

21世纪

高等院校简明实用教材·会计

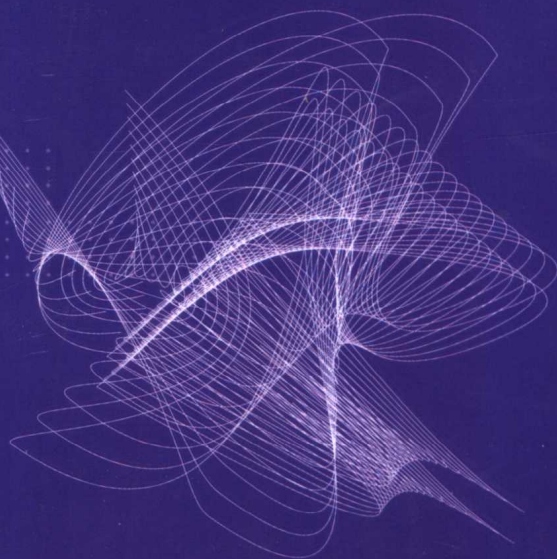
Essential & Practical Textbook

法务会计

理论与实务

孟祥东 主 编

张玲 刘鹏 许东霞 副主编



95-43

北财经大学出版社
Beihai University of Finance & Economics Press

21世纪

高等院校简明实用教材·会计

Essential & Practical Textbook

会计从业资格考试教材·会计

(会计从业资格考试教材·会计)

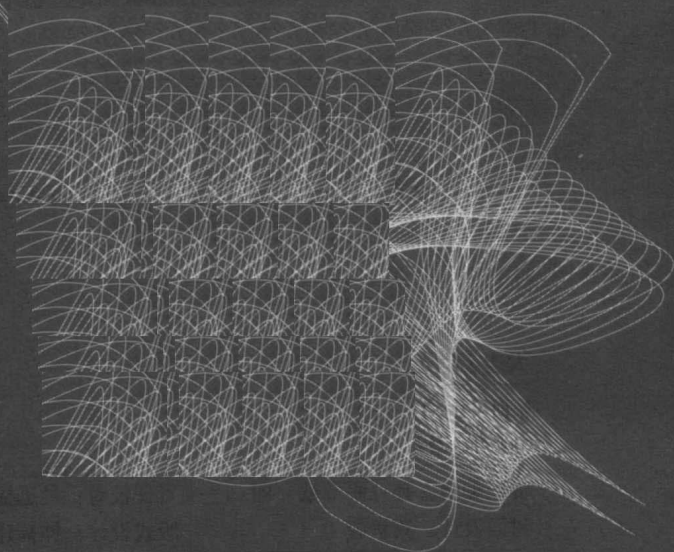
ISBN 978-7-311-23119-7

法务会计

理论与实务

孟祥东 主 编

张玲 刘鹏 许东霞 副主编



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 孟祥东 2007

图书在版编目 (CIP) 数据

法务会计: 理论与实务 / 孟祥东主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2007. 9

(21 世纪高等院校简明实用教材·会计)

ISBN 978 - 7 - 81122 - 110 - 7

I. 法… II. 孟… III. 司法 - 会计学 - 高等学校 - 教材
IV. D918. 95

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 124821 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网址: <http://www.dufe.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连金华光彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm 字数: 266 千字 印张: 13 1/4

2007 年 9 月第 1 版

2007 年 9 月第 1 次印刷

责任编辑: 孙平 蔡丽 责任校对: 吴迅捷 石真珍

封面设计: 冀贵收 版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 110 - 7

定价: 20.00 元

前 言

法务会计是会计学与法学相结合的一门新兴的边缘性学科,同时涉及会计、审计、法律、管理、金融等多个领域。据1996年《美国新闻与世界报导》对美国20种“热门行业”的追踪调查,会计领域中的“法务会计”排在首位。至此,法务会计引起了世界范围的广泛关注。我国加入WTO后,国内企业逐步参与到经济全球化的进程中,市场经济体制的全面发展带动金融、保险、商标、广告等事业的发展,推动了社会各行业对法务会计日益增长的需求。在这种情况下,为适应社会发展、学科建设、理论研究和人才培养的需求,我们编写了这本教材。本书以法务会计的最新研究成果为蓝本,从基本理论入手,将实践经验进行总结和提炼,并比照学生的接受能力,适当穿插案例解析,丰富教学内容,培养和提高学生的学习兴趣和创新精神。本书力求做到:体系完整、重点突出、求真务实、深入浅出,希望能够对高等院校的法务会计专业建设和人才培养有所贡献。

全书共十章内容,具体包括:第一章“绪论”;第二章“法务会计概述”;第三章“法务会计的基本原理”;第四章“法务会计工作的技术方法”;第五章“法务会计对舞弊与欺诈的甄别”;第六章“法务会计对证据的搜集与认定”;第七章“法务会计对诉讼的支持”;第八章“法务会计工作报告”;第九章“法务会计人才培养”;第十章“法务会计的职业规范”。

