

论法务会计的行为边界及其职业领域

黎仁华

(西南财经大学 会计学院, 四川 成都 610074)

摘要:确立法务会计行为边界具有十分重要的理论意义;法务会计的本质体现为一种专业会计行为;法务会计行为由法务会计判断、法务会计诉讼支持、法务会计鉴定三部分构成;依据法务会计行为内容界定法务会计的职业领域。

关键词:法务会计;行为边界;职业领域

中图分类号:F230 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-8750(2010)01-0051-08 **收稿日期:**2009-11-06

作者简介:黎仁华(1966—),男,四川达县人,西南财经大学会计学院副教授,主要研究方向为审计学、舞弊审计和法务会计。

基金项目:四川省哲学社会科学“十一五规划”2008年度课题(SC08B19);西南财经大学“211工程”第三期建设项目

法务会计在中国会计、审计界进行深入研究的时间是非常短暂的,实际业务的开展也只在局部区域内推行,对行为边界等理论规范更是尚未顾及。法务会计作为一种职业行为或者一个新兴边缘学科的行为边界,应该是法务会计执行主体主观上的意图在法务会计具体行为上的认定与反映,其行为边界体现了行为的主观性和边界的实际价值。

一、确立法务会计行为边界的理论意义

(一) 研究法务会计行为边界的实质作用

1. 通过确立行为边界,可以有效界定法务会计的基本内容。确定法务会计行为边界的目的在于有效界定法务会计的基本内容,使法务会计理论构架形成一个相对完整的内容体系,并使之成为与其他学科相区分的有机系统,使法务会计理论的系统内容在学科体系中得到有效认可。法务会计是一门开放性相对较强的学科,但作为一门学科发展,必须有一个相对独立的学科理论体系,有明确的学科外延。

2. 行为边界能够有效确立法务会计的学科界限与专业分工。从理论上说,法务会计的学科界限在很大程度上决定了行为界线,特别是对法

务会计这样一门边缘交叉学科来讲,学科界限如果不明朗,就可能影响法务会计的独立发展,由此阻碍职业发展空间,而目前学科界限的不明朗已经成为学科发展的瓶颈。同样,作为一门专业,专业分工也是依托行为边界决定的。当然,现代专业分工越来越细化,这也给专业准确分工带来了更大的难度,法务会计本身就是在同审计、会计、法律等专业的融合中形成的,作为一个发展中的不成熟学科,法务会计的行为边界也直接决定了它的专业定位。

3. 行为边界决定法务会计的业务范围与市场边界。虽然我国对法务会计理论已经研讨了近10年,但在实务界很难有比较重大的突破,特别是法务会计业务的推广和市场拓展。如果不明确法务会计的业务范围和市场边界,或者不合理地扩大业务范围和市场(行为)边界,就会导致法务会计发展的延缓,从专业整体考虑,不合理地扩大业务范围,必然导致法务会计的行业发​​展欲速则不达,在市场竞争中很难找到立足之地。

(二) 法务会计行为边界的约束因素

1. 行为边界要体现法务会计的本质特征。法务会计的行为边界是法务会计理论与实务发展的有机构成,而理论构架的最核心思想就是法务

会计的本质^[1]。法务会计本质决定法务会计行为边界的区域,而行为边界又将反映法务会计的本质,这是确立行为边界的最基本原则。法务会计的行为边界必须体现法务会计的本质,也就是说无论会计判断、诉讼证据支持和会计鉴定,其本质的行为特征也都是会计专业行为,这也是行为边界最主要的特征。

2. 行为边界要反映法务会计的专业特征。法务会计行为都是会计专业行为与司法技术相结合的会计专业技术,是会计职业延伸到司法领域后的行为,体现了法务会计的边缘学科特征,即体现了会计性与法律性的融合。法务会计的行为边界体现这些特征,并以会计手段反映司法制度的专业方法。

3. 行为边界要体现与相关学科(专业)的边界区域。法务会计的行为边界在理论界最主要的功能是界定与其他相关学科的界限,从而推动法务会计在理论界的发展,这也是理论界对于行为边界研究的直接推动力。作为一门交叉性学科,法务会计如果不能同会计学、审计学、法学等相关学科进行有效的行为边界区分,学科发展将举步维艰。

