

東海大學會計學系碩士在職專班

碩 士 論 文

鑑識會計於我國法庭中之適用



指導教授：劉俊儒 博士

研究生：吳宗憲 撰

中 華 民 國 一 〇 六 年 七 月

東海大學會計學系碩士在職專班

吳宗憲 君 所撰碩士論文：

鑑識會計於我國法庭中之適用

業經本委員會審議通過

碩士論文考試委員會委員

劉俊儒

Sivan

李秀英

指導教授

劉俊儒

系所主任

劉俊儒

中華民國 106 年 7 月 14 日

謝辭

從沒想過，能跟一所學校如此有緣份。自 1999 年進入東海法研所，迄今會研所畢業，兩個碩士學位，長達 18 年的時間，生活與東海大學總是息息相關，東海一路陪伴著我，從青澀中逐步成長。

因從事檢察官工作的關係，看到社會因為層出不窮的弊案，導致金融秩序敗壞，善良百姓受害，滿腔熱血的希望增加自己財會方面的知識，以為國家社會作多一點貢獻，因而利用工作之餘，從初等會計慢慢學起。一轉眼，十餘年過去了，所學在工作中有非常大的助力，但獲益更多的是，從非法律領域的同學、老師口中，讓我見識到不一樣的世界。法律人的世界其實很窄，又因為司法官養成教育等問題，使井底之蛙的我們，常因無知而夜郎自大。有太多同業人除了法律之外，甚麼都不懂，常被人批評活在象牙塔當中。然商場生態就完全不同，跟同學討論國內物價波動時，他可以對你從中東茉莉花革命、美俄兩國運作開始談起，並透過油價的變動，去分析國內經濟狀況，或透過中南美洲雨林面積減少、發電廠碳排放、京都議定書等議題，去分析綠能的重要性及前景，那種宏大的世界觀，在以前是殊難想像，也讓我知道自己的渺小，人外有人、天外有天，該時時抱持著虛懷若谷的態度待人處世。在此，很感謝這段時間陪我一起成長的會研所老師、同學們。

感謝我的指導教授劉俊儒老師，於百忙中，抽出時間指導我這不成材的學生。一邊工作一邊寫論文，真的比預想中累很多，還好劉老師溫和的性格，總是在我以為這次會被罵慘的情況下，卻依然得到老師的笑容與鼓勵，讓我能盡情發揮，按照自己步伐前進。謝謝老師體諒我處在這爆肝檢察官工作中，體諒我論文寫作的牛步，若非老師的這份耐心，我想，我早放棄論文了。在未來的日子裡，我會時時刻刻記得這份恩情，也不會忘記自己是劉老師的學生，願將所學點點滴滴，實際運用於日後工作中，並期待自己能帶給其他法律人在修法或執法時，一種不一樣的觀點。

口試教授李秀英老師、黃政仁老師，謝謝您們在繁忙的工作中，仍舊非常仔細批閱我的論文，並很貼心的將問題標示出來，給予我許多寶貴建議，使此篇論文能加入更多專業元素，學生我實為受益良多。系上助教阿來姊、大雄哥，還好有你們不厭其煩地提醒，讓我沒忘記復學與註冊，走完整個論文流程，好想大喊一句：有你們真好。

相對於法律人的嚴謹，會研所同學很是活潑，也許大家都來自不同領域，同聚一堂時的腦力激盪，以不同角度去分析解決難題，讓我這傳統法律人直線思考邏輯受到極大震撼。同學中，興哲、麗真、麗炫總是像大哥大姊般的照顧我們幾個，嘴巴很壞的佳新、崇民、輔欽、家宏，總是適時地以最酸的語氣來損我，但是字字句句都是鼓勵，鞭策我繼續將論文完成。多年前告訴我那句「成功並不是贏過多少人，而是幫助過多少人」的品仰，這話至今我都還奉為圭臬，熱心又溫柔的文英、秀妮、淑秋，讓班上所有活動都能順利圓滿。感恩你們豐富了我的人生。

桃園地檢署、桃園地院是司法圈公認的血汗工廠，每個月八、九十件的分案量，只能用極端瘋狂來形容，還好我遇到一位能力強又優質的書記官丞佐，能幫我瞻前顧後的把這一股運作維持正常，在我找不到卷、忘了人犯羈押快到期、案件快逾期未進行時，適時提醒與幫忙，更在我論文撰寫期間，協助排版校正。另要感謝育瑾老師、冠儀老師就中、英文潤飾及翻譯時的大力協助。

感謝家人在我工作、課業兩頭燒的時期，給予無限的包容、陪伴與鼓勵，讓我在無後顧之憂的環境中，把人生第二本碩士論文寫出，亦深深感受到家人對我的無止境付出，謝謝你們。謹以此書獻給我最愛的家人，有你們的犧牲，才有今天的我。

計利應計天下利，在未來的日子中，期許自己當個對國家社會有益的人，在案件審理中能更精進，把所學與熱情貢獻給這片土地上的人們。

宗憲 于 2017.8.10

鑑識會計於我國法庭中之適用

指導教授：劉俊儒博士

研究生：吳宗憲

學 號：G98437005

摘要

我國司法官取才制度，使絕大多數法官、檢察官並無財經背景，調查機關亦同，但白領階層犯罪導致之財報不實、內線交易、公司掏空、舞弊等金融案件，在今日的法庭中層出不窮，對社會損害更是長期且巨大。而法官、檢察官在審理、偵查金融案件時，可適時引入鑑識會計之支援，使偵查、判決均能達到「速度」、「品質」之要求。

本文介紹鑑識會計之起源、內涵及與會計審計間之差異，並同時介紹舞弊定義、舞弊發生警訊及如何判斷之基準，以供偵查機關於偵辦金融案件時參考。

然鑑識會計於我國尚未法制化，且我國係採法定證據方法，則鑑識會計之於訴訟之定位何在？有無證據能力？可否提出於法庭中，會計師出庭時之地位為何？在他國法制居何地位，為本文推衍探討之重點，又在尚未立法，且未引入美國專家證人制度前，建議可將鑑識會計歸類為鑑定之法定證據方法，而使鑑識會計取得證據能力，取得法庭中之地位。

關鍵詞：鑑識會計、財務報表、舞弊查核、證據能力、專家證人、鑑定人

The Application of Forensic Accounting in Taiwanese Courts

Advisor: Dr. Chun-Ju Liu

Graduate Student : Tsumghsien Wu

Student No. : G98437005

Abstract

Limited by the selection system of the Judiciary¹ in Taiwan, the vast majority of our judges, prosecutors, even **officers in** investigatory institutions have scarcely any financial background². However, the white-collar crimes resulting in cases like financial statement frauds, insider's trading, hollowing out of funds, and other forms of frauds have emerged endlessly today, jeopardizing our society on a long-term and tremendous scale. Henceforth, if forensic accounting can be introduced timely for judges and prosecutors to proceed and investigate on financial trials, the results of these investigations and judgements can meet the requirements of both "efficiency" and "quality."

The thesis introduces the origins and contents of forensic accounting, as well as its difference compared with general accounting and auditing. Meanwhile, the definition of frauds, the warning signs when frauds happen and the standard to judge frauds will also be introduced to serve as references for investigatory institutions during the process of financial investigations.

However, forensic accounting is not legalized in Taiwan. Now Taiwan adopts the legal evidential method. Therefore, the thesis aims to

¹ Academy for the Judiciary, Ministry of Justice

² The "financial background" here refers to the fact that few of the judges, prosecutors and officers in the investigatory institutions have working experiences, degrees or done academic research in the fields of finance or economics.

discuss the issues as follows: What is the position of forensic accounting in a litigation? Does it help establish the admissibility of the evidence? What is the status of an accountant if he or she appears in court? What is the status of forensic accounting and the accountants in the legal system of other countries?

Finally, the research comes to a conclusion that before the introduction and legislation of the expert witness system from the US, it is suggested that our judiciary and investigatory system should include forensic accounting as a way of providing credible evidences in the process of identification. In that case, forensic accounting could become a standardized test for the admissibility of the evidence, then eventually obtain a concrete status in court.

Keywords : Forensic accounting 、 Financial statements 、 Fraud Investigation 、 Admissibility of the evidence 、 Expert witness

目錄

摘要.....	I
Abstract.....	II
目錄.....	IV
表目錄.....	VI
圖目錄.....	VI
第壹章 緒論.....	1
第一節 研究背景.....	2
第二節 研究動機.....	2
第三節 研究問題.....	3
第貳章 文獻探討.....	4
第一節 鑑識之概念.....	4
第二節 會計之概念.....	6
第三節 鑑識會計之介紹.....	7
第四節 鑑識會計與審計之比較.....	11
第五節 金融案件舞弊稽核.....	17
第參章 研究方法.....	26
第肆章 他國鑑識會計制度之分析.....	27
第一節 大陸地區鑑識會計制度之分析.....	27
第二節 美國鑑識會計制度之分析.....	31
第三節 美國與大陸地區鑑識會計制度於法庭中之比較.....	38
第伍章 鑑識會計於法庭中之運用.....	39
第一節 鑑識會計於我國法制中之地位.....	41
第二節 鑑定制度.....	45
第三節 我國法制鑑定人之規定.....	45
第四節 鑑識人員、鑑定報告於我國訴訟法中之地位.....	49
第陸章 結論.....	50
第一節 結論.....	50
第二節 研究貢獻.....	51
第三節 建議.....	51
參考文獻.....	53
附錄一：鑑識會計服務實務指引基礎架構.....	56
附錄二：鑑識會計服務委任書.....	63
附錄三：第三號鑑識會計服務實務指引－「鑑識會計報告」.....	70
附錄四：大陸地區人民檢察院鑑定規則.....	83
附錄五：大陸地區人民檢察院鑑定人登記管理辦法.....	88



表目錄

表 2-1	會計師事務所鑑識服務項目說明表	5
表 2-2	報表使用者類別與簽證目的	13
表 2-3	審計服務類別之異同	15
表 2-4	財務報表審計 VS 鑑識會計	16
表 4-1	美國與大陸地區鑑識會計人員於法庭中之差異	38

圖目錄

圖 2-1	鑑識會計架構.....	10
圖 2-2	財務報表審計.....	12
圖 2-3	舞弊鐵三角.....	19
圖 4-1	刑事訴訟之證據法則.....	40



第壹章 緒論

相較於傳統案件，近年來經濟案件越來越受到重視，原因不外乎經濟案件牽涉之金額動輒上億，被告身分等常引起民眾譁然，而經濟犯罪具有長時性、隱藏性、鉅額性與結構性之特性 (陳志龍 2006)，弊案爆發前，除金融管理機關於金融管理檢查時不易察覺外，弊案爆發後，司法機關介入調查，亦因經濟案件具有高度專業性、跨國性，再加上我國特殊之外交地位而導致調查困難，使案件偵辦上曠日廢時。而經濟案件不必然具有直接被害人，又或因投資之受害人因犯罪行為常包裹於合法之經濟行為下，故被害人常不知悉被害³，此與傳統刑事案件中，常存在之加害人、被害人關係有所不同。

回顧近年來國內外多起金融犯罪案件，例如我國 2004 年「博達」案、2007 年「力霸掏空」案、2015「浩鼎內線交易」案、2016 年「兆豐銀行洗錢」案等，美國 2001 年「安然」(Enron)案、2008 年「雷曼兄弟」案(Lehman Brothers)等，都是企業經營者或內部人、準內部人，利用不當之經營方式，獲取高額利潤，例如企業常以偽造、隱匿、扭曲等非法手段，使企業財務報表無法彰顯出忠實可靠資訊，誤導投資人投資或撤回資金之決定。諸如此類行為，均嚴重影響破壞了投資環境及市場上金融交易秩序。而財務報表(financial statements)⁴之於公司，如同一個人的年度健康檢查，若據實製作，處處可展現出營運問題或公司體質，於偵辦金融犯罪時，是參考之必要資料，然因司法人員多無財經背景，故在面對卷內財務報表時，常忽略或刻意忽略其參考之重要性。邱研馨 (2000)曾對財務報表之數個階段加以分析，言簡意賅地以法律人的角度說明出財務報表於各背景時之不同性質：

- 1.財務報表「製作」－會計
- 2.財務報表「查核」－審計
- 3.財務報表「調查」－偵查
- 4.財務報表「判斷」－鑑識
- 5.財務報表「真偽」－判決

其中，在第三階段，若企業有涉嫌弊端產生時，檢察官會啟動偵查，蒐集事證，但由於檢察官並不具備財務、會計領域之專業，對於財經刑事案件中財務報表等資料之真偽判斷可能不夠客觀，因此必須借助外界獨立公正專業的第三者，以其特別的專業知識經驗所提供的意見，作為法院判斷事實真相時之依據。

³ 此包含虧損、或雖有獲利但獲利因犯罪行為之發生，而低於原應有之獲利。

⁴ 簡稱財報，係一套會計文件，表彰出某家公司季度或年度的財政表現、期末狀況等，以量化的財務數據，分目表達。財務報表可提供投資者與債務人了解該公司之營運狀況，而財報之製作，必須在一般公認會計原則下製作，並於日後接受會計師依照一般審計準則加以查核。

張熙懷 (2010)認為「證據材料是訴訟之靈魂，法庭攻防是訴訟之生命」，我國檢察官、法官、律師之養成，多數為純法律系畢業學生，少有商會領域專才，致經濟案件偵辦、審理過程冗長，案件當事人權益、商譽受損，被害人損失無法適時得到填補或防堵損害擴大。故面對日新月異之金融犯罪手法，引入新的「鑑識會計」制度或修正現行訴訟法中有關鑑定人之規定，整合財經、會計、法律、科技鑑識等人才，以協助訴訟順遂、支援相關調查、提升起訴、裁判品質，實有其必要性。

第一節 研究背景

按《憲法》第 16 條明定訴訟權之保障，又「除人權公約外，若干國家亦於憲法中規範迅速審判為被告之基本權，例如：《美國聯邦憲法》增修條文第六條規定：「在所有刑事訴訟中，被告享有快速及公開審判的權利」；《日本憲法》亦於第三十七條第一項明定：「在所有刑事案件，被告享有公平法院之迅速且公開審判的權利」。我國《憲法》雖無明文，但司法院透過釋字第四四六號、第五三〇號解釋理由，已一再宣示人民享有受法院公正、合法及迅速審判之權利。因此，保障人民有受公正、合法、迅速審判之權利，亦屬我國刑事被告的基本權之一。」⁵、「『粗糙的正義，亦非正義』，若法院僅講求『迅速』，而不顧案件審理『品質』，當事人僅能得到粗糙的正義，空有迅速審判的形骸而無公平正義之實體，難以建立人民對司法的信心。」(張熙懷 2010)。即「迅速」、「品質」俱為訴訟甚至刑事偵查之核心，但我國目前金融案件審理曠日廢時，更難以達到「迅速」、「品質」之基本要求。

第二節 研究動機

同前所述，我國司法人員之養成，少有金融相關背景，故經濟犯罪案件於偵查、審理時，常因無法精確切入重點而導致偵查、審判期日甚長，或因承審者對於財會概念之不熟稔，發生誤判而導致品質不佳，致不停發回更審或人民對於起訴、裁判品質之不信賴，究竟該如何解決此一難題？此時，導入鑑識會計之輔助，使偵查、審判速度加快，提升品質，似為一解決良方，然他國多有將鑑識會計法制化之前例，惟於我國尚未立法，則此類鑑定結果，究竟有無證據能力，可否提出於法院，何人可以提出聲請，鑑定報告有無拘束力，證據力為何？鑑識會計人員、會計師在法庭上有何地位？又尚未立法前，可否藉由既有法規之解釋，達到相同效果？均為本文探討之動機。

⁵ 刑事妥速審判法立法理由。

第三節 研究問題

本文將研究之問題，以鑑識會計服務於《刑事訴訟法》中相關問題，並將問題區分為二大部分：(一) 鑑識會計中，鑑識會計人員、鑑識結果等在我國法庭中之地位為何。(二) 鑑識會計於我國尚未法制化，是否可以現行法加以解釋，暫時填補立法前之空缺。



第貳章 文獻探討

鑑識會計(Forensic Accounting)乃是一融合會計、審計、鑑識、犯罪學等之綜合性學科，類似刑事偵辦中之現場重建，即利用鑑識會計將過去已發生⁶的財務事實加以勾稽，還原最原始之狀況及演變路徑。鑑識會計發展至今，除可作為金融舞弊之查核外，更可支援訴訟及協助公司治理，加強內控，因公權力介入調查公司舞弊，勢必對該公司商譽造成嚴重傷害，是企業多希望以內控方式防止舞弊，避免公權力調查，故鑑識會計漸漸受世界各國所關注，許多國家更將之法制化，以期達興利除弊之效果。但目前國內與鑑識會計有關之專書僅有洪啟仁(2011)所著之《認識鑑識會計-舞弊之預防、偵測、調查與回應》與Mary-Jo Lranacher, Richard Riley & Joseph T. Wells 合著，中華民國會計師公會全國聯合會鑑識會計委員會翻譯(2011)之《鑑識會計及舞弊查核》²本，但相對於我國，大陸地區則已有數十種翻譯版專書，顯見大陸地區學術界、實務界對於鑑識會計制度之高度重視性。

第一節 鑑識之概念

一、鑑識之定義

「鑑識」乙詞之英文，在歐洲係 Judicial，美國則為 Forensic，按 Webster 字典定義「Forensic」乙詞為「屬於或適用於法律訴訟程序或公開辯論、爭論中使用」⁷。王振東 (2008)認鑑識之意義：「強調其特色為正式爭論，故對證據要求特別嚴格，強調科學取證，即多用科學證據，少用個人主觀臆測或判斷。」，是本文認為「鑑識」之意，應指事後對於曾經發生之事實，利用鑑識手段探究真偽，並還原當初真相。

二、鑑識與鑑定之差別

按《刑事訴訟法》第 197 條規定：「鑑定，除本節特別規定外，準用前節關於人證之規定。」，是鑑定之性質應屬人證範疇。已故學者林山田教授認為：所謂鑑定，乃指於刑事案件中為取得證據而請專家、學者或機關團體，以其專業知識或經驗對特定事物加以分析、實驗做出判斷，提供法院作為審理或檢察官訴追之參考。而此等接受檢察官或法院選任以從事鑑定之人，即為鑑定人

⁶ 鑑識會計之宗旨乃在於還原已發生之財務事實真相，非就將發生之財務事實去預測。

⁷ 原文如下：「belonging to ,used in, or suitable to courts of judicature or to public discussions and debate」。

(林山田 2004)。雖學理上有學者認為鑑定與鑑識二者間仍有差異 (林宜民 2005)，然目前實務上二者均加以混用，例如法醫為死者死亡真相之重建，應屬鑑識範圍，然為符合刑事訴訟法之規定，故均以「法醫鑑定業務」稱之⁸，刑事警察局內部掌管鑑定之機關，則名為刑事警察局鑑識科，是本文以為，實務並未就此二名詞嚴加區分，故二者皆為發現真實之運用。

三、實務上會計師事務所有關鑑識會計服務之介紹

王振東 (2008) 曾將目前實務上會計師事務所於鑑識會計上之服務，區分如下表，此部分頗值參考，可為將來鑑識會計法制化後，釐清選任人，或現行法由法官、檢察官指定鑑定人後之服務範圍：

表 2-1 會計師事務所鑑識服務項目說明表

項目	說明
洗錢(money laundry)之防止	包括洗錢方法、設定、事後調查，找出洗錢者等。
公司相關情報(corporate intelligence)之提供	當公司初到某地投資時，會計師可代為搜集情報。
爭議事端之管理諮詢(dispute advisory)	公司懷疑併購之價錢不當、自己遭受損害、被騙等，會計師均可提供協助。
鑑識科技(forensic technology)	包括提供工具、專家協助。
舞弊風險管理(fraud risk management)	會計師協助客戶防止舞弊之發生，設定舞弊風險，也包括在管理階層之操守有疑慮時，進行調查。
產業前景及風險分析(business analytics)	當公司有新投資或機會時，可以代為分析相關資訊並評估風險。
智慧財產權授權約定規劃(Licensing Management Services)	協助客戶能使其智慧財產權之效益極大化。
保險理賠諮詢(Insurance Claims Services)	保險條約覆核及理賠金額精算協助。
舞弊及不當行為之調查(fraud and misconduct investigation)	調查舞弊，若發現舞弊則採取進一步司法程序。
智慧財產權之契約(intellectual property contract and compliance)	調查公司的智慧財產權是否授權、有無收適當金額之權利金。

⁸ 參法部務法醫研究所網站 www.tpa.moj.gov.tw

(資料來源：王振東，2008，鑑識會計導入我國法制之研究，國立政治大學法律科技整合研究所碩士論文，頁 9)

第二節 會計之概念

討論鑑識會計前，本文先就會計部分加以定義。

一、會計之定義

會計乃所有商業、經濟活動所必備之紀載方式，而企業營運之過程及結果，均可藉由會計來紀錄、處理，因此會計常被稱為「企業的語言」(the language of business)及管理的工具。而美國會計師學會(American Accounting Association, AAA)在 1966 年對於會計學作如下定義：「會計是對經濟資料的認定、衡量與溝通的程序，以協助資料使用者做審慎的判斷與決策。」(AAA 1966)。鄭丁旺、汪泱若與黃金發(2007，上冊)提到，所有企業之經營活動，均可藉由專有之會計方法、特定格式加以呈現，而任何具有會計常識之人，均可利用讀取會計紀錄之途徑，了解企業營運狀況，使企業經營者發覺出經營上之優、缺點，並加以改善缺點或強化優點，使企業更加茁壯。而投資者、所有者亦可利用閱讀、分析會計紀錄，了解其投資是否正確，應增加或減少投資籌碼，也可供企業所有者、投資者評估將來可能面臨之風險。

會計用來提供資訊的工具稱為財務報表，而財務報表中，表達企業財務狀況者，為資產負債表(balance sheet)，彰顯經營績效者，為綜合損益表(comprehensive income statement)。

二、會計特有之目的與專業性

按證券交易法第 14 條之 1 規定：「公開發行公司、證券交易所、證券商及第 18 條所定之事業應建立財務、業務之內部控制制度。」。故會計之功能除了紀錄公司相關交易內容外，尚有解釋、闡述等功能，我國公開發行公司依法即必須設置有會計制度及內部控制制度。會計控制制度之功能其一在於紀錄下審計軌跡以便日後查驗，其二在於其對於財務資訊充分揭露之要求 (王振東 2008)。

三、會計的功能

只要有商業活動或經濟活動，就需要會計服務。鄭丁旺等 (2007)認為會計之主要功能可分為協助規劃與控制、徵信、政府制定政策及納稅的依據，分述如下：

1. 規劃與控制

企業營運之預期收入、所需各項設備、材料、薪資及開銷等，利用會計方法，做事先規劃或預算的預先編列，另營運時，也利用會計方法加以記載收支，定期計算盈虧，進而了解營運不善或公司獲利之區塊何在，藉以提供經營者改善之依據。

