

## 第四章 大陸鑑識會計

大陸的鑑識會計由於發展時間較短暫，實務領域雖有所運用，但初期其法規制定尚未臻健全。隨著市場經濟的發展，制定完善的法律已是當務之急，大陸司法部遂於西元 2000 年 8 月 14 日頒佈了中華人民共和國司法部令第 62 號《司法鑒定機構登記管理辦法》等政府規章，為大陸鑑識會計法制之濫觴，本章將探討目前大陸鑑識會計之內涵及運作現況。

### 第一節 大陸鑑識會計之內涵<sup>32</sup>

#### 壹、定義

在大陸，將鑑識會計稱為司法會計鑒定，意指司法機關為了解決案件中有關會計專門問題，依照規定程序，聘請或指定司法會計鑒定人，運用會計鑒定技術，以企業和個人保存的會計資料及其財產作為鑒定客體，透過調查、研究和驗證提供證據資料，並做出鑒定結論，為有案件需要證明的對象提供證據資料所進行的一種鑒定，屬於司法鑒定的一種形式。

大陸鑑識會計的執行由法院指定或委託鑑識人員，但其鑒定結論對法院沒有約束力，其結論不能說服法院時，法院可拒絕接受。在性質上，大陸的司法會計鑒定模式與大陸法系相類似。

#### 貳、理論發展

在大陸司法會計鑒定理論發展的過程中，曾先後出現了「一元論」、「專業論」及「二元論」，其詳細內容說明如下：

##### (一) 一元論

這是大陸司法會計理論研究中最早形成的一種理論，也是一開始進行司法會計理論研究的學者、專家和司法會計工作者的主流觀點。「一元論」司法會計的

---

<sup>32</sup>王君亭、劉軍、王志廣，司法會計鑒定實務全書，中科多媒體電子出版社，2003 年 4 月。

重點認為，司法會計就是司法會計鑑定，司法會計鑑定就是查帳。這種理論觀點是延續前蘇聯會計鑑定理論及大陸審計學的操作理論，並歸納司法會計中的具體作法形成的。「一元論」司法會計觀最大的貢獻在於將司法會計界定為一種「訴訟活動」。這樣的界定不僅為「一元論」司法會計學體系的建構確立思想基礎，也為後來的司法會計理論研究奠定了基石。

然而「一元論」也存在著缺點，它將司法會計界定為司法會計鑑定，不但侷限了其理論的發展，也對司法造成許多危害，例如造成司法會計人員在案件中既是偵查員、查帳員、又是鑑定人，一人同時具有多重法律身份，權責不清。另外，由於「一元論」司法會計觀的形成是結合審計理論及司法會計實務而成的，因此，有些鑑定人員會將審計學中對錯誤<sup>33</sup>行為的定義直接用在司法會計鑑定中，例如將財務會計行為是否為貪污、挪用資產、逃漏稅等列為司法會計鑑定的範圍，並在鑑定報告的結論中直接認定當事人是否犯罪。實際上某種行為是否構成犯罪，且又是屬於哪一種犯罪行為，這應是由司法機關蒐集和案件有關的各種證據來證明，不是司法會計鑑定人員能夠以及應該解決的。

## (二) 專業論

「專業論」司法會計觀是 20 世紀初提出的一種理論，其認為不同經濟行為涉及的會計證據特點不同，應該按照經濟行為的劃分來分別研究司法會計理論，針對各種不同行業來建立專業的司法會計學。這種觀點同樣認為司法會計是一種訴訟活動。其不足之處在於對司法會計的具體內容與會計學未加以區分，混淆了會計學與司法會計在訴訟活動中的不同作用。

## (三) 二元論

「二元論」司法會計觀是 80 年代後期提出的理論，經過十餘年的發展，此一理論及依據此理論建立的司法會計學體系已經日益成熟、完善，並被司法實務所接受。「二元論」司法會計觀將司法會計定義為訴訟活動，並依據訴訟法和刑

---

<sup>33</sup> 根據審計準則公報第 43 號查核財務報表對舞弊之考量，第五條提到錯誤係指非因故意而導致財務報表不實表達，包括金額誤列、漏列或疏於揭露。

