

法务会计主体的法律规制 及其法律责任研究

徐明磊* 金或昉**

摘要:我国之所以有如此多的证券民事纠纷悬而未决,有一个很重要的原因,就是我国的法务会计发展还未达到经济健康发展所必需的要求。本文从介绍法务会计主体的业务范围着手,着重分析了法务会计主体的法律规制和法律责任,并对我国法务会计的发展提出了相关政策建议。

关键词:法务会计主体 法律规制 法律责任

证券市场的发达程度,是衡量一国经济发展水平的重要标志之一。我国证券市场经过几年的曲折发展,正逐步走向成熟。与此相对应,关于会计信息披露的法律规范也日渐详细。2002年1月15日,最高人民法院下达了《关于受理证券市场因虚假陈述引发的民事侵权纠纷案件有关问题的通知》;2003年1月9日,又颁布了《最高人民法院关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事赔偿案件的若干规定》。这两个法规被视为保护中小投资者

* 上海证券交易所公司管理部员工。

** 复旦大学管理学院会计学系讲师。

权益的一个重要法律保障。《通知》刚出台时,证券市场掀起了一股证券民事诉讼热潮,东方电子(000682)、ST银广夏(000557)、大庆联谊(600065)等公司的中小投资者纷纷对公司提起民事诉讼,要求公司赔偿因虚假陈述而给投资者造成的损失,其中大庆联谊案的原告多达几百人,索赔标的高达上千万元。

但是,由于我国证券市场民事诉讼相关法律法规的缺陷,尽管有如这么多的投资者提起诉讼,却很少有证券民事诉讼案件走完诉讼程序,部分地方法院甚至出现不受理、受理后迟迟不开庭审理、开庭审理后迟迟不判决的现象。虚假陈述证券民事诉讼案件审理至今,正式审判的只有大庆联谊等三家,达成庭外和解的也仅有红光、嘉宝实业两个案件,且不同案件赔偿金额差异巨大。^①

在证券民事诉讼案件中,诉讼和抗辩都必须有证据支持,但由于证券民事诉讼的取证通常涉及法律、会计、财务等多学科,导致这种证据支持常常会超出一般人,甚至是专业的法务人员的理解,因此必须聘请专家——其中就有法务会计^②(forensic accounting)人员。而我国之所

① 大庆联谊红光案的11名原告得到其主张金额的90%,而嘉宝实业则由一位董事赔偿原告800元了事。

② 笔者所能检索到的最早的有关法务会计的解释,来自马克斯·路易(Max Lourie)于1953年发表的“法务会计”一文。他认为,法务会计应当被定义为:与执法相关的会计实务。法务会计与法医一样,应当包括为了获得证据而进行的检查活动(尽管审计也包括这一步骤)。提交给法庭的受托报告的编制应当属于遗产会计(Estate Accounting)的范围。而该文讨论的是会计人员在法庭上的口头和书面的证据。

加拿大会计学家斯科特(Scott)认为:为了定义法务会计,应综合《韦伯大字典》(Webster Dictionary)中对法医学(Forensic Medicine)和会计学的定义。法医学是一门处理与医学事实相关的某些法律问题的学科;会计学是一个记录和汇总企业经营状况、各种财务交易、财务分析,并证明和报告其结果的系统。因此,综合这两个定义,法务会计就是一种处理与记录和汇总企业经营状况和各种财务交易的法律问题的会计处理方法。在这个新会计领域,有两大类的会计实践:法律诉讼专家和调查与舞弊会计。

美国著名的会计学家G. 杰克·贝洛各尼与洛贝特·J. 林德奎斯特(G. Jake Bologna & Robert J. Lindquist, 1995)认为,法务会计是运用相关知识,对财务会计事项中有关法律问题的关系进行解决处理,并向法庭提供相关证据,不管这些证据是刑事方面的,还是民事方面的。

1998年3月,毕马威会计师事务所在香港召开的主题为“舞弊与法务会计”全球化研讨会上,将法务会计定义为:“通过财务技能的运用以及对未决问题的调查方法,将证据规则与此相结合的一种会计学。”

以有如此多的证券民事纠纷悬而未决,有一个很重要的原因,就是我国的法务会计发展还未达到经济健康发展所必需的要求。

其实,不光是证券市场民事诉讼案件,许多其他诉讼案——包括民事、行政和刑事案件,都可以看到法务会计工作成果。法务会计人员的身影出现在美国诉微软垄断案中,出现在长虹彩电反垄断案中,出现在宝钢反倾销案中,以及形形色色的贪污舞弊案件,甚至是离婚诉讼之中。法务会计在法庭上的作用范围之广,是很多其他司法鉴定人员所难以做到的。例如,在民事纠纷中,从因果关系的确认、损失的计算等民事诉讼基本要件的确认,到律师费用的计量等,往往都离不开法务会计人员的协助。因此,在我国发展法务会计、为诉讼纠纷提供适当的证据,从而实现法律的公正,已经成了社会主义市场经济环境下法制建设的一项重要任务。

一、法务会计的执业范围

西方法务会计实践最早可以追溯到19世纪早期。1817年,英国某破产案件中会计人员在法庭上作证:有一个人检查了破产者的账户,被破格允许在法庭上陈述其财产价值。因为“从案件的本质来说,在法庭上不允许做这样的质询”。^③但从法务会计诞生之日起,法务会计给人的形象轮廓就非常模糊不清。不过,自从“安然事件”和其他丑闻发生以后,法务会计人员有了一个广阔的舞台。2002年1月18日,美国《新闻世界》杂志封面故事“当侦探福尔摩斯遇上安然”一文中,将法务会计行业列为第一安全的职业。该文指出:“……这些簿记的警犬能在公司财务记录中迅速嗅出舞弊和犯罪交易。”^④美国证券交易委员会(SEC)前主席哈维·皮特曾经建议,当审计失败的时候,可以

^③ Kenneth W. Robinson, Kenneth W. Robinson, Accountants' Usefulness as Expert Witness Grows as Business Gets More Complex, Journal of Accountancy (pre-1986). New York; May 1951. Vol. 91, Iss. 000005; p. 686.