2. 徵信、投資與放款政策

會計制度可以提供欲投資者輕易了解公司營運狀況，基於透明的公司財務狀況，使更多投資者願意將資金投入，壯大公司經營。

3. 政府制定政策及納稅的依據

政府機關可藉由透過會計方法紀錄之公司營運資料，作為制定經濟、財政政策上的參考，並根據企業經營成果課徵稅捐。

第三節 鑑識會計之介紹

在傳統會計中本已有對於舞弊發生之偵測方式，即財務報表之審計制度，然因審計制度之性質係對於存在問題後始介入調查，且其查核頗為制式，易遭有心人規避，故在現今千變萬化的商場中，早已不敷使用，又因資訊傳播發達，各公司對於品牌商譽之價值，在公司市值估價中比例越來越高，故藉由鑑識會計適時防堵舞弊的發生，或於發生後全方位調查原因，不再限於財務報表、公司傳票等，除協助公司治理外，更適合於司法訴訟、司法偵查之支援。故在不同國家，鑑識會計亦有不同名稱，如大陸地區稱為：「司法會計」、「法務會計」

⁹，或稱「鑑識審計」¹⁰等多種名詞。

一、源起

鑑識會計早期在會計行業中一直不若稅務規劃、管理諮詢等服務被視為一項特殊領域而受到重視 (陳紫雲 2006)，其起源可追溯至數百年前。最早在 1554 年 11 月 18 日一件商業訴訟中，有位比利時簿記員，在法庭中提供簿記及會計之專家證詞，日後於多件商業訴訟中，該簿記員亦到庭擔任有關商人帳戶保存案之專家證人。而北美洲之鑑識會計則至少起源於 1817 年，最早案例為加拿大法庭審理某破產者遺產價值決定之案件中，一位檢查破產者帳簿之專家被允許到庭作證，此案日後亦成為法院判例。從此之後，鑑識會計遂不停修正、演進，並廣泛應用於各種商業評價、調查、訴訟支援中 (陳紫雲 2005)。

二、定義

傳統鑑識會計之概念乃是結合審計、會計、證據調查等作為，用以協助解決法律上紛爭，故其重心著重在法庭上功能，其性質如同將類似刑事鑑識之技巧運用在會計領域。在一般刑案中，刑事鑑識人員之功能，係於案發後，利用蒐證專長，將犯罪現場所採集之證據，配合其他人證、物證等證據資料，交叉分析，並透過精密之科學鑑定程序，還原犯罪事實真相，並將結論提供予檢察官、法官參考。而鑑識會計專家所從事之工作即相當於刑案中之刑事鑑識人員，但鑑識會計專家所為係利用知識、調查、分析、評量等方式蒐集足夠之證據，使財務或會計事件真相呈現 (蔡秉璋 2015)。又因鑑識會計專家運用鑑識會計所得出之結論，乃為說服偵查庭中之檢察官、法庭中之法官或英美法系法庭中之陪審團，故其對證據之取捨更較一般審計嚴格，需考量該結論於法庭中之證據能力、證明力等前提要件。除前述之外，隨著時間歷練，鑑識會計更發展出法律以外之功能，如協助公司治理等，詳述如後。

三、功能

傳統鑑識會計之功能大致上區分為二大區塊，即訴訟支援及調查性會計。然隨著運用及需求上的改變，鑑識會計功能不斷擴張，鑑識會計人員已經從事後調查犯罪之被動角色，進化成事前主動積極防止犯罪發生，更可協助公司治

⁹ 鑑識會計於大陸地區便稱為「法務會計」、「司法會計」。

¹⁰ George A. Manning 於所著之「Financial Investigation and Forensic Accounting」乙書(Third Edition December 1, 2010 by CRC Press)中，即稱為「Forensic Auditing」

理等，如預防犯罪、商業鑑價等功能。

(一)舞弊調查(Fraud Investigation)

簡言之，即犯罪或詐欺案件之調查。鑑識會計人員於執行職務時，不論從事刑事案件或民事事件，均會涉及非常多調查活動，故此部分鑑識會計人員所著重者，在於調查出犯罪者之相關事證及軌跡，利用公司內部可取得之任何資訊、文件、傳票、電磁紀錄及相關證人說詞等（曾淑瑜 2012），還原或解析出犯罪歷程，其使用之技術可能包括會計、審計、財務金融、計量方式及某些法律、研究及調查技巧等。而渠等偵查之層次又會分為大階層(macro)及小階層(micro)（陳紫雲 2006），小階層所指的是鑑識會計人員利用各種調查手段去尋找公司最低層之詐欺、犯罪行為（例如挪用公司款項、收取廠商回扣）等，而大階層則是去測試財務報表之詐欺（例如製作不實財務報表，以騙取市場投資或操縱股價）。

(二)訴訟支援(Litigation Support)

此部分係鑑識會計為法官、檢察官最著重之點。即透過專業財會人員，將調查所得之結果，在法庭上陳述，擔任鑑定人、專家證人之地位，或和解案件中的協助，而鑑識會計人員在訴訟案件中最常遇到之狀況，就是被要求利用其專業知識，對案件中經濟損失加以量化或分析，例如計算被告違約致原告財物損失之總價額，其作法可能是衡量收益與利潤損失，也可能是對於企業之財產、非財產或業主權益等進行評價。又鑑識會計並非僅在案件進入審理程序後始能提供支援，例如撰寫報告、確立因果關係、蒐集真相、翻譯專業術語、整理資料等，均可在審理程序前為之（林愷麗 2014），另在刑事案件中，也可支援檢察官進行起訴前之偵查工作。又我國刑事訴訟制度與英美法不同，故證人、鑑定人於踐行《刑事訴訟法》要求之要件後，於檢察官前所為之證述，亦具有證據能力，非侷限於公開審判庭，本文以為，若非必要，鑑識會計之鑑定人員於偵查中所為之陳述，毋庸於法庭再次作證。

(三)新衍化之其他功能

支援管理階層：如預防犯罪，鑑識會計人員對於公司運作之評估研究後，設計並執行一些增設程序，作為法令稽核的一部分，以積極地減少公司營運風險，如擬定公司治理政策，設計防堵、發覺詐欺行為計畫，制定處罰條款，或

作為公司內部稽核委員會之顧問等 (陳紫雲 2005)。

支援公司商業行為：如商業鑑價，在公司併購、投資等商業行為，事前必定經過評估，以了解欲投資或併購之對象財務狀況如何、投資有無風險、合理股價何在、併購合理價位何在等。此時，可利用專業之鑑識會計人員前往他方評估，或蒐集相關資訊，計算出合理價格、風險等，降低雙方談判時之不一致。

支援公部門機關：經濟部主管機關有監督公司營運之職權、刑事偵查機關有偵查公司商業犯罪之職權，可藉由鑑識會計，支援公部門，彌補公部門內專業知識之不足，藉以達到行政管理、刑事偵辦之目的。

本文援引陳紫雲(2006)對於鑑識會計架構之說明圖表，更清晰說明鑑識會計之內涵及各種功能。



圖 2-1 鑑識會計架構

(資料來源：陳紫雲，2006，「談鑑識會計」會計研究月刊，第 244 期，頁 69)

第四節 鑑識會計與審計之比較

鑑識會計猶如會計界之糾察隊，不僅是被動地簽證財務報表，更可於審理中擔任鑑定人或鑑定證人，協助法官作成公正、客觀之判決(曾淑勤 2012)，或於偵查中協助檢察官抽絲剝繭，還原犯罪事實順利提起公訴。

一、審計(Auditing)之定義

審計學乃是一種標準學(Criteria)。美國會計師協會定義：「審計是一種系統化過程(systematic process)，乃是針對受查客戶經濟活動事項所做之聲明(assertion)，採取客觀的方法蒐集與評估相關證據(evidence)，俾可確認(受查客戶)各該聲明符合計定標準(established criteria)的程度，並將所獲結果(result)與利害關係人(interested users)溝通。」(耿晴 2008)。簡言之，即是會計師根據既定的審計標準，判斷受查核者之財務報表是否與聲明¹¹相符，並給予專業結論。查核完畢後，會計師給予之結論，則分為「無保留意見」、「修正式無保留意見」、「保留意見」、「否定意見」、「無法表示意見」等5種，常見為無保留意見，即表示查核會計師依照一般審計準則加以查核後，認為受查客戶之財務報表與聲明相符，第三人原則上可信任該公司財務報表彰顯之內容，若為後4種，則查核會計師應於報告中說明原因，同時意味著此財務報表有問題，而此4種結論不同處在問題程度大小之差異。

前述會計師根據既定的「審計標準」在我國就是「一般公認審計準則」。我國審計準則公報1號即列出11項最高權威的準則，做為日後審計準則公報之基礎，而一般公認審計準則依其內容又可分為：

1.一般準則(general standards)

為廣義之準則概念，要求任查核者，應有相關專業知識，並受大眾信賴，此外應秉持公正、獨立超然之態度從事業務。

2.外勤準則(standards of field work)

¹¹ 聲明之意：指特定期間內，公司之活動、事件、狀況、營運績效等，而聲明係查核會計師為查核時之重要資料，可提供會計師之查核方向。

規範查核人員至受查者所在地進行查核證據的蒐集、測試與評估之標準。

3.報告準則(standard of reporting)

規範出查核會計師與財務報表間之責任與關聯性，並要求財務報表之製作應符合一般公認會計準則，且具充分揭露性。查核會計師最後應給予結論，若對財務報表未能出具無保留意見時，則應說明理由。

又審計服務類別大致上有以下四種 (耿晴 2008)：

1.財務報表查核：

財務報表是我們最常聽到的審計服務種類。財務報表查核之目的是在取得足夠與適切的證據，藉以評估受查者財務報表各該聲明，是否符合一般會計原則(GAAP)之既定標準或相關法令加以編撰，對財務報表免於重大不實之表達提出合理確信的意見。即從事審計之會計師，透過查核被審計公司財務報表，了解財務報表是否能允當表達出公司財務、營運、營收等狀況，嗣經由審計單位之會計師查核後，提出結論及意見。以下為先進包昂所編繪之財務報表審計圖表(包昂 2008)：

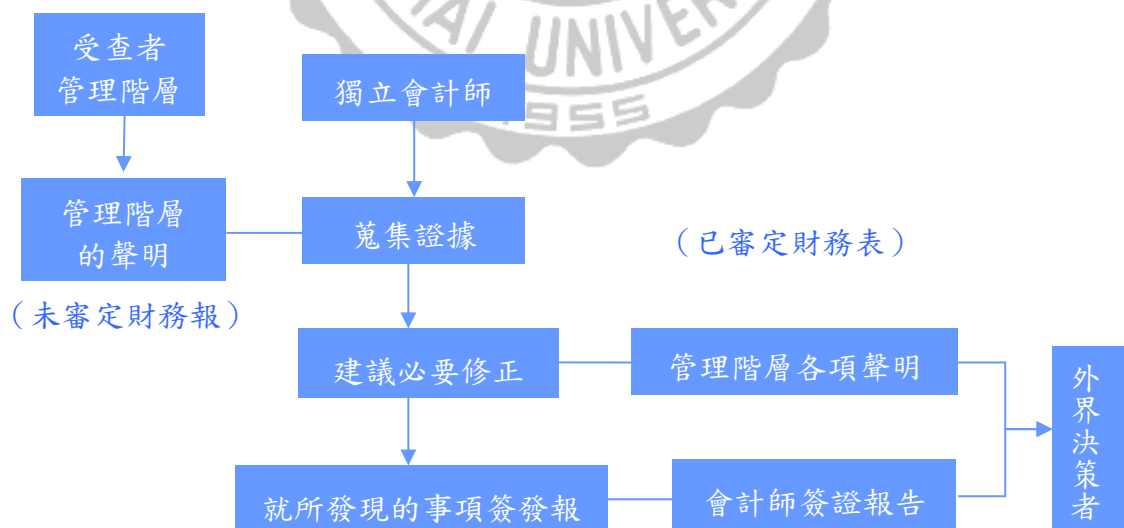


圖 2-2 財務報表審計

(資料來源：包昂，2008，審計學，頁 1-11)

而財務報表的查核，其主要使用者係公司以外的第三人，如債權人、投資者等，而執行查核之人，限於經過國家考試，且有數年會計師事務經驗，與加入會計師公會而取得認證之專業獨立註冊會計師(Certified Public Accountant, CPA)。為方便本文讀者了解會計施對財務報表簽證在各不同領域之功能，參考，以下援引耿晴老師製作之圖表(耿晴 2008)：

表 2-2 報表使用者類別與簽證目的

報表使用者類別	簽證目的
受查人主管	檢閱績效、做決策、報導結果給資本市場
股東	評估績效；有關公司事務之投票，如選舉董事會；決定買或賣股票
財金機構	貸款決定：利率、條件與風險
稅務機構	決定應付所得稅
潛在投資人	購買股票之決擇
法規機構	法規之遵循與所需之法律行動
勞工及工會	集團協商決策
債券購買人	決定買或賣債券
檢察官與法院	決定捲入法律訴訟公司的財務狀況
供應商	評估信用風險
退休員工	退休金與退休後之福利

(資料來源：耿晴，2008，審計學：風險、個案、與工具應用，頁 29)

2. 遵行性查核

遵行性查核係包括取得與評估證據，以決定受查核者財務或營運活動均符合特定之既定標準（政府法規、指導原則等）。例如美國於 2002 年通過的「沙氏法案」(Sarbanes-Oxley Act)^{12、13}(趙冠璋 2004)。故根據沙氏法案，執

¹² 2001 年與 2002 年間，美國安隆(Enron)、世界通訊(WorldCom)等企業財務醜聞事件相繼曝光，暴露出上市公司會計與證券監管方面諸多缺失，美國國會遂制定沙氏法案(Sarbanes-Oxley Act)以加強監管。引自：經濟部中小企業處中小企業財會資訊服務網。

行查核之獨立會計師須提出財務報表簽證與內部控制簽證。要求雙重目的的查核，也就是獨立會計師須提出財務報表簽證及內部控制簽證，例如，企業應遵循所得稅法，政府可派遣稅務人員查核相關所得稅法之遵循。

3. 內部控制專案審查

按證券交易法第 14 條之 1 第 1 項規定：「公開發行公司、證券交易所、證券商及第十八條所定之事業應建立財務、業務之內部控制制度。」。另按行政院金管會證期局制定之公開發行公司建立內部控制制度處理準則第 27 條規定：「會計師受公開發行公司委託專案審查公開發行公司內部控制制度，應由符合本會所定會計師辦理公開發行公司財務報告查核簽證核准準則之資格條件之會計師二人以上共同審查簽證。」。美國沙氏法案第 404 條款亦要求公開發行公司之管理階層建立與維護對財務報表有關的內部控制和每年需做「企業主管對於財務報表相關內部控制之責任」、「這些內部控制的有效性」等內部控制簽證。綜上相關法案，均是要求公開發行公司每年應自我評估內部控制制度，並由獨立會計師做內部控制之簽證，以使公司內控能落實，避免弊案發生後才耗盡心力補救。又我國規定公司應於每年會計年度終了後 4 個月內，向主管機關申報內部控制聲明書，而此聲明書於偵查機關偵辦金融弊案時，即可函調資料作為參考，尤其在偵辦管理階層金融弊案時，更彰顯其參考價值。

4. 營運稽核

即對於公司效能、績效之稽核。此部分稽核可由公司內部稽核人員或外部會計師事務所稽核人員為之，稽核人員先行取得評估證據，用以決定公司在營運或活動上的經濟、效益與效能性。這類型稽核又被稱為「管理稽核」或「績效查核」。而此類營運稽核除對相關效能、績效加以查核外，稽核人員更會對公司營運加以建議，改善公司效能。以下援引耿晴(2008)製作之圖表：

¹³ 沙氏法案：「轟動一時的多起企業舞弊，如安隆、世界通訊及泰可(Tyco)等，在投資大眾、社會輿論壓力下，美國國會以驚人之速度及壓倒性多數下於 2002 年通過沙氏法，布希總統旋於 2002 年 7 月 30 日簽署該法案。SOX 對於公開發行公司內部公司治理採取諸多規定，例如強制設置審計委員會、要求管理階層書面切結義務，並對公司內部控制做出評估等。」。故根據沙氏法案，執行查核之獨立會計師須提出財務報表簽證與內部控制簽證。

表 2-3 審計服務類別之異同

審計服務類別	財務報表查核	遵行性查核	內部控制專案審查	營運稽核
查核目的	確認(受查客戶)各該聲明符合既定標準的程度	申報與資料符合既定政策、法規等	內部控制的設計與執行的適切	營運與績效符合經濟性、效益性與效能性
查核過程根據既定標準	一般公認會計原則和審計準則	管理政策與相關法規	證券交易法與行政院金管會證期局之公開發行公司建立內部控制制度處理準則	管理所設定的目標和政策
輸入	查核工作底稿 查核證據	相同	相同	相同
輸出結果	獨立會計師查核報告	發現之缺失或彙總符合確信的程度	獨立會計師內部控制查核報告	經濟性、效益性與效能的事實彙集
使用人	利害關係人(投資人、債權人等)	管理階層、董事會、政府主管等	政府主管單位利害關係人(投資人、債權人等)	管理階層、董事會等

(資料來源：耿晴，2008，審計學：風險、個案、與工具應用，頁 14)

二、審計制度與鑑識會計之不同

會計制度中既然已存在審計制度，則何需存在鑑識會計，渠二者存在之差異點何在？簡言之，審計制度係在尚未有特定指控時所為，其重點只是在找出有無重大不實之處，而鑑識會計則是在發現舞弊或是懷疑發生舞弊時，將舞弊之事實還原，然兩者都是防堵舞弊的重要手段，僅是發動之時間及方式不同。承前所述，傳統之財務報表審計必須依照一般公認審計準則(GAAS)來設計查核程序，故查核者之任何查核作為，均是按照一公開、制式之方式為之，而此查核方式變動性不大，任何專業會計查核人員均知悉，而舞弊者亦如是，既然舞弊者可明瞭查核者之查核程序、步驟、工具等，自然可輕易設計出規避查緝之舞弊方法，且財務報表審計本身非為了發現舞弊而設計，故為例行性之經濟監督活動，僅是為了表彰被查核公司整體財務狀況、現金流量及營運成果，供

債務人或投資者為經濟活動時之參考而設，並不會特別彰顯某次特定交易或某類特定交易，且其以抽查方式進行，無法針對特定事實，故財務報表查核，難以預防或發現犯罪行為。

國內有位學者以一個極為有趣的形容方式，區分財務報表查核人員與鑑識會計人員間之不同，本文以為，此一解釋方式，非常適合閱讀本文者了解此二設計之不同，馬嘉應與蘇英婷 (2007)認為，以治安警察及刑事警察來比喻查核人員及鑑識調查員之不同。一般而言治安警察的工作是在社區內來回巡邏，提早發現不尋常的活動或異常的情況，以防制犯罪的發生。刑事警察不像治安警察一樣到處巡邏，他們在犯罪發生或有犯罪的可能時才會出現，藉由巡邏及偵查的交叉互補來確保治安。因此當希望防制犯罪時，可投入大量的警力並擴大巡邏的範圍；同樣的，如果發生多起犯罪案，或有較為複雜的案件需要進一步調查時，即需要派大批的刑事警察來進行犯罪偵查。以下援引表 2-4，區分財務報表審計與鑑識會計之不同。(馬秀如，2008)

表 2-4 財務報表審計 VS 鑑識會計

項 目	財務報表會計	鑑識會計
查核之目的	判斷他人的財務報表是否允當	發現事實真相
報告收受者	非特定人，如所有投資人與債權人	特定人士
承接之前提	假設受查者之操守可被接受	不假設受查者之操守可被接受
受查者聲明之標準	一般公認會計原則 (GAAP)	依受查事項而定
受查者之重大性水準	較大	甚小
查核者之擔保程度	較低	較高
查核之深入程度	至合理擔保之程度，非絕對擔保	更為深入
查核依據	會計師法、相關行政命令、一般公認審計準則 (GAAS) 及審計準則公報之規定	依受查事項而定，尚無公開之詳細標準作業程序
查核成本	相對低	相對較大

查核時間	有截止之日期	限制少
查核範圍	可能受限	原則上限制少
對獨立性之要求	有要求	有要求
結論之權威性	不如鑑識會計	高

(資料來源：馬秀如，2008，鑑識會計，日新司法年刊，臺灣雲林地方法院檢察署，頁 229)

第五節 金融案件舞弊稽核

企業舞弊案件，其流程通常是由非常小的舞弊事件開始，但因舞弊者會從事諸多作為，使異常行為難以遭發現，而使舞弊規模漸漸擴大，野火燎原不可收拾，終至宣告倒閉，例如 1762 年成立的霸菱銀行，僅因一名在新加坡分行任職之交易員，私自在衍生性金融商品中超額交易，投機失敗，導致數百年基業的銀行一夕倒閉，而此類案例比比皆是。又現在商業市場均非單打獨鬥，公司間彼此常為關係企業，又即便未存在關係企業之關係，亦可能有供應鏈之上下游關係，故單一公司倒閉，均可能導致整個交易市場的重大傷害。若能透過某些方式或考核，使舞弊難以隱匿，能迅速發出警訊，將損害控制在最輕微狀況，是現代企業、金融機關極為重視之課題。而本文所探討之鑑識會計即為企業經營者於舞弊偵查時、法院於審理金融舞弊案件時之利器。

一、舞弊之定義

審計準則公報 43 號「查核財務報表對舞弊之考量」第 6 條第 1 項對「舞弊」乙詞加以定義：「舞弊，係指管理階層、治理單位或員工中之一人或一人以上，故意使用詐騙等方式以獲取不當或非法利益之行為。」、同條第 2 項：「管理舞弊係指管理階層、治理單位成員中之一人或一人以上所涉入之舞弊；員工舞弊則係指僅有受查者員工所涉入之舞弊。」。美國註冊舞弊稽核師協會 (Association of Certified Fraud Examiners, ACFE) 對於財務報表舞弊 (Financial statement fraud) 所下之定義乃「對重大事實為故意、錯誤或忽略之陳述，或是提供誤導會計數據，導致改變財務報表使用者之判斷或決定。」(蔡秉璋 2015)。

二、舞弊發生之原因 (舞弊三角理論)

舞弊發生原因之各種學說中，以 Donald R. Cressey¹⁴之舞弊三角理論(Fraud Triangle)最為大家所引用，其於 1950 年間，訪談了近 200 名舞弊者，並將舞弊者之動機區分為下列三種：

1.壓力(Pressure)

行為人意識到舞弊的壓力，可能來自於自身的財務問題、像是入不敷出、貪婪、債台高築、信用不良、家族醫藥費、投資損失、或是小孩學費等。壓力也可能來自惡習，像是賭博、嗑藥、外遇等 (中華民國會計師公會全國聯合會鑑識會計委員會 2011)。蔡秉璋 (2015)則將原因大致區分為四大項：經濟因素、工作因素、惡習與其他壓力。

2.機會(Opportunity)

舞弊者意識到機會的發生。在 Cressey 的理論中，這種被察覺的機會有兩個組成部分(洪啟仁 2011)：

(1)一般資訊(General information)

舞弊者於其目前職位或執行之業務中可以從事之舞弊行為。例如於工作中察覺可從事某不當行為。

(2)專業技巧(Technical skill)

