



法务会计学

FAWU KUAIJI XUE

岳泽军 董淑兰 著

东北林业大学出版社

法 务 会 计 学

岳泽军 董淑兰 著

东北林业大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

法务会计学/岳泽军, 董淑兰著. —哈尔滨: 东北林业大学出版社,
2005.4

ISBN 7-81076-717-8

I. 法… II. ①岳… ②董… III. 司法-会计学 IV. D918.95

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 037825 号

责任编辑: 卜彩虹

封面设计: 彭宇



NEFUP

法务会计学

Fawu Kuaijixue

岳泽军 董淑兰 著

东北林业大学出版社出版发行

(哈尔滨市和兴路26号)

哈尔滨工业大学印刷厂印装

开本 850×1168 1/32 印张 8.75 字数 219 千字

2005 年 4 月第 1 版 2005 年 4 月第 1 次印刷

印数 1—1 000 册

ISBN 7-81076-717-8

F·171 定价: 26.00 元

前 言

近年来，随着经济的蓬勃发展，会计改革成绩显著，但是在实践中，被称为“全球”性的财务造假、会计信息失真等问题一直困扰着会计界，特别是由此引发的法律诉讼案件也愈演愈烈，如我国第一例证券市场民事侵权赔偿案——“渤海集团民事侵权案”，就是因“财务报告中是否存在虚假数据”、“赔偿损失如何计算”、“原告损失与被告的违规行为是否有必然的因果关系”等问题，至今仍存在广泛的争议。这些财务造假案所引发的法律问题、会计问题也越来越引起人们的重视。法律诉讼中涉及的相当复杂的会计专业问题由于具有很强的专业性，在一定程度上超出了法律人员的相关专业能力的范畴（如财务舞弊的认定，给受害者造成的损失的计量等）。《法务会计学》一书正是针对目前市场经济中法律与会计相交叉的一些问题而编写的。

法务会计是以法律法规为依据，以财务会计资料及其他相关资料为对象，由法务会计人员对委托方（主要是指有关的法律部门或者受害人等）的委托业务提供审核（或鉴定、调查、咨询、复核）服务，并提出法务会计审核（或鉴定、调查、咨询、复核）结论，据以解决经济纠纷或法律诉讼活动中出现的法律与会计的一些交叉问题。法务会计学是由此而产生的一门应用型的边缘学科。

本书主要的研究内容和创新点是：

1. 结合法务会计的产生和发展历程，探讨了法务会计的含义、法务会计的研究对象和任务，对法务会计与其他相邻学科之间的关系做了阐述，构建了法务会计准则体系，并对其内容作了

研究。

2. 通过对法务会计学的研究对象、法务会计工作的指导思想 and 基本原则、法务会计业务的基本前提、法务会计业务工作的组织和方法的研究，总结出法务会计学的一般原理。

3. 在对法务会计基本理论研究的基础之上，运用法务会计理论对具体实务的处理进行了研究，包括对财务会计资料及财务会计六大要素的审查内容和方法，并且结合实务当中的一些财务舞弊案件予以论证。

4. 探讨了法务会计报告书的名称和内容及其应用、管理，并对法务会计人才的培养做了初步研究等。

本书由中国会计准则咨询专家、省部级重点学科带头人、东北林业大学教授、博士、博士生导师、哈尔滨工业大学管理科学与工程博士后流动站研究人员岳泽军与东北林业大学研究生、黑龙江八一农垦大学副教授董淑兰合著。其中：第三、四、五、七章由岳泽军执笔，第一、二、六、八章由董淑兰执笔。

目前法务会计学的研究仍然处于不断发展与完善之中，仍有许多问题需要我们去研究、探索，而且由于作者的水平所限，书中的不足之处在所难免，恳请广大读者批评指正，以便再版时进行修订。

作者

2005年1月

目 录

第一章 绪 论	(1)
第一节 法务会计产生的背景及其发展	(1)
第二节 法务会计产生和发展的必要性	(5)
第三节 法务会计的含义	(8)
第四节 法务会计的对象和任务	(16)
第五节 法务会计与相邻学科的关系	(20)
第六节 法务会计准则	(27)
第二章 法务会计的一般基础知识	(34)
第一节 法务会计的对象、要素和会计等式	(34)
第二节 法务会计的基本前提和一般原则	(39)
第三节 复试记账	(49)
第四节 会计凭证和会计账簿	(56)
第五节 主要经济业务的会计核算	(67)
第三章 法务会计业务的一般原理	(79)
第一节 法务会计业务的对象	(79)
第二节 法务会计工作的指导思想和基本原则	(85)
第三节 法务会计业务的基本前提	(88)
第四节 法务会计工作组织	(95)
第五节 法务会计工作的方法	(98)
第四章 财务会计资料的审查	(116)
第一节 财务会计资料的审查方法	(116)
第二节 原始凭证的审查方法	(118)
第三节 记账凭证的审查方法	(131)

