

司法会计

理论与务实

牟文华 著



 中国言实出版社

司法会计理论与实务

牟文华◎著

 中国言实出版社

图书在版编目 (C I P) 数据

司法会计理论与实务 / 牟文华著. — 北京 : 中国言实出版社, 2015.9

ISBN 978-7-5171-1487-1

I. ①司… II. ①牟… III. ①司法会计学 IV. ①D918.95

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 210429 号

责任编辑: 史会美
出版发行: 中国言实出版社

地址: 北京市朝阳区北苑路 180 号加利大厦 5 号楼 105 室
邮编: 100101

编辑部: 北京市西城区百万庄大街甲 16 号五层
邮编: 100037

电话: 010-64924853 (总编室) 010-64924716 (发行部)

网址: www.zgyscbs.cn

E-mail: zgyscbs@263.net

经 销: 新华书店
印 刷: 武汉市江城印务有限公司
版 次: 2015 年 9 月第 1 版 2015 年 9 月第 1 次印刷
规 格: 880×1230 毫米 1/32: 7 印张
字 数: 140 千字
定 价: 25 元 ISBN 978-7-5171-1487-1

前言

司法会计学，是集法学与会计学的相关知识于一体的交叉应用型学科，具有很强的理论性和实践性。我国司法会计理论研究起步较晚，目前尚未形成公认的、普遍认可的理论体系，因此，本书没有形成鸿篇巨制，而只是介绍了司法会计的一部分理论与实务的内容，希望能对读者的后续研究，起到抛砖引玉的作用。

本书在概括介绍司法会计的基本理论、会计学的基本原理的基础上，重点突出介绍司法会计检查理论和司法会计鉴定理论，并结合实际探讨了司法会计学科的发展和司法会计人才的培养问题，采用理论和案例相结合的方式，言简意赅，通俗易懂，希望能给广大读者带来不一样的体会，可为相关从业人员提供阅读参考，希望能为我国的司法会计事业略尽绵薄之力。

由于我国司法会计理论研究起步较晚，司法会计相关法律制度尚不完善，司法会计实务也处于探索实践阶段，再加上其他主客观因素的影响，本书难免存在诸多缺漏与不足，请读者见谅并提供宝贵意见。

2015年5月写于山东济南

目录

前言	/1
----	----

第一章 司法会计概论	/1
------------	----

第一节 司法会计是什么 /2
第二节 司法会计活动的内容 /7
第三节 司法会计活动的特性 /11
第四节 司法会计与审计的比较分析 /16
第五节 司法会计的职能和作用 /22
第六节 司法会计机构和人员 /25

第二章 会计学基础	/31
-----------	-----

第一节 会计概述 /32
第二节 会计要素与会计等式 /36
第三节 会计核算的基本前提 /40
第四节 会计科目与账户 /43
第五节 复式记账原理 46
第六节 会计凭证、会计账簿、会计报表 /50

第三章 司法会计检查	/55
------------	-----

第一节 司法会计检查的目的 /57
第二节 司法会计检查的任务 /61
第三节 司法会计检查的主体 /65
第四节 司法会计检查的内容 /68
第五节 司法会计检查的方法 /71
第六节 司法会计检查的程序 /76

第四章 司法会计鉴定	/89
------------	-----

第一节 司法会计鉴定的产生 /90

第二节	司法会计鉴定的目的与对象 /93	
第三节	司法会计鉴定的特点及其局限性 /97	
第四节	司法会计鉴定的标准 /99	
第五节	司法会计鉴定的证据 /103	
第六节	司法会计鉴定的方法 /105	
第七节	司法会计鉴定人 /117	
第八节	司法会计鉴定的程序 /123	
第九节	司法会计鉴定的特别程序 /134	
第十节	司法会计鉴定的意见 /139	
第五章	司法会计学科	/155
第一节	司法会计学的概念及其学科属性 /156	
第二节	司法会计学科体系 /159	
第六章	司法会计人才培养	/163
第一节	我国司法会计人才培养的紧迫性 /164	
第二节	司法会计本科专业培养模式 /166	
第三节	我国高校培养司法会计复合型人的策略 /169	
第四节	司法会计师——司法会计的社会职业培养模式 /173	

