

法务会计的概念与特征探析

董仁周

(中国矿业大学 管理学院, 江苏 徐州 221008)

摘要:法务会计在美国出现后,已成为各国学者高度关注的研究领域,国内学界掀起了研究热潮,但对法务会计的认识存在争议。法务会计作为一门复合交叉学科进入中国后,研究者应结合国内实际,赋予其新的内涵和使命,逐步把它建设成具有中国特色、吸收其他国家学术与实务精华的本土化的学科、专业和新兴职业。以国内外相关理论为背景探讨法务会计的概念与基本特征十分必要。法务会计应界定为特定主体运用法律、会计、审计、评估等工具处理和解决不同主体财产的被非法侵占、损害赔偿、保值增值问题的社会专业活动。

关键词:法务会计;概念;特征;会计假账;司法会计

中图分类号:D918.95 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-8750(2011)02-0056-09 **收稿日期:**2011-01-07

作者简介:董仁周(1968—),男,湖南蓝山人,中国矿业大学博士生,湖南财政经济学院教授,中国政法大学法务会计研究中心特聘研究员,国家一级律师,注册会计师,注册资产评估师,主要研究方向为经济法、会计法和法务会计。

基金项目:湖南省2008年度哲学社会科学基金课题(08YBB331);湖南省教育科学“十一五”规划2008年度资助课题(XJK08BGD030);湖南财政经济学院2009年度课题(K2009036)

法务会计在美国出现后,20世纪80年代以来在美英等国家得到空前发展。在2008年世界金融危机中,法务会计的巨大价值得到普遍认同,法务会计正在成为各国学者高度关注的研究领域。自20世纪90年代末中国引入法务会计以来,国内学术界掀起了研究热潮,但对其的认识还存在争议,甚至有学者认为法务会计就是司法会计或者诉讼会计,这就导致国内一直存在法务会计与司法会计流派的“主权之争”。法务会计作为一门复合交叉学科进入中国后,我们应结合国内实际情况,赋予其新的内涵和使命,逐步把它建设成为具有中国特色、吸收其他国家学术与实务精华的本土化的专业,成为国内的新兴职业。本文以国内外的相关理论为背景,探讨法务会计的概念与基本特征。

一、法务会计形成的原因

法务会计的起源最早可以追溯到20世纪40年代的美国。二战期间,重大财务欺诈导致财产

被非法侵占情况十分严重。社会环境、专业局限、职业限制与发展产权等多种因素,促使法务会计学科快速形成。

(一) 社会原因为财产被非法侵占日趋严重

1720年英国因会计假账而发生了南海公司欺诈事件,这导致国家颁布《泡沫公司法》并在一百余年里取缔了股份有限公司的企业组织形式。1929年因会计假账引发世界经济危机,使美国证券市场秩序混乱,生产力倒退了好几年,因而在1933年和1934年美国国会分别制定了《证券法》和《证券交易法》。20世纪80年代后,公司财务、会计、合同等欺诈导致财产被非法侵占的情况日趋严重,会计假账侵占财产成为世界各国面临的共同难题。2001年美国安然等大公司系列会计假账事件导致2002年7月30日美国总统签署了《萨班斯-奥克斯莱法》,美国开展了自1933年以来最大力度的会计制度改革。据国际货币基金组织统计,全球每年非法洗钱的数额约占世界国内生产总值的2%至5%,金额为6千亿至1.8万亿

美元,且每年以1千亿美元的数额递增。财产被非法侵占的社会问题迫切需要我们寻求一种能够集法律、会计等专业知识为一体的新型综合手段来解决。美国“世通”公司董事会得知发生财务欺诈案后立即成立包括前联邦总检察长、审计人员、律师等专业人员在内的“特别委员会”展开独立调查,聘请美国证券与交易委员会(SEC)执行部门前首脑提供咨询,共同解决财务欺诈导致财产被非法侵占案件中的财务、法律、会计等问题。欧美等国在20世纪90年代出现了一股会计师事务所和律师事务所跨专业合伙(Multidisciplinary partnerships)的潮流^{[1]8}。

(二) 专业原因为法律、会计等专业单一封闭发展

“传统职业对其专业领域的权威,建立在一套有内在逻辑性知识体系的基础上,这种知识体系以及职业权威的正当性是历史形成的,同时也在历史的发展过程中不断遇到挑战。”^[2]法律、会计、审计、侦查、鉴定专业的单一封闭发展难以治理财产侵占严重的社会问题。

1. 法律的专业缺陷。法律专业注重逻辑思维,以价值判断为指导,以定性分析为主线。现实生活中的大量财产纠纷需要理清数量关系,建构数理关系;需要会计、审计等专业的渗透融合,计算财产侵占与损害赔偿的数额。法官、律师等只是法律专家而非会计专家,无法对财产纠纷会计计量问题做出准确判断。传统法律工具已不能满足维护财产秩序的需要,因此,必须建构权利义务和数量连接关系并重的法律、会计、财务相融合的新型复合专业工具,解决财产被非法侵占日趋严重的社会问题。

