



Research on Practical Issues of
Judicial Accounting Appraisal



司法会计鉴定实务 问题研究

■ 于友达 王业可 著



ZHEJIANG UNIVERSITY PRESS
浙江大学出版社

司法会计鉴定实务 问题研究

■ 于友达 王业可 著



ZHEJIANG UNIVERSITY PRESS
浙江大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

司法会计鉴定实务问题研究 / 于友达, 王业可著.
—杭州: 浙江大学出版社, 2015. 6

ISBN 978-7-308-14766-8

I. ①司… II. ①于…②王… III. ①司法会计学
IV. ①D918.95

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 121870 号

司法会计鉴定实务问题研究

于友达 王业可 著

责任编辑 朱 玲

封面设计 春天书装

出版发行 浙江大学出版社

(杭州市天目山路 148 号 邮政编码 310007)

(网址: <http://www.zjupress.com>)

排 版 杭州林智广告有限公司

印 刷 杭州日报报业集团盛元印务有限公司

开 本 710mm×1000mm 1/16

印 张 14.25

字 数 270 千

版 印 次 2015 年 6 月第 1 版 2015 年 6 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 978-7-308-14766-8

定 价 39.00 元

版权所有 翻印必究 印装差错 负责调换

浙江大学出版社发行部联系方式: (0571) 88925591; <http://zjdxcb.tmall.com>

前 言

在长期的司法会计鉴定实践工作中,常常会遇到一系列实务问题,随着我们对这些实务问题的不断思考和深入探究,萌生了写一部关于司法会计鉴定实务问题的书。本书是我们长期实践工作的一个积累,也是对我们长期实践工作经验的总结。本书从工作案例入手,提出实践工作中的实际问题,在对问题深入研究的基础上,进行了归纳和总结。我们希望这本书会更好地促进实践工作,深化我们的理论思考。我们也很期待这本书能对从事司法会计鉴定工作的同行有所裨益,对会计、审计和法务工作者在遇到相关问题时会有所帮助,对相关理论工作者提供借鉴。本书是由浙江韦宁会计师事务所于友达先生和浙江理工大学王业可老师通力合作完成的,全书由于友达总体负责,王业可具体负责撰写了第一章至第四章的内容,以及第六章前两节的内容,共计14万字。其余部分由于友达负责撰写。在本书的写作过程中,浙江韦宁会计师事务所相关人员提出了很多宝贵意见,给予了很多包括提供资料、修改文稿等工作的支持,在此表示诚挚的谢意!

作 者

2015年5月

目 录

CONTENTS

第一章 司法会计鉴定实务问题概述.....	1
▶ 第一节 司法会计鉴定的含义和属性.....	1
▶ 第二节 文献综述.....	5
▶ 第三节 司法会计鉴定实务现状	16
▶ 第四节 我国司法会计鉴定实务中的主要问题与 问题分析	20
第二章 司法会计鉴定实务中鉴定人问题的研究	29
▶ 第一节 实务案例——问题的提出	29
▶ 第二节 我国司法会计鉴定人的现状与问题	34
▶ 第三节 对我国司法会计鉴定主体问题现状的 分析	38
▶ 第四节 注册会计师应该是自然的司法会计 鉴定人	45
第三章 司法会计鉴定实务中证据规则问题的研究 ...	52
▶ 第一节 实务案例——问题的提出	52
▶ 第二节 司法会计鉴定证据的特征和作用	54
▶ 第三节 司法会计鉴定证据与诉讼证据的联系	56
▶ 第四节 司法会计鉴定实务中的财务会计资料 证据	71
第四章 司法会计鉴定实务中的鉴定资料范围及会计 相关处理问题研究.....	77
▶ 第一节 实务案例——问题的提出	77

