



民事诉讼法

KUAIJI JIANDING YIJIAN
MINSHI SIFA SHIYONG SHIZHENG YANJIU

会计鉴定意见 民事司法适用实证研究

白岱恩◎著



知识产权出版社

全国百佳图书出版单位



民事诉讼法



KUAIJI JIANDING YIJIAN
MINSHI SIFA SHIYONG SHIZHENG YANJIU

会计鉴定意见 民事司法适用实证研究

白岱恩◎著



知识产权出版社

全国百佳图书出版单位

图书在版编目 (CIP) 数据

会计鉴定意见民事司法适用实证研究/白岱恩著. —北京: 知识产权出版社, 2017. 5
ISBN 978-7-5130-4924-5

I. ①会… II. ①白… III. ①司法会计学—研究 IV. ①D918.95

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 120123 号

内容提要

随着市场经济的迅速发展, 经济活动日益活跃、经济交易日趋复杂, 出现了大量财务欺诈与舞弊、虚假陈述等经济犯罪与经济纠纷。这些案件的审理与判决涉及大量的财务会计、审计专业知识, 超出了法官的常识和判断能力, 需要借助会计专业人士对涉案的特定财务会计事项进行检验、鉴别和判断, 提供专家意见证据, 即会计鉴定意见, 作为审理案件的依据。

无论是诉讼当事人还是法官凭借常识和经验都很难判断会计鉴定意见的合理性和公正性, 对会计鉴定意见的采信只能进行形式上的审查和判断。在鉴定机构与司法机关分离前, 司法会计鉴定由法院指派或委托内部的司法会计鉴定机构进行, 其所作出的鉴定意见当然地具有证据资格, 鉴定意见不存在可采性问题, 一般在庭审时直接被法官采信。但在鉴定机构与司法机关分离后, 特别是民事案件的审判中, 由独立的中介机构或人员 (会计师事务所及注册会计师) 出具的会计鉴定意见是否被法官采纳, 缺乏科学、合理的判断标准或规则。为了更好解决现实问题, 本书基于中国裁判文书网公布的 2014—2016 年涉及司法会计鉴定的民事裁判文书的分析, 对会计鉴定意见民事司法适用问题进行实证研究。

责任编辑: 兰 涛

封面设计: 张 冀 张国仓

责任校对: 王 岩

责任出版: 刘译文

会计鉴定意见民事司法适用实证研究

白岱恩 著

出版发行: 知识产权出版社有限责任公司 网 址: <http://www.ipph.cn>

社 址: 北京市海淀区气象路 50 号院 邮 编: 100081

责编电话: 010-82000860 转 8325 责编邮箱: lantao625@163.com

发行电话: 010-82000860 转 8101/8102 发行传真: 010-82000893/82005070/82000270

印 刷: 北京科信印刷有限公司

经 销: 各大网上书店、新华书店及相关专业书店

开 本: 720mm × 1000mm 1/16

印 张: 14.25

版 次: 2017 年 5 月第 1 版

印 次: 2017 年 5 月第 1 次印刷

字 数: 200 千字

定 价: 42.00 元

ISBN 978-7-5130-4924-5

出版版权专有 侵权必究

如有印装质量问题, 本社负责调换。

作者简介

白岱恩，男，1967年11月生，山东成武人，华东师范大学理学学士，山东大学法学硕士，山东政法学院教授，硕士研究生导师，山东政法学院司法会计学研究所所长，山东保君律师事务所律师，中国注册会计师协会非执业会员。

目前主要从事理论法学、司法会计等方向的研究，先后在《法学论坛》《政法论丛》《经济纵横》《人民法院报》等刊物发表论文二十余篇；出版专著《注册会计师虚假陈述民事责任研究》《法务会计：基础理论与应用研究》两部；主持省部级课题《上市公司会计信息虚假陈述民事责任研究》《会计鉴定意见采信机制研究》等多项，参与《民意在司法中的作用研究》《能动司法与转型社会矛盾化解研究》等省部级课题多项。