2. 会计的专业缺陷。任何财产侵占案件都离不开会计的参与。权责发生制原则与动产所有权转移原则的错位和提前确认收入、推后确认支出的会计正当性与法律违法性的错位,导致企业没有法律上的财产流入却仍然可确认会计财产流入,从而形成法律规则与会计技术之间的真空地带——合乎会计规则但可能违法制造会计假账。会计职业采用的会计估计核算准则对财产侵占的数额确认和损失计量的准确性会产生一定影响,导致其难以达到法律职业要求的绝对性、准确性。计量、记录、报告形成的会计数据流运动,造成账实不符等会计风险的可能性和财产被非法侵占等

法律风险的可能性无法估计,还造成依据会计规范实施的行为有时难以真实揭示经济活动的会计意义并进而导致法律规则判断的偏差。非货币性交易、收益性支出、会计估计变更、跨年度事项等会计行为在形式上遵循会计准则,但在法律上却构成违法事件和严重的财务欺诈,导致财产被侵占成为事实。

3. 审计的专业缺陷。美国注册欺诈检查师协会《职务欺诈和滥用职权全国性报告》(2004年)显示,告发、内部审计、偶然发现、内部控制、外部审计、警察侦破等各种手段发现公司欺诈的比例分别为39.6%、23.8%、21.3%、18.4%、10.9%、0.9%,可见外部审计与内部审计的欺诈调查效率并不高,存在自身缺陷。独立审计的发展路线为:由查错防弊的英国式审计阶段,到通过资产负债表的审计判断企业会计状况的美国式审计阶段,再到对会计报表发表审计意见以确定会计报表可信性为主、以舞弊审计为辅,包括经营管理审计和效益审计等在内的多种审计类别共存的现代审计阶段。20世纪以来,舞弊审计已经不再是审计主要任务。目前各国独立审计准则规范的对象都是财务报表以及相关资料,注册会计师独立审计的目的是以合规性和一贯性为主,审查这些报表和资料是否在重大问题上公允地反映了被审计主体的经济状况,而并不肩负查找舞弊的职能。囿于客观条件和出于对抽样审计方法成本的考虑,即使在审计过程中偶然发现了舞弊的蛛丝马迹,审计师也没有依据和义务深入调查,发现欺诈仅是作为报表审计的一种附带产品而存在的。这种情况不但导致了公众和审计师之间的期望差,甚至还出现了企业管理层之间、管理层与注册会计师(CPA)等联手造假的情况,使内部控制制度形同虚设,甚至彻底失去作用。在安然、世通等一系列财务报告舞弊案件中,高层管理人员几乎都充当了主角。在实践中,内部审计部门在公司治理结构中或是隶属于董事会,或是隶属于经理层,这样就难以保证对企业高级管理人员乃至管理层的集体舞弊实施有效审计^{[1]13-14}。

4. 侦查的专业缺陷。财产侵占案件的侦查职能由公安机关经济侦查、税务侦查部门和检察机关的反渎职侦查局、反贪污贿赂局行使,只能针对具体案件开展事后侦查行为,侦查对象的反侦查、反控制行为使侦查部门获取的有效证据总是

存在各种缺陷,甚至有的证据因在起诉审判阶段难以经受律师等辩护人的质证而被去除,因此难以有效打击财产侵占犯罪行为,导致不同主体的财产侵占难以追回。同时,在侦办过程中,因犯罪嫌疑人的人权保障需要而导致侦查程序繁杂,因案件保密需要而导致参与主体有限,因各种人情关系干扰而导致侦查效率降低,因侦查人员会计、审计专业知识匮乏和法律专业知识不精而使他们难以对涉及的会计事实查证核实,这些因素最终造成防范财产欺诈侵占的高效防控机制难以建构。

5. 会计鉴定的缺陷。司法会计鉴定作为侦查机关侦办案件和审判机关审理案件的一种法定证据,主要依赖会计的专业知识和技术方法对案件涉及的会计事实进行程序鉴定。它只限于查明案件涉及的会计事实和对会计事实负责的个人,“其惟一的职能是为司法机关提供科学证据”^[3],对承担何种法律责任的问题则不予解答,而且,它是基于司法机关的委托在司法部门受理案件之后进行鉴定,没有事前、事中鉴定,同时,鉴定范围仅限于送检书面会计材料,会计资料所反映的财产状况难以查实,对财产侵占,被害人难以依靠司法会计鉴定救济维护自己的合法权益。

(三) 职业原因为律师、会计师、警察、检察官、法官的专业复合能力有待提高

目前涉足会计财务欺诈侵占财产案件的主要有律师、会计师、警察、检察官、法官等职业,这些职业均不能有效预防、处理、救济会计财务欺诈侵占财产案件,因而难以避免国有财产大量流失、集体财产频繁被侵占、个体财产难以被安全保护、公共财产不断受损的结果出现。

