

主编 / 白岱恩 曲伶俐

司法会计： 理论、实务与发展

——2015年全国司法会计理论与
实务研讨会优秀论文集

SIFA KUAIJI LILUN SHIWU YU FAZHAN
ERLINGYIWUNIAN QUANGUO SIFA KUAIJI LILUN YU
SHIWU YANTAOHUI YOUXIU LUNWENJI



山东人民出版社

国家一级出版社 全国百佳图书出版单位

司法会计：

理论、实务与发展

——2015年全国司法会计理论与
实务研讨会优秀论文集

主 编 / 白岱恩 曲伶俐

副主编 / 韩 飞 油永华



山东人民出版社

国家一级出版社 全国百佳图书出版单位

图书在版编目(CIP)数据

司法会计：理论、实务与发展：2015年全国司法
会计理论与实务研讨会优秀论文集 / 白岱恩，曲伶俐主
编. — 济南：山东人民出版社，2016.8

ISBN 978-7-209-09668-3

I. ①司… II. ①白… ②曲… III. ①司法会计学
—文集 IV. ①D918.95-53

中国版本图书馆CIP数据核字(2016)第169542号

司法会计：理论、实务与发展

——2015年全国司法会计理论与实务研讨会优秀论文集

白岱恩 曲伶俐 主编

主管部门 山东出版传媒股份有限公司

出版发行 山东人民出版社

社 址 济南市胜利大街39号

邮 编 250001

电 话 总编室 (0531) 82098914

市场部 (0531) 82098027

网 址 <http://www.sd-book.com.cn>

印 装 青岛国彩印刷有限公司

经 销 新华书店

规 格 16开 (184mm×260mm)

印 张 20.25

字 数 200千字

版 次 2016年8月第1版

印 次 2016年8月第1次

印 数 1-300

ISBN 978-7-209-09668-3

定 价 45.00元

如有印装质量问题，请与出版社总编室联系调换。

前 言

适逢我国开展司法会计专业活动三十周年之际,最高人民检察院检察技术信息研究中心与山东政法学院联合举办了“2015 年全国司法会计理论与实务研讨会”。会议由山东政法学院司法会计学研究所、山东省证据鉴识重点实验室(山东政法学院)承办。来自全国部分大学、检察机关、会计师事务所的学者、专家齐聚一堂,就司法会计理论与实务发展中的若干前沿问题进行了热烈的讨论,提出了一些新的观点、认识。

本次会议共收到论文 74 篇,经过专家评审、筛选,录用论文 58 篇。录用的文章涉及了较为广泛的专业问题。除司法会计基本理论研究外,更多的是就实务理论和操作规范进行了广泛研讨。涉及司法会计专业发展及对策、司法会计专业活动规制、司法会计检验鉴定的具体操作、司法会计活动与案件事实认定、司法会计具体对策与经验、技术性证据审查、司法会计师非诉讼业务、电子技术应用、司法会计鉴定人出庭等诸多方面。司法会计学作为一门应用法学的边缘学科,在保证法律性、科学性基础上更为强调应用性,这是该学科的一大特征。非常可喜的是,学者、专家提出的很多实务问题的研究成果都比较前沿,这是多年来类似会议所没有出现过的情形。

国内外有关司法会计学科的系统理论研究起始于上世纪 80 年代。经过 30 多年的创新性研究,我国学者、专家已经提出了一套系统的学科理论体系。在基本理论方面,涉及司法会计基本概念及学科体系构成、财务会计事实、财务会计错误、财务会计资料证据以及司法会计活动的科学依据、主体机制、假定前提、标准化、风险控制等理论。在实务理论方面分别形成了司法会计检查、司法会计鉴定和司法会计师执业等系统的研究成果。同时,在理论、实务、操作方面,也一直存在着不同观点和争论。正是通过对不同观点的研究和争论,我们才能逐步探索清楚司法会计活动的规律,进而形成主流观念和专业规范,用于指导和规范实践。此次会议及形成的论文,仍然保持了本学科理论发展的这一特征。

山东政法学院司法会计学研究所所长白岱恩教授、山东省证据鉴识重点实验室(山东政法学院)主任曲伶俐教授不辞辛劳,将论文编辑成集。该论文集的出版,得到



了最高人民检察院检察技术信息研究中心和山东政法学院领导的关心、支持与肯定。希望论文集的出版能够抛砖引玉,让更多的人来共同关注司法会计理论的研究,用科学发展、文明理性的眼光来研究分析司法会计现象,积极推动我国司法会计活动的深入开展。