第四节	会计账簿的审查方法	(138)
第五节	财务会计报告的审查	(146)
第五章	资产的审查	(151)
第一节	流动资产的审查	(151)
第二节	非流动资产的审查	(173)
第六章	负债和所有者权益的审查	(191)
第一节	流动负债的审查	(191)
第二节	长期负债的审查	(201)
第三节	所有者权益的审查	(205)
第七章	营业收入、成本、费用和利润的审查	(216)
第一节	营业收入的审查	(216)
第二节	成本、费用的审查	(221)
第三节	利润的审查	(232)
第八章	法务会计报告书及法务会计人才的培养	(241)
第一节	法务会计报告书的名称和内容	(241)
第二节	法务会计报告的应用和管理	(258)
第三节	法务会计人才的培养	(265)
第四节	法务会计人员常用的工作表	(269)
参考文献		(273)

第一章 绪 论

第一节 法务会计产生的背景及其发展

一、法务会计的产生背景

从世界范围来看,法务会计的产生可以追溯到1824年在苏格兰的格拉斯哥(Glasgow)刊登的需求有关法务会计人员的广告,仲裁机构、法院等也常常需要这一类特殊的会计人员。在19世纪早期,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。法务会计最初称作调查会计,美国国家税务局采用了许多适应于法庭的技术,如用净值法来侦查逃税者。美国国税局曾雇佣这些特殊的会计人员控告著名的奥·卡朋犯罪集团偷逃税款,结束了这一犯罪集团的犯罪生涯。在第二次世界大战时期,美国联邦调查局雇佣了500多名会计人员作为法官,从1940年12月6日到1941年6月24日,这些特殊的“侦探”检查和监控了大约54亿美元的交易。20世纪80年代后,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。近年来,财务造假及财务欺诈案件屡禁不止,这更增加了社会对法务会计人员的需求。1992年普华永道的法务会计人员已经达到了500人;Coop & Lybrand的法务会计人员1996年达到了380人;美国联邦调查局在1997年拥有法务会计人员460人,是1992年时的两倍。

二、法务会计的提出

“法务会计”的提法是 1946 年纽约会计人员 Maurice E. Peloubet 第一次在一篇名为《法务会计：在当前经济中的地位》的论文中首先提出来的。1982 年，Francis C. Dykeman 编著了《法务会计：作为专家证人的会计人员》一书，再一次提出“法务会计”的概念。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》，提出注册会计师诉讼服务的六个领域：赔偿金、反托拉斯分析、会计业务、评估、普通咨询与分析，也渗透出“法务会计”的含义。1988 年，出现了关于法务会计的小说（如 Iris Weil Collett 的《与金色尖塔对话》）。

三、法务会计的发展

（一）法务会计在美国的发展

1988 年，美国北达科他州立大学法务会计教授 Joseph T. Wells 在德克萨斯州的澳斯汀成立了美国注册欺诈检查人员协会。目前该组织会员人数超过 26 000 名，主要致力于反欺诈和白领犯罪，该协会不仅为会计人员提供注册欺诈检查人员的考试与培训，同时还进行相关的学术研讨活动。随后美国全国法务会计人员协会（NAFA）成立，其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。1992 年，Robert L. O'Block 博士成立了美国法务检查人员协会（ACFE），出版发行了同业评论期刊《法务检查人员》。ACFE 目前共有 12 个法务委员会，其中的美国法务会计人员委员会成立于 1997 年 3 月。美国路易斯安那州立大学会计学教授 D. L. Crumbley 在 1993 年建立了一个“文学作品中的法务会计人员”的专业网站。他从 20 世纪 80 年代开始从事法务会计工作，并开始进行文学创作，通过主人公的经历教授学生法务会计知识，至今他已完成了 12 部有关法务会计人