本书由孟祥东担任主编,张玲、刘鹏、许东霞担任副主编,具体的写作规划和写作方案由主编孟祥东拟定,并最后由孟祥东修改、总纂和定稿。具体分工如下:孟祥东,第二、三、四、五、六章;张玲,第一、七章;刘鹏,第八章;许东霞,第九、十章。

本书的写作与出版得益于多方的帮助与支持,在此表示衷心的感谢:首先,感谢渤海大学会计学院杜晓光教授对本书的编著提供了宝贵的指导性建议;其次,感谢东北财经大学出版社的编辑为本书的出版付出了大量的心血;再次,感谢辽宁戎达律师事务所和辽宁中衡会计师事务所为本书的写作提供了丰富的会计、审计和法律案例素材;最后,感谢致力于法务会计研究的前辈,如黎仁华、岳泽军、张苏彤等老师,是他们丰硕的研究成果为本书的编写提供了宝贵的资料。

此外,还需要坦言的是,尽管我们尽了最大的努力,但由于水平有限,书中难免有疏漏或不足之处,恳请专家和读者批评指正,以便进一步修订。

编 者

目 录

第一章 绪 论 ⇨1

- 第一节 国外法务会计的产生与发展 /1
- 第二节 中国法务会计的产生与发展 /7
- 第三节 中国法务会计发展的动因 /9
- 第四节 中国法务会计发展的现状与对策 /16
- 本章小结 /20
- 复习思考题 /20

第二章 法务会计概述 ⇨21

- 第一节 法务会计与法务会计学 /21
- 第二节 法务会计学体系 /27
- 第三节 法务会计与相邻学科的关系 /32
- 第四节 法务会计的指导思想与研究方法 /38
- 本章小结 /40
- 复习思考题 /41

第三章 法务会计的基本原理 ⇨42

- 第一节 法务会计的目标和任务 /42
- 第二节 法务会计的对象和要素 /44
- 第三节 法务会计的基本假设 /49
- 第四节 法务会计的基本原则 /52
- 第五节 法务会计的基本职能 /56
- 本章小结 /58
- 复习思考题 /58

第四章 法务会计工作的技术方法 ⇨59

- 第一节 法务会计工作技术方法概述 /59
- 第二节 法务会计工作的基本技术方法 /62
- 第三节 法务会计工作的辅助技术方法 /66
- 第四节 法务会计工作的综合技术方法 /70

2 法务会计——理论与实务

第五节 国际法务会计常用方法、技术和工具 /72

本章小结 /74

复习思考题 /75

第五章 法务会计对舞弊与欺诈的甄别 ⇨76

第一节 舞弊与欺诈的辨别 /76

第二节 企业内部舞弊的甄别 /87

第三节 交易行为中欺诈的甄别 /95

本章小结 /111

复习思考题 /112

第六章 法务会计对证据的搜集与认定 ⇨113

第一节 会计证据的调查与认定 /113

第二节 审计证据的搜集与鉴定 /119

第三节 损害赔偿的确定与计算 /129

本章小结 /134

复习思考题 /134

第七章 法务会计对诉讼的支持 ⇨135

第一节 法务会计诉讼支持业务概述 /135

第二节 法务会计诉讼支持的程序 /138

第三节 法庭服务 /141

本章小结 /147

复习思考题 /148

第八章 法务会计工作报告 ⇨149

第一节 法务会计工作报告概述 /149

第二节 法务会计工作报告的内容和编制要求 /152

本章小结 /162

复习思考题 /162

第九章 法务会计人才培养 ⇨163

第一节 法务会计人才培养的目标及途径 /163

第二节 法务会计人才的知识结构 /167

第三节 法务会计专业的课程设置 /169

第四节 法务会计从业人员的职业道德 /176

本章小结 /181

复习思考题 /181

第十章 法务会计的职业规范 ⇨182

第一节 法务会计职业规范的构建 /182

第二节 法务会计准则的制定 /184

第三节 法务会计相关法律法规的制定	/188
本章小结	/201
复习思考题	/201
主要参考文献	⇨202

第一章

绪 论

☆ 博观而约取，厚积而薄发。

——苏轼

2006年2月，财政部发布了39项企业会计准则和48项注册会计师审计准则，推动了中国市场经济条件下会计行为法制规范化，使中国的会计制度与国际趋同，中国会计制度国际化的时代即将到来，这更加强烈地要求用市场规则和法律规范来界定社会经济行为的运行轨迹，会计行为必须适应与国际惯例趋同的要求，有效反映市场经济条件下公平市场的交易轨迹和法律规范控制的经济行为结果，法务会计正是为了适应市场经济法制建设的需要而发展起来的一个新兴的会计领域。

● 第一节 国外法务会计的产生与发展

一、法务会计的产生与发展

法务会计是会计学与法学相结合的一门新兴的边缘性学科，它的形成有其特定的社会和经济背景，它既不同于以往的一般会计工作，又异于一般的政府审计、独立审计和内部审计，是一种介于一般会计与审计之间、伸进了司法领域的特殊会计工作，可以说，它是一门新兴的边缘会计学科。在国外，法务会计（forensic accounting）的起源可以追溯到1871年，当时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会计服务，但直到1900年才有指导会计人员以正确的方式提供专家证据的论文开始在美国和英国发表。