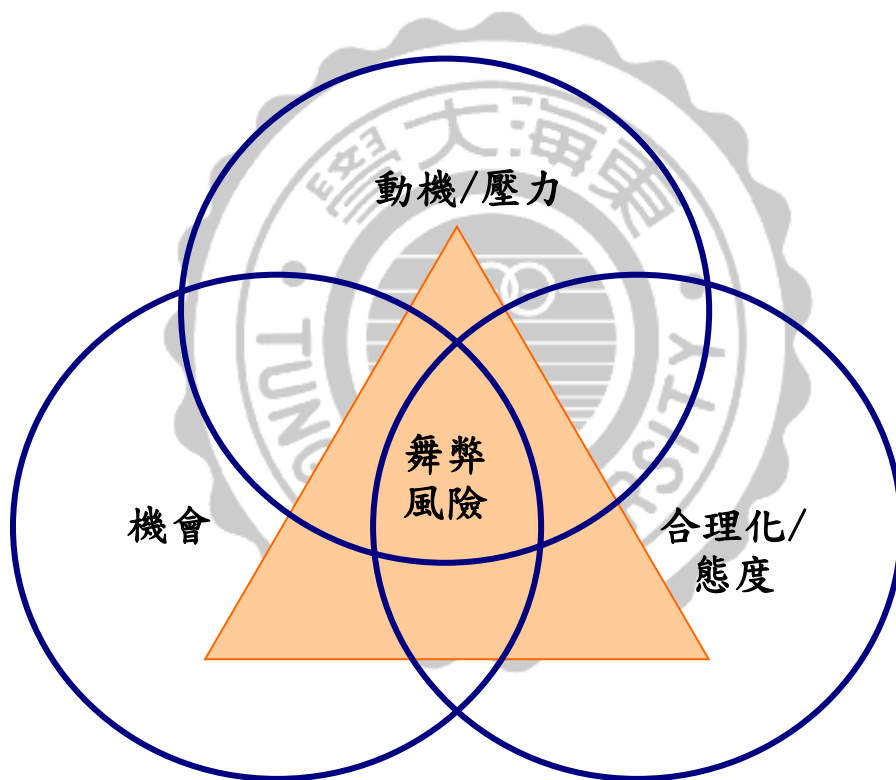
從事舞弊行為所需要之能力。通常此能力即為當初公司任用該員工時，員工已具備之技能。

組織環境或營運流程中可能存在的各種舞弊因子，常見如過於複雜的組織架構、新的或複雜的交易模式、建制或更新的會計或資訊系統、不健全的內部控制制度或遵循管理機制、管理階層違反內部控制制度、董事會對管理階層的監控不足、組織中道德操守文化低落。

¹⁴ Donald Ray Cressey (April 27, 1919 - July 21, 1987) was an [American penologist, sociologist, and criminologist](https://en.wikipedia.org/wiki/Donald_Cressey) who made innovative contributions to the study of [organized crime, prisons, criminology, the sociology of criminal law, white-collar crime](https://en.wikipedia.org/wiki/Donald_Cressey). 全文引自 https://en.wikipedia.org/wiki/Donald_Cressey。

3. 合理化解釋(Rationalization)

舞弊者在感受到壓力、發現了機會外，若其內心無法說服自己，則舞弊行為亦不可能發生。舞弊者常會美化或合理化解釋或認同自己的行為。合理解釋可包括員工/經理人對工作的不滿感，順利完成工作卻未受到肯定，薪資低，產生「他們虧欠我」、「我不過是借錢而已」、「沒有人受到傷害」、「他們若知道我的處境就會體諒」、「這是為了行善」、「其他人也這麼做」等態度（中華民國會計師公會全國聯合會鑑識會計委員會，2011）。然一樣米養百樣人，每個人心中對於道德的要求易有高低，人格特質亦有所不同，故合理化解釋部分，難有一套標準來衡量。



資料來源：A Guide to Forensic Accounting

圖 2-3 舞弊鐵三角¹⁵

(資料來源：馬嘉應與蘇英婷，2007，「企業舞弊的防制」會計研究月刊，第 257 期，頁 45)

¹⁵ 馬嘉應與蘇英婷，「企業舞弊的防制」會計研究月刊，第 257 期，民國 96 年 4 月，頁 45。

三、舞弊之類型、手法及查核方式

以下簡單區分舞弊之類型及以過往臺灣曾經發生之舞弊案件，歸納出管理階層常使用之財會舞弊手法（因員工舞弊較易發現，且偵查時易得管理階層之協助取得相關資訊，故不贅述），又以此類舞弊手法表面上均為合法之財會行為，然以不法犯意加以實施後，於企業財務或非財務資訊上可能出現之結果歸納之，本文閱讀者在分析一件案件時，可先測試有無此類異常手法，便可進一步研判、推測行為人之犯罪目的。

按上開審計準則公報 43 號第 6 條之規定，舞弊之類型區分為：

1. 管理、治理者舞弊。
2. 員工舞弊。
3. 內部人員及外部第三人之共謀舞弊。

黃曉雯與莊蕎安 (2011)認為舞弊常見之七大手法如下：

1. 利用假交易－（目的）虛增營業收入
2. 轉投資交易－（目的）掏空公司
3. 關係人交易¹⁶－（目的）挪用資金套利
4. 應收帳款融資－（目的）捏造帳上現金
5. 不實鑑價報告－（目的）資產價格灌水
6. 非正當併購－（目的）創造無形價值

¹⁶ 例如：1. 挪用現金或銀行存款。2. 進銷貨條件異常。3. 往來對象關係特殊。4. 定存單的不當挪用或供他人質借。

7.發行海外可轉換公司債¹⁷—（目的）美化財務結構

黃曉雯與莊蕎安 (2011)發覺舞弊之查核方式，詳述如下：

此部分對偵查機關之偵查較有助益，因許多涉及大型金融舞弊案件之公司，均為上市櫃公司，而偵查機關收案後【常為他字案】，在曠日廢時函詢相關機關之前，可藉由公開資訊觀測站，調查該疑似舞弊公司之相關營運數據，藉此率先了解狀況或發覺疑點。

1.財務報表橫向與縱向之比較

橫向比較：例如比較企業產值與市占比例、營收有無明顯不對等。或可比較交易對象的存在性、帳款回收狀況及與其他同類型產業的比較。

縱向比較：比較前期財務報表，營收、現金流、與客戶交易狀況，進銷貨狀況及比率等，有無重大改變。而縱向比較也就是一般常見的趨勢分析，就本期與前期或連續數期同項目金額的對比，透過分析本期與前期（上季、上年同期）財務報表中有關項目金額的比較，可以從差異中即時找出問題，此亦為發覺異常警訊之直接手段。

2.主營運項目的分析性程序

應特別注意與分析公司各項營運狀況之比率變化，例如營收成長比率、應收帳款帳齡分析、存貨週轉率、應收帳款週轉率、存貨安全存量、負債比率的波動以及現金收入與支出狀況等，此外，於分析、比較之同時，也應將同類產業之其他公司數據加以比較，更能看出公司營運是否有異狀。以現金科目為例，在每個報表結束日往前及往後查詢公司現金流，查看是否有異常流出或流入，因某些主管階層的舞弊，公司會為了應付會計師查核年底逾期或應回收卻未回收之應收帳款，會安排第三人在會計師查核前，先將非公司之資金匯入公司帳戶，供不知情之查核會計師查核，致不疑有他而做出無保留意見，待會計師查核完畢後，再將資金匯還與該第三人，故財報結束日前

¹⁷ 發行海外可轉換公司債(ECB)常見之套利模式為：當標的股股價高於ECB之管換價格時，投資人將其轉換成標的股，享受股價增值之資本利得及股利收入，由於ECB在海外次級市場流動性較差，市價變化往往無法及時跟上國內標的股股價，利用資訊不對稱效果進行套利，公司於ECB發行後，以不正當的方式拉抬股價，國內放空標的股賺取價差，而公司亦可因可轉換公司債換成股本，降低負債比例，美化財務結構。

後之公司現金流，應特別注意，另公司之銷貨截止測試¹⁸、存貨截止測試¹⁹等，亦如是。

莊蕎安、黃曉雯另引用上海財經大學經濟學博士張漢傑所提出下列數項財務資訊警訊初步判斷方式：(此亦可為偵查機關偵辦金融舞弊案件時，或本文閱讀者在分析某一金融案件時，先行觀察測試之點)

- (1) 營收逐年下滑或在低檔停滯不前。
- (2) 營業外損益經常大於本業損益。
- (3) 營業損益經常大於營業淨現金流量。
- (4) 經常出現年度虧損。
- (5) 應收帳款收現天數出現異常狀況。
- (6) 存貨銷售天數出現異常。
- (7) 高比重短期金融負債及高負債比率。

3. 交易對象的信用調查

除前述論及之公司營運數據外，公司交易對象亦應注意。尤其當公司有新客戶時或公司往來前十大客戶公司。此部分可先行徵信該客戶公司之信用狀況，如客戶公司是否確實存在（非紙上、人頭公司）、實際營業項目與設立登記營業項目是否相符、資本額與營業額是否有不對等、負責人、董事、監察人有無異常等。

四、紅色警戒狀況介紹

前曾介紹多位學者對於公司、員工異常狀況時之測試標準，因此部分對於偵查機關於偵辦案件時有較大助益，故再引用行政院金融監督管理委員會陳慧蓉副組長於赴美參加「美國全國企業評價分析師協會第 14 屆年會」後，就美國會計師協會查核準則第 99 號公報「財務報表舞弊之考量」(SAS no.99: Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit)所規範的會計師或鑑識會計人員，將蒐集到的背景資訊、工作底稿、資訊等加以分析之「腦力激盪階段」(Brainstorming Session)，所提出之 32 項「紅色警戒狀況」(Red Flag) (陳慧蓉

¹⁸ 銷貨截止測試之目的在於查明有無當年度未入帳之銷貨。

¹⁹ 存貨截止測試：檢查截止到審計截止日，購入並已包括在審計截止日的存貨盤點範圍內的存貨。存貨正確截止的關鍵在於存貨實物納入盤點範圍的時間與存貨引起的借貸雙方會計科目的入賬時間都處於同一會計期間。

2007)，以利快速評估：

(員工之異常行為)

	中譯	公報中原文
1.	向同事借錢	Borrowing money from co-workers
2.	債權人出現在辦公室	Creditors or collectors appearing at the workplace
3.	賭金大於其負荷能力	Gambling beyond the ability to stand the loss
4.	酗酒或其他不良之個人習慣	Excessive drinking or other personal habits
5.	對於合理之詢問呈現易怒之反應	Easily annoyed at reasonable questioning
6.	對於問題反應過於激烈	Providing unreasonable responses to questions
7.	因害怕被偵查而拒絕休假或晉升	Refusing vacations or promotions for fear of detection
8.	炫耀近日新買進之貴重物品	Bragging about significant new purchases
9.	隨身攜帶不尋常之鉅款	Carrying unusually large sums of money

(公司出現之異常現象)

	中譯	公報中原文
1.	公司出現重要人員異動頻繁之情形	High personnel turnover
2.	員工工作士氣低落	Low employee morale
3.	對於帳務之調整未檢附有足以合理支持之文件	No supporting documentation for adjusting entries
4.	銀行調節表不完整或未及時編製	Incomplete or untimely bank reconciliations
5.	客戶抱怨(客訴)增加	Increased customer complaints
6.	打銷存貨短少之損失卻未試圖去瞭解原因	Write-offs of inventory shortages with no attempt to determine the cause
7.	對績效有不切實際的預期	Unrealistic performance expectations
8.	出現利益衝突(或疑似舞弊)的傳聞	Rumors of conflicts of interest
9.	經常以唯一來源方式訂定採購合約	Frequent use of sole-source procurement contracts

(常見之舞弊方式)

	中譯	公報中原文
1.	將一些紀錄重新編寫使外觀以更完美無瑕疵之形式呈現	Rewriting records under the guise of neatness in presentation
2.	竄改或偽造工時單以領取更高額之薪資	Falsifying timesheets for a higher amount of pay
3.	偷竊圖章印戳	Pilfering stamps

4.	任何形式之偷竊行為（竊盜公司資產）	Stealing of any kind
5.	偽造文件（如營業員盜賣客戶有價證券或存款再偽造成交單或對帳單交予客戶）	Forgery
6.	重複自客戶帳戶扣款	Lapping collections on customer's accounts
7.	截取侵吞客戶應交給公司之帳款（如交割款），並以自己設計製發的收據交予客戶	Pocketing payments on customer's accounts, issuing receipts on self-designed receipt books
8.	未將收到的現金全部繳交公司或並將相關收據隱匿（如醫院之收銀台）	Not depositing all cash receipts(The Hospital Case)
9.	虛偽浮報之員工人數	Creating fictitious employees with company funds
10.	藉著與供應商共謀之方式增加發票金額	Increasing vendor invoices through collusion
11.	對於所提供之服務以公司名義開出帳單，但並未回報並將收到款項繳回公司	Billing for services not rendered and collecting the cash
12.	扣押應付給廠商的應付款	Seizing checks payable to vendors
13.	製作虛偽交易入帳以掩飾其偷竊行為	Recording fictitious transactions on books to cover up theft
14.	以複製之發票來請領支付供應商款項	Using duplicate invoices to pay vendors

第叁章 研究方法

他山之石，可以攻錯。在資訊發達的現代，很多制度的採用，不必然需要付出多次的失敗改良，可藉由參考他國相關制度實施後利弊，去蕪存菁，研擬出最合乎國人需求之制度。承本文第貳章所述，目前國內與鑑識會計有關之專書僅「認識鑑識會計-舞弊之預防、偵測、調查與回應」、「鑑識會計及舞弊查核」2本，資料仍顯不足，且我國並無鑑識會計專屬之法規或命令，目前與我國貿易往來最盛者，當推大陸地區及美國，故本文淺論鑑識會計制度於此2國家之起源及現狀，供作目前我國實務界比較、參考。又以刑事訴訟制度為例，我國、美國及大陸地區均不同，檢察官、法官之角色、功能皆甚有差異，於刑事訴訟審理時，我國採改良式的當事人進行主義；美國則為當事人進行主義，由雙方當事人主導訴訟程序，各自蒐集與調查證據，審判機關不介入，僅就訴訟最後結果加以裁判；大陸地區則採職權進行主義，由審判機關立於主導地位，審視證據方法有無不當或不足，而要求舉證機關重新補充、取證或再次鑑定。故鑑識會計結論之於法庭上利用、身分地位，各國均有所不同。

在鑑識會計之建制上，美國與大陸地區均日漸重視，而美國與我國類似，並無鑑識會計專屬法規，其於法庭中作法，是將鑑識會計結論當作科學證據之一種，故各州對於鑑識會計結論之採用，檢驗標準與一般科學證據檢驗專家證人證言之標準相同，均先以「道伯法則」(Daubert Test)、「聯邦證據法第 702 條」(Federal Rules of Evidence)之審查規定加以審查(詳如後述)。大陸地區作法則迥異，設有專法加以規範，目前就鑑識會計之實施，係依照「全國人民代表大會常務委員會關於司法鑑定管理問題的決定」、「司法鑑定人登記管理辦法」、「人民檢察院鑑定規則」、「人民檢察院司法會計鑑定細則」等規範執行之。

研究方法主要以「文獻分析法」為主，參考國內及大陸地區有關中文文獻，探討會計學、審計學中查核及刑事訴訟制度中鑑定人、鑑定報告之地位，與鑑識會計中鑑識會計人員、鑑識結果間是否可套用。有因我國法制中並無鑑識會計之規定，尚無法以比較方式為之，故以將和我國貿易關係最密切之美國、大陸地區有關鑑識會計發展之資料加以彙整、歸納後，介紹相關法制沿革與實務操作時政策的轉變，以作為未來實務界採用與修法之參考。

第肆章 他國鑑識會計制度之分析

第一節 大陸地區鑑識會計制度之分析

大陸地區將鑑識會計稱為司法會計，或稱為司法會計鑑定，而司法會計或司法會計鑑定乙詞（以下均以司法會計鑑定稱之），係於 20 世紀 50 年代由蘇聯傳入大陸地區（王亞可 2013）。大陸地區在改革開放後，經濟大幅改善，大型企業如雨後春筍，然而相伴而來的便是舞弊問題嚴重，故司法會計鑑定在大陸地區甚為政府所重視，更立專法規定之。

一、鑑識會計制度之發展

文化大革命期間，檢察系統、法院系統的司法會計鑑定機構被取消，至 20 世紀 80 年代後，才恢復重建，當時中國社會處於高度經濟發展時代，為了打擊嚴重的經濟犯罪需要，檢察機關在受理貪污罪、賄賂罪之偵查中，涉及大量財務會計事實需要查證，故開始關注司法會計鑑定。1985 年 6 月間，最高人民檢察院在大連召開了全國檢察系統刑事計數工作座談會，會議通過「關於檢察機關刑事技術工作建設的建議」，在該建議中明確提出要在省、市兩級檢察機關建立司法會計技術門類，並把它納入檢察機關刑事技術工作的序列。司法會計鑑定在檢察機關重新開展起來，並且其理論研究與實務工作的開展也走在全國之首。到 20 世紀 80 年代後期，一些法院在審理民事、行政案件時，也開始委託註冊會計師、審計師進行相關的司法會計鑑定活動，到了 20 世紀末，一些地方公安、法院等部門為了偵查和審判工作的需要，也開展了司法會計鑑定活動。2000 年 8 月 14 日，大陸地區司法部頒布了「司法鑑定機構登記管理辦法」，其中即包括了司法會計鑑定。然其施行結果，發現由司法機關內部設置司法鑑定機構，會造成「自偵自鑑」、「自檢自鑑」、「自審自鑑」的弊端，滋生許多司法腐敗，遂在多方要求下，討論司法會計鑑定法制化之問題（王亞可 2013）。

2005 年 2 月 28 日，大陸地區第十屆全國人民代表大會常務委員會第十四次會議通過「全國人民代表大會常務委員會關於司法鑑定管理問題的決定」（下簡稱決定），「決定」第 1 條規定：司法鑑定是指在訴訟活動中鑑定人運用科學技術或者專門知識對訴訟涉及的專門性問題進行鑑別和判斷，並提供鑑定意見的活動。該「決定」亦規範要求偵查機關根據偵查工作需要而設立之司法鑑定機構，不得向社會接受委託從事司法鑑定業務，人民法院和司法行政部門不得設立鑑定機構，以避免前開「自審自鑑」等問題，司法會計鑑定也逐步納入規

範化、法制化之軌道(王亞可 2013)。

2007年1月1日，施行「人民檢察院鑑定規則」及「人民檢察院鑑定人登記管理辦法」，將司法鑑定(包含司法會計鑑定)之鑑定人選定、鑑定流程、鑑定人權利義務等事項予以明文。

二、大陸地區實務上啟動司法會計鑑定之時機

目前大陸地區並無明文規定應提出司法會計鑑定之時點，以下引用王振東(2008)對於大陸地區實務上，可能提出司法會計鑑定請求時點之整理，可供偵查機關於偵辦案件時，是否需請求鑑識會計人員協助之參考用：

- 1.在偵查過程中，偵查人員對有關的會計資訊無法解釋。
- 2.在計算案件中相關的金額時，需要會計核算原理和方法。
- 3.偵查人員對有關會計資訊之影響意見分歧。
- 4.案情複雜，涉及的會計資訊眾多。
- 5.被告提出有正當理由的申請，要求指定司法會計鑑定。
- 6.被告的辯護人有正當理由提出進行司法會計鑑定。
- 7.其他需要司法會計鑑定的事項。

三、鑑定結論之格式

司法會計鑑定人員在完成鑑定工作後，須做出司法鑑定結論，並出具不涉及法律問題之司法鑑定報告，此報告僅就事實部分加以回答。目前大陸地區相關法規對於司法會計鑑定報告應包含的內容進行了原則規定，但報告格式等尚無統一規範，原則上司法會計鑑定報告書的內容應明確、完整和客觀，王振東

(2008)認為報告格式應包含以下內容：

- 1.標題：司法會計鑑定報告
- 2.收件人：為鑑定業務的委託人
- 3.序論：包括鑑定範圍、資料（案情）摘要、會計責任和鑑定責任、鑑定程序等
- 4.鑑定內容：應與委託人具體的委託內容一致
- 5.鑑定依據：包括依法實施鑑定的法律規範，如「重慶市司法鑑定條例」，進行財務會計事實認定的標準，即會計或財經方面的相關規定及審計相關規定等。
- 6.鑑定結論的形成過程：須根據資料摘要以及檢查和測試結果，透過說明理由和因果關係，針對鑑定目的進行綜合性分析、辨別、判斷和推理，解答鑑定事由和有關問題。
- 7.鑑定結論：其為分析論證自然得到之結果，該結果應當是客觀的描述，不可帶有法律相關的結論。
- 8.簽章：包括鑑定人及複核鑑定人之簽名、鑑定機關名稱並加蓋司法鑑定專用章、報告日期。
- 9.附件

四、司法會計鑑定制度現階段發生之問題

陳帥與趙如蘭 (2013)認為，大陸地區司法會計鑑定制度實施後，面臨以下問題：

1.對鑑定人之資格要求較低

依前開「決定」所示，大陸地區對於鑑定人之要求，僅在學歷、技術職稱等，而未規定鑑定人應具備之法律素質、職業道德等，故欲成為司法會計鑑定之人員，僅需向司法行政管理部門申請，經過核准後，即取得司法會計鑑定人資格，無須經過考試，造成門檻過低，人員素質控管不當，致司法會計鑑定人公信力降低。

2.司法會計鑑定人的資格管理部門尚未統一

最高人民檢察院與公安部分別發布「人民檢察院鑑定人登記管理辦法」、「公安機關鑑定人登記管理辦法」，由各該機關自行管理其內部設置之司法鑑定人，且僅需向司法行政部門登記，造成標準不同，司法會計鑑定人參差不齊，進而影響鑑定意見之品質。

3.司法會計鑑定人之資格監督制度缺乏統一

「司法鑑定人管理辦法」第 31 條規定：「司法鑑定人在執業活動中，因故意或者重大過失行為給當事人造成損失的，其所在的司法鑑定機構依法承擔賠償責任後，可以向有過錯行為的司法鑑定人追償。」、同辦法第 32 條規定：「司法行政機關工作人員在管理工作中濫用職權，怠忽職守造成嚴重後果的，依法追究相應的法律責任。」，雖規定可向有重大過失之鑑定人追究責任，然並無統一之管理機構制定考核辦法，各省司法廳依據各自所訂定之考核辦法自行考核，缺乏統一管理機構對司法會計鑑定人員進行有效考核或處罰。

4.司法會計鑑定之法律體系不完善

司法會計鑑定活動於大陸地區雖有明文規定，然其所規定者，並非全國各機關一致性通用，例如「人民檢察院司法會計鑑定細則」，其所能規範者，僅檢察體系，並無法拘束其他司法或行政機關，故執行鑑定業務者，也無一套通用標準可供遵循，致易生糾紛，打擊民眾對於司法會計鑑定人員之信任度。