1. 律师职业。由于专业知识结构单一,不具备财务、会计、审计专业知识,律师普遍看不懂会计报表,不能判断会计凭证,因此常常不能识别、判断会计欺诈舞弊或会计假账侵占财产的事实,从而导致他们往往难以维护受害人的合法权益。

2. 会计职业。因各种因素制约,会计假账一直存在,以会计手段侵占财产的情况十分普遍,已成为世界性难题。造成这一现象的重要原因在于,会计职业知识结构单一,他们往往不具备法律专业知识,不能有效处理会计实务产生的财产侵占法律问题。

3. 警察职业。警察主要承担侦查职能,受专

业知识结构和职业职责限制,很难承担以会计假账手段侵占财产案件的治理重任。

4. 检察官职业。检察官主要治理官员贪污贿赂犯罪,确保国家机关的廉洁性。官员贪污贿赂必然涉及会计假账侵占财产,尽管依靠司法会计能够查清犯罪事实,但却难以治理会计假账侵占财产的违法行为。如果在侦查案件过程中没有控制被犯罪嫌疑人侵占的财产,那么即使查清了被侵占的事实,这些财产也会因检察机关不能启动民事诉讼追偿程序而难以被追回。

5. 法官职业。法官主要负责案件审理,行使国家审判权,他们不承担以会计假账侵占财产的治理职责。虽然在审理相关案件时,他们也会涉及对具体会计事实的判断,但却不会关注会计假账侵占财产的治理问题。

(四) 产权原因为主体产权界定与量化的强劲需求

产权是与财产有关、具有排他性的权利,是可以分解交易的一束权利^[4],它以财产为依托,由物权、债权、知识产权、经营权等构成,具有普遍性、制度性、具体性、排他性、转让性等法律特征。产权与主体归属具有对应性,它以立法程序和法定计量作为保障:主体产权界定属于产权性质,由法律规范处理;主体产权量化属于产权实质,由会计计量完成。主体产权界定与量化既有一致性,又有对立性,属于矛盾的对立统一体,共同推动商品经济向初级市场经济过渡,最后向现代市场经济进化。市场经济发展过程中会出现会计假账等各种不利于产权界定计量的矛盾,这就需要具备法律、会计、审计等专业知识结构的法务会计职业者加以处理和解决,以确保主体产权的有效界定和准确计量。社会的需要往往“比十所大学更能把科学推向前进”,在主体产权界定与量化的强劲需求推动下,法务会计便逐步产生。

二、法务会计的概念

(一) “法务会计”的英文表述

目前国外对“法务会计”标准英文译法普遍采用“Forensic Accounting”。“Forensic”为形容词,指“法庭的、法院的、辩论的”,即与法庭有关或用于法庭的,字面上的“Forensic Accounting”应指与法庭有关或用于法庭的会计。以“Forensic Accounting”表述“法务会计”,必然导致理论界与

实务界的重大误解,体现在三个方面:一是误认为法务会计主要处理与法庭相关的会计事务,包括调查、识别、鉴定、提供会计证据等。至2010年12月国内发表的五百余篇法务会计论文和出版的十余本法务会计著作,基本上将法务会计局限于提供会计证据范围,普遍认为法务会计主要有法务会计调查与法务会计鉴定两项业务。二是鉴于与法庭相关的事务属于诉讼事务,部分学者将法务会计误读为“诉讼会计”或“法庭会计”。三是导致“法务会计”与“司法会计”产生“主权之争”。“司法会计”的英文表述为“Judicial Accounting”,是司法机关在刑事诉讼活动中为查明刑事犯罪案件涉及的财务会计事实,指派或聘请具有会计和法律专业知识的司法会计人员进行鉴定,以收集调查刑事诉讼证据的司法诉讼活动。“司法会计”20世纪50年代左右从苏联引入,以司法会计调查、司法会计鉴定为主要内容,目前已经形成自己的基本原理和工作方法,已被法学界、会计学界普遍认可,发展比较成熟。“法务会计”从美国引入,采用“Forensic Accounting”的表述,可界定为特定主体综合运用会计、法学、审计等知识,调查获取会计证据提交法庭、解决法律问题的边缘科学,它为民事和刑事诉讼提供会计证据,其功能包括舞弊调查会计、损失计量、诉讼支持和专家证人。国内学者仅仅关注法务会计的舞弊调查、诉讼支持、损失计量和专家证人功能,没有跳出英美法系法务会计的功能定位,没有揭示法务会计本质,也没考虑国内司法会计的成熟现状,发表的法务会计论文和著作仍然局限于法务会计调查与法务会计鉴定,局限于为法庭诉讼提供证据,而这恰恰与司法会计履行的职能重合,从而导致“法务会计”与“司法会计”产生“主权之争”。

为消除理论界与实务界对“法务会计”的重大误解,“法务会计”的英文表述应界定为“Legal Accounting”,而不宜使用“Forensic Accounting”。理由在于以下四点。