法务会计发展的时间不长，但在西方国家中已得到普遍运用。西方很多政府机构、司法机关、私人侦探所、会计师事务所、律师事务所均拥有相应的法务会计人员。法务会计经历了一个由产生到逐步发展完善的过程，不同国家在经历这个过程时也不完全相同，表现出了一些自己的特色。下面我们就主要介绍并分析美国、加拿大等主要西方国家法务会计的产生与发展状况，以期为我国法务会计的发展提供一些借鉴。

二、法务会计产生与发展的必要性

法务会计的产生和发展不是偶然的现象，而是市场经济和社会发展的必然结果。它的

产生和发展有着深刻的市场经济根源和社会背景。按照市场经济理论,市场经济是以市场为中心进行资源配置的;市场经济中交换是互利的等价交换;资源主体具有自主性并以利益驱动为核心;市场经济以机会均等和公平竞争为原则;市场经济是以契约为基础的信用经济;市场经济依赖于有序的法制,是法制经济;市场经济强调分工和比较优势;市场经济以委托代理经济模式为特征。总之,法务会计就是在市场经济的这些内在要求下产生和发展的。

(一) 法务会计的产生和发展是市场经济和法制经济发展的内在要求

市场经济中各主体在法律范围内保护自身利益的强烈愿望是产生法务会计的动力,也是法务会计产生的内在要求。在当前,法务会计主要是针对相应的财务纠纷或在违法活动中产生的一系列问题,如审查由财务贪污、财务造假等问题造成的经济损失、数额标准,目的是弥补这些违法活动给权利主体造成的损害,追究当事人的法律责任。法务会计人员是集会计与法律知识于一身的复合型人才,他们为追偿权利人的合法权利提供了保障。作为商业语言的会计学知识渗透到社会经济生活的各个层面,大部分涉及经济侵害和经济赔偿的纠纷,需要会计知识认定侵害事实和赔偿数额,而且这种认定必须在一定的法律规范下进行。因此,会计与各种法律知识融会贯通、有机结合,便成为市场经济发展的必然。另外,法制建设的逐步完善与成熟以及会计理论研究的深化和发展也是促成法务会计产生和发展的一个重要现实条件。

(二) 法务会计的产生和发展是有效解决和削弱委托代理关系所产生的舞弊的要求

委托代理关系是指委托人授权代理人在一定范围内以自己的名义从事相应活动、处理有关事务而形成的委托人和代理人之间的权能与收益的分享关系。在股份公司中,委托人为股东、董事会,代理人为经理人员,股东和经理人员在利益驱动和市场比较优势的选择下走到一起,形成了以委托代理关系为特点的现代经济运行模式。但委托代理模式自身也存在着弊端:一是委托人和代理人之间存在着严重的信息不对称,委托人既不能准确获知代理人的素质、条件、禀赋等自然因素,也不能对代理人的工作行为(如努力程度、机会主义做法的有无)进行全面的观察;二是委托人和代理人责任不对称,代理人自然地掌握企业的生产经营管理权,却不承担企业的亏损结果,而委托人失去了对企业的生产管理权,却最终承担企业的盈亏结果,这种责任上的不对称,极大地弱化了对代理人的制约,使代理人可能不认真决策或不努力工作;三是委托人和代理人的目标不同,资本所有者作为委托人拥有剩余索取权,所追求的目标就是资本增值和资本收益的最大化,最终表现为对企业财富最大化的追求,而拥有公司控制权的经理人员作为代理人,一方面追求更高的薪金、奖金、津贴等货币效用,另一方面还力图获得更高的非货币效用,如舒适的办公条件、气派的商业应酬,以及为了晋升和获得更高的未来收入,盲目(或拒绝)扩大经营规模。经营管理人员的欺诈舞弊现象不断涌现,一方面是委托人与受托经理人员目标不同及利益驱动的结果,另一方面,更重要的是,在委托代理经济模式下的信息不对称、责任不对称,给经理人造成了各种可乘之机。

近些年来,财务造假、财务舞弊等违法活动日益增多,虽然注册会计师审计具有一定的查错防弊功能,但注册会计师的审计重点是对会计报表发表审计意见,查错防弊不是工

作的重点。市场经济呼唤以查错防弊和解决财务违法活动为目标的职业,这一职业是集会计和法律知识及侦查头脑于一身的法务会计。

(三) 法务会计的产生和发展是发展以契约为基础的信用经济的要求

市场经济是以契约为基础的信用经济,而加强信息的对称性、完善法律法规建设和推崇信用理念则是维持信用经济的内在机制。例如,在当今市场经济模式下,在以股份制为形式的经济运作模式中,为保障财务报告和信息披露的客观、公正,建立了系列的法律规范和操作规则。其中,对于注册会计师执业还专门明文规定了道德标准,形成了内部的公司治理结构、外部的注册会计师审计、证券监管及司法介入等一系列的保障链条。然而,这一严密的保障链条并不是万无一失的,在各个环节中都需要大量的将会计与法律结合运用的法务会计,尤其是司法介入环节。近年来美国安然公司、世通公司、施乐公司等一系列财务丑闻的发生,使世界各国更加重视经济舞弊现象。法务会计已成为各国惩治欺诈及舞弊、保证市场秩序的重要手段,它的产生和发展是信用经济的要求。