二、法务会计的专业特征和行为边界的确立

专业特征一般通过其定义与本质反映出来。法务会计的本质特征体现了法务会计行为的灵魂,是法务会计学学科的精髓反映;它是确立法务会计行为规范的理论基础,并决定法务会计行为的风向标;通过本质特征的认识可以有效确立研究和认识法务会计科学发展的逻辑起点,并以此来把握法务会计形成与发展的根本属性,合理界定其学科定位与行为边界。

(一) 法务会计的内涵界定

法务会计(Forensic Accounting)一词是美国学者默瑞克·派勒博特于1946年首次使用,弗兰克·狄克曼(Francis C. Dykeman)于1982年发表了著名论文“法务会计:作为专家证人的会计师”;同期,加拿大会计学家斯科特(Scott)、以毕马威等“四大”事务所为代表的实务界也在提供法务会计服务过程中,与科研部门、大学合作研究并界定了法务会计的定义,强化了理论研究及其业务推广^[2]。但从国外已有的研究成果看,西方国家对于法务会计的研究一般更侧重于对法务会计

实务的规范,特别强调在执行舞弊审计、财务调查中的应用,并形成了一套系统的会计舞弊调查方案。从西方学者对法务会计的定义轨迹可以看出:(1)法务会计的内涵有不断扩大的趋势,从初期的会计(舞弊)调查向会计鉴定、诉讼支持等司法领域延伸,这体现了学科体系构成与多学科交叉面扩大的发展趋势;(2)法务会计的定义在现阶段进入了“层林”状态,各种各样的定义层出不穷,体现了理论研究的繁荣性;(3)实务界与理论界对法务会计的界定具有一定的差异,即两者的研究侧重点不同,价值取向亦存在差异。

国内学者对法务会计的定义,有从处理经济纠纷中法律问题的视角进行定义的,有从学科和实务双重角度给予定义的,有从现行司法会计体制的角度对法务会计进行界定的,也有从内容范围进行定义的^[3]。从我国学者对法务会计的定义分析,国内对法务会计定义的轨迹与国外是基本相同的,并受到美国、加拿大等国学者的较大影响,但也呈现出一定的特点:(1)更注重目标、内涵、执行标准、本质等理论界定,侧重于从学科理论的角度界定法务会计;(2)更多的是由理论界提出,实务界的理论研究相对较少。诚然,这与我国法务会计的业务发展状况是相关的,我国的法务会计行业(市场)尚处于一种发展状态,更加需要理论规范与创新来引导职业领域的良性发展。

综合以上分析,笔者认为,法务会计是指接受委托或授权的法务会计师,依据会计基本理论、审计基本原理和法学理论作为行为基础,以法律法规及其相关财经制度作为行业标准,通过对经济运行过程中涉及会计纠纷、法律诉讼的会计证据实施专业判断和对会计事项进行专业界定,并依据专业判断、专业界定结果发表专家性意见和提供诉讼证据支持的一种会计专业行为^[4]。将法务会计的定义要素及其相互关系做出平面描述,可用图1表示。

从图1可以看出,法务会计的构成要素分为执行主体、执行客体、执行标准、实现形式和体现本质五个部分,这五个要素的相互联系构成了法务会计的概念体系:(1)法务会计的执行主体主要是法务会计行为的执行者,是兼具会计专业知识和法律专业知识的会计专业人员,一般可以称为“法务会计师”;(2)法务会计的执行客体是指法务会计行为的承受者,亦称执行对象,主要指经

