

第五章 我國鑑識會計之建構芻議

經由前面兩章的介紹可以得知鑑識會計業已發展一段時間，舉凡企業防止內部舞弊或是政府調查洗錢、企業掏空案等，都可委託鑑識會計專家調查。然鑑識會計在台灣仍是一門新事物，實務上常見的情況包括，調查性會計服務或法律訴訟支援性服務，前者像是重大舞弊案的專案查核，後者像是反傾銷複核等。愈來愈多的企業開始重視舞弊風險管理，更希望能透過「預防性」措施，避免舞弊案的發生，以致於嚴重衝擊公司財務狀況及良好商譽，因此我國對鑑識會計的藍圖雖尚在摸索階段，但需求已存在許久，本章擬對我國未來鑑識會計之建構加以探討。

第一節 鑑識會計於我國法制地位之現況

壹、我國法下的「專家證人」：

專家證人有別於現行法制實務上之普通證人，在美國法下所稱的專家證人，並非我國證據法中之用語，我國訴訟法上，僅有「證人」與「鑑定人」之別³⁸，故「專家證人」究竟應歸於我國民事訴訟法及刑事訴訟法所提「證人」、「鑑定人」或「鑑定證人」之範疇，實有探討之餘地。

按我國訴訟法上所稱之「證人」，為親聞事實之第三人，以其陳述內容作為證據，具有與該案情有關之不可替代性，與具有專業資格的專家，憑藉事後所觀察、研究得到之資訊，而依據其專業及受過訓練的領域提出專業意見並不相同，故我國法上之證人，顯非美國法上專家證人所涵蓋之範疇。

次按我國「鑑定人」之規定，係為法院所選任，而具有專業知識，在他人訴訟中表達其關於特別法規或經驗法則之意見之第三人，法院得就鑑定人依其自行判斷而陳述之鑑定意見，依自由心證為判斷事實真偽之證據³⁹，其在民事及刑事訴訟程序被傳喚出庭作證是相當例行性的，他們可為原告或被告的「證人」，證

³⁸ 刑事訴訟法第一篇第12章第二節，民事訴訟法第二篇第一章第三節第二目參照。

³⁹ 最高法院79年台上字第540判決參照。

詞範圍也涵括了會計、營運舞弊、盜取資產、挪用資金、詐領保險金、回扣的接受、破產、逃漏稅等舞弊行為，故其身分範圍並不限於律師、會計師、財經專家或教授等具有專門知識技術之專業人士，由此觀之，美國法上之專家證人，應與我國法上之鑑定人範疇大致相符。

附與論者，乃我國尚有關於「鑑定證人」規定⁴⁰，鑑定本為第三人基於其專門之知識，就某事項之現在狀況，輔助法院判斷之證據方法，若鑑定人本於專業知識而得知之過往事實，進而就過往之特定事實為判斷者，其為學理上所稱之「鑑定證人⁴¹」，其證人所衍生之型態，兼具證人及鑑定人之功用，所提供法院之輔助者，除其親聞事實外，尚加入自身之專業知識評斷，其規定準用人證之規定，屬於普通證人之範疇。

貳、 鑑識會計人員之屬性：

鑑識會計之「鑑定」，除由自然人實施外，是否有機關鑑定之餘地？按我國訴訟法中之規定，鑑定人系由審判長、受命法官或檢察官指定一人或數人為之⁴²，並無鑑定機關或法人之指派，惟法院為求發現事實而須專門知識技術之虞，依民事訴訟法第三百四十條⁴³及刑事訴訟法第二百零八條⁴⁴之規定，仍可以「囑託」之方式，要求相當之機關、團體為鑑定，故鑑定人於鑑識會計裡所稱者，自然人部分可為具「相當」知識經驗之會計教授，於機關或法人方面則可委託會計師事務

⁴⁰ 民事訴訟法第三百三十九條：「訊問依特別知識得知已往事實之人者，適用關於人證之規定。」；刑事訴訟法第二百十條：「訊問依特別知識得知已往事實之人者，適用關於人證之規定。」