一是“法务”的英文翻译为“legal affairs”。“Forensic”不代表“法务”,仅表明与法庭相关的活动,只有“legal affairs”才表示完整的法律事务活动,包括与法庭相关和不相关的法律事务活动。“legal”的本来含义为“法律的、法定的、合法的”,实务中具有“法务”含义,“联合国法务局”的英文表述为“UN Office of Legal Affairs”,“法务经理、

法务处”分别翻译为英文“Legal Manager、Legal Affairs Department”,由此可见,“法务会计”的英文应表述为“Legal Accounting”。

二是法务会计主要是运用会计、法律等多元工具处理与会计相关、涉及财产权益的诉讼与非诉讼法律事务和解决会计假账治理、舞弊风险管理、决策风险防范等涉及会计、法律交叉问题的专业活动,其涵盖的社会活动不仅仅限于法庭诉讼活动,还包括大量的非法庭诉讼活动,如用“Forensic Accounting”表述“法务会计”,则难以准确表达其本质内涵。

三是将“法务会计”的英文表述界定为“Legal Accounting”,有利于充分借鉴司法会计的研究成果,开展法务会计学科研究,推动建构与司法会计相区别的法务会计基本理论体系,形成与司法会计和谐共存、相互借鉴、共同促进的发展格局。

四是将“法务会计”的英文表述为“Legal Accounting”,能够与美国等主要发达国家对法务会计内涵的界定相区别,有利于“法务会计”与我国实际情况相结合,推动“法务会计”的本土化进程,建构具有中国特色、契合现实需要、促进经济社会发展的法务会计学科、专业和职业。

(二) 国外及香港地区对法务会计的定义

国外法务会计从产生之日起就为法庭服务。“1871年,苏格兰格拉斯哥的法庭和辩护律师需要一些特殊的会计人员为其提供法庭服务,这也是从世界范围来看法务会计的最初起源。到1900年,美国和英国已经出现了指导会计人员如何提供恰当的专家法庭证词的文章,对其需要的紧迫性推动了其发展的快速性。但法务会计最初被称作调查会计,美国国家税务局曾雇用这些特殊的会计人员采用了许多适用于法庭的技术,如用净值法来侦查并成功控告了当时著名的奥·卡朋犯罪集团偷逃税款的犯罪事实,结束了这一犯罪集团的犯罪行为。20世纪80年代以后,世界上各主要会计和管理咨询公司也陆续开展法务会计业务。从国外已有的研究成果来看,西方国家对法务会计的研究一般更侧重于对法务会计实务的探讨,特别强调的是在执行舞弊审计、财务调查中的应用,并已形成了一套系统的舞弊调查方案,以及在搜集证据过程中所用到的审计技术方法。但是,国外在对法务会计的理论研究上至今也没有形成一个系统的结构体系。”^{[1]16} 国外对法务会

计的定义主要来自三方。

一是美国会计学家的观点。目前美国引用最广的是 Bologna 与 Lindquist 对法务会计的解释。他们认为,法务会计是运用相关的会计知识,对财务事项中有关法律问题的关系进行解释与处理,并向法庭提供相关的证据,不管这些法庭是刑事方面的,还是民事方面的^[5]。这个定义说明了法务会计的工作是对财务事项涉及的法律问题进行解释和处理并提供证据,然而它虽清楚地揭示了法务会计的工作内容,但却没有说明主体,即由谁来从事这项工作。美国会计学家曼尼在其著作《财务调查与法务会计》中把“法务会计”定义为“针对经济犯罪行为,以收集财务数据证据,并以法庭能接受的形式提交或陈述的一门科学”。戈瑞浦认为:“法务会计作为一门科学,它是将运用会计、审计的方法与程序获取的有关财务证据资料应用于相关法律问题的解决。法务会计通常会涉及财务问题与估价问题,它不同于传统的审计,法务会计是对一项指控的调查。其调查证据是要在法庭辩论中展现或陈述的。”^[14]

二是加拿大会计学家的观点。加拿大《特许会计师杂志》(CA Magazine)认为,法务会计指“使用情报收集技术和会计、经营技能形成信息和意见供律师在民事诉讼中使用,并在要求时给予审判证言”的工作^[6]。该定义将法务会计业务范围局限于民事诉讼,服务对象局限为律师。加拿大会计学家斯考特认为:“法务会计是一种处理与记录和汇总企业经营状况和各种财务交易的法律问题的会计处理方法,在这个会计的新领域里有两大类会计实践:一是法律诉讼支持,二是欺诈调查会计。法务会计是运用相关知识,对财务会计事项中有关法律问题的关系进行解决处理,并向法庭提供相关证据,不管这些证据是刑事方面的,还是民事方面的。”^{[6]17}

三是国际会计师事务所的观点。1998年毕马威会计师事务所(KPMG)在香港召开了主题为“舞弊与法务会计”的全球研讨会,提出法务会计是“通过对财务技能的运用以及对未决问题的调查方法,将证据规则与之相结合的一种会计学科”,“作为一种学科,它主要处理财务事实与企业问题的关系,并运用于法律上的鉴定”。该定义基于学科视角,强调了调查和证据规则的运用,注意到了证据鉴定,但表述不全,主体不明。毕马