事偵查學原理，將司法會計活動的基本內容擴大為司法會計檢查和司法會計鑑定。根據此理論，司法會計學的體系包括：

1. 司法學概論

包括司法會計概念、原理、主體、標準等。

2. 司法會計檢查學

例如司法會計檢查的基本原理、方法、程序，以及財務會計資料的檢查技術、各類訴訟案件的司法會計檢查對策等理論。

3. 司法會計鑑定學

包括司法會計鑑定的基本原理、範圍、方法、鑑定證據、程序、各類財務會計問題的鑑定技術及鑑定結論之製作、文件審查等。

此種理論的優點在於符合法理和學理的原則，能夠將司法會計理論與司法實務緊密結合，並領導司法會計實務的運作。其將司法會計劃分為司法會計檢查和司法會計鑑定，一方面，以在訴訟中偵查、調查為依據，配合審計學的查帳技術，將訴訟法規定的鑑定與司法會計實務相結合，建立司法會計檢查學；另一方面，將司法鑑定與會計相結合，建立司法會計鑑定學，形成「二元論」司法會計理論體系。

(四) 綜合比較

以上三種理論相同之處，在於對司法會計之定位，均認為係「訴訟活動」之一種，就此而言，三者之觀點相互一致。

而三種理論主要之差異，則在於司法會計之內涵認知不同，「一元論」認為司法會計就是司法會計鑑定，司法會計鑑定就是查帳，其觀念最為狹隘；「專業論」認為應該按照經濟行為的劃分來分別研究司法會計理論，針對各種不同行業來建立專業的司法會計學，其觀念最為廣泛多樣；「二元論」則將司法會計活動的基本內容區分為司法會計檢查和司法會計鑑定，其觀念之廣度則較為折衷。

參、 法律依據

司法會計鑑定的發展由於時間較短暫，實務上雖然已開始運用，但法律制度上卻相對落後。隨著市場經濟的發展及大陸加入 WTO 的需要，盡快制定統一的司法鑑定法已是當務之急。由於大陸國務院賦予司法部「指導社會服務的司法鑑定工作」之職能，國家司法部在 2000 年 8 月 14 日頒布中華人民共和國司法部令第 62 號「司法鑑定機構登記管理辦法」(附錄一)和中華人民共和國司法部令第 63 號「司法鑑定人管理辦法」(附錄二)等政府規章，並於 2000 年 10 月 1 日起施行。最高人民檢察院則在 2007 年 1 月 1 日制頒「人民檢察院鑑定規則」(附錄三)、「人民檢察院鑑定人管理辦法」(附錄四)及「人民檢察院鑑定機構登記管理辦法」(附錄五)，惟這些規範之法律位階仍嫌過低，若相同法令能由國務院直接發布，則其執行力度應會更有效。而在「省」的部份，司法鑑定法制化的腳步則稍快，於 1998 年 12 月 12 日黑龍江省人大常委會即頒布「黑龍江省司法鑑定管理條例」，並於 1999 年 2 月 1 日起施行。

#### 肆、 功能

隨著大陸市場經濟體制的建立和完善，司法會計鑑定在打擊經濟犯罪、維護社會經濟秩序和保護訴訟當事人的合法權益等方面發揮越來越重要的作用，其具有的功能說明如下：

1. 分析會計資訊，為經濟案件的處理提供會計證據。從許多的司法實務案件中可以發現，任何經濟案件的發生都與企業財務制度設計不周嚴及管理制度不健全有關。無論是貪污、挪用公款、收受賄賂，還是逃漏稅、走私等經濟犯罪，都會在會計資料中留下痕跡。運用會計學的專門知識和方法，查驗相關的會計資料，弄清楚資金的來源和去向，對可疑線索進行追蹤調查，排除嫌疑明辨是非，為經濟犯罪的最終裁決提供有效和有利的會計證據，便成了司法會計鑑定的主要職責。

2. 客觀的估算經濟案件所造成的經濟損失，並評估商業糾紛中的債權、債務以及個人財產的數額，為訴訟當事人提供訴訟的支援，保護當事人的合法權益，使無罪者不受法律的處罰，維護法律的公正性。

3. 打擊和預防經濟犯罪，維護社會經濟秩序，保障國家經濟建設的順利進行。隨著大陸改革開放，有越來越多的不法份子千方百計地在尋找體制和法律的漏洞，進行經濟犯罪，造成國家、社會和企業的巨額經濟損失，嚴重阻礙市場經濟建設的順利發展。司法會計鑑定運用會計學和司法學的專門知識，從會計資料中發現、蒐集、判斷、分析和整理會計證據，不但為司法機關嚴厲打擊經濟犯罪，避免整個國家及社會的經濟損失，並能遏制經濟犯罪份子繼續犯罪。

## 第二節 大陸鑑識會計制度之運作<sup>34</sup>

本節主要在介紹目前大陸司法會計鑑定制度實際運作方式，先就其鑑定範圍加以定義，接著敘述鑑定業務的一般流程，再說明鑑定工作結論應符合的條件，最後介紹鑑定工作常使用的一些方法。