(四) 法务会计的产生和发展是坚持市场经济比较优势原则的要求

市场经济以分工和利益互换为基础。分工条件下的利益互换使得各交换主体强调自己的比较优势,因为只有比较优势才能使各经济主体在交易中占据有利地位,才能产生比较利益。近几十年来,世界经济发生了翻天覆地的变化,新技术不断产生,各行业发展不断深化和交融,新增加的专业规则 and 法律规定不断涌现。在会计业务方面,涉及法律问题的业务越来越多、越来越复杂,这些都为法务会计提供了发展空间。可以说,法务会计正是市场分工细化的结果,而法务会计人员所具有的融会计、审计、法律和沟通技巧等于一体的知识结构,又使得法务会计人员在会计和法律领域的交叉业务中具有明显的比较优势。这正是法务会计适应强调比较优势的市场经济原则而得以发展的优势所在。

三、法务会计在美国的发展

(一) 美国法务会计的历史沿革

早在1912年,美国当时的永道会计师事务所的创立者之一——罗伯特·海斯特·蒙歌马利就曾对那些不熟悉财务审计的传统人士提出了“审计”和“调查”的重要差异。在美国,法务会计的实际应用开始于20世纪的第二次世界大战期间,当时美国联邦调查局(FBI)雇用了500多名会计师作为特工人员,检查与监控了大约总额为5138亿美元的财务交易。美国纽约的会计人员默瑞克·派勒博特于1946年第一次在一篇名为《法务会计:在当前经济中的地位》的论文中首先使用“forensic accounting(法务会计)”一词;1982年,Francis C. Dykeman发表了著名论文——《法务会计:作为专家证人的会计师》;1986年,美国注册会计师协会(AICPA)颁布了《咨询实务帮助7——诉讼服务》,列举了法律服务的6个领域:损失的计量、怀疑的分析、会计业务、评估、咨询和分析;1988年,美国北达科他州立大学法务会计教授Joseph T. Wells在得克萨斯州的奥斯汀成立了美国注册欺诈检查师协会(ACFE),致力于反欺诈和白领犯罪。同年,美国全国法务会计师协会(NAFA)成立;1992年,由Robert L. O'Block博士发起成立了美国法务会计师理事会(ACFE);1993年,美国路易斯安那州立大学会计学教授D. L. Crumbley建立了一个名为“文学作品中的法务会计人员”(Forensic Accountants Appearing in the Literature)

的专业网站,通过主人公的经历教授学生法务会计知识,至今他已写出了12部有关法务会计师历险经历的小说;1997年3月,美国法务会计委员会成立;2000年,全球目前唯一的法务会计专业刊物——《法务会计》(*Journal of Forensic Accounting*)开始出版发行。

(二) 美国的法务会计组织

随着越来越多的法务会计师受聘于政府机关、警察局、公众公司和私人公司等机构从事欺诈调查与审计,越来越多的会计师事务所开始拓展其业务范围,对外提供调查与法务会计服务,加之近年来财务欺诈的加剧,以及安然、世通等大公司财务丑闻的暴露,使人们对法务会计更加重视,法务会计服务市场便日益火爆起来,法务会计的教育与培训以及法务会计的学术研究也都随之呈现出迅猛的发展势头。

美国从20世纪80年代起建立了一系列的法务会计职业组织,它们主要有:

(1) 注册欺诈检查师协会(ACFE)。美国注册欺诈检查师协会是一个全球性的法务会计职业组织,它成立于1988年,总部设在美国得克萨斯州的奥斯汀,目前该组织会员人数超过26 000名,并在全球100多个国家中设有90多个地方机构,我国香港地区就设有一处ACFE的地方机构。ACFE的主要任务是组织面向全球的注册欺诈检查师资格考试和认证,并向注册欺诈检查师以及对法务会计感兴趣的人进行反欺诈的继续教育与培训。

(2) 美国法务会计师理事会(ABFA)。美国法务会计师理事会是美国法务检查者协会的二级协会,主要负责组织注册法务会计师资格考试与认证。

(3) 美国全国法务会计师协会(NAFN)。美国全国法务会计师协会是一个主要从事法务会计调查的非营利组织,主要目的是帮助其成员更好地为保险公司提供相应的法务会计服务。目前该协会在美国、加拿大、墨西哥有成员会计师事务所51家。

(4) 北美法务会计师协会(FASBA)。北美法务会计师协会作为一个法务会计师职业联合组织,主要通过建立一个完整的资源中心向其成员会计师事务所提供培训、业务支持与发展的服务,并通过建立一个完善、独立的法务会计师事务所网络,提升面向保险业与法律界的法务会计服务质量水平,目前该协会有9家会员会计师事务所。