⁴¹ 林俊益，刑事訴訟法概論(上)，學林文化，台北，2005年9月第6版，頁525；林鈺雄，刑事訴訟法(上冊 總論篇)，元照，台北，2004年第4版，頁482。

⁴² 民事訴訟法第三百二十六條：「鑑定人由受訴法院選任，並定其人數。法院於選任鑑定人前，得命當事人陳述意見；其經當事人合意指定鑑定人者，應從其合意選任之。但法院認其人選顯不適當時，不在此限。已選任之鑑定人，法院得撤換之。」；刑事訴訟法第一百九十八條：「鑑定人由審判長、受命法官或檢察官就下列之人選任一人或數人充之：一、就鑑定事項有特別知識經驗者。二、經政府機關委任有鑑定職務者。」

⁴³ 民事訴訟法第三百四十條：「法院認為必要時，得囑託機關、團體或商請外國機關、團體為鑑定或審查鑑定意見。其須說明者，由該機關或團體所指定之人為之。本目關於鑑定人之規定，除第三百三十四條及第三百三十九條外，於前項情形準用之。」

⁴⁴ 刑事訴訟法第二百零八條：「法院或檢察官得囑託醫院、學校或其他相當之機關、團體為鑑定，或審查他人之鑑定，並準用第二百零三條至第二百零六條之一之規定；其須以言詞報告或說明時，得命實施鑑定或審查之人為之。第一百六十三條第一項、第一百六十六條至第一百六十七條之七、第二百零二條之規定，於前項由實施鑑定或審查之人為言詞報告或說明之情形準用之。」

所來為查核鑑定，然會計師事務所本質上無法自為鑑定工作，若會計師事務所被委任鑑定財務案件時，仍須指派事務所內之會計師(自然人)來為鑑定⁴⁵。至於其「相當」之資格如何認定，本文將進一步於下一節鑑識會計嵌入我國法制組織定位之可能性中介紹。

另有疑議者，鑑定人是否有具結之義務？觀美國之專家證人，其提出證言均應在當事人雙方前提出，並接受交互詰問；我國實務上對鑑定人則很少在審判程序前具結，遑論交互詰問制度之適用，以至於訴訟當事人或其律師難以質疑或檢驗該案鑑定人是否具有專業資格、或其鑑定所評之事實或證據是否合法⁴⁶。另囑託機關鑑定，並無必須命實際鑑定人具結之明文，此觀刑事訴訟法第二百零八條第二項將同法第二百零二條之規定排除，未在準用之列自明⁴⁷。

在台灣，會計師事務所為因應商業變化及市場壓力，不得不跨越傳統之審計、會計及稅務諮詢服務，朝向多元化而各式的法律服務及專家意見。目前發展之趨勢，係由會計師結合律師提供會計及法律服務，一般稱為多元化工務所，然限於台灣法制規定，律師公會禁止其會員與非律師合夥分享利益，會計師職業道德規範亦規定會計師不得與非會計師組織聯合事務所。惟目前四大事務所均以設立策略聯盟或自己掌控的法律事務所，如眾信協和國際法律事務所、普華商務法律事務所、建業律師事務所等，為客戶提供法律服務⁴⁸。

⁴⁵ 國立政治大學法律學系學士後法學組碩士論文，鑑識會計在法庭上的運用，研究生陳正偉，民國95年7月，頁50。

⁴⁶ 賴芳玉，談專家證人，律師雜誌，第253期，2000年10月，頁93。

⁴⁷ 參照75年台上字第555號判例；90年台上3747號判決。

⁴⁸ 國立政治大學法律學系學士後法學組碩士論文，鑑識會計在法庭上的運用，研究生陳正偉，民國95年7月，頁29。

第二節 鑑識會計嵌入我國法制組織定位之可能性

壹、 鑑識會計人員之決定：

鑑識會計制度之運作，首要即為提供鑑識服務之人，又該人選所需具備之資格條件，甚或證照、權威性等，皆可納入決定人選時考量之因素，今將幾項重要考量之步驟因素，分析如下：