▶ 第二节	会计学原理和方法是司法会计鉴定的基础	83
▶ 第三节	司法会计鉴定实务中鉴定资料的范围问题	87
▶ 第四节	司法会计鉴定实务中鉴定资料真实性和完整性要求	90
▶ 第五节	司法会计鉴定实务中具体涉及的会计处理问题	100
▶ 第六节	司法会计鉴定实务中涉及的会计准则的应用问题	103
第五章	司法会计鉴定实务中的鉴定程序与技术方法研究	108
▶ 第一节	实务案例——问题的提出	108
▶ 第二节	司法会计鉴定的基本程序	110
▶ 第三节	司法会计鉴定实务中的一般技术方法	116
▶ 第四节	司法会计鉴定检查方法在实务中的运用	124
▶ 第五节	司法会计鉴定方法在实务中的运用	128
第六章	司法会计鉴定实务中鉴定意见的质证问题研究	132
▶ 第一节	实务案例——问题的提出	132
▶ 第二节	司法会计鉴定意见质证概述	136
▶ 第三节	我国司法会计鉴定意见质证的现状及存在的问题	139
▶ 第四节	我国司法会计鉴定意见质证的完善	143
第七章	司法会计鉴定实务中的司法会计鉴定报告问题研究	155
▶ 第一节	实务案例——问题的提出	155
▶ 第二节	司法会计鉴定报告制作	160

▶ 第三节 司法会计鉴定意见的审查判断·····	165
第八章 司法会计鉴定实务中司法会计侦查法的应用·····	170
▶ 第一节 实务案例——问题的提出·····	170
▶ 第二节 司法会计侦查概述·····	172
▶ 第三节 司法会计侦查基本方法·····	178
▶ 第四节 会计侦查法的操作程序和实施步骤·····	182
▶ 第五节 会计侦查法在实务中的应用·····	187
第九章 司法会计鉴定实务案例分析·····	193
▶ 司法会计鉴定实务案例分析一 ——合同违约引起的可得利益司法会计 鉴定·····	193
▶ 司法会计鉴定实务案例分析二 ——浙江嘉华玻璃制品有限公司诉太岳机械 制造(上海)有限公司纠纷案·····	198
▶ 司法会计鉴定实务案例分析三 ——某公司瑕疵出资股权转让司法会计鉴定 案例·····	201
▶ 司法会计鉴定实务案例分析四 ——某公司股权转让款支付问题司法会计 鉴定案例·····	205
▶ 司法会计鉴定实务案例分析五 ——股权转让纠纷中的财务问题案例 评析·····	209
索 引·····	219

第一章 司法会计鉴定实务问题概述

第一节 司法会计鉴定的含义和属性

一、司法鉴定实务状况

在诉讼过程中,通常需要对案件中的专门性问题,由司法机关或当事人委托法定鉴定单位,运用专业知识和技术,依照法定程序做出鉴别和判断。司法鉴定是指在诉讼活动中鉴定人运用科学技术或者专门知识对诉讼涉及的专门性问题进行鉴别和判断并提供鉴定意见的活动。或者说,司法鉴定是指在诉讼过程中,对案件中的专门性问题,由司法机关或当事人委托法定鉴定单位,运用专业知识和技术,依照法定程序做出鉴别和判断的一种活动。“鉴定者,乃为取得认定事实之资料也,即使具有特别学识经验之第三人,就其事实陈述所判断意见之称谓。”^①

二、司法会计鉴定内涵和外延

司法会计鉴定,是司法会计鉴定人在诉讼过程中接受指派或聘请,依照法定程序,运用其所掌握的会计、审计专业及相关专业知识和技能,对案件中需要解决的财务会计问题进行鉴别判定的一项诉讼活动。司法会计鉴定,通过解决诉讼涉及的财务会计问题,获取司法会计鉴定意见作为诉讼证据,从而达到查明财务会计事实的目的。

司法会计鉴定,也有叫会计司法鉴定、司法会计或者法务会计,实践中甚至存在将司法会计鉴定同会计、审计甚至司法审判相混淆的情况。比如实践中将审计对财务会计错误行为的定性问题直接“借鉴”到司法会计鉴定中,将财务会计行为是否系贪污、挪用、偷税、抗税等列为司法会计鉴定的范围,而且在司法会计鉴定报

^① 刁荣华,刑事诉讼法释论,台北:汉苑出版社,1977:219.