(三) 美国法务会计的研究与教育

1. 美国法务会计的研究

美国非常重视法务会计学术研究,主要体现在创办学术刊物、进行学术交流方面。《法务会计》期刊是目前全球唯一的法务会计专业刊物,它创刊于2000年,是一份半年刊。该刊物的主旨是为法务会计研究者提供独立的国际论坛,以促进法务会计的交流与发展。刊物刊载的内容包括:欺诈与法务审计、财务欺诈的侦察、破产与估价研究、对公认会计准则与审计准则的违背、审计测试与评估、诉讼支持与纠纷避免、地下经济与反洗钱问题的研究。除此之外,一些会计类刊物也有关于法务会计方面的文章,主要侧重于对专家证人、诉讼支持、法务审计、损失计量与预防,以及法务会计教育等问题的研究。

2. 美国法务会计的教育

目前美国至少有25~30所大学或学院设置了法务会计的课程。这些课程有的是面向在校学生的,更多的则是面向有实际工作经验的在职人员。比较具有代表性的学校是美国佛罗里达大西洋大学、美国路易斯安那州立大学和美国Hilbert学院等,在面向在校本科

生设置法务会计专业课的同时,还面向会计研究生与法务会计硕士开设法务会计专业课程。

(四) 美国的“安然事件”

我们在介绍美国法务会计的发展时,有一个关键事件是有必要提到的,那就是大名鼎鼎的“安然事件”。

安然公司从1985年成立到2000年短短的15年间,创造了一个又一个神话。2000年,安然公司已经是与通用、埃克森、美孚、壳牌等百年大公司平起平坐的年销售收入达1 008亿美元、净利润为9.79亿美元的一代商业巨擘了。当年,安然公司在美国《财富》杂志的“美国500强”中名列第7名,在“世界500强”中排名第16位。然而,2001年,安然公司爆出财务欺诈丑闻,同年12月2日便正式向纽约破产法院申请破产保护,破产清单中所列资产价值高达498亿美元,成为当时美国历史上最大的破产企业。2002年1月19日,美国司法部正式开始对安然公司进行刑事调查,同日,纽约证券交易所正式取消安然股票交易,并拟取消其上市资格。2002年1月28日,为安然公司做假账的安达信会计师事务所首席执行官约瑟夫·贝拉迪诺发表声明认错,表示有关人员在销毁文件时出现了严重的判断错误,涉嫌的员工将受到处分。2002年初,损失惨重的股东向安然公司和安达信会计师事务所提出集体诉讼,指控其财务舞弊和证券欺诈。2002年10月,作为安然舞弊案件主谋之一的法斯托被联邦调查局正式逮捕。

一般在财务舞弊案件的调查和诉讼过程中,诉讼当事人需要用相关证据来支持股东或者监管机构的诉讼请求,而这些证据中有相当一部分显然要来自于相关会计记录。由于发生舞弊的公司的审计机构在历年的审计过程中往往充当了一个极不光彩的角色,因此,就需要借助法务会计人员取得必要的凭证,包括其他市场或者行业信息,以支持股东或监管机构的主张或者反驳舞弊公司的主张,并且帮助律师鉴别、组织和解释这些会计信息。

在安然公司破产案件受理过程中,美国证券交易委员会(SEC)及12个特别委员会对其展开调查。由于已经不可能借助于安达信这个已经被证明是“共谋者”的会计师事务所,面对极其复杂的会计造假手法(比如设计精巧的特别目的实体“SPE”、出售回购、股权转让、对冲交易、空挂应收票据等方式)和大量的资料(包括约10 000件电脑备份、20 000 000卷纸质文档、400台电脑在内的各类堆积如山的证据),SEC委托了一个法务会计小组,通过跟踪电子文档和纸质文件线索、保存和恢复数据、搜集当事人背景资料、调查审计工作底稿等方式,在很短的时间内完成了绝大多数证据的搜集工作,保证了整个诉讼过程的顺利展开。这充分显示了法务会计在搜集有关商业证据方面无可替代的作用和对诉讼的支持。在法庭上,安然公司“负隅反抗”,围绕什么是假账和虚假信息,以及是否有做假账的行为和披露虚假信息行为等,展开了激烈的争辩,对于公司在2000年第3季度公布的收入和每股收益是否存在作弊行为问题也是振振有辞。法务会计小组凭借丰富的专家证人的知识,在对这些事实的认定和在什么意义上给予认定方面进行了强有力的论述,对最终定案惩罚安然公司和安达信会计师事务所、保护投资者利益等发挥了重要作用。

在以安然公司员工为首的民事索赔案中,法务会计的诉讼支持在诉辩、审判、判决、

上诉等环节都发挥了非常积极的作用。法务会计人员既为律师提供会计技术上的支持,又在法庭上直接作为专家证人提供证言;他们不仅在法庭上发挥其积极的作用,还将其作用延伸到法庭之外。从某种意义上说,法务会计人员在涉及会计专业知识的诉讼中,具有不可估量的影响。关于这个问题的具体情况,我们将在后面关于“法务会计对诉讼的支持”的章节中加以介绍。