威会计师事务所法务会计合伙人鲁汶认为,法务会计与其他会计形式的最大区别就是法务会计所执行的工作及报告都是为法庭服务,法务会计经常涉及舞弊调查,它为管理部门、律师或者私人调查服务,法务会计有助于了解和解决与会计有关的损失,帮助管理部门强化公司内部控制,减少管理舞弊发生。香港的德豪会计师事务所(Dehao)认为,法务会计提供可量化的财务建议,为个人、监管者、律师、保险人和其他组织最大程度地理解诉讼、纠纷解决和舞弊调查的财务概念服务。该定义强调了服务对象,但没有涉及主体、法庭、证言、证据等内容。

国外及香港地区对法务会计的定义存在如下缺陷:

一是基于会计视角定义。法务会计定义的主体均为会计学家或注册会计师,虽然具有理论思维与实践认识,但都是基于会计视角,没有贯穿多元维度与复合思维。

二是基于诉讼服务目标。学者们普遍认为,法务会计以法庭为工作目的,以刑事或民事诉讼为基本服务方向,等同于诉讼会计或法庭会计。

三是回避法务会计主体。法务会计的行为主体和职业主体表述不清,这必然会造成法务会计服务主体的多元与无序。

(三) 国内对法务会计的表述

国内对法务会计的定义主要有两类观点。

第一类是会计学界基于会计视角的代表性观点。

李若山等认为,法务会计是特定主体运用会计知识、财务知识、审计技术与调查技术,针对经济纠纷中的法律问题,提出自己的专家性意见作为法律鉴定或者在法庭上作证的一个新兴行业。它是会计的一门新兴学科,主要分为两大部分——法律支持与舞弊审计。提供上述服务的主体就是法务会计人员^[7]。

盖地分别从学科和实务两个角度定义法务会计:从学科角度看,法务会计是适应市场经济需要、以会计理论和法学理论为基础、融会计学 and 法学于一体的一门边缘交叉学科,“它不是某一会计实体(主体)的‘单一会计’,应该是更广泛意义上的会计,是某一范围(领域)的业务(涉及法律的会计事项、会计资料),而非某一特定主体的特定会计”;从实务角度定义,法务会计是适应市场

经济需要、以会计理论和法学理论为基础、以法律法规为准绳、以会计资料为凭据,处理涉及法律法规的会计事项,或者以法律法规和相关会计知识审查、监察、判定、裁定、审计受理案件、受托业务^[8]。

戴德明等从规范和保护会计业界的职业行为进而优化会计规范体系这一方面,对法务会计作出了独特解释:“法务会计是司法会计的一种,当司法会计的目的是为在法律框架下规范和保护会计职业时,司法会计就可称为法务会计。法务会计是这样一种专业行为或理论,它关注会计职业界如何更有效地履行法律赋予的职责,通过提供现有法律框架内的一切有利于规范和保护会计职业界的法律证据,强化职业规范的约束力,帮助会计职业人士或组织主张合法权利,减轻由职业风险而引致的法律责任,支持会计职业界发挥社会(以法律意志为代表)赋予它的作用。”^[9]

张蕊认为法务会计是诉讼会计,而诉讼会计是指“对特定的经济犯罪、经济过失和经济纠纷案件进行会计反映,为法庭和诉讼当事人提供专门服务的一种特殊会计工作”^[10]。

赵如兰认为:“法务会计是运用会计学 and 法学知识,针对经济管理和经济运行过程中的未决问题进行调查、计算、分析和认定,其目的是提供法律鉴定的专家性意见,它是会计学 and 法学交叉渗透的一门边缘学科,属于会计学的分支。”^[11]

陈矜的定义为:“法务会计是特定主体运用会计知识、财务知识、审计技术与调查技术,针对特定的犯罪、经济过失、经济纠纷中的会计问题进行诉讼协助和会计调查,帮助调查犯罪、处理纠纷、量化损失和在法庭作证,提出自己的专家性意见,为法庭和诉讼当事人提供专门服务的一种特殊会计工作。”^[6]

第二类是法学界基于法律视角的代表性观点。

中国政法大学张苏彤在著作中基于法律视角这样定义法务会计:“法务会计是特定主体综合运用会计学与法学知识以及审计与调查的技术方法,旨在通过调查获取有关财务证据资料,并以法庭能接受的形式在法庭上展示或陈述,以解决有关的法律问题的一门融会计学、审计学、法学、证据学、侦察学和犯罪学等学科的有关内容为一体的边缘科学。”^[1]

谭立认为:“法务会计是指为处理涉及财产权益的诉讼或非诉讼法律事项,依法提供专家证据、专家辅助和专业咨询的会计服务活动。”^[12]