告中直接回答是否犯罪的问题。可见理论和实践对司法会计鉴定的认识还很不统一,甚至还存在很多歧义,很有深入研究的必要。

从国际的视觉来考察,对司法会计鉴定,两大法系的理解不同。英美法系奉行“当事人主义”,司法会计鉴定人以专家证人的身份出现,只有聘请的司法会计鉴定人员提供对己有利的鉴定结论,当事人才会在法庭上出示和运用,同时英美法系并不像大陆法系那样有严格的司法鉴定程序作为依据,因此在司法实践中并不会严格区分会计检查、会计鉴定和会计评估等行为的界限。尽管英美法系也要求科学公正的立场,并要求出具鉴定结论的同时还要就鉴定活动的科学性和公正性发表声明,但这并不影响缺乏唯一性的结论如会计评估意见等作为鉴定结论证据使用。而由于受注册会计师业务范围及宣传的影响,一些北美国家不但把会计评估列入了法务会计(forensic accounting)的范围,还会列出例如会计咨询、解决争议问题、提供行业意见等。因此,司法会计鉴定在英美等国家并不作为一种专门的司法程序,只是会计专家出庭作证的取证手段。

我国同大陆法系国家一样,司法会计鉴定的启动、具体实施和结论的质证、认证都是司法诉讼程序的组成部分,有专门法律予以规范,哪些财务资料或证据可以成为司法会计鉴定的依据并不是当事人或鉴定人所能决定的,而是由侦查机关、公诉机关或审判机关提供。通过确定的司法会计鉴定程序得出唯一的鉴定结论作为诉讼证据,会计评估、审计意见等都不应作为鉴定结论使用。

具体到对司法会计鉴定的认识,在我国司法会计发展的过程中,先后出现了“一元论”、“专业论”、“二元论”的观点。^①

“一元论”司法会计观,是我国在司法会计理论研究方面形成较早的一种观点,也是我国最初进行司法会计理论研究的大多数学者、专家和司法会计工作者的主流观点。“一元论”司法会计观的核心思想是:司法会计就是司法会计鉴定,司法会计鉴定就是查账、查物。司法会计学的研究对象是司法会计鉴定,司法会计学就是司法会计鉴定学。“一元论”司法会计观的最大贡献在于将司法会计界定为一种“诉讼活动”。这一基本理论范畴的界定不仅为“一元论”司法会计学科体系的构建确立了思想基础,而且为后来的司法会计理论研究奠定了基石。坚持“二元论”观点的学者则对“一元论”司法会计观提出了批评,他们认为:将司法会计界定为司法会计鉴定,不仅局限了其自身理论观点的发展,而且也给司法实践造成了很多危害。一是,造成了司法实践中的“侦鉴不分”。尤其是司法会计人员在侦查阶段介入案件时法律身份难以划分,职责不清,造成了实际上的“侦鉴不分”。即司法会计

^① 庞建兵,我国司法会计的现状与发展,中国司法鉴定,2001(2):43—46.

人员在案件中既是侦查员、查账员,又是鉴定人,一人具有双重法律身份,违反了法制原则。二是,造成“司法会计法律定性”的错误做法。

“专业论”司法会计观,是20世纪90年代初期提出的一种司法会计观点。“专业论”司法会计观的核心思想是:司法会计学的研究对象是司法会计,而司法会计的对象是案件资金。由于不同经济行业涉及的案件资金及会计证据的特点不同,应当按照经济行业的划分来分别研究司法会计理论,建立相应专业的司法会计学,形成了“案件资金论”。这种观点同样认为司法会计是一种诉讼活动。其不足之处是对司法会计这一诉讼活动的具体内容与会计学没有加以区分,混淆了会计学与司法会计在诉讼活动中的不同作用。对于司法会计学来讲,虽然行业不同,采用的会计核算和会计制度有一定差异,但司法会计学研究的是司法会计活动的特点和规律,是针对司法实践中的法律行为方式、特点及经济事项的具体情况来进行,需要研究不同行业犯罪的共同特点,因此,在确立学科体系时,不能脱离具体的司法实践。