一、 決定人選：

在實務上，鑑定人於案件中所扮演的為一輔助的角色，由其提供鑑定報告供法院來為自由心證之判決，在刑事案件，有權選擇鑑定人以審判長、受命法官或檢察官為限；在民事案件，因其為當事人對等因素下，選擇權雖在法官，但原告與被告雙方可以合意為之。被選任之人，得為自然人（一人或數人）或機關團體，當其為自然人時，稱該動作為「選任」；當人選為團體或組織時，則稱為「囑託」，其所依法條已如上述。

觀諸我國訴訟法規定，僅指出機關團體之性質，得為法院、醫院、學校或其他相當之機關、團體，至於究竟為何法院、醫院、學校「相當」之機關團體，並未加以敘明其須那些方面的能力，且其內部控制、品質控管、風險管理是否須良好等方面，均未加要求。

目前，我國實務偵審證據之提供，對於借助會計、審計方面之需求與日俱增，且視案情之複雜性，專家需具備的條件可能不盡相同，故在選任人選時，應視個案之情況加以調整，另因案件所涉及之層面不同，所需求之專家人數也非個人可獨立完成，而須若干專家組成團隊完成報告，此團隊得由法院或當事人委由受「囑託」之機關團體中之一自然人，由其負責組成團隊，也免去法院或當事人須一一指定專家證人(鑑定人)之訟累。基於目前實務趨勢之需求，鑑識會計中之專家證人實有引入國內之需要，以符合目前案件複雜化及國際化之趨勢。

二、 能力部分：

鑑識人員所需具備之條件，就前已提及之刑事訴訟法第一百九十八條規定，

以有特別知識經驗者或受政府機關委任職務者為之，又鑑識會計之案件，多著重在財務舞弊、詐欺之情事，故對財務報表應如何分析，交易流程、營運程序、內部控制等，以及防止及偵測詐欺之技術均須有相當瞭解之能力；對證據蒐集、調查方面，應佐以法律知識，使調查而得之證據具有證據能力及證明力，而為法院所採信。此外，對於商業會計法、公司法、證券交易法及民法契約等相關法律規範，與財務犯罪之構成要件及法律效果有關者，也為鑑識會計人員所須具備之要件。

於評估受委任者有無具備該能力時，除評估個人之能力外，整組團隊所具備之專業能力也為評估之要件，即一鑑識團隊中，應有會計、法律、財經等各方面領域之專家，其資格包括律師、會計師、證券交易人員等各領域具有傑出表現及專業能力之人士，至於是否為本國籍者，在所不論。

判斷鑑識人員資格之認定，可由多方角度加以考量，如執照之取得、著作之權威性、所受之教育、資歷及過往承辦案件等，皆為可納入考量之依據，惟其審核標準不應過於嚴苛，以免造成某部分專業領域為少部分鑑識人員所獨占，形成該領域中僅少部份人具有鑑定資格，而該等人士因案件過多造成法院審案過久或發生案件無人可鑑識之窘境。

三、執照：

為因應鑑識會計人員所需之專業能力及優良操守，於選任時須謹慎為之，故一般選任時，多以執照有無為第一選任判斷之標準，目前我國專門職業人員執照須經考試院考試及格後，再由主管機關核發執照，例如：律師、會計師等皆屬之，惟亦有例外如：內部稽核師、營業員等，其執照即由不同的民間組織發出。

而目前鑑識人員是否需要執照？執照由政府或民間機構核發？等問題，鑑於國內鑑識會計制度處於剛起步之階段，相關人才未臻充足，若急於建立證照制度，而限制須有證照始得擔任鑑識會計人員，則恐怕對於當前實務上廣大之鑑定需求緩不濟急，對於鑑識會計制度之建立未必有利，故本文認為初期鑑識會計人員不應限於具有法定執照之人員，但長期而言仍應建立如同法醫鑑識或刑事犯罪

鑑識之專業權威鑑定制度，使鑑識會計制度之基礎得以穩健成長。

四、 獨立性：

鑑識人員之獨立性，為其操守之表徵，即鑑識人員於其所受任鑑識案件中，是否有涉及自身之利益問題，此也常為對手攻擊之標的，故如鑑識人員於案件中有利益相衝突之情形，即應自行迴避，畢竟鑑識人員之立場為中立者，非為當事人之一方之代表人，且若違背該自身應具備之獨立性，鑑定機關即發生是否適格之問題，連帶其鑑定報告可能也會發生證據能力有無之問題。

