

论专家证人制度下的法务会计诉讼支持

——基于中外案例比较的研究

林钟高¹ 武立明² 刘国君¹

(1 安徽工业大学, 马鞍山 243002; 2 厦门大学法学院 361005)

【摘要】随着市场经济的发展与资本市场的完善, 法务会计专家在法庭诉讼起到了日益重要的作用。法务会计诉讼支持是当今法务会计实务中一项重要的服务, 本文基于法务会计专家证人制度对法务会计的诉讼支持的相关问题(诉讼支持的作用、诉讼支持的证明力等问题)作了较为深入的探讨, 并结合国内外法庭实务, 在立足中国实际的基础上, 借鉴国外法务会计诉讼支持的可行经验, 提出我国法务会计诉讼支持的建议。

【关键词】法务会计 诉讼支持 专家证人制度

一、研究背景: 历史与现实

依据主流观点, 法务会计(Forensic Accounting)产生于20世纪80年代左右的美国, 是特定主体运用会计知识、财务知识、审计技术与调查技术针对经济纠纷法律问题, 提出自己的专家性意见, 作为法律鉴定或者在法庭上作证的一种新兴的行业, 主要可以分为两大部分——法律支持与舞弊审计(李若山, 2001)¹。它是在市场经济迅速发展, 经济组织不断扩大, 经济组织内部结构日益复杂以及经济组织间联系日益密切与经济纠纷趋于多样和复杂的背景之下, 为了保护相关利益人的权利和经济利益而形成的会计新领域。

法务会计源于英美法系, 其法律制度基础是专家证人制度。早在1871年, 苏格兰格拉斯格法庭和辩护律师需要一些特殊的会计人员为其提供法庭诉讼服务; 时至1900年, 美国和英国已经出现了指导会计人员如何提供恰当的专家法庭证词的文章, 因此法务会计被称为调查会计(Investigative Accounting)。到了20世纪80年代, 由Francis C. Dykeman教授发表的著名论文——《法务会计: 作为专家证人的会计师》, 奠定了法务会计的理论基础。在法务会计实务方面, 美国注册会计师协会(AICPA)颁布了《咨询实务帮助7——诉讼服务》, 明确了法务会计提供诉讼服务的六个领域。其后, 1988年成立了美国注册舞弊审核师协会(ACFE), 1992年成立了法务会计理事会, 再到2000年的*Journal of Forensic Accounting*创刊, 美国法务会计在理论和实践方面都在不断成熟与深

入, 形成了以注册会计师、注册舞弊检查师为主体的法务会计专家, 在涉及到财务、会计和审计的法律纠纷和问题中起到了积极的诉讼支持作用。

受美国的影响, 其他主要资本主义国家特别是英美法系的国家(如英国、澳大利亚、加拿大以及中国香港等)都纷纷认同了法务会计在当今市场经济和资本市场上的作用, 并结合本国和本地区的实际进行了相应的讨论和研究, 也形成了相应的指导法务会计实务的机构或指导性文献(规则)等。其突出表现在:(1)加拿大注册会计师协会(CICA)成立了优秀法务会计联盟(the IFA Alliance), 在众多领域(国际仲裁、知识产权的诉讼支持以及法务会计实务指南和准则方面)起到了非常重要的作用, 是最成功的专门化组织之一。在加拿大, 大约有1/3的会计师事务所从事法务会计服务, 主要的领域涉及到调查与分析、诉讼支持、经济计量损失和专家证人等。(2)澳大利亚主要有两大会计组织从事法务会计的实践和研究, 一个是澳大利亚注册会计师协会(CPA. Australia), 另一个是澳大利亚特许会计师协会(IACC), 但两者的研究方向和业务却有所不同, 前者主要从事的是公共事业部门工作, 对欺诈行为进行调查及对部分控制和防止欺诈的行为进行评价, 后者通过法务会计专业小组, 主要致力于私有部门的会计实践(主要涉及到因违反合同或侵权行为给当事人造成的损失计算等)。2002年6月ICAA通过了法务会计准则(APS 11号), 以及两大组织联合研究指南: 法务会计2(GN 2)。(3)

1 李若山教授的观点与美国学术和理论界关于法务会计的含义是一致的, 我们也赞同该观点。美国法务会计网(www.forensicaccounting.com)的定义是 The integration of accounting, auditing and investigative skills yields the speciality known as Forensic Accounting. "Forensic Accounting", provides an accounting analysis that is suitable to the court which will form the basis for discussion, debate and ultimately dispute resolution. Forensic Accounting encompasses both Litigation Support and Investigative Accounting.

