法学研究·法务(司法)会计

论法务会计的法律环境

张苏彤

(中国政法大学 民商经济法学院,北京 100088)

[摘 要]我国现有的立法环境和执法环境决定了我国法务会计的发展方向,无论从法律体系的构建看,还是从法律实践看,法务会计都需要有明确的执业规范和依据。法务会计得以在我国出现和发展的法律环境因素主要涉及市场经济新环境、诉讼制度变革、司法鉴定管理体制改革和专家辅助人制度建立四个方面,若要进一步完善我国法务会计法律环境,还要加强法律和制度建设。

[关键词]法务会计;法律环境;专家证人;大陆法系;英美法系;司法会计;职权主义;当事人主义

[中图分类号]F233;D918.95 [文献标识码]A [文章编号]1672-8750(2012)03-0086-08

法务会计是由调查财务舞弊、惩治经济犯罪、协助解决经济纠纷而发展起来的一门跨领域的、综合性的学科,涉及会计学、审计学、法学、侦查学、犯罪学和犯罪心理学等多方面的知识。近年来,随着法务会计在反舞弊的斗争中发挥的作用日趋增强,法务会计师已经成为美国最为热门的职业之一。也正是由于法务会计学科在实践领域的巨大魅力,我国学界在本世纪初开始了对该学科的研究,试图建立起与我国国情相适应的法务会计理论与规范体系,为妥善处理会计法律问题提供便利的工具。若要达到这一目的,就需要我们对我国的法务会计所面临的法律环境现状进行分析,明确已有的理论和实践成果,明晰现存的问题,有针对性地提出解决之道,以促进该学科的健康发展,更好地发挥该学科的实践作用。

在我国,法务会计的前身是司法会计。司法会计系大陆法系的称谓[1],在我国的最早出现可以追溯到上世纪50年代[2]。在法务会计进入我国之前,司法会计鉴定活动曾在我国诉讼领域内发挥重要作用。源于英美法系的法务会计是于20世纪末进入我国的。十多年来,我国的法务会计虽然得到了一定的发展,但从整体上看,尚处于起步阶段,研究大多是零散而非系统的,在广度和深度上均显不足[3],无论是理论还是实务,与西方国家法务会计的发展相比都有较大的差距。从时间上看,我国的法务会计学科发展并不比西方国家滞后许久,可法务会计的业务活动在我国开展得并不充分,这是与其所处的法律环境分不开的。

法律环境主要是指法律意识形态及其与之相适应的法律规范、法律制度、法律组织机构、法律设施所形成的有机整体,其中包括相关主体与外部发生关系所应遵循的法律方面的行为准则。这些准则有些是我们已经明确并固定在法律文件中的,有些则体现在人们日常的生活中,是法律被潜移默化后的产物。

[收稿日期]2012-01-06

[基金项目]司法部国家法治与法学理论研究项目(08SFB2027)

[作者简介]张苏彤(1957—),男,陕西西安人,中国政法大学民商经济法学院教授,博士,主要研究方向为法务会计、会计法、审计法。

在研究法律环境对我国法务会计的影响和作用的时候,我们必须要有一个清晰的印象:法律环境是与法律规则相关的一个多方位的、综合的氛围,它是法务会计得以形成并发展的重要外部因素。

一、我国法务会计所处的立法与执法环境

通常情况下,一国的法律环境是与一国的政治、经济、文化等因素密切相关的,正是由于这些因素的不同,才促成了各国不同的立法选择。不是人们创造了法律,而是人们选择了法律。当然,我们也并不认为法律在每个地方都是"自然地生长"。立法是一种持续的沟通过程,其内容、权威属性以及作为威胁的惩罚,都必须随着各种正式与非正式的情景而有所调整[4],因此其中也包含了人在调整中的能动作用。这种作用,有时不是很容易就能即刻体现的,而是在以后的进程中逐渐对法律环境的走向和质量产生重大影响。具体到对我国法务会计所处法律环境的考察上,我们就要从法的自然成长和人的主观调整角度展开讨论,分立法和执法两个层面展现这个领域法律环境的概貌。