### 壹、司法會計鑑定範圍

大陸目前法律上並無明文規定司法會計鑑定的範圍，但實務上一般在下列情況下會考慮提出司法會計鑑定：

1. 在偵察過程中，偵察人員對有關的會計資訊無法解釋。
2. 在計算案件中相關的金額時，需要會計核算原理和方法。
3. 偵查人員對有關會計資訊之影響意見分歧。
4. 案情複雜，涉及的會計資訊眾多。
5. 被告提出有正當理由的申請，要求指定進行司法會計鑑定。
6. 被告的辯護人有正當理由提出進行司法會計鑑定。
7. 其他需要司法會計鑑定的事項。

### 貳、司法會計鑑定業務的流程

大陸司法會計鑑定是偵查活動中很重要的一部分，因此必須按訴訟相關規定進行。司法會計鑑定的程序是否合法，將直接影響到鑑定結論的證明效力。根據實務上的慣例和刑事訴訟的精神，司法會計鑑定一般包含下列五個必要程序：

#### (一) 鑑定的指定

鑑定的指定包括決定採用鑑定方式、選任司法會計鑑定人、發出鑑定通知書和送交鑑定資料等內容。司法單位在決定採用鑑定方式並選擇好司法鑑定人員後，和受聘的司法鑑定人員簽定鑑定委任書，並提供相關的資料。司法鑑定人員接受委託時必須非常慎重，事先評估鑑定風險。因為鑑定一般是在雙方當事人發生爭執以及司法機關難以判斷事實真相才需作出的，鑑定機構需在了解案情的基

<sup>34</sup> 王君亭、劉軍、王志廣，司法會計鑑定實務全書，中科多媒體電子出版社，2003年4月。

礎上初步評估鑑定風險，並根據自身的獨立性及能力考慮是否接受該委託；接著司法鑑定人員會與法院等委託機關簽定業務協議書，其對委託人、當事人、鑑定機構等各自應享有的權利和應承擔的義務應明確了解。

## (二) 進行鑑定

蒐集和評估鑑定證據的過程，是鑑定工作的關鍵環節。鑑定機構承接業務後，應先組成鑑定項目小組(至少 2 人，且各成員對於會計、審計、電腦、法律等具備相當之專業能力)，各成員充分了解案情後，確定各方意見分歧點之所在，根據鑑定要求，運用科學的鑑定方法，進行邏輯推理和判斷，分析排除疑點，篩選出有用的證據。若根據現有資料不能形成結論而需向當事人要求提供補充證據時，應按法定程序辦理，即透過法院向當事人取證，且至少 2 人以上參加，以確保所收集到的證據具備公正性和真實性；最後獲得充分、適當的鑑定證據，並得出令人信服的鑑定結論。

司法會計鑑定一般要求判斷經濟交易或事項的真實性，因此在實施鑑定過程中，必須非常注重所收集證據的精確性，從這一點來看，司法會計鑑定對證據的要求和審計不同，司法會計鑑定的證據較注重真實性，對於合不合法則較不注重。例如同一個交易在司法會計鑑定和審計中就可能有不同的處理方法，在司法會計鑑定中，只要該交易是確實發生的，為雙方真實意思之表達，就可以作為有效證據，但在審計中，其若違反了財務會計處理準則，則被視為不合法。例如：會計上有關收入之認列，除了要有交易存在的事實外，尚須符合商品已交付且風險報酬已移轉、付款屬固定或可決定及價款收現性可合理決定等條件。

在實施鑑定時，充分了解委託書的鑑定要求，並結合案件本身進行分析。例如：法院委託鑑定「甲公司因延遲拆遷房屋給乙公司，造成乙公司多支付費用」進行鑑定，就要先分析延遲拆遷是否成立，結果發現雙方對「延遲拆遷」的事實仍存在爭議，而法院既未對延遲拆遷加以定義，更未認定延遲拆遷所延誤的時間長短。此時，只能建議法院先確定延遲拆遷的具體情況後再行委託，或在假定存在延遲拆遷事實的基礎上實施鑑定。

司法會計鑑定人員接受鑑定任務後，應在指定地點進行鑑定，不得將鑑定資料帶出指定地點。司法會計鑑定人員可以透過以下方式進行：

1. 分析、檢查送檢的會計資料；
2. 檢查被告所在單位的會計資料。如果需要從中調閱有關的憑證，應由偵查人員進行，不能由司法會計鑑定人員直接調閱。司法會計鑑定人員還可參加偵查活動中的勘驗檢查，並需在勘驗檢查筆錄中註明；
3. 詢問被告。在詢問過程中，應同時有偵查人員在現場，由偵查人員主持進行詢問，司法會計鑑定人員不能單獨詢問被告；
4. 要求進行筆跡鑑定。如果司法會計鑑定人員懷疑所取得的會計資料有塗改偽造的痕跡，為了明確劃分責任，以利進行正確的判斷，其可要求司法人員對憑證等會計資料進行筆跡鑑定。
5. 要求司法偵查人員提供新的資料。在鑑定時，如果發現鑑定委任書中所列的問題，僅靠提供的資料無法作出判斷時，可要求偵察人員提供其他的相關資料。