英国和中国香港的法务会计也有相应的发展,如在英国,英格兰和威尔士特许会计师事务所成立了诉讼支持小组(LSG),为中小企业提供相关的服务。

1998年毕马威会计师事务所在香港召开了主题为“舞弊与法务会计”的研讨会,对开展法务会计业务具有重要的作用。据美国注册会计师协会的统计数据,诉讼支持业务是注册会计师业务中增幅排在前10位的领域,大约12%的执业会计师曾作为专家证人在法庭上提供诉讼支持服务。在美国,诉讼支持中涉及到民事和刑事诉讼案件,约有40多个领域可能会涉及法务会计业务。在实例案件中不得不提起的“安然事件”,据我国著名学者李若山教授等的研究论文表明,法务会计专家作为专家证人在安然事件法庭诉讼中起到了重要的作用,为保护相关利益者起到了重要的作用。

随着市场经济的发展与资本市场的完善,诉讼案件中涉及到财务、会计和审计等法律问题的日益增多¹,法务会计专家在法庭诉讼起到了日益重要的作用,我国司法实务对专家证人制度中的尝试²,也为我国法务会计的发展开辟了道路。在诉讼支持业务方面,2003年1月9日,最高人民法院发布了《关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事诉讼赔偿案件的若干规定》。该《规定》为我国证券市场因虚假陈述引发的民事赔偿案提供了法律保障,对保护企业的投资者、债权人、企业员工以及其他利益相关者的财产权利起到了不可忽视的作用,也为我国法务会计的诉讼支持业务提供了广阔的前景和法律制度基础。

那么,法务会计的诉讼支持的核心问题究竟是什么?中外学者和有关案例对于法务会计的诉讼支持究竟有何差异?如何完善我国法务会计的诉讼支持制度?等等,这些问题都值得进一步讨论。

二、法务会计诉讼支持的核心:证据的可采性

既然法务会计诉讼支持是在遵循法定的诉讼程序的前提下,开展业务提供服务的;其工作的根本目的也就是能够对存在争议的法律问题提供解决争议的证据³。而证据的生命力在于其证据的可采性(Admissibility of Evidence),可采性问题几乎渗透到美国证据法的每个条文,成为证据法的灵魂⁴;而在大陆法系,把折中可采性称作为证据的证明能力(Competency of Evidence),它是

涉及到在司法、执法、仲裁、公正及监察等活动中解决有关人员的证据是否被采纳的准则。一言蔽之,就是指什么样的证据可以被采纳。

(一)证据可采性的前提:专家证人资格的认定

事实上,在英美国家,基于对法官与专家证人之间的矛盾心理,法庭在确定专家证人是否具有可采性,通常首先考虑到专家证人资格认定的问题。美国在专家证言使用范围上,有逐步扩大的趋势。最初只有当案件事实为普通的陪审员所难以理解时,法院才允许进行专家听证。而在社会经济快速发展过程中,《联邦证据规则》大幅度放松了对专家证言的限制,专家作证变得非常普遍,其中涉及专家证言的第702条规定:“如果科学、技术或者其他专业知识有助于法官或者陪审员理解证据或者裁决争议事实,则凭借专业知识、技能、经验、训练或教育而够格为专家的证人,可以以意见或者其他形式就此作证”。可见,如果证人具有任何形式的实质性的科学、技术或者其他专业知识,就可以作为专家证人。因此修订后的美国相关法律,不再要求只有当相关事实复杂性超过普通人的理解能力时才引入专家证人,只要对法官或者陪审员理解案件确实有所帮助,就可以引入专家证人。美国经济类专家证人主要包括三类:法务会计人员、注册资产评估师、经济学家。而法务会计专家通常是具有相当的会计和法律知识的人员来充当,主要是注册会计师(现在“四大”会计师事务所都有提供法律服务的业务,而且业务量也是非常之大的)和注册舞弊师等担任此项服务的主体。

(二)证据可采性对法务会计专家诉讼支持的要求

一般来说,不可采纳的证据主要有两方面的问题:一是关联性。《美国联邦证据规则》第402条开宗明义地规定:“有关联性的证据一般可采纳,一切无关联性证据不可采纳”。什么是关联性?第401条规定:“关联性证据是指具有下述盖然性的证据,即任何一项对诉讼裁判有影响的事实的存在,若有此证据将比缺乏此证据时更有可能或更无可能。”该规定在证据的关联性(事实)和可采纳性(法律)之间建立了一种对应关系,具有关联性成为证据适合性的前提。二是应受排除的证据。与争论事实有关联的证据,原则上都是可采纳的。但是,基于证明政策或公共政策的考虑,证据尽管有关联性仍能

1 在我国开始涉及到的财务、会计和审计的诉讼案件,主要是在行政诉讼和刑事诉讼领域。2003年1月9日最高人民法院发布了《关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事诉讼赔偿案件的若干规定》(又称为《1.9》规定),开辟了这一类法律诉讼案件在民事诉讼中的广阔前景。也为法务会计特别是诉讼支持业务在我国的发展提供法律条件。