内容简介

随着市场经济的迅速发展，经济活动日益活跃、经济交易日趋复杂，出现了大量财务欺诈与舞弊、虚假陈述等经济犯罪与经济纠纷。这些案件的审理与判决涉及大量的财务会计、审计专业知识，超出了法官的常识和判断能力，需要借助会计专业人士对涉案的特定财务会计事项进行检验、鉴别和判断，提供专家意见证据，即会计鉴定意见，作为审理案件的依据。

无论是诉讼当事人还是法官凭借常识和经验都很难判断会计鉴定意见的合理性和公正性，对会计鉴定意见的采信只能进行形式上的审查和判断。在鉴定机构与司法机关分离前，司法会计鉴定由法院指派或委托内部的司法会计鉴定机构进行，其做出的鉴定意见当然地具有证据资格，鉴定意见不存在可采性问题，一般在庭审时直接被法官采信。但在鉴定机构与司法机关分离后，特别是民事案件的审判中，由独立的中介机构或人员（会计师事务所及注册会计师）出具的会计鉴定意见是否被法官采纳，缺乏科学、合理的判断标准或规则。为了更好解决现实问题，本书基于中国裁判文书网公布的2014~2016年涉及司法会计鉴定的民事裁判文书的分析，对会计鉴定意见民事司法适用问题进行实证研究。

目 录

第一章 会计鉴定意见及其在民事诉讼中的作用	(1)
一、司法会计活动的界定	(1)
二、司法会计鉴定概念辨析	(9)
三、司法会计鉴定的结果：从“鉴定结论”到 “鉴定意见”	(16)
四、民事诉讼中的会计鉴定意见	(23)
第二章 会计鉴定意见民事司法适用的统计分析	(31)
一、样本来源及相关说明	(31)
二、会计鉴定意见民事审判应用的统计分析	(32)
三、会计鉴定意见民事审判适用的统计分析	(37)
四、会计鉴定意见民事司法适用的困惑	(58)
第三章 比较法视野中的鉴定意见司法适用制度	(73)
一、域外主要国家民事鉴定启动程序的考证	(74)
二、域外主要国家鉴定意见质证程序的考证	(91)
三、域外主要国家鉴定意见的审核与判断	(107)
第四章 会计鉴定意见民事司法适用制度的完善	(129)
一、会计鉴定意见民事司法适用原则的确立	(129)
二、会计鉴定意见民事司法审查规则的构建	(132)
三、会计鉴定意见司法审查实现的制度保障	(148)

第五章 会计鉴定意见采信的典型案例分析	(171)
一、会计鉴定意见未被法院采信的案例	(171)
二、会计鉴定意见被法院采信的案例	(189)
三、会计鉴定意见部分被法院采信的案例	(205)
参考文献	(221)

第一章 会计鉴定意见及其在 民事诉讼中的作用

一、司法会计活动的界定

(一) 司法会计的词义

司法会计活动是“司法会计”的基本词义，它由“司法”和“会计”构成，“司法”是指诉讼，它界定了司法会计的社会属性是一种法律诉讼活动，使司法会计活动能够与会计、审计等经济管理活动相区别；“会计”则是指会计检查、会计检验、会计鉴定、会计文证审查等财务、会计技能的应用，它界定了司法会计活动的内容与财务、与会计技能的运用有关，使司法会计能

够与讯问、询问、搜查等其他法律诉讼活动相区别。

需要指出的是,会计检查、会计检验、会计鉴定、会计证据审查等技能的应用原存在于会计财务活动中,后来又引入审计活动和诉讼活动中,形成审计活动、司法会计活动的内容。由于会计、审计活动在诉讼场合运用财务技能和会计技能的目的、方式、方法、程序、结果等方面都存在明显的差异,因而需要专门进行研究并制定规范。为了便于区分,人们将在诉讼活动中出现的这些对财务会计技能应用的活动冠以“司法”二字,进而形成了司法会计检查、司法会计检验、司法会计鉴定等表述,并统称为“司法会计”。