“二元论”司法会计观是20世纪80年代后期提出的一种观点,经过十余年的发展,这一理论观点及依据这一理论观点建立的司法会计学学科体系日益成熟、完善。“二元论”司法会计观的核心思想是:从司法实践的角度将司法会计定义为诉讼活动,并依据诉讼法和刑事侦查学原理,将司法会计活动的基本内容概括为司法会计检查和司法会计鉴定。依据这一理论观点建立的司法会计学学科体系的结构是:司法会计学由司法学概论(司法会计概念、原理、主体、标准;司法会计学的概念、研究内容等理论)、司法会计检查学(司法会计检查的基本原理、方法、程序;财务会计资料及相关财物的检查技术;各类诉讼案件的司法会计检查对策等理论)、司法会计鉴定学(司法会计鉴定的基本原理、范围、方法、鉴定证据、程序;各类财务会计问题的鉴定技术;鉴定结论的制作及文证审查等理论)。这种观点及理论研究的成功之处在于,符合法理和学理原则,能够将司法会计理论与司法实践紧密结合并指导司法会计实践。它将司法会计划分为司法会计检查和司法会计鉴定,一方面,以诉讼中侦查、调查原理为依据,借鉴审计学的查账查物技术,将诉讼法规定的勘验检查与司法会计实践相结合,建立司法会计检查学;另一方面,以司法鉴定的“同一认定”理论为指导,将司法鉴定与会计要素相结合,建立司法会计鉴定学。在司法会计基本理论的指导下,将司法会计检查理论与司法会计鉴定理论统一于司法会计理论体系之中,最终形成“二元论”司法会计理论体系。

也有学者对“二元论”结构提出了批评,认为:有些学者,将审计研究与使用已久的查账贴上“司法会计检查学”的标签,并作为与司法会计鉴定并重的内容,组成司法会计学的二元研究对象,但理论阐述又左右摇摆、前后矛盾,因而“司法会计检

查”不可能成为司法会计学的研究对象。而司法会计鉴定,则主导司法会计朝着更好地为诉讼提供有别于审计的涉案会计事实证明的方向发展,所以,司法会计鉴定才是司法会计学的研究对象。

对于司法会计鉴定的概念,不同学科的专家也给予了不同的定义,澳大利亚会计专家布鲁尼和林德库斯认为,司法会计鉴定是“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”。美国著名的会计学家 C. 杰克·贝洛格尼与洛贝特·J. 林德奎斯特,曾对法务会计做出简明的解释。他们认为,所谓法务会计,就是“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,并给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”。我国著名的会计学者李若山认为,法务会计是指“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门新兴行业”^①。

而乌克兰法学家卡司基诺维奇解释这一定义时认为:司法会计鉴定是一种诉讼行为,是根据侦查人员和法官的委托,对原始会计凭证进行会计技术鉴定,目的是弄清对案件的正确处理有重大意义的相关事实情况。我国的司法会计学专家于朝的定义为:在诉讼中,为了查明案情,指派或聘请具有司法会计专门知识的人员,对案件中需要解决的财务会计问题进行鉴别判定的一项司法会计活动。^② 会计学者与法律学者在鉴定对象的表述上有所分歧,前者为“财务事项中的法律问题”,后者为“案件中需要解决的财务会计问题”,对鉴定对象认识的差异会导致对根本属性的不同认识,前者将司法会计鉴定作为一种科学实证活动,更强调司法会计鉴定的科学性;后者将司法会计鉴定作为司法活动的组成部分,更强调司法会计鉴定的诉讼性。

三、司法会计鉴定结论的证据属性

司法会计鉴定的最终目的是得出鉴定结论,为诉讼提供证据。司法会计鉴定结论与其他鉴定结论一样,是属于法定证据之一,应具备证据的客观性、关联性和合法性。但同时作为一种特殊的证据,司法会计鉴定结论具有独特性,具体如下:

第一,司法会计鉴定结论具有科学性,或者说确定性和唯一性。司法会计鉴定

^① 李若山.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.会计研究,2000(11):27.