(一)我国法务会计所处的立法环境

一个良好的法律环境,可以给予身处环境中的主体完善的法律保护和法律支持,并为其行为做出适法的指引。法务会计也是如此。市场经济是法制经济,需要通过法律来调节经济活动,市场面对越来越复杂的交易行为,就需要越来越完善的法律制度。只有成熟、健全的法律体系才能保障交易的安全,维护市场的有序,促进社会的发展,这是市场经济不断发展的要求,也是市场中的个体对自身利益考量的结果。采用一系列的会计法规来规制会计行为,采用一整套的会计审计准则来约束会计信息的加工、披露与鉴证等行为,这些就共同构建了我国现有的会计及其相关学科的法律环境。

法系是在对各国法律制度的现状和历史渊源进行比较研究的过程中形成的概念。大陆法系和英美法系是当今世界两大主要法系,涵盖了大多数的国家。一国所处法系的不同,在法律渊源、法学思维方法等方面就会有显著的不同。长期以来,我国深受大陆法系影响,正式的法律渊源都为制定法,习惯和判例并不像英美国家那样形成并发展出正式的法律效力,"法官造法"在我国并不存在,这就使得我国的法务会计必须遵循和依据现有的成文法律规范,只能运用演绎型思维找到行为的标准和合法性说明,而不能依靠法官来发展出新的法律解释思路。正是受到大陆法系的影响,我国传统的司法会计带有诸多大陆法系的烙印,比如司法会计鉴定由司法部门启动,司法会计鉴定意见是法定证据,司法会计鉴定人员由司法部门统一管理,等等。一国的司法体制左右其诉讼制度和证据规则,进而决定诉讼过程中对特定案件所涉会计问题的技术处理。

由于法系的影响,我国对部门法的制定效果期望会更高,希望用完善的部门法来规制各种行为,真正做到有法可依。法务会计本身的特性决定了在此领域的活动不可避免地会受到刑法、民法、经济法(包括会计法、审计法、税法财税法规等)、诉讼法的影响,直接或间接地需要遵循我国现行立法的规定。我国的立法体系是完备的,大多数的法务会计活动都能从中找到相应的法律条文。因此,主要参与经济犯罪与舞弊调查取证、向法庭或法律人提供相关会计证据、出具司法会计鉴定意见、出庭阐释专家意见的法务会计就需要吸收这些领域的法学理论,依从这些部门法的法律要求,使每一个的行为都可以因为程序上的无瑕疵而得到法律保护。

(二)我国法务会计所处的执法环境

执法是指有权机关依照法律管理国家、约束相对人行为的活动,广义上的执法包括司法因素。法院对法律纠纷的解决,也可以视为对法律的运用过程,以约束双方行为。"法律的生命在于实施",这是人们一般都不会反对的命题。正因如此,执法才被视为法律运行中的核心内容[5]。要想达到法的有效执行,不仅需要良法的存在,还需要执法队伍的有所作为,并且配以法的可诉性。没有权利的救济,就难以讨论权利的存在。

执法在法务会计领域体现在两个层面。一方面,法务会计活动要严格遵循法律的规定,执法主体

会在活动过程中严格监督,设置责任后果,对违法行为加以严惩。与严格执法相对,法还需要相对方的严格守法。有好的守法习惯,执法相对就宽松;有大量违法现象存在,对执法实效的要求就高,执法的成本也就高。另一方面,法务会计还能协助相关部门执法,在诉讼支持领域发挥作用。目前我国上市公司结构失衡,资本市场充斥着大量虚假陈述等侵权案件,造成了很多与财务及会计事项紧密相连的经济案件产生,这些经济案件中的复杂财务与会计问题时常会超出法官、检察官和律师的专业范围,因而就需要法务会计介入案件调查和参与诉讼过程,为他们提供专业咨询和技术帮助[6]。可见,法务会计不仅本身需要遵循法律的规定,而且还需要维护执法环境,协助司法机关营造良好的执法环境。