### (三) 作出鑑定結論

司法會計鑑定人員在進行鑑定工作後，運用專業知識對案件中的會計問題進行推斷評判，作出司法鑑定結論，出具司法鑑定報告。司法會計鑑定人員根據分析論證結果來作出結論，而此結論只能就事實問題來回答，不能涉及法律問題。結論一般包括：財產使用權轉移的事實及金額，財產所有權轉移的事實及金額，財產減損的事實及金額，營業額和獲利等。

目前大陸相關法規對司法會計鑑定報告應包含的內容進行了原則規定，但報告格式等則尚無統一規範。原則上司法會計鑑定報告書的內容應明確、完整和客觀，報告格式應包括：

1. 標題：司法會計鑑定報告；
2. 收件人：為鑑定業務的委託人；
3. 序論：包括鑑定範圍、資料(案情)摘要、會計責任和鑑定責任、鑑定程



序等；

4. 鑑定內容：應與委託人具體的委託內容一致；

5. 鑑定依據：包括依法實施鑑定的法律規範，如「重慶市司法鑑定條例」；進行財務會計事實認定的標準，即會計或財經方面的相關規定及審計相關規定等。

6. 鑑定結論的形成過程：需根據資料摘要以及檢查和測試結果，透過說明理由和因果關係，針對鑑定目的進行綜合性分析、辨別、判斷和推理，解答鑑定事由和有關問題。

7. 鑑定結論：其為分析論證自然得到之結果，該結果應當是客觀的描述，不帶有法律相關的結論。

8. 簽章：包括鑑定人及複核鑑定人簽名、鑑定機構名稱並加蓋司法鑑定專用章、報告日期等。

9. 附件。

#### (四) 司法會計鑑定報告的補充和修改

司法會計鑑定報告經司法人員審查後，如認為鑑定書的內容不完整或有其他情況，應要求司法會計鑑定人員對其補充或修改。在下述情況下，司法機關應指定進行補充鑑定或修改鑑定書。

1. 司法會計鑑定報告措辭不確切，或對有關法律事實進行評論；
2. 司法會計鑑定書沒有解決鑑定通知書中提出的所有問題；
3. 由於司法會計鑑定人員的疏忽，鑑定書中的數據計算有誤或筆誤；
4. 司法人員在偵查中發現被告有新的犯罪線索，或取得新的證據；
5. 被告要求進行補充鑑定；

補充鑑定可由原司法會計鑑定人員進行，也可聘請另外的鑑定人員；修改鑑定書應由原鑑定人員進行，並在修改處簽章證明。

#### (五) 重新鑑定

在下列情況下，應重新鑑定：

1. 鑑定報告中，數個鑑定人員的鑑定結論有矛盾，而司法人員不能判斷那種結論正確時，可指定重新鑑定；
2. 司法會計鑑定人員作出鑑定報告後，司法人員又取得司法會計鑑定新的資料，而這種資料與鑑定人員據以作出鑑定結論的資料相矛盾；
3. 鑑定報告與其他訴訟證據明顯矛盾，而不能判斷孰為正確；
4. 司法會計鑑定人員有應當迴避事項而未迴避；
5. 鑑定報告的內容嚴重違反訴訟程序和規定，虛偽作假；
6. 鑑定報告的內容嚴重超出司法會計鑑定人員權限範圍；
7. 被告或被告辯護人有正當理由提出要求；

在上述情況下，應另外聘請司法會計鑑定人員，不得聘請原司法會計鑑定人員，並應重新作出鑑定結論。

#### 參、司法會計鑑定結論的運用

司法會計鑑定結論的運用是指在訴訟過程中司法會計鑑定結論如何證明案件事實和證明力大小。司法會計鑑定結論必須符合下列各項要求：鑑定結論必須與案件中的其他證據相互印證、互為補充；鑑定結論必須與主要的待證事實協調一致，沒有矛盾；鑑定結論與其他證據綜合所得的結論，必須是肯定的、唯一的。

#### 肆、司法會計鑑定的方法

大陸司法會計鑑定目前並無統一的實施準則，可以採用的是大陸財政部頒發的會計制度、審計準則和司法部認可的文證審查制度。司法會計鑑定的方法與審計有類似之處，但司法會計鑑定過程中不適用審計學上之「重大性原則<sup>35</sup>」，同時一般也不適合採取抽樣審查，需要的是實施詳細驗證。因為司法會計鑑定要求對某一經濟行為或事項的「是」與「非」予以明確界定，或對經濟交易的具體數量進行計算，因此，一般應將所有鑑定資料作為證據來源，實行詳細審查，以達到鑑定目的。其常用之鑑定方法說明如下：