2 专家证人制度源于英美法系国家,用于解决诉讼中产生的技术争议,可以说是大陆法系国家的鉴定制度相对应的制度设计。在我国的民事诉讼中无此规定,但是在我国实务中已有过尝试,我国目前采用的是“鉴定+专家辅助人”的制度设计来解决技术问题。详见胡震远,我国专家证人制度构建,法学,2007年第8期。

3 对于证据的概念,主要有四种观点:即事实说、根据说、材料说以及统一说,在法学界仍存在不同观点争议。

4 刘新品:《我国构建证据规则的视角调整》,载何家弘主编:《证据法论坛》(第二卷),中国检察院出版社2001年版,第101页。

予以排除。某些证据虽然有关联性,但是分量很小,证明价值可能是微乎其微的;或者关联性过于遥远,容易导致推测、虚构或者浪费时间;或者会产生多个争执点,容易混淆主要争议,造成事实与重心的偏离;或者可能会产生误导;或者证据本身存在不可靠或具有不确定性等。这些证据虽然有关联性,但是其存在的风险超过了证据的价值,因此需要排除。例如,美国《联邦证据规则》第403条规定:“证据尽管具有关联性仍能予以排除,即如果该证据的证明价值基本上被下述因素超过,即造成不公平的偏见风险、混淆争执点、导致陪审团的误会、不应有的拖延、浪费时间、不必要的提出重叠证据等理由。”判例中也有多个将非法搜查等途径获得的证据排除的情况,例如排除意见证言等。

大陆法对证据效力的规定比英美法少得多。我国一般对证据的采用有三个标准:客观性、关联性、合法性。客观性是指证据应当是客观存在的东西。这有两个方面含义,一是证据的内容必须具有客观性,是对客观事物的反应。二是证据必须具备客观存在的形式,是人们可以以某种方式感知的东西。前面已经说过,关联性标准,是指证据的关联性或相关性,指的是证据必须与需要证明的案件事实或其他争议事实具有一定的联系。司法和执法人员在评价证据的关联性时一般要考虑两个方面的因素:一个是时间和人力的耗费是否允许采用该证据;另一个是该证据的采用是否会给证明带来不必要的干扰或扰乱。所谓合法性有几个内容:一是证据的主体必须符合有关法律的规定。例如,根据我国现有法律,不具有鉴定资格的人作出的鉴定结论不符合合法性标准。二是证据形式,必须符合有关法律的规定,例如司法鉴定报告必须有两个鉴定人签名。三是证据收集程序和方法必须符合有关法律的规定。我国对证据的三性要求,也是散见于各项法律之中的。例如民事诉讼法第七十条“不能正确表达意志的,不能作证”;《关于民事诉讼证据的若干规定》(法释〔2001〕33号)第二十七条,“鉴定程序严重违法的”、“鉴定结论明显依据不足的”,当事人可以申请重新鉴定等。但是,从“三性”的要求来看,总的还是体现了证据采纳的标准,属于“可采性”的范畴。

三、诉讼支持实务:两大法系相关案例的比较

下面我们进一步论述中外两大法系之法律规范在专家证人制度下法务会计诉讼支持方面的重要区别。

(一) 美国的安然事件

2001年12月2日,美国企业500强排名第7的能源巨头安然公司正式向纽约破产法院申请破产保护,2002年1月初,安然公司的股票被纽约股票交易所摘牌,被迫实行柜台交易;2002年初,损失惨重的股东向安然公

司和安达信提出集体诉讼,指控其财务舞弊和证券欺诈;2002年10月,安然舞弊案件的主谋之一法斯托被联邦调查局正式逮捕。安然公司这一个曾经辉煌无比的明星公司的轰然倒下,给美国股市造成了沉重的打击。在安然事件的催生下制定的《2002年萨班斯—奥克斯利法案》,代表了一个新的资本市场监管时代的到来,对会计审计发展的意义尤为重要。一般在财务舞弊案件的调查以及诉讼过程中,诉讼当事人需要有相关证据来支持股东或者监管机构的诉讼请求,而这些证据中有相当一部分显然要来自于相关会计记录,发生舞弊的公司的审计公司在历年的审计过程当中已经被证明当了一个极不光彩的角色,因此,在安然公司破产案件受理过程中,美国证券交易委员会(SEC)及12个特别委员会委托了一个法务会计小组,通过跟踪电子文档和纸质文件线索、保存和恢复数据、收集当事人背景资料、调查审计工作底稿等方式在很短的时间内完成了绝大多数证据收集工作,保证了整个诉讼过程的顺利展开。这充分显示了法务会计在收集有关商业证据方面无可替代的作用和对诉讼的支持。在法庭上,安然公司负隅反抗,围绕什么是假账和虚假信息以及是否有做假账的行为和披露虚假信息行为等,展开了激烈的争辩,对于公司在2000年第3季度公布的收入和每股收益是否存在作弊行为问题也是振振有辞。法务会计凭借丰富的专家证人的知识,在对这些事实的认定、在什么意义上给予认定方面进行了强有力的论述,对最终定案惩罚安然公司以及安达信,保护投资者利益等发挥了重要作用。