第一章 司法会计概论

任何一门学科的研究，都首先要解决“是什么”的问题，司法会计的研究也不能例外。因此，无论是进行司法会计理论的研究，还是从事司法会计实务的分析，都需要先弄清楚一个问题：司法会计是什么？本章就从这一问题出发，进而对与司法会计内容有关的概念进行阐述。

第一节 司法会计是什么

一、“司法会计”的词义

“司法会计”到底是什么呢？当人们被问及此问题时，可能会有人解释为“司法会计师的工作”或“法律诉讼中的审计活动”或“检察机关的运用会计方法进行的检查活动”。社会各界对此的理解各有侧重点，那么，“司法会计”一词到底是什么意思呢？我们可以从它的历史发展进程来做具体阐释。

“司法会计”^①一词，最早出现于20世纪20年代，是指司法机关所进行的会计方面的工作^②。“司法会计”一词作为大学专修科的名称，是在1941年出现于《朝阳大学》^③。20世纪50年代，我国从苏联引入了“司法会计鉴定”一词^④。直到20世纪80年代以后，国内外才逐渐形成了对“司法会计”一词的系统化的阐释。

顾洪涛：所谓司法会计，是指司法机关在诉讼过程中，为了查明经济案件或其他案件中有关财务会计问题，依据法定程序，指派或聘请具有专门知识的人员，进行审核、检查和验证，并对照法律、法规和一定标准，收集判断并且提供证据的一种诉讼活动^⑤。

① 司法会计 Forensic Accounting（法庭会计）。

② 齐金勃：《论司法会计教材建设》，载《中国司法鉴定》2005年增刊，第66页。

③ 薛君度主编：《朝阳大学》，东方出版社，2001版93页。

④ 张耕主编：《中国政法教育的历史发展》，吉林人民出版社1995年版，第213页。

⑤ 顾洪涛著：《司法会计基础教程》，中国政法大学出版社1995年版，第1页。

王建国：司法会计是司法会计人员根据司法机关的指派、委托或有关诉讼当事人的委托，对经济案件涉及会计事项进行审查检查、鉴定，确认会计事实并依法提供司法会计证据的诉讼活动^①。

王森全：司法会计是指司法会计人员根据司法机关的指派、聘请或有关诉讼当事人的委托，依法对案件所涉及的会计资料、相关财物及其他会计专门性问题进行审查、检查、鉴定，确认会计事实并依法提供司法会计证据的诉讼活动^②。

聂志毅：司法会计是司法机关为了侦查、审理涉及会计事项的的案件，以司法会计检验和司法会计鉴定为基本内容的一项法律诉讼活动^③。

肖琼：司法会计，又称“法庭会计”或“法务会计”，是司法机关为了查明案情，对案件涉及的财务会计资料及相关财物进行检查，或对案件涉及的财务会计问题进行鉴定的方法、手段、技巧和程序的总称^④。

袁泉：司法会计，是指运用有关的司法会计原理和方法，在涉及财务会计业务案件的调查、审理中，为了查明案情，对案件所涉及的财务会计资料及相关财物进行专门检查，或对案件所涉及的财务会计问题进行专门鉴定的法律诉讼活动^⑤。

于朝：司法会计是指涉及财务会计业务案件的调查、审理中，为了查明案情，对案件所涉及的财务会计资料及相关财务数量进行专门检查，或对案件所涉及的财务会计问题进行专门鉴定的法

① 王建国著：《司法会计学》，立信会计出版社 2003 年版，第 47 页。

② 王森全等著：《司法会计》，中国人民公安大学出版社 2005 年版，第 1 页。

③ 聂志毅著：《司法会计学》，法律出版社 2005 年版，第 3 页。

④ 肖琼：《试论我国开展司法会计教育的必要性》，载《北京人民警察学院学报》2006 年第 3 期。

⑤ 袁泉著：《司法会计原理与实务》，中国政法大学出版社 2008 年版，第 3 页

律诉讼活动^①。

俞敏：司法会计是指在涉及财务会计业务案件的调查、审理中，为了查明案情，对案件所涉及的财务会计资料、相关财物、经济活动等进行专门的查验，或对案件所涉及的财务会计的问题进行专门的鉴别的法律诉讼活动^②。

结合上述各位学者对“司法会计”一词的不同看法，笔者重点从“司法会计”一词的构成上，总结出自己对司法会计的理解：“司法会计”一词，是由“司法”和“会计”两部分构成。“司法”指出了司法会计的社会属性，即法律诉讼活动；“会计”指出了司法会计活动所采用的方法，即会计检查、检验、鉴定等技能。因此，笔者认为，司法会计就是指运用会计手段来查明案情的诉讼活动。