第二節 美國鑑識會計制度之分析

美國訴訟制度為我國近年來訴訟法修法之主要參考對象，因美國訴訟制度係採民刑合一立法，故不論刑事或民事訴訟，其證據法則均應符合「1999年統一證據規則」、「聯邦證據規則」之規定。又美國訴訟制度採當事人進行主義，證據的提出是由當事人雙方自行負責，故就專家證人的選定方面，係由當事人自行選定專家證人，在法庭審理時，由該專家提出對自己有利之專家證言，或提出打擊他方主張之證據，美國聯邦證據法規定中，專家證人可由法院選定，亦可由當事人自行選定，此極度有別於我國《刑事訴訟法》中，鑑定人僅得由法官、檢察官指定之規定。承前所述，美國在經歷一連串的金融弊案後，國會制定了沙氏法案加強行政部門之監督權限，然而這些金融弊案醜聞也揭露出會計專業制度漏洞百出之負面情況，因而導致出鑑識會計制度的崛起。在美國鑑識會計之範圍極廣，不僅包含會計、審計等傳統會計項目，更包含了犯罪證據調查、數位證據調查及其他防堵犯罪、支援公司治理等功能。

美國訴訟制度中，證人可區分為一般證人與專家證人(expert witness)，一般證人與我國證人性質無異，而專家證人則可提供判斷、分析或發表個人意見，我國法制則無專家證人之設計（因鑑定人僅法官、檢察官得以選定，故近年來屢有學者建議，可修法引入專家證人制度，使當事人有機會可以選任專家證人，以攻擊法官、檢察官選定之鑑定人可信度）。鑑識會計人員於法庭是提供專家證人之證詞，此係一種意見證言(Opinion evidencd)，故鑑識會計鑑定書、鑑定人員所需通過之檢驗標準，與專家證人之標準相類似。

一、鑑識會計制度之發展

在二次大戰期間，美國政府為了控管財產交易，聯邦調查局(FBI)即雇用了五百餘名會計師從事類似現今鑑識會計之工作。雖自1991年至2001年之10年間，美國證券管理委員會開始積極查核企業舞弊以來，統計資料顯示公開上市公司的舞弊情形每年下降約3%，雖然在1萬4千多家上市公司中，舞弊案件僅有220件，佔1.6%，但近幾年來發生的數件重大弊案，仍使投資市場中的投資人震驚不已(馬嘉應與蘇英婷 2007)，因近年來發生之金融弊案，多為跨數國境，且涉案人背景、涉案金額龐大，就算僅爆發一間公司因舞弊而倒閉或停業，因供應鏈連動、資金流動等關係，也會對市場造成某程度傷害，故鑑識會計制度、人員日益受到重視，更為美國新聞及世界報導(US News & World Report)、今日金融(Today in Finance)、華爾街日報(The Wall Street Journal，簡寫:WSJ)等主流媒體，認定為最受保障職業第一名或需求遠大於供給之熱門行

業 (陳紫雲 2006)。

二、法源依據

承前所述，美國並未設有專法，故有關鑑識會計之執行，大多引用既定之訴訟程序規定，或依循既有之審計準則、法案等。傳統財務報表之簽證會計師，其查核義務僅在釐清被審計者之各項聲明，是否與財務報表相符，是否遵照一般會計原則加以製作，而其查核之義務，亦僅在於符合一般公認審計準則即可，並無負擔揭發弊案之責（詳見本文第二章第四節），然而美國審計準則委員會發布之美國審計準則公報第 99 號卻一反常態，以「考察財務報表中之舞弊」(Consideration of Fraud in Financial Statement)²⁰重新對會計師訂了一個新的舞弊準則，及查核功能，該公報認定會計師應評估可能已發生並重大影響財務報表之風險，另美國新設之監督會計師事務所的公開發行公司會計監督委員會(The Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB)，亦認同公報主張 (陳紫雲 2005)。惟此無疑增加傳統財務報表查核會計師的責任，故為大部分美國會計師所反對，但該 99 號公報之創新概念，無疑宣告不久的將來，財務報表查核會計師可能須負擔金融弊案揭發之責。王振東 (2008)曾就美國鑑識會計所憑藉之審計準則、法案等加以整理，引用如下：

1. 沙式法案：

本文第二章第四節第一項曾對沙式法案有關審計制度方面做說明，此法案要求財報表有關人員對此涉及犯罪者，應加重罰鍰與刑責，以便管理美國資本市場。法案第 404 條，要求管理階層在其財務報告上，必須評估其內部控制制度之架構，及其有效性，並揭露內部控制制度重大瑕疵等。公司之執行長及財務長必須對申報到美國證券管理委員會之財務報表簽名確認，若已簽名之報表含有不實或重大誤導之資訊，執行長及財務長將被課以刑責或罰鍰。故許多公司不得不重新評估其營運流程。

沙氏法案第 404 條，對公司年報及企業評估其內部控制有很嚴格的遵循要求，並加重公司內部審計委員會的責任，要求審計委員會直接負責監督財務報表及控制程序，以確保正確之財務報表結果。在我國已有多家企業設置審計委員會，例如：台積電、國泰金、友達等，因此，企業為遵循法案之要

²⁰ 「Fraud」乙詞於法律學中常翻譯為「詐欺」，然在會計學中則翻譯為「舞弊」。因法律學中對於事實或數字均須精確要求，達百分之百相符，故無舞弊之概念存在，然於會計學中，行為人所為須達重大不實，方可認為產生舞弊，科以相關人員責任。

求，可朝整個企業之風險管理，聚焦在企業風險與內部控制之自我評估。

2.美國審計準則公報

(1)SAS no.53

要求會計師查核公司報表時，不得以經營者不誠實為前提，但也不得以經營者完全誠實為前提。會計師對於可能影響財務報表中要不實記載之點，所取得之審計證據，應客觀予以評價。

(2)SAS no.82

會計師應抱持懷疑之心，對審計證據持批判之態度。

(3)SAS no.99

要求查核會計師不只要偵測詐欺，同時要偵測所有重大誤述及改善財務報導品質之流程，此階段即屬「腦力激盪階段」。實際上，該公報許多的建議流程，本質上屬舞弊調查，這些流程包括查核會計師必須執行職實質測試或應用查核方法與技巧蒐集證據，例如前述之「紅色警戒狀況」，查核會計師必須腦力激盪地用以發現管理階層潛藏著不實或藐視內控，竄改文件及貪污等之行為。查核方式可透過擴大深入訪台公司內部之財務與非財務人員，不預警地重新盤點存貨，測試不正常發生之帳戶，及測試一些被認為低風險的帳戶等流程。

三、組織介紹

美國實務界為因應金融弊案的日益增加及犯罪手段日趨高明，陸續成立相關民間組織，提供企業或法院有關鑑識會計或審計之支援 (蔡秉璋 2015)：

1.舞弊稽核師協會(Association of Certified Fraud Examiner, ACFE)

2.美國鑑識會計稽核員協會學院(The American College of Forensic Examiner

Institute, ACFEI)

3.全國鑑識會計師協會(National Association of Forensic Accountants, NAFA)

4.北美鑑識會計師協會(Forensic Accountants Society of North America, FASNA)

5.鑑識會計師協會(Forensic CPA Society, FCPAS)

四、美國實務界認為鑑識會計人員應具備之主要專業技巧 (陳慧蓉 2007) (可做為我國法院選擇鑑定人時參考)

- 1.對財務報表深度認知與分析之能力，以辨識異常之訊息與來源出處。
- 2.除了資產濫用、洗錢、賄賂及貪污之瞭解，對舞弊企劃(fraud schemes)要能通盤掌控。
- 3.全盤瞭解公司內部控制制度、評估企業風險及建置內部控制制度流程之能力。
- 4.具備心理學知識，以瞭解犯罪行為背後所隱藏的行為動機，從而規劃舞弊防患措施。
- 5.具備溝通技巧，以利從事訪談時得到重要訊息。
- 6.熟悉（精通）民、刑法及法律制度(legal system)與法院程序。
- 7.通盤瞭解公司管理政策(company's governance policies)及相關政策之法律條文。

五、鑑識會計人員養成

鑑識會計之前景及實務上重要性、需求性越來越高，故美國許多大學均增開與鑑識會計有關之課程，以培養人材：(陳慧蓉 2007)

1.犯罪課程 (Criminology)

主要以舞弊及財務犯罪之範圍為主。

2.調查課程(Investigations)

包括如何適當的收集、取得、保存、分析及決定是否可被法庭准許採用之證據，使用適當之方法或證明其與財務事件之關聯，使用各種技術例如從事監視及臥底，及如何面談及訊問嫌疑犯及證人。

3.法律課程(Law)

包括財務犯罪的法律要素，例如逃稅、電匯舞弊，銀行舞弊，信件詐欺，貪污，賄賂，盜用公款，洗錢，恐怖份子之財源等，證據法則，嫌疑犯及被告之「憲法」或法律權利，證券法規，契約原則，資產沒收及追蹤，及企業組織之原理等。

4.會計課程(Accounting)

包括財務會計理論，財務報表分析，審計技術（含電腦審計），內部控制分析，營運步驟及交易流程與循環，及防止及偵測舞弊之技術等知識。

六、鑑識會計人員資格認證

美國全國企業鑑價分析師協會(National Association of Certified Valuation Analysts, NACVA)自 2000 年開始授予之類似鑑識會計人員資格之「鑑識財務分析師」(Certified Forensic Financial Analyst, 簡稱 CFFA)認證，茲就其資格認證過程介紹如下：(陳慧蓉 2007)

1.教育要求：大學畢業：商學（經濟、財務、行銷、會計或其他商學領域）

學士，及/或企管碩士，或更高的商學學位；或取得 CVA(Certified Valuation Analyst)、AVA (Accredited Valuation Analyst)、ABV (Accredited in Business Valuation)、ASA (Accredited Senior Appraiser)、AM (Accredited Member of the ASA)、CBA (Certified Business Appraiser)、CBV (Chartered Business Valuator)、CFA (Chartered Financial Analyst)、CMA (Certified Management Accountant)、CPA (Certified Public Accountant)、CA (Chartered Accountant) 資格。

2.其他認證要求：曾參與 10 個訴訟案件，且申請者在其中 5 個案件中給予證言或專家證明，考生或未具備此經驗，但符合其他要求，且通過測驗（現場筆試、個案研究）者，可列為準鑑識財務分析師，並於三年內補足此經驗。

3.訓練要求：40 個小時，NACVA 所舉辦，名為「The Financial Expert's Role in the Litigation Process」共五天的訓練課程。

4.其他要求：再認證時必須有實際執業、每 3 年至少 36 小時，參與有關評價、訴訟或舞弊諮詢領域之進修、每 3 年至少參與 6 個訴訟等。

七、美國法中專家證人制度之介紹

專家證人係指在某項專業領域中具備有特殊經驗、知識、技術之人，專家證人的利用，在美國法庭中頗為常見。英美法系與大陸法系相同，將證據大致區分為人證²¹、物證，而人證中的證人，可區分為普通證人(lay-witness)及專家證人(expert-witness)² 大類，普通證人是就他曾經歷過的事實，到法庭作證，並非「提供意見」，須受直接見聞法則(the first-hand knowledge rule)²²的拘束，故普通證人無可替代性，而專家證人是憑藉其特有的專門知識，到法庭「提供意見」、「提出推測」，具可替代性。在美國的法庭中，對於專家證人的容許性其實非常自由，只要該專家證人所具備的專門知識，足以幫助陪審團了解證據即可(高鳳仙，2003，上)。

我國法制屬於大陸法系，訴訟制度中並未採用英美法的專家證人制度，與專家證人制度類似的，係證據法則中有關鑑定人的部分，但英美法中專家證人

²¹ 人證與證人在法律上位階不同，以我國為例，證據可大致區分為人證、物證，而證據方法中，證人僅是人證的其中一種。

²² 有別於傳聞法則，即所有陳述的內容必須是親身經歷，若是傳聞所得，則不可採。

是訴訟當事人所提出，但我國法中鑑定人卻僅法官、檢察官方能選定(詳見本文第五章)，且法官、檢察官的選定，基本上不受當事人拘束，故在我國法庭中，難以直接套用專家證人制度。

專家證人的利用，雖使法庭活動變的活潑且自由，但專家出庭的高額費用，也使當事人在訴訟結束後，面臨可能破產的副作用。近年來，濫用專家證人制度，也導致許多誤判的結果發生，法務部法醫研究所法醫病理組組長蕭開平(2004)指出，美國著名的辛普森殺妻案件中，經由一位齒痕專家到庭作證，稱屍身上某處痕跡為咬痕，但經再次比對後發現，該痕跡僅是死者死亡時所著衣物上拉鍊印痕，故過度依賴專家證人的訴訟，除了所費不貲外，未控管的專家證人資格，仍有導致誤判風險的存在。

八、鑑識會計專家證人於法庭中之證詞

在美國法庭中，會計師作為專家證人時，其證言並非毫無門檻由雙方當事人恣意提出，其證人仍須符合《聯邦證據法》第 702 條 (吳巡龍 2008)之規定，並通過道伯特法則²³的檢驗，方取得證據容許性，進而在法庭中為專家證人之作證，而作證時，不論以言詞或書面提出證言，均應在雙方當事人面前提出，且接受雙方當事人之交互詰問。近 30 年來，專家證人在訴訟案件之使用數量急遽增加，許多商業服務機構提供為數極多之專家證人供人僱用，有些機構有數千名專家證人在檔案資料中，有些雜誌所刊登之專家證人之廣告宣稱其可協助當事人獲得最高金額之判決。依據 National Law Journal 及 Lexis Nexis 所做之民調顯示，民刑訴訟之陪審員認為受僱之專家證人可以相信者高達百分之 89 (Binder 2002)。故在當事人進行主義之英美法庭中，僱用專家證人於法庭中證述對自己有利事項，或攻擊對方僱用之專家證人證詞之可信度，均可有效使當事人在訴訟中取得更有利之地位。

²³ 亦有翻譯為道伯特法則，意旨藉由科學原則或儀器進行科學採證，將所得之證據資料加以測試，取得科學證據。美國最高聯邦法院發展出此一法則，乃是由修正後之聯邦證據法第 702 條而來，認為事實審法官應該像看門人 (gatekeepers) 一樣，確保專家證人之證言與案件具有關聯性 (relevant)，而且以可靠的科學為根據。事實審法官在認定專家證人之證言是否可容許 (admissible) 時，可以考慮下列幾點：(一) 該專家之證言是否經過同儕審查 (peer review)。(二) 理論是否可以試驗而且經過試驗。(三) 理論之已知錯誤率或潛在錯誤率。(四) 理論在相關科學領域之一般接受情形。引自高鳳仙，論我國鑑定制度與美國專家證人制度在醫療事件之角色扮演(下)，萬國法律，頁 86。

第三節 美國與大陸地區鑑識會計制度於法庭中之比較

以下，以表格簡易比較美國鑑識會計專家證人制度與大陸地區鑑識會計鑑定人於法庭中之不同。

表 4-1 美國與大陸地區鑑識會計人員於法庭中之差異

	美國	大陸地區
法系	英大法系	大陸法系
訴訟制度	當事人進行主義	職權進行主義 ²⁴
主體資格	資格要求較寬鬆，無須事先審查造冊，但有日漸嚴格的趨勢	採嚴格認證原則，事先審查許可後才列入司法會計鑑定人名冊內
選任制度	當事人選任為原則 法庭選任為補充	法庭選任為原則 當事人雖可申請，但法庭不受拘束
迴避義務	不嚴格	嚴格
訴訟地位	相當於證人	類似法官的助手，位階高於一般證人
出庭義務	應出庭作證並接受詢問，也可詢問他方當事人或證人	原則上只需提供書面的鑑定結論，如出庭應訊時，只能接受詢問
費用承擔	由委託的當事人負擔	由法庭 ²⁵ 或敗訴的一方負擔

²⁴ 由法官依職權主導訴訟進行。大部分大陸法系國家均採職權進行主義。

²⁵ 刑事訴訟由法庭負擔，民事訴訟時則由敗訴一方負擔。

第五章 鑑識會計於法庭中之運用

按世界人權宣言第 11 條第 1 項規定：「凡受刑事控告者，在未經獲得辯護上所需的一切保證公開審判而依法證實有罪以前，有權被視為無罪」，林俊益 (2014)認為此乃揭示國際公認之刑事訴訟無罪推定之基本原則。我國《刑事訴訟法》第 154 條第 1 項規定：「被告未經審判證明有罪確定前，推定其為無罪。」、刑事妥速審判法第 6 條規定：「檢察官對於起訴之犯罪事實，應負提出證據及說服之實質舉證責任。倘其所提出之證據，不足為被告有罪之積極證明，或其指出證明之方法，無法說服法院以形成被告有罪之心證者，應貫徹無罪推定原則。」，均為無罪推定主義之明文。

而我國《刑事訴訟法》第 154 條第 2 項規定：「犯罪事實應依證據認定之，無證據不得認定犯罪事實。」，此為證據法則中之帝王條款，亦為前開《刑事訴訟法》核心價值「無罪推定」原則之表彰，在嚴格證明法則之下，法官於審判期日踐行「調查證據程序」時，僅能使用「法律明文准許」的數種證據方法來調查證據資料並證明本案待證事實，這幾種方法，稱為「法定的證據方法」(德文 Die gesetzlichen Beweismittel)。我國《刑事訴訟法》明文准許之法定證據方法，有人證 (第 175~196 條)、文書 (第 165 條)、鑑定 (人) (第 197~210 條)、勘驗 (第 164、165-1、212~219 條)、被告 (如第 156 條之自白) 等 5 種 (林鈺雄 2010)。而刑事偵查之重點，即在透過證據法則確認待證事實與證據間之關聯性，倘二者確存在其關聯性，始得為被告有罪之認定。

對於攸關認定犯罪行為之經過，行為人之責任及刑罰之輕重等問題之重要事實，亦須以嚴格之方式提出證據，稱之為嚴格證明，即得為認定事實資料之證據，必須具備「證據能力」²⁶、及「經合法調查」二要件，始足以認定該事實之有無 (最高法院 100 年度台上字第 2980 號判決要旨參照)，如無證據能力之證據，縱經合法調查，亦不當然取得證據能力。事實審法院基於證據裁判主義之原則，對於公訴人所舉資以證明犯罪時之證據，究竟有無證據能力，即該證據是否有作為嚴格證明資料之能力或資格，須優先於證據之憑信性而為調查，必先具有證據能力，始許由法院據而判斷其證明力，倘無證據能力，自不發生證據證明力之判斷問題 (林俊益 2014)。

綜上，得於法庭中證明犯罪事實之證據，以具有證據能力者為前提，始得再討論其證明力。然鑑識會計於我國尚未法制化，則鑑識會計於我國法制之地

²⁶ 大法官會議解釋第 582 號解釋理由謂：「所謂證據能力，係指證據得提出於法庭調查，以供作認定犯罪事實之用，所應具備之資格；此項證據必須證據與待證事實具有自然關聯性，符合法定程式，且未受法律之禁止或排除，始能具備。」。

位？鑑識會計人員、結論報告之性質？有無證據能力？是否屬於法定證據方法？尚須加以研究探討。

賴怡辰(2005)就刑事訴訟證據法則，曾以簡單圖示說明如下：

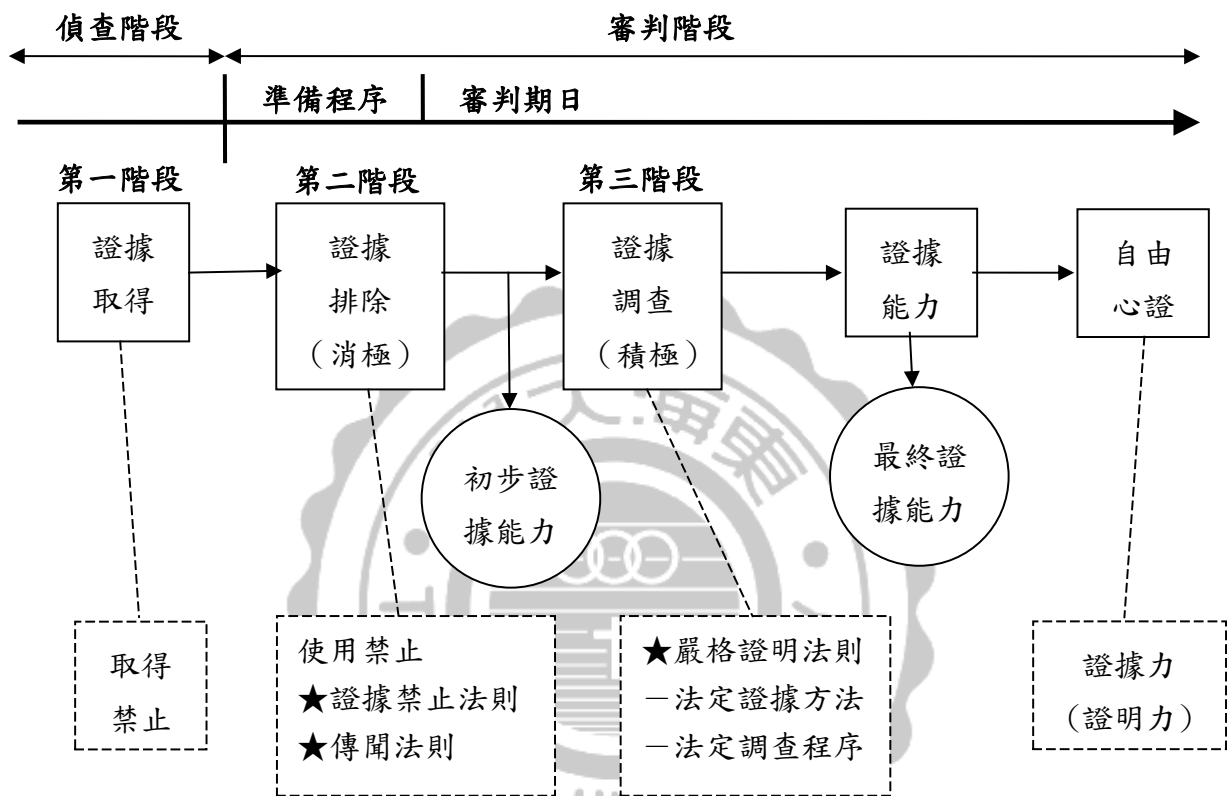


圖 4-1 刑事訴訟之證據法則

證據是以具有證據能力者為前提，再討論其證明力。上開圖示：第一階段須證據取得手段為合法，若不合法取得之證據，原則上無證據能力²⁷。第二階段排除證據禁止法則之證據。第三階段將取得之證據以嚴格之證明法則加以檢視，即須符合法律規定之法定證據方法、調查程序，才可能取得證據能力，進入法庭中供認定。最終，取得證據能力之證據，由審判者以自由心證認定其證明力。