二、现有的法律环境决定了法务会计的发展方向

法律环境的自我生成与人的主观调整并存且相互作用,这也是时代的需求和人的追求两方面的具体体现。自我生成为法律环境的形成指出了粗略的方向,而主观调整就是顺着这个方向细化出具体的路径。这种细化,是对方向的巩固和延续,一旦背离,就会被方向抛弃,因此,调整要始终围绕法律环境应有的生成方向。那么,如何判断方向就是我们需要解决的问题?我们认为,能否很好地践行法律,不仅包含有无良法、是否有效执法的问题,更重要的是需要相对方对该法的认同。法是否能达到制定的初衷,是否与现有的伦理相协调,才应该是我们更关心的,也是现有的法律环境是否有助于法的价值实现、是否大致遵循了其发展方向的判断方法。

(一)从法律体系构建看,法务会计需要有自身的执业规范

法律环境是各种法组建的行为体系,说到底,是为人的行为指定的不得违背的规则,而现实地说,法律只能诱导,而不可能强制人们选择社会所希望的行动[7]。这就决定了法律若要最大限度地使得提供的规则成为人们的选择,就需要它是合乎人们共同期望的,并且有惩罚机制来保证人们对它的服从。整个过程如何发生、实现,就要依靠法律的现实体现,它必须可以被人们现实地观测到,且结果也是可以反复出现且被验证的。一国所有围绕法律建立的制度都是要服务于这个目的,法务会计也不例外。

我国法务会计体系的建立是适应我国市场经济发展的,是“会计法治变迁的强制有效性与会计信息市场的完善”、“产权的数量化与会计规制的协调”及“法律真实和会计真实的对接”[8]的结果,是符合我国客观需求的,需要立法对此加以规制。同时,本世纪初人们对琼民源、红光实业、蓝田股份、银广夏等一系列财务舞弊案件的揭露,更让我们看到法务会计规制的必要。而从现行立法来看,虽然有整体上的规制框架,但是并未形成针对法务会计具体的法律规范,法务会计依旧处于凭借其他部门法来为自己寻找行为依据的境地。这种间接方式难以满足社会的现实需求,因此,法务会计不仅要依循开展该活动所触及的其他各种法律,也需要有自身执业规范的构建。

(二)从法律实践看,法务会计需要明确自身的法律依据

我国现行的法律体系与诉讼模式的选择是基于我国国情的,是顺应我国历史、经济和文化环境需求的。

一方面,我国现有的对法的理解、法的创制、法的认同等并没有达到一个很高的程度,这就决定了我国不能走判例法为主导的道路。也就是说,我国现有的法律环境,决定了法务会计必须要依靠而且只能依靠成文法、制定法。对于法务会计来说,其必然会受到立法的更多影响,会计准则的制定也就走上了“立法”的模式,以规则为导向,而摒弃了民间执业团体或专业机构的准则制定权。会计准则制定要准确详尽,尽可能考虑到可能发生的各种情况,减少会计人员自己的职业判断[9],从而形成统一的、强制性的会计法律规范。然而,我国一些法律法规中对会计法律责任的规定过于理论化,缺乏实践操作性,因此,当依照这些法律法规进行审判时,法院就难免无所适从了[10]。如果规范不能给执法

人员以明确的行为判断方法,我们就很难期望相对方能做出符合法规的行为。有法可依没有成为现实,也就没有执法必严、违法必究。

另一方面,我国并没有形成法务会计师这一特定的职业团体,这也与我国的法律环境让我们选择了“立法为主导”的模式有关。在我国,法务会计专业人员主要以司法会计鉴定人员的角色出现,他们通常依靠检察官或者法官的职权而参与到诉讼活动中去,最终形成司法会计鉴定结论,这就减少了当事人自行聘请会计专业人员参与案件的可能,同时没有给会计专业人员相应的权利赋予,如侦查权、调查权等。以现有证据分类来看,我国的法定证据形式并不包含专家意见,因为根据大陆法系的审判程序和证据规则,会计专业人员不能被归入“证人”的范畴,他们所出具的“专家意见”不能作为证人证言[11],这就使得法务会计专业人员进入诉讼的途径较少,对公权力的依赖较大,这不利于其在民事领域有效发挥作用。

