通知到庭,依法定程序参与法庭调查,并就所作鉴定意见向法庭进行陈述,解答公诉人、当事人和辩护人、诉讼代理人当庭提出的质疑的行为。注册会计师出庭作证应明确自己出庭作证的职责、出庭前的答辩准备以及出庭作证的行为规范等。

四、注册会计师的诉讼协助业务准则

诉讼协助业务准则用以规范参与诉讼协助业务的注册会计师的主要业务内容和工作程序。

(一) 司法会计检查技术协助

注册会计师参与司法会计检查技术协助的内容主要包括:协助案件承办人员制定或修订司法会计检查的实施方案;协助办案部门寻找、收集案件线索或财务会计资料证据;协助并参与案件承办人员制作司法会计检查笔录;协助案件承办人员分析司法会计检查的结果。

司法会计检查技术协助的程序主要有:案件承办部门需要聘请注册会计师参与司法会计检查工作时,应当将《聘书》送达注册会计师所在单位,会计师事务所接受委托后应指定参与技术协助的注册会计师;案件承办人员介绍案情并说明需要提供技术协助的具体内容,同时还应当告知办案纪律及注意事项;技术协助工作结束后,注册会计师应撰写工作报告,以明确参与技术协助工作的内容和结果。

(二) 出庭协助质证

出庭协助质证是指注册会计师受当事人的委托并经审判机关同意出庭协助该当事人质证的一项诉讼协助活动。注册会计师出庭协助质证的内容包括:对诉讼中涉及的财务会计资料证据及司法会计鉴定意见进行说明;接受审判人员和当事人就诉讼中的财务会计问题的询问;就诉讼中的财务会计资料证据及相关问题与对方当事人对质;就司法会计鉴定意见等证据存在的问题向鉴定人发问。

注册会计师出庭协助质证的程序主要包括:首先,受理出庭协助质证业务。案件一方当事人向会计师事务所申请注册会计师出庭协助质证的业务后,由会计师事务所或者当事人指定该机构的注册会计师;一旦承担业务,会计师事务所就应当与客户签订委托协议,以明确委托事项及相关费用。其次,出庭前的准备。注册会计师应对案件涉及的与财务会计有关的证据资料进行认真审查;熟悉与本案有关的财务会计规范;撰写对本案鉴定人发问的提纲,若对方当事人也聘请了出庭质证的鉴定人,还要撰写相关问题的对质提纲。最后,出庭。受聘的注册会计师应根据法院的通知,按照法庭的规定从事质证活动。

(三) 协助进行司法会计文证审查

司法会计文证审查是指对案件中反映财务会计业务内容的书面证据材料进行技术性审查。这项活动是从事司法会计鉴定业务的注册会计师实施的一项技术协助活动。司法会计文证审查的对象是案件中反映财务会计业务内容的书面证据材料,包括司法会计鉴定文书、司法会计检验报告、审计报告、验资报告、资产评估报告、司法会计检查笔录等文字证据。

司法会计文证审查主要包括程序审查和实体审查。程序审查是指各种司法会计文证的取得是否符合法律规定。实体审查是对所涉内容的真实性、全面性、客观性、公正性的审查,主要包括对书面证据材料依据的资料是否全面、真实,所采用的方法是否得当,所得结论是否依据所收集的资料做出、是否合乎逻辑与规律等方面的审查。

(四) 诉讼咨询

诉讼咨询是指对客户所提出的有关诉讼活动涉及的财务会计方面等问题进行分析和解答。诉讼咨询的内容主要包括是否进行诉讼的相关咨询、诉讼方案咨询、财务会计资料证据分析等。

诉讼咨询业务的主要工作程序主要包括会计师事务所受理诉讼咨询业务,与客户签订《诉讼咨询协议》并指定注册会计师参与。注册会计师应当明确咨询的背景、咨询目的、咨询的具体问题。诉讼咨询的结果可以是口头形式,也可以是书面意见。

五、注册会计师的非诉讼业务准则

非诉讼业务准则是规范注册会计师从事非诉讼业务的主要内容和业务程序。

(一) 非诉讼业务的主要内容

随着社会经济的发展和人们法律意识的加强,非诉讼业务活动将会逐渐增加。非诉讼业务主要有:公司职员舞弊和管理层舞弊、计算机舞弊等财务舞弊的调查业务;参与非诉讼调解;解答有关经济合同事务、经济纠纷事务以及其他业务中涉及的有关财务会计方面的问题。

(二) 非诉讼业务的主要程序

对于各类非诉讼业务,会计师事务所等社会中介机构应统一进行承接,再由中介机构指定注册会计师负责办理;承接的各类非诉讼业务应与委托人签订相关协议,以明确委托事项的具体内容与费用收取情况;对非诉讼业务的工作结果应提供书面报告。

参考文献:

[1] 胡刚. 试论司法会计鉴定准则[J]. 贵州省政法管理干部学院学报,1999(2):22-23.
[2] 张连峰. 司法会计鉴定实务执业准则架构的设想[J]. 会计之友(上旬刊),2012(3):27-29.
[3] 于朝. 司法会计学[M]. 三版. 北京:中国检察出版社,2008.
[4] 齐金勃,庞建兵,信海红. 论我国司法会计鉴定标准体系[J]. 中国司法鉴定,2009(5):55-58.
[5] 华明昌. 司法会计鉴定技术标准初探[J]. 中国司法鉴定,2005(S1):49.
[6] 赵如兰. 司法会计鉴定基础理论探讨[J]. 南京审计学院学报,2012(1):77-84.
[7] 赵如兰. 司法会计鉴定对象探讨[J]. 中国司法鉴定,2012(1):65-67.
[8] 许为安. 对司法会计鉴定资料的探讨[J]. 中国司法鉴定,2005(1):55-57.
[9] 赵如兰. 司法会计鉴定方法探讨[J]. 审计月刊,2006(4下):38-39.
[10] 于朝. 司法会计鉴定风险及其防范[J]. 中国司法鉴定,2006(1):34-39.

[责任编辑:黄 燕]

The Exploration of Judicial Accounting Appraisal Standards Business of Certified Public Accountant

ZHAO Ru-lan

Abstract: Judicial accounting appraisal standards of certified public accountant are able to provide accounting firms with system guarantee about judicial accounting appraisal business and reduce the risks of CPA. However, China does not establish any special regulation of judicial accounting appraisal business that aims at CPA now. It is feasible to use forensic accounting content of common law system for reference, combining with Chinese situation, to build judicial accounting appraisal standards system of CPA, which is based on the categories of judicial accounting appraisal business of CPA, including appraisal business, litigation support business and non-litigation business. And the standards system consists of appraisal business standard, litigation support business standard and non-litigation business standard.

Key Words: certified public accountant; judicial accounting appraisal standard business; litigation support business; non-litigation business; forensic accounting