四、法务会计在加拿大的发展

(一) 加拿大的法务会计组织

为了适应会计服务市场的发展,推动会计职业专门化认证教育的发展和提升特许会计师专门化的素质,加拿大成立了一系列的法务会计职业团体。

加拿大特许会计师协会(CICA)自1998年成立优秀法务会计联盟(IFA Alliance)以来,在国际仲裁、国内法律的变更、知识产权诉讼支持,以及建立法务会计实务指南和准则等方面取得了显著的成绩。其还进行专门的法务会计专家认证(CA. IFA),目前已有200名获得认证的成员。

2000年,CICA成立了全国专门化委员会(CICA's National Specialization Council)。在该委员会的推动下,已经成立了信息技术杰出专家联盟(CA. IT)、调查与法务会计杰出专家联盟(CA. IFA)、特许企业评估师协会(CA. CBA)、信息系统审计师协会(CA. CISA)、破产与重组职业联盟(CA. CIRP)和特许内部审计师协会(CA. CIA)等6个专门化组织。其中调查与法务会计杰出专家联盟是最为成功的专门化组织之一,它有两种类型的会员:一种是捐款者名誉会员;另一种是特设调查与法务会计专家会员。作为从属于CICA的一个专门化职业组织,CA. IFA的使命是通过其研究、教育、认证等来服务于加拿大的法务会计职业。

总之,在加拿大,约有1/3的会计师事务所从事法务会计专业服务。大多数会计师事务所开出的服务项目清单中,主要提供财务证据调查与分析、诉讼支持、经济损失计量和专家证人四类法务会计业务。其中,财务证据调查与分析是加拿大会计师事务所提供法务会计服务的最主要业务,而在该类服务的具体服务项目中,财务欺诈、计算机与网络欺诈、保险索赔欺诈、洗钱、内部雇员舞弊、资产追踪、破产欺诈和婚姻财产纠纷又构成主要的调查服务项目;诉讼支持、经济损失计量业务也是其法务会计服务的主要内容;相比之下,专家证人的业务量较少。

(二) 加拿大的法务会计教育

加拿大的法务会计教育主要是面向特许会计师的继续教育。目前,唯有加拿大多伦多大学罗特蒙管理学院提供的法务会计教育计划与文凭最为权威,因为它得到了加拿大特许会计师协会的授权,其颁发的教育文凭是任何一名特许会计师成为“特设调查与法务会计专家委员”的必要条件之一。罗特蒙管理学院法务会计教育项目的师资主要由大学会计学、审计学、法学教授,会计师事务所资深特设调查与法务会计专家和资深律师组成,采用的教学方法是网络远程教育与短期面授相结合,学生学习有较大的自主性。会员有26%来自“四大”会计师事务所,23%来自其他会计师事务所,6%来自律师事务所。

（三）加拿大法务会计发展良好的原因

法务会计在加拿大得到了良好的发展，分析原因主要有三个方面：一是加拿大的会计服务市场对法务会计的需求较高；二是加拿大有规范有序的会计服务市场，注册会计师具有良好的素质和职业道德；三是会计职业组织——加拿大特许会计师协会内部通过组建会计师职业专门化组织——调查与法务会计杰出专家联盟实施对法务会计师行业的资格认证、准则制定、培训教育、学术交流等宏观管理。

五、其他国家法务会计的开展

澳大利亚注册会计师公会（CPA Australia）是澳大利亚两大会计组织之一，其法务会计讨论组成立于2002年，现有会员30名，大部分在公共事业部门工作，他们主要是对欺诈行为进行调查及对部分控制和防止欺诈行为的方法进行评价。该小组还向成员提供必要的知识为法庭提供司法鉴定服务。澳大利亚特许会计师协会（ICAA）是另一会计职业组织，主要致力于私有部门的会计实践工作，它成立了法务会计专门兴趣小组，帮助其成员为法庭计算因违反合同或侵权行为给当事人造成的损失，还研究进行调查欺诈的方法等。ICAA还于2002年6月专门通过法务会计准则APS 11号，以及与CPA Australia联合研究的指南2——法务会计（GN2）。

英国英格兰及威尔士特许会计师协会成立的诉讼支持小组（LSG），为法务会计提供诉讼服务的指导和帮助。在1998年成立的欺诈顾问组（FAP），专门为中小企业防止欺诈活动公布了一系列的研究成果，如《与欺诈斗争——中小企业指南》、《计算机犯罪——每一个中小企业都应清楚》、《中小企业中的欺诈迹象》等。

● 第二节 中国法务会计的产生与发展

一、中国法务会计的产生

20世纪中后期法务会计在西方国家得到了迅猛的发展，1996年《美国新闻与世界报导》完成了对美国20种“热门行业”的追踪调查，会计领域中的“法务会计”在热门工作中排在首位。法务会计在亚洲国家的发展最早可以追溯到20世纪50年代，原苏联的一些法律院校开设了类似于“法务会计”的课程，并将“法务会计”业务作为法律诉讼的需要，而不是作为一种会计市场业务的拓展。我国在20世纪末期，一方面，人民法院开始受理证券市场中因虚假陈述引发的民事诉讼案件，在诉讼程序中如何认定同财产报告信息的提供者与信息使用者有关的责任、证据，从而形成法院审判中法官确定诉讼结果的支持诉讼证据非常困难；另一方面，由于很多涉及会计职业的专业判断，大大超出了仅具有法律专业知识的法官的专业胜任范围，同时经济犯罪和经济纠纷案件的大量增加，使需要进行司法会计鉴定的任务非常繁重。在这种情况下，1985年，最高人民检察院在大连召开了全国检查系统刑事技术工作座谈会，在会上通过了《关于检察机关刑事技术工作建设的意见》，明确指出要在省、市两级人民检察院中设置司法会计岗位，并且把它纳入检察机关刑事技术工作。1990年10月15日，吉林省长春市建立了中国第一家司法会计鉴定所——长春市司法会计鉴定所，它的建立标志着“法务会计”在中国的实际诞生。