^② 于朝.司法会计学.北京:中国检查出版社 2004:9.

结论按照结论方向,可以划分为肯定性结论和否定性结论。司法会计鉴定结论只在技术上给予确定、唯一的回答,为案件诉讼提供确定的指引。同一案件的同一检材也只能存在一个正确的司法会计鉴定结论,即不存在两个或两个以上矛盾但正确的鉴定结论。

但在实践中,存在因事实依据不充分、检材资料残损不全等问题,无法做出肯定或否定性的鉴定结论,出现了常说的或然性结论。虽然这也是司法会计鉴定的工作结果之一,但不能作为司法会计鉴定结论,不能成为诉讼的证据。如果遇到鉴定材料不齐全又不能补充的情况,应及时中止或中断鉴定工作,并说明原因。而会计核算方法和会计资料鉴定方法,也会导致做出的司法会计鉴定结论具有一定的技术风险。检验方法包含一定的主观性和局限性,不论是主观意思的影响或是鉴定方法的不同都可能会导致不相同的鉴定结论。但这种现实的风险并不能否定司法会计鉴定结论的科学性。

第二,司法会计鉴定结论是会计学、法学、证据学、鉴定学知识综合运用结果。司法会计鉴定过程是一种运用复合性专业技术的诉讼活动,因此鉴定人员除了应具备会计和审计专业知识外,还需要具备丰富的法律专业知识。例如在挪用公款案件的会计鉴定中,按照法律规定,必须将每次挪用的金额累计计算。但从会计资金运动的理论来说,如果累计则会造成重复计算。因此必须熟悉刑法上“挪用”的具体含义,才能做出正确的司法会计鉴定结论。所以,司法会计鉴定结论并不是单纯的会计结论,它也是法学、证据学、鉴定学综合运用的结果,这也是由司法会计鉴定结论的法定诉讼证据的性质所决定的。

第三,司法会计鉴定结论属于间接证据。司法会计鉴定结论不等于司法结论,它只能间接地证明案件的某一方面或某一情节,而不能直接反映和证明全部的案件事实。例如,在贪污案件中,司法会计鉴定结论不能直接证实某人实施贪污行为,只能确认账目中有虚假记录或财物短少的事实。

第二节 文献综述

一、司法会计鉴定与法务会计的关系

改革开放以来,我国的经济发展取得了巨大的进步,法治化建设也不断完善,国家、经济组织、个人之间的经济纠纷日益增长,作为解决诉讼中涉及的财务会计问题的主要手段之一的司法会计鉴定(identification of judicial accounting)与法务

会计,引发了会计界和法律界的各种讨论。有学者认为法务会计包含司法会计鉴定;也有学者认为两者是同一事物,其本质是相同的;还有学者较中立地提出“法会计”,等等。所以,必须将两者的关系厘清,才有利于司法会计鉴定理论与实务的发展。“司法会计鉴定”一词来源于大陆法系国家,我国的司法会计鉴定理论是20世纪50年代由苏联传入我国的。司法会计鉴定是在有关案件的调查、审理中,为了查明案情,对案件中所涉及的财务会计问题进行专门鉴定的一种法律诉讼活动。国内关于司法会计鉴定的观点主要有以下几种:何联升^①认为,司法会计鉴定是司法机关为了解决案件中有关会计专门性问题,依照法定程序,聘请或指派司法会计鉴定人,运用司法会计鉴定技术,以有关社会组织或个人保存的会计核算资料及其拥有的财产作为鉴定客体,通过调查、研究和验断,做出鉴定结论,为案件需要证明的对象提供证据材料所进行的一种鉴定。谢次昌^②等则将“司法会计”概括为“司法机关在诉讼活动中,为了查明经济案件或其他案件有关财务事实真相,依法指派或聘请具有专门知识的人员进行司法会计鉴定,以收集和调查证据的一项司法活动。刘燕^③认为,司法会计鉴定是指司法机关在办案过程中,为了查明案情,依法聘请或者指派具有会计、审计专业知识的人员,对与案件有关的会计核算资料进行审查、验证,对与案件有关的财务事实进行判断,做出鉴定结论供司法机关处理案件时作为证据采用的全部活动。