(二) 欧洲的意大利帕玛拉特案¹

帕玛拉特公司是意大利的第八大企业,以食品生产闻名于世。2003年底,帕玛拉特突然申请破产保护,在意大利引起轩然大波,被称为欧洲的“安然事件”。改组后的帕玛拉特管理当局聘请了普华永道会计所作为鉴定人对公司的账目进行核查,对认定公司管理人员舞弊欺诈的事实,弄清真实的财务状况起到了不可忽视的作用。经调查,帕玛拉特财务欺诈的手法包括以下三个方面:(1)利用衍生金融工具和复杂的财务交易掩盖负债。帕玛拉特通过花旗集团(Citigroup)、美林证券(Merrill Lynch)等投资银行进行操作,利用衍生金融工具和复杂的财务交易掩盖负债。(2)伪造文件虚报银行存款。帕玛拉特通过伪造文件,声称通过其开曼群岛的分公司Bonlat将价值49亿美元的资金(大约占其资产的38%)存放在美洲银行账户。但美洲银行在2003年12月19日称,帕玛拉特集团设立的账户并不存在,而且提供证明文件也是假的。(3)利用关联方转移资金。帕玛拉特利用复杂的公司结构和众多的海外公司转移资金。据《华

1 本案例材料来源中国注册会计师协会专业标准部(www.chinaacc.com/new/2004_2/4022308532772.htm),著者杨志国、周蓝等。

尔街日报》报道，帕玛拉特注册在荷属安德列斯群岛的两家公司——Curcastle 和 Zilpa 是用来转移资金的工具。总之使用复杂的财务结构和避税场所作为妨碍报告透明度以及违反法律和规章要求的手段，是帕玛拉特公司财务造假的主要手段。

（三）我国的渤海集团侵权案件

2002年2月21日，山东枣庄市股民张先生状告渤海集团，并被济南市中级人民法院受理。4月19日，张姓股民状告上市公司渤海集团虚假陈述案准时在济南中院开庭。据介绍，2001年8月16日-17日，原告张姓股民先后3次分别以12.4元、12.29元、12.18元的价格购入渤海集团股票共计1500股，金额总计18435元。但随后该股票价格一路下跌，2002年1月29日，原告以6.17元的价格将这些股票全部卖出，导致损失9420.06元。原告认为其损失系被告虚假信息披露行为所致，因此，请求法院判令被告赔偿其损失9236.4元，手续费、过户费、印花税共183.66元，以及同期银行存款利息。由于渤海集团不同意调解，审判长宣布择日宣判。

张姓股民诉讼的依据是证监会于2001年11月公布的《关于对山东渤海集团股份有限公司违反证券法规行为的处罚决定》（证监罚字[2001]23号）。证监会的处罚依据是：1993年底，根据济南市人民政府办公厅《关于山东渤海集团股份有限公司兼并济南火柴厂的批复》（济政办发[1993]82号），渤海集团对济南火柴厂实施兼并。原文件规定“对原火柴厂的全部银行贷款给予两年挂账停息、三年减半收息的照顾，由市有关银行抓紧向上级银行申报”。对上述不确定性内容，济南市政府表示负责协调落实。1994年5月4日，渤海集团在《上市公告书》之附件《山东渤海集团股份有限公司兼并济南火柴厂报告书》中披露了“免二减三”政策，但遗漏了“由市有关银行向上级银行申报”的内容，至今未披露。1993年12月，被渤海集团兼并的济南火柴厂欠中国工商银行济南市经二路支行贷款本金1484万元和兼并前利息303万元，合计债务1787万元。在上述“免二减三”政策未得到银行批准且与银行就此发生诉讼的情况下，渤海集团一直坚持应享受市政府的“免二减三”政策，1994—1995年未计提此笔贷款利息，也未计提1996、1997、1998年的半息，导致这3年的年度财务报告中存在虚假数据。1999年渤海集团补提了此笔贷款1996、1997、1998年3年的半息，合计190.3万元……上述行为，构成了《股票发行与交易管理暂行条例》（以下简称《股票条例》）第七十四条第（二）项所述“在股票发行、交易过程中，作出虚假、严重误导性陈述或者遗漏重大信息的行为”。因此，证监会责令渤海集团公开披露上述未披露事项，并且对有关责任人处以警告处分。