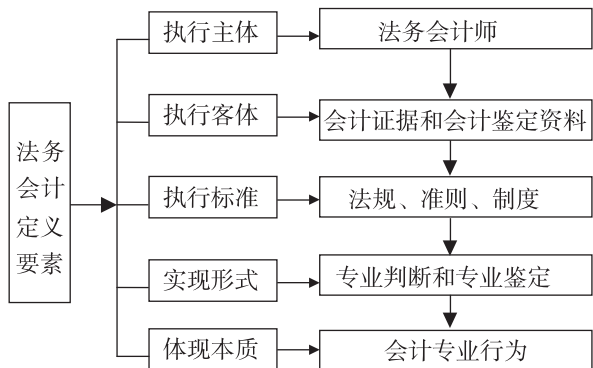


图1 法务会计构成要素及其相互关系

济行为运行过程中涉及会计纠纷和需要在诉讼程序中得到会计证据支持的会计业务事件以及为会计鉴定服务的会计信息资料及其反映的经济活动；(3)执行标准是指法务会计执业的专业规范，它由法律规范、准则体系和制度条例三部分组成；(4)法务会计行为的实现表现为接受委托或授权实施的专业判断和专业鉴定，以形成专业意见和专业结论；(5)法务会计行为所体现的本质是一种会计专业行为。同时，法务会计定义中的五要素构成了一个整体，形成了法务会计定义的要素体系，这五个要素都有其特定内容，这些内容呈现出相互联系和相互依存的关系，并清晰地反映了法务会计的行为方式。如执行主体的道德性、专业性要求主要是取决于执行客体、执行标准和实现形式；执行客体的界定也主要取决于实现形式、执行标准等；正是执行客体和法务会计的行为目的在很大程度上决定了法务会计的本质特征等。

(二) 法务会计的本质体现为一种专业会计行为

从学科定位上分析，一门学科的本质取决于该学科的研究对象与目标。法务会计的研究对象（执行客体）是会计业务事件和会计信息资料等；法务会计的目标是发表专家意见或者提供诉讼证据支持。因此，法务会计的研究对象是会计资料和会计事件，法务会计的实质是用法律的形式来对会计资料和会计事件进行升华。从法医学的学科定位也可以看出，法医学就是医学应用到司法鉴定领域后的产物，它也是一个医学的重要分支。所以，在学科定位上，法务会计是会计学与法学相结合的一门边缘性学科，是会计学（审计学）延伸到司法领域后的产物。从法务会计的学科历史看，法务会计的产生源于苏格兰为帮助法庭和辩

护律师让会计人员参与到司法审判上，故从法务会计的源头上也可以引证法务会计是一种专业会计行为，而不是司法行为。

从专业发展定位上分析，法务会计是会计专业发展并延伸进入司法领域的职业活动。法务会计人员应具备的专业知识体系，首先是会计、审计专业知识，也包括司法鉴定的专业素养、证据调查的相关知识、侦查学的素养和较强的法律逻辑推理能力，法务会计师在诉讼程序中作为专家证人是将会计专业语言（翻译）转换成法律语言及其被法律事实认可的证据语言^{[5]①}，在法庭上的“翻译”不可能因为站在法庭上而变成司法人员，本质上仍然是“翻译”，是一种法律助手。法务会计的性质也决定了它是为诉讼活动提供准确的侦查导向，提供真实客观的财务会计证据和严密科学的财务会计结论，这是法律赋予专家证人的基本职责，其本质仍然是会计专业的发展。

（三）法务会计的专业特征

1. 基于法律程序的角度——属于人证的范畴，是专（业）家证据。从法律角度看，法务会计是一种专业取证活动，即通过会计专家的技术手段取得处理案件或纠纷的会计业务证据。这种会计专业证据由会计专家提供，属于人证范畴，但它又不同于一般的证人证言，它不是会计专家对亲身体验的事实的描述，而是一种根据有关会计资料 and 文件等对会计事项做出的专业推断，是一种专（业）家意见，也称专家证据。

2. 基于中介机构的角度——法律服务性自然成为其根本属性。从目前国外的执业情况分析，提供法务会计服务的主要是会计师事务所、财务咨询公司、资产评估公司等中介机构。即法务会计业务通常表现为法务会计人员接受客户的委托而提供相应的会计专业服务，其任务主要是查证案件所涉及的会计事项，发表专家意见。显然，由中介专业机构提供的法务会计服务，是一个主体向另一个主体的需要提供专业服务，是一种平等互惠的职业行为，并且该专业服务的目的是为了正确处理法律事务，故法律服务性自然成为其根本属性。

3. 基于专业技术的角度——专业性强、综合

①这是法务会计在中国发展的社会现实需求推动力——法律真实与会计真实的对接。

素质要求高的专业行为。从法务会计的执行主体——法务会计师来看,法务会计专业性强,综合素质要求高。法务会计师执业,除应具有会计、审计、法学等专业知识外,还必须具备如下特定的专业技巧与策略:辨别舞弊、调查取证;心理沟通、表达与交流技巧;信息处理技术,等等。同时,法务会计是法务会计人员运用会计技能服务于法律事项处理的职业活动,因而既体现了专业性和服务性,还体现了职业性。