至於有無涉及自身利益之判斷，則有個人或機關團體之別，論者或有容許「若專家是工作團隊中一分子，可評估團隊中的其他成員，是否更適合作證的角色」⁴⁹，即使團隊中之一人有利益迴避之問題，仍須視團隊中其他專家之情形及其所做成之報告而定，本文以為要徹底建立鑑識會計之公信力，自然應排除有利益衝突之鑑識人員，以維持其獨立性。

五、 權威

當財務報表審計與鑑識會計交會時，鑑識會計專家判斷的權威或可信度，自然比查帳會計師高，其可推翻一般審計程序之發現或結論，此乃因鑑識人員所提出之鑑定意見是在法庭中使用，其採證程序及規範，均比一般支持簽證的查核證據要嚴格，搜證所受限制也較少，且鑑識時間長、成本大、可容忍之重大性水準小、保證的程度高，因此，其判斷之可信度應可認為高於任何僅支持財務報表簽證之查核證據。

不過，當鑑識會計是在支援查核時，對查帳會計師而言，鑑識會計人員之身分為專家，該鑑識報告須由查帳會計師決定鑑識會計專家之發現是否得被採用⁵⁰，並無可否推翻之問題。只有鑑識會計是在行政機關、訴訟支援之部分，則有可信度高低的問題須加以考量。

⁴⁹ 國立政治大學法律學系學士後法學組碩士論文，鑑識會計在法庭上的運用，研究生陳正偉，民國95年7月，頁57。

⁵⁰ 審計公報第20號：專家意見(報告)之採用。

六、 公開

受囑託機關或團體的內部控制、品質控管、風險管理是否良好，一般從外部無從得知，故不可因機關聲譽良好，就推論其中的每位鑑定者之品質均達一致之水準，故本文主張鑑定人應簽名表示負責，並應將執行鑑識人員之姓名公開，如此外人不但知道專家證人是誰，還知其最近作證之案件，以及所發表之著作。

貳、 鑑識會計制度之支援模式

一、 模式一：支援管理階層

於會計期間當中，公司管理階層及治理單位如有發現疑似或傳聞之舞弊，經內部控制程序仍無法取得足夠之舞弊證據時，管理階層即得委由鑑識會計人員來進行鑑定的工作，以確實釐清公司之經營情形是否合法。

二、 模式二：支援會計師

當會計師認為受查者有舞弊之嫌疑時，於確定舞弊存在，並修正財務報表後，會計師仍會出具無保留意見表，並再出具內部控制建議書，指出會計制度、內部控制之缺失；不過，當情況嚴重時，會計師可能以內部控制不足以信任，無法取得查核證據為由，而出具無法表示意見的查核報告。若客戶不讓會計師繼續查下去，會計師也無法知道客戶到底有沒有舞弊，因此，會計師有可能出具保留，或無法表示意見之查核報告，或是根本終止合約，不提出報告。

而當會計師發現疑似舞弊或傳聞舞弊時，若管理階層正直，會計師可以選擇自行查清楚，或請鑑識會計人員進一步調查究竟有無舞弊，如有，鑑識會計專家可幫公司找出何人在舞弊、那種型態之舞弊。此時，會計師獲得鑑識會計人員之支援，當然可以更明確地獲知受查者實際經營情形，以降低審計失敗之風險。

三、 模式三：支援行政機關

主管機關依法有監督公司營運之職權，當主管機關判斷有調查公司財務資料之必要時，本得依法自行主導查核動作，此時若行政機關基於專業性或人力配置

之考量，而委託會計師或其他鑑識會計人員從事鑑識會計的調查工作，此即為鑑識會計人員支援行政機關的情況。有關鑑識會計支援行政機關之方式於本章第三節中有進一步探討。

四、 模式四：支援刑事偵查

在警察機關、法務部調查局或檢察署偵查經濟犯罪時，常有財經專業人才不足之窘境，此時應可藉助外部之專業鑑識會計人員，協同進行調查，以確實發揮犯罪查察之功能。

五、 模式五：支援訴訟程序

在法院之民事、刑事或行政訴訟，法官為發現真實或釐清當事人間之法律關係，有時候會牽涉到會計專業資料之解讀，此時鑑識會計人員即可擔任鑑定人而發揮其專業，協助法院作成正確之判決。