（四）对比分析

根据以上案件，笔者试图从法律背景、诉讼类型等方面剖析两大法系在诉讼支持方面的差异，从调查方法的运用方面说明两者在诉讼支持方面的共同点。

1. 法律制度差异：法务会计与司法会计的争议。

由于法系差异的存在，从事会计司法鉴定工作被称为司法会计，而在英美法系则被称为是法务会计。司法会计即司法会计鉴定，是指司法机关在办案过程中，为查明案情，指派或聘请精通会计专业知识的人员，运用审计学原理和会计专门知识，对案件有关的财务事实，依法进行的审查和判断。从对司法会计的定义可以看出，目前司法会计的定义，一般有以下几个特点：首先，确定了行为主体是司法机关或者司法人员，或者由司法机关聘请有关财务专家；其次，目的是为了查明案情，主要是经济案件的案情；最后，查明案情的方法运用会计、审计和财务等知识。对这一用语下定义的主要是法律界人士，且一般认为司法会计属于法学的范畴。依据前文法务会计，李若山(2001)等认为，法务会计是特定主体运用会计知识、财务知识、审计技术与调查技术，针对经济纠纷中的法律问题，提出自己的专家意见作为法律鉴定或者在法庭上作证的一门新兴职业或专业领域。它是会计的一门新兴学科。对法务会计这一用语下定义的多数是财经专业人士，其定义的一般特点是：不明确规定法务会计活动的行为主体或委托方；强调技术特征，即运用财务、会计、调查等技术；将法务会计学归于会计学的一种，或者至少是一门边缘性学科；不明确区分法务会计调查活动和法务会计鉴定的区别。

近期绝大部分研究者在解释法务会计时，都将其与司法会计看作一回事。有一些学者认为法务会计包含了司法会计(赵如兰、戴建宏, 2001)。但是也有部分学者的观点恰恰相反,认为司法会计包含了法务会计(戴德明, 2001),应当把法务会计统一到司法会计这一称谓中去(于朝, 2001)。此外,还有部分学者将法务会计和司法会计看成有所交叉但是不同的两个概念。例如,黄申(2000)将两者都归为法律会计学研究的范围,但是两者的执行人立场、目的、作用、结果不同。谢玉爽(2003)从法律体系、理论来源、定义、主体和人员资格、工作划分以及具体工作六个方面进行论证,认为法务会计与司法会计存在区别。张硕星(2003)亦持类似观点。认为这两者不同的理由也是大同小异的:一是服务对象不同。大陆法系国家的司法会计人员主要受司法机关委托,向司法机关负责;而英美法系法务会计可以受原被告当事人或法官委托。二是执行主体不同,司法会计执行主体主要是公检法内部的司法会计技术人员;而法务会计的执行主体是具有资格的财会人员、注册会计师或教授等自然

人。其余的不同，如工作划分、作用等等，主要都是由这两方面的差异引起的。笔者认为，要考虑法务会计和司法会计在本质上是否存在差别，主要应当看其活动本质。例如，司法会计或法务会计报告的使用者是谁？采用何种途径提供该报告？主要提供什么信息？如果从这三个方面进行判断，那么可以得出下列结论：一是，法务会计报告的使用者是多方面的，但是运用于法庭上，法务会计人员应对法院负责；而司法会计报告的使用者主要是司法机关。二是，技术手段方面，主要手段都是利用会计、审计等方面的知识进行调查或鉴定，调查或者鉴定的是会计资料或者财物。三是，调查目的是为了查明某项案情（或事实），那么法务会计或司法会计的报告应当就是对案情或事实的鉴定。此外，两个定义都体现了会计学和法学的交叉。至于由谁来聘请法务会计人员，以及法务会计工作的执行主体是谁，恐怕不是问题的关键。事实上，西方对法务会计进行解释时，也曾经将执行主体局限于警方。例如，G. 杰克·波罗格纳和保罗·肖 (Jack Blogna & Paul Shaw)(1989) 就提出，法务审计 (Forensic Auditing) 或者舞弊审计 (Fraud Auditing) 是警方将传统的会计、审计工作和调查技巧相混合的一种产物。而笔者查到欧洲也有一些事务所可以提供“司法会计”服务。从实践中来看，国外法务会计的服务范围要比我国以前的司法会计广泛得多。但是，我国司法部 2000 年颁布的《司法鉴定人管理办法》中，已经明确高校、科研、社会团体和其他组织或机构可设立司法鉴定机构，接受司法机关、仲裁机构和其他当事人或组织的委托，开展活动并收取费用。尽管 2004 年 5 月取消这一办法，但是从立法趋势来看，对司法会计执行主体和委托方的限制必然会越来越小，而其报告的适用范围也将越来越广泛。因此，这两个定义之间的差别应当越来越模糊乃至统一。

同时，根据 (The American Heritage Dictionary of the English Language Fourth Edition) 对 forensic 的释义来看，forensic 的中文含意有三种：法庭的或法庭有关的、辩论的、司法调查或司法取证的。例如，司法鉴定在英美国家就是“Forensic Science”。法律界认为，随着我国举证责任立法的变化等等，司法鉴定范围可能越来越大，从诉讼扩展到仲裁、由当事人启动司法鉴定等都是可能的。因此，在本文中笔者仅采用第一种观点，即司法会计亦称为法务会计，是不同法系国家对同一事物本质的不同称谓，我国的司法会计实践属于法务会计活动的一种，但是在研究我国法务会计历史理论和实践发展历史时，