(四) 法务会计行为边界的内容

法务会计行为所体现的本质是一种会计专业行为。法务会计在我国属于创新性或者新兴的职业岗位,将这一业务活动的内容作为研究对象,探索其中的规律性,将其上升为理论并带有复合性特色的应用技术学科就是法务会计学。根据我国现实情况推进法务会计的发展,目前主要应当以会计理论和审计理论为基础,综合运用审计技术方法和法学技能,分析并鉴定法律诉讼程序中的法律事件问题。我国法务会计应是一门应用科学,应当界定为独立审计市场业务的一个分支,主要是为诉讼程序的证据支持、会计(调查)判断、会计司法鉴定等提供会计专业服务。

1. 法务会计判断行为(会计调查)。会计专业判断是会计工作必不可少的部分,是对于客观经济业务进行主观推断推理,会计判断是解决对不确定性经济交易和事项性质认定的问题。法务会计判断是会计判断在法务会计上的应用,是会计方法应用的一种延伸。在我国法务会计行为中,会计判断始终贯穿于业务处理的整个过程。法务会计的工作对象往往是会计资料和信息,对于这些资料的处理、整合、提取、鉴定等都需要会计的专业判断。但法务会计的会计判断和会计业务的会计判断有所不同,法务会计的会计判断是对会计判断和审计判断的一种再判断。正是这种不同之处,决定了法务会计的会计判断的独立性和客观性等要求。从广义上说,法务会计会计判断应包括会计调查,是在会计调查的基础上做出的专业判断。会计调查过程也需要会计判断,但会计调查的最终目的是为了会计判断,是会计判断的基础。

2. 法务会计诉讼支持行为。法务会计的诉讼证据支持是被广泛认可的法务会计行为。法务会计的诉讼证据支持与诉讼制度和证据制度息息

相关,涵盖了整个诉讼过程,主要体现在诉辩技巧、发现程序、审判、判决、上诉五个环节。法务会计的诉讼证据支持的效力依赖于国家的诉讼制度和证据制度,我国的诉讼制度主要体现大陆法系的制度精神,相对于英美法系国家,由于不强调当事人的抗辩,专家证人制度不是非常规范,诉讼支持的空间和效力会有所限制和弱化。如专家证人制度,无论是从立法还是司法实践的角度看,我国都不存在类似于英美国家的专家证人制度。而在英美法系国家则存在专家证人的证据采用标准、专家证人法律责任和质证等相关规范。

3. 法务会计鉴定(会计司法鉴定)。传统的鉴定是指为了查明案情,解决案件中某些专门性问题,由侦查机关指派或聘请具有专门知识的人,就案件中的专门性问题进行科学鉴别和判断的一种侦查行为。现在的鉴定已经广泛应用在检察、侦查和审判三个司法领域,这三个司法系统都存在会计鉴定需求。在2005年以前,我国的检察、侦查和审判司法系统都有自己的鉴定机构,这种模式对鉴定的独立性、公正性有一定的影响;2005年后,法院系统的鉴定机构不再存在,检察和公安系统的鉴定机构不再对外开展业务,会计鉴定开始进入中介机构的业务范畴,故会计鉴定在实务上已经进入了法务会计的行为范畴。

(五) 法务会计行为内容的相互关系

法务会计行为基本划分为会计判断、诉讼支持、会计鉴定。这三者之间的关系也是错综复杂的(如图2所示),相互之间的关系主要体现在以下几个方面:

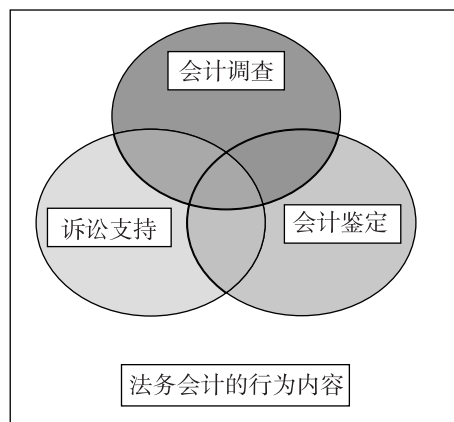


图2 法务会计行为内容及其相互关系

1. 会计判断具有独立性和贯通性。会计判断不仅可以独立应用,而且在诉讼证据支持和会

计鉴定过程中往往也需要会计判断。会计判断不仅是一种行为,也是一种方法,在会计学 and 会计的相关学科,会计判断延伸到会计相关内容的范畴中进行应用。同样,在诉讼证据支持和会计鉴定过程中,会计判断行为也不可缺少。

