

审计在司法会计鉴定中的应用探讨

■ 罗 淇

(淄博市司法鉴定中心, 山东 淄博, 255000)

一、引言

广东省注册会计师协会在 2021 年颁布了《司法会计鉴定实务与案例分析》，这对司法会计鉴定技术的发展起到了很大的促进作用，对司法会计工作的发展也有着重大的意义。我国的经济犯罪类型繁多，现行的司法会计准则难以规范，这就要求审计人员在会计工作中熟练掌握司法会计工作的内容，熟悉司法会计程序、会计技术和方法。另外，在这一过程中，注册会计师还必须对司法会计的性质有一定的认识，运用专业技术进行审判，为法院、检察院等司法机构提供更好的指引和证据。然而，审计师并不是专业人士，对法律的了解并不多，因此，他们必须具备法律鉴证、司法质证的技术和知识。同时，在对司法会计的认定中，应当采用“鉴定意见”，而不能仅限于“审计意见”和“司法意见”。在制订国家会计准则时，要特别重视不同的个案，并根据不同的个案特点，制订相关的业务指导或指引方案，以协助审计人员运用这些准则进行会计评估。

二、审计在司法会计鉴定中应用的问题分析

司法会计鉴定是一项新兴的业务，其相关法规尚不健全，很难对其进行有效管理。通过对风险的归纳，可以得出三个方面的风险。

(一) 审计师自身风险

1. 审计师不具备司法鉴定资质

司法会计工作需要由专门的审计人员担任，他们必须具有多年的审计工作经验，可以对审计工作中的问题作出正确的回答。同时，该工作还要求鉴定人员具备一定的法律知识，能够根据自身掌握的法律知识来履行职责。当法官向专业的司法会计鉴定专家咨询的时候，有资质的专家需要很好地进行解答。如果不具备司法知识，鉴定师就无法完成司法鉴定，也无法解决司法问题。另外，会计师事务所必须具备司法会计鉴定资格，否则，其鉴定质量将很难得到保证，其结论也不能为司法机关采纳。

2. 审计师没有按照职业道德准则执业

司法会计工作对审计人员的职业道德有很高的要求。职业准则要求司法会计人员在执业过程中必

须遵循谨慎、公平、公开、公正的原则，并保持良好的道德品质，而且要有一种高度的责任感，做好所有工作，认真地做好鉴定，避免出现任何差错。同时，要对审计人员进行特殊监管，对不符合执业规范的审计人员给予惩罚。

3. 审计师不具备专业胜任能力

司法会计鉴定是一项需要具备一定的资质的审计工作。一般情况下，会计师事务所在接受委托后，必须从具有专业资格的审计师中挑选具备更强的专业能力的审计人员，这些审计人员具有一定的工作经验，或者具有很强的财务专业能力、比较丰富的法律专业知识等。另外，司法会计鉴定师还必须具备材料分析、实践操作、业务执行等方面的能力。

(二) 司法会计鉴定业务风险

1. 司法会计鉴定质量问题

司法会计鉴定质量问题主要包括证据问题、证据分析问题、结论问题等。一是证据有问题。司法会计人员必须对收集的材料进行分析，获取相关证据，并以此为依据，得出鉴定结论。通常情况下，当稽核人员发现所涉资料与财务资料、非财务资料有差异时，应对所涉资料的可靠性进行考量，并对所涉资料的真实性进行质疑，并采取必要的措施加以检视。因此，证据的可信度是判断的基础。二是对证据的分析存在问题。在分析中，如果审计人员存在舞弊行为，将会影响证据的精确度，从而使证据的分离工作出现问题。三是认定结果中存在问题。在作出鉴定结论时，必须聘请有关方面的专家对其进行分析，避免产生偏差。只有经过事务所的质量检验，其结果才能真正反映真实的鉴定状况。同时，通过审计，可以有效地解决审计结论中的问题，避免证据不真实、结论错误的现象。

2. 司法会计鉴定管理风险

司法会计鉴定管理的重点是审计材料的管理，鉴定材料转让后的管理，以及鉴定材料的档案管理。其中，审计资料的管理是指审计人员对收集的材料进行规范化管理，以避免在收集的过程中出现丢失、舞弊等现象。在此期间，司法机构必须严格审查材料，并向审计人员提交资料。司法审查应注

重审计机构与审计人员的资质,避免信息遗失,并与事务所签署保密协议,避免信息外泄。鉴定材料转让后的管理是指在收到材料后,对其进行登记、保管,并注意职责分离、授权审批等,避免鉴定材料转移后的管理风险。另外,为了避免不相干的人接触此类资料,必须对收到的资料进行登记。鉴定资料的归档管理,是对资料的归档,避免资料遗失的风险。