20世纪90年代,我国学者将英美法系的法务会计介绍到国内,随后,国内开展了司法会计鉴定与法务会计的讨论。“forensic”在《牛津大词典》中的解释是“法庭的”、“用于法庭的”、“与法庭有关的”。

1998年3月,毕马威会计师事务所在香港召开的主题为“‘舞弊与法务会计’全球化研讨会”上,将法务会计定义为通过财务技能的运用以及对未决策问题的调查方法,将证据规则与此相结合的一种会计学科。目前,国内也有一些学者对法务会计开展研究:盖地等^④分别从学科和实务两个角度给法务会计定义,从学科门类看,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、融会计与法学于一体的新兴交叉学科;从实务角度看,法务会计是为适应市场经济法制规范执行的需要,以会计理论和法学理论为基础,以法律法规为准绳,以会计资料和财物为对象,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、

① 何联升.司法会计鉴定学.北京:中国人民公安大学出版社,1990.

② 谢次昌.司法会计学概要.北京:法律出版社,1992.

③ 刘燕.会计法.北京:北京大学出版社,2001:33.

④ 盖地等.法务会计研究综述.会计研究,2003(5):27.

判定、裁定、审计受托案件和受托业务。喻景忠^①分析法务会计的实质是根据法律的特殊规定,运用会计专业知识和技能,对在经济管理和经济运行过程中,各种法定经济标准和经济界限规范过程和报告结果,进行计算、检验、分析、确定的运用型学科。李若山等^②认为,法务会计是指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门新兴行业。黎仁华^③认为,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一种专业会计行为。

综上所述,在理论界关于司法会计鉴定与法务会计区别的观点主要有:第一,活动属性不同,法务会计侧重于会计学,属于会计服务活动;司法会计鉴定侧重于法学,属于司法鉴定活动。第二,主体资格不同,注册会计师、企事业单位中具有法务会计资格的自然人都可以作为法务会计的主体,而司法会计鉴定则不然,只有具有司法会计鉴定人资格的自然人才是司法会计鉴定的主体。第三,职业立场不同,法务会计人员是为当事人服务的,其立场是站在当事人一边,为自己的当事人提供对其有利的证据;而司法会计鉴定人则是以中立的态度,本着向法律负责的原则,提供鉴定意见。第四,工作目的不同,法务会计主要是为当事人服务,为当事人在诉讼中提供证据,支持当事人在诉讼中的需要,如提供证据以利于其减轻、免除责任等;司法会计鉴定则是提供鉴定意见,以便于诉讼能够顺利地进行。第五,活动的阶段不同,法务会计可以在诉讼前、诉讼中、诉讼结束后介入其中,为委托人提供证据、咨询等服务,而司法会计鉴定仅限于在诉讼活动中。第六,活动范围不同,法务会计主要是在民事赔偿案件中发挥作用,而司法会计鉴定则在各种类型的诉讼中都需要,如刑事、民事及行政诉讼案件。第七,工作结果不同,法务会计人员最后的工作结果在诉讼中一般是以“证人证言”的形式出现,而司法会计鉴定的工作结果则体现为司法会计鉴定意见。司法会计鉴定与法务会计的上述诸多差异,主要源于两者所处法系的不同,不能对两者的进行简单的区分,应在特定的法律环境中对司法会计鉴定与法务会计的区别进行分析归纳。司法会计鉴定与法务会计最根本的区别在于,两者的法系不同,即两者的法律渊源不同。司法会计鉴定与大陆法系

① 喻景忠. 法务会计理论与实践初探. 财会通讯, 1999 (5): 9.

② 李若山, 谭菊芳, 叶奕明, 洪剑峭. 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. 会计研究, 2000 (11): 3.