司法会计活动本身，需要我们从社会科学的角度的去研究它的规律，同时，司法会计活动的专业化发展，也会催生相应的社会职业与行业，因此，现阶段司法会计一词存在着以下相关的词义：

一是“司法会计学”。司法会计学是研究司法会计活动的规律与方法的学科，是证据法学的组成部分。

二是“司法会计理论”。司法会计理论主要是研究司法会计学的理论构成及发展规律。

三是“司法会计师”。司法会计师是对专门从事司法会计执业活动人员的职业称谓。现阶段，我国的检察机关、会计师事务所、司法鉴定中心都已存在这一职业。

四是“司法会计行业”。司法会计行业是指从事司法会计执业活动的司法会计机构。

从以上分析可以看出，目前我国关于“司法会计”一词的各种引申词义，构成了“司法会计”的词义体系。因此，在不同的场合下，运用“司法会计”一词所表达的含义可能各不相同，这

① 于朝著：《司法会计学》，中国检察出版社 2008 年版，第 11 页。

② 俞敏著：《司法会计实务》，中国法制出版社 2012 年版，第 2 页。

就需要使用者能够准确使用和表达自己的意思，以免引起不必要的误解。

二、司法会计在法律诉讼活动中的作用

司法会计活动属于法律诉讼活动，那么司法会计在法律诉讼活动中起到什么样的作用呢？司法会计活动是法律诉讼活动的全部吗？

要解决以上问题，我们首先需要先来认识一下什么是法律诉讼活动。

（一）法律诉讼活动

法律诉讼活动，是指由诉讼机关主持并依法定程序进行的，由案件当事人和其他诉讼参与人共同参与，以解决案件^①为目的的一类社会活动。法律诉讼活动根据诉讼所要解决的案件的类型不同，可分为刑事诉讼、民事诉讼和行政诉讼三大类。

1. 刑事诉讼

刑事诉讼，是指解决刑事案件的诉讼活动，其主要任务是查明刑事案件事实、发现犯罪、证实犯罪、确认并依法惩罚犯罪，同时还要保护无罪的人不受刑事处罚。刑事诉讼案件包括公诉案件和自诉案件两类。公诉案件是指由检察机关向法院提起诉讼的刑事案件；自诉案件是指由自诉人向法院提起诉讼的案件。

2. 民事诉讼

民事诉讼，是指解决民事案件的诉讼活动，其主要任务是查明民事权利、义务纠纷的事实，解决民事争议，确认民事权利、义务或民事责任，并依法调解或裁决。民事诉讼程序，由民事原告提起诉讼，法院受理后通过开庭审理，查明事实，作出裁决。

3. 行政诉讼

行政诉讼，是指解决行政案件的诉讼活动，其主要任务是审

^① 诉讼法律意义上的案件，是指依照诉讼法律的规定成为诉讼对象的事件。由于这些事件涉及事实认定、法律责任的追究等问题，因而需要通过诉讼解决。

查被起诉的行政行为的合法性、解决特定范围内的行政争议，并由法院作出裁决。

（二）司法会计在法律诉讼活动中的地位

司法会计属于法律诉讼活动，但不是诉讼活动的全部。司法会计活动作为诉讼活动的组成部分，被认定为是诸多用于收集、固定和提取诉讼证据的诉讼调查措施的一种。据此，我们可以这样表述司法会计在法律诉讼中的地位：司法会计是法律诉讼措施之一，其任务是收集、固定和提取诉讼证据。

诉讼证据，泛指各种用来证明案件事实的材料，不同类型的证据需要利用不同的诉讼措施^①获取，司法会计活动作为诉讼措施之一，其可以收集、固定和提取的证据主要有：书证、物证、鉴定意见、勘验检查笔录、电子数据等。这里，笔者提醒读者注意以下两点：1. 不是所有的书证、物证、鉴定意见、勘验检查笔录和视听资料等证据都可以通过司法会计活动获取。通过司法会计活动所能够获取、固定的诉讼证据主要有：

- （1）书证中的财务会计资料证据；
- （2）物证中的财产物资证据；
- （3）鉴定意见中的司法会计鉴定意见；
- （4）涉及财产物资、财务会计资料的勘验、检查笔录；
- （5）电子数据中的财务会计记录（如会计电算化资料证据）。