上述关于司法会计词义的阐释,旨在说明:第一,司法会计活动不是“会计活动”,而是诉讼活动;第二,司法会计活动并不包揽全部诉讼技能的应用,主要是运用财务、会计的技能。

(二) 司法会计的概念

司法会计,是指在涉及财务会计业务案件的调查、审理中,为了查明案情,对案件涉及的财务会计资料(及相关财务数量)进行检查(勘验)、检验,或对案件涉及的财务会计问题进行鉴定,对涉及财务会计业务的证据进行审查的一类法律诉讼活动。^①

这一定义反映了司法会计的属性、产生原因以及主要内容,是判断一项社会活动是否属于司法会计活动的基本标准。

1. 司法会计活动是一类法律诉讼活动,这是司法会计活动的基本社会属性

这一特征界定了司法会计活动的范围,即在法律诉讼过程中出现的会计检查、会计检验、会计鉴定、会计文证审查等活动,都属于司法会计活动。广义上的诉讼活动起始于立案,终止于判决执行完毕,那么,司法会

① 白岱恩,于朝.司法会计简明教程[M].中国政法大学出版社,2017:3.

计活动也就只能发生于这个过程中。此处需注意的包括：一是只要在法律诉讼过程中出现这类活动，都属于司法会计活动——无论这种活动是由谁来具体实施；二是发生在诉讼外的类似活动都不属于司法会计活动——即使这种活动是由司法会计师（注册会计师）实施的，也不属于司法会计活动。

2. 司法会计活动存在于涉及财务会计业务案件的调查、审理中，其目的是查明案情

所谓“涉及财务会计业务案件”，既指案件事实本身包含着财务会计行为或内容的诉讼案件，也指案件事实本身虽不包含财务会计业务，但诉讼中需要查明相关财务会计事实的诉讼案件。

之所以在司法会计概念中特别表明司法会计活动存在于涉及财务会计业务案件的调查、审理中，意在强调：①只有案件涉及对相关财务会计事实的调查和审理时，才会出现司法会计活动；②无论案件事实本身是否涉及财务会计业务，只要调查和审理这一案件需要查明相应的财务会计业务，就可能涉及司法会计活动。这种调查和审理涉及财务会计业务案件的特定诉讼需求，既是司法会计活动产生的根本原因，也是司法会计活动赖以存在和发展的客观基础。

3. 司法会计活动的内容包括对案件所涉及的财务会计资料（及相关财务数量）进行检查（勘验）、检验，或对案件所涉及的财务会计问题进行鉴定，对涉及财务会计业务的证据进行审查

这一特征将司法会计活动的内容分为司法会计检查、司法会计检验、司法会计鉴定、司法会计文证审查等具体类型，明确了不同类型司法会计活动的对象。其中司法会计的检查对象是涉案财务会计资料及相关财物，如财务收支资料（财务凭证）、会计核算资料（记账凭证、账簿、会计报

表)以及相关的库存现金或存货^①等;司法会计鉴定的对象是诉讼涉及的财务会计问题,如财务指标数额问题(财务问题)、会计核算正确性问题(会计问题)等。

这一特征也将司法会计与其他诉讼活动区别开来。在诉讼中,为了查明案件涉及的财务会计事实,不仅需要进行司法会计活动,还需要进行诸如讯问刑事被告人、证人,询问当事人等其他诉讼活动——但这些诉讼活动因其不具备司法会计活动的这一特征而不能称为司法会计活动。

(三) 司法会计活动的类型

1. 司法会计检查

司法会计检查,是指在诉讼中,为了查明案情,对案件涉及的财务会计资料及相关财物进行检查的活动。司法检查活动的法律依据主要有以下几条。

(1)《刑事诉讼法》第126条规定:“侦查人员对于与犯罪有关的场所、物品、人身、尸体应当进行勘验或者检查。在必要的时候,可以指派或者聘请具有专门知识的人,在侦查人员的主持下进行勘验、检查。”第132条规定:“人民检察院审查案件的时候,对公安机关的勘验、检查,认为需要复验、复查时,可以要求公安机关复验、复查,并且可以派检察人员参加。”第191条第2款规定:“人民法院调查核实证据,可以进行勘验、检查、扣押、鉴定和查询、冻结。”