3. 虚假司法会计鉴定风险

作为司法过程之一的司法会计鉴定,必须重视它的权威性和精确性。在司法机构委托会计师事务所进行司法鉴定时,会计师事务所应当对其真实性承担责任,如发现有问題,审计人员必须向司法机关报告,并要求其重新提交相关材料。在确认了所述材料的真实性之后,审计人员需要对所述材料进行进一步分析。但在审计程序中也有可能出 现审计人员和被审计单位之间相互勾结的情况。司法机关如果查出审计人员有勾结行为,就会对审计师、事务所和被鉴定人进行惩罚。另外,只有在被鉴定方、审计人员与司法机构达成共识后,才可作出最后的结论,否则将加大司法会计鉴定的风险。

(三) 司法会计鉴定流程风险

1. 初步鉴定风险

司法会计评估首先要确定风险,然后,才能对其进行进一步检验。对风险进行初步识别是一项细致的过程。审计人员由于对材料不熟悉,以及对材料的判断失误往往会导致一些风险。如果仅仅从初步分析中得出结论,而不做进一步分析,则可能导致鉴定结果产生误差;如果没有制订详细的鉴定计划,就可能造成在鉴定程序上的失误,也就是由于鉴定程序的任意性而造成的危险。

2. 鉴定过程风险

在收集证据时,由于资料的特殊性,造成了取证过程中的一些风险,包括因资料不足而产生鉴定过程中的风险,如资料的混乱,致使鉴证工作无法开展,但会计师事务所仍根据资料进行分析,并未采取其他方式,如函证等,进而造成鉴定结果的误判。如果不仔细检查鉴定材料,就会造成无法弥补的损失,从而使鉴定材料出现差错,最终会计师事务所承担巨大的责任。

3. 出具鉴定意见的风险

在做完证据检查后,需要对其进行鉴定。审计程序中可能会出现下列风险:一是审计人员缺乏对问题的深入剖析,从而造成主观上的判断失误;二

是司法人员审核不严格,无法对审计机构的审计结论进行准确评价;三是在审计师在团队的阻挠下,作出了错误的结论;四是由于没有一个统一的标准,致使鉴定工作没有依据,从而导致鉴定风险。

三、法院司法技术人员在司法鉴定程序中的审核问题分析

(一) 重新审计的启动程序问题

“多重鉴定”和“重复鉴定”是司法鉴定领域的两大弊端,受到司法人员、当事人和社会的广泛关注,而再鉴定是保证司法鉴定结论真实性和可靠性的重要手段。因此,我们应当合理对待重复鉴定,并通过完善再鉴定制度,有效地遏制重复鉴定的发生。

(二) 法官对司法鉴定过度依赖

“以鉴代审”的本质是从法院审理转变为司法机关审理,因此,“以鉴代审”的弊端十分突出。“以鉴代审”制度也会削弱审判功能,以及司法审判的独立性和公平性,如果当事人和鉴定机关蒙蔽了法官,那么法院的判决就会变成“令箭”,从而对司法的公信力造成损害。可以在法官中配有相应的专门人才,由专业的法官做出专业的裁决;也可以聘请专家,专门为法官提供意见。

(三) 对审计等司法鉴定程序的监管缺失

在审核数据是否属实时,如发现伪造证据,应及时披露。如果不能及时发现问题,就会导致审计结论不准确,或者恶意串通作假证据,对此应负何种法律责任,在这一点上,法律没有明文规定。由此可知,我国必须完善现行的司法鉴定制度,并对违法行为进行严格处罚,以确保会计司法鉴定的严肃性和公正性。

四、审计在司法会计鉴定中的应用途径

(一) 构建审计师司法会计鉴定风险评价体系

在审计会计司法鉴定风险评估体系中,主要有审计人员自身风险、司法会计鉴定业务风险、司法会计鉴定过程风险。审计人员自身的风险主要包括审计人员的职业道德和专业能力不足,具体表现为审计人员没有司法鉴定资格。审计人员的职业道德风险,是指审计人员不遵守职业道德规范,而导致的舞弊风险。司法会计鉴定业务风险主要包括审计人员的质量风险、管理风险和合谋风险。其中,主要有司法会计鉴定质量问题导致的审计质量问题;司法会计鉴定的管理风险,是司法会计鉴定师在监督方面的疏忽,造成的舞弊和失误风险;合谋风险是指鉴定人和被鉴定人之间存在着相互勾结、弄虚作假的风