2. 司法会计活动仅是诉讼中获取上述各类证据的手段和途径之一。诉讼主体还可以通过讯问、询问、搜查、扣押以及要求当事人提供或补充证据、证据保全等手段和途径来获取书证、物证、电子数据等证据。

^① 诉讼措施，是指由诉讼法律所规定的，在诉讼活动中可以采取的各种调查程序和方法的总称，它是诉讼主体获取证据的主要手段和途径，也是诉讼主体审查证据时可以采取的方法。

第二节 司法会计活动的内容

我国学术界在对司法会计活动的内容如何划分的问题上,尚存在着较大的争议,目前有“一元论”、“专业论”、“二元论”、“三元论”等多种观点。这些观点虽然各不相同,但是它们又有一个统一的观点,就是都肯定了司法会计属于诉讼活动,这是对“司法”二字的最好的阐释。具体来说,这些观点都有哪些不同之处呢?

“一元论”主要认为司法会计就是司法会计鉴定,而司法会计鉴定就是指查账、查物。这一观点是受到了 20 世纪 50 年代苏联的影响,成为我国最早形成的一种司法会计理论观点。

“专业论”主要认为司法会计的对象是案件中的资金,因此,应该针对不同经济行业的特点,建立不同专业的司法会计学。

“二元论”是 20 世纪 80 年代后期提出的一种观点,主要认为司法会计活动的基本内容应该概括为司法会计检查和司法会计鉴定两个部分,体现了我国诉讼法和侦查学的精神。

“三元论”是 20 世纪 90 年代后期提出的一种观点,主要是依据诉讼法原理,将司法会计活动的基本内容概括为司法会计检查、司法会计审查和司法会计鉴定三个部分。

通过上述观点,可以发现,国内学者对于司法会计活动的理解,充分肯定了司法会计是属于诉讼活动这一属性。究其不同,笔者更倾向于“二元论”的司法会计观,认为司法会计活动应包括司法会计检查和司法会计鉴定。

一、司法会计检查

司法会计检查是指在诉讼中,为了查明案情,对案件诉讼中

涉及的财务会计资料及相关的财物依法进行专门检查的活动。

案例 1-1：甲公司因虚开增值税发票被举报，侦查人员在检查甲公司增值税发票使用情况时，却发现该公司的确在经营增值税发票所列业务。公司人员不承认虚开增值税发票，并给侦查人员提供了增值税发票业务的会计凭证和账簿资料。侦查人员大致抽查了部分业务发现，甲公司开出的增值税发票业务都有采购发票、出入库凭证，仅从这一现象看其开出的增值税发票却有实际业务。但侦查人员在检查出入库凭证时却发现了一种不正常的现象：甲公司的出库单、入库单都是通过计算机打印，但部分出入库凭证的编号为 0000。侦查人员从头对出入库凭证进行了检查，发现凡是入库单号为 0000 的，其出库单号也是 0000，而被举报业务的出入库凭证的编号也是 0000，这一现象说明其中可能存在问题。侦查人员顺藤摸瓜，通过追查采购用发票的来源，破获了这起涉及税金 100 多万元的虚开增值税发票案。此案例说明司法会计检查就是需要通过查看财务会计资料来查明涉案财务会计事实。

二、司法会计鉴定

司法会计鉴定，是指在诉讼中，为了查明案情，指派或聘请具有司法会计专门知识的人员，对诉讼中需要解决的财务会计问题进行鉴别判定的活动。

案例 1-2：某客户与某信用社就其是否提取了 40 万元现金业务发生争议诉至法院。原告某客户声称自己没有提取 40 万元，要求被告返还其扣取的 40 万元，被告则提供原告的取款凭证证明其提取了 40 万元。法院为了查明被告在取款凭证所列日期有无支付原告 40 万元现金这一案情，提出了鉴定事项：确认信用社在取款凭证日的现金应结存额。鉴定意见表明：如果将信用社支付原告 40 万元业务视为现金支出业务，信用社当日现金结存额为负 31 万余元。这一鉴定意见反映出信用社支付 40 万元现金业务的虚假性，法院据此确认该社当日并无支付原告 40 万元现