參、 鑑識機構之類型

鑑識會計之需求既然已經出現，提供此種服務的人須具備必要之能力，並得為本國人或外國人。目前實務上的作法，多視需要而個案委託，由有需求者自行尋找合適的人士。將來若有某個權威組織，則有需要的人除可自行委託一位或若干位適當的自然人外，亦可委託該組織，故鑑識會計機構組織之分類有許多可能性，茲分下述類型討論之：

一、 行政機關

行政機關除於案件中自行判斷調查證據外，另有學者所稱「專家參與」之方式，現今國家職能範圍廣且行政所肩負之責任非常細微，故在各專業領域須借重「專家參與」，專家參與一般用語有「專家學者」、「公正人士」、「委員」、「諮詢委員」或專門技術人員等，大致又可分為三大類：

(1) 委員型：大多由學術研究或工作上有專業素養者，主要係透過諮詢提供專業意見予行政機關做決策。

(2)專門職業型：如會計師、律師等，依證券交易法第三十八條之一之規定⁵¹，由行政機關於必要時指定相關專門職業人員等，由主管機關授權執行業務，並提供其專業意見。

(3)鑑定人型：於行政程序法中授權主管機關選任鑑定人⁵²，鑑定結果為主管機關裁量時之參考依據。

綜上所述，鑑識會計係由政府行政機關委託民間專業人士(例如會計師)，利用其審計及偵查之專業與技術做調查，其結果供行政機關決策參考之用，此制度於行政法上應屬於「專家參與」。故如果以鑑識會計代政府查核台商企業之制度成形，最可能之模式應為專家參與，因其係以專門職業作為國家決策或處分之參考，最後以國家名義做成處分而非以會計師名義為之⁵³。

二、 民間機關

鑑識會計制度除由行政機關進行外，亦可由民間團體來為查核鑑定，目前所知的有鑑識會計協會(籌組中)、財團法人中華民國會計研究發展基金會(以下簡稱會計研究發展基金會)、財團法人中華民國證券暨期貨市場發展基金會(以下簡稱證券期貨發展基金會)、財團法人證券投資人及期貨交易人保護中心、會計師公會、金融監督管理委員會(以下簡稱金管會)等鑑識機構。

現已存在的組織不見得均適合扮演鑑識機關的角色，如會計師公會、會計師懲戒委員會恐較有爭議性，較合適者，應為會計研究發展基金會及證券期貨發展基金會，二者均得到政府機關之支持，但事實上亦各有其疑慮，前者雖以會計、審計為其專長，但經費短缺，人手不足，亦缺法律、調查之專業；後者經費雖較充裕，對經營管理亦常涉入，亦有授予證券營業員等執照的經驗，但亦缺法律、調查之專長。

⁵¹ 證券交易法第三十八條之一：「主管機關認為必要時，得隨時指定會計師、律師、工程師或其他專門職業或技術人員，檢查發行人、證券承銷商或其他關係人之財務、業務狀況及有關書表、帳冊，並向主管機關提出報告或表示意見，其費用由被檢查人負擔。」

⁵² 行政程序法第四十一條：「行政機關得選定適當之人為鑑定。以書面為鑑定者，必要時，得通知鑑定人到場說明。」

⁵³ 參照我國鑑識會計制度可行性之初探，集保結算所月刊，陳莉貞，95年3月，第148期，頁34-36。

肆、 鑑識會計報告之拘束力

對於鑑識會計人員所做成之查核報告，司法機關是否有介入審查之餘地？實務上多認司法機關應尊重專家參與及報告結果，惟最近行政法院漸漸出現不同之判決見解，如「惟主管機關之判斷所根據之事實，是否符合論理法則或經驗法則，原審法院有衡情斟酌之權，如經斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，認為主管機關判斷受處分人違法事實所憑之證據，有取樣不當或所引數據有運算上之顯然疏失，而為主管機關據為判斷之基礎者，其所為之處分即有適用法規不當之違法，此與不確定法律概念應否尊重主管機關相當程度之判斷餘地無涉。⁵⁴」由此可知，行政機關對於鑑識會計所得之查核報告所生之結果，原則上應尊重其專業判斷，惟如其判斷有瑕疵或疏失時，司法機關仍得介入審查。