全国检察机关司法会计专业指导小组组长 于朝

2016年1月

目 录

前言	于 朝/001
----------	---------

司法会计基本理论

司法会计基本理论的争议、原因及对策	于 朝/002
对司法会计理论与实务的几点思考	赵如兰/014
我国会计司法鉴定规范的结构体系及研制方案	谭 立/018
论司法会计的科研方法	齐金勃等/023
试论司法会计活动与审计的共性与差异	国惠龙/031
司法会计鉴定能告诉人们什么	宋 豪/036
论司法会计鉴定的保障机制问题	赵 艳/043
质量控制关键点和风险点理论在司法会计鉴定工作中的应用	朱 红/048
司法会计鉴定在经济犯罪案件中事实证明之具体功能研究	郑 昱等/054
司法会计鉴定在我国诉讼实践中的统计分析	韩 飞/061
财务指标对法律诉讼影响的实证分析	油永华/070

司法会计检验鉴定实务

货币资金流向问题司法会计检验鉴定步骤探究	张连峰等/078
第三方支付资金流向、用途资料的司法会计专项检验	
——以一起挪用公款案为例	吴丹娟/083
浅析企业经营损益(利润)的司法会计鉴定	董学锦/087
股票投资损益问题鉴定方法及对巨额财产来源不明案犯罪	
数额认定的影响	罗 平/092
检验鉴定是检察机关司法会计工作的立足之本	王玉芝/099
试述查办贪污贿赂犯罪案件中司法会计的工作	陈 辉/104
浅析参考证据在司法会计鉴定中的应用	苗 萍/108



司法会计鉴定中需要注意的若干问题	蔡志红/112
如何正确运用电子数据作为司法会计鉴定的依据	罗恩祥/120
简述司法会计鉴定在检察机关自侦案件中的作用	彭永雄等/125
关于房地产企业干股型贿赂案件数额认定的探讨	林 明等/131
司法会计鉴定与审讯突破	
——以 A 县种子仓库发生监守自盗案为例	章宣静/135

司法会计诉讼支持实务

司法会计在职务犯罪案件中的应用	侯新霞/142
司法会计中的犯罪线索发现	
——以贿赂犯罪为例	杨 平/147
试论司法会计对操纵证券、期货市场犯罪案件审查的诉讼支持	沈 威等/152
浅议鉴定人出庭作证的几个程序问题	吴宇春等/158
从司法会计视角看司法鉴定人出庭作证	
——观摩司法鉴定人出庭有感	吴燕宁/163
司法会计在侦查实践中的应用	王春艳等/168
浅论检察机关自侦案件中的司法会计技术协助工作	郑志宏等/171
司法会计工作之于建设工程贪污案件	雷 华等/176
逃税案件司法会计检查对策研究	刘 洋等/180
司法会计技术在贪污案件事实发现中的应用案例	马逢春等/184
司法会计人员介入侦查查账,发现事实真相	
——以于某受贿案件的侦破为例	姚丽君等/190
司法会计人员参与反贪侦查工作实例	谢 雅/194
未“经手”财会资料的贪污案件查证一例	申晓芳等/197
准确认定涉案金额,协助顺利提起公诉	段 琼/201

证据审查与诉外业务

论会计鉴定意见的采信	
——基于昆明国良公司与古德公司合作协议纠纷案的分析	杨书怀/208
浅议司法体制改革后司法会计技术性证据审查	
——以李某职务侵占案为视角	张 珩/214
检察机关应当加强司法会计文证审查工作	王开祥/219

涉案审计类报告的司法会计审查浅析	石文联/223
司法会计师诉外查帐业务实践	
——以参与监所检察工作为例	雷寿华等/227
信息化环境下司法会计查账软件应用研究	程 曦/231
司法会计与其他检察技术配合运用初探	王嘉兰等/235
检察机关司法会计人员参与预防职务犯罪工作的几点思考	左香芝等/240
浅议看守所账目的主要特点和监督建议	秦飞海/244
司法资产评估在自侦案件资产价值认定中的应用研究	
——对检察机关开展司法资产评估业务的思考	靖国甫/250

司法会计专业发展

浅析数字时代司法会计工作思路	任轶琴/256
司法体制改革视野下对我国司法会计相关问题的认识与思考	华明昌/261
检察机关司法会计工作改革及发展方向研究	李 公等/269
抓住司法改革契机,创新司法会计发展之路	宋翔云/276
司法会计发展中存在的问题及解决对策	孙国超等/280
司法会计发展中存在的主要问题与对策浅议	许灵燕等/286
检察机关司法会计技术门类改革路径探析	隆革新/292
司法体制改革背景下司法会计鉴定制度的完善	杨爱莲等/297
规范做好检察机关司法会计鉴定工作之管见	章祝明/301
以庭审为中心的诉讼制度下检察机关司法会计工作面临的问题与对策	邬安明/307
浅议检察机关司法会计人员介入侦查现状及新刑法下的发展	杜平章/312