²⁷ 某些特殊情況下，若符合比例原則，仍可能產生例外。

第一節 鑑識會計於我國法制中之地位

因我國鑑識會計尚未法制化，且我國並無如美國專家證人之制度，故鑑識會計制度可否適用於我國，適用後其法律地位為何？均屬未明。承前，我國刑事訴訟制度採法定之證據方法，則鑑識會計人員若無法加以定位，或認非屬法官、檢察官委託之鑑定人、鑑定機關，則鑑識結果可能流於傳聞證據，致無證據能力，無法於法庭中提出。我國訴訟法中，僅規範了證人、鑑定人、鑑定證人等，故未如大陸地區立專法或修法仿美國之專家證人制度前，鑑識會計人員在現行法制中所在之地位，關係到將來鑑識報告證據能力之問題。若無法取得法律上地位，則耗盡極鉅人力、物力所得之報告，在訴訟中毫無用處，而缺乏金融專業知識之檢察官、法官更無法取得鑑識會計之訴訟支援，快速且正確的審理案件。鑑識會計在現代社會中既然如此重要，則在未立法、修法前，能否以訴訟法中鑑定之概念顯現而取得證據能力，應用於法庭內？實務上似乎漸採肯定見解，以下為近年財經案件採用鑑定人之判決整理。



表 4-1 近年財經案件採用鑑定人之判決整理

編號	案號	判決法院	判決時間	案由	案件類型	鑑定人姓名	鑑定事項	鑑定意見是否為法院所採
鑑 1	100 金訴 31	台北地院	101.12.25	證券交易法	操縱股價	陳○彬（櫃買中心 監視部經理）	操縱股價犯罪所 得之計算	是
鑑 2	87 訴 882	台北地院	94.4.29	證券交易法	會計師查核工作缺失	戊○○教授	關係人交易、會 計處理	是
鑑 3	92 金重訴 5	新北地院	95.12.18	證券交易法	操縱股價、內線交易	周○誠會計師、 馬○應教授	會計處理、存貨 盤點	是
鑑 4	98 金重訴 1	台南地院	100.9.16	證券交易法	非常規交易	黃○光	不良債權之處理	是
鑑 5	92 重訴 70	高雄地院	95.7.5	證券交易法	非常規交易	己○○、丁○○（金 管會主管人員）	會計處理	是
鑑 6	98 金重訴 9	士林地院	100.7.29	期貨交易法	非法經營期貨業務	吳○柔	本件金融商品是 否屬於業貨交易	是
鑑 7	99 金重訴 347	台中地院	101.8.6	期貨交易法	非法經營期貨業務	伍○謙（金管會檢 查局）、涂○玲（證 期局期貨管理 組）、林○伯（第 一銀行負責業務 保證金業務）	期貨結算方式	是
鑑 8	968 訴 245	台北地院	98.6.30	商業會計法	製作不實會計憑證逃 漏稅捐	林○珍會計師	查核發票款進出 情形	是

編號	案號	判決法院	判決時間	案由	案件類型	鑑定人姓名	鑑定事項	鑑定意見是否為法院所採
鑑 9	88 訴 1321	台北地院	94.4.3	商業會計法	業務侵占	n○○(鑑測研究中心)	估價	是
鑑 10	90 訴 87	台北地院	91.10.18	商業會計法	不實記載	林○裕教授	估價	是
鑑 11	95 矚訴 1	新竹地院	96.10.26	商業會計法	不實記載、背信	馬○如教授	會計處理	是
鑑 12	100 金上重更(一) 1	高等法院	102.10.23	證券交易法	財報不實	富○會計師事務所	境外公司交易屬性	未經具結無證據能力
鑑 13	96 金上重訴 99	高等法院	102.9.3	證券交易法	非常規交易	馬○應教授	會計實務	是
鑑 14	92 金上重訴 6	高等法院	95.12.27	證券交易法	背信	甲○○(金管會檢查局)	轉投資之評估	是
鑑 15	98 重上更(三) 235	高等法院	99.4.20	商業會計法	不實記載	陳○明會計師	會計處理	是
鑑 16	91 上更(一) 135	高等法院	91.6.2	商業會計法	業務侵占、不實記載	王○吉會計師	是否屬商業會計法之帳簿	是
鑑 17	90 上訴 961	高等法院	91.5.31	商業會計法	不實記載	張○男會計師、 洪○德會計師	會計處理	是
鑑 18	88 上訴 4298	高等法院	90.9.18	商業會計法	不實記載	周○一會計師	鑑定其他會計師所出具之查核報告書	是

編號	案號	判決法院	判決時間	案由	案件類型	鑑定人姓名	鑑定事項	鑑定意見是否為法院所採
鑑 19	91 重上更(一) 121	台中 高分院	93.4.21	商業會計法	偽造會計憑證	李○樹(檢察署會計主任)	帳冊與發票勾稽查核	是
鑑 20	91 上訴 408	台中 高分院	92.10.31	商業會計法	業務侵占	柯○禎會計師	會計處理	認定部分有誤
鑑 21	101 上訴 250	高雄 高分院	101.12.5	商業會計法	業務侵占	胡○臣會計師	會計處理	是
鑑 22	97 金上重更(一) 2	高雄 高分院	98.12.8	商業會計法	不實記載	李○翰(中華徵信公司)	估價	是

(資料來源：邱筱雯，2014，財報不實之實證研究—論鑑識會計在財經犯罪案件之訴訟支援，國立交通大學科技法律研究所碩士論文，頁 117-119)

第二節 鑑定制度

鑑定為我國訴訟法中明文規定之法定證據方法，是一替代調查證據之方法，除會計外，更有許多專業知識仰賴鑑定制度以支援法庭，以法醫學為例：「法醫鑑定應本公正誠實之立場，經由科學邏輯的思維及研判證據資料，依據證據能力的強弱以鑑定人學識綜合研判結論，製作鑑定書供司法審判的參考，故鑑定人在研判中宜明述證據之真實性、證據力之強弱及在科學邏輯思維中包括經驗法則推論或學理依據，經由哪一項證據推論、推理，研判得到鑑定書的最後結論。」（蕭開平 2004），即以專業鑑定人為法官、檢察官調查某些事證，故稱此第三人為鑑定人或鑑定機關。

第三節 我國法制鑑定人之規定

按《刑事訴訟法》第 197 條規定：「鑑定，除本節有特別規定外，準用前節關於人證之規定。」。因鑑定人係憑其特別知識經驗就現在之事實陳述其判斷意見²⁸，以輔佐法官、檢察官判斷特定證據，而以鑑定意見作為證據資料之證據方法，故鑑定人之性質與證人相似（林俊益 2014）。又鑑定人僅係輔佐法官、檢察官就某些事實部分之專業問題加以認定，故不能代替或僭越法院的角色，更不能涉及法律評價層次²⁹（林鈺雄 2010）。以下，就鑑定人於我國訴訟法中選定、義務等加以說明，並討論鑑識會計人員是否屬於鑑定人之一種，進而使鑑識會計在法庭中取得證據能力。

一、鑑定人之選定

按我國《刑事訴訟法》第 198 條規定：「鑑定人由審判長、受命法官或檢察官就下列之人選任一人或數人充之：一、就鑑定事項有特別知識經驗者。二、經政府機關委任有鑑定職務者。」、同法第 208 條第 1 項規定：「法院或檢察官得囑託醫院、學校或其他相當之機關、團體為鑑定，或審查他人之鑑定，並準用第 203 條至第 206 條之 1 之規定；其須以言詞報告或說明時，得命實施鑑定或審查之人為之。」。

由前開條文之規定可知，刑事訴訟中鑑定人、鑑定機關之選任，僅得

²⁸ 有別於證人之證詞係陳述其親聞親見之過去事實。

²⁹ 我國實務上，醫療案件係鑑定人不能從事法律層次評價之特殊例外，醫療糾紛中，被告是否涉有醫療疏失，實務上均以囑託醫事審議委員會之鑑定結果為主，由該委員會直接認定被告醫生有無過失。

由法官、檢察官為之，若訴訟當事人自行選任之鑑定人（類似美國專家證人制度）則當然非屬法定證據方法，自無法取得證據能力。我國實務亦採此見解，最高法院 93 年度台上字第 1774 號判決：被告於檢察官偵查中雖自行提出案外人「財團法人中華工商研究所智慧財產研究中心」所出具之「著作權侵害鑑定報告書」，用以證明其未侵害他人之著作權。惟上開研究中心，並非審判長、受命法官或檢察官選任之鑑定人，亦非法院或檢察官所囑託為鑑定之機關或團體，其所製作之鑑定報告書，即屬審判外之書面陳述。依《刑事訴訟法》第 159 條第 1 項之規定，被告以外之人於審判外之言詞或書面陳述，除法律有規定者外，不得作為證據³⁰（蔡秉璋 2015）。另雖有採否定見解，最高法院 94 年度台非字第 283 號判決認為有權選定者，不以法官、檢察官為限，然此僅唯一之少數見解（林鈺雄 2010）。林鈺雄（2010）認為：「鑑定人之選任權，審判中在於法院（審判長或受命法官），偵查中在於檢察官。其他程序參與者雖然可以建議鑑定人之名單，但是法院並不受其拘束。不過，由於法院負有一定範圍的澄清義務（第 163 條第 2 項），當事人並得以聲請調查證據之方法來強制法院踐行其澄清義務（第 163 條第 1 項），因此，假設被告自行委託之私請鑑定人隨同被告出庭，並且當庭請求法院調查證據（訊問鑑定人），此時，除非確有不必要之情形（如鑑定事項與本案待證事實欠缺關聯性），法院不得裁定駁回其聲請（第 163 條之 2），否則即屬澄清義務之違反。」

綜上，目前學說、實務界之通說，均認為偵查、審判中鑑定人、鑑定機關之選定，僅法官、檢察官所得為之。然當事人亦可提出建議名單，惟法官、檢察官不受其拘束。

二、鑑定人之義務

刑事訴法中鑑定人之義務有三：

1. 到場義務（第 178、197 條）

鑑定人經選定合法傳喚後，即有到場之義務，且到場後亦有在場義務（第 168 條），故已到庭陳述意見之鑑定人欲退庭者，仍應得審判長之同意。

³⁰ 最高法院 91 年度台上字第 3817 號判決、93 年度台上字第 1774 號判決、95 年度台上字第 4889 號判決亦均同此見解。

2.具結義務（第 202 條）

按《刑事訴訟法》第 202 條規定：「鑑定人應於鑑定前具結，其結文內應記載必為公正誠實之鑑定等語。」，即法明文要求鑑定人於鑑定前便須具結，而鑑定人於鑑定後始具結者，顯不合法（最高法院 96 年台上字第 3153 號判決參照）。針對鑑定而言，依法應具結而未經具結之鑑定意見，即屬未經嚴格證明之證據資料，因欠缺積極要件而無證據能力，不得作為裁判基礎（最高法院 46 年度台上字第 1126 號判決、69 年度台上字第 2710 號判決均同此結論）（林鈺雄 2010），另最高法院 82 年度台上字第 6618 號判決：「原判決採取會計師金宗發之鑑定書影本作為論罪之資料，查該鑑定書係臺灣嘉義地方法院受理嘉義縣朴子鎮農會請求上訴人償還侵占款項民事案件，以 79 年 8 月 9 日嘉院健民第 19143 號函請金宗發會計師鑑定，非在本案履行具結程序後鑑定者，則無論該鑑定書之內容有無瑕疵，因在程序上欠缺法定要件，難認為合法之證據資料。」，亦認同鑑定前必須完成具結程序，否則不具證據能力。

機關鑑定則不同，若受囑託鑑定者為機關，則毋庸於鑑定前具結。按《刑事訴訟法》第 208 條第 1 項之規定：「法院或檢察官得囑託醫院、學校或其他相當之機關、團體為鑑定，或審查他人之鑑定，並準用第 203 條至第 206 條之 1 之規定；其須以言詞報告或說明時，得命實施鑑定或審查之人為之。」，即《刑事訴訟法》第 198 條至第 207 條之規定，僅在鑑定人為自然人時適用，如法院及檢察官係囑託醫院、學校或其他相當之團體為鑑定或審查他人鑑定時，除依同條第 1 項前段之規定準用第 203 條至第 206 條之 1 各項規定外，其他法條並不在準用之列。然同條第一項後段亦規定，某些情況下，法院、檢察官認為鑑定機關有必要時，可命鑑定機關實施鑑定或審查之自然人，以言詞報告或說明，而此時，按同條第 2 項之規定，到庭之自然人（實施鑑定或審查之人），自應負具結義務（第 208 條第 2 項、第 163 條第 1 項、第 166 條~第 167 條之 7、第 202 條）。然鑑定機關之鑑定者，是否需要出庭或具結，取決在於法院、檢察官之裁量權，目前尚無既定標準存在。

綜上，若由自然人為鑑定時，應於鑑定前命具結，若為機關鑑定時，則毋庸命具結。機關鑑定時，若檢察官、法院認為有必要到庭以言詞報告或說明時，則應負具結之責任。

3.陳述報告義務（第 206、206-1 條）

《刑事訴訟法》第 206 條第 1 項規定：鑑定之經過及結果，應命鑑定人以言詞或書面報告。」，機關鑑定時依同法第 208 條第 1 項前段規定，亦準用之。鑑定報告書之內容，應包含 2 大部分，鑑定過程、鑑定結果，缺一不可，始符合法定記載要件而具備證據資格。若鑑定報告書之鑑定經過不完備，應命鑑定人或鑑定機關補正，或命鑑定人、鑑定機關實施鑑定之自然人到庭以言詞報告或說明（最高法院 94 年度台上字第 6881 號判決參照）。林鈺雄 (2010)認為，就我國法制，鑑定人、機關鑑定出具之鑑定結果報告，雖得以言詞或書面為之，然鑑定人仍屬「人的證據方法」，書面報告應不能免除言詞陳述之必要，始符合嚴格證明法則之要求，否則，顯與言詞審理原則與詰問規定不盡相符，並認為，應擴張 206 條第 3 項之解釋，將「必要時」解釋為除不得以僅容許以書面報告之情形外，原則上屬必要以言詞說明。

三、鑑定報告之證據能力

承前，若鑑定人之選定、鑑定人應踐行之義務，均合乎法律規定，則此時鑑定人、鑑定機關之書面或言詞報告，應認為符合法定證據方法，具有證據能力，進而可於法庭中進行合法之調查程序。

四、鑑定報告對於法院之拘束力

以下列引最高法院三則判決，說明鑑定報告對於法院之拘束力。

最高法院 92 年度台上字第 5019 號判決認：「鑑定報告只為形成法院心證之資料，對於法院之審判並無拘束力，故待證事項雖經鑑定，法院仍應本於職權予以調查，以期發現事實之真相，如鑑定報告顯然存有疑義，於究明之前，仍不得遽採為判決之基礎。」。

最高法院 90 年度台上字第 3979 號判決認為：「法醫之鑑定報告，屬證據之一種，如其鑑定報告中所持之全部或部分意見，顯有疑義，審理事實之法院，於調查其他必要之證據後，認為不可採，雖非必受其拘束，但法醫之鑑定報告，因係醫學上專門研究之人所為判斷，如不採為認定犯罪事實之基礎時，自應說明其足以令人信服之理由，否則仍屬法院對於證據證明力判斷職權行使之逾越，並有判決理由不備之違法。」。

最高法院 83 年度台上字第 5833 號判決認為：「按刑事訴訟法採職權調查主義，鑑定報告只為形成法院心證之資料，對於法院之審判並無拘束力，故待證事項雖經鑑定，法院仍應本於職權予以調查，以期發現事實之真相，不得僅以鑑定報告作為判決之唯一依據。」。

綜上，鑑定人之鑑定報告，僅可成為法院形成心證之資料，尚無拘束力，法院亦可不予採信，但法院於不採信之同時，也應於判決中說明不採信之理由，另判決也不得僅以鑑定報告為判決之唯一依據。

第四節 鑑識人員、鑑定報告於我國訴訟法中之地位

由美國法之專家證人制度，雖可輕易解決鑑識會計人員於法庭中之證據能力，然我國無此法制，兩國訴訟制度基礎本不相同，難以比附援引。本文以為，鑑識會計人員、鑑識會計之鑑定報告於我國雖無明文歸類為何種法定證據方法，然依其性質似可歸類為鑑定人、鑑定人出具之鑑定報告書，如此可避免須曠日廢時另立專法或修法引入美國之專家證人制度。最高法院 97 年度台上字第 4697 號判決認為：「而英美法上憑其專業知識、技術等專家資格就待證事項陳述證人意見之專家證人，則為我國《刑事訴訟法》所不採，析其依憑特別知識經驗而陳述或報告其專業意見之本質以觀，亦屬我國《刑事訴訟法》上鑑定之範疇，自應適用鑑定之規定。」、最高法院 97 年度台上字第 1846 號判決認為：「鑑定人之本質與英美法所謂『專家證人』(expert witness)性質相同，『專家證人』所提供予法院之證據，係憑其專業智識、技術、經驗或訓練對於待證事實所作之判斷，屬意見證據(opinion)」，與『普通證人』單純憑其個人對於待證事實感官知覺經歷之陳述，截然不同。」。是最高法院亦認為英美法中專家證人之制度，類似於我國鑑定人之制度。

第陸章 結論

第一節 結論

本文研究範圍，以鑑識會計制度於我國偵查庭、刑事庭、民事庭中適用之地位為限，尚不論及其他範疇。除探討鑑識會計之本質、介紹他國體制及運作狀況外，亦討論鑑識會計於我國法庭中之證據能力等問題，也同時以從事檢察官多年之角度，列舉金融舞弊犯罪之紅旗警訊、偵辦技巧、適度運用鑑識會計人員(請求鑑識會計服務之細節，詳如附錄一至附錄三)，並提供建議等，期使本文能對閱讀者或偵辦同仁於偵辦金融犯罪案件時，有所助益。

經濟犯罪之主要證物有四大類，1.與公司資金有關之證物(如傳票、銀行往來文件)、2.公司資產持有狀態之證物(如股票、權狀等)、3.公司內部業務執行有關之文件、檔案等證物(股東會議、董事會議紀錄)、4.個人有關之證物(如通聯、個人電腦等)，各類證物錯綜複雜，彼此間又多有關連性。在一般難度較高之金融案件偵辦中，實難以非專家之調查人員、檢察事務官、司法事務官等，就前開證據加以釐清，甚至發生搜索時不知道何項文件屬應扣押之物，此時鑑識會計人員的支援，可讓混沌不明的狀況，瞬間得到釐清，避免被告等人藉此不明期間，將重要事證湮滅或勾串證人(實務上常有因拘留室等硬體設備不足，導致究竟應將何人與何人隔離而不知所措，若不慎將兩位可能勾串之被告暫置於同一居留室，或足以交談或手勢比劃之鄰近拘留室，則可能造成案件偵辦崩潰)，又獲得鑑識會計人員之協助，儘速處理、歸納及分析扣得之證物，檢察官於逮捕後24小時內需聲請羈押時，方能提供審理法官完整資訊，作出適宜裁定。於偵查中若能有完整且專業之分析、歸納，起訴後，也可節省審理程序。

洪啟仁(2011)曾白話的形容鑑識會計：「找出真相所需運用的技巧大多與財務報表審計雷同，例如查詢、函證、比較與分析等，但比起一班審計人員所需要的技術還要更多，例如電腦系統的資料是一層一層蓋上去的，但凡走過必留下痕跡，運用特殊的電腦鑑識技術可以存取電腦紀錄，就像是照相一樣，相片所秀出的內容就是當時被凍結的資料。」。在偵查、審理的運用上，鑑識會計主要可提供調查性會計及訴訟支援二大功能，以協助毫無財經背景之法官、檢察官調查公司舞弊或其他金融犯罪，並將調查結果，作為法院認定犯罪事實之證據，此非既有之會計審計制度所能提供。

第二節 研究貢獻

因我國目前司法實務中並無鑑識會計之概念，故鑑識會計制度於支援法庭活動功能，現階段均付之闕如，但所有糾紛最終都需藉由法院加以釐清，限於我國法官任用之缺點，難以期待承審法官能具備金融、財會方面專長，故近年來多有令人啼笑皆非的判決出現，尤其在兩造雙方均為專業金融專家時，更會凸顯出判決的不合理。期待藉由本文研究，向司法實務人員介紹鑑識會計概念及將鑑識會計專家之運用，引入偵查或法庭審理中，達成下列貢獻：

- 一、 解決鑑識會計無法進入法庭的困境，讓會計專業人員參與調查與法庭活動，使判決能迅速且貼近於真實，受人民信任，降低法官、檢察官對於財會概念的不足，導致誤判發生。
- 二、 藉由專業會計人才的協助，使經濟案件偵辦時，能更事半功倍，經由精確的控管，避免金融犯罪發生，因為有良好的秩序，才能確保良好的經濟環境。
- 三、 增加會計專業人員就業市場，助長鑑識會計市場蓬勃發展。
- 四、 律師與會計人員可組織夢幻團隊，協助公司治理。

第三節 建議

此不以修法建議論之，乃在於本文以為，將鑑識會計制度導入我國法庭，無庸以修法方式為之。在成本與管理會計中，我們常將成本-效益間分析(Cost Benefit Analysis, CBA)作為一種經濟決策的考量，即通過比較項目的全部成本和效益來評估項目價值，期待經由成本的控制產生出最佳效益，而我國係成文法國家，法律的修正須經歷漫長的草案形成、立法院三讀等程序，其間更有無數次的政黨協商、抗爭，所耗費的時間、人力、物力難以計數，故此部分從成本效益分析來看，若能以法律解釋即導入鑑識會計制度，所付出之成本遠低於透過修法程序。

本文建議，利用解釋法律之方式，將鑑識會計人員、鑑識會計之鑑定報告歸類為訴訟法中鑑定人、鑑定人出具之鑑定報告書，又因為解釋為鑑定人、鑑定報告書，故仍限於法官、檢察官方得為之，否則不具有證據能力。現階段則急需建置具有公信力之鑑識會計人員資料庫，以供法官、檢

察官選定，如利用證照等方式為之。又鑑識會計人員資料庫內，亦應有該人員之完整學、經歷，並詳述其業務、客戶往來對象等，供法官、檢察官於選定時，可先行排除不適合對象，避免不必要之紛爭（如欲調查某公司金融弊案，選定從事鑑識會計之會計師，不得為該公司之財務報表簽證會計師，因財務報表舞弊發生時，簽證會計師亦可能成為調查對象），本文亦蒐集大陸地區人民檢察院相關規定(附錄四至附錄六)，供作我國解釋法律及設置鑑識會計人員資料庫時參考。

承本文第一章所述，裁判「迅速」、「品質」俱為訴訟甚至刑事偵查之核心，缺一不可，遲來之正義已非正義。現今金融市場蓬勃發展之下，期待能有效運用鑑識會計人員，整合會計與法律，以支援調查及訴訟，成就裁判之「迅速」與「品質」，更進一步健全國家金融體制。