^④ S. Levine, H. J. Morris, A. Curry, R. Sobel, D. Gilgoff, A. Mulrine and J. M. Pethokukis, "Careers to Count On", U. S. News and World Report, Feb. 18, 2002.

使用法务会计来作为反舞弊的工具。^⑤

根据总结(金瓯昉,2005),国外的法务会计人员在诉讼支持中主要充当如下角色:(1)审判前的诉讼支持,包括撰写报告、推导因果关系、收集事实、翻译专业术语、组织数据、形成应诉战略;(2)初审的诉讼支持;(3)专家证人;(4)理赔的诉讼支持。^⑥

美国的《诉讼支持服务手册》第三版总结出民事诉讼有40个领域,涉及损失计算、知识产权、反垄断并购、破产、建筑和环境纠纷、家庭法(family law)和刑事案件等。所有这些领域都可能需要法务会计:估计利润损失或经济损失;计算新企业的利润损失;成本估计;资本成本估计;利息损失;企业评估;失去的收益;罚金损失;罚金损失的经济分析;损失的税务处理;违反证券法的损失;衍生物;重要性和数量;商标、商业机密和虚假广告;版权侵权;股东诉讼;特许权侵权;知识产权;特许权侵权;皇室许可审计;并购和分立;建筑索赔;破产诉讼;环境纠纷;会计人员的责任;经营中断索赔;美国政府合同;联邦保险银行;国际贸易诉讼;代理;员工歧视诉讼;婚姻资产分割和估价;儿童和婚姻赡养;职业商誉和无形资产;资产的追踪和分配;离婚的税务问题;国内企业投资;税务舞弊;财务报表舞弊。^⑦

法务会计人员在诉讼服务中最重要的是确认问题和澄清不确定性领域。^⑧例如,当法务会计人员受聘于合同纠纷类案件时,法务会计人员主要解决三个问题:最可能的原因、合理的确定事实、可预测性。而在类似于舞弊案中,法务会计人员需要确定的问题则包括四个方面:重大事实的错误描述;主观故意;受害者对错误描述的依赖和导致的损失。^⑨在确认问题阶段,法务会计通常需要做的工作包括:(1)确定证据和资料的强点和弱点,目的是确定需要增加证据、调查和分析的领

^⑤ Pfanner, E. High - teck Fraud Squads Dig for Corporate Dirt. International Herald Tribune. 11/30/02 - 12/1/01.

^⑥ Peloubet, op. cit. , p. 460.

^⑦ D Larry Crumbley; Nicholas Apostolou, Forensic accounting: A new growth area in accounting, Ohio CPA Journal; Columbus; Jul - Sep 2002, (Vol.) 61. Issue: 3, pp. 16 - 30.

^⑧ G. Jack Bologna & Robert J. Lindquist, Joseph T. Wells, The Accountant's Handbook of Fraud and Commercial Crime, p. 233. Newyork: Wiley, 1993.

^⑨ Peloubet, op. cit. , p. 460.

域;形成对问题和相关信息的理解,初步决定如何获得附加信息。(2)确认可通过何种证据材料来解答问题,例如:原告陈述、辩护陈述、证人证言、警察证人询问笔录。这一步完成以后,法务会计人员就能确定需要法务会计协助的性质和程度。最初的计划也会随着法务调查进程而不断修订。法务会计人员还需要研究以前的判例,寻找对同类问题其他已确认的可能的逻辑解释。

在确认明确要研究的问题以后,法务会计人员详细评估被调查的财务问题,得出适当的结论,该结论可以是定量的结果,也可以是对已发现事实的说明。国际法务会计师必须以可理解的方式和适当的格式列报发现——可能是支持其发现的宣誓陈述,也可能是用于与律师交流、概括询问的范围和发现的情况的报告信,或者报告给法庭的正式文件。

最后,法务会计人员需要呈报财务证据。为了提供诉讼支持服务,法务会计人员需要有丰富的调查经验,从而能够为有争议的财务会计问题提供解答方案,并以书面形式报告其调查结果,直至最后在法庭上充当专家证人。当然,法务会计人员也可能仅作为律师及其客户的咨询师。

二、法务会计主体的法律规制

既然法务会计在法庭上的作用范围如此之广,那么什么样的人才能够充当法务会计并承担专家证人的功能呢?而谁又有权来聘请法务会计作为专家证人呢?

(一)专家证人资格

实际上,法务会计人员在法庭上充当专家证人时,起到了司法鉴定的相关作用。法律上规定的鉴定是专门鉴定机构或其他机构中具有相应专业知识和实践经验的专家就办案人员或律师委托其解决的专门性问题,运用专业知识和科学仪器,对特定客体进行检验并作出鉴定结论的一种特殊的活动。^⑩ 法务会计专家证人属于鉴定人之一。而专家证

^⑩ 徐立根:“论鉴定”,载《证据学论坛》(第一卷),中国检察出版社1999年版,第17页。

人启动权与法律体系有很大的关系。由于英美法系国家和大陆法系国家对司法鉴定的规定不同,导致启动权也有所差异。

1. 英美法系专家证人资格

英美法系国家法律一般不直接区分鉴定人和证人,认为鉴定人是一种特殊证人——专家证人,鉴定结论则是专家证言或意见证言。^① 法务会计人员在证人席的作用是,在公开的论坛上最后证明他们的调查结果。英国和美国的法律认为专家证人和普通证人之间的区别仅在于其掌握的知识不同,两者的陈述无论在逻辑学还是在心理学上,无论在诉讼地位上还是在法律意见上,都没有本质的差异。因此,鉴定人在诉讼活动中的地位应当与证人相同;适用于证人的诉讼规则一般也都适用于鉴定人。^② 因此,英美法系国家并没有形成独立的司法鉴定制度。因此,法务会计的诉讼支持作用,是与这一类国家的证据法律体系分不开的。下面仅就美国采用专家证言的情况加以介绍:^③