险。司法会计鉴定过程风险是审计人员在审计程序中面临的风险,主要包括初步识别风险、识别流程风险及出具鉴定结论的风险。其中,初步识别风险也就是未定位、发现问题而产生的风险;识别流程的危险,是指在识别过程中,没有以问题为导向而产生的风险;出具鉴定结论的风险,是指所作的鉴定结论与实际情况不一致而造成的风险。

(二) 构建审计师司法会计鉴定风险评价体系

以上指标体系的建立是否正确,还有待不断验证。信度测试是指对相同物体或样品进行反复的测试,根据测试的结果是否一致,从而判断测试对象的稳定性、可靠性和真实性的一种测试。我们通常采用内部一致性来衡量被测物体的可靠性。根据以上筛选的指标,我们建立了相应的调查表,并对20位对审计机构的风险评估有一定了解和研究的专家学者进行问卷调查,得到各指标之间的重要性比较结果。选择的专家具有很强的代表性,根据所获得的结论,建立一个判定矩阵,然后利用和积方法计算,首先,把样本单元按照列进行标准化,然后,把标准化的矩阵进行同一化,最后,通过对求得的矢量除以采样的数量求得权向量。同时,根据上述的权向量和列表矩阵,对每个问卷调查的结果所构成的判断矩阵是否有一致性进行验证。

(三) 审计师司法会计鉴定风险应对策略

1. 防范审计师自身风险

首先,要有一定的资质和法律知识。司法会计鉴定工作必须由专业的审计人员担任,他们不仅要有审计工作经验,还要有一定的法律知识,这样才能保证鉴定意见的真实可靠。其次,强化审计人员的职业道德规范,使其具有工作责任心;同时,为了避免其违反职业道德准则,还要对其进行特殊的监管。最后,提高审计人员的专业素质。会计师事务所应当开展持续的培训活动,以提升审计人员在审计工作的分析、实践操作、业务执行等方面的能力。

2. 防范司法会计鉴定业务风险

首先,对我国司法会计鉴定的质量进行探讨。一是关于证据的问题。司法、财务、鉴定人员要保证材料的真实性和完整性。通常情况下,要想解决不可靠的问题,就必须检查鉴定材料之间的关系,以及鉴定材料与其他材料的关系。二是实证研究。在进行证据分析时,应当由两名审计师来配合完成,一名审计师负责分析,另一名审计师负责实际操作,使二者之间形成相互监督的关系。三是对结果的确认。本公司负责品质控制的检验,以防鉴定

结果有误。四是预防会计司法鉴定风险。先由司法部门审查所需的材料,并将其提交到审计机构,以防其遗失;为了避免信息外泄,司法部门应与审计机构、公司签署保密协议。其次,在鉴定材料转让后,必须由有权限的人进行登记、保管,并注意职责分离、授权审批等,避免因鉴定材料的转移而带来的管理风险。最后,还要安排专门的人员负责监视,防止不相干的人接触这些材料,防止司法会计的虚假鉴定风险。会计师对所提供的资料的准确性负有责任。在确认了材料的准确性之后,审计人员还要对材料进行进一步分析,如果发现审计人员与被鉴定人之间存在勾结行为,相关部门则应对其进行相应惩罚。

3. 防范司法会计鉴定流程风险

首先,要强化对初级鉴定的风险判定。从事司法鉴定工作的审计人员必须对材料有所了解,避免在材料上出现误判。在实际工作中,审计人员要制订细致的鉴定计划,仔细分析鉴定资料,对鉴定物料的品质进行检验,以避免因鉴定程序不规范而造成的风险。其次,要对识别流程的风险进行预防。审计人员应在资料充足时作出确认,如有需要,应继续对其他人员进行函证,或寻求其他证据,以免因证据不足而作出不适当的结论。在具体工作中,审计员应对材料进行细致检查,填补材料缺陷,并对材料进行充分分析,以保证财务证据的真实性。最后,要对出具鉴定结论的风险进行预防。一是要增加审计人员的工作经验,使他们的主观判断更加准确;二是改进对审计员的质量管理;三是构建一个团队争端解决机制,使审计师能够在团队的基础上作出正确的结论;四是要建立一个统一的标准,使鉴定者能够依靠制度,降低在鉴定过程中发生的风险。

五、结语

审计在司法会计鉴定中的应用是会计学科的一个新的发展方向。虽然目前,国内对它的研究还处在初步探索阶段,但是其作为连接我国两大中介平台的桥梁和纽带,必然得到充分重视,并蓬勃发展起来。同时,我们也期待着更多的理论工作者和实践者能够一起来推动我国的司法会计鉴定事业健康化、科学化发展。

【作者简介】罗洪(1988—),女,山东淄博人,硕士研究生,中级会计师,淄博市司法鉴定中心,研究方向为司法鉴定会计、会计审计在司法鉴定中的应用等。