參考文獻

- 王亞可，2013，基於訴訟支持的法務會計研究，浙江大學出版社。
- 王振東，2008，鑑識會計導入我國法制之研究，國立政治大學法律科技整合研究所碩士論文。
- 王衛國、趙榮信，2003，法務會計基礎教程，中國政法大學出版社。
- 包昂，2008，審計學，志光教育文化出版社。
- 甘添貴教授六秩祝壽論文集，2000，刑事法學之理想與探索，第三篇 刑事程序論，學林文化事業有限公司。
- 李美玲，2012，從鑑識會計探討舞弊行為的偵調，東吳大學會計學系碩士在職專班碩士論文。
- 李承龍，2014，建置國家級鑑識科學中心和實驗室之評估研究，犯罪防治研究專刊，第 1 期，2-16。
- 吳巡龍，2008，刑事訴訟法與證據法全集，新學林出版股份有限公司。
- 林山田，2004，刑事程序法，五南出版社。
- 林宜民，2005，依新修正刑事訴法論法庭活動—以鑑定為中心，司法研究年報第 25 輯第 15 篇：99-101。
- 林宜隆、林愷麗，2015，鑑識會計應用於政府審計之初探，電腦稽核期刊，第 31 期，125-136。
- 林孟皇，2007，金融犯罪與刑事審判，律師雜誌，第 333 期，20-42。
- 林志潔，2007，公司犯罪與刑事責任，律師雜誌，第 333 期，43-54。
- 林俊益，2014，刑事訴訟法概論（上），新學林出版股份有限公司。
- 林俊益，2014，刑事訴訟法概論（下），新學林出版股份有限公司。
- 林愷麗，2014，整合舞弊稽核與鑑識會計應用於政府審計之研究，國立宜蘭大學多媒體網路通訊數位學習碩士在職專班碩士論文。
- 林鈺雄，2010，刑事訴訟法上冊，元照出版有限公司。
- 林鈺雄，2010，刑事訴訟法下冊，元照出版有限公司。
- 邱研馨，2010，美國鑑識會計工作實務 Q&A，會計研究月刊 293 期：81-85。
- 邱研馨，2010，專訪高檢署檢察官張熙懷—談鑑定人資格，會計研究月刊 293 期，78-80
- 邱筱雯，2014，財報不實之實證研究—論鑑識會計在財經犯罪案件之訴訟支援，國立交通大學科技法律研究所碩士論文。
- 邱筱雯、林志潔，2015，鑑定和專家證人制度之比較與對鑑識會計制度建構之建議，會計師季刊，第 262 期，17-33。
- 邱智宏，2014，從博達案談鑑識會計，全國律師，第 18:8 期，27-32。
- 洪啟仁，2011，識鑑識會計—舞弊之預防、偵測、調查與回應，安侯企業管理股份有限公司。
- 耿晴，2008，審計學：風險、個案、與工具應用，雙葉書廊有限公司。

- 馬秀如，2008，鑑識會計，日新司法，第 8 期：225-239。
- 馬秀如，2016，到底誰是夜壺、誰用夜壺—台新『併』彰銀的故事：鑑識會計之應運，會計研究月刊，第 363 期，100-117。
- 馬嘉應與蘇英婷，2007，「企業舞弊的防制（上）」會計研究月刊，第 257 期：43-60。
- 馬嘉應與蘇英婷，2007，「企業舞弊的防制（下）」會計研究月刊，第 258 期：60-67。
- 高鳳仙，2003，論我國鑑定制度與美國專家證人制度在醫療事件之角色扮演（上），萬國法律 6 月，60-71。
- 高鳳仙，2003，論我國鑑定制度與美國專家證人制度在醫療事件之角色扮演（下），萬國法律 8 月，85-95。
- 許永欽，2008，經濟犯罪，財團法人中華民國證券暨期貨市場發展基金會。
- 張熙懷，2010，經濟犯罪手法談鑑識會計，會計師季刊 245 期：50-64。
- 張熙懷，2014，淺談鑑識會計專家意見書之證據能力，會計師季刊 261 期。
- 張書瑋，2010，專訪會計師專業責任鑑定委員會主委李明憲 談任務、目標與使命，會計研究月刊 293 期，86-88。
- 張進德，2011，鑑識會計法制與台灣產業發展之研究，中小企業發展季刊，第 20 期，99-120。
- 陳志龍，2006，財經發展與財經刑法，陳志龍。
- 陳帥與趙如蘭，2013 中國司法會計鑑定人資格制度探究，經濟研究導刊，黑龍江省報刊出版中心。
- 陳紫雲，2005，「談鑑識會計」會計研究月刊，第 239 期：73-80。
- 陳紫雲，2006，「談鑑識會計」會計研究月刊，第 244 期：64-76。
- 陳慧蓉，2007，美國全國企業鑑價分析師協會第 14 屆年會出國報告，行政院金融監督管理委員會。
- 曾淑瑜，2012，經濟犯罪之事實認定與證據取捨—兼論財務報表虛偽隱匿之處罰，台灣法學雜誌第 196 期：62-83。
- 會計師登陸查帳上路在望，2006，產業電子報，第 25 期。
- 黃曉雯與莊蕎安，2011，IFRS 後內部控制的挑戰，會計研究月刊。
- 趙冠瑋，2006，從美國沙氏法案看我國證券交易法之修正—兼論董事義務之內容，軍法專刊第 52 卷第 3 期：78-79。
- 蔡秉璋，2015，鑑識會計於我國財經犯罪之刑事程序上應用可能性，中國文化大學碩士論文。
- 羅心怡，2008，刑事程序鑑定人之地位與證據調查之研究，國立成功大學法律學研究所碩士論文。
- 鄭丁旺、汪泱若與黃金發，2007，會計學原理（上冊）。
- 鄭丁旺、汪泱若與黃金發，2007，會計學原理（下冊）。
- 鄭惠之、邱研馨，2010，找出真相的能力—鑑識會計！，會計研究月刊 293

期，67-77。

蕭開平，2004，法醫鑑定論，萬國法律，第 137 期：45-63。

賴怡辰，2015，鑑識會計中審計證據方法在刑事訴訟之證據能力及證據力，逢甲大學財經法律研究所碩士論文。

Mary-Jo Lranacher, Richard Riley & Joseph T. Wells 著，2011，鑑識會計及舞弊查核，中華民國會計師公會全國聯合會鑑識會計委員會譯，五南書局。

Arthur Best 著，2000，蔡秋明、蔡兆誠、郭乃嘉譯，證據法入門，元照出版社。



附錄一：鑑識會計服務實務指引基礎架構

宗旨：

中華民國會計師公會全國聯合會為提升會員執行鑑識會計服務品質，惟考量鑑識會計服務的多樣化，無法以單一實務指引適用於所有的鑑識會計服務，故需針對鑑識會計服務建立基礎架構，作為研訂一系列實務指引的基礎，以提供會員執行鑑識會計服務之指引，並增進社會大眾對鑑識會計服務之認知及信心，推動鑑識會計理論與實務之發展，實現建立鑑識會計權威地位之願景。

100. 目的

.01 鑑識會計服務實務指引基礎架構（以下簡稱「基礎架構」）建立之目的在於：

1. 建立鑑識會計服務之整體基礎觀念，作為未來訂定或修訂各類鑑識會計服務實務指引之基礎；
2. 提供會員運用實務指引及處理尚未訂定實務指引之議題；
3. 協助鑑識會計服務使用者理解及使用鑑識會計服務之資訊。

.02 依據本「基礎架構」所發展之實務指引為專業性實務輔助工具，可作為執行鑑識會計服務時之參考資源。

200. 鑑識會計服務之定義、目的、範圍及特質

.01 鑑識會計服務係指會員運用會計、審計、財務、數量方法、特定之法律領域、蒐集、分析資訊及調查技能與思維、評估證據、解釋及溝通發現之技能，協助法院、法官、檢察官、主管機關、仲裁人、調解人、爭議雙方及其代理人、組織之監理及管理階層等，釐清辨明複雜會計、財務、稅務及商業等事項；或在他人的訴訟或爭議案件中對事實或爭議等事項提供專家意見之顧問服務或提供調查協助之服務等。鑑識會計服務通常可分為訴訟服務及調查服務兩大類：

1. 訴訟服務：

(1) 專家證人服務

會員因其對特定之爭議事項具備專業知識及經驗，提供其專家意見或其他證據給法院、檢察官、仲裁人、主管機關、調解人等作為審理或判斷參考之專業服務。如專家證人係由法院、受命法官或檢察官依相關法律規定選任或囑託時，稱之為鑑定人。

(2) 專家顧問服務

(3) 在他人的訴訟或爭議案件中對事實或爭議等事項提供專家意見之顧問服務。本項服務通常不在法院、檢察官、仲裁人、主管機關面前提供意見或其他證據之證言服務。

(4) 其他鑑識會計服務

前項以外之其他鑑識會計服務，例如擔任仲裁人、調解人及檢查人等。

2. 調查服務

調查服務係指在爭議案件中提供調查之執行、諮詢或協助等服務，其服務內容涵蓋爭議緣由、背景或主張等相關事項之調查。

.02 鑑識會計服務之目的：

1. 協助法院、法官、檢察官、主管機關、仲裁人、調解人、爭議雙方及其代理人、組織監理及管理階層等，釐清辨明複雜會計、財務及商業等事項，作為審理或判斷之參考。
2. 在他人的訴訟或爭議案件中對事實或爭議等事項提供專家意見。
3. 在爭議案件中提供調查之執行、諮詢或協助。

.03 鑑識會計服務之範圍：

包括委任人或其代理人委託協助發現事實(調查協助及資料分析)、經濟上損益之計算、懲罰性金額之估算、商業評價、遺產調查與計算、稅務訴訟、公平交易分析、營業中斷與其他保險理賠之評估與分析、舞弊之預防與調查、執業責任分析、專家證人及其他專業服務等。

.04 鑑識會計服務之特質：

1. 鑑識會計服務通常係屬顧問服務的一種，其性質與審計、核閱等服務性質不同。鑑識會計服務係會員依據其專業判斷、經驗、教育、訓練及分析，針對受委任事項與範圍提供訴訟或調查服務。
2. 會員提供鑑識會計服務係以其在特定領域之專門知識、技巧、訓練及經驗，提供意見及判斷，必須秉持正直、公正客觀的態度。

300. 鑑識會計服務之基本守則

- .01 會員於提供鑑識會計服務時，應依中華民國會計師公會全國聯合會發布之職業道德規範第一號「中華民國會計師職業道德規範」第二條，執行其業務。
- .02 公共利益
 1. 會員在執行鑑識會計服務時，應履行專業承諾及維護專業聲譽，以獲得公眾信任，符合社會期許。
- .03 正直、公正客觀
 1. 會員應以正直、嚴謹之態度，執行鑑識會計服務。
 2. 會員於執行鑑識會計服務，應維持公正客觀立場，亦即應避免偏見、利益衝突而影響專業判斷。
- .04 利益衝突
 1. 會員與委任事務相關各方間存在利益衝突時，不應接受委任。利益衝突係指會員和委任事務相關各方間的利益不相容。
 2. 會員接受委任事務前，應辨識潛在的相關各方，以評核有無利益衝突。
 3. 會員於評核利益衝突時，如涉及先前之委任人，應考量先前委任經過時間之長短、事務之重大性、保密原則之違反及委任事務間之相關性。
 4. 會員於執行鑑識會計服務，本身與委任之爭議當事人者間，產生直接或間接之利害關係，應評估受委任之合適性。
 5. 會員在執行委任事務期間，應持續觀察及評核可能之利益衝突。

.05 獨立性

1. 鑑識會計服務非屬審計業務，會員提供鑑識會計服務時，有關獨立性之判斷，會員仍應遵循中華民國會計師公會全國聯合會職業道德委員會發布之職業道德規範公報第十號「正直、公正客觀及獨立性」之規定。

.06 專業能力及專業注意

1. 會員在提供鑑識會計服務時應善盡其專業知識、技能及經驗，並盡專業注意。
2. 會員應具備足以執行完成鑑識會計服務之必要專業知識、技能、資源與時間。
3. 會員對於委任事務，如有部分工作非其專業知識及技能所能處理者，應諮詢其他專家。當會員信賴其他專家意見時，會員應在其報告中揭露其他專家的資格及取得其他專家意見的報告範圍。
4. 當會員執行鑑識會計服務時，如果不確定其執業之法律責任時，允宜考慮尋求專業之法律意見。

.07 保密

1. 會員非經委任人之同意或依法令另有規定者外，不得洩露，並應約束參與該委任事務之相關人員共同遵守。雙方委任關係終止時，亦同。
2. 會員不得藉其委任事務所獲知之秘密，謀取其個人或第三人之利益。

400. 委任

- .01 會員承接鑑識會計服務案件時，應評估其專業能力是否足以勝任，對於不能勝任之委辦案件，不宜接受。
- .02 除受法院、檢察官或仲裁庭選任或囑託，委任事項已有書面約定者外，接受委任時應訂定委任書載明委任之相關事項與條件，包括服務目的、內容與範圍、工作進度與方式、專案成員、服務公費與歸墊支出、委任人配合事項、商業條款，以及報告的性質。
- .03 委任服務事項若有重大變動，會員應與委任人討論，並將變動書面化

於委任書。

- .04 會員在執行鑑識會計服務時，應認知可能會被要求提供專家證人服務。

500.委任之規劃與執行

- .01 會員在執行鑑識會計服務時，應妥為規劃，其有助理人員者，須善加督導。
- .02 會員在執行鑑識會計服務時，應認知每個委任事務均具獨特性，其規劃應依個案專案制定，且於委任事務執行期間，應針對下列事項持續、適時從事專業判斷：
1. 辨識委任事務之目的；
 2. 充分了解委任事務之情況及引發委任事務的事件；
 3. 充分了解即將執行之委任服務背景（例如：與委任相關的鑑識程序、法律、規章、契約或方針）；
 4. 辨識任何範圍的限制，諸如訪問被拒絕或資訊無法取得或提供；
 5. 評估完成工作所需資源，及選擇一個合適的團隊；
 6. 經委任人同意，評估就特殊事項選任外部專家協助之必要性。
- .03 會員執行鑑識會計服務應具備專業會計技能及調查技能，說明如下：
1. 專業會計技能涵蓋下列項目：
 - (1) 對企業活動相關文件、記錄、報告等理解、管理與控制之能力；
 - (2) 辨識、取得、審查及評估會計相關資訊之能力；
 - (3) 量化實際或預期交易或事項對財務影響之能力；
 - (4) 執行及解釋資訊的相關分析之能力；
 - (5) 對企業資訊及財務分析結果提供書面文件及解釋，以供決策之能力；
 - (6) 根據執行業務之發現及結果，提供相關且適當之意見與結論之能力。
 2. 調查技能涵蓋下列項目：
 - (1) 辨識、取得、審查及評估契約相關資訊之能力；

- (2) 分析及比較資訊之不同類型與來源；
 - (3) 理解資訊之類型，以助於確立動機、意圖及偏見；
 - (4) 了解資訊可能被偽造或隱匿之方式；
 - (5) 對所蒐集之資訊及執行之工作(包括他人之資訊及工作)，可能成為須予揭露或提供做為證據之理解；
 - (6) 將調查之發現及結果提供書面文件並加以說明，以供決策之能力。
- .04 會員執行鑑識會計服務應準備工作底稿，工作底稿應適當記錄已執行之工作，包括在鑑識會計服務中採用之依據、方法、計算、決定或估計及相關資料。
- .05 會員在鑑識會計服務委任中執行資料蒐集及分析時，應秉持專業態度評估相關資料。

600. 專家證人服務

- .01 會員接受專家證人服務委任時，應認知其將須接受質證或交互詰問。
- .02 會員執行專家證人服務應遵守下列規範：
1. 對法庭的責任應高於對客戶的責任；
 2. 在會員相關專業領域應以客觀及不偏頗的觀點協助法庭的責任；
 3. 依事實發現，忠實客觀表述專家意見；
 4. 當特定的爭議或問題並非會員專業領域，應恪盡向法庭述明之義務。
- .03 當會員被法院、法官或檢察官依相關法律規定選任(或囑託)為鑑定人時，應遵守相關法令之規定執行職務。

700. 鑑識會計報告

- .01 會員執行鑑識會計服務，可以書面報告或言辭等形式傳達，是否須提出正式之書面報告應依會員與委託人之約定。
- .02 會員在與委託人或其代理人的書面文件中，應慎用專業用語。鑑識會計服務並非審計服務，會員不應提及其服務係依循一般公認審計準

則。

.03 鑑識會計報告涵蓋之內容應依會員與委託人之約定，下列項目僅供會員與委託人協議時之參考：

1. 出具報告之對象；
2. 委任之目的及情況；
3. 報告的範圍及使用之限制；
4. 所採行的技術與程序，包括方法的描述及選擇該方法的理由；
5. 所有的基本假設及信賴該等假設的原因；
6. 據以編製報告的文件與資料來源；
7. 引用其他專家報告的信任程度；
8. 讓報告使用者能夠連結發現事實與結果之資訊及文件；
9. 報告中採用之技術名詞其定義及解釋；
10. 專案負責之會員姓名及其事務所；
11. 報告的日期；

.04 會員提供鑑定人服務之報告，應依相關法令規定記載。

800. 辭任

.01 會員如遭遇執行範圍之限制或利益衝突產生等情況，影響出具公正客觀之報告時，應該考慮是否辭任。

900. 公費

.01 公費之收取，應依鑑識會計服務相關人員之投入時數及費率計算。

.02 公費之收取不可有或有公費之情事。

1000. 訂定及發布

.01 本實務指引經理事會通過後發布，修正時亦同。

.02 本實務指引訂立於 103 年 10 月 23 日。

附錄二：鑑識會計服務委任書

壹、前言

會員執行鑑識會計服務簽訂委任書，宜參照『鑑識會計服務實務指引基礎架構』中 400 委任、500 委任之規劃與執行、700 鑑識會計報告、800 辭任及 900 公費等相關章節相關條文辦理。

貳、委任書之格式與內容

會員在執行鑑識會計服務時，基於每個委任事務均具獨特性，因此其委任書應依個案專案制定，下列各款僅供會員制定個案鑑識會計服務委任書之參考：

1. 委任書標頭：標明委任人姓名、委任人住址、聯絡人（委任人聯絡窗口）、日期。
2. 委任書主旨：陳述並確認受任人對被委任事務所要求之專業服務的理解。
3. 委任事務內容：說明服務目的、內容或範圍、工作進度與方式、專業團隊（專案成員）、服務公費（如計算基礎及收款方式）及相關歸墊費用、委任人配合事項、雙方權利義務之其他約定（如鑑識服務中取具文件成果之所有權、揭露與使用之限制、委任終止之處理）及工作成果之呈現方式。
4. 其他約定事項。
5. 受任人與委任人之簽章及日期。

參、範例

會員在執行鑑識會計服務時，基於每個委任事務均具獨特性，其規劃應依個案專案制定，附錄一及附錄二之委任書範例，僅供會員參考，會員應依其實際委任事務之目的與內容增補。

肆、訂定及發布

1.本實務指引經理事會通過後發布，修正時亦同。

2.本實務指引訂立於 103 年 10 月 23 日。

附件一 調查服務委任書例示

受文者：【委任人】<機密文件>

委任人地址：

聯絡人（委任人聯絡窗口）：

日期：民國XX 年XX 月XX 日

文號：XXXX 第XXXXXXXX 號

主旨：承蒙【委任人，以下簡稱貴公司】於XXXX年XX月XX日洽委本事務所協助貴公司針對【例：委任人之員工涉嫌收受賄賂、資金盜用等情事】提供鑑識會計調查服務(以下簡稱「本專案」)，謹將本事務所擬提供之服務背景、服務內容與目的、工作進度與方式、專業團隊、服務收費等相關事項，詳述如後，請 查照惠允見復。

說明：

一、 服務背景

經詢貴公司後了解，貴公司前任【採購相關人員】疑於XXXX年X月至XXXX年X月間，涉嫌利用其職權，收受賄賂、採購劣質原料、不當挪用公司資金...。本事務所了解，前任【採購相關人員】在上述期間內負責.....。截至本委任書撰擬日止，貴公司尚未完全了解本案相關人員採購交易安排、收賄金額、舞弊方法及其對公司內部控制之影響。

二、 服務內容與目的

委任人基於強化公司內部控制制度及提升舞弊偵防功能，委由本事務所執行鑑識會計調查服務，並依據調查結果提出諮詢建議。調查期間主要涵蓋XXXX 年XX 月至XXXX 年XX 月，茲將工作內容重點列示如下：

1. 檢閱相關採購文件、請付款憑證等，是否違反相關作業流程...；
2. 檢閱委任人倉庫出入庫紀錄等帳簿憑證...；
3.；
4. 就本專案之調查結果及發現提出書面彙總報告(包含調查相關營運作業之內部控制建議及潛在風險偵防)，本報告將僅就本專業團隊之會計專業範圍陳述專業意見，且將在取得適當之資訊與證據並完成相關調查後出具。

三、 工作進度及方式

貴公司同意提供所持有且有助於本事務所執行此項服務之各項資訊。本事務所將於接受委任後立即執行工作，預計工作時程約為X至X週，本事務所將指定相關人員成立專案小組，並指派專人負責與委任人有關此案件之連繫事宜。為使本專案得以如期完成，敬請委任人指派專人負責協調工作、資料提供及本事務所提出問題之答覆等相關事宜。本次調查工作包含於委任人處進行實地訪查，惟本事務所將提供資料需求清單，待委任人針對資料需求清單準備資料完整並經本事務所確認後，始得進行前述實地訪查及後續調查作業。

四、 專案成員

本專案工作將由【鑑識會計專案負責人】擔任主要專案負責人，成立專案小組並指派專人負責本專案相關服務內容之執行與連繫事宜。

【可逐一系列專案團隊成員於下】

五、 服務公費

- (一) 服務公費係依據預估工作時數及各級人員收費標準計算，總服務費用為新台幣XXX,XXX~XXX,XXX元。若因委任人或其他不可控制因素導致預計投入之工作時間超過原預算投入工作時數，將於與委任人相關人員以口頭敘明及書面進行討論，並經同意及了解實際投入人力情形後，適當調整服務公費，並作為本委任書之增修內容。
- (二) 上述各項服務公費未包含為進行本專案所發生之相關費用，包括影印費、文字繕打費、交通費、郵電費及差旅費等，將依實際發生數向委任人報請歸墊。
- (三) 上述服務公費應於本委任書簽訂時先行支付新台幣XXX,XXX元專案簽約金，並於本事務所出具調查報告【前】收取餘款。若因委任人或其他不可控制因素致本專案有提前終止之情況，委任人仍應支付截至合約終止日前已提供服務之公費及已發生之合理歸墊費用。
- (四) 未來若需出庭應訊，本事務所可提供專家證人服務，惟專家證人服務範圍僅限於出庭說明蒐集證據之方法、調查方法以及【數位】證據內容。專家證人服務收費採小時計，每小時XXXXX元，將視實際出庭時數開立帳單向貴公司收取。

六、 委任人配合事項

本專案提供各項顧問諮詢服務，專案進行過程中，各階段之任何決策皆為委任人管理階層之責任。本事務所所提供的諮詢建議、評估報告等，僅提供委任人經營階層個案判斷之參考。委任人應指派適當之資深管理階層，於本專案進行過程中檢視本事務所所提供之各項服務。委任人亦應指派專人協助，並提供正確完整之資訊，以利本專案順利進行。

七、 商業條款

本專案各項服務項目均受後附之商業條款(詳附件)所規範，該等商業條款構成本委任書之一部份。

八、 其他事項

有關任何超出上述服務內容之服務項目，將由本事務所與委任人另行商議。

九、 前述各項，如需進一步討論，敬請惠電或聯繫【專案負責人員以及聯絡方式】。

十、 茲檢附本函正本兩份，如蒙同意，請於本函下端【後附副本】簽章後，將正本壹份寄回本所存查，以利安排相關作業。

附件：

一、【鑑識會計專業團隊之商業條款】(略)