我国的《证券法》、《注册会计师法》,特别是《独立审计准则》都较详细地规定了注册会计师的法律责任及判断注册会计师执业行为是否存在过失的技术要件,强调的是注册会计师执业行为或程序是否合法,而《公司法》、《刑法》等法律中强调注册会计师的工作结果是判断其是否合法的依据。在涉及注册会计师的法律诉讼中,注册会计师一方认可的法律依据是《证券法》、《注册会计师法》和《独立审计准则》,而非业内人士,尤其是法官,一般会以《公司法》、《刑法》作为判决的法律依据[12],这就给案件结果带来了很大的不确定性,不能给相关人员形成稳定预期。

三、法务会计得以在我国出现和发展的法律环境因素

众所周知,源于大陆法系的司法会计在我国的出现与发展始于上个世纪五十年代,而源于英美法系的法务会计则从上世纪末开始进入我国并得到较大程度发展,从而形成了目前法务会计与司法会计并存的局面,尽管来自各方面的对法务会计的质疑与争议不断。人们不禁要问:为什么法务会计能够在中国这块土地上出现?法务会计为什么会有如此强大的生命力,饱受争议却能得到初步的发展?

笔者认为,源于英美法系国家的法务会计能够进入我国并在我国得到发展,主要是由四个方面的法律环境因素促成的。

(一)传统的司法会计不能适应我国市场经济的新环境

长期以来,源于计划经济时代的司法会计一直封闭在司法机关相对狭小的空间内,其主要功能是接受司法机关的委托出具司法会计鉴定意见,改革开放的浪潮以及随之而来的会计理论与实务的变革对司法会计的影响很小。在传统的司法鉴定管理体制的“保护伞”下,从属于各级司法机关的司法会计鉴定机关和司法会计鉴定人员与市场隔绝,享受着“自侦自鉴”、“自诉自鉴”、“自审自鉴”带来的惬意与满足。

然而,本世纪初,我国上市公司财务造假甚嚣尘上,琼民源、蓝田股份、银广夏、东方锅炉、红光实业、大庆联谊、天津磁卡、西安达尔曼等上市公司财务舞弊案件层出不穷。面对众多的上市公司财务造假案,人们几乎看不到传统的司法会计有大的作为。最典型的是,在大庆联谊案等案件中,司法会计在涉及上市公司虚假陈述给投资者造成损失的计量问题上无所作为,致使多起证券市场虚假陈述所引发的民事侵权案难以获得赔偿。

法务会计具有舞弊调查、诉讼支持、损失计量与专家证人的四大基本功能,能够满足市场经济环境下发生的众多涉及复杂会计问题的诉讼案件与非诉讼事项对会计提出的需求。法务会计服务主要由社会中介机构来提供,除了当事人双方都可以聘请法务会计人员以专家证人的身份介入诉讼活动以外,法务会计还大量介入非诉讼活动,比如公司董事会可以聘请法务会计人员参与公司内部的舞弊调查,对公司内部控制制度进行评价等。法务会计的这些特征是我国传统的司法会计所不具备的。