(1) 排除意见证言。在美国证据法中有这样的规则,即反对普通证人以意见或结论的形式提出证言。一般说来,在证人席上提供证言的普通证人必须限制自己,使自己只叙述第一手的经验事实,尽管他通常不能使自己摆脱从第一手观察中得出的意见和结论。例如,美国《加州证据法典》规定:除非证人对特定事实有经验知识,否则证言是不可采的。这条规定的理由是:对一般的外行人能理解的事实下结论应该是陪审团的事,陪审员也被认为是这种一般的外行人。如果陪审团通过将证人提供的事实集中起来,可以得出他自己的结论,就不需要证人提供他自己的结论。否则,证人就侵犯了陪审团的正当领域。^④

(2) 专家证言。但是,排除意见证言的规则有许多现实的例外,专家证人的意见就是其中之一。在法律上,术语“专家”的含义往往比较

^① 卞建林译:《美国联邦刑事诉讼规则和证据规则》,中国政法大学出版社1996年版,第117页。

^② 沈达明编著:《英美证据法》,中信出版社1996年版,第153-155页。

^③ Douglas Ziegenfuss, 2003, *Forensic Accounting Hot Old Profession*, *Quest* (Winter 2003), pp. 12-15.

^④ 刘晓丹主编:《美国证据规则》,中国检察出版社2003年版,第353页。

广泛,并不局限于获得某种学历和资格证书。例如,训练有素、经验丰富的电视修理工与著名的神经外科医生同样是一位专家。^⑮因此,美国《联邦证据规则》第702条规定:“如果科学、技术或其他专业知识有助于事实审理者理解证据或者裁决争议事实,则凭借知识、技能、经验、训练或教育而够格为专家的证人,可以以意见或其他形式就此作证。”规则702条不是在狭义上界定专家,而是界定为凭借“知识、技能、训练或教育”而够格为专家的人,包括那些“有技巧的”证人。规则702条将专家可凭借的知识界定为“科学的”和“技术的”,而且扩展至一切的专业知识,^⑯“有大批人被称为‘有技巧的’证人,如银行业者、评估不动产价值的不动产所有人”。其立法理由是专家具有特别的训练、知识和技术,依赖那些能够从某些特定资料中得出普通陪审员所不能得出的结论。1993年的Doubert诉Merrel Dow制药公司案判例修正了这个条款,允许初审法院判断专家证词在本案中的可接受性(admissibility),其关注的核心是专家的分析方法而不是专家的结论。^⑰这个判例对于那些“非科学的”(scientific)专家的影响非常大。会计、审计专家明显也属于“有技巧的证人”,但是不属于科学家(scientific),因此,这个判例对于法务会计人员如何在法庭上作证有实质性的影响。

在接受业务以前,法务会计专家需要提供给律师一份履历。以下是一位美国的法务会计专家——泽夫在接受业务前,提供给律师的履历。^⑱履历主要分为五部分:

第一部分名为“法务会计、专家证人和诉讼支持的典型业务经历”(Representative Engagements in Forensic Accounting, Expert Witnessing and Litigation Support)。详细经历见表1。

^⑮ G. 杰克·波罗格纳和罗伯特·J. 林得奎斯特:《美加查处舞弊技巧与案例》,中国审计出版社1995年版,第58页。

^⑯ 刘晓丹主编:《美国证据规则》,中国检察出版社2003年版,第353页。

^⑰ B. K. Peterson and D. R. Barnhill, 2003, *Accountants as Expert Witnesses: A primer on Meeting Daubert Challenges*, *Journal of Forensic Accounting* (Vol. IV): 113 - 126.

^⑱ Zeph Telpner, Michael Mostek, *Expert Witnessing in Forensic Accounting*, 2003 by CRC Press LLC, Boca Raton London New York Washington, D. C. p. 8.

表 1 法务会计、专家证人和诉讼支持的典型业务经历

案例名称	涉及问题	服务内容	法院
尼古拉斯运输公司和中部养老基金东南和西南区分公司之间的纠纷仲裁	企业终止	泽夫受雇于中部养老基金,任务是确定尼古拉斯公司是否终止。出庭作证	伊利诺州芝加哥和俄亥俄州克里夫兰市的美国仲裁协会(American Arbitration Association)案例
根据美国《破产法》第十一章重组条例(Reorganization)起诉玛森迪逊干线公司。	破产	泽夫受雇于中部养老基金,质询公司违反多雇主养老基金计划法(Multi-Employer Pension Plan Act)提取基金的责任。出庭作证	美国破产法庭北卡罗来纳州中部管区的案例
科纳诉未来塑料公司议案	收益损失	受雇于原告,客户被来自于私人车队的一辆卡车飞速轧过。为客户计算收入损失。出庭作证	
温妮运输公司诉阿诺得等以及温妮运输公司等诉哈里案	资产计价	泽夫被任命为特别专家(special master),为卡车公司做账。最后庭外和解	依阿华州地方法院
路易斯服务中心公司诉马克运输公司及其财务公司	反垄断价格操纵罪上诉	受雇于被告,向美国上诉法院第八区巡回法院提出反垄断上诉,之后原告又向美国最高法院提出上诉。第八区巡回法院否定了地方法院的判决,美国最高法院支持第八区巡回法院的判决。向律师提交解释信	内布拉斯加州美国地方法院