1

司法会计
基本理论



司法会计基本理论的争议、原因及对策

于 朝*

我国原创了司法会计基本理论体系,这个基本理论体系主要涉及:司法会计基本概念及学科体系构成、财务会计事实、财务会计错误、财务会计资料证据以及司法会计活动的科学依据、主体机制、假定前提、标准化、风险控制等理论。

在司法会计基本理论体系的创立过程中,几乎在所有方面都出现了不同的观点,这属于理论研究中的正常现象。只有通过对不同观点的研究和争论,我们才能最终探索清楚司法会计活动的规律,进而形成专业规范及主流观念。但是,也不排除某些争论不仅在理论界造成了一些科研资源的浪费,还影响到司法会计专用标准的编制进程,亦给司法实践带来了负面影响。本文在众多司法会计基本理论争议中选择几个较为典型的事例(这些事例涉及绝大多数实务争议的根源),探究其形成原因,并就如何减少不必要的争议问题略书管见,以求教于同仁。

一、关于司法会计的称谓与基本含义

关于司法会计专业的名称可谓五花八门,甚至让人眼花缭乱。我国 20 世纪最先采用的称谓是“司法会计”,后来出现了“法律会计”(1981)、“检察会计”(1988)、“司法审计”(1994)、“法庭会计”(1996)、“法务会计”(1999)、“法会计”(2004)等等。同时,因对该名词基本含义的认识不同,还引申到对各种具体司法会计活动称谓的不同表述。例如:将司法会计检查称之为司法会计勘验、司法会计侦查、司法会计查账、司法会计审计;将司法会计鉴定称之为检察会计鉴定、司法会计审计鉴定、法会计鉴定、法务会计鉴定、会计司法鉴定、法务会计司法鉴定等等。

上述各种不同称谓的产生原因不同:

(1)有些称谓是翻译造成的,比如基于法律制度和诉讼习惯不同,司法会计一词的英文同义词为 Forensic Accounting(法庭会计,英文中并不存在“司法会计”直译词 Judicial Accounting)。问题来了,基于不同的翻译背景,Forensic Accounting 除直译成“法庭会计”和意译为“司法会计”外,还被翻译成“法律会计”“法务会计”“法会计”等。

* [作者简介] 济南市人民检察院三级高级检察官,山东政法学院(司法会计学研究所)兼职教授。

(2)有的称谓则是因对司法会计认识起点不同所致,上世纪受检察机关将“刑事技术工作”改称“检察技术工作”的影响,有专家将“司法会计”改称“检察会计”。

(3)还有的称谓是基于对会计检查、会计鉴定等技能性活动属性及所存在领域的认识差异,将这些普遍存在于会计、审计、诉讼活动中的技能狭隘地解释为“审计专用技能”,遂将诉讼中实施这类技能的活动解释为审计活动,从而形成了“司法审计”“司法会计审计”等称谓。

笔者认为,对已经存在称谓的社会事物,应当按照约定俗成原则确定其名称。这就好比药品,本来有约定俗成的命名体系,药商们为了销售的需要,对同一种药品不断更改其名称将其变成了“新药”,形成了医药界的混乱局面(后来国家干预后才解决了这个问题)。同样的道理,学术界如果对同一事物不断地提出新的称谓,很容易引起学术交流、实务运用等方面的混乱。比如:随着司法会计理论体系的建立,以舞弊审计为主的司法会计理念正在逐步淘汰中,将司法会计改称某些名词后,不仅导致这一理论研究回到舞弊审计理论的老路,还导致了理论研究和交流方面的障碍。

我国学者将司法会计基本含义解释为“诉讼活动”是上世纪80年代中后期的事,目前已经成为主流认识。常见的解释是:“司法”一词表示诉讼活动,“会计”一词则表示其内容涉及了会计检查、会计检验、会计鉴定、会计证据审查等会计技能。这种解释说明了“司法会计”的属性和基本内容。在这一基本含义基础上派生出司法会计学、司法会计师、司法会计工作等名词,用于表达与司法会计相关的理论、职业、行业等事物。

除理解为“诉讼活动”外,对“司法会计”的基本词义还有两种理解:

(1)由于我国“司法会计鉴定”定义较早,“司法会计”定义较晚,这造成了“司法会计”与“司法会计鉴定”的“概念混用”情形,形成了“司法会计就是指司法会计鉴定”的理念——至今一些人还在采用这种说法。