伍、 經費問題：

依刑事訴訟法第二百零九條之規定，鑑定人得向法院請求法定之日費、旅費、因鑑定所支出之費用，以及相當之報酬，並得預支。在刑事訴訟及行政訴訟，鑑定費均由國家支付，在其他鑑定，國家則無支付之義務。證券交易法第三十八條之一授權主管機關在它認為必要時，得隨時指定會計師、律師、工程師或其他專門職業或技術人員，檢查發行人、證券承銷商或其他關係人之財務、業務狀況及有關書表、帳冊，並向主管機關提出報告或表示意見，其費用由被檢查人負擔。

鑑識會計之執行費用不論係由何人負擔，基於「法律保留原則」，仍應有法律位階之規範始得課予人民義務，因此除了雙方當事人就鑑識會計費用達成合意，否則仍有賴相關法律之制定，才能使鑑識會計制度順利運行。

⁵⁴ 最高行政法院 93 年判字第 1588 號判決。

第三節 行政院草案之檢討

因應現今兩岸商業文化之交流，近年行政院曾研擬引進鑑識會計制度，以訂定契約方式，委託國內外具公信力、專業的會計機構，赴大陸實際查核投資廠商的財務情況，藉以突破目前大陸對我方之打壓、威脅，以及去政府化等侷限，達到監督管理之效。⁵⁵

有鑑於此，金管會委員會曾通過「金管會指定或委託會計師辦理檢查作業要點草案」，並於95年8月9日以金管檢八字第0950164150號函，公告辦理預告程序，草案中明訂受託查核的會計師，不得為三年內曾辦理被檢查人簽證報告之會計師，以符合利益迴避⁵⁶，金管會在必要時，可以指定或委託會計師，檢查或查核金控公司、銀行、票券公司、信合社、保險公司及公開發行公司等⁵⁷。

至於較引人矚目的大陸地區查核一事，金管會指定或委託會計師檢查或查核時，是否包括大陸地區的公司，則可以在指定或委託的契約上另外訂定⁵⁸。

部分會計師認為，海外查核的技術性問題，其實不是沒有解套辦法，比如「繞一圈」去找財務顧問公司簽約，用其他名義派會計師去查帳；或者民間對民間，請半官方組織，如交易所、銀行公會、投資者保護中心站上第一線，故「準公務員」身分之必要性，實有商討之餘地。對此本文以為，在執行單位或委託單位方面，或許可以由非行政機關來擔任，但就查核行為最初之發動，則很難避免與行政機關扯上關係，例如是誰要求或希望保護投資人之機構派會計師去查帳？查帳過程中與查帳後，投資人保護協會與行政機關之法律關係為何？是否有行政指導、行政契約或其他法律關係存在？因此本文以為此議無法完全避免行政權之介入及管轄權問題。

觀該法案中，金管會依行政程序法和政府採購法，將會計師檢查作業分成「行

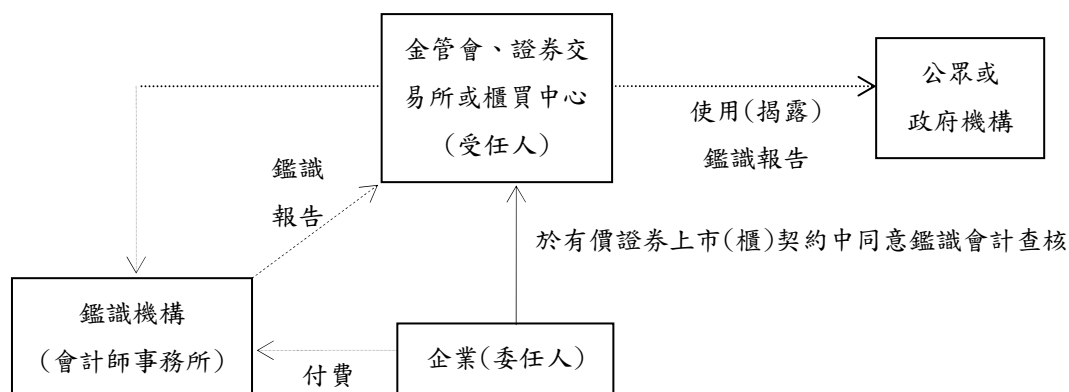
⁵⁵ <http://news.epochtimes.com/b5/6/1/2/n1175504.htm>