---

<sup>35</sup> 根據審計準則公報第 24 號重大性與查核風險，第三條提到重大性係指財務報表中錯誤之程度很有可能影響使用該財務報表人士之判斷者。

1. 檢查法。主要係對需要鑑定的會計資訊和相關文件逐項檢查，重點是檢查原始單據是否有錯誤遺漏、重複、塗改，另外其內容是否正確、合理、合法、符合會計原則和制度也是查明的要點。
2. 核對法。針對需要鑑定的會計資料中，有關會計憑證、帳簿、報表和其他原始紀錄、實物、現場等實施相互核對，以確認會計紀錄所反映的事實情況是否真實、正確。
3. 詢問法。一般應在委託單位的主持下進行，向有關人員或相關單位進行調查和詢問，並將該過程及結果以書面方式紀錄。
4. 實物盤點法。透過對鑑定的財產進行實地清點，並與帳面數進行比較核對，以確定財產的真正數量。
5. 比較分析法。利用會計資料中帳戶和報表中相關數據進行比較分析，用以發現是否有異常狀況存在。
6. 判斷推理法。根據所檢查的會計資料，用邏輯推理方法來進行判斷分析，以推測其因果關係。此種方法對於司法會計鑑定非常重要，特別是複雜的案件或爭議較大的糾紛，大多採用此方法得到正確的結論。

### 第三節 大陸鑑識會計和審計的比較

審計是指審計機構根據需要或接受委託指派專業人員依據一般公認審計準則，透過查核被審計單位的財務會計資料和有關經濟活動，提出意見和結論的一種經濟監督活動。而在大陸，司法會計鑑定是指訴訟機關為查明案情，依法指派或聘請具有司法會計專門知識的人員，依據司法會計鑑定技術來檢驗財務會計資料，對案件中財務會計問題進行鑑定的一項訴訟活動，是司法機關依法採取的一種訴訟措施。兩者之間有相類似之處，亦有許多不同的地方，茲將兩者之間的比較說明如下<sup>36</sup>。

#### 一、相同處

1. 主體：司法會計鑑定與審計都是由會計資料編製者以外具有相當能力之第三人進行的活動，同時，審計人員依照一定的法律程序也可以成為司法會計鑑定人。
2. 對象：司法會計鑑定與審計都會涉及到對財務會計資料的檢查、驗證。
3. 標準：司法會計鑑定與審計都是以財務會計準則作為引用技術標準。
4. 檢驗方式：司法會計鑑定與審計均採用一定的帳簿檢驗方式來完成任務。
5. 結果：司法會計鑑定與審計都需出具書面文件報告工作結果。
6. 風險：司法會計鑑定與審計都有一定的鑑定或查核失敗風險。

#### 二、相異處

雖然審計工作與司法會計鑑定工作都是以蒐集財務資料為主體，財務會計準則為標準，採用一定的檢驗方式來發現經濟犯罪案件線索，在調查經濟犯罪的過

---

<sup>36</sup> 王君亭、劉軍、王志廣，司法會計鑑定實務全書，中科多媒體電子出版社，2003年4月。

程中發揮著重要作用，但兩者之間仍存在著很大差異，審計報告不能和司法會計鑑定報告不能混為一談，其差異說明如下：

## 1. 概念差異

司法會計鑑定與審計在概念方面存在著以下差異：

(1) 屬性不同—司法會計鑑定是一種法律訴訟活動，審計是一種經濟監督和評價活動。

(2) 範圍不同—司法會計鑑定從屬於法律訴訟活動，圍繞案件所涉及的財務會計問題進行鑑別判斷活動；而審計是一項獨立的社會活動，涉及經濟的各個層面，例如：投資、授信決策或企業營運診斷。

(3) 目的不同—司法會計鑑定的目的是為了查明案情，審計的目的則具有多樣性，如監督經濟活動、針對財務報表的允當性表達意見等。

(4) 組織機構不同—司法會計鑑定是由司法機關主持進行的，審計是由審計機關或會計師事務所主持進行的。

(5) 基本法律依據不同—司法會計鑑定是依據國家的訴訟法律規定實施的，審計是依據國家的審計相關規定實施。

## 2. 執行工作人員的差異

### (1) 執行工作人員的產生程序不同

司法會計鑑定人是由司法機關指派或聘請的，且不需要鑑定事項涉及單位的委託或認可，司法會計鑑定人員與除司法機關外的任何單位和個人都沒有委託和被委託關係。審計人員是由審計機構指派或聘請的，除政府審計外，一般審計機構需要接受委託，才能委派審計人員進行審計活動。