由此可见,法务会计进入我国与我国传统司法会计功能的缺失、无法满足我国市场经济发展需要不无关系。

（二）诉讼制度的变革为法务会计提供了适宜的外部环境

法务会计之所以能够在我国得到认同与发展和我国的诉讼制度自上世纪末开始从传统的职权主义向职权主义与当事人主义相互融合的转变密不可分。当事人主义是英美法系国家赖以解决纠纷的诉讼原则，在这种模式下，诉讼请求的确定、诉讼资料、证据的收集和证明主要由当事人负责，注重发挥原告和被告、控方和辩方双方的诉讼主体作用，让他们在诉讼中积极主动地提供证据、调查证据并相互对抗争辩，法官超然其间，作为严格的中立者居中裁判，就事实作出法律上的判断。职权主义是大陆法系国家的诉讼原则，这种诉讼模式注重充分发挥侦查、检察和审判机关在诉讼中的职能作用。在法庭审判中，法官不是消极仲裁者，而是指挥者，法官要讯问被告人、询问证人和调查核实证据。

自从改革开放以来，我国的诉讼立法取得了有目共睹的成就，诉讼制度改革呈现出两方面的趋势：一是职权主义与当事人主义相互融合；二是追求在最大限度上实现惩罚犯罪与保障人权的统一。

比如，1991 年新的《民事诉讼法》颁布，标志着我国在计划经济体制下形成的法院包揽诉讼的职权主义诉讼制度开始向尊重当事人权利的诉讼制度转变。新的《民事诉讼法》与 1982 年颁布的《民事诉讼法》（试行）相比较，在起诉、上诉及再审等方面均注意了当事人的处分权，扩大了当事人的诉讼权利；将原先《民事诉讼法》（试行）第五十六条规定的“人民法院全面负责收集和调查证据”，修改为“人民法院在法庭上主要负责审查审核证据”，从而强化了当事人的举证责任①。从法院包揽诉讼，到扩大当事人的处分权，以当事人举证为主，法院只审查核实证据，这是我国在诉讼制度改革过程中借鉴英美法系的有益经验与做法的结果。

再比如，2012 年 3 月 14 日十一届全国人大五次会议表决通过的新的《刑事诉讼法》也在较大程度上体现了职权主义与当事人主义相融合的特点。这次《刑事诉讼法》最为重要的修改是将“尊重和保障人权”明确写入了总则。这一亮点在此次修法中主要体现在律师制度、证据制度、强制措施、辩护制度、侦查措施、审判程序、执行程序、严禁刑讯逼供机制构建等方面，充分体现了英美法系国家一贯倡导的尊重和保障人权的原则。

事实上，我国在 1996 年修改稿的《刑事诉讼法》中所体现的“无罪推定精神”、“疑罪从无原则”，以及新修订的《刑事诉讼法》所体现的“非法证据排除规则”、“不得强迫自证其罪”等原则，无一不是来自于英美法系当事人主义的诉讼原则与证据规则，充分体现了我国诉讼制度与国际规则的接轨。在这样学习和借鉴英美法系国家诉讼制度的大环境下，源于英美法系国家的法务会计制度进入我国就是顺理成章的事情了。

（三）司法鉴定管理体制的改革为法务会计在中国的发展提供了适宜的土壤

长期以来，我国传统的司法鉴定管理体制所存在的“自侦自鉴”、“自诉自鉴”、“自审自鉴”、“多头鉴定”、“重复鉴定”、“虚假鉴定”等严重弊病一直是理论界和实务界口诛笔伐的焦点问题。为了根除司法鉴定制度的固有弊端，完善对鉴定人和鉴定机构的管理，以有助于实现诉讼的实体公正和程序公正，2005 年 2 月 28 日，第十届全国人民代表大会常务委员会第十四次会议通过了《全国人民代表大会常务委员会关于司法鉴定管理问题的决定》（以下简称《决定》），自 2005 年 10 月 1 日起施行。《决定》的出台实施标志着我国司法鉴定管理体制改革取得重要成果。《决定》最引人注目的地方在于第七条明文规定了人民法院和司法行政部门不得设立鉴定机构，而侦查机关根据侦查工作的需要虽然设立鉴定机构，但不得面向社会接受委托从事司法鉴定业务。

《决定》的出台标志着我国司法会计鉴定业务长期由“公、检、法、司”垄断的终结，从制度上铲除了“自侦自鉴”、“自诉自鉴”、“自审自鉴”的弊端，为我国注册会计师参与诉讼活动创造了必要的条