(2)在民事、行政诉讼法律中均规定了人民法院有权向有关单位和个人调取证据,这里调取证据的途径包括查账、查物。

2. 司法会计鉴定

司法会计鉴定,是指在诉讼中,为了查明案情,指派或聘请具有司法

^① 存货,是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等,摘自《企业会计准则第1号——存货》。

会计专门知识的人员，对案件中需要解决的财务会计问题进行鉴别判定的活动。司法会计鉴定的诉讼法律依据主要有以下几个方面。

(1)《刑事诉讼法》第144条规定：“为了查明案情，需要解决案件中某些专门性问题的时候，应当指派、聘请有专门知识的人进行鉴定。”第146条规定：“侦查机关应当将用作证据的鉴定意见告知犯罪嫌疑人、被害人。如果犯罪嫌疑人、被害人提出申请，可以补充鉴定或者重新鉴定。”第218条第2款规定：“人民法院调查核实证据，可以进行勘验、检查、扣押、鉴定和查询、冻结。”

(2)《民事诉讼法》第76条规定：“当事人可以就查明事实的专门性问题向人民法院申请鉴定。当事人申请鉴定的，由双方当事人协商确定具备资格的鉴定人；协商不成的，由人民法院指定。当事人未申请鉴定，人民法院对专门性问题认为需要鉴定的，应当委托具备资格的鉴定人进行鉴定。”第139条第3款规定：“当事人要求重新进行调查、鉴定或者勘验的，是否准许，由人民法院决定。”

(3)《行政诉讼法》第35条规定：“在诉讼过程中，人民法院认为对专门性问题需要鉴定的，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。”

3. 司法会计检验

司法会计检验，泛指司法会计师对案件所涉及的财务会计资料及相关证据进行检查、验证的技术活动。

司法会计检验包括两种情形：一是指司法会计检查中，司法会计师接受指派或聘请，参与对案件涉及的财务会计资料及相关证据进行的技术性检查、验证活动。它与一般意义上司法会计检查的不同之处在于，它必须是由司法会计师等专家实施的且增加了验证过程；二是指司法会计鉴定中，司法会计鉴定人为了获取解决财务会计问题的必要信息，对案件涉及的财务会计资料及相关证据进行的技术检查、验证活动，它与完整的司法

会计鉴定活动的不同之处在于，其不包含对财务会计问题的鉴别、判断活动。

司法会计检验存在于司法会计检查或司法会计鉴定中，其法律依据也就不言自明，与检查、鉴定不同的是，法律并没有专门规定“检验”，但在人们对相关法律的解释中可以看出法律的相关含义。例如：按照《刑事诉讼法》第126条的规定，“在必要的时候，可以指派或者聘请具有专门知识的人，在侦查人员的主持下进行勘验、检查”，如果是司法会计检查，那么就可以聘请、指派具有司法会计专门知识的人（如司法会计师）参与检查。不同的是，司法会计师在检查中，如果采用一些验证技能实施检查、验证活动，则可以被称为司法会计检验，并可以将检验结果以《司法会计检验报告》的形式提交给侦查人员，作为案件的辅助证据。又如：司法鉴定的法律中也没有规定检验，但任何鉴定人在解决专门性问题时，都需要通过对鉴定材料的技术检验获取必要的信息，从而通过鉴别、判断对专门性问题做出鉴定意见。

4. 司法会计文证审查

司法会计文证审查，是指为了判明涉及财务会计业务内容的文书证据能否作为定案的根据，运用证据审查的原理与方法，对文书证据进行审查、评断的活动。

与其他司法会计活动相比，司法会计文证审查的任务不是为了获取财务会计资料证据、检验报告或鉴定意见等证据，而是为了判明涉及财务会计业务内容的证据能否作为定案的根据。按照诉讼法律规定，法官等诉讼主体在采信证据材料作为定案根据前，都需要进行审查，因而司法会计文证审查活动通常应由法官等诉讼主体完成。但也有特例，即由于财务会计业务内容的某些证据（如财务会计资料证据、司法会计鉴定书等）内容，需要具有司法会计专门知识的人才能看懂，因而法官等诉讼主体可以委托司法会计师等专家对文书证据进行的技术性审查、判断活动，这种特例称