⁵⁶ 參照金管會指定或委託會計師辦理檢查作業要點草案第九點。

⁵⁷ 參照金管會指定或委託會計師辦理檢查作業要點草案第一點。

⁵⁸ 參照經濟日報95年7月20日A3版報導。

政委託」(如下圖)和「行政助手」⁵⁹兩種執行方式。



〈鑑識會計複委任架構構想圖〉

前者性質屬行政契約，受託人(會計師)於金管會或其他機關委託權限範圍內，得以自身名義獨立對外辦理檢查業務，適用法律有行政程序法、國家賠償法、會計師法、金管會主管之各作用法、刑法(第十條第二項第二款有關公務員之規定)、貪污治罪條例等；後者性質上非屬行政契約，為受託人(會計師)在金管會監督之下，以金管會之名義，協助執行檢查義務，其適用法律有政府採購法、國家賠償法、會計師法、民法等規範，二者於本質及適用法律上各不相同，以配合金管會檢查作業之實際需要。

然就該草案之要點規範，資誠會計師事務所提出其修正意見，本研究認為頗值參酌：

甲、 公告原則：參酌行政程序法第五條⁶⁰之精神，指訂或委託契約書之內容應具體明確，且本於資訊公開原則，依行政程序法第十六條第二項及政府資訊公開法第六條⁶¹規定應主動公開，即應於政府公報或新聞紙公告之。

乙、 討論與協議後執行：會計師為執行金管會委託事項，雙方應對被檢查人或其他關係人查核程序進行討論與協議，會計師並應依契約進行查核，並報

⁵⁹ 參照金管會指定或委託會計師辦理檢查作業要點草案第三點。

⁶⁰ 行政程序法第五條：「行政行為之內容應明確。」

⁶¹ 行政程序法第十六條：「行政機關得依法規將其權限之一部分，委託民間團體或個人辦理。前項情形，應將委託事項及法規依據公告之，並刊登政府公報或新聞紙。第一項委託所需費用，除另有約定外，由行政機關支付之。」；政府資訊公開法第六條：「與人民權益攸關之施政、措施及其他有關之政府資訊，以主動公開為原則，並應適時為之。」

導所發現之事實。

丙、 契約中應明訂事項：金管會與會計師不論為「行政委託」或「行政助手」，雙方之權利義務關係應於指訂或委託契約書中明訂，且須增訂會計師依契約負執行委託事項義務之規定。

丁、 報告依據：為區分因獲取證據不足或未本於證據撰寫檢查報告之情形，釐清責任歸屬，應增訂會計師應依採取必要之檢查程序所獲得之證據，來作為撰寫檢查報告之依據。

戊、 必要之指示：依民法第五百三十五條⁶²之規定，受任人處理委任事務，應依委任人之指示，故會計師如遭遇該草案要點之事項，應予報告，且金管會應為處理事務之必要指示。

己、 評註記載：受檢單位如有拒絕檢查或不為答覆之情形，會計師應載明於綜合評註中，以符實情。

綜上所述，鑑識會計之制度將於日後實施，對企業可謂有相當重要之影響，而「金管會指定或委託會計師辦理檢查作業要點草案」至今尚未完成行政命令制頒程序，顯然各界意見分歧，尚難達於統合，吾人認為，未來我國宜制定鑑識會計之獨立法典，以因應社會上各種複雜商業交易所衍生糾紛之需求，本章第四節「未來鑑識會計法令之制定擬義」將探討鑑識會計於未來立法時之實質內涵。