①见新《民事诉讼法》第六十四条。

件,是我国借鉴学习英美法系的有益经验与做法,职权主义与当事人主义相互融合,寻求诉讼程序中惩罚犯罪、保障当事人诉讼权利、维护司法公正的必然结果。

尽管改革以后的我国司法鉴定体制依然带有深深的大陆法系的烙印,但是这样的改革改变了多年来沿袭的多头管理体制,解决了困扰人们多年的问题,进一步解放了思想,使得更多的人开始有机会深入思考我国诉讼制度改革的深层次问题,为法务会计在我国的发展提供了必要的土壤。

(四)专家辅助人制度的建立助推了法务会计在我国的发展

我国的专家辅助人制度的建立是以 2002 年最高人民法院发布两个关于诉讼证据规定的实施为标志的。

2002 年 4 月 1 日起实施的《最高人民法院关于民事诉讼证据的若干规定》第六十一条规定:"当事人可以向人民法院申请由一至两名具有专业知识的人员出庭就案件的专门性问题进行说明。人民法院准许其申请的,有关费用由提出申请的当事人负担。审判人员和当事人可以对出庭的具有专门知识的人员进行询问。经人民法院准许,可以由当事人各自申请的具有专门知识的人员就案件中的问题进行对质。具有专门知识的人员可以对鉴定人进行询问。"

2002 年 10 月 1 日实施的《最高人民法院关于行政诉讼证据的若干规定》第四十八条规定:"对被诉具体行政行为设计的专门性问题,当事人可以向法院申请由专业人员出庭进行说明,法庭也可以通知专业人员出庭说明。必要时,法庭可以组织专业人员进行对质。当事人对出庭的专业人员是否具备相应的专业知识、学历、资历等专业资格有异议的可进行咨询,由法庭决定其是否可以作为专业人员出庭。专业人员可以对鉴定人进行咨询。"

在 2002 年最高人民法院的这两个规定颁布实施之后,专家辅助人制度开始逐渐被引入到我国传统的司法鉴定制度之中,形成了以司法鉴定制度为主,辅之以专家辅助人制度的混合模式。在此模式下,当事人双方可以根据需要自行聘请专家辅助人出庭就诉讼案涉及的专业性问题做出说明,法庭也可以根据需要指派或聘请司法鉴定人员出庭就会计专业问题给予说明。

尽管我国的专家辅助人制度与英美法系国家的专家证人制度相比还不是很规范,在司法实践中发挥的作用还不大,但是它已经具有英美法系国家的专家证人制度的雏形,是我国借鉴英美法系国家诉讼制度的最直接的例证。专家辅助人制度的建立,助推了法务会计在我国的发展,为法务会计及法务会计专家证人制度在我国的进一步发展奠定了制度基础。

法务会计能够进入我国并得到初步的发展绝不是偶然的,一方面是由于传统司法会计的功能缺失,无法满足市场经济与法治经济的需要,另一方面是近年来我国诉讼制度改革,充分借鉴学习英美法系国家诉讼制度的有益经验与先进理念,职权主义与当事人主义诉讼原则相互融合、相互借鉴的必然结果。

四、对进一步完善我国法务会计法律环境的思考与建议

由上述分析可见,我国的法律传统所形成的法律环境决定了立法的选择,也间接影响了从业人员的法律角色以及相关制度的法律定位,可谓法律环境"自我生成"的结果。尽管这样的生成过程有某种定势,但是,这个定势可以依靠我们的主观调整来加以改变与弱化,这就是法律环境中的"自我生成"与"主观调整"相互作用的显现。这种作用的最终结果是为了达到这一目的:不论哪一种立法的选择,只要是符合人们的伦理需要,贴近一国的现实,都是可以尝试的,也是最优的。这也是我们判断规则是否有效、合理的标准。