二、中国法务会计的发展概况

我国加入 WTO 后,国内企业逐步参与到经济全球化的进程中,市场经济体制的全面发展带动金融、保险、商标、广告等事业的发展,推动了社会各行业对法务会计日益增长的需求。

2000 年 9 月,河北职业技术学院开始对法务会计专业方向的人才培养和需求进行调研,先后走访了一些学校会计学专业的教师、会计师事务所、法院和检察院、公安机关的有关鉴定人员,并通过互联网与国外的大学进行联系,就法务会计这一新兴边缘学科的研究内容、特点及与其他相关学科的联系进行了探讨。通过调研,该学院决定开设会计学法务会计专业方向。2001 年 9 月,该学院试办了首届会计学法务会计专业,招生 55 人。2002 年 7 月 16 日,河北职业技术学院在北京举办了由部分省市中级人民法院、高级人民法院经济庭长和刑事庭长参加的法务会计研讨会,就法务会计专业方向在当前社会主义市场经济中的作用、产生的必然性等进行了探讨。大部分同志认为法务会计作为法律与会计的有机结合体,必将对解决经济纠纷、经济案件有很大的帮助,法务会计人员为了适应岗位需要必须具备相关的专业知识、业务素质和职业道德。根据会上提出的建议和意见,该学院的财贸系进一步修订了教学计划。2005 年,复旦大学管理学院推出的会计专业硕士学位 MPACC 项目中专门设立了“舞弊审计与法务会计”方向,提高了法务会计专业教育的层次。

现阶段法务会计业务主要在我国上海、北京、广州等城市比较活跃。国际会计师事务所已经将法务会计业务触角伸进了中国市场。德勤财务调查服务有限公司于 2002 年在中国香港成立,整个团队由专业会计师、法律专家和电脑专家组成,它的成立说明法务会计业务在中国香港的市场需求已经具备了一定的规模。2004 年,德勤已着手在我国内地成立分公司,专门负责企业重组等法务会计事宜。这个新公司的专业人员开始主要来自中国香港,慢慢地再逐步发展本地执业队伍,着力招募理财专家、法律专家以及电脑高手。目前,德勤已经在内地发展了不少客户,主要来自外贸企业和合资企业。进入中国市场的国外投资者也需要第三方来提供一些保障,以降低投资风险,比如现在大家比较关注的“洗黑钱”问题,就可以通过法务会计服务来防范。

法务会计在我国属于创新性或者新兴的职业岗位。法务会计实务主要是由既具有会计、审计知识,又具有法律知识的专业人员,通过综合运用会计学、审计学和法学的有关专业技术,对经济侦察和经济案件中涉及的会计资料依法进行勘验、审核、鉴定,以确认案件性质、证据资料和事实情节的一种会计信息的支持活动。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。如何根据我国实际情况发展法务会计?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侦查措施,分析并鉴定法律诉讼程序中的法律实践问题。

● 第三节 中国法务会计发展的动因

一、中国法务会计发展的外部推动力

我国对法务会计的理论研究特别是实务操作规范的制定是一个亟待深入研究的课题,推进我国法务会计的协调发展,需要有外部动力机制来促使政府部门制定法务会计的规范准则、司法部门接受法务会计的诉讼支持和诉辩证据、行业监管机构对法务会计人员的职业资格进行认定。因此,研究法务会计发展的外部推动力将有助于揭示法务会计在中国的运行规律,明确法务会计运行机制的特点及实际应用的切入点,借以推动我国法务会计业务发展的有序进行。

(一) 制度变迁动力——会计法治变迁的强制有效性与会计信息市场的完善

随着经济体制改革的深入推进,我国的社会经济环境发生了前所未有的巨大变化,会计信息市场处于一种制度变迁的动态环境中。从公共选择理论来看,会计信息是一种典型的公共物品(public goods),会计行业成为连接企业经营与社会生活的互动桥梁,这种以提供企业财务状况、经营成果和现金流量等信息为基本任务的社会公共产品,其质量的高低和可信赖程度的强弱将直接影响到社会资源的流向和配比结构,影响社会经济运行秩序和运行效率。