### (2) 執行工作人員的專業範圍不同

司法會計鑑定人可以由司法機關指派或聘請，通常由具備會計、法律等專業知識之人組成鑑定小組。而審計通常只由審計師和註冊會計師進行。

### (3) 執行工作人員的訴訟地位不同

司法會計鑑定人是訴訟參與人，享有特定的訴訟權利和訴訟義務，而一般審計人員不是訴訟參與人，即使涉及訴訟時，通常只是作為當事人或一般證人。

## 3. 操作程序差異

### (1) 資料取得方式不同

司法會計鑑定屬於訴訟措施，在獲取資料和實施驗證方面，可運用比審計更強的執行方法作保障；其次，司法會計鑑定證據是由偵查、檢察和審判人員獲取並提供；審計證據由審計人員直接獲取，並由被查核單位直接提供。

### (2) 操作方式的差異

由於法律訴訟中工作劃分非常細，司法會計鑑定人員通常利用檢查、計算、分析性複核驗證等方式來完成鑑定，而審計人員除前述方法外，還可採取其他方式來完成審計任務，例如觀察、查詢及函證。顯然，司法會計鑑定更強調技術性，利用現存之文件來辨明事實之真偽。其次，像抽樣等某些審計應當或可以用的方式，司法會計鑑定中也不允許採用。

### (3) 操作過程的差異

司法會計鑑定的基本程序是先有欲驗證之結論後再加以驗證，具體的操作程序通常包括鑑定準備(受理)、初步檢驗(閱讀相關文件、測試資料品質、做出初步結論、制定詳細的檢驗方案)、詳細檢驗、作出鑑定結論等四個階段。審計涉及的基本程序是先審計後，再對財務報表有無重大誤述下結論，具體操作程序通常分為審計準備(接受委託、測試內控制度、制定審計計劃)、實施審計、制作審計報告書。

### (4) 發現問題的處理方式不同

司法會計鑑定人員與其他辦案人員之間存在分工負責、相互配合、相互制約的關係，司法會計鑑定人在鑑定中發現與鑑定有關的重要線索或證據時，應向案件主要承辦人報告，不得自行處理；審計人員則可以自行處理審計中發現的內部控制缺失或舞弊問題，並作出適當的結論後，提出與治理單位溝通函向公司之董事會報告。

#### 4. 工作結果差異

##### (1) 文件種類差異

司法會計鑑定結論通常以司法會計鑑定報告進行表達。如果鑑定未能做出結論性意見，則鑑定人不能出具獨立的證據。但審計結果可以採用不同的文書進行表達，如不同類型之審計報告<sup>37</sup>、致管理建議書等。

##### (2) 工作結果的訴訟意義不同

司法會計鑑定結論與審計結論有著不同的證據屬性，司法會計鑑定結論與審計結論都可以作為訴訟證據，但在法定的訴訟證據類型中，司法會計鑑定結論屬於鑑定結論，審計結論則屬於書證。由於屬性不同，儘管審計結論中，也有判斷存在，但其書證的性質決定了審計的結論中有關財務會計問題判定，只能證明審計意見的適當性，而不能作為鑑定結論使用。

##### (3) 工作結論在證據依據方面不同

首先，司法會計鑑定結論只能依據基本證據(包括驗證財務會計資料和司法會計檢查筆錄)作出，而不能採信當事人單方面之陳述、證人的證詞、其他鑑定結論等參考證據；審計結論則可以依據審計過程中形成的各種證據，例如評估內部控制及電腦環境之良莠。其次，司法會計鑑定結論所依據的鑑定證據必須是充分的，而審計結論則可以依重大性原則來決定所需證據的多寡。

---

<sup>37</sup> 根據審計準則公報第 33 號財務報表查核報告，第二十二條提到審計意見書有下列五種類型：無保留意見，修正式無保留意見，保留意見，否定意見及無法表示意見。

#### (4) 工作結論的要求不同

司法會計鑑定結論係針對某特定問題，只能對司法機關提請鑑定的財務會計問題作出結論，表示意見；審計結論則應當依據一般公認審計準則和審計結果，由審計人員決定結論所包含的範圍。例如：收入低估通常對企業的收入額、淨利、應納所得稅額、股東權益等造成影響。如果收入低估事項已經鑑定人確認，而司法機關委請鑑定的是收入額問題，司法會計鑑定人只認定收入低估對收入額的影響，至於其對財務指標的影響則不予回答。依此類推，如果司法機關提請鑑定的是股東權益問題，司法會計鑑定人員則才需要認定收入低估對各相關財務指標的影響。但審計人員在發現收入低估的事實後，通常需要就此低估情況對各相關財務指標的影響提出意見。