2. 会计鉴定在诉讼证据支持中是一种核心证据。在诉讼证据支持中,法务会计人员往往以专家证人身份参与到诉讼中去,在现行诉讼制度中,对于案件审判结果影响最大的因素就是证据,会计相关证据具有很弱的可采性,往往需要会计鉴定来增强其被法官采用的几率。

3. 行为内容是一种交织与融合形态。从以上两个特点也可以看出,这三个部分之间的边界并不是十分明确的,往往是你中有我,我中有你。但最主要的相互应用关系还是主要体现在以上两点。也就是说,法务会计的行为往往是综合运用各个行为,故其边界并不是十分明确。具体反映出的特征是:(1)行为边界不是隔离墙。法务会计作为一门发展中的学科,其行为边界是动态发展的,因而行为边界也不是绝对的,特别是在我国,法务会计的实务工作没有完全展开,行为边界的界定不可能完全与其他学科行为隔离。另外,作为行为边界,也不是完全与其他学科行为隔离,在法务会计工作中,一些非常规的行为用于法务会计工作,在我国现状下不仅有必要而且不可或缺。(2)体现一种边缘性。法务会计的行为边界体现了法务会计边缘学科的特征,法务会计是有别于会计和审计,并延伸到司法领域后的会计边缘学科。而会计判断、诉讼证据支持和会计鉴定都是有别于一般行为会计和一般审计行为,是在司法领域内的一种会计应用延伸,体现了法务会计的边缘性。(3)反映学科的融合性。法务会计的学科融合性是指法务会计不仅融合会计学、审计学,更融合法学的一些相关学科,如证据学、法理学等。会计判断、诉讼证据支持和会计鉴定都是一种融合学科才能够完成的行为,如法务会计的会计判断,它源于会计判断,而不同于一般会计判断,是基于法律视角下的对会计判断和审计判断的再判断。

三、法务会计的职业领域关系

(一) 法务会计的职业倾向分析

依照法务会计内涵的界定,法务会计工作对

象主要包括三大部分:一是受托会计事项的会计专业判断——会计调查;二是司法程序中诉讼证据支持的会计内容——会计证据诉讼支持;三是司法会计业务(案件)的法务会计鉴定。从职业领域关系上分析,法务会计的行为特征表现为:

1. 法务会计的范围存在泛化倾向。从2003年至今,法务会计的文章大量出现,对法务会计的内涵新观点不断涌现,呈现出百花齐放的状态。总体上说,法务会计的内涵有不断扩大的趋势,不断有文献从会计调查和诉讼支持引申出更多的职能,并应用到更多的方面,如税务筹划、舞弊审计、法务会计咨询、内部法务会计等。目前,我国法务会计在业务范围方面引进的内容过于宽泛,早期是引进前苏联的法学课程模式,现在是引进欧美国家的内容,将很多内容都装进了法务会计这个“筐”中,与法务会计的本质内容产生了碰撞。

2. 将课程内容作为行为内容,扩大了职业边界。由于法学院学生的会计知识、财务管理知识、审计学知识相对不足,故在课程设置、课程内容上增大这些相关学科知识的教学力度是非常必要的,但不能将课程内容与行为内容等同,也不能将教学内容与职业行为混淆起来,否则必然会影响职业市场的规范。

3. 对职业业绩的期望过度。由于法务会计刚刚进入我国,受到研究与宣传的影响,产生了对职业业绩的期望过度表现,既有高估业绩效率的现象,也有低估业绩效率的存在。2003年至今的许多理论研究将法务会计的研究范围和行为边界不断扩大,试图以此来推动法务会计的发展,这是非常值得商榷的做法。

(二) 法务会计的执业领域

法务会计作为一种专业会计行为,它必然存在特定的职业领域,即法务会计行为的具体业务范围。目前我国尚无“法务会计”这一专业职别或职业称谓,从事这种业务的主要是一些会计师事务所的注册会计师,但随着我国法务会计业务市场的扩展和规范发展,可以设想在不远的将来,专业的“法务会计”可能从注册会计师中分离出来,或者通过职业管理机构进行认定。依照法务会计的工作性质及其内涵界定,法务会计的执行领域可以由下列几个部分构成。