(2)上世纪80年代,我国检察机关配备司法会计鉴定人员后,司法会计鉴定人员常常被简称为“司法会计”,即将“司法会计”作为职业称谓理解。这种从职业称谓出发来理解“司法会计”含义的结果是:司法会计活动是指司法会计师的执业活动。这种理解不仅导致了人们对司法会计检查、司法会计鉴定等含义的理解错误,也成为后来产生诸如“司法会计侦查”“司法会计审计”等名词的渊源。

二、关于司法会计理论的研究对象

基于对司法会计基本含义的不同解释,人们对司法会计理论研究对象的认识也产生了差异。比如:由于存在前述“概念混用”情形,很多学者至今仍然认为司法会计理论的研究对象只有“司法会计鉴定”。然而,司法会计理论的实际研究对象早在上世纪就已经不再限于“司法会计鉴定”(起码在上世纪80年代后期就已经涉及了司法会计检查、司法会计文证审查等诉讼内容)。这种理论研究对象的突破带来的直接学术效益是:将性质不同的司法会计活动从司法会计鉴定中剔出,使得司法会计鉴定的概念、理论及操作规程的研究更加专业化和技术化,最终在国际上最先提出了有关司法会计鉴定的系列规范(学术成果)。

将理论研究对象界定为“司法会计鉴定”的观点曾经非常流行(笔者起初也持这种观



点)。这种观点产生的学术根基是将司法会计鉴定视为“舞弊审计”，而非是法律所规定的“解决专门性问题”的司法鉴定——这与我国司法会计鉴定早年主要运用于贪污案件的诉讼有关。因此，这种观点本质上是将舞弊审计作为了司法会计理论研究的主要对象，所形成的理论研究结果或多或少地都会受到舞弊审计理念的影响。国内最明显的例子是试图按照案件类型来构建司法会计鉴定操作规范体系，但最终都未能成功。为什么不能成功呢？原因很简单：舞弊审计是一种独立的社会调查活动，而司法会计鉴定则只是诉讼活动中的一项诉讼措施。由于舞弊审计会涉及所有调查措施的运用，因而如果仿照舞弊审计理论形成“司法会计鉴定规范”，其也就成了案件调查规范，而非专业技术规范。麻烦事还不仅如此，司法实践中把司法会计鉴定视为舞弊审计，但“鉴定文书”中又不能像舞弊审计那样表达审计结果。于是乎，大量的理论研究者、实践者往往都把鉴定书怎么表达舞弊审计结果当成了研究重点，进而出现了“贪污说”“所有权转移说”之争^①。英美法系国家的法庭会计教科书则更为直接，全盘照搬了舞弊审计理论。英美法系国家的这一做法对其法庭会计实践的影响较重，法庭会计师为雇主实施“独立的”案件调查，其在法庭上发表的专家证言则不可避免地会失去中立性。好在英美法系国家法庭会计师必须出庭作证^②，这可能会使其证言中的偏颇得到纠正（当然这也会浪费大量的法庭资源）。

将司法会计理论研究的主要对象设定为“司法会计鉴定”的做法，最近几年还引发了一个实务问题：一些学者纷纷向司法鉴定主管部门建议，区分刑事案件和非刑事案件，分别制定司法会计鉴定技术规范。产生这一动议的学术原因与学者们仍然坚持舞弊审计理念有关。学者们认为经济犯罪大都会涉及财务会计舞弊，而需要单独制定刑事案件鉴定标准来规范“舞弊鉴定”的操作，而在民事、行政案件中，财务会计问题可能就是争议焦点，适合单独制定不包括舞弊审计对策的司法会计鉴定技术规范。这一动议并不符合法律和法理，因为任何司法鉴定的任务依法都是为了解决案件涉及的“专门性问题”，舞弊（性质）的认定在诉讼中显然属于法律问题，而非“专门性问题”，且舞弊（事实）的认定还会涉及自由心证——这可是法官的权力。这个例子表明，司法会计学研究对象问题，并非仅是学术观点争议问题，其最终会影响到司法会计专用标准的制定和司法会计实践。

由于没有资料可参照，笔者在研究基本理论的初期也采用了“舞弊审计”理念设计理论体系，但很快发现此路不通：如果司法会计就是舞弊审计，那就直接使用现成的舞弊审计理论即可，没有必要再单独研究司法会计理论，顶多是在舞弊审计理论基础上研究如何规范审计主体在诉讼中的行为即可（目前英美法系国家的舞弊审计理论和法庭会计理论都是采用的这个路子）。采用“舞弊审计”理念的另一个结果是：将司法会计学的主要研究对象理解为司法会计师执业活动（即司法会计职业规范）。笔者后来采用了规范性研究方法探求司法会计学的研究对象的结果是：将“司法会计活动（规律）”列为司法会计学的主

