

规范司法会计鉴定工作的几点设想

□ 吴中兵

目前,我国司法会计鉴定工作尚不够规范,比如,仍然存在着鉴定人员整体素质不高、鉴定依据和鉴定责任不明确以及多头鉴定并存等问题。有时对于同一案件的同一财务事实,由于鉴定标准不具体,会出现几个不同甚至截然相反的鉴定结论,令法院无所适从;甚至某鉴定人出具的鉴定结论有明显的错误,鉴定人也会借口对此案件的财务事实了解程度不深、鉴定方法或者所站角度不同而搪塞,很难被追究责任。可见,我国司法会计鉴定工作亟待进一步规范。那么,如何规范司法会计鉴定工作呢?笔者对此有几点设想:

一、规范司法会计鉴定从业人员资格

司法会计鉴定是一项极其严肃的工作,其目的是提出专家性意见,作为法律鉴定并且作为法庭做出判决的证据。其严肃性决定了不能随意地指定由某人来作出鉴定,鉴定人应该是符合严格的独立专业资格的个人或团体,熟悉会计和法律知识,能从专业与司法的角度,对有关的会计信息或事件作出鉴定。

在国外,无论是英美法系还是大陆法系国家,虽然鉴定人制度不同,但是都不同程度地采用鉴定人执业资格制度。总体上看,我国目前尚没有真正形成司法会计鉴定人执业资格制度。虽然《刑事诉讼法》第一百一十九条规定鉴定人为具备“专门知识的人”,同时《会计法》、《注册会计师法》以及高检院等司法部门的有关规定都不同程度地表明,司法会计鉴定人包括公、检、法内部的专职司法会计和执业注册会计师,但是,以上法律对于司法会计鉴定人资格的限定仍然不够严格,比如,没有明确“专门知识的人”的具体范畴,也没有严格限定专职司法会计之中具备什么专业技术水平的人员以及哪种层次和资历的注册会计师才具有司法会计鉴定人资格。其结果是实践中司法会计鉴定人员的素质参差不齐,导致当事人双方针对鉴定人是否具有合法鉴定资

格、鉴定结论是否具有证据效力经常发生争执。而且,针对最近我国上市公司审计中出现的“注册会计师协同造假”现象所暴露出的“会计诚信危机”的严峻形势,如果不对司法会计鉴定人员资格进行严格的限定,其鉴定结果的可信性必然会大大降低,难以从根本上保证司法会计鉴定工作的质量,必然会严重阻碍我国司法会计鉴定行业的发展。

据报道,北京市法庭科学技术鉴定研究所尝试在其内部实施司法鉴定人执业资格管理制度,于2002年初制定了相应管理办法,成立了鉴定人资格评审委员会,对所属鉴定专家的鉴定资质、鉴定范围、鉴定权限等进行了核实、评审,确定每一位鉴定人的鉴定资格和鉴定执业范围,并规定鉴定人的执业资格证书每年核发一次。这对于规范我国司法会计鉴定队伍,提高鉴定质量,具有深远意义。

二、规范司法会计鉴定工作的依据,明确鉴定人员责任

(一)建立统一的司法会计鉴定技术标准

司法会计鉴定作为一种诉讼活动的法律根据,是一项极具技术性的工作,应当有一个专门的、统一的技术标准来规范。因为国家的有关财经、会计法规、制度,只是规定了单位、行为人在日常的经济活动中的操作规程,即解决的是会计活动本身“如何作账、报账”的问题,并未解决“如何进行司法会计鉴定”的问题。鉴定工作如果以此为标准,只能作出类似“某某的行为违反了国家会计法规”等的鉴定结论,这种笼统、含糊的结论显然不能达到“法庭作证”的要求。同时,由于缺乏统一的司法会计鉴定技术标准,也无从谈起鉴定人是否遵守了这些标准。即使鉴定人只凭主观随意认定,或不同的鉴定人对同一经济犯罪案件的同一会计事实所作的鉴定结论截然不同,也难以辨明是非,无法追究其误鉴责任。由此可见,制订一个统一的、切实可行的司法会计鉴定技术标准,才能明确鉴定人员责任,从而规范司法会计鉴

定工作。

一个较为完善的司法会计鉴定技术标准,应当包括以下几个方面的内容:(1)规定司法会计鉴定证据的提取标准,即对于各种作案手段应提取哪些会计证据的标准。(2)对比检验标准,即明确规定判断涉案单位财务活动和资金所有权或使用权状态发生改变的标准。(3)综合判断标准,即对于在对比检验标准中未作规定的财务行为和后果,如何比照相近的财务行为判断其相应的财务后果的标准。(4)鉴定手段标准,即明确鉴定工作要尽可能地采用当时允许的科学技术手段。(5)鉴定结论用语标准,即鉴定人根据鉴定证据,通过对比检验,综合判断得出具体财务行为所导致的财务后果是否改变单位资金所有权、是否犯罪的结论,必须规范而且明确地写入鉴定结论。(6)鉴定结论报告标准,即报告的内容要点和格式要有一个统一规范的标准。