③ 黎仁华. 论中国法务会计的理论要素. 会计之友, 2008 (5): 11.

的法律相关,法务会计与英美法系的法律相关。由于司法会计鉴定和法务会计的产生、发展源于不同的法律基础,在各自所处法系的司法制度、诉讼制度的影响下,两者都形成了自己的名称和实践形式。大陆法系国家通常采用“司法会计鉴定”的名称,德国、法国等认为,司法会计鉴定是帮助法院认识的活动,日本认为司法会计鉴定是中立的第三者提供的判断活动。在大陆法系国家,司法会计鉴定结论一般以书面形式提交,作为证据的一种。在英美法系国家,采用的是“法务会计”的名称,指的是具有专门知识的“专家”对相关的材料进行检查、验证,利用自身的专业知识对案件中涉及的需要进行证明的事实做出专业判断、形成结论,该结论通常被归结于证人证言一类,称之为“专家证人证言”。两者之所以会产生以上差异,主要是由于两者所处的法系不同。大陆法系国家采取的是职权主义诉讼制度,在这种制度之下,是否需要鉴定、对什么事项进行鉴定、由谁鉴定都由法官决定,诉讼当事人无权启动鉴定,庭审中也主要是采取以法官为主导的职权式询问方式。英美法系国家采取的是当事人主义诉讼制度,在这种制度之下,鉴定与否、鉴定事项及鉴定人的选择,都是由诉讼当事人依据需要做出决策,庭审中采取以当事人为主导的询问质证方式。司法会计鉴定和法务会计虽然受到不同法系及其制度的影响而呈现出不同的表现形式,然而司法会计鉴定的鉴定结论和法务会计的证人证言都是为了帮助裁判者获取诉讼中涉及的财务会计专门事实,两者虽然称谓不同,然而其目标却是一致的,是相同的事物在不同的法律体系的表现。

二、基于司法会计鉴定视角的观点

胡刚^①认为,司法会计鉴定业务准则包括司法会计鉴定的一般准则、司法会计鉴定工作准则和司法会计鉴定书准则。刘秋岭^②认为,有些司法会计鉴定学者试图将所有的司法会计鉴定业务进行分类,如账务鉴定、资产价值鉴定、资产结存额及差异鉴定、往来账项鉴定、投资损益鉴定、经营损益鉴定、涉税鉴定、所有者权益鉴定等,然后按照这些类别找出其中的规律,这样做概括出的规律虽然可以指出大致的方向,但太过笼统,缺乏特殊性和针对性,对司法会计鉴定实践的推动作用十分有限。主张通过对个案中蕴含的司法会计鉴定特别规律进行分类提炼的方法解决实践中这一重大问题,以有效地在个案中实现正义,具体的思路是由权威的司法会计鉴定学会建立司法会计鉴定案例库,及时收集具有裁判价值的司法会计鉴定案例,对每一个在司法实践中运用的司法会计鉴定案例进行梳理,分析其得失,提

① 胡刚.论司法会计鉴定准则.贵州省政法管理干部学院学报,1999(2):23.

② 刘秋岭.对司法会计鉴定规则的法律思考.中国司法鉴定,2008(5):77.