① “贪污说”主张司法会计鉴定人在鉴定意见中可以就涉案行为的法律定性问题发表意见，“所有权转移说”主张司法会计鉴定人在鉴定意见中可以就涉案行为的法律后果发表意见。其实这两种说法都是基于舞弊审计理念形成的，并对司法会计鉴定实践产生过重大不利影响。随着人们对司法会计鉴定对象（财务会计问题）的认识趋于统一，这两种观念和做法已被淘汰，但其对理论研究、标准制定、司法实践的影响依然存在，并成为一些“争论”产生的思维根基。

② 按照直言证据规则，英美法系国家的专家证人必须出庭，接受法庭各方的询问。

要研究对象,同时将司法会计师职业作为附带研究对象。现在看来,这样做的好处是:司法会计活动的外延会随着社会发展而扩充,将“司法会计活动”作为该学科的主要研究对象,可以避免不断调整基本概念。对主要对象“司法会计活动”的研究,是为了解决司法会计活动是什么、如何实施等诉讼对策、鉴定规程等技术层面的问题;附带的“司法会计师职业”研究则主要解决司法会计师做什么、怎么做的执业要求方面的问题。这种主要研究对象和附带研究对象的“顶层设计”,不仅为提出由司法会计基本理论、司法会计对策理论、司法会计鉴定理论、司法会计师业务理论构成的学科理论体系奠定了学术基础,也为司法会计师执业准则的系统研究提供了理论依据。其实这种做法并非笔者原创,而是借鉴了很多学科理论的设计方法。比如:会计学主要研究会计活动,同时附带研究会计师执业问题。前者主要研究会计活动是什么、如何实施等会计确认、计量、披露等技术层面的问题,是形成会计准则、会计制度的理论来源;后者则主要研究会计师做什么、怎么做等执业问题,是形成会计师职称、岗位责任等规范的理论来源。如果把会计学研究对象限定在职业研究范围内,则会计学会发展成为职业学说,而非经济管理之说。

三、关于财务与会计的划分问题

财务与会计的划分问题,原本应当是工商管理学的研究范围,司法会计学只是应用其研究成果来解决本专业的理论和实务问题。财务是指能够用(货币)价值表现的经济活动,而会计则是利用专门方法对经济活动进行反映、控制和监督的经济管理活动。这是工商管理学界中早已形成的定论。当依据这一定论所形成的司法会计理论研究成果公布后,工商管理(主要是会计)专业的司法会计研究者首先提出了异议。他们认为财务与会计之间没有区别或者根本不需要区别。笔者研究这类异议时发现,我国大学工商管理专业在上世纪80年代后的教学中,虽然教科书中有“财务”的基本概念,但好像一般不作为重点概念讲授。同时,在专业课程方面,将“会计分析”改称“财务管理”,将核算经济活动的会计课程改称“财务会计”。这使得一些学习者产生了误识:一是,误将“财务”理解为了“财务管理”;二是,误将财务、会计这两个概念并列为一个会计概念来理解。这样一来,司法会计理论研究中提出的下列涉及财务会计划分的专业概念和观点就很难被接受了:

(1)财务事实与会计事实,合并称为“财务会计事实”——查明涉案财务会计事实是主要司法会计活动的目的;

(2)财务错误与会计错误,合并称为“财务会计错误”——这是两类特殊的财务会计事实;

(3)财务资料(证据)与会计资料(证据),合并称为“财务会计资料”(财务会计资料证据)——这些资料和证据既是司法会计检查、检验的对象,也是司法会计文证审查的对象;

(4)财务特征与会计特征,合并称“财务会计特征”——这些特征提示了司法会计活动的科学性;

(5)财务问题与会计问题,合并称为“财务会计问题”——这两类问题构成了司法会计鉴定的两类对象。

由于无法理解上述概念及其所形成的理论,有研究者便拿出工商管理界“大财务”与



“大会计”的争论说事。^①认为人家工商管理学界都没有理清财务与会计的关系,司法会计理论研究中何必多此一举。而事实上,由上述概念形成的财务会计事实、财务会计错误、财务会计资料证据、司法会计科学依据、司法会计鉴定范围等理论,已经成为司法会计基本理论的主要组成部分,并成为相关司法会计对策、司法会计鉴定、司法会计师业务等实务理论的基础根据。

一则,财务事实与会计事实是涉及财务会计业务案件中的两种性质和内容不同的事实,两者在主体、标准、行为、过程和结果等方面都有着明确的差异。司法会计从理论上搞清楚二者的差异,是为了研究不同案件事实的证明规则和证据规格,进而为研究证明不同事实所需的司法会计对策奠定了理论基础。