(二)规范司法会计鉴定的程序和方法

由于司法会计鉴定工作是对会计审查和司法鉴定活动的综合,因此在对各项会计要素、会计信息进行鉴定分析时,既要严格遵循财务会计和审计的程序和方法,还要运用法学中的理论和方法,如证据筛选、分类、分析等理论和方法。依照规范的法定程序和方法进行鉴定,是鉴定人应该履行的责任之一。只有这样,才能有效保证鉴定的质量。

(三)制定利于行业自律的相关鉴定准则

从业务准则来看,由于司法会计与注册会计师的法律责任密切相关,因此可以参考审计准则、管理咨询服务准则、鉴证准则以及会计复核准则的指导思想,结合相关法律和司法会计鉴定的具体特点,来制定适合于司法会计鉴定的业务准则;从职业道德准则来看,总体上要求鉴定人员在鉴定工作过程中必须保持实质上的独立性、客观性和公正性,比如要有职业胜任能力、保持合理职业谨慎、遵循计划和监督程序模式、搜集足够相关数据、做出客观公正的职业判断以及保持独立、客观和公正等准则。

如果司法会计鉴定人员严格依据法定的标准、程序、方法和准则开展了鉴定工作,仍然出现了鉴定失误,应该属于鉴定行业风险,超出了鉴定者应该履行的责任范围,不应当要求鉴定人员承担责任;但是,如果司法会计鉴定人员没有严格依据法定的标准、程序、方法和准则进行鉴定工作,一旦造成了鉴定失误,就应该承担错鉴责任。

三、完善鉴定工作的评价体系,建立错鉴追究制度

我国《刑事诉讼法》第一百二十条第三款规定:鉴定人故意做虚假鉴定的,应当承担法律责任。但对鉴定人由于技术水平有限或者因过失出具错误鉴定结论的应否承担责任、需要承担哪些责任,法律并无明确规定。就是说,对于鉴定工作的过程和结果缺乏一个合理的责任追究制度。其原因就是对于鉴定过程缺乏一个科学而明确的责任标准作为

依据,因而缺乏准确的评价标准和体系,无法及时追究错鉴责任。笔者认为,应该在规范司法会计鉴定标准的基础上,完善鉴定过程和鉴定后的鉴定质量跟踪评价体系,建立错鉴追究制度。如果鉴定人因过错(或过失),比如不具备职业胜任能力或未依据合法的标准、程序、方法和准则,因而出具了错误鉴定结论,导致经济犯罪案件错捕、错判,或者增加了司法机关的诉讼成本,只要证实了前者与后者之间有“因果关系”的,就应当追究鉴定人的民事责任甚至刑事责任。相反,对于鉴定合理者,应该给予适当的回报。这样做的目的,是通过错鉴追究制度,加大鉴定过错(或过失)的成本和机会成本,来保障司法会计鉴定的质量和严肃性。

四、完善司法会计鉴定工作体制

多年以来,我国司法鉴定机构总体上设置比较分散,重复建设和鉴定结论相互矛盾较多,其中司法会计鉴定体系的问题也很突出。只有完善司法会计鉴定工作体制,才能最大限度地调动鉴定人员的工作积极性,提高鉴定效率,维护鉴定结论的科学性和权威性,更好地为审判服务。笔者认为,司法会计鉴定体制改革应该符合独立、科学、规范、高效、公正的原则。

首先,应该逐步建立统一的司法会计鉴定体系,建议最好由检察机关领导司法会计鉴定体系,以体现司法会计鉴定工作的诉讼功能和证据作用,避免法院“自鉴自判”或公安机关“自侦自鉴”而导致鉴定工作失去独立性、客观性和公正性。

其次,应该采取“分级鉴定”和“三鉴终鉴”的方法,明确限定各级司法会计鉴定机构或鉴定人的鉴定权限,比如,(1)具有司法会计鉴定资格的鉴定机构或个人,应该只接受本辖区内的初次司法会计鉴定或补充鉴定,不得受理该鉴定机构辖区以外的委托鉴定或本辖区内的同一案件的第二次委托鉴定(即重新鉴定)。同时,各级司法机关不应轻易指派或聘请第二次鉴定的鉴定人。(2)专门成立司法会计鉴定中心(小组),专门负责对本辖区内被鉴定人不服初次司法会计鉴定结论提出申请,或侦查机关、公诉、审判机关对初次司法会计鉴定结论提出异议的案件进行重新鉴定。(3)重新鉴定结论仍有异议的,由上一级司法会计鉴定中心终极鉴定,并且上级司法会计鉴定中心(小组)具有对下级司法会计鉴定中心(小组)的鉴定结论进行复核和对下级司法会计鉴定工作进行监督的权利。(4)如果上述“三鉴终鉴”后,对其司法会计鉴定结论仍有异议的,可通过更上一级司法会计鉴定中心对下级鉴定中心出具的司法会计鉴定进行复核或文证审查,确有错误的,可以发回重新鉴定,或直接出具司法会计鉴定书,纠正下级鉴定中心的鉴定结论。这样既可以保证司法会计鉴定的客观、公正,又可以防止多重鉴定而引发的“扯皮”诉讼问题。