从我国的实际来看,法务会计已经有了较大的需求空间,虽然目前还没有形成法务会计师职业队伍,可是我国的注册会计师现在已经在大量做着法务会计的业务,比如司法会计鉴定、舞弊调查、财产追踪、损失计量等,因此,我们已经有了法律环境自我生成的方向,现在急切盼望的就是完善我国现有

的法律制度,给该方向一个主观调整的角度。为此,笔者建议通过四个方面的调整给法务会计营造一个进一步发展与完善的环境。

(一)修订《注册会计师法》,允许注册会计师参与诉讼活动

随着我国市场经济的不断发展,涉及复杂会计与财务问题的经济纠纷与经济犯罪的案件会大量出现,这些专业性很强的会计与财务问题往往会超出侦查、检察、审判人员以及律师的专业领域,因而就要求注册会计师能够在法律允许的框架下参与到诉讼案中,在案件的侦查、起诉、审判、辩护、上诉等各个环节给法律人以专业性的支持与协助[13]。我国注册会计师所能够从事的业务范围是由《注册会计师法》加以规范的。现行的《注册会计师法》规定注册会计师只能提供审计业务,具体包括:审查企业会计报表,出具审计报告;验证企业资本,出具验资报告;办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务,出具有关的报告;法律、行政法规规定的其他审计业务①。该法并没有对注册会计师参与诉讼活动予以明确规定。事实上,西方国家的会计师事务所开展法务会计业务、注册会计师参与诉讼活动早已成为惯例②。鉴于此,笔者建议我国的《注册会计师法》应该允许注册会计师在以下六个方面参与诉讼活动:(1)评估诉讼风险,制定诉讼策;(2)咨询谈判;(3)审查、鉴定和收集会计证据;(4)认定会计与审计准则遵守情况;(5)损失计量;(6)出具专家意见或司法会计鉴定报告并出庭作证。此外,《注册会计师法》还应就法务会计人员参与诉讼活动时的权利与义务、法务会计人员与司法会计鉴定人的分工与职责划分、法务会计人员出庭作证的程序等问题作出规定。

(二)在资深的注册会计师团队中创设我国自己的法务会计职业队伍

考虑到我国的实际情况,笔者认为中国注册会计师协会应着手设立法务会计师专业资格认证,在从业10年以上的资深注册会计师队伍中通过专业培训与考核,选聘注册法务会计师并授予其中国注册法务会计师(CPA-CFA)资格。司法机关和诉讼当事人在需要法务会计专家证人出庭时,应该优先从拥有中国注册法务会计师资格的注册会计师中选聘。

(三)着手制定我国的《法务会计准则》

鉴于目前还没有任何准则对从事法务会计业务的会计人员的执业活动进行规范,我国有必要由中国注册会计师协会和司法部相关部门出面组织有关力量制定一套法务会计准则,对法务会计人员的执业资格和执业行为加以规范和约束。这套准则应该包括基本准则、具体准则和实务公告以及执业规范指南三个层次。具体应该包括以下内容:(1)法务会计基本准则;(2)法务会计司法鉴定业务准则;(3)法务会计调查取证准则;(4)法务会计专家证人资格认定与审核准则;(5)法务会计专家证人出庭作证程序准则;(6)法务会计损失计量准则;(7)法务会计专家报告准则;(8)法务会计专家证人道德规范准则。

(四)完善现行的专家辅助人制度,使之逐步过渡到规范的专家证人制度

就我国现行司法会计鉴定模式而言,自从2002年最高人民法院关于民事和行政诉讼证据的两个《规定》颁布实施之后,源于英美法系国家的法务会计专家证人制度逐渐被引入我国传统的司法会计鉴定之中,形成了以司法会计鉴定为主,以会计专家辅助人制度为辅的混合模式。但是,这一模式在司法实践中存在不少问题,亟须加以完善与改革[14]。改革的可行路径是,在现有的混合模式基础上,借鉴英美法系国家的专家证人制度,结合我国实际情况,有条件地引入法务会计专家证人作为补充,在符合法定条件的情况下,允许当事人选聘法务会计专家证人以实现诉讼的公平和效率,使我国的司法会计鉴定模式逐步过渡到具有中国特色的法务会计专家证人制度上去,使之能更好地适应市场经济环境下审判模式变化的新趋势。