为狭义的司法会计文证审查。

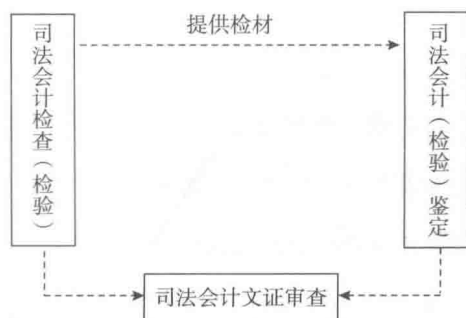


图 1-1 司法会计活动关联示意图

5. 各类司法会计活动的关联

第一，司法会计检查活动中，可以指派、聘请有司法会计知识的人参与，并通过实施检查、验证活动，提供《司法会计检验报告》。司法会计检查还可以为本案中可能需要进行的司法会计鉴定提供检材等鉴定材料，这些材料可能包括涉案单位、个人的财务会计资料。

第二，司法会计鉴定人在鉴定活动中必须实施司法会计检验，以便获取鉴别、判断涉案财务会计问题所需的信息。同时，如果诉讼主体认为有必要的话，司法会计鉴定人还可以单独出具《司法会计检验报告》，以证明相关财务会计信息。

第三，通过上述司法会计活动形成的财务资料证据、检验报告、鉴定书等，都需要通过司法会计文证审查确认其与案件的关联性及其作为定案根据的合法性、客观性、科学性等，从而确定其能否作为本案的定案根据。

（四）司法会计概念的争议

1. 关于司法会计的基本属性

对司法会计属性的表述存在两种不同的说法：一种说法是本书的观点——即司法会计活动属于诉讼活动；另一种说法则是将司法会计活动视

为会计服务活动^①。

2. 关于司法会计的主体

对司法会计活动的主体存在三种认识：一是本书所述司法会计活动主体由诉讼法律规定，具有法定性特征，既包括司法会计师也包括各类诉讼主体以及会计、审计专业人士；二是认为司法会计主体是指会计师，包括注册会计师、注册舞弊审计师、注册法庭会计师等，这种认识比较符合英美法系国家的诉讼理念；三是认为司法会计活动的主体只有司法会计师，即司法会计活动只能由司法会计师实施，其他职业者在诉讼中依法实施的会计检查、会计鉴定等活动，都不能称其为司法会计活动，反之，司法会计师在诉讼外进行的执业活动也应当称为司法会计活动。这种认识源于一些研究者仅从职业角度而非诉讼法律角度研究司法会计的结果。

3. 关于司法会计的内容

对司法会计内容的阐释有两种情形：一是本书阐释的司法会计活动的内容包括司法会计检查、司法会计检验、司法会计鉴定和司法会计文证审查等；二是认为司法会计活动的内容即指司法会计师的执业内容，这一认识将司法会计从诉讼活动扩展到审计等非诉讼活动，不仅在理论上难以构建基本理论，在操作上也容易导致混淆。如法律教学属于教育活动，法律教师的执业范围也可以包括辩护等诉讼活动，但法律教育活动与辩护活动属于性质不同的两类不同的社会活动，操作上没有共性。

4. 关于司法会计的对象

关于司法会计对象的不同认识主要集中在司法会计鉴定对象方面，并形成三种说法：一是本书依据诉讼法律、司法鉴定法律和法理，将司法会计鉴定的对象设定为涉案财务会计问题；二是认为司法会计鉴定的对象是