其次，司法會計鑑定結論必須回答鑑定問題，審計結論可以提出問題而不加以回答，例如會計師可對依繼續經營假設編製的財務報表提出相關的疑慮而無須提出答案。

#### (5) 工作結論的範圍不同

司法會計鑑定結論不允許表達涉及財務會計行為人主觀心理狀態問題，而審計結論有時則需要判斷錯誤和舞弊，還必然涉及到行為人員主觀心理狀態；司法會計鑑定結論不允許提出建議意見，審計結論可以(或必須)提出糾正財務會計錯誤的建議或要求；司法會計鑑定結論不回答財務會計管理制度的品質問題，審計結論則可以對被審計單位的財務會計管理制度好壞表達意見。

#### (6) 文書內容不同

司法會計鑑定文書除需要表達檢查結果外，還必須說明對結論的論證過程，審計報告書通常只要求說明審計的事實依據，無需說明結論的理由。



## 第四節 檢討評述

本節主要在針對大陸目前鑑識會計制度設計的不足進行探討，期能作為借鏡，以利我國鑑識會計之建置。雖然在大陸司法會計專業，已在訴訟中提供相關的有力證據，但從全球鑑識會計的發展角度來看，大陸的鑑識會計仍然存在許多問題，除了對於鑑識會計的定義過於狹隘之外，其相關法律規定亦非常缺乏，不僅未針對鑑識會計服務提供人員的資格加以限定，其應遵守的道德規範亦未規定，沒有統一的鑑定標準和執程序，如果鑑識人員的鑑識報告發生錯誤，其應擔負的責任也未明確說明，茲將其缺點詳細說明如下：

### 一、定義過於狹隘

從大陸目前對於鑑識會計的定義可知，其認為鑑識會計應是一種訴訟活動，由司法機關針對需要鑑定的案件指派或聘請專業的司法會計鑑定人員，就偵查人員所提供的會計資料進行調查工作，並就鑑定事項提出結論，可以說是將鑑識會計的功能限定在支援訴訟。這樣的定義實過於狹隘，由之前的討論可知，鑑識會計之功能可包含檢查舞弊及商業鑑價，而檢查舞弊之後所產出證據及發現不但能夠支援管理階層的需求，亦可支援行政機關進行管理監督、協助會計師查核及幫助訴訟順利進行，因此支援訴訟僅是鑑識會計的功能之一，不應侷限於此。

### 二、未規範司法會計鑑定從業人員資格

在大陸，將司法會計鑑定視為一項非常嚴肅的工作，鑑定結論作為法律上的用途，且成為法庭作出判決的證據。由於司法會計鑑定的結論對於法院判決非常重要，因此不能隨便指定某人或機關來進行司法會計鑑定。鑑定人應該要經過嚴格的資格認定，並且具備獨立性，同時對於會計實務和法律知識都非常熟悉，能夠從專業與司法的角度，對有關的會計資訊和經濟事件作出鑑定。在國外，無論是英美法系還是大陸法系國家，其鑑定人制度所採的理論不同，但同樣都有鑑定人執業資格的限定。而大陸目前還沒有一個法條真正在規定司法會計鑑定人的執業資格。雖然「刑事訴訟法」第 119 條規定鑑定人應為具備「專門知識的人」，

同時高檢院等司法部門的有關規定曾表明，司法會計鑑定人可以是檢調單位內部的專職司法會計人員和執業註冊會計師，但這些規定對於司法會計鑑定人資格的限定仍不夠嚴謹，一是沒有明確地說明「何謂具備專業知識」，二是沒有定義專業技術的種類，也沒有限定進行司法會計鑑定的註冊會計師是否需要具備什麼樣的學歷和經歷。結果造成實務上司法會計鑑定人員的素質參差不齊，當事人雙方對於鑑定人是否具有合法鑑定資格、鑑定結論是否具有證據效力常常會發生爭執。

再者，大陸目前會計實務中存在著相當嚴重的問題，不但假帳泛濫、財務報表失真，企業負責人的守法觀念薄弱，時常違法干預會計工作，企業經營缺乏內部控制的概念，而經濟犯罪的手法又不斷推陳出新，實難預防和控制各種違法犯紀的情形發生。這些問題的存在，再加上大陸上市公司審計中出現許多註冊會計師和企業共同造假的案件，暴露出會計誠信的危機，如果不對司法會計鑑定人員的資格進行嚴格的規範，則鑑定結果的可信性必然大幅降低，無法確保鑑定工作品質，也將嚴重阻礙鑑定行業的發展。