暂时采用司法会计这一称呼。

2. 诉讼支持作用的差异：在刑事案件与民事案件中的体现。

这种差异是由于法律制度和诉讼模式差异所引起的，大陆法系的诉讼模式被称为“职权模式”，其重要特点是注重发挥侦查机关、检察机关、法院等在刑事诉讼中的职权作用，特别是法官在审判中的主动作用，强调运用国家权利查明事实的真相，以惩治犯罪。英美法系诉讼模式被称为“当事人主义诉讼”，主要强调双方在诉讼中的主体地位，使其在诉讼中积极主动，互相争辩对抗，审判机关相对消极，形式只起到公正人的作用。在审理中，其诉讼方在德威平等的基础上依次举证，按交叉询问程序对证人进行询问。

这种差异的存在，协助解决案件涉及财会专门问题的人员，在英美法系被称为法务会计专家，而在大陆法系中被称为司法鉴定人。我国一贯适用的是司法鉴定人制度。这两种制度存在一定的差别，如表 1 所述：

表 1 法务会计专家与司法鉴定人的主要区别

项目	委托人	法律效力	专业胜任能力要求	为客户保密的要求	客观性与独立性要求
法务会计专家	客户	作为专家证人	受到客户、法院以及当事人的影响	为客户提供保密，但要受到诉讼程序的限制	为客户服务，但是要 保持客观性
法务会计鉴定人员	法院	为法官或陪审团裁决提供依据	主要受到法院的要求	不适用	要求具有很高的独立性和客观性

注：此表改编自：《从安然事件看美国法务会计的诉讼支持》，冯萌、李若山、蒋卫平、杨晨光等，会计研究，2003 年第 1 期，第 18 页。

从上表，我们可以清楚地发现两类人员的差别，这也体现在我们的案例之中。在“安然事件”中，法务会计专家无论是在涉及民事还是刑事的诉讼中都发挥了不可忽视的作用；而在大陆法系的意大利，则是通过委托司法鉴定人确定案件的事实；在中国证券民事第一诉讼的案件中，当事人则采用的是中国证监会的行政处罚作为其诉讼的根据¹，诉求赔偿。

总结起来，法务会计专家在诉讼支持的作用，不因诉讼类型的差别而有所差异，正如美国著名的会计学家 G. 杰克·贝洛格尼与洛贝特·林德奎斯特，对法务会计作出的解释所述：“法务会计是运用相关会计知识，对财务事项中有关法律问题的关系进行解释和处理，并为法庭提供相关的证据，不管这些是刑事方面的还是民事方面的”；而在大陆法系的则不同，鉴定人制度的设计，主要是发挥国家司法机关的主动作用（职权作用），以使刑

1 该案件在法庭上展开了激烈的争论，焦点是投资者的损失与渤海集团的造假是否有因果关系。之初，投资者张鹤是根据证监会对渤海集团的行政处罚而想起委托律师要起诉赔偿，并未实际委托相关的法务会计人员去取证调查事实（普通民事责任归责中采用的是“谁主张，谁举证”，可见在我国现有的制度（即鉴定人制度）下，民事诉讼中涉及财会问题的调查证据存在一定的难度。虽然，2008 年来，在法学界提过“鉴证制度 + 专家辅助人制度”的设计，但是并未发挥其应有的作用。

事案件得以侦破；但随着市场经济的发展，经济关系日趋复杂，经济方面的民事纠纷日趋增加，这也使得大陆法系，包括我国在内的国家，纷纷寻求“专家+辅助人”制度来吸收英美法系中“专家证人制度”的优点，解决更多的关于财会方面的民事纠纷。

四、结论与建议

1. 完善法律制度，明确界定会计责任。

事实上，通过诉讼程序就是为了追究相关责任人的法律责任，保护受害人的利益。为了实现这一目标，合理的法律责任的规定就显得特别的重要。然而，我国目前对会计的法律责任，特别是上市公司的会计的法律责任却不是非常合理，主要是以行政责任为主，而使使用虚假的会计信息作出投资决策的投资人得不到有效的赔偿，极大地挫伤了投资者的投资信息。就是在《1.9 规定》中，投资者可以向上市公司或者审计其报表的会计师事务所提出诉讼，但是有一个前提是必须要经过有关部门（证监会）的处罚，人民法院才可以予以受理。显然，这与我国《民事诉讼法》第八条“民事诉讼当事人有平等的诉讼权利。人民法院审理民事案件，应当保障和便利当事人行使诉讼权利，对当时在适用法律上一律平等”的规定相违背。因此，会计责任应该明确包括：（1）对虚假会计信息的界定；（2）对于诉讼当事人主观心态的判断；（3）因果关系的判断；（4）明确法律责任，区分追究相关法律责任；（5）以及对民事诉讼当事人举证责任的划分等。