续表

案例名称	涉及问题	服务内容	法院
依阿华州哥兰乌市(Glenwood)太平洋广场居民诉哥兰乌市排水部门(依阿华州哥兰乌市水利设施托管机构)	公用水价格争论	受雇于被告,解释定价合同,以及根据该合同确定正确的增长率。最后庭外和解	依阿华州米尔斯郡地方法庭
达克拉工业公司诉达克拉体育用品公司	商标侵权	受雇于被告,确定被告从制造和销售商品中的获利是否属于商标侵权。提交报告并出庭作证	美国地方法院
波尔运输公司诉美国	独立合同工或雇员	受雇于原告,作为一个专家证人证明:原告的司机是独立合同工(independent contractor),而非雇员;其应缴税金不应由美国国税总局(Internal Revenue Service)来评估。提交报告并出庭作证	内布拉斯加州地区的美国地方法院
雷欧配送公司诉费舍国际控股公司等	违约	受雇于被告,驳斥原告关于运输合同被被告错误废除的起诉以及赔偿要求。最后庭外和解	弗吉尼亚州西部区哈瑞孙步格分区,美国地方法庭

从表1中我们可以看出,该法务会计专家提供的诉讼支持服务是多种多样的。但是对于律师来说,选择专家证人时,必须考虑其案件的特殊性。例如,如果是应对国家税务总局的诉讼,那么主要专家证人经历

就应当与税务诉讼有关,显然办过 100 个类似案件的税务会计专家要好过只办过 10 个案件的那些专家。

第二部分是发表过的专著或论文。这个部分可以包括法务会计专家撰写的任何有关法务会计或其他会计专题的课本、论文、专著。提供专家已有的学术研究成果,能使人认为该法务会计人员有广博的技术知识,而且受到职业界的承认。例如,泽夫已经发表了由 AICPA、IRS 等出版的职业后续教育的课本,并在会计师杂志等行业期刊上发表过多篇论文。

第三部分是教学经验。这部分内容能让人相信该专家有能力将会计技术问题以通俗易懂的方式向其听众——法官和陪审团转达。法务会计人员的一项重要贡献就是:将复杂的财务会计事项和数字资料翻译成一般外行能够理解的术语。例如,泽夫已经为 23 个州的注册会计师协会、国家税务总局、贸易协会和企业教授过课程,同时在大学中上税务、会计、审计课程。

第四部分是法务会计专家的工作经历。这部分内容告诉人们:法务会计专家的经验 and 知识主要从何而来? 该专家有何成就? 例如,泽夫的工作经历包括在安达信事务所从事审计业务、曾是米勒莫尔事务所的税务合伙人、自行执业等。

第五部分是所受过的教育。这一部分经历仅仅佐证该会计专家能够完成其任务。例如,泽夫是会计本科毕业、注册会计师、注册法务会计师(第一批 18 个学员之一);美国注册会计师协会和內不拉斯加注册会计师协会成员;曾获得美国法务会计师理事会、法务调查师理事会文凭、內不拉斯加杰出会计师奖等。

从泽夫的履历中可以看出,法务会计人员虽然没有绝对的资格限制,但是其必须用行业常用的方式证明自己具有专家技能——如教育、工作经验、执照或证明、已参加的技术培训课程、已发表的论文、在行业协会担任的职务、获奖和受到表彰情况等。通过这种方式,使得法庭相信他的证言是可接受的(admissible)。法务会计人员作为专家在法庭上作证,是因为其具有超过一般人的专业技能——他们的专长领域不仅在会计和审计方面,而且在刑事调查、报告撰写和作为专家证人出庭作证方面。

法务会计人员的介入能使案件更加容易解决,事实更加容易得到澄清。法务会计人员可以由原告、被告或法院来指定,但是他们必须是出色的专业知识和信息的传达者、品行优秀,并且在外表上给人以可信赖感。他们的立场必须是公正、客观的。法务会计专家往往会面临对方律师阻挠其作为专家出庭作证的情况,对许多法务会计人员出庭的案件也都产生了或多或少的影 响。在法庭上,法务会计人员往往要谨慎地向人们显示:他们熟谙财务事项的鉴定和信息解释、调查、证据学、法庭报告等技能,具备专家证人的资格。

G. 杰克·波罗格纳和罗伯特·J. 林得奎斯特(1995)在一家加拿大多伦多负责法务会计实务的会计师事务所——毕马威·林德奎斯特·霍姆斯的职员中作问卷调研时,有一个问题问道:作为一名法务会计人员,你认为自己应当怎么做?他们得到的反馈是:

(1)我想我自己像是寻求真理的人。

(2)我把我自己法务会计的职责规定如下:调查和分析财务文件资料;把我从调查中得出的结果以某种报告、会计时间表和文件简述的形式表达出来;协调和支持进一步的调查,包括以专家证人的身份出现在法庭的可能性。

(3)我是一名客观的观察者或专家。……我作为一名法务会计师的作用超越了特殊的财务问题,似乎是一个客观的个人出现在民事诉讼案件中,在客户和律师之间;或者是在刑事的诉讼程序中,在调查人员和犯罪分子之间提供缓冲剂的人。因此,我被人们认为是指定给任何既定案件专家小组的一名不可缺少的成员。^①

2. 大陆法系专家证人资格

大陆法系国家的法律一般都明确地把鉴定人与证人区分开来,认为鉴定人与证人在证据的处理方法上不尽相同,并赋予鉴定人较证人更高的诉讼地位。有的将鉴定人作为审判官的辅助人,有的将鉴定人作为具有专门知识、鉴定证据的人,有的甚至将鉴定人称为“科学的法官”。^②