白岱恩认为:“法务会计是综合运用法学、会计学、坚持学、侦查学等学科的方法,通过发现、调查和诉讼支持等工作环节对法律中所涉及的会计专业问题进行解释、分析和判断,进而为法庭或其他决策者提供法律证据或信息的一个会计学新领域。”^[13]

孟祥东认为法务会计的含义应表述为:“法务会计是指接受委托或授权的特定主体,以综合运用会计学、审计学、法学理论知识作为行为依据,以法律法规和相关财经制度作为行为标准,通过对经济业务运行过程中涉及的会计纠纷、法律诉讼的会计证据实施搜集、专业判断并对会计事件进行专业鉴定,进而根据搜集的证据、专业判断和专业鉴定的结果发表专家性意见及提供诉讼证据支持等相关服务的一种中介活动。”^[14]

综观国内法务会计的定义,主要存在如下不足:

一是普遍认为法务会计属于会计学新领域,属于会计学的分支。尽管个别学者认为法务会计属于边缘学科或中介活动,但绝大部分学者认为法务会计属于会计范畴,是特殊领域的会计,是新的会计学分支,它区别于为企业外部投资人、债权人服务的财务会计。学者们基于会计思维,运用会计学、法学等学科知识研究法务会计,因而普遍赞同法务会计为法庭诉讼服务,认同美国对法务会计的英文翻译“Forensic Accounting”。

二是普遍认为法务会计涉及学科广泛,但将法务会计人员定位于具有法律知识的会计专业人员。既然法务会计归属会计范畴,那么他们不但必须具备会计知识和财务知识,能识别、判断会计资料和会计报表,而且必须运用审计技术和调查技术深入调查案件疑点,同时他们还必须具备法律知识,能判断会计事实涉及的法律问题。

三是将法务会计关注的法律问题限于诉讼纠纷涉及的会计事实问题。会计的产生与经济发展息息相关,从最初簿记发展到传统会计,再到财务会计和管理会计各司其职,然后到出现审计对会计成果进行监督,后来又发展到现在的法务会计,自始至终会计都在为市场经济发展服务。法务会计是对企业经营过程中产生的诉讼纠纷涉及的会

计事实问题,固定证据,确定责任人,通过诉讼手段追究责任人的法律责任。

四是将法务会计的目的局限于提出专家意见作为司法鉴定或者法庭证据,局限于提供诉讼支持,认为法务会计的最后成果是专家报告或会计司法鉴定报告,它作为专家意见或鉴定证据向法庭提供,经过质证后作为法官裁判的证据采信,确定被告人是否承担法律责任。

(四) 法务会计的概念界定

法务会计的产生是由于社会环境、专业局限、职业限制与发展产权等多种因素的共同作用,而国内外对法务会计的定义没有充分揭示其本质。基于法务会计本土化和促进学科发展、职业建构、发展经济等多元视角,法务会计可界定为特定主体运用法律、会计、审计、评估等工具处理和解决不同主体财产的被非法侵占、受损害赔偿、保值增值问题的社会专业活动。这一定义的内涵主要包括五个方面。

1. 法务会计属于社会专业活动。会计是经济发展的血脉和政治运行的资源,会计行为是一定主体以利益最大化目标为导向、以法律制度为准绳、以具有会计内容的经济业务事实为根据开展的反映、监督、管理行为。从古至今,随着企业内部和外部对会计信息的要求,会计逐步分离为两个子系统——财务会计和管理会计:财务会计即对外报告会计,以向投资者、债权人和企业外部相关方面提供投资决策、信贷决策和其他经济决策所需信息为主;管理会计即对内报告会计,以向企业内部各级管理人提供短期和长期经营、管理和理财决策所需信息为主,属于社会专业活动^[15]。审计是会计监督的深化和细分,法律是建构、管理和发展社会政治经济秩序的国家意志的体现,它们均是致力于促进社会经济发展的社会重要专业活动。法务会计是融会计学、审计学、法学、证据学、侦察学和犯罪学等多门学科为一体的复合学科^[16-17],法务会计行为是以一定主体财产保值增值为目标、以法律制度为准绳、以具有会计内容的经济业务事实为根据开展的财产维护、监管行为,属于社会专业活动。

2. 法务会计是由特定主体实施的社会专业活动。“特定主体”是指具有法律、会计、审计、评估等复合知识结构的专业技术人员,即法务会计人员或法务会计师,包括司法主体、行政主体、中介主

体和国际主体。

3. 法务会计专业活动必须使用法律、会计、审计、评估等多元工具:一是运用诉讼、仲裁、协商、调解、谈判等法律工具,治理会计假账,追回被侵占的财产,请求损害赔偿。二是运用编制凭证、记录账簿、制作报表、核对账目、审核财产等会计工具,真实反映主体的会计信息、财务状况、经营成果、实物财产,做到会计账务与主体财产相符。三是运用政府审计、单位审计、社会审计等审计工具,全面审计主体财务会计信息的真实性、合法性和效益性,反映和监督主体财产的真实情况。四是运用价值评估、损失评估、信用评估等评估工具,对主体的财产价值、损失、赔偿、保值、增值等状态进行评估,全面掌握主体财产的客观状态。