1. 提供诉讼支持的法务会计业务。诉讼支持业务是与诉讼程序相关联的,一般指在涉及会

计专业知识的经济纠纷中,为其诉讼提供法务会计服务。法务会计提供会计证据诉讼支持的基本内容按照行为的类型可以分为三类:收集涉案会计事件的支持证据、对涉案事件的损失进行会计计量、帮助并参与诉讼策略的制定。同时,法务会计人员在诉讼支持业务中,可以为律师提供会计技术分析和认定上的支持,也可以在法庭上直接作为专家证人提供证言,他们不仅在法庭上可以发挥积极作用,而且还可以将其作用延伸到法庭之外。因此,从某种意义上讲,法务会计人员在涉及专业知识的诉讼案件中具有不可估量的影响。在现代经济生活中,当舞弊与欺诈行为被揭露时,最直接的解决方式就是通过司法诉讼程序,使舞弊与欺诈的受害人获得合理的经济赔偿,不管是对于律师、当事人,还是司法机构来说,面对舞弊和欺诈都有一个瓶颈——会计专业知识的匮乏。无论是刑事诉讼,还是民事诉讼或行政诉讼,从根本上看,其目的均为解决纠纷、维护公正的社会秩序,惩治不法行为。法务会计诉讼支持可以有效地衔接司法和会计的沟壑,为维护司法的公正起到不可替代的作用。在安然事件中,法务会计的诉讼支持对于整个事件的诉讼过程与争端的解决起到了非常重要的作用。

2. 实施会计判断(调查)的法务会计业务。在现代经济生活中,会计判断的需求是非常大的。在会计业务涉及的经济纠纷中,会计信息和会计资料在不同的人或不同当事主体中所产生的理解分歧和判断差别是经常存在的,也是不可避免的。当各方当事人无法达成协调或基本一致的结论时,当事主体的一方或双方就可以委托法务会计人员提供专业判断分析,并出具专业判断结论报告。特别是在新会计准则的背景下,公允价值在更大范围得到应用,会计判断在会计业务中成为一个重要的程序,各个主体对于会计判断的理解分歧就会更多地出现,当这种分歧上升到经济纠纷,就需要有一个客观公正的、专业的第三方对这一会计事项进行会计判断,这也应该是法务会计业务的一个重要内容。会计判断的主要内容包括三部分:会计事件中会计资料本身有效性的专业判断;会计事件中会计内容的专业判断;对会计事件的结果分析与推断提供专业判断。

会计判断的应用范围是动态变化的。随着经济业务的复杂化程度的不断提高,经济业务的未

来后果也就有很大的不确定性;会计方法本身的特殊性导致了会计判断外延的扩展;会计信息的使用者对于会计信息质量要求的不断提高使会计判断的难度加大。但由于会计判断的主观性,使会计判断存在上升到经济纠纷的可能,而且这种可能性正在逐步增大,从新准则上可以看出,会计判断的范围有扩大的趋势,许多新的会计概念被应用到会计实务中,这也为法务会计的会计判断提供了更大的舞台和更大的难度,是一种挑战也是一个机会。

3. 实施会计鉴定的法务会计业务。司法鉴定是指在司法诉讼或准司法活动中,为裁判机关、公正机关行使裁判权或国家证明权服务,对需要鉴定、确定的专门技术性问题,按照法律程序规定,由具有鉴定权的鉴定机构或个人进行的检验和评判活动。会计司法鉴定主要应用于三大类案件:(1)经济犯罪案件;(2)财产纠纷案件,包括合同纠纷、侵权纠纷案件;(3)不服经济行政处罚的行政诉讼案件。在上述三类案件中,经济犯罪案件的侦查、起诉、审理各阶段都可能涉及会计司法鉴定的应用,其余两类案件则主要是在审理阶段运用会计司法鉴定。不论是在哪一类案件中或者哪一个阶段上,会计司法鉴定的内容是基本相同的,主要包括:确认会计核算资料的真伪;确认特定经济行为发生的时间、方式和性质;确认经济损失金额或者争议金额。进行会计司法鉴定的人员亦称鉴定人,属于法务会计师,应是法务会计人员的组成部分。按照司法鉴定的相关规定,目前会计司法鉴定人员有两种:一是司法机关内部设置的专职司法会计专业人员,他们受指派担任某个经济案件或法纪检查案件的会计事实鉴定人;另一种是由司法机关根据需要聘请的具有会计专业知识、能够作司法鉴定的专业人员,他们在接受聘请后,以会计鉴定人的身份去执行会计鉴定工作。目前这种会计司法鉴定和司法鉴定的启动方式存在很大缺陷,必须给予改革。