---

①见《中华人民共和国注册会计师法》第十四条。

②据笔者2009年完成的一项调查,在美国排名前100位的会计师事务所中,有87%的会计师事务所提供了法务会计业务。

在过渡期间,法律应对司法会计鉴定人的性质和法律地位作出清晰的规定。在当事人自行委托会计专业人士就复杂会计专业问题在法庭上予以阐释说明时,出庭的会计专业人员的身份地位应该定位于会计专家证人,其所做出的鉴定结论应视为专家证言;而法院依职权指派会计专业人员就会计专业问题出具鉴定报告时,此时的会计专业人员人应该定位为司法会计鉴定人。会计专家证人为当事人服务,而司法会计鉴定人为法庭或为法官服务。

五、结语

法务会计的产生与发展与其所处的法律环境密不可分,我们不能抛开当今变革的时代背景去看待法务会计在我国的出现与发展,而要清楚地看到世界各国诉讼制度的变革以及两大法系相互融合的大趋势,不能将大陆法系的职权主义与英美法系的当事人主义以及与它们相伴形成的司法会计制度与法务会计制度割裂开来看待,更不能将法务会计的出现与兴起视为大逆不道和洪水猛兽。

我们完全有理由预计,伴随着诉讼制度的不断改革与完善,我国的法务会计所面临的法律与执业环境会进一步改善,我国的法务会计工作者在维护市场经济法秩序、反舞弊、反腐败、反经济犯罪的斗争中一定会大有作为。法务会计的前途是光明的。

参考文献:

[1]于朝. 司法会计学[M]. 北京:中国检察出版社,2004:1.

[3]黎仁华. 法务会计概论[M]. 北京:中国财政经济出版社,2005:7.

[3]陈矜. 法务会计研究[M]. 合肥:合肥工业大学出版社,2006:1.

[4]瑞斯曼 M. 看不见的法律[M]. 北京:法律出版社,2007:197.

[5]张守文. 经济法理论的重构[M]. 北京:人民出版社,2004:472.

[6]张蕊,谢舜明. 法务会计的新领域:为证券民事诉讼提供专家支持[J]. 会计研究,2004(5):53-56.

[7]张维迎. 信息、信任与法律[M]. 北京:生活. 读书. 新知三联书店,2003:63.

[8]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.

[9]张晓宣. 法律环境对会计的影响研究[J]. 法学之窗,2008(5):99.

[10]裘理瑾. 转型时期中国法务会计发展的市场分析与研究[D]. 复旦大学,2004:66.

[11]王艳丽. 论我国法务会计专家证人制度的构建[J]. 南京审计学院学报,2010(3):48-53.

[12]李娜. 新审计准则下独立审计的独立性思考[J]. 财会研究,2008(2):72.

[13]董仁周. 法务会计的概念与特征探析[J]. 南京审计学院学报,2011(2):56-64.

[14]胡玉霞. 我国法务会计人员出庭作证法律问题思考[J]. 南京审计学院学报,2010(1):45-50.

[责任编辑:黄　燕]

On the Legal Environment of Forensic Accounting

ZHANG Su-tong

Abstract: The direction of the development of Chinese forensic accounting is determined by the current legislative environment and the law enforcement environment. Forensic accounting needs a clear practice standards and legal norms either from the construction of the legal system or from the legal practice. The reasons why forensic accounting is able to emerge and develop in China are the market economy, reform of litigation system, the new system of judicial expertise and the system of expert witnesses. To further improve China's legal environment of forensic accounting, it is necessary to strengthen the legal and institutional construction.

Key Words: forensic accounting; legal environment; expert witnesses; Continental Law System; Common Law System; judicial accounting; authority orientation; litigant orientation