完善企业偿债能力分析方法的思考

□ 苏武俊 陶新元

目前分析企业偿债能力最常用的方法是：以资产负债表、现金流量表为根据，计算一系列比率指标并与有关评价标准进行比较。但随着市场经济特别是资本市场的发展，这些比率指标在计算、分析评价上已显出一定的局限性，需要加以改进。本文对此进行一些探讨。

一、部分分析指标相对滞后，影响了分析结果

流动比率、速动比率是企业流动资产、速动资产与流动负债之间的比值，反映企业在某一时点上的短期偿债能力。其局限性表现在：(1)无法从动态上反映短期偿债能力。因为该指标的计算资料来自反映时点状况(如年末)的资产负债表。(2)具有很强的粉饰效应。流动资产中各项目所占的比重对企业的短期偿债能力影响很大，流动性较差的项目(如存货)占的比重越大，企业偿还到期债务的能力就越差。而企业可以通过瞬时增加流动资产或减少流动负债来粉饰其流动比率，误导信息使用者。(3)不能量化地反映潜在的变现能力因素，如可随时动用的银行贷款指标、准备变现的长期资产、企业的偿债信誉等都可能增加企业的变现能力，而这些因素大都没有在流动比率、速动比率中予以反映。同样，资产负债率作为反映企业长期偿债能力的指标，一般认为，其比值越低表明企业债务越少，财务状况越稳定，偿债

能力越强。其实，在成熟的资本市场条件下，影响企业偿债能力的最重要的因素是再筹资能力，也即财务弹性，而影响企业财务弹性的因素又以其资产的质量、数量、结构、变现能力及盈利能力为主。

由此可见，上述用于偿债能力分析的主要指标相对滞后，应采取以下措施弥补。第一，严格执行企业中期财务报告制度，利用中期报告对偿债能力进行分析，弥补分析指标不能从动态上反映偿债能力的缺陷。第二，将表外项目作为偿债能力分析指标的必要补充。如：报表附注中若存在数量较大的或有负债、股利发放和担保等事项，则可能导致企业未来现金的减少，降低企业偿债能力。第三，在利用流动比率、速动比率、资产负债率等主要指标进行偿债能力分析时，应结合企业的资产结构指标和获利能力指标进行。

二、分析指标中有些概念的界定尚待规范

在偿债能力比率指标的计算中，资产、负债概念的界定没有具体的规定，现行教科书中有许多不同的解释，如对速动资产的界定有多种说法：有界定为“流动资产-存货”(《企业财务报表分析》第262页，张新民等编著)；有界定为“流动资产-存货-预付费用”(《现代企业财务分析》第79页，樊行健等编著)；也有界定为“流动资产-存货-预付费用-待处

第三，司法会计鉴定体制应与司法会计侦查体制相协调。在刑事诉讼活动中，司法会计侦查是侦查阶段侦查机关运用会计专业知识，通过对案发单位财务资料的勘验，发现、分析线索，制定侦查方案，提取、审查证据，确认犯罪是否发生及涉嫌犯罪性质的一种司法侦查活动；而司法会计鉴定是起诉、审判阶段运用会计专业知识及其理论对送检物进行勘验并做出法律结论的一项司法诉讼活动。侦查与鉴定人员在行政隶属上分别属于侦查部门和司法技术鉴定部门，具有一定的独立性，保证了二者之间的相互监督与制约作用。然而，二者都是司法会计工作的基本内容，在实际

工作中有着不可割裂的关系：前者是获取送检物(被鉴定单位会计资料)的根本途径和手段，后者是对送检物进行会计检验、做出法律评定的必要过程，既是会计侦查的继续或延伸，也是对侦查结果的初步评定。所以，避免司法会计鉴定与司法会计侦查工作相脱节的现象，保证司法会计鉴定工作和司法会计侦查工作体制有机协调，互相配合，提高鉴定效率，对于有效打击日渐猖獗的经济犯罪，以及完善司法机制，有着重要的现实意义。

(作者单位：中央财经大学会计系)