4. 法务会计专业活动是以维护社会财产秩序为目的的活动。法务会计行为虽然包括为法庭提供专家鉴定和诉讼证据,但这不是其终极目的,法务会计的最终目的在于通过提供专家鉴定和诉讼证据等行为实现主体追回被侵占的财产和损害赔偿,恢复主体合法的财产状态,维护和谐有效的社会财产秩序。

5. 法务会计专业活动以处理和解决主体财产的被非法侵占、损害赔偿、保值增值问题为内容。随着市场经济的迅速发展,经济主体的规模不断扩大,结构日趋复杂,联系更加紧密,环境更为多变,主体之间的经济纠纷日趋多样化、动态化、复杂化,“任何人都不能有效地监督自己”,导致侵占财产犯罪的形式增多、手段更高,涉案领域扩大,法庭及仲裁机构审理难度加大,这就必需法务会计专家提供帮助,依靠他们对特定案件和非诉讼法务进行会计、法律综合分析,提供诉讼证据和损失计量报告,并把这些报告作为法庭及仲裁机构裁判的重要依据,解决主体财产的被非法侵占和损害赔偿问题。市场主体的财产以不断流动为常态,以保值增值为目标,法务会计专家通过运用多元工具,对不同主体的财产提供投资风险、经营风险、会计风险、法律风险等财产风险防范,实现财产保值增值。

三、法务会计的基本特征

(一) 法务会计既非会计学,也非法学,属于新兴复合学科

法务会计的目的在于适应市场经济发展需

要,综合运用多元学科理论与专业知识、技术手段与专业工具处理和解决主体财产的被非法侵占、损害赔偿、保值增值法律问题,它既不属于以提供客观真实会计信息为目的的会计学,也不属于以建构权利义务关系为目的的法学和以审查会计信息真实、合法、有效为目的的审计学,更不属于以计量确定财产价值为目标的评估学,而是横跨会计学、审计学、法学、评估学、证据学、侦察学和犯罪学等多种学科的新兴复合交叉学科。

(二) 法务会计的对象是不同主体的财产

国内学者普遍认为法务会计的对象是与经济纠纷、经济犯罪、欺诈舞弊密切联系的经济活动或经济活动主体的财务会计资料。这种观点无法表明法务会计的真实对象,不利于研究法务会计的本质规律。笔者认为,法务会计的对象是不同主体的各种财产,因为经济活动最终都会导致主体财产的变动,以财务会计资料为纸质载体反映的也是主体财产的状况。法务会计的主要任务就是通过提供诉讼和非诉讼证据等法务会计行为,保护主体财产。

(三) 法务会计的目的是维护不同主体的财产安全

安全是指“使人们享有诸如生命、财产、自由和平等等其他价值的状况稳定化并尽可能地维持下去”^[18]的感觉和状态。“秩序与安全间的关系在此变得更加凸显了。按规则、先例和结构性程序等方式来实施法律,给予了社会生活以一定程度的确定性和连续性。法律的安全目的是坚决保护重大的需要和利益,旨在减少任意变化的频繁度。”^[18]主体财产的不安全因素主要在于:(1)合法的非道德行为大量存在,并得不到法律的审判,而受损害人也得不到相应的法律救济。(2)传统安全观念偏重于个体安全一隅,没有社会安全的整体观念,安全的保障寄希望于相对人的监控及法律的规则设防,对一旦危及社会整体安全的行为缺乏法律的相应制约机制^[19]。法务会计能通过对会计证据的规范、对会计市场准入的控制、对会计主体行为的规范、对会计违法行为的控制、对会计权力腐败的制约、对会计利益冲突的解决、对会计契约秩序的维护、对会计市场秩序的保护和对国家经济发展的促进,极大地降低交易成本,减少不安全因素,使主体财产秩序不断走向“纳什均衡”的相对安全状态。

(四) 法务会计的手段具有综合性

法务会计行为通过法律、会计、审计、评估等多元手段实施:法律手段主要有诉讼、仲裁、协商、调解、谈判等;会计手段有编制凭证、记录账簿、制作报表、核对账目、审核财产等;审计手段有政府审计、单位审计、社会审计等;评估手段有价值评估、损失评估、信用评估等。实施法务会计行为,应根据具体业务的类型、要求、特点,综合运用这些手段和证据调查、事实侦查的方法。