2. 建立法务会计专家证人的资格认证制度。

所谓法务会计专家证人的资格是指法务会计专家证人在分析案件事实方面所具有的能够向法官提供权威的意见，为法庭认定事实提供正确依据的能力。法务会计专家证人一般由注册法务会计师担任，依据其丰富的财务会计经验，对有关的商业交易以及相应的会计记录进行科学解释，并提出自己的意见。为了统一规范的认定法务会计专家证人的资格，建立严格的风务会计师资格认证制度势在必行。笔者认为，认证的标准应该包括以下几点：（1）具有较高的教育程度。法务会计专家证人须为高等院校本科毕业，具有学士以上学位。（2）具有注册法务会计师资格证书。我国目前尚未建立注册法务会计师的考试系统。我们建议在中国注册会计师协会内设立注册法务会计师专业委员会，并设立“中国注册法务会计师”认证制度，要求有一定工作经验的资深注册会计师通过参加专门强化培训后通过考试取得“中国注册法务会计师”的资格。（3）具有从事法务会计领域的实践经验。法务会计是一门实践性很强的学科，单纯掌握书本知识无法解决诉讼过程中出现的各种复杂问题，因而笔者认为应该要求法务会计专家证人至少具有 3 ~ 5

年的法务会计工作经验。（4）具有良好的法务会计执业品行，能够公正、独立地履行专家证人的职责。

为了便于当事人能够针对案件的具体情况选择合格的专家证人，我国有必要建立法务会计专家证文库。将通过上述资格认证制度的人员的名单和详细信息刊登在专门的风务会计网站上，并且可以将其制定成册，分别置于法院、律师事务所及其他合适的公共场所，以便当事人随时获取。同时为了确保法务会计专家证人的质量，有必要实行年检制度，每年定期进行审查，将不适合的专家及时从专家库中删除，将新的合格的专家及时补充进来，确保法务会计专家证人的专业水平和道德水平。

在诉讼过程中，主审法官应对法务会计专家证人资格进行进一步的考核。当事人向人民法院申请法务会计专家证人出庭作证的，应先提交该专家的名单和资格认证证书，并且对其自身条件作出说明，法官认为该条件确实符合专家证人要求，没有妨碍公正性的情形即可认定其专家证人资格，准许其出庭作证。法官一般从如下几个方面对法务会计专家证人的资格进行审查：是否具备案件所要求的风务会计专业知识；是否知悉专家证人的法律职责；是否与当事人存在某种利害关系，妨碍作证；是否遵守法院的相关规定，确保充足的时间对案件事实进行认定，及时按照法官的要求完成专家工作的内容等。

3. 完善法务会计专家证人作证的基本程序。

在该制度的适用过程中，法务会计专家证人的角色可以分解为庭审前作证和庭审中作证两个部分。为了使法务会计专家证人制度能够良好地运行，从立法上需要对专家证人作证的基本程序进行明确规定。

在庭审前，法务会计专家证人接受当事人的委托，给当事人提供专业性的咨询，通过自己的努力尽可能多地了解对方的情况，发现对方的弱点，弱化对方。在这里有必要赋予法务会计专家证人一定的调查权，使之能够揭露一般审计无法发现的涉及会计与财务问题的欺诈骗与舞弊，查清涉及会计与财务问题的经济犯罪事实。

在庭审过程中，法务会计专家证人向法庭作证，应当按照如下程序进行：首先，法务会计专家证人向法庭作证是基于当事人的委托，而不是法官的聘请，这在我国司法解释中已经有明确规定。从这个角度可以看出专家证人与鉴定人的区别。鉴定人主要由法院委托，其出具的鉴定意见在法庭上作为独立的证据使用。而专家证人是接受一方当事人的委托，向法官证明该方当事人主张的真实性和合法性或者对方当事人主张的非真实性。其次，法务会计专家证人经法官审查合格后，应该出庭作证，不能仅仅提供书面的专家报告。最后，法务会计专家证人对其作出的证言应当面接受相关诉讼参与人的质证。一方的法务会计专家证人提出专家证据后，准许

对方当事人、律师或法务会计专家证人针对专家证据的内容,提出自己的意见。例如,在安然公司的诉讼中,双方包括法务会计在内的专家证人,围绕是否有做假账的行为和披露虚假信息行为展开了激烈的争论,而这些事实的认定对于整个案件的成败具有举足轻重的影响。虽然我国的诉讼过程中没有实行英美法系国家的交叉询问制度,但是这一程序是必须的,惟此才能使法官对法务会计专家证据的真实性和证明力作出判断,充分发挥法务会计专家证人制度的功能。