(三) 法务会计的行为比较与边界关系

法务会计是一门融会计学、审计学、证据学、法学及其相关学科为一体的新兴边缘会计学科,它既不同于一般会计工作,又异于审计业务的界定,是一种综合运用会计与审计方法并延伸进入司法领域的专业会计行为。因此,其边界关系呈现出多元化与复杂化特征,这里仅就主要边界关

系作一简单比较,仅说明代表性特征。

1. 法务会计与律师行为的边界关系

第一,调查取证权是律师的一项基本诉讼权利,作为法务会计师则是受托权利。在司法诉讼程序中,律师的调查取证权是律师的一项基本诉讼权利,包含了在承办刑事案件过程中的调取、收集、核实能够证明犯罪嫌疑人、被告人无罪、罪轻或者减轻、免除其刑事责任等证据材料的权利。而法务会计人员只有在受公安、司法人员、律师和当事人等委托与聘请的情况下,才能参与到诉讼程序中并获取提供诉讼证据的权利。

第二,律师提供法律性质服务,其业务活动主要为司法诉讼活动服务,法务会计提供会计行为的判断,是一种服务性质的辅助活动,是一种专业(技术支持)服务。法务会计的任务就是要通过这些所能获得的认知证据或线索对会计事项的真相作出科学、合理的专业推断,作为法官审判时认定事实的认定证据。因此,法务会计人员实质上只有在公安、司法人员办案过程中遇到会计事项时,才能接受委托或聘请参与到诉讼程序中,提供专业服务和协助。法务会计作为技术专家所提供的不是亲身经历的事实,而是推断性专家意见;提供专家意见不是其法定义务,可由具有相同专业技能的专家代替,其本质上是一种服务性或辅助性活动。同时,法务会计人员只有经过授权以后才能取得特定财务会计调查、取证权,法务会计人员的身份是会计技术专家,提供的是专业服务,其业务活动不属于司法活动。而不像律师那样享有调查权、取证权、会见通信权、出庭辩护权、参与诉讼权等。

第三,律师的刑事调查取证权之所以偏重于对被告人有利证据的收集,法务会计提供公允的专家意见。律师的刑事调查取证权之所以偏重于对被告人有利证据的收集,是因为律师的法律职责主要是抗辩职责,而不是充当公诉人的角色,主要维护当事人合法权益,律师在审前阶段的证据调查包括了查阅卷宗材料、会见被告人、调查访问及参与法庭调查;法务会计人员仅就涉及法律诉讼的经济活动或者经济纠纷中的特定会计事项进行调查取证,提出公允的专家意见。

2. 法务会计与传统司法会计行为的边界关系

目前法务会计与司法会计的称谓在我国同时

存在,造成了一定程度的混乱。来自司法会计鉴定实务部门的人士认为应该尊重历史上的习惯,依旧称“司法会计”,尽管他们也承认“司法会计”的名称并不准确。笔者认为我国应该逐步摒弃“司法会计”的称谓,而统一改用“法务会计”。对于原来司法会计鉴定的业务用“法务会计鉴定”的称谓替代,只有这样才符合法务会计发展的趋势,符合法务会计发展的国际潮流和惯例。在目前过渡时期,考虑到“司法会计鉴定”在我国已经约定俗成多年的习惯,可暂且采用“法务会计司法鉴定”的称谓。法务会计与传统司法会计行为的边界关系主要体现在:司法会计是侦查行为,具有侦查权力,法务会计是服务性质的科技协助行为;司法会计是一种公权的体现,是一种有差别的权力,可以使用强制权力,法务会计是平等的服务,体现专业技术性^①。

3. 法务会计与独立审计行为的边界关系

在独立审计市场中,会计报表审计是注册会计师的基本审计工作,它通过审计程序搜集全面的审计证据,对被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量发表整体的审计意见,这种会计报表审计与法务会计的从业者都是注册会计师,都要应用相关的审计技术,在这一点上说两者是相同的,但法务会计与会计报表审计具有明显的差异。