员历险经历的小说。2000年, 法务会计专业性期刊《法务会计: 审计、欺诈行为、税务》开始出版发行。经过多年的发展, 目前AICPA的诉讼与纠纷附属委员会颁布了多项实务帮助及特别报告帮助, 如《提供诉讼服务》、《AICPA职业准则在诉讼服务中的应用》、《在诉讼服务中的利益冲突》、《诉讼服务中的沟通理解: 从业信函、在诉讼及纠纷服务中的欺诈调查》、《提供破产和重组服务》、《执行忠实于现有经济状况的评价》、《计算在个人伤害和非正常死亡及劳动不平等待遇中的损失》、《可选择纠纷解决服务》、《知识产权估价和计算无形损失》等。

(二) 法务会计在加拿大、澳大利亚、英国等国家的发展

加拿大、澳大利亚、英国等国家主要的注册会计师协会纷纷成立特别小组加强法务会计的研究, 并为法务会计业务提供指导和帮助。

加拿大注册会计师协会(CICA)自1998年成立优秀法务会计联盟(the IFA Alliance)以来, 在国际仲裁、法务会计人员应有的知识及角色、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。此外还进行专门的法务会计专家认证(CA·IFA), 目前已有200名成员得到认证。

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。CPA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, 他们主要是对产生怀疑的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。澳大利亚特许会计人员协会(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月专门通过了法务会计准则 APS11 号以及 CPA Australia 联合研究的指南 2——法务会计 (GN2)。

在英国的英格兰及威尔士特许会计人员协会成立了诉讼支持小组 (LSG), 为法务会计指供诉讼服务的指导和帮助。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。

目前至少有 20 所大学 (学院) 提供法务会计教育, 如加拿大的优秀法务会计联盟 (the IFA Alliance) 与多伦多大学的罗特曼管理学院以及蒙特利尔的 école des Hautes études 商业语言学校创办的法务会计专业班, 专业学习班第一期在 2001 年开始, 于 2003 年毕业。澳大利亚特许会计人员协会 (ICAA) 与澳大利亚的莫纳什法学院的法务研究国际学会及澳大利亚辩护协会 (AAI) 合办的法务会计硕士研究生学位证书课程也于 2002 年 7 月开课。

在中国, 法务会计只是在近几年才被提出来的, 因此目前对它的研究还比较少。盖地 (1995) 较早地介绍了法务会计的基本含义和国外的研究状况; 喻景忠 (1999) 对法务会计产生的必要性、理论结构以及对专业人才素质的要求进行了讨论; 李若山 (2000) 分析了法务会计的定义、特点、功能及其对我国未来会计的影响; 黄申 (2000) 对会计法学与法律会计学的内涵展开了探讨, 并将后者划分为司法会计和法务会计两个分支, 并进一步分析了两个分支在立场、目的与作用的时间、场合和结果等方面的区别。这些研究对于传播新学科知识、推动系统的研究工作起到了积极作用。但是, 他们对法务会计的研究及发展并没有提出有指导意义和可操作性的建议和规划。从我国对法务会计的研究看, 多数研究者都认为要加强法务会计的研究, 认为法务会计是 21 世纪非常有前景的行业, 但没有提出如何来研究, 应研究什

么问题来切实推动我国法务会计的发展。我国会计行业最大的职业团体——中国注册会计师协会所颁布的审计准则也没有关于法务会计业务的指导和规定。

第二节 法务会计产生和发展的必要性

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；市场在交换中是互利的等价交换；资源主体具备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综合性人员，他们为追偿权利人的合法权利提供了效益保障。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，法制建设的逐渐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弊端的要求

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、条件禀赋等自然条件，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，代理人自然地掌握着企业的生产经营管理权，却不承担企业的盈亏结果，而委托人失去了对企业的生产经营管理权，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或利益驱动的结果，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制造了各种可乘之机。

近些年来财务造假、财务舞弊等违法活动日趋增多，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，查错防弊已经不是工作重点。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，即法务会计。

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动作规则，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，近年来美国安然事件、世通公司、施乐公司等一系列事件的发生，使世界各国更加重视经济舞弊现象，据“美国新闻和世界”报道（U.S. News and World Report, 2002.2.8），法务会计是美国最保险的八个职业之一。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环节，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，因为比较优势才能使各经

济主体在交易中占有利地位，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。法务会计人员具有鲜明的知识结构，他们就像一个四周笼罩着光环的三层金字塔，最底层，也是最大的一层，是坚固的会计学知识背景；中间较小的一层是对审计、风险评估和控制及欺诈的调查；顶尖最小的一层是对法律环境的正确认识；外层的光环则是一系列强有力的写作及沟通技巧。这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。