(五) 法务会计的主体具有多元性

国内外学者认为,应建构单一的法务会计主体,即具有执业资格的法务会计师。如果将法务会计行为界定为诉讼支持、专家证人和仲裁支持活动,则该观点是正确的。在美国,法务会计执业的主体主要是注册欺诈检查师(CFE)和资深注册会计师,而在欧美其他国家,则大部分是由经过专门法务会计组织或协会培训合格后的注册会计师担任。笔者认为,诉讼支持、专家证人和仲裁支持活动仅仅是法务会计行为的一个方面,不能包括法务会计行为的全部内容,并且诉讼支持、专家证人和仲裁支持活动不是法务会计行为的目的,而仅仅只是过程而已,因此法务会计的主体不能只限于具有执业资格的法务会计师,而是应具有多元性,包括法务会计司法主体、法务会计执法主体、法务会计单位主体、法务会计中介主体、法务会计国际主体等。

(六) 法务会计的领域具有广泛性

由于法务会计的目的是维护主体财产安全,因此能够在司法机关、行政部门、事业单位、银行、保险、证券企业、上市公司、大型企业、中小企业、中介机构等领域得到广泛运用。这正如香港德勤财务调查服务公司黎嘉恩先生所说,法务会计的服务范围“包括洗黑钱调查、公司内部贪污调查、电子商务交易真实性调查、商标注册权调查、财产追踪、欺诈调查等,几乎涵盖了你能想到的与财务有关的问题”^[20]。

(七) 法务会计的功能具有全面性

法务会计的目的是维护主体财产安全,它具有社会功能、经济功能和政治功能:法务会计的社会功能是指对增强会计法律公认、提高会计道德、发展会计信用、促进会计文明等方面所产生的影响力和效果;法务会计的经济功能是指法务会计对会计假账治理、会计信息新秩序建立、市场经济

发展、国民经济繁荣所产生的影响力和效果;法务会计的政治功能是指对完善假账治理制度、提高政府威信、稳定国家社会政治、加强国际政治合作等方面产生的影响力和效果。

参考文献:

- [1]张苏彤. 法务会计高级教程[M]. 北京:中国政法大学出版社,2007.
- [2]刘燕. 会计法[M]. 北京:北京大学出版社,2001:49.
- [3]顾洪涛. 司法会计基础教程[M]. 北京:中国政法大学出版社,1995:4.
- [4]刘凡,刘允斌. 产权经济学[M]. 武汉:湖北人民出版社,2002:6-8.
- [5]Bologna J G, Lindquist R J. Fraud investigation and Forensic Accounting: new tools and techniques [M]. 2nd ed. New York:John Wiley & Sons, Ltd. 1995.
- [6]陈矜. 法务会计研究[M]. 合肥:合肥工业大学出版社,2006:17.
- [7]李若山,谭菊芳,叶奕明,等. 论国际法务会计的需求与供给——兼论法务会计与新《会计法》的关系[J]. 会计研究, 2000(11):2-10.
- [8]盖地,张敬峰. 法务会计研究评述[J]. 会计研究, 2003(5):27-31.
- [9]戴德明,周华. 法务会计若干基本问题研究[J]. 贵州财经学院学报, 2001(3):1-5.

- [10]张蕊. 舞弊甄别与诉讼会计[M]. 北京:经济管理出版社,2000.
- [11]赵如兰. 关于我国法务会计的理论结构[J]. 广西会计, 2001(6):7-8.
- [12]谭立. 论法务会计与独立审计的联系和区别[J]. 审计与经济研究,2005(6):14-17.
- [13]白岱恩. 法务会计基础理论与应用研究[M]. 北京:知识产权出版社,2008.
- [14]孟祥东. 法务会计理论与实务[M]. 大连:东北财经大学出版社,2007.
- [15]魏明海,龚凯颂. 会计理论[M]. 大连:东北财经大学出版社,2001:23.
- [16]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.
- [17]黎仁华. 论法务会计的行为边界及其职业领域[J]. 南京审计学院学报,2010(1):51-58.
- [18]博登海默. 法理学—法哲学及其方法[M]. 邓正来,姬敬武,译. 北京:中国政法大学出版社,1999:293.
- [19]单飞跃. 经济法学[M]. 长沙:中南工业大学出版社,1999:48-49.
- [20]徐佶. 法务会计:下一个热门职业? [EB/OL]. (2004-08-18)[2011-01-12]. [http://www. people. com. cn/GB/shenghuo/1092/2719944. html](http://www.people.com.cn/GB/shenghuo/1092/2719944.html).

(责任编辑:黄燕 许成安)

The Concept and Features of Forensic Accounting

DONG Ren-zhou

Abstract: Since its emergence in America, forensic accounting has attracted great attention from scholars in various countries. There has been an upsurge in forensic accounting research in China, and disputes about it remain. As a complex cross discipline, forensic accounting should be endowed with new connotations and missions according to the present situation and local resources of China. We should gradually establish localized forensic accounting with Chinese characteristics, which absorbs academic and practical essence of other countries so that forensic accounting can become new professional activities. It is really necessary to explore the concept and basic features of forensic accounting against the background of related theories both home and abroad. It holds that forensic accounting is socio-professional activities in which specific subjects handle and solve the problems of illegal occupation, damages, and value maintaining and adding by employing laws, accounting, auditing and assessment.

Key words: forensic accounting; concept; feature; false accounting; judicial accounting