二则,财务会计错误是一种特殊的财务会计事实,即财务错误属于财务事实的组成部分,而会计错误则是会计事实的组成部分,同时这两类错误事实可能会单独或共同存在于同一案件中。司法会计理论上明确二者的差异,是为了研究各类错误的成因、形态、后果,进而根据不同错误的证明机制研究司法会计对策等实务问题。

三则,财务会计资料是财务会计事实发生时所形成的财务会计记录的载体。其中,财务资料是在财务活动中形成的,对财务事实有着直接证明意义;会计资料则是在会计活动中形成的,对会计事实有着直接证明意义,并对财务事实有着间接证明意义。司法会计理论上明确二者的差异,是为了研究其各自的证明范围、证明程度等证明力问题,进而提出财务会计资料证据的识别分工原则、发现及取证对策、司法会计鉴定证据等操作理论。

四则,财务会计特征是指财务会计活动的特征,司法会计理论上基于司法鉴定同一认定原理,分别归纳了财务特征(资金运动的规律性和财务关系的相对稳定性)、会计特征(会计核算的特定性及其相对稳定性),进而揭示了各类司法会计活动的科学性,并为司法会计鉴定方法的研究提供了科学依据。

五则,财务会计问题是对案件涉及的财务问题和会计问题的统称,它们构成了司法会计鉴定的对象,即通过司法会计鉴定所要解决的“专门性问题”的类型。其中,司法会计鉴定实务中的大部分鉴定对象都是财务问题,而涉及会计问题的鉴定仅占很少一部分。司法会计基本理论研究中划分财务问题和会计问题,主要是为了研究不同问题的鉴定路线、鉴定规程以及鉴定意见等实务操作问题。

四、关于司法会计主体与司法会计师执业范围问题

司法会计主体,是指启动、决定、主持、实施司法会计活动的单位和个人。基于司法会

^① 所谓“大财务”是指,财务包含了会计,主张会计专业应当划入财务管理专业;所谓“大会计”则是指,会计包含了财务,因而财务管理专业应当划入会计专业。这种争议还被冠以了“不同学派”之争的名堂。其实这种争论并非是“学术理论之争”,而是财经院校中的“专业之争”。因为从学术角度看,两者所针对的并非是同一“财务”概念。其中:“大财务”观点是将“财务”阐释为财务管理,由于会计属于财务管理的工具,其也就成为“财务”的“组成部分”;“大会计”观点则是从财务原定义角度阐释“财务”概念的,由于会计确认、计量、披露的对象是财务活动(经济活动),所以会计反映、监督、控制所有的财务活动,财务也就应当成为会计的“组成部分”。前者的错误在于混淆了财务与财务管理的概念,后者的错误在于把会计的对象当成了会计本身。但无论如何,这种争议都不会影响司法会计理论上对财务、会计基本概念的应用。

计活动属于法律诉讼活动的观念,司法会计主体问题显然应当由诉讼法律规定。按照我国目前诉讼法律规定的精神,司法会计活动的启动主体包括了当事人和诉讼机关,决定主体是法院、检察院、公安等诉讼机关,具体主持、实施司法会计活动的主体,则基于诉讼权力的分配原理作了不同规定。比如刑事诉讼中的勘验检查、证据审查等涉及诉讼权力运用的诉讼主体,被限定为侦查、检察和审判人员,但同时可以指派、聘请“有专门知识的人”参与(了解案情的人经允许也可以参与);而鉴定等涉及解决专门性问题的诉讼权利运用情形中,实施主体则单独赋予了“有专门知识的人”。基于法律规定的精神,当事人可以申请启动司法会计活动,决定主体则只能是诉讼机关及其权力行使者,而具体司法会计活动的主持者和实施者则包括了侦查、检察、审判人员等具备诉讼权力的人以及“有司法会计专门知识的人”。具体地讲,司法会计检查、司法会计文证审查应当由具备诉讼权力的人实施或主持实施,“有司法会计专门知识的人”则“可以”参与实施;司法会计专项检验、司法会计鉴定、财务数据测算、司法会计专家出庭活动,则只能由“有司法会计专门知识的人”实施,并提供相应的意见。这里的“有司法会计专门知识的人”从职业类型上讲,不仅是指司法会计师,会计师、审计师、注册会计师、大学教师等职业人同样可以依照诉讼法定程序成为司法会计活动的实施者。这样一来,司法会计主体如果从职业类型方面讲,显然无法采用一个名词进行概括,因而在一些司法会计基本概念中未表述具体主体。这一做法也引发了争议:有学者认为司法会计活动的基本概念中不能缺少主体,但提出这一异议的学者也无法在基本概念中说清楚主体的具体类型,只能用“特殊主体”或“特定主体”来代替。