炼出行之有效的鉴定经验和规律,定期发布,司法会计在鉴定时,从中可以获得非常丰富的经验资源。这种做法是基于作为英美法系判例法根基的动态理性,动态理性和大陆法系法典的静态理性相比其优势在于,它可以撇开笼统的观念,注重个案中的规律性和问题的特殊实质,灵活性强,能够适应变化万千的具体事态,在实现个案正义方面更具备优势。齐金勃^①认为,司法会计鉴定的过程就是以涉案会计资料为鉴定对象,以涉案财务会计事实构成要素为鉴定客体,运用财务会计的专业技术,通过对会计要素及具体内容的审核、分析,形成司法会计鉴定证据,为诉讼或准诉讼提供证据支持。以标准化理论为指导,结合司法会计鉴定要素的具体内容,通过与会计核算的比较,可得出司法会计鉴定客体、对象、要素的标准化内容和司法会计鉴定客体、对象的标准化体系。司法会计鉴定标准化体系分为三大类,第一大类为涉案会计事实鉴定,第二大类为涉案经济事实鉴定,第三大类为涉案会计事实、涉案经济事实鉴定。张连峰^②认为,要建立司法会计鉴定实务执业准则,必须先确定分类标准。对于刑事案件,司法会计鉴定要解决的财务会计问题,必须依据《刑法》。第一步,汇总概括《刑法》分则涉及的财务会计问题;第二步,初步筛选《刑法》分则涉及的财务会计问题;第三步,按照每个会计科目的会计核算特点,结合工作实践,确定财务会计问题的分类名称,建立实务执业准则架构。第四步,确定司法会计鉴定实务执业准则框架。建议建立以下司法会计鉴定实务执业准则:货币资金数额的鉴定;固定资产价值的鉴定;存货价值的鉴定;销售收入(包括其他业务收入、营业外收入等)金额的鉴定;应缴税款、已缴税款、出口退税款和未缴(拒缴)税款以及未缴税款占已缴税款的比例的鉴定;注册资本(股本)账面价值、实际价值的鉴定;利润额或亏损额的鉴定。赵如兰^③认为,司法会计鉴定准则体系由执业道德准则和执业准则构成。执业准则按照司法会计鉴定业务的类型不同,分为司法会计鉴定业务准则、诉讼协助业务准则和非诉讼业务准则三个部分。司法会计鉴定业务准则是整个执业准则体系的核心,将其分为司法会计鉴定业务基本准则和司法会计鉴定业务具体准则两个层次,基本准则是研究和制定具体准则的理论基础。司法会计鉴定业务基本准则是司法会计鉴定业务准则的概念框架,旨在规范司法会计鉴定人从事司法会计鉴定业务应明确的基本问题,主要包括司法会计鉴定的目标、概念、假设、原则、对象,司法会计鉴定证据以及司法会计鉴定报告等基础理论。

① 齐金勃.论司法会计鉴定客体、对象及其标准体系.会计之友,2012(3):10—11.

② 张连峰.司法会计鉴定实务执业准则架构的设想.会计之友,2012(1):27—29.

③ 赵如兰.司法会计鉴定的基本理论框架研究.北京:中国财政经济出版社,2012:165—167.

三、基于法务会计视角的观点

关于法务会计的概念与动因,李若山等^①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,提出自己的专家意见作为法律鉴定或者在法庭上作证的一门新兴职业或专业领域。它是会计的一门新兴学科。提供上述服务的主体就是法务会计人员。法务调查(forensic investigation)、法务审计(forensic audit)、法律支持(litigation support)、调查会计(investigation accounting)等概念实质上是法务会计概念的进一步延伸。法务会计主要分为两大部分:法律支持与舞弊审计。

盖地^②分别从学科和实务两个角度给法务会计定义:从实务角度定义,法务会计是为适应市场经济的需要,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;从学科角度看,法务会计是适应市场经济需要的、以会计理论和法学理论为基础、融会计和法学于一体的一门边缘交叉学科。法务会计不是某一会计实体(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。

与上述两种观点近似的表述还有喻景忠^③:法务会计的实质是根据法律的特殊规定运用会计专业知识和技能,对在经济管理和经济运行过程中,各种法定经济标准和经济界限规范过程和报告结果,进行计算、检验、分析、认定的运用型学科。

戴德明等^④从规范和保护会计职业界的职业行为进而优化会计规范体系这一方面,对法务会计做出更为独特的阐释: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业权利,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根据,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)

① 谭菊芳,叶奕明,洪剑峭.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.会计研究,2000(11).

② 盖地.法务会计的理论结构.河北财会,2000(1):10—13.

③ 喻景忠.法务会计理论与实践初探.财会通讯(综合版),1999(5).

④ 戴德明,周华.法务会计若干基本问题研究.贵州财经学院学报,2001(3).