第一,体现在业务性质上,审计主要是鉴证业务,法务会计是咨询业务。法务会计具有融合性(或称新型复合性),它是属于咨询服务范畴。而财务报表审计是为了确保受托经济责任有效履行的一种鉴证业务,它是注册会计师的法定业务。

第二,反映在工作目的上,审计是评价报表的可信度,法务会计是解决会计行为中涉及的法律问题。法务会计的工作目的是提出专家性意见,并以此作为法律鉴定或者用以法庭证据的支持,它通过对法庭所关注的经济纠纷中的相关财务事项进行确认、计量并客观分析,出具法务会计报告,维护当事人的合法权益,提供会计信息的诉讼证据。而报表审计的目的是对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性表示审计意见,是为会计报表使用者服务,提出会计

^①法务会计与一般会计行为的边界关系是比较容易区分的,会计是反映经济行为的运行过程与结果,法务会计是解决反映结果的法律问题;在目标上会计提供现象,法务会计要挖掘原因和设计解决方案。

报表的可信度意见。

第三,在方法的选用上,审计使用一般审计方法,法务会计要使用各种方法,包括侦查取证等。法务会计对涉及法律事务的会计信息和会计资料作为证据使用时,运用法学原理特别是证据学基本理论与方法及其审计技术、统计方法等。在报表审计中,更多的是运用审计方法和审计程序来获取审计证据。在大多数经济纠纷案件中,涉案的账证不全、原始凭证真实性差、会计账目混乱、管理不规范、手续不健全、涉案时间长,故法务会计在调查取证方法上就不能简单地使用抽样审计的办法,而应更多地使用详细调查审计方法。

第四,在工作对象与关注点上,审计主要关注总体问题,做出一个总括评价,法务会计要解决具体问题,要做好微观方案的设计。法务会计所关注的是与会计相关的某一范围或领域的法律问题。法务会计针对经济犯罪、经济纠纷案件中有关问题诸如舞弊金额、经济损失金额赔偿等进行会计专门计量,确定责任人的责任,主要是民事赔偿责任。而报表审计所关注的是管理当局所提供的财务报表,通过审计证据和审计工作定稿来发表审计结论。

4. 法务会计与侦察行为的关系

法务会计与侦查取证行为的共同点在于目的和技术方法相似,两者都是利用科学手段收集证据,查明案件真相;法务会计只能在法律许可范围内采取温和的调查技术与方法,不可以采取追击堵截、通缉通报、监视控制、搜查扣押等只有检控机关和司法机关才有权采取的强制措施侦查

手段。

行为边界与职业行为和职业推广具有密切关系,也是建立职业理念和确立职业发展的思想基础,犹如法制理念一样,是一种法制观念的反映。我国法务会计无论是理论研究的裹足不前,还是实践业务发展的空乏,与其缺乏思想基础和职业理念有密切关系。因此,在法务会计的职业推广中贯穿职业理念,并有效确立会计的职业定位,完善法务会计的职业推广模式与实现路径。我国目前法务会计职业推广的实现路径主要有:(1)学术研究推广;(2)教育机构的参与;(3)借力发力;(4)职业规范的构建^[6]。

参考文献:

- [1]黎仁华,付国民.从系统论角度论法务会计理论结构框架的构建[J].审计与经济研究,2009(5):70-76.
- [2]黎仁华.法务会计概论[M].北京:中国财政经济出版社,2005:27-29.
- [3]张苏彤.法务会计高级教程[M].北京:中国政法大学出版社,2007:5.
- [4]黎仁华.论法务会计的理论要素[J].会计之友,2008(05下):9-13.
- [5]黎仁华.论法务会计在中国发展的外部推动力[J].西南交通大学学报:哲学社会科学版,2005(5):134-138.
- [6]黎仁华.中国法务会计的职业定位与发展分析[J].会计之友,2009(11下):11-13.

(责任编辑:许成安 周建明)

On the Behavior Boundary and the Occupation Field of Forensic Accounting

LI Ren-hua

(School of Accounting, Southwestern University of Finance and Economics, Chengdu 610074, China)

Abstract: It is of great theoretical significance to establish the behavior boundary of forensic accounting. The nature of forensic accounting is professional accounting. The forensic accounting consists of three parts: forensic accounting judgment, forensic accounting litigation support and forensic accounting identification. The occupation field is determined by the contents of forensic accounting.

Key Words: forensic accounting; behavior boundary; occupation field