### 三、未規範司法會計鑑定工作的標準，並明確劃分鑑定人員的責任

司法會計鑑定的結論欲作為法院判決的重要證據，則其形成結論的方法和程序就必須有統一的規範，這樣一來所形成的結論才有一致的比較基準。雖然有人會認為，相關的財經、會計法規和制度就是司法會計工作的依據，但是這些規定只是在規範企業和會計人員日常經濟活動中的工作，解決交易如何記帳、結帳、產生會計報表等等問題，並無法解決「如何進行司法會計鑑定」。鑑定工作如果以此為標準，只能作出「某行為違反了某會計準則」的鑑定結論，這種結論能否達到在法庭作證的要求值得商榷。同時，司法會計鑑定工作的依據未能統一，也就無法判斷鑑定是否遵守應有的程序，就算鑑定人是依主觀隨便認定，或不同的鑑定人對同一經濟犯罪案件的同一會計事項所作的鑑定結論截然不同，也難以辨明孰是孰非，更遑論追究其鑑定責任。由此可知，制定統一、可行的司法會計鑑定工作依據，才能明確劃分鑑定人的責任，從而規範鑑定工作。

一個完善的司法會計鑑定工作標準，應該包括司法會計鑑定證據的取得標準，也就是對於各種犯罪手法應取得哪些會計證據的標準；鑑定方式標準，即明確指出鑑定工作要採用科學的方法來進行，另外，鑑定結論報告的內容要點和格式也應該要有統一的規範。由於司法會計鑑定工作是對會計資料審查，同時結合司法鑑定活動，因此在對各會計事項和資訊進行鑑定分析時，要嚴格遵循財務會計和審計的程序及方法，還要運用法律上的理論，如證據篩選、分類、分析等，依照規範的法定程序和方式來進行鑑定，才能確保鑑定工作的品質。

除了沒有進行鑑定工作可遵循的標準之外，大陸司法會計鑑定工作亦缺少可供鑑定人員自律的相關鑑定準則。由於司法會計與註冊會計師的法律責任密切相關，其實可以參考審計準則、管理諮詢服務準則、鑑證準則等，結合相關法律和司法會計鑑定的特點來制定適合司法會計鑑定的業務規範。而從職業道德規範來看，也應該要要求鑑定人員在鑑定工作過程中必須保持實質上的獨立性、客觀性和公正性，例如要具有專業上的勝任能力、保持合理的懷疑和謹慎態度、收集足夠的資料、作出客觀公正判斷等等。準則訂定得越完善，就越能明白指出司法會計鑑定人員具有哪些責任，以及鑑定過程應該遵循什麼原則。如果鑑定人員依據法定的標準、程序、方法和準則進行鑑定工作，仍然出現了鑑定的失誤，應該可以認定這屬於鑑定上無可避免的風險，超出鑑定人應履行的責任範圍，不應要求其承擔責任；然而，若司法會計鑑定人員沒有遵循這些規定來進行鑑定，一但造成了鑑定錯誤，就應該承擔應有的責任。

#### 四、未建立鑑定不實的責任追究制度

大陸刑事訴訟法第 120 條第 3 款規定，鑑定人故意作虛假鑑定者，應當承擔法律責任。但對鑑定人由於能力不足或因過失出具錯誤鑑定結論應否承擔責任、需要承擔哪些責任，則無明確規定。也就是說，對於鑑定工作的過程和結果缺乏合理的責任追究制度。問題的癥結點仍在於未對鑑定工作制定統一的標準，因而缺乏準確的評價基礎，無法對其追究責任。當鑑定人因過失，例如不具專業能力或未依合法的標準、程序、方法和準則而出具了錯誤的鑑定結論，造成經濟案件

的誤判，或者增加了司法機關的訴訟成本，一但證實兩者之間具有因果關係，即應追究鑑定人的民事責任甚至刑事責任。相反地，對於鑑定合理者應給予適當的回報。如果能在建立司法會計鑑定工作的標準後，進一步建立責任追究制度追蹤鑑定結論的品質，將更能確保司法會計鑑定的素質及權威性。另，鑑識會計之鑑定結論因擬提供法庭作為審判之意見書，故若訴訟雙方之任何一方不同意鑑定結果，通常有權另行聘任其他鑑識專家重新出具鑑識意見，以維護其權益。此情況與會計師對查核公司出具財務報表查核意見書不同，因為縱然財務報表使用者對其存有高度懷疑，但限於委任關係及財務負擔，通常不會再委託其他會計師進行查核。因此會計師查核財務報表發生審計失敗時，只有在受查公司財務狀況發生嚴重問題時才會爆發，因此要由財務報表使用者預防審計失敗並不可能。