4. 明确界定法务会计专家证人的法律责任。

由于法务会计接受委托,有提供调查案件中涉及财会问题的事实提出相关证人意见的义务,当由于其自身过错而致使没有按照约定提供相应服务时,则需要承担相应的责任,委托人也有权利追究其法律责任的权利。例如,对法务会计专家证言的基本要求可以细分为实质和形式两个方面。从实质方面,专家证言有两方面的内容:一是对案件中涉及法务会计专业问题的证据材料进行研究并形成专家报告,该报告的作用在于将法官难以理解的证据材料转化为易于使非专业人士易于理解和接受的专家意见,从而帮助法官正确的审理案件;二是在现代科学技术高度发达的今天,诉讼越来越多地涉及到专业性极强的专业术语或者行业规则,而在诉讼中,双方当事人往往会对这些专业术语及行业规则的具体含义提出不同的意见,因此正确认定这些专业术语及行业规则的具体含义对案件的审理具有重要意义。此时法务会计专家证人需要对这些规则和术语进行解释,以使法官作出正确的判断。从形式方面,法务会计专家证言需要采用书面形式,并具有严格的格式性。其目的在于,限制当事人为了案情需要随意请求法务会计专家证人改变其证言,强化法务会计专家证人的法律责任感。

(林钟高为安徽工业大学副校长、教授、博士生导师;武立明系厦门大学法学院硕士生;刘国君系安徽工业大学会计系硕士生)

参考文献:

- [1] Francis C.Dykeman,1982, Forensic Accounting :As accountant of Expert witness. Journal of Forensic Accounting, 1524 - 5586 /Vol. IV 1982: 105-112.
- [2] 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: 686-689.
- [3] Forensic Accounting: The Panacea for Corporation Ills,T. Satyanarayana Chary, J.Kiranamai, The Management Accountant,A pril,2006:274-282.
- [4] A Case Study of the Role of The Forensic Accountant in a Legal Dispute, Thomas A.Buffhoff,Mark H, Taylor,John P. Begley, Journal of Forensic Accounting, 1524 - 5586 /Vol. IV 2005: 97-112.

- [5] Federal Rule of Evidence,US Government Printing Office, Washington, 2004.
- [6] 金或昉,李若山.法务会计专家在虚假陈述证券民事诉讼中的作用——国际经验及启示[J].北京:会计研究,2007(4).
- [7] 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].北京:会计研究,2003(1).
- [8] 盖地,张敬峰.法务会计研究评述[J].北京:会计研究,2003(5).
- [9] 李若山,谭菊芳,叶弈明,等.论国际法务会计的需求与供给[J].北京:会计研究,2000(11).
- [10] 刘勇,曾本同,胡柏枝,等.司法会计的定义及属性[J].武汉大学学报,2003(11).
- [11] 张蕊,谢舜明.法务会计的新领域——为证券民事诉讼提供专家支持[J].北京:会计研究,2004(5).
- [12] 李若山.渤海集团民事诉讼案引发的思考[J].北京:中国注册会计师,2002(11).
- [13] 胡震远.我国专家证人制度的建立[J].北京:法学,2007(8).
- [14] 胡杏文,杨华.法务会计与司法会计研究之比较[J].湖南长沙:财经理论与实践,2006(3).
- [15] 卢永红.论专家证人——美国专家证人制度的启迪与中国司法现实的思考[J].北京:中央政法管理干部学院学报,2000(6).
- [16] 谭立.法务会计的诉讼支持[J].北京:人民检察,2005(10,上期).
- [17] 孟祥东.法务会计理论与实务[M].大连:东北财经大学出版社,2007.
- [18] 何家弘.新编证据法学(第二版)[M].北京:中国政法大学出版社,2007.
- [19] 齐树洁.美国司法制度[M].厦门大学出版社,2006.
- [20] 最高人民法院.最高人民法院关于民事诉讼证据的若干规定[S].2001-12.
- [21] 最高人民法院.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[S].2003-01-09.

读者之声

读贵刊2009年第3期上张成永的“读《顾准的最后25年》”一文,很有感触,现作一点补充如下:

顾准1927年进入由潘序伦主持的立信会计师事务所当练习生,这一年他才12岁。此后他投身革命,1949年4月20日,中国人民解放军横渡长江,23日南京解放,5月初接管上海的干部约5000余人在丹阳集合后,决定了接管组和人事安排,财经方面由青州纵队负责接管,纵队长为顾准。5月25日晚,在顾准带领下,青州纵队第一批人员由丹阳出发,经浏河抵南翔,26日凌晨由上海西北部进入市中心区,驻在南京路上的金门大饭店。5月28日,顾准随陈毅市长去旧市府参加接管仪式,任上海第一任财政局长兼税务局长。

在张文中,把上述的5月26日错写成1948年了。

上海立信会计师事务所 张昕

(编者注:感谢张昕读者的指正并向读者致歉。)