^① “会计服务活动”是一个社会属性不确定的概念，泛指会计师提供的专业服务活动。如会计活动、会计中介活动、审计活动都可以表述为“会计服务活动”。

法律问题，这一认识源于司法实践的历史，即我国司法会计鉴定最初就是为了解决一些难以定性的贪污案件，并曾经一度成为主流做法，但这显然超出了鉴定意见的证据属性要求；三是认为司法会计鉴定的对象是指涉案财务会计资料或会计资料，这一认识源于司法鉴定理论中的客体理论^①，该理论将司法鉴定所涉及的鉴定材料称为鉴定对象，由于司法会计鉴定中的检验对象是涉案财务会计资料，因而将其表述为司法会计鉴定的对象。

二、司法会计鉴定概念辨析

（一）司法会计鉴定与司法会计

从概念界定看，在学术以及实践领域，司法会计鉴定有着不同的称谓和内涵，研究之初，一些学者将司法会计等同于司法会计鉴定，这一观点虽将司法会计鉴定纳入了诉讼活动的范畴，但由于模糊了法律行为与鉴定行为的界限，这种“一元论”逐渐被“二元论”的司法会计理论体系所取代，“二元论”认为司法会计鉴定是司法会计活动的一个类型。随着建立在“二元论”基础上的司法会计学学科体系的成熟，“二元论”逐渐被司法实践接受。可以看到，在从“一元论”走向“二元论”的过程中，司法会计鉴定的内涵随着不同学者的争论变得更为鲜明。同时，随着研究的推进，一些学者将目光投向了国外的法务会计，并试图进一步厘清法务会计与司法会计鉴定的关系，可以说，受各国不同诉讼制度的影响，法务会计和司法会计鉴定在表现形式上，一定会有所不同，但是从本质上来说，二者关于该特定司法活动核心内容的归纳基本相同。正如于朝教授所言，法务会计的出现是由于大量抄袭英美法系国家“一元”司法会计理念的结

① 这一理论的产生在司法鉴定的种类不多的时期，当时不同鉴定类型使用的检材不同。随着司法鉴定类型的发展，各种不同类型鉴定运用相同检材的情形越来越多，该理论已经不适应新的情况。

果,这导致了我国司法会计理论研究和教学工作再次出现混乱状态,因此,在秉承“二元论”的体系下,司法会计鉴定,是指在诉讼中,为了查明案情,指派或聘请具有司法会计专门知识的人员,对案件中需要解决的财务会计问题进行鉴别判定的活动。

(二) 司法会计鉴定与司法会计检查

基于历史的原因,我国一直存在着将司法会计检查和司法会计鉴定混称为司法会计鉴定的认识和做法。从理论研究的需要讲,司法会计检查理论与司法会计鉴定理论虽有相通之处,但各自又有相对独立的理论体系和不同的研究范围。司法会计检查理论主要是研究寻找、发现、收集财务会计资料证据和固定检查情况的对策与方法,而司法会计鉴定理论则主要是研究鉴别判定财务会计问题的思路与方法。因此,如在理论上将二者混为一谈,势必会影响到对检查、鉴定的技术与方法分别进行的深入研究;从司法实践看,司法会计检查通常由诉讼主体实施,多数检查的结果亦无须进行司法会计鉴定。如果将司法会计检查活动视为司法会计鉴定活动,不仅会导致大量的司法会计检查活动无法开展,也会导致司法会计鉴定活动流于形式。

(三) 司法会计鉴定与审计活动

审计,是指审计机构根据需要或接受委托,指派专业人员依据审计标准,通过审查被审单位的财务会计资料及有关经济活动,提出意见和结论的一种经济监督、鉴证和评价活动。

审计工作与司法会计鉴定工作都具有采集以财务资料为主体的证据,以财务会计标准作为引用技术标准,采用一定的账务检验手段来完成任务,发现揭露经济案件线索,在查处经济犯罪或解决经济纠纷的过程中发挥着重要作用,因而在司法实践中常常出现以审计取代司法会计鉴定的情形,这些做法不仅违反了有关诉讼法律规定,还常常会造成案件事实认定