第三节 法务会计的含义

一、当今各国对法务会计含义的解释

1. 美国对法务会计的解释

法务会计在美国的发展最早，美国注册会计师协会很早就对法务会计业务进行了规范及指导。1986年，美国注册会计师协会首先在《咨询实务帮助7——诉讼服务》中定义了注册会计师在诉讼服务中的角色，描述了从事服务的种类，而且提供了从事相应业务的从业合同、工作计划、报告及一系列的法律条文。1993年对此又进行了修订（Practice Aid 93-4），认为：在从事诉讼服务过程中，注册会计师分析事实真相，在特定的环境下形成推定，并以发表意见的形式解释事实和推定。注册会计师从事诉讼服务有两种角色：一种是作为咨询顾问向聘用他们的法律人员

解释他们的发现及结论；另一种是作为专家证人，他们发表意见来帮助办案人员（如法官、陪审团、调解者、仲裁人等）理解非常复杂或专业性的问题。修订后的实务帮助认为：将会计理论、原则和准则应用于涉及法律纠纷的事实或推定称为法务会计，它包括会计学的每一分支学科的知识。AICPA 在 2002 年 6 月颁布了诉讼服务职责公告第 1 号，提出了从业者在诉讼服务中的责任，代替了原有的《咨询服务特别报告 93-1》（注册会计师职业准则在执行诉讼服务中的应用）。该公告总结了从业诉讼服务人员的角色、提供的服务和任务，认为从事诉讼服务人员的角色包括：专家证人，指为审判人员提供关于事实观点证据的人；咨询顾问，指对案件的事实、战略和相关问题提出建议的人；其他人，指作为多种不同的角色，包括审判人员、调解人等。所提供的服务及产品包括：计算或评估经济损失及丧失利益的赔偿；咨询或验证关于职业准则和其他会计责任问题；交易估价；主动或被动的欺诈调查；破产前后的重组、偿还能力分析和清算咨询；特殊会计业务，如追查、重构企业和现金流量分析；涉税问题的评估与分析；离婚财产分割的评估与分析；合同成本收益的评估与分析；历史成果的评估与分析；反托拉斯和其他企业合并的评估与分析；建筑施工与环境纠纷的评估与分析；停业或其他类型保险赔偿的评估与分析。诉讼服务从业人员的任务包括：鉴别问题；寻找其他专家；寻找事实；分析；查找援助；资料管理；结算帮助；专家证词；解释适用法律及证词；诉讼后的支持（如会计服务和资金管理）；谈判；仲裁；调解；培训。其他诉讼服务通常不包括，但可能包含如下业务：鉴证、评论、编制（如预算）。

澳大利亚特许会计人员协会（ICAA）在 2002 年颁布的《法务会计准则公告 APS11》指出，“该公告仅限于法务会计服务的专业方面，以区别于由法律和其他机构所赋予的任何责任”，为

这样的目的，法务会计服务只在以下方面提供专业服务（但不是法律人员服务）：

第一，帮助或建议客户从事涉及以下财务调查的会计服务的任何方面：经济损失数量；股金及其他资产的估价；违背职业准则或相关公司法或证券法；欺诈；其他调查工作等。

第二，为解决纠纷或诉讼，在法庭上或其他裁决机构面前表达分析的结果，并作为证据。

本准则的法务会计服务不包括作为仲裁者、调解人或类似角色的服务。

2002年6月，ICAA又颁布了《指南说明GN2——法务会计》，认为法务会计人员有两种角色，即“独立会计专家”和“顾问会计专家”。

“独立会计专家”的首要职责是：在超出法官的知识、技能和经验的专业领域，依靠专门知识技能为法庭在诉讼中提供意见或解释事实信息；他们的首要职责是对法庭而不是对他们的客户负责；他们在任何时候所作的工作，包括发表作为证据的意见，都要对法庭负责；“独立会计专家”负有专家证人的一般职责，即遵守澳大利亚联邦法院1998年9月15日公布的在联邦法院诉讼中的专家证人指导方针中专家证人的一般职责——专家证人最重要的职责是帮助法庭解决相关专业领域的问题；专家证人不是任何一方的辩护人；专家证人极为重要的职责是对法庭而不是对雇佣人员负责。另外GN2还指出，“独立会计专家”不能做任何损害、削弱或可能削弱专家在法庭上的职责或专家的独立性和完整性的事情。

“顾问会计专家”提供一系列包括评估纠纷中的各方优势劣势的服务，以及在制定解决纠纷的战略措施中给予帮助，使客户利益最大化。“顾问会计专家”的角色任务与“独立会计专家”是完全不同的，因为“顾问会计专家”的首要任务是对客户而不