^① G. 杰克·波罗格纳和罗伯特·J. 林得奎斯特:《美加查处舞弊技巧与案例》,中国审计出版社1999年版,第65页。

^② 官万路:“鉴定制度比较研究”,《证据学论坛》(第一卷),中国检察出版社2000年版,第71页。

因此,大陆法系国家在司法鉴定人资格上采取鉴定权主义的基本原则,又称为“固定资格原则”或“资格制”,即由法律或权力机关明确规定哪些人或哪些机构具有鉴定主体资格,或者将鉴定权固定地授予特定的人或机构。具体分为三种情形:第一种是将鉴定权授予个人,例如,《法国刑事诉讼法》规定,鉴定人应该在最高法院或上诉法院注册;鉴定人注册名单的确定方法由行政规章规定;入选上述名单的鉴定人应在入选时当庭宣誓;预审法官一般应从上述名单中挑选鉴定人。第二种情形是将鉴定权授予某些机构。例如,按照俄罗斯有关法律规定。刑事案件中的各种鉴定要由国家授权的司法鉴定机构负责,如司法部下属的司法鉴定研究所和实验室、内务部下属的刑事技术部门、卫生部下属的法医学鉴定所和司法精神病学研究所等,只有当上述机构无法进行鉴定时,如涉及建筑学、机械、艺术等,司法人员才能授权其他机构进行鉴定。第三种情形是前两种情况的结合。例如,德国的法院中既有以个人名义享有鉴定权的医师鉴定人,也有以集体名义行使鉴定权的法医鉴定委员会,既有从事鉴定工作的政府机构,也有民间鉴定机构和具有鉴定资格的个人。在某些情况下,当事人可以自由选聘鉴定人。

大陆法系国家将专门司法鉴定人限定在少数人,一般具有大学本科以上学历,有专门的经验。在非专门司法鉴定领域内,只有建筑师、会计师、律师、医师、土地房屋调查师等这些获得资格认证或较高学历的人才具有鉴定人的资格。^④

3. 我国的专家证人资格

我国虽然归属于大陆法系国家,但是对鉴定人的看法又与一般的大陆法系国家不同。我国法学界一般认为鉴定人并不是某一当事人的证人,也不是“科学辅助人”,它是帮助司法机关解决诉讼有关专门问题的专家,同时又是诉讼参与人之一。这一法律地位明确了我国鉴定人并不享有优越于其他诉讼参与人的地位和权利,鉴定结论也无“科学判决”的性质。因此,有学者认为,我国鉴定人的法律地位比英美法系国家的

^④ 孙业群:《司法鉴定制度改革研究》,法律出版社2002年版,第79页。

高,比一般大陆法系国家的低。^②

笔者不同意这个观点。根据法[2001]23号《人民法院司法鉴定工作通知》,最高人民法院、各高级人民法院和有条件的中级人民法院可以建立司法鉴定机构。而我国法释[2002]8号《人民法院对外委托司法鉴定管理规定》中则规定:“人民法院司法鉴定机构建立社会鉴定机构和鉴定人(以下简称鉴定人)名册,根据鉴定对象对专业技术的要求,随机选择和委托鉴定人进行司法鉴定。”《司法鉴定机构登记管理办法》又规定,司法鉴定人没有经过登记,任何单位不得从事司法鉴定工作。很明显,我国的司法鉴定也属于鉴定权主义,与德国的模式是类似的。因此,在现行的法律体系下,我国的法务会计专家证人和司法会计鉴定机构都是需要资格认证的。

(二) 专家证人启动权

在英美法系国家,由于采用抗辩式庭审,原、被告双方都可以聘请法务会计专家。以美国为例,根据《联邦证据规则》的规定,法院必须根据当事人的申请裁定是否指定专家证人。如果法院指定专家证人,必须得到当事人的同意。如果不指定专家证人,也必须说明理由。指定专家证人对事实的断定应告知当事人,任何一方当事人都能在庭外向他提问并录下其证言,法院或任何一方当事人都能请他作证。任何一方当事人,包括请他作证的一方都能反讯问他。同时,该规则并不限制当事人请来自己选定的专家证人。允许法院指定专家证人的立法理由是,许多人都关注着,如果当事人挑选对自己有利的专家证人,某些专家证人是用金钱买来的,许多有名望的专家证人不愿意卷入诉讼中去。法院指定专家有时候能避免原、被告双方的“专家大战”的现象。不过,“专家大战”的现象在法务会计人员介入的情况下是非常常见的。如像证券集团诉讼这样的民事案件,原、被告双方对于使用什么模型、什么数据来计算损失等情况往往意见不一,原、被告请的专家也经常站在自己一方的角度来阐释。因此,“援用此项程序本身就起着减少其使用的需要,因为这样做的可能性对当事人指定的专家证人以及指定他的当事人起着清醒头脑

^② 崔秀丽:“论鉴定人”,转引自邹明理主编:《侦查理论与实践研究》,警官教育出版社1999年版,第582-591页。

的作用”。^②

我国的法律对于司法鉴定的启动权规定不太一致。例如,刑事诉讼法规定侦查部门可以聘请鉴定人,而犯罪嫌疑人只有申请补充鉴定和重新鉴定的权利;而民事诉讼法则规定,人民法院对专门性问题认为需要鉴定的,应当交由法定鉴定部门鉴定,没有法定鉴定部门的,由人民法院指定的鉴定部门鉴定。《司法鉴定程序通则(试行)》中还规定,当事人负有举证责任的,可以通过律师委托鉴定。《行政诉讼法》的相关规定与《民事诉讼法》相同。因此,我国的法律界人士往往认为,从保证司法鉴定人的信用和执业质量出发,应当由法院来指定鉴定人,也就是法务会计专家。

(三) 法务会计主体的主要来源

由于法律制度的限制和影响,世界各国法务会计专家主体,亦即执行法务会计的人员也不尽相同。一般而言,法务会计专家主要来自以下几个地方:

1. 中介机构

在英美法系国家,法务会计专家主要来自会计师事务所等团体。

随着舞弊现象的大量发生,美国近几年的法务会计行业进入飞速发展的阶段,遍地开花结果。或许是幸运之神眷顾法务会计行业,如今,美国越来越多的企业在“安然事件”以后,痛定思痛,聘请法务会计专家来调查企业舞弊并且为诉讼做准备。如今,美国最大的100家会计师事务所中,有40%开展了法务会计业务;而美国法务会计人员的摇篮——注册会计师协会,1992年还仅有5500个成员,2002年时已经达到25,000人。^③此外,一些其他协会的专家也可以成为法务会计人员。例如,评估机构中的评估师。许多注册会计师也获得了注册评估分析师(Certified Valuation Analyst, CVA)资格。

如今,美国的法务调查大学(American College of Forensic)随其出版物法务调查杂志提供注册法务会计师证书(Certified Forensic Accountant

^② 刘晓丹主编:《美国证据规则》,中国检察出版社2003年版,第358页。

^③ D Larry Crumbley; Nicholas Apostolou, Forensic accounting: A new growth area in accounting, Ohio CPA Journal; Columbus; Jul-Sep 2002, (Vol.) 61. Issue: 3, pp. 16-30.

certificate)。注册会计师可以通过这个证书来显示其诉讼支持服务的专业技能。

加拿大的法务会计行业成员主要来自 CA·IFA。1998 年,调查与法务会计协会(IFA)成立。2000 年,加拿大特许会计师协会(CA)与调查与法务会计协会(IFA)又形成联盟。不过,在加拿大魁北克省,政府部门禁止特许会计师自称为专家。2002 年,有关团体与政府进行协商,讨论改变这些规定,并形成了魁北克省调查与法务会计卓越联盟会员的特许会计师逐步形成了过渡条款。在这些条款下,达到联盟标准的会员被授权使用“CA·IFA”的称号。

我国目前也已经有部分会计师事务所所有资格从事司法会计鉴定工作。例如,据统计,上海市目前有 36 家司法会计鉴定机构,其中 35 家是会计师事务所。这些司法会计鉴定机构受司法会计鉴定委员会的统一管理、指导和协调。上海市司法鉴定委员会由市公安局、市检察院、市高级法院、市司法局、市卫生局、市财政局、市府法制办、市委政法委 8 家单位组成。除了会计师事务所之外,部分资产评估机构也经常受托从事司法会计鉴定工作。

2. 教育机构

大学里的会计、审计和经济学教授也常常扮演法务会计专家的角色。在美国,许多大学都已经开设了法务会计专业或课程,也有不少教授本身是 CPA、注册法务会计师或者注册舞弊师,或者是相关专业杂志的编辑。例如,法务会计杂志(Journal of Forensic Accounting)的编辑丹尼·赫曼教授(Danny Heitman),就是路易斯安娜州立大学会计教授。我国目前的司法会计鉴定人员,也有部分来自高校。

3. 政府机关、法院和司法部门

在我国,政府部门和司法机关等内部的司法会计鉴定部门属于法定(一般事务所和高校的司法会计鉴定人属于授权)的法务会计部门。一般中级以上的检察机关和人民法院下的技术部门,都有司法会计鉴定的权力和职责。此外,财政系统、物价局等都有专门的技术人员,如物价局对涉案的财物等进行鉴证。

相比之下,美国等国家政府部门也设专门机构,聘请法务会计专家。美国诉微软案中美国政府的法务会计专家证人弗里得里克·R·沃伦·

博尔顿,曾经是司法部反垄断部门的首席经济学家,后来是一家经济咨询公司的合伙人。他所作的证词就是微软的产品和市场定价存在垄断行为。^⑤其他如国家税务总局(IRS)、联邦调查局(FBI)等,都会聘请专家。FBI在1997年时的法务会计人员达到460人,是1992年的两倍。^⑥

三、法务会计主体的法律责任

在一般人眼里,法务会计人员在法庭上的地位是权威性的,还能有谁对这种权威提出挑战呢?法务会计工作会有风险吗?曾经有研究者指出,在20世纪90年代中期以前,美国50个州都采用了对专家证人的证言绝对免除责任的做法。^⑦虽然这个观点曾经引起争议,但是在美国以前确实很少有针对专家证人提出的诉讼。事实上,虽然法务会计专家被告上法庭的案例很少,但并不是没有先例,而且在美国还可能逐渐形成一种趋势。下面我们简单地看几个案例:

1. CSX运输公司诉卡塞尔(Casal)案。由于法务会计专家的未来工资模型是建立在错误的假定上的,因此成为被告。^⑧

2. 雷文诉威斯公司等案。在某离婚诉讼中,一方当事人聘请了会计公司威斯公司来计算丈夫的经营利润。双方当事人按照公平分配达成了和解协议,该协议获得了离婚法庭的认可。后来,当法庭拒绝退出和解时,丈夫将会计公司告上了法庭,认为由于会计公司价值评估的错误,导致自己在和解中支付的金额超出了应该支付的。这个问题在新泽西最高法院看来是“离婚诉讼当事人所选择的会计师在确定企业资产的价值,从而公平分配财产时,作为一个‘不偏不倚的专家’,是否应当对自己未遵守会计准则的疏忽负法律责任”。法庭区分了法务会计人员作

^⑤ 乔尔·布林克利、史蒂夫·洛尔著:《美国诉微软案:里程碑性的内幕故事》,刘庸安、范一亭、林小荣译,北京大学出版社2001年版,第117页。

^⑥ <http://www.bus.lsu.edu/accounting/faculty/lcrumbley/forensic.html>.