当然,按照职业理解形成的司法会计基本概念中,会将“司法会计”列为唯一主体,也引发司法会计主体问题方面的争议:司法会计主体是否仅限于司法会计师。很多研究者都会把司法会计活动解释为司法会计师的“专营业务”^①,其他职业的人实施同样性质的活动都不能被称之为“司法会计活动”。这样一来,司法会计主体只能是司法会计师了。产生这一认识的原因很简单,即将“司法会计”理解为职业“司法会计师”,那么“司法会计活动”也就被解释为由司法会计师所从事的活动。基于这种基本概念上的认识差异,理论界又产生了一些新的“观点”,进而次生了一些争议。一方面,有学者主张按照司法会计执业范围来定义司法会计基本概念,将司法会计师的所有执业活动都视为司法会计活动,这在一些地方的实践中表现为司法会计师接受非诉讼业务时,也出具《司法会计检查报告》或《司法会计鉴定书》^②。另一方面,一些学者将国外法庭会计师执业活动与国内司法会计活动概念进行比较,得出了国外法庭会计范围大于国内司法会计范围的错误结论,而实际上国内外司法会计师(法庭会计师)的实际执业范围基本相同。

有关司法会计师执业范围方面的最初争议在于:司法会计师是否能够受理司法会计

① “专营业务”是指依照法律规定只能由特定职业执行的业务,如“上市公司报表审计”是注册会计师的“专营业务”。一些研究者试图将司法会计业务确定为司法会计师的法定“专营业务”,这种想法对司法会计师队伍的发展肯定有好处,但在法律和法理上则是行不通的。

② 根据全国人大常委会《关于司法鉴定管理问题的决定》第一条规定精神,司法鉴定一词中的“司法”是指诉讼活动,因此,司法会计师在执行诉讼以外的审计、会计鉴定等非诉讼业务中,其所出具的专业文书名称则不应当冠以“司法”二字,可以出具审计报告、查账报告、会计鉴定书等。



鉴定以外的诉讼业务。这一争议主要由对司法会计鉴定含义的认识不同所致。在“一元”理念下,司法会计师进行的所有诉讼业务都被视为司法会计鉴定,因而检察机关的这项工作当时也就称之为“司法会计鉴定工作”,如果司法会计师在受理鉴定前参与了司法会计检查等活动,则被称之为“提前介入”。在“二元”司法会计理论中,司法会计鉴定被明确为鉴别、判断涉案财务会计问题的活动,司法会计师参与司法会计检查、司法会计文证审查或者实施专项检验、财务数据测算以及作为专家辅助人出庭等诉讼活动,均不属于司法会计鉴定。检察机关后来采纳了“二元”理论观点,于1993年将“司法会计鉴定工作”改称为“司法会计工作”,进而在扩大司法会计师执业范围的同时,也进一步明确了司法会计鉴定范围仅限于解决涉案财务会计问题,这使得司法会计鉴定活动步入了专业化发展轨道。

后来的争议焦点在于:司法会计师能否从事司法会计活动以外的专业活动。其实这只是理论(或理念)上的争议,因为早在上世纪90年代我国司法会计师就开始承担了大量的非诉讼业务。在这一点上,国内外司法会计师几乎没有差异。道理很简单,基于司法会计师的职业素养,司法会计师肯定能够承担起诉讼以外的诸如舞弊审计(调查)、舞弊诊断、非诉讼会计鉴定、经济纠纷调解、担任特别顾问等社会活动,且中外司法会计师(法庭会计师)多年来也一直实际从事着这些活动。比如:笔者作为司法会计师曾经参与过审计署、审计局组织的政府审计,也参加过对一些单位的舞弊审计。但秉持严格的职业划分理念的研究者则不这么认为,在他们看来:这些诉外活动都应当由其他特定的主体执行,司法会计师不能从事这些与“司法会计”无关的社会活动,否则就是“不务正业”。这类观点实际上是将社会活动与相关的社会职业给特定化了,而没有观察到不同职业的执业范围交叉现象。司法会计师是以从事司法会计活动为主业的职业,显然是司法会计活动的重要主体之一。但是,一类职业人的执业范围与其名称并无必然的关系,比如司法会计师执行诉外业务并不违反相关法律规定。其实,很多看似专业的社会活动也并不一定都是由特定职业的人实施。比如:会计师是以会计活动为主业的,但这并不影响会计师从事一般审计、财务活动;执业经理人可能并不具备会计师执业资格,但其也必须依法在会计报表上签字,进而成为会计活动的主体。这个道理应该是很浅显的,也是社会生活中的常见现象,但具体到对司法会计执业范围问题的认识时,却引发了上述无谓的争议。