我国的社会经济正处在一个制度变迁的过程中,制度变迁包括制度的替代、转换与制度的交易过程,在经济相对落后国家的制度变迁中,国家承担着制度设计、规划与组织的功能。现阶段我国的经济体制改革和市场经济法制建设是典型的相对落后国家制度变迁的过程。会计结果作为连接企业经营和宏观管理的纽带,是经济体制改革过程中特别是企业产权界定过程中的定量依据,这些“计量数据”在经济制度变迁过程中是一种制度事实的反映,即无论是法律制度还是经济制度,都必须以制度事实为根本点。制度事实是现实的社会存在,它决定了制度变迁规则。法务会计发展的法治推动力体现了会计法治变迁的强制有效性及会计信息市场的完善,会计法治是会计机制在现代市场经济条件下会计制度变迁的结果,只有借助一种新的制度安排来实现会计法治变迁的强制有效性,会计信息市场才能得到完善和协调发展。同时,依据制度变迁理论,制度变迁包括自下而上的诱致性制度变迁(亦称需求主导型制度变迁)和自上而下的强制型制度变迁(也称供给主导型制度变迁)两大基本类型。其中,诱致性制度变迁的主体以个人和企业为主,且以自发性为基本特征;强制型制度变迁的主体是国家,且以强制性为基本特征。我国的会计管理行为主要是政府为了规范会计行为,保证会计资料真实、完整,加强经济管理和财务管理,提高经济效益,维护社会主义市场经济秩序而实施的会计治理行为。所以,会计法治类似于强制型制度变迁,这使得中国会计的规制模式要借鉴强制型制度变迁模式及理论,并从会计发展和法理学的角度,使会计行为逐渐从社会生活的一般行为逐渐演化成为一种法律行为,成为法律规范应当予以调整的对象。法律规范的调整对象必须具有明确性,但目前仍然存在会计结果的模糊性与会计法律责任主体的不确定性,这是阻碍会计法治化的一大障碍。法务会计的功能是可以消除会计信息市场中会计行为结果的非规范性及其法律

责任延伸后果的不确定性,从而实现会计法治变迁的强制性与会计信息市场完善性的有机协调。

会计信息市场的建设与完善只有遵循会计法治化道路,会计信息的公共物品属性只有依托法治的权威性与强制性才能更好地发挥作用,借以提高市场经济效率,并维护市场经济的公平秩序。法治的有效性是会计法治化的外部推动力,外部推动力是法务会计内在功能发挥作用必须依托的外部客观条件,制度变迁动力就是法务会计发展的外部推动力的基本反映。在制度变迁过程中,为了实现会计信息的有效性和会计行为法律责任的确定性,达到会计法治变迁的强制有效性与会计市场信息完善性的有机协调,法务会计业务的发展和有效实施是一种基本选择。

(二) 产权变革动力——产权的数量化与会计规制的协调

经济学理论认为产权是享有财产的收益权,并且同时承担与这一收益相关的成本的自由或可获得的相应许可,产权并不是有形的东西或事项,而是一种抽象社会经济关系的反映。因此,从抽象的意义上讲,产权可以理解为由稀缺物品的存在而发生的与该物品使用有关的经济(社会)关系,这也是产权的本质内涵。发展经济的目的就是要消灭“稀缺”,实现资源的共享。这可以进一步理解为产权与价值主体归属关系的唯一性,这种唯一性由立法程序和法定计量依据予以保障;产权归属的存在方式具有量的规模或规定性,会计计量的资产、负债、所有者权益均反映了产权归属组合的基本要素,产权的属性界定和数量化则是产权界定与会计计量的结合点,即产权关系量化和会计规制有机协调的具体反映。任何一个时期的会计都是建立在一定产权关系上的,而任何一种类型的会计规制都是为了维护特定的产权关系。经济体制改革之所以以产权制度改革为突破口,目的就在于要建立产权与其主体关系的对应性和唯一性,从而形成利益主体鲜明的根据,产权明晰、责任明确是现代企业制度的基本要求。按照“谁投资,谁拥有产权”,即按照实际出资划清出资者的界限,明确所有权、经营权的归属,这是产权制度改革的核心所在。所以,“产权明晰”应当是指两个层面的含义:第一个层面是基本层面,即产权数量的清晰,主要是利用会计上特有的方法对产权界定、变更、维护过程中所产生的资金运动及其相关内容进行核算和管理。这是产权明晰量的规定性,包括产权数量的确认、计量、记录,以及确认标准、记录方式的规范,甚至包括核算规则等,这实质上就是一个会计行为过程。第二个层面是产权在法律上的明晰,这是产权明晰质的规定性,即在法律上能否作为产权主体出现,拥有占有、使用、收益等各项权能,包括主体条件和程序条件。产权量的大小,其精确程度如何细化和量化,如何进一步将产权明晰归属至产权主体,则需要会计在“法治”框架内予以完成,也是会计法治所要解决的产权变革的基本问题。产权变革数量化的确定与会计规制的协调成为法务会计发展的又一推动力。

从另一角度讲,法律对经济行为后果的界定,也必须通过会计信息和会计证据来具体化或数量确认,而要使法律行为与会计规范有机结合,就必须依靠法务会计。会计基本原则、方法与法律规定的差异,客观上造成了会计行为与法律后果的偏差,例如,在计算流转税和所得税时,会计核算与税法规定之间产生的纳税所得差异的调整,是企业界与税务机关矛盾或困惑的焦点,而且,随着经济业务多元化的发展,新兴经济业务范围的不