^⑦ Hanson, Randall K., Joanne W. Rockness and Robert L. Woodard. 1995. Litigation Support Liability—The Mattco Decision, *The CPA Journal* 65(3): 28-31.

^⑧ CXS Transportation, Inc. v. Casale, 1994.

为“评价人”和“仲裁人”的区别,认为该法务会计专家的业务不是“判决并且不属于准司法性质的”,因此不能免除责任。该案例确立了免责的基础之一:法务会计人员的角色:法务会计人员在离婚案中是“评估师”,而非证人。^⑨

3. 麦克托诉亚瑟杨(Auther Yang)案。原告诉被告职业疏忽、虚假陈述和欺诈隐瞒。职业疏忽是因为亚瑟杨会计师事务所的小册子上说明会计师事务所派出的诉讼服务人员都是经过专业训练的,“因为这能降低职业错误责任风险”。但是派到麦克托公司的人员却从未受到过诉讼服务的训练。虚假陈述是因为该会计师告诉麦克托公司重新编制一本账,而且没有告诉律师会计账簿是重编的。欺诈隐瞒是因为会计师没有解释他计算的损失是依赖于创造出的估计表的。该案例中,初审法庭认为被告(summary judgment motion)基于“不洁之手”学说(unclean hands doctrine)和绝对诉讼特权的简易判决主张是一个法律问题(matter of law)。最终上诉法庭则否决了初审法庭的决议。

从以上几个案例可以看出,一方面,影响法务会计专家是否负法律责任的因素是多方面的。例如,法务会计人员的身份是什么?是否适用于免责条款?不过,另一方面,法务会计专家越来越多成为被告的一个重要原因,恐怕是“专家证人的疏忽和舞弊变得越来越严重”。^⑩ 笔者推断,未来导致法务会计专家遭受诉讼的原因主要可能来自以下几方面:

1. 职业疏忽和舞弊。

2. 独立性问题。前面提到了法务会计专家作为一个“不偏不倚的专家”,但是这个情况有时候会受到挑战。假如该专家与原、被告存在利益冲突,如前面所说的会计师事务所既提供审计,又提供诉讼支持服务等。

3. 商业机密问题。美国曾经有一个案例,法务会计专家最后被禁止出庭作证,因为其证词牵涉到其他企业的商业机密。

^⑨ Levine v. Wiss 1984, 399.

^⑩ Richmond, Douglas, The Emerging Theory of Expert Witness Malpractice. *The Capital University Law Review* 1993. 22(3): 693 - 710.

四、对法务会计主体法律规制和法律责任的评述

(一) 信用制度是司法鉴定制度的基础

司法鉴定制度,与经济学的信用制度是分不开的。源于经济学的信用(credit)赋予受信人以其付款或承诺付款的能力在特定的期限内无需付款就可以获得劳务、货物或资金。信用制度是我国社会主义市场经济健康发展的前提和基础,建立在市场经济基础之上的法律制度当然更是离不开信用制度。法律和信用既有替代性的一面、又有互补性的一面。就替代性的一面来说,当事人越讲信用,人们之间的信任度越高,即使法律不完备,也能按照信用原则实行,法律的重要性越小。反过来,法律制度越健全,正式合约越能得到有效执行,信用的重要性越小。^①从理论上来说,信用制度是一种比法律成本更低的维护社会秩序的机制。但是,这在现实中往往又形成了悖论:一旦当事人的信用不高时,必须用法律来约束,而恰恰是因为有了法律,才保证了信用。因此,就互补性来说,法律和信用两者都起作用,是维护市场有效运行的两个基本机制,缺一不可。就与法务会计相关的司法会计鉴定来说,对于不同的主体,其权利义务都需要法律来规定;而鉴定人、当事人、裁判人是否忠于客观实在,在很大程度上又需要靠信用来维持。再健全的法律也需要给执法者留下一定的空间,在中外的法律对司法鉴定结论的运用上,都不同程度地使用自由心证制度,这种自由心证制度的基础就是信用。^②在普通法系国家,长久以来都对会计等行业采用自律管理为主、政府管制为辅的做法,就是因为其存在公认的道德基础——信用。而“安然丑闻”以后,也正是因为相关行业信用受到了破坏,才加大了政府管制。

(二) 庭审方式对法务会计主体资格、地位和启动权的影响巨大

从前面的论述可以看出,庭审方式对法务会计主体资格、启动权等方面有巨大的影响。因此,事实上也影响着法务会计行业的发展。由于

^① 孙业群:《司法鉴定制度改革研究》,法律出版社2002年版,第10页。

^② 孙业群:《司法鉴定制度改革研究》,法律出版社2002年版,第12页。

英美法系国家采用对抗式庭审,当事人可以聘请法务会计专家,且法务会计人员属于专家证人的一种,才使得会计师事务所的法务会计业务迅速发展。我国原先采用的纠问制庭审方式和卷宗移送制度,赋予了司法鉴定人员较高的地位。正因为如此,才使得有关部门对司法鉴定机构的资格设置了门槛,从而实际上对发展民间的司法鉴定团体产生影响,包括法务会计行业。这种门槛设置的结果,往往并不导致程序的公正,反而可能产生行政干预诉讼的结果。目前,我国正在向对抗式庭审和证据开示制度过渡,为民间法务会计行业的发展提供了可能。例如,我国1996年修改后的《刑事诉讼法》、1998年《关于民事经济审判改革问题的若干规定》等,都在不同程度上强化了庭审功能,司法鉴定人也要公开、直接地接受法庭调查和法庭辩论,这在实际上对司法鉴定人的权威地位提出了挑战。这种挑战非常可能使有关部门放宽鉴定机构的设立门槛,从而推动相关行业的发展。这就为我国的法务会计行业发展以及当事人启动法务会计提供了可能。