XXXX會計師事務所

會計師：

XXXX年XX月XX日

茲同意本函所述內容，簽還正本壹份。

此 致

【委任人】

【委任人】

代表人： _____

XXXX年XX月XX日

附件二 訴訟服務（損害求償）委任書例示

受文者：【委任人】〈機密文件〉

委任人地址：

聯絡人（委任人聯絡窗口）：

日期：民國XX 年XX 月XX 日

文號：XXXX 第XXXXXXXX 號

主旨：函陳協助【委任人】針對與【爭訟對象/甲公司】之XX契約案，因商業糾紛於【爭議解決機構】審理之商業民事訴訟案，擬委任本事務所提供有關檢閱甲公司之求償主張項目及專家證人之證詞(以下簡稱「本專案」)等顧問服務。謹將本事務所所提供服務範圍及相關事項說明如下，請查照惠允見復。

說明：

一、 服務內容

根據委任人提供之資訊，預計主要服務內容包括提出【財務專家證人報告與出庭作證】二部分。工作內容重點列示如下：

第一部分：財務專家證人報告

1. 了解甲公司針對其求償主張所提出之相關說明資料及文件；
2. 檢閱甲公司針對其求償主張所提出之證人供詞；
3. 了解委任人針對甲公司求償主張所提出之意見說明及文件；
4.；
5.；
6. 根據上述工作結果，針對甲公司提出之求償主張，提交獨立之財務專家證人報告。

第二部分：出庭作證

1. 協助委任人及其委任律師了解甲公司之求償主張、甲公司財務專家證人及本事務所分別對於該求償主張之意見；
2. 以獨立財務專家證人身分出庭，並根據調查工作結果，陳述獨立意見；
3. 本案受命法官及甲公司之律師針對本事務所提出之財務專家證人報告，

於庭中提問，本事務所即時回應與釐清。

二、 工作進度及方式

本專案工作將由本事務所 XXX 會計師擔任專案負責人及財務專家證人並成立專案小組，根據工作內容範圍提供委任人相關服務；本事務所將依賴委任人提供有關委任人及甲公司向本案受理法院提交之相關資料及文件。

本所主要工作地點為 XX 國，另根據本案受理法院之命令出席專家證人會議，並以財務專家證人身份出庭，就本案工作內容進行說明並提供證詞。

三、 服務公費

- (一) 服務公費係依據本事務所預估工作時數及各級人員收費標準計算，總服務費用為新台幣 XXX,XXX~XXX,XXX 元。若因委任人或其他不可控制因素導致預計投入之工作時間超過原預算投入工作時數，將與委任人相關人員討論並經同意及了解本所實際投入人力情形後，適當調整服務公費。
- (二) 上述各項服務公費未包含為進行本專案所發生之相關費用，包括營業稅、影印費、文字繕打費、交通費、郵電費及差旅費等，將依實際發生數向委任人報請歸墊。
- (三) 費用與支出並非以成功解決委任之事項為條件。本案公費按下列時程分次收取，請委任人於收到本事務所服務公費帳單後，即以銀行滙款或即期支票支付。
 1. 專案簽約金為新臺幣 XXX,XXX 元整，於貴我雙方完成簽約作業後，由本事務所 開立帳單收取。
 2. 財務專家證人報告交付公費為新臺幣 XXX,XXX 元整，於本事務所提供報告予【委任人】後，開立帳單收取。
 3. 出庭作證公費為新臺幣 XXX,XXX 元整，於本事務所提供報告予【委任人】後，開立帳單收取。

四、 委任人配合事項

本專案提供各項顧問諮詢服務，專案進行過程中，各階段之任何決策皆為委任人管理階層之責任。本事務所所提供的諮詢建議、評估報告

等，僅提供委任人經營階層個案判斷之參考。委任人應指派適當之資深管理階層，於本專案進行過程中檢視本事務所所提供之各項服務。委任人亦應指派專人協助，並提供正確完整之資訊，以利本專案順利進行。

五、 商業條款

本專案各項服務項目均受後附之商業條款(詳附件)所規範，該等商業條款構成本委任書之一部份。

六、 其他事項

有關任何超出上述服務內容之服務項目，將由本專案團隊與委任人另行商議。

七、 前述各項，如需進一步討論，敬請惠電或聯繫【專案負責人員以及聯絡方式】。

八、 茲檢附本函正本兩份，如蒙同意，請於本函下端【後附副本】簽章後，將正本壹份寄回本所存查，以利安排相關作業。

附件：

一、【鑑識會計專業團隊之商業條款】(略)

XXXX會計師事務所

會計師：

XXXX年XX月XX日

茲同意本函所述內容，簽還正本壹份。

此 致

【委任人】

【委任人】

代表人： _____

XXXX年XX月XX日

附錄三：第三號鑑識會計服務實務指引－「鑑識會計報告」

中華民國105年8月25日第10屆第13次理事會議通過

100	前言
200	基本內容
300	封面與目錄
400	摘要
500	報告範圍與使用限制（聲明）
600	服務範圍
700	個案背景說明
800	目的、程序與方法
900	發現
1000	意見或結論
1100	簽章與日期
1200	訂定及發布
	報告範例



100 前言

- .01 會員受託執行鑑識會計服務，出具鑑識會計報告，得參照第一號鑑識會計服務實務指引『鑑識會計服務實務指引基礎架構』700 鑑識會計報告等相關規定辦理。
- .02 本實務指引之訂定目的，係提供會員執行鑑識會計服務，出具鑑識會計書面報告之參考，亦可協助報告使用者對鑑識會計報告之瞭解及使用。惟會員應認知本實務指引僅提供該類報告格式或內容架構之參考，並非所有鑑識會計服務委任案件均可適用。

200 基本內容

.01 鑑識會計報告之基本內容通常包括下列項目：

1. 封面與目錄
2. 摘要
3. 報告範圍與使用限制（聲明）
4. 服務範圍
5. 個案背景說明
6. 目的、程序與方法
7. 發現
8. 意見或結論
9. 簽章與日期

.02 鑑識會計報告之內容應依實際受委任之目的與執行經過調整。

300 封面與目錄

- .01 鑑識會計報告之封面至少應載明報告名稱。
- .02 鑑識會計報告宜編製目錄，呈現報告內容之主要項目，以利報告使用者迅速取得相關資訊。

400 摘要

- .01 鑑識會計報告之摘要通常包含會員提供服務之目的、主要發現及對待查證或釐清事項之意見或結論，以協助報告使用者作成決定。
- .02 鑑識會計報告應以清晰易懂的文字呈現，儘量避免使用俚語或專業術語，若必須使用專業術語，應於適當處予以說明。

500 報告範圍與使用限制（聲明）

- .01 鑑識會計報告應說明報告範圍與使用之限制，如有必要，得指明限制報告使用對象。
- .02 鑑識會計報告應明示本報告並非依據一般公認審計準則進行查核(核

閱)所出具之報告。本報告之性質與查核報告、核閱報告有別。

- .03 鑑識會計報告應明示，本報告之意見或結論係根據報告日(證據蒐集截止日)前所取得之證據完成，如有進一步之文件或資訊可供覆核，將保留覆核此等文件、資訊及更新本鑑識會計報告之權利。

600 服務範圍

- .01 鑑識會計報告應說明服務與證據蒐集之範圍。所稱鑑識會計服務之範圍，得參照第一號鑑識會計服務實務指引『鑑識會計服務實務指引基礎架構』200 鑑識會計服務等相關規定。

700 個案背景說明

- .01 鑑識會計報告之個案背景說明可協助報告使用者瞭解會員執行服務時的整體情境，且有助於進一步瞭解會員執行服務的意見或結論。
- .02 鑑識會計報告之個案背景說明，其內容應包括整體委任服務之目的、委任事項之爭點，以協助報告使用者釐清事實或爭議等事項。

800 目的、程序與方法

- .01 鑑識會計報告應說明執行鑑識會計服務之目的。
- .02 鑑識會計報告應說明會員所採行的程序與方法。

900 發現

- .01 鑑識會計報告應說明其執执行程序之發現，並根據發現作出結論或陳述專業意見。
- .02 鑑識會計報告可視委任書之約定，得以執执行程序之發現代替意見或結論。

1000 意見或結論

- .01 會員可視契約約定，於書面鑑識會計報告中說明執行鑑識會計服務之調查發現、建議、意見或結論，但不得對任何人或組織表示其是否有罪或無罪之意見。
- .02 鑑識會計報告中，有關個人資料之揭露及使用，應參考相關法規之規定。

1100 簽章與日期

- .01 鑑識會計報告應由負責鑑識會計服務之會員簽名或蓋章。
- .02 鑑識會計報告應載明報告日期。除另有敘明外，若服務涉及證據蒐集者，報告日期係指證據蒐集截止日；若服務未涉及證據蒐集者，則報告日期係指鑑識會計服務完成日。

1200 訂定及發布

- .01 本實務指引經理事會通過後發布，修正時亦同。
- .02 本實務指引訂立於民國 105 年 8 月 25 日。

報告範例

會員在執行鑑識會計服務時，基於每件委任事務均具獨特性，其報告之格式、內容應依個案制定，附件一及附件二之鑑識會計報告範例，僅供會員參考，會員應依實際受委任之目的與執行經過調整。

附件一 鑑識會計報告例示（訴訟支援服務）

【封面頁】

鑑識會計報告

[機密文件]

【目錄頁】

<u>目錄</u>	<u>頁次</u>
一、摘要.....	〇〇
二、報告範圍與使用限制（聲明）.....	〇〇
三、服務範圍.....	〇〇
四、個案背景說明.....	〇〇
五、目的、程序與方法.....	〇〇
六、鑑識發現與意見.....	〇〇
七、其他事項	〇〇
八、附件.....	〇〇

【本文頁】

承蒙【委任人，以下簡稱貴公司】於〇〇〇〇年〇〇月〇〇日洽委【鑑識會計服務團隊，以下簡稱本團隊】協助貴公司針對【例：與【爭訟對象/甲公司】因商業糾紛而於【爭議解決機構】審理中之民事訴訟案】提供【檢閱甲公司之求償主張項目及專家證人之獨立證詞等】訴訟支援服務，謹將本團隊執行本專案服務後之成果，彙報詳述如後，請 查照。

一、摘要

本團隊受託在〇〇年〇〇月〇〇日至〇〇年〇〇月〇〇日期間對 貴公司提供訴訟支援服務。本團隊依 貴公司之要求，基於 貴公司提供之資訊、本團隊對產業之瞭解等，進行分析，所得意見如下：

【1. 針對甲公司於求償主張中提出之相關說明資料編號01

、03、05 及文件編號 02、04、06，本團隊認為其估算求償金額之基礎模型設定有誤，有高估自身損害之虞。

2. 針對甲公司於求償主張中所提出之證人庚、辛供詞，

本團隊認為其陳述之公司會計處理程序並未遵守國際財務報導準則及相關法令之規定。

3. 針對甲公司提出之求償主張，經審視 貴公司所提供的商務契約正本與相關交易往來資料，本團隊估計合理的損害賠償金額應介於新台幣○○百萬元至○○百萬元之間。】

二、報告範圍與使用限制（聲明）

本報告並非依據一般公認審計準則進行查核（核閱）所出具之報告，係就會計專業範圍內提供個案之顧問諮詢服務、陳述專業意見。本報告包含參考意見與建議，該等意見與建議係供 貴公司管理階層個案判斷之參考，任何決策之作成皆為 貴公司管理階層之責任。又本報告僅供 貴公司內部使用，未經本團隊授權不得與其他人士分享。

本報告之意見或結論係根據報告日(證據蒐集截止日)前所取得之證據完成，如有進一步之文件或資訊可供覆核，將保留覆核此等文件、資訊及更新本鑑識會計報告之權利。

三、服務範圍

本團隊提供之鑑識會計服務，主要係針對【 貴公司與甲公司因商業糾紛而於○○地方法院審理中之民事訴訟案】， 貴公司委任本團隊【檢閱甲公司之求償主張項目及擔任專家證人、提供獨立證詞等】。本團隊所進行工作與程序之範圍，均係根據與 貴公司簽署之委任書，證據蒐集期間自○○年○○月○○日至○○年○○月○○日止。

四、個案背景說明

貴公司與【爭訟對象/甲公司】簽訂○○採購契約，惟甲公司對履約條件產生異議，而於履約期間向【爭議解決機構】提告，主張 貴公司未履行契約，應予損害賠償○○百萬元。該民事訴訟案件刻正審理中。 貴公司對於甲公司提出之求償主張及金額均有疑義，因此委託本團隊【檢閱甲公

司求償之項目，並出庭提出專家證人之獨立證詞】。

五、目的、程序與方法

本團隊為協助 貴公司【檢閱甲公司之求償主張、擔任專家證人、出具專家證人報告並出庭】。本團隊於〇〇年〇〇月〇〇日至〇〇年〇〇月〇〇日，執行以下工作與程序：

1. 提交財務專家證人報告

- (1) 了解甲公司為求償主張而提出之相關說明資料及文件；
- (2) 檢閱甲公司為求償主張而提出之證人供詞；
- (3) 了解委任人針對甲公司之求償主張所提出之意見說明及文件；
- (4) 依據個案情形，選擇適當損害評估模型。
- (5) 根據上述工作結果，針對甲公司提出之求償主張，提交獨立財務專家證人報告。

2. 出庭作證

- (1) 協助委任人及其委任律師了解甲公司之求償主張、甲公司財務專家證人對於該求償主張之意見；
- (2) 以獨立財務專家證人之身分出庭，並根據調查結果，陳述獨立意見；
- (3) 本案受命法官及甲公司之律師若針對本團隊出具之財務專家證人報告於庭中提問，本團隊應即時回應與釐清。

六、鑑識發現與意見

本團隊受託在〇〇年〇〇月〇〇日至〇〇年〇〇月〇〇日期間對 貴公司執行訴訟支援服務。本團隊就 貴公司提供之資訊，基於本團隊對產業之瞭解，進行分析，得出下列三點發現與意見，其證據資料來源、證據分析、損害

評估模型及評估方法之選用，詳述如下：

1. 針對甲公司於求償主張中提出之相關說明資料編號O1、O3、O5 及文件編號 O2、O4、O6，本團隊認為其估算求償金額之基礎模型設定有誤，有高估自身損害之虞。

【詳述資料來源與證據分析（略）】

2. 針對甲公司於求償主張中所提出之證人庚、辛供詞，本團隊認為其陳述之公司會計處理程序並未遵守國際財務報導準則及相關法令之規定。

【詳述資料來源與證詞解讀（略）】

3. 針對甲公司提出之求償主張，經審視 貴公司所提供的商務契約正本與相關交易往來資料，本團隊估計合理的損害賠償金額應介於新台幣○○百萬元至○○百萬元之間。

【詳述資料來源與損失之評估方法（略）】

七、其他事項

前述各項，如有任何疑問，請惠與【鑑識會計團隊負責人及聯絡方式】聯繫。

八、附件

【
引
用-----

之 **【負責鑑識會計服務之會員簽名與日期】**

文

報告簽署人：_____ ○○○

報告日期：○○○○年○○月○○日

料

附件二 鑑識會計報告例示（非訴訟支援服務）

【封面頁】

鑑識會計報告

[機密文件]

委任人：○○股份有限公司

報告收受者：○○股份有限公司

鑑識目的：採購舞弊調查

鑑識會計專業團隊：○○○事務所

地址：○○市○○區○○路○段○號

本報告相關限制請見本報告聲明事項。

日期：○○○○年○○月○○日

【目錄頁】

<u>目錄</u>	<u>頁次</u>
一、摘要.....	○○
二、報告範圍與使用限制（聲明）.....	○○
三、服務範圍.....	○○
四、個案背景說明.....	○○
五、目的與程序.....	○○
六、鑑識與發現.....	○○
七、其他事項	○○
八、附件.....	○○

【本文頁】

承蒙【委任人，以下簡稱 貴公司】於○○○○年○○月○○日洽委【鑑識會計服務團隊，以下簡稱本團隊】協助 貴公司針對【例：委任人之員工涉嫌收受賄賂、資金盜用等情事】提供非訴訟支援服務，謹將本團隊執行本專案服務後之成果，彙報詳述如後，請 查照。

一、摘要

本團隊受託在○○年○○月○○日至○○年○○月○○日期間對 貴公司提供非訴訟支援服務，執行【背景調查、檢視文件、訪談、檢驗採購 資料等】程序，發現以下事項：

- 【 1. 本團隊調查部門員工背景資料，發現採購部門甲經理涉嫌與 B 公司之總經理乙先生透過二人合資成立之 C 公司（紙上公司），於○○年○○月○○日至○○年○○月○○日銷售達新台幣 K 億元之商品予貴公司。
2. 本團隊檢視供應商文件，發現供應商編號 O1、O2、O3 與 C 公司之地址與聯絡電話相同，因此懷疑採購部門甲經理透過系統權限漏洞，修改已停止交易之供應商資料，利用 O1、O2、O3 三家供應商進行採購圍標。
3. 本團隊訪談甲經理，甲經理對於其與 C 公司之關係無法提出合理解釋，並拒絕配合 貴公司交出 C 公司銀行對帳單之要求。
4. 基於 貴公司所提供的採購資料，本團隊估計 貴公司所承受的損失介於新台幣○○百萬元至○○百萬元之間。】

二、報告範圍與使用限制（聲明）

本報告並非依據一般公認審計準則進行查核（核閱）所出具之報告，係就會計專業範圍內提供個案之顧問諮詢服務、陳述專業意見。本報告

包含參考意見與建議，該等意見與建議係供 貴公司管理階層個案判斷之參考，任何決策之作成皆為 貴公司管理階層之責任。又本報告僅供 貴公司內部使用，未經本團隊授權不得與其他人士分享。

本報告之意見或結論係根據報告日(證據蒐集截止日)前所取得之證據完成，如有進一步之文件或資訊可供覆核，將保留覆核此等文件、資訊及更新本鑑識會計報告之權利。

三、服務範圍

本團隊提供之鑑識會計服務，主要係【協助 貴公司瞭解內部員工涉嫌採購舞弊之情節與金額】。本團隊所進行工作與程序之範圍，均係根據與 貴公司簽署之委任書，證據蒐集期間自○○年○○月○○日至○○年○○月○○日止。

四、個案背景說明

貴公司接獲供應商 B 公司指控，謂 貴公司採購部門甲經理自○○年上任後，不斷要求得標廠商給予金錢作為謝禮，若不從，將影響其得標資格、履約、驗收之進行；甲經理除涉嫌利用其職權收受賄賂外，尚有涉嫌採購劣質原料、不當挪用公司資金等情事。依據 貴公司內部稽核與法令遵循部門初步檢視甲經理之權限、其經手採購交易之過程與金額，判斷該舞弊發生之可能性存在，因此委託本團隊【調查甲經理自○○年○○月○○日至○○年○○月○○日經手之採購交易】。

五、目的與程序

本團隊為協助 貴公司【調查內部員工涉嫌採購舞弊事項】，針對自○○年○○月○○日至○○年○○月○○日的採購執行以下程序：

1. 瞭解 貴公司採購循環之作業方式、職能分工之方式及各人之權限。
2. 分析現有資料（包含但不限於以下）：檢視與供應商 B 公司相關之招標文件、合約、供應商檔案、電子郵件、交

易紀錄（如總帳、日記帳分錄、調節項目）、驗貨單、銀行帳號等資料，辨認異常或不尋常交易，並予分析。

3. 針對採購部門經理甲與供應商乙執行背景調查。
4. 與法務部門、公司律師、人事部主管、內部稽核、法令遵循部門及其他相關管理階層溝通初步分析結果。
5. 出具鑑識會計報告。

六、鑑識發現

本團隊受託在○○年○○月○○日至○○年○○月○○日期間對 貴公司執行非訴訟支援服務，執行背景調查、檢視文件、訪談、檢驗採購資料等程序，發現四點事項，其調查經過、證據分析、損害評估模型及評估方法之選用，詳述如下：

1. 本團隊透過背景調查，發現採購部門甲經理涉嫌與 B 公司之總經理乙先生透過成立 C 公司（紙上公司），在○○年○○月○○日至○○年○○月○○日銷售達新台幣 K 億元之商品予 貴公司。

【詳述調查經過與證據分析（略）】

2. 本團隊發現供應商編號 O1、O2、O3 與 C 公司之地址與聯絡電話相同，因此懷疑採購部門甲經理透過系統權限漏洞，修改已停止交易之供應商資料，利用 O1、O2、O3 三家供應商進行採購圍標。

【詳述調查經過與證據分析（略）】

3. 本團隊訪談甲經理，甲經理無法合理解釋 C 公司與其之關係，並拒絕配合 貴公司要求交出 C 公司之銀行對帳單。

【詳述訪談經過與證詞解讀（略）】

4. 經查驗 貴公司所提供的採購資料，本團隊估計 貴公司所

蒙受的損失介於新台幣○○百萬元至○○百萬元之間。

【詳述損失之評估方法（略）】

七、其他事項

前述各項，如有任何疑問，請惠與【鑑識會計團隊負責人及聯絡方式】聯繫。

八、附件

【引用之文件資料、證據資料影本、證人訪談記錄等】（略）

【負責鑑識會計服務之會員簽名與日期】

報告簽署人：____○○○

報告日期：○○○○年○○月○○日



附錄四：大陸地區人民檢察院鑑定規則

第一章 總則

第一條 為規範人民檢察院鑑定工作，根據《中華人民共和國刑事訴訟法》和《全國人民代表大會常務委員會關於司法鑑定管理問題的決定》等有關規定，結合檢察工作實際，制定本規則。

第二條 本規則所稱鑑定，是指人民檢察院鑑定機構及其鑑定人運用科學技術或者專門知識，就案件中某些專門性問題進行鑑別和判斷並出具鑑定意見的活動。

第三條 鑑定工作應當遵循依法、科學、客觀、公正、獨立的原則。

第二章 鑑定機構、鑑定人

第四條 本規則所稱鑑定機構，是指在人民檢察院設立的，取得鑑定機構資格並開展鑑定工作的部門。

第五條 本規則所稱鑑定人，是指取得鑑定人資格，在人民檢察院鑑定機構中從事法醫類、物證類、聲像資料、司法會計鑑定以及心理測試等工作的專業技術人員。

第六條 鑑定人享有下列權利：

- (一) 瞭解與鑑定有關的案件情況，要求委託單位提供鑑定所需的材料；
- (二) 進行必要的勘驗、檢查；
- (三) 查閱與鑑定有關的案件材料，詢問與鑑定事項有關的人員；
- (四) 對違反法律規定委託的案件、不具備鑑定條件或者提供虛假鑑定材料的案件，有權拒絕鑑定；
- (五) 對與鑑定無關問題的詢問，有權拒絕回答；

- (六) 與其他鑑定人意見不一致時，有權保留意見；
- (七) 法律、法規規定的其他權利。

第七條 鑑定人應當履行下列義務：

- (一) 嚴格遵守法律、法規和鑑定工作規章制度；
- (二) 保守案件秘密；
- (三) 妥善保管送檢的檢材、樣本和資料；
- (四) 接受委託單位與鑑定有關問題的諮詢；
- (五) 出庭接受質證；
- (六) 法律、法規規定的其他義務。