⁶² 民法第五百三十五條：「受任人處理委任事務，應依委任人之指示，並與處理自己事務為同一之注意，其受有報酬者，應以善良管理人之注意為之。」

第四節 未來鑑識會計法令之制定擬議

蓋鑑識會計之功能既然廣及於各類法院訴訟、仲裁、行政機關、會計師及公司治理之支援，則關於鑑識會計制度之法源依據，自不應僅具「行政命令」之位階，不論鑑識會計制度之母法係民事訴訟法、刑事訴訟法、行政訴訟法或行政程序法等等，均有所偏，故本研究即以「法律」之位階，試擬「鑑識會計程序法」如后，期能對鑑識會計法令制度之建立略盡棉力。

鑑識會計程序法

第一章 總則

第一條 為規範鑑識會計之實施程序，特制定本法。

第二條 本法所稱鑑識，是指鑑定機構或鑑定人運用會計、審計或者專業知識，就會計資料進行鑑別和判斷，並出具鑑識意見之活動。

第三條 鑑識程序應本諸科學、客觀、公正、獨立之原則。

第二章 鑑識人

第四條 本法所稱鑑識人，乃指經由行政機關、法院或其他國家機關所囑託授權，取得鑑識資格而得實施鑑識程序者。

第五條 鑑識人享有下列權利：

- (一) 要求囑託機關提供鑑識所需之資料；
- (二) 進行必要之勘驗、檢查；
- (三) 詢問與鑑識事項有關之人員；
- (四) 對與鑑識無關問題的詢問，有權拒絕回答；
- (五) 與其他鑑識人意見不一致時，有權保留意見；
- (六) 依其他法令賦予之權利。

第六條 鑑識人應當履行下列義務：

- (一) 嚴格遵守相關法令和鑑識專業規範；
- (二) 鑑識人就案件內容不得任意對外公開；
- (三) 妥善保管鑑識資料；
- (四) 接受囑託機關與鑑識有關問題的詢問；
- (五) 依其他法令規定之義務。

第七條 鑑識人應獨立公正處理鑑識案件。其有下列各款情形之一者，應自行迴避，不自行迴避者，當事人得請求其迴避：

- (一) 鑑識人為當事人者。
- (二) 鑑識人現為或曾為當事人之配偶、八親等內之血親、五親等內之姻親或家長、家屬者。
- (三) 鑑識人與當事人間訂有婚約者。
- (四) 鑑識人與當事人間現有或曾有僱傭或代理關係者。
- (五) 鑑識人與當事人之代理人或重要證人間現有或曾有僱傭或代理關係者。
- (六) 有其他情形足使當事人認其有不能獨立公正執行職務之虞者。
- (七) 其他由法院認定應迴避之情形。

前項當事人請求鑑識人迴避者，應於知悉迴避原因後並在鑑識人作成鑑識意見書前，以言詞或書面敘明理由向囑託機關提出，囑託機關應於十日內作成決定。

第八條 鑑識人對不合法令規定或不具備鑑識條件之囑託，得拒絕接受囑託。

第三章 鑑識

第九條 鑑識程序應當嚴格執行審計及鑑識專業標準和操作規程，鑑識人應於鑑識前具結，於結文內記載必為公正、誠實之鑑識，如有虛偽鑑識，願受偽證之處罰等語。

第十條 鑑識案件應自接受委託之翌日起二個月內鑑識完竣，並將鑑識意見書移送囑託機關。

鑑識人因故未能於前項期限完成鑑識者，得予延長，延長以一次為限，最長不得超過二個月，並應通知囑託機關。

第十一條 鑑識事項經發現有遺漏者，囑託機關得要求進行補充鑑識。

第四章 鑑識文書

第十二條 鑑識完成後，應當製作鑑識文書。

第十三條 鑑識意見書應載明下列事項：

- (一) 囑託機關。
- (二) 當事人。

(三)鑑識背景基礎事實。

(四)鑑識流程。

(五)鑑識分析。

(六)其他。

(七)鑑識意見。

(八)鑑識人簽名或蓋章。

第十四條 鑑識意見書包括正本和副本，正本交囑託機關，副本由鑑識人保管，其保管年限為十年。

第五章 詢問

第十五條 鑑識意見書須說明者，囑託機關得通知鑑識人到場說明。

第十六條 鑑識人有數人者，得命其共同或各別陳述意見。

第六章 附則

第十七條 本法自中華民國 年 月 日施行。