(三) 法务会计主体的司法规定实际上重新分配了举证责任

证明责任的分配实际上产生了一种经济后果即导致资源的重新分配。虽然从当事人对证明责任分配的要求——平等、公平角度出发,证明责任采用的是“证据距离”等原则,证明责任的分配原则实际上也是诉讼成本最小化的一种方式,“如果说公正是诉讼的最高价值的话,那么,效益或许应被视为诉讼的第二价值”。^⑤

庭审方式的改变对法务会计的影响,实际上也导致了证明责任的重新分配。例如,根据我国《民事诉讼法》“谁主张,谁举证”的原则,民事审判的当事人理应有权启动司法鉴定,有权聘请法务会计专家。在刑事公诉案件中,由公安和检察机关负主要举证责任。《刑事诉讼法》虽然没有直接规定当事人启动司法鉴定的权利,但是规定了被告可以申请补充鉴定和重新鉴定等。《行政诉讼法》则规定了在行政诉讼中,被告负主要举证责任。如果由法院来指定司法鉴定,那么鉴定人的证明责任是属于原告的还是被告的?法官是否应当直接介入到证明工作中去?这

^⑤ 柴发邦主编:《体制改革与完善诉讼制度》,中国人民公安大学出版社1991年版,第71页。

种介入是否会影响其公正的判断? 这些问题的回答, 仍有待于理论和实务的进一步发展。

五、我国发展法务会计的制度问题

(一) 关于现行司法鉴定人资格的问题

鉴定权主义本来是为了维护司法鉴定的权威性而采取的鉴定模式。但是, 这种模式在实际操作中, 很容易为行业的发展形成壁垒, 而且容易产生专断和腐败。什么样的法务会计是合格的? 这个结论, 本来应当由接受法务会计服务的各方面来评价, 而不是光由司法机关来指定。

此外, 现行的司法鉴定专门机构依附于司法机关或行政机关, 缺乏独立性。从经济学的角度说, “一个经济上明智的决策者从某些先验的信号开始, 然后根据新的证据通过使他们同一些推理规则相一致的方法来对他们修改”。^④ 由司法机构内部负责法务会计业务, 容易使审判人员产生事先的偏见, 无法保证这种证据的修正作用。作为审判机关的法院, 理应在审理中保持客观独立, 形式上也应当独立于双方当事人, 才能做出客观公正的评价。体现在法务会计中也是如此。因为这很容易造成一个局面: 开展法务会计活动的司法鉴定人员是警官、法官, 同时又成为鉴定人。由于我国的法律明确将鉴定人列为诉讼参与人之一, 这就容易产生既是运动员又是裁判员的现象。

同时, 这种内部指定鉴定人员的现象, 往往使得回避制度无法落实。^⑤ 根据《司法鉴定程序通则(试行)》第 12 条的规定, 应当实行回避的包括: 案件的当事人或者当事人近亲属; 本人或者其近亲属与案件有利害关系的; 担任过案件的证人、勘验人、辩护人、诉讼代理人的; 其他可能影响司法鉴定公正等人员。遗留的问题还有: 法院如何确定哪些人应

^④ 罗伯特·考特、托马斯·尤伦:《法和制度经济学》, 上海人民出版社 1999 年版, 第 692 页。

^⑤ 孙业群:《司法鉴定制度改革研究》, 法律出版社 2002 年版, 第 221 页。

当回避?这种保证独立性的责任是否应当由法院负责?事实上,在案件审理过程中,当事人只有拿到鉴定书的时候,才知道鉴定人姓名,而无法落实当事人申请回避的权利。

(二)关于法务会计人员诉讼支持业务法律责任的问题

我国虽然有专门的司法鉴定制度,但是对其法律责任的规范极少。《刑法》中规定了鉴定人“故意作虚假证明、鉴定、记录、翻译,意图陷害他人或隐匿罪证的,处3年以下有期徒刑或拘役;情节严重的,处3年以上7年以下有期徒刑或拘役”。^⑤但是对于民事责任等,几乎没有规定。在《司法鉴定程序通则(试行)》中,规定鉴定必须由两个人负责,一人负主要责任,一人负次要责任。主要责任是什么?次要责任又是什么?都没有明确说明。而且用这种部门规章来规定法律责任的做法,恐怕也违背了《行政许可法》的精神。

(三)关于行业准则的问题

与英美国家相比,我国主要靠法律和司法鉴定相关办法来约束。但是,法务会计作为一门与会计有紧密关系的学科,行业规范尚未形成,对于在事务所发展法务会计业务是非常不利的。曾经有一个案例,在一个贪污案庭审时,先后聘请了六家会计师事务所进行司法会计鉴定,最后的结论竟然是3:3。这除了有事务所本身的原因和会计专业判断的因素外,缺乏一套诉讼支持服务的准则或指南往往也是因素之一。因此,发展法务会计行业,必须形成一套行业准则。

(四)关于专业人才的培养问题

目前,即使在会计师事务所中,对法务会计有较多了解的专业人员都还不多。法务会计是否真正地能实现其最终服务目标,不仅要有完善的法务会计实务标准作为法务会计人员的行为规范,更重要的是要有一批合格的、高素质的法务会计人员。高素质的法务会计人员除应具有严谨的工作作风,高度的责任心,还需有过硬的业务能力。在对法务会计人才的培养上,必须注重学科的综合性和会计知识、法律知识、调查技术,甚至是计算机运用能力相互结合。曾经有学者研究了美国的法务会计教育,发现已有越来越多的大学开始提供法务会计教育。但是对如何将

^⑤ 《中华人民共和国刑法》第305条。

法务会计融入到会计和法律学科的建设之中,法务会计实务界和理论界尚有很多不同的看法,但笔者认为——我国发展法务会计教育已经刻不容缓。