第八條 鑑定人有下列情形之一的，應當自行回避，委託單位也有權要求鑑定人回避：

- (一) 是本案的當事人或者是當事人的近親屬的；
- (二) 本人或者其近親屬和本案有利害關係的；
- (三) 擔任過本案的證人或者訴訟代理人的；
- (四) 重新鑑定時，是本案原鑑定人的；
- (五) 其他可能影響鑑定客觀、公正的情形。鑑定人自行提出回避的，應當說明理由，由所在鑑定機構負責人決定是否回避。

委託單位要求鑑定人回避的，應當提出書面申請，由檢察長決定是否回避。

第三章 委託與受理

第九條 鑑定機構可以受理人民檢察院、人民法院和公安機關以及其他偵查機關委託的鑑定。

第十條 人民檢察院內部委託的鑑定實行逐級受理制度，對其他機關委託的鑑定實行同級受理制度。

第十一條 人民檢察院各業務部門向上級人民檢察院或者對外委託鑑定時，應當通過本院或者上級人民檢察院檢察技術部門統一協助辦理。

第十二條 委託鑑定應當以書面委託為依據，客觀反映案件基本情況、送檢材料和鑑定要求等內容。鑑定機構受理鑑定時，應當製作委託受理登記表。

第十三條 鑑定機構對不符合法律規定、辦案程式和不具備鑑定條件的委託，應當拒絕受理。

第四章 鑑定

第十四條 鑑定機構接受鑑定委託後，應當指派兩名以上鑑定人共同進行鑑定。根據鑑定需要可以聘請其他鑑定機構的鑑定人參與鑑定。

第十五條 具備鑑定條件的，一般應當在受理後十五個工作日以內完成鑑定；特殊情況不能完成的，經檢察長批准，可以適當延長，並告知委託單位。

第十六條 鑑定應當嚴格執行技術標準和操作規程。需要進行實驗的，應當記錄實驗時間、條件、方法、過程、結果等，並由實驗人簽名，存檔備查。

第十七條 具有下列情形之一的，鑑定機構可以接受案件承辦單位的委託，進行重新鑑定：

- (一) 鑑定意見與案件中其他證據相矛盾的；
- (二) 有證據證明鑑定意見確有錯誤的；
- (三) 送檢材料不真實的；
- (四) 鑑定程式不符合法律規定的；
- (五) 鑑定人應當回避而未回避的；
- (六) 鑑定人或者鑑定機構不具備鑑定資格的；
- (七) 其他可能影響鑑定客觀、公正情形的。重新鑑定時，應當另行指派或者聘請鑑定人。

第十八條 鑑定事項有遺漏或者發現新的相關重要鑑定材料的，鑑定機構可以接受委託，進行補充鑑定。

第十九條 遇有重大、疑難、複雜的專門性問題時，經檢察長批准，鑑定機構可以組織會檢鑑定。

會檢鑑定人可以由本鑑定機構的鑑定人與聘請的其他鑑定機構的鑑定人共同組成；也可以全部由聘請的其他鑑定機構的鑑定人組成。

會檢鑑定人應當不少於三名，採鑑定人分別獨立檢驗，集體討論的方式進行。

會檢鑑定應當出具鑑定意見。鑑定人意見有分歧的，應當在鑑定意見中寫明分歧的內容和理由，並分別簽名或者蓋章。

第五章 鑑定文書

第二十條 鑑定完成後，應當製作鑑定文書。鑑定文書包括鑑定書、檢驗報告等。

第二十一條 鑑定文書應當語言規範，內容完整，描述準確，論證嚴謹，結論科學。

鑑定文書應當由鑑定人簽名，有專業技術職稱的，應當注明，並加蓋鑑定專用章。

第二十二條 鑑定文書包括正本和副本，正本交委託單位，副本由鑑定機構存檔備查。

第二十三條 鑑定文書的歸檔管理，依照人民檢察院立卷歸檔管理的相關規定執行。

第六章 出庭

第二十四條 鑑定人接到人民法院的出庭通知後，應當出庭。因特殊情況不能出庭的，應當向法庭說明原因。

第二十五條 鑑定人在出庭前，應當準備出庭需要的相關材料。鑑定人出庭時，應當遵守法庭規則，依法接受法庭質證，回答與鑑定有關的詢問。

第七章 附則

第二十六條 本規則自 2007 年 1 月 1 日起實施，最高人民檢察院此前有關規定與本規則不一致的，以本規則為準。

第二十七條 本規則由最高人民檢察院負責解釋。

附錄五：大陸地區人民檢察院鑑定人登記管理辦法

第一章 總則

第一條 為規範人民檢察院鑑定人登記管理工作，根據《全國人民代表大會常務委員會關於司法鑑定管理問題的決定》和其他有關規定，結合檢察工作實際，制定本辦法。

第二條 本辦法所稱鑑定人，是指依法取得鑑定人資格，在人民檢察院鑑定機構中從事法醫類、物證類、聲像資料、司法會計鑑定以及心理測試等工作的專業技術人員。

第三條 鑑定人的登記管理工作，應當遵循依法、嚴格、公正、及時的原則，保證登記管理工作規範、有序、高效開展。

第二章 登記管理部門

第四條 人民檢察院鑑定人登記管理實行兩級管理制度。最高人民檢察院負責本院和省級人民檢察院鑑定人的登記管理工作。省級人民檢察院負責所轄地市級、縣區級人民檢察院鑑定人的登記管理工作。

第五條 最高人民檢察院檢察技術部門和各省級人民檢察院檢察技術部門是人民檢察院鑑定人的登記管理部門，具體負責鑑定人資格的登記、審核、延續、變更、註銷、復議、名冊編制與公告、監督及處罰等。

第六條 登記管理部門不得收取任何登記管理費用。登記管理的有關業務經費分別列入最高人民檢察院和省級人民檢察院的年度經費預算。

第三章 資格登記

第七條 鑑定人經登記管理部門核准登記，取得《人民檢察院鑑定人資格證書》，方可進行鑑定工作。

第八條 遵守國家法律、法規和檢察人員職業道德，身體狀況良好，適應鑑定工作需要的檢察技術人員具備下列條件之一的，可以申請鑑定人資格：

- (一) 具有與所申請從事的鑑定業務相關的高級專業技術職稱；
- (二) 具有與所申請從事的鑑定業務相關的專業執業資格或者高等院校相關專業本科以上學歷，從事相關工作五年以上；
- (三) 具有與所申請從事的鑑定業務相關工作十年以上經歷和較強的專業技能。

第九條 申請鑑定人資格，由所在鑑定機構向登記管理部門提交下列材料：

- (一) 《人民檢察院鑑定人資格登記申請表》；
- (二) 學歷證書、專業技術培訓證明材料的影本；
- (三) 申請人的《專業技術職務任職資格證書》、相關專業執業資格證明材料的影本；
- (四) 登記管理部門要求提交的其他材料。

第十條 登記管理部門收到登記申請材料後，應當及時進行審查，並在二十日以內作出決定。對准予登記的，經檢察長批准，頒發《人民檢察院鑑定人資格證書》。對不予登記的，書面通知申請單位。

提交材料不全的，核准登記期限從材料補齊之日起計算。

第十一條 《人民檢察院鑑定人資格證書》由最高人民檢察院統一制發。

《人民檢察院鑑定人資格證書》有效期為六年，自頒發之日起計算。

第四章 資格審核與延續

第十二條 登記管理部門每兩年進行一次鑑定人資格的審核工作。接受審核的鑑定人應當提交下列材料，由所在鑑定機構向登記管理部門集中報送：

- (一)《人民檢察院鑑定人資格審核申請表》；
- (二)《人民檢察院鑑定人資格證書》；
- (三)審核期內本人鑑定工作總結；
- (四)需要提交的其他材料。

第十三條 鑑定人具有下列情形之一的，審核為不合格：

- (一)未從事相關專業工作的；
- (二)無正當理由不接受專業技能培訓或者培訓不合格的；
- (三)在社會鑑定機構兼職的；
- (四)未經所在鑑定機構同意擅自受理委託鑑定的；
- (五)違反鑑定程式或者技術操作規程出具錯誤鑑定意見的；
- (六)被投訴兩次以上，查證屬實的。

第十四條 登記管理部門對審核合格的鑑定人，應當在其《人民檢察院鑑定人資格證書》上加蓋“鑑定資格審核合格章”，並及時返還送審的鑑定機構。對審核不合格的，暫扣其《人民檢察院鑑定人資格證書》，並書面通知被審核人所在鑑定機構，同時抄送鑑定人所在單位，限期改正。

第十五條 《人民檢察院鑑定人資格證書》有效期限屆滿需要延續的，鑑定人應當在申請審核的同時提交《人民檢察院鑑定人資格延續申請表》。

登記管理部門對審核合格並准予延續登記的，自准予延續登記之日起，重新計算《人民檢察院鑑定人資格證書》的有效期。

第五章 資格變更與註銷

第十六條 鑑定人變更鑑定業務、鑑定機構的應當申請變更登記，由所在鑑定機構向登記管理部門提交下列材料：

- (一)《人民檢察院鑑定人變更登記申請表》；
- (二)《人民檢察院鑑定人資格證書》；
- (三)變更鑑定業務所需的學歷證書、專業技術培訓證明材料的影本；
- (四)變更鑑定業務所需的《專業技術職務任職資格證書》、相關專業執業資格證明材料的影本；
- (五)登記管理部門要求提交的其他材料。

第十七條 鑑定人在本省、自治區、直轄市檢察系統內跨鑑定機構調動工作的，由調出鑑定機構將鑑定人申請變更的相關材料交登記管理部門。

鑑定人跨省、自治區、直轄市檢察系統調動工作的，由調出鑑定機構將鑑定人申請變更的相關材料交原登記管理部門，原登記管理部門負責將相關材料轉交 調入地登記管理部門。

第十八條 登記管理部門收到變更登記申請材料後，應當在二十日以內作出決定。對准予變更登記的，重新頒發《人民檢察院鑑定人資格證書》。對不予變更登記的，書面通知申請單位。

提交材料不全的，審核期限從材料補齊之日起計算。

第十九條 鑑定人具有下列情形之一的，所在鑑定機構應當向登記管理部門申請註銷其鑑定資格，登記管理部門也可以直接註銷其鑑定資格：

- (一)調離專業技術工作崗位的；

- (二) 無正當理由，逾期三個月不提交審核申請的；
- (三) 因身體健康等原因，無法正常履職的；
- (四) 其他應當註銷的情形。

第二十條 鑑定人資格被註銷的，登記管理部門應當書面通知鑑定人所在鑑定機構，同時抄送鑑定人所在單位，收回《人民檢察院鑑定人資格證書》。

第六章 復議程式

第二十一條 對登記管理部門作出的不予登記、審核不合格、不予變更登記、註銷鑑定資格的決定及其他處理決定有異議的，鑑定人可以在相關通知書送達之日起三十日以內，通過其所在鑑定機構向登記管理部門提交復議申請書以及相關證明材料。

第二十二條 登記管理部門在接到復議申請後，應當以集體研究的方式進行復議，並在二十日以內做出復議決定，書面通知復議申請人所在鑑定機構，同時抄送鑑定人所在單位。

第七章 名冊編制與公告

第二十三條 省級人民檢察院登記管理部門應當將所轄鑑定人資格的登記、變更、登出情況報最高人民檢察院登記管理部門備案。

第二十四條 最高人民檢察院統一編制《人民檢察院鑑定人名冊》。第二十五條《人民檢察院鑑定人名冊》以及鑑定人資格的變更、登出情況

應當及時在人民檢察院專線網以及機關內部刊物上予以公告，並同時抄送最高人民法院、公安部和國家安全部。

第八章 監督與處罰

第二十六條 人民檢察院鑑定人應當在登記管理部門核准登記的鑑定業務範圍內從事鑑定工作。

未取得《人民檢察院鑑定人資格證書》，未通過鑑定人資格審核，以及鑑定資格被註銷的人員，不得從事鑑定工作。

第二十七條 登記管理部門對舉報、投訴鑑定人的，應當及時進行調查處理，涉及違法違紀的移送有關部門處理。

第二十八條 鑑定人具有下列情形之一的，登記管理部門應當給予警告、通報批評。必要時，註銷其鑑定資格；情節嚴重的，取消其鑑定資格：

- (一) 提供虛假證明材料或者以其他手段騙取資格登記的；
- (二) 在社會鑑定機構兼職的；
- (三) 未經所在鑑定機構同意擅自受理委託鑑定的；
- (四) 違反鑑定程式或者技術操作規程出具錯誤鑑定意見的；
- (五) 無正當理由，拒絕鑑定的；
- (六) 經人民法院通知，無正當理由拒絕出庭的；
- (七) 登記管理部門責令改正，逾期不改的。鑑定資格被取消之日起一年以內，不得重新申請鑑定資格。

第二十九條 鑑定人具有下列情形之一的，登記管理部門應當移送並建議有關部門給予相應的行政處分，構成犯罪的，依法追究刑事責任，並終身不授予鑑定資格：

- (一) 故意出具虛假鑑定意見的；
- (二) 嚴重違反規定，出具錯誤鑑定意見，造成嚴重後果的；
- (三) 違反法律、法規的其他情形。

第九章 附則

第三十條 鑑定人登記管理工作文書由最高人民檢察院制定。

第三十一條 本辦法自 2007 年 1 月 1 日起實施，最高人民檢察院此前有關規定與本辦法不一致的，以本辦法為準。

第三十一條 本辦法由最高人民檢察院負責解釋。



附錄六：大陸地區人民檢察院鑑定機構登記管理辦法

第一章 總則

第一條 為規範人民檢察院鑑定機構登記管理工作，根據《全國人民代表大會常務委員會關於司法鑑定管理問題的決定》和其他有關規定，結合檢察工作實際，制定本辦法。

第二條 本辦法所稱鑑定機構，是指在人民檢察院設立的，取得鑑定機構資格並開展鑑定工作的部門。

第三條 鑑定機構登記管理工作，應當遵循依法、嚴格、公正、及時的原則，保證登記管理工作規範、有序、高效開展。

第二章 登記管理部門

第四條 人民檢察院鑑定機構登記管理實行兩級管理制度。最高人民檢察院負責本院和省級人民檢察院鑑定機構的登記管理工作。省級人民檢察院負責所轄地市級、縣區級人民檢察院鑑定機構的登記管理工作。

第五條 最高人民檢察院檢察技術部門和各省級人民檢察院檢察技術部門是人民檢察院鑑定機構的登記管理部門，具體負責鑑定機構資格的登記、審核、延續、變更、註銷、復議、名冊編制與公告、監督及處罰等。

第六條 登記管理部門不得收取任何登記管理費用。登記管理的有關業務經費分別列入最高人民檢察院和省級人民檢察院的年度經費預算。

第三章 資格登記

第七條 鑑定機構經登記管理部門核准登記，取得《人民檢察院鑑定機構資格證書》，方可進行鑑定工作。

第八條 鑑定機構登記的事項包括：名稱、位址、負責人、所屬單位、鑑定業務範圍、鑑定人名冊、鑑定儀器設備等。

第九條 申請鑑定機構資格，應當具備下列條件：

- (一) 具有檢察技術部門單位建制；
- (二) 具有適合鑑定工作的辦公和業務用房；
- (三) 具有明確的鑑定業務範圍；
- (四) 具有在業務範圍內進行鑑定必需的儀器、設備；
- (五) 具有在業務範圍內進行鑑定必需的依法通過計量認證或者實驗室認可的檢測實驗室；
- (六) 具有三名以上開展該鑑定業務的鑑定人；
- (七) 具有完備的鑑定工作管理制度。

第十條 申請鑑定機構資格，應當向登記管理部門提交下列材料：

- (一) 《人民檢察院鑑定機構資格登記申請表》；
- (二) 所屬鑑定人所持《人民檢察院鑑定人資格證書》的影本；
- (三) 辦公和業務用房平面比例圖；
- (四) 鑑定採用的技術標準目錄；
- (五) 鑑定機構內部管理工作制度；
- (六) 登記管理部門要求提交的其他材料。 第十一條 鑑定機構可以申請登記下列鑑定業務：

- (一) 法醫類鑑定；

- (二) 物證類鑑定；
- (三) 聲像資料鑑定；
- (四) 司法會計鑑定；
- (五) 心理測試。根據檢察業務工作需要，最高人民檢察院可以增加其他需要登記管理的鑑定業務。

第十二條 登記管理部門收到登記申請材料後，應當及時進行審查，並在二十日以內作出決定。對准予登記的，經檢察長批准，頒發《人民檢察院鑑定機構資格證書》。對不予登記的，書面通知申請單位。

提交材料不全的，登記審核期限從材料補齊之日起計算。

第十三條 《人民檢察院鑑定機構資格證書》由最高人民檢察院統一制發。

《人民檢察院鑑定機構資格證書》分為正本和副本，正本和副本具有同等的效力。正本懸掛於鑑定機構住所內醒目位置，副本主要供外出辦理鑑定有關業務時使用。

《人民檢察院鑑定機構資格證書》有效期限為六年，自頒發之日起計算。

第四章 資格審核與延續

第十四條 登記管理部門每兩年進行一次鑑定機構資格的審核工作。鑑定機構報請審核時，應當提交下列材料：

- (一)《人民檢察院鑑定機構資格審核申請表》；
- (二)《人民檢察院鑑定機構資格證書》；
- (三)資格審核申請報告。主要內容包括：儀器設備的配置、維護和使用情況，鑑定文書檔案和證物保管情況，所屬鑑定人及其履行職務情況，鑑定人技能培訓情況等；

(四) 需要提交的其他材料。

第十五條 鑑定機構具有下列情形之一的，審核為不合格：

- (一) 鑑定品質檢查不合格的；
- (二) 違反程式受理鑑定業務的；
- (三) 儀器設備、業務用房不符合鑑定要求的；
- (四) 鑑定文書檔案和證物保管不符合規定的；
- (五) 管理不善，無法保證鑑定品質的；
- (六) 未按規定辦理變更登記手續的；
- (七) 擅自增加鑑定業務或者擴大受理鑑定業務範圍的。

第十六條 登記管理部門對審核合格的鑑定機構，應當在其《人民檢察院鑑定機構資格證書》上加蓋“鑑定資格審核合格意”，並及時返還鑑定機構。對審核不合格的，暫扣《人民檢察院鑑定機構資格證書》，並書面通知被審核鑑定機構所在人民檢察院，限期改正。

第十七條 《人民檢察院鑑定機構資格證書》有效期限屆滿需要延續的，鑑定機構應當在申請審核的同時提交《人民檢察院鑑定機構資格延續申請表》。

登記管理部門對審核合格並准予延續登記的，自准予延續登記之日起，重新計算《人民檢察院鑑定機構資格證書》的有效期。

第五章 資格變更與註銷

第十八條 鑑定機構改變住所、負責人的，可以申請變更登記。鑑定機構改變名稱、鑑定業務範圍的，應當申請變更登記。申請變更登記的，應當向登記管理部門提交下列材料：

- (一) 《人民檢察院鑑定機構變更登記申請表》；

- (二)《人民檢察院鑑定機構資格證書》；
- (三)變更業務範圍所涉及人員的《人民檢察院鑑定人資格證書》影本；
- (四)登記管理部門要求提交的其他材料。

第十九條 登記管理部門收到變更登記申請材料後，應當在二十日內作出決定。對准予變更登記的，重新頒發《人民檢察院鑑定機構資格證書》。對不予變更登記的，書面通知申請單位。

提交材料不全的，審核期限從材料補齊之日起計算。

第二十條 鑑定機構具有下列情形之一的，登記管理部門應當註銷其鑑定資格：

- (一)鑑定機構提出註銷申請的；
- (二)鑑定人數不符合設立條件的；
- (三)無正當理由，逾期三個月不提交審核申請的；
- (四)其他應當註銷的情形。

第二十一條 鑑定機構資格被註銷的，登記管理部門應當書面通知鑑定機構所在的人民檢察院，收回《人民檢察院鑑定機構資格證書》。

第六章 復議程式

第二十二條 對登記管理部門作出不予登記、審核不合格、不予變更登記、註銷鑑定資格的決定以及其他處理決定有異議的，鑑定機構可以在相關通知書送達之日起三十日內，向登記管理部門提交復議申請書和相關證明材料。

第二十三條 登記管理部門在收到復議申請後，應當以集體研究的方式進行復議，並在二十日內做出復議決定，書面通知提出復議申請的單位。

第七章 名冊編制與公告

第二十四條 省級人民檢察院登記管理部門應當及時將所轄鑑定機構資格的登記、變更、登出情況報最高人民檢察院登記管理部門備案。

第二十五條 最高人民檢察院統一編制《人民檢察院鑑定機構名冊》。第二十六條《人民檢察院鑑定機構名冊》以及鑑定機構資格的變更、登出情況應當及時在人民檢察院專線網及機關內部刊物上予以公告，並同時抄送最高人民法院、公安部和國家安全部。

第八章 監督與處罰

第二十七條 登記管理部門應當對所轄範圍內的鑑定機構進行不定期檢查。

第二十八條 登記管理部門對舉報、投訴鑑定機構的，應當及時進行調查處理。涉及違法違紀的，移送有關部門處理。

第二十九條 鑑定機構出具錯誤鑑定意見或者發生重大責任事故的，應當在發現鑑定意見錯誤或者發生重大責任事故三日以內，向登記管理部門書面報告。

省級人民檢察院登記管理部門應當及時將鑑定意見錯誤或者發生重大責任事故的情況上報最高人民檢察院登記管理部門。

第三十條 鑑定機構資格審核不合格的，登記管理部門應當暫停其部分鑑定業務或者全部鑑定業務。

鑑定機構對被暫停的鑑定業務不得出具鑑定意見。

第三十一條 鑑定機構具有下列情形之一的，登記管理部門應當予以警告、通報批評。必要時，註銷其鑑定資格；情節嚴重的，應當取消其鑑定資格：

- (一) 違反程式受理鑑定業務的；
- (二) 擅自增加鑑定業務或者擴大受理鑑定業務範圍的；
- (三) 登記管理部門責令改正，逾期不改的；
- (四) 提供虛假申報材料騙取登記的；
- (五) 發現鑑定意見錯誤或者發生重大責任事故不及時報告的。 鑑定資格被取消之日起一年以內，不得重新申請鑑定資格。

第三十二條 鑑定機構具有下列情形之一的，登記管理部門應當移送並建議有關部門給予相關責任人相應的行政處分；構成犯罪的，依法追究其刑事責任：

- (一) 弄虛作假，徇私舞弊造成嚴重後果的；
- (二) 強行要求鑑定人進行鑑定，造成人身傷害、財產損失、環境污染等重大責任事故的；
- (三) 法律、法規規定的其他情形。

第九章 附則

第三十三條 鑑定機構登記管理工作文書由最高人民檢察院制定。

第三十四條 本辦法自 2007 年 1 月 1 日起實施，最高人民檢察院此前有關規定與本辦法不一致的，以本辦法為準。

第三十五條 本辦法由最高人民檢察院負責解釋。