五、关于司法会计理论体系设计问题

基于对司法会计基本概念的不同解释,中外先后出现过不同的司法会计理论体系的设计思路,主要有:按舞弊审计及职业理念设计、仿照会计学科体系设计和按照主要司法会计活动的类型设计。

按照舞弊审计及职业理念设计的理论体系内容主要包括:司法会计概念、舞弊原理、舞弊预防、舞弊调查以及各类案件的司法会计鉴定(法庭会计专家报告与出庭)。这是中外都存在的影响甚广的一种理论体系的设计方法。按照这一思路出版的教科书中,除舞弊审计(含损失计量)外,提出了司法会计(法庭会计)概念、专家报告和出庭规范等理论研究成果,但都没有形成独立于舞弊审计理论之外的司法会计学科理论。

按照会计学科体系设计司法会计理论体系,主要设想是有司法会计概念、各类会计(工业、商业、金融、税务等)的司法会计鉴定、各类案件的司法会计鉴定。这种设计仅停留

在设想阶段,未能形成系统的理论成果。

按照主要司法会计活动类型设计的司法会计理论体系,包括司法会计基本理论、司法会计对策理论、司法会计鉴定理论、司法会计师业务理论四个分支系统理论。这种设计方法已经形成了独立于舞弊审计理论的司法会计学科体系,并提出了系统的司法会计师执业规范的理论研究成果。显然这种理论体系设计更符合司法会计专业的发展规律。

目前国外主要是采用第一种设计理论体系的思路形成教科书,国内的教科书曾经也是以第一种思路居多,但采用第三种设计思路的教科书已成为国内的主要发展趋势^①。

六、关于司法会计鉴定对象与范围

司法会计鉴定的对象是指司法会计鉴定的指向问题,是阐释司法会计鉴定基本概念时所必须明确的基本问题之一。历史至今,对司法会计鉴定对象的表述主要有会计资料、财务会计资料、财务事实、财务会计事实、会计问题、财务会计问题等等。这些对司法会计鉴定对象的表述各有其理论和实务来源。根据来源不同,大致可分为两类:资料或事实说、问题说。

(一)“资料或事实说”的理论和实务根据

“资料或事实说”的理论根据是我国传统的司法鉴定客体(对象)理论(这一理论形成于上世纪50年代或更早一些)。最初的表述中并没有涉及“司法鉴定对象”这一称谓,而是把司法鉴定的指向称之为“鉴定客体”。所谓“鉴定客体”是指“在民事案件或刑事案件中,能据以证明案件一定事实真相的客体物”^②;有的专业书籍中则更加“具体化”,例如:“法医学的研究对象是司法工作中需要进行专门技术鉴定的尸体、活体(人身)和物证。”^③到了上世纪90年代末,有教科书中对司法鉴定对象、司法鉴定客体作了不同的描述:“司法鉴定对象,是指诉讼过程中需要鉴定人进行鉴定的,与案件有关的人、事、物,即作为鉴定主体行为目标的人、事、物”^④;“司法鉴定客体是指作为鉴定主体行为目标的‘人、事、物’”,二者的区别在于鉴定对象比鉴定客体的范围要宽泛一些,它不仅包括客体物及其物质现象的本身,还包括客体物反映形象客体物复制品以及客体物的物质现象。^⑤这类表述在涉及鉴定对象与鉴定客体关系时并未提出本质差异,但在表述司法鉴定的指向方面还是具有一致性的,即人、物、事及其复制品、现象等。由于司法会计鉴定本身不涉及“人身”,因而将“物”(资料)和“事”(事实)作为鉴定对象(客体),这就形成将案件涉及的财务会计资料、财务会计事实作为鉴定对象的理论根据。

从实务基础看,如果查一下我国多年来司法会计鉴定案例,可以发现鉴定事项(“委托要求”)中按照“资料或事实说”形成的表述可谓比比皆是。例如:对某某(案发)单位的会

① 这里需要特别说明的是:学界(主要是会计学界)的一些学者,以引进英美法系国家“forensic accounting”的“先进理念”为由,再次在国内推行第一种设计理念。但十多年过去了,所发表的书籍、文章仍然是以舞弊审计理论为主(外挂司法会计鉴定)的我国历史上存在过的理论模式。

② 金光正:《司法鉴定学》,中国政法大学出版社1988年版,第28页。

③ 郑钟璠主编:《法医学》,法律出版社1982年版,第2页。

④ 邹明理主编:《司法鉴定》,法律出版社1999年版,第4页。

⑤ 邹明理主编:《司法鉴定》,法律出版社1999年版,第26页。