金的能力，进而确认了该社没有支付原告 40 万元的事实，信用社败诉。此案例说明司法会计鉴定是对诉讼中的财务会计问题进行鉴别判定的活动。

三、司法会计检查与司法会计鉴定的关系

司法会计检查与司法会计鉴定同属于司法会计活动的组成部分，两者既相互联系又相对独立。

（一）司法会计检查与司法会计鉴定的关联

1. 诉讼目的及手段相同

司法会计检查与司法会计鉴定的诉讼目的都是查明涉案财务会计事实，二者都需要通过对涉案财务会计资料的检查或鉴定来实现这一目的。

2. 司法会计检查是司法会计鉴定的前提和基础

司法会计鉴定的启动需要财务会计资料、财务会计资料证据和相关勘验、检查笔录等基本检材，而这些检材主要来源于司法会计检查的结果。另外，某些案件正是由于进行了司法会计检查，才会提出需要鉴定的财务会计问题。因此，没有司法会计检查作为前提和基础，司法会计鉴定就无从提出、无法进行。

3. 司法会计鉴定延续了部分案件的司法会计活动

就某些具体案件而言，如果通过司法会计检查所获取的财务会计资料证据已经足以证实所需查明的财务会计事实，那么无须再进行司法会计鉴定。相反，就可能出现需要通过司法会计鉴定来解决财务会计问题的情况，这种情况下，某一案件在进行司法会计检查活动后再进行的司法会计鉴定活动，就可以被视为是司法会计活动的延续。

（二）司法会计检查与司法会计鉴定的差异

司法会计检查与司法会计鉴定，是两类相对独立的不同的诉讼措施。

1. 二者的实施主体不同

司法会计检查的实施主体，一般是指侦查、检察、审判人员、有调查权的律师等，必要时，可以指派或聘请具有司法会计专门知识的人员，在侦查、检察、审判人员的主持下进行，体现了他们被法律赋予的侦查权、检察权和审判权等诉讼权力。司法会计鉴定的实施主体，只能是具有司法会计专门知识的人员。体现的是司法会计鉴定人的诉讼权利（资格）。

2. 二者的具体诉讼职能不同

司法会计检查的主要诉讼职能是发现、收集和固定涉及财务会计资料证据或财产情况；司法会计鉴定的诉讼职能是解决案件涉及的具体财务会计问题，收集司法会计鉴定意见。

3. 二者的具体操作方法不同

司法会计检查的方法主要是采用寻找的方法，如审阅、核对、比较、复记和勘验等；司法会计鉴定的方法主要是逻辑的方法，如比对鉴别法、平衡分析法等。

4. 二者的诉讼结果不同

司法会计检查的诉讼结果是形成财务会计资料证据和勘验、检查笔录，其中，财务会计资料证据是案发前已经以物质形式存在着的证据，勘验、检查笔录是对司法会计检查过程及结果的固定。司法会计鉴定的诉讼结果则是形成司法会计鉴定意见，这一意见虽然与财务会计资料证据和司法会计检查笔录都属于证据，但在具体的证据属性方面存在着明显的差异，例如，财务会计资料证据与司法会计检查笔录的形成本身不需要鉴别判定过程，因而都特别要求其具备客观性；而司法会计鉴定意见是司法会计鉴定人对财务会计问题进行鉴别和判定的结果，因而特别要求其具备科学性。

第三节 司法会计活动的特性

从前述司法会计活动的内容可以看出，司法会计活动是以财务、会计技能的应用所形成的检查、鉴定为内容的法律诉讼活动，因此，司法会计活动具有财务性和会计性的显著特性。

一、财务与会计的关系

现代会计学将“财务会计”作为一个名词使用，用以与“管理会计”等会计分支相区别。“财务会计”作为会计学的分支，是一个偏正名词，“财务”是指经济活动，因此财务会计是指核算经济业务的会计，这是财务会计与管理会计的最主要的区别。

而在司法会计理论中，“财务会计”一词，是将“财务”与“会计”分别使用，表达了财务与会计两种事物。诉讼中讨论对财务标准与会计标准的运用、对财务事实与会计事实的认定、作为司法会计检查对象的财务资料与会计资料、作为司法会计鉴定对象的财务问题与会计问题等，都需要明确财务与会计这一基本区别。

（一）财务的基本概念

财务，是对财务业务、财务关系和财务管理等含有“财务”二字的概念的通称。“财务”一词在无任何后缀的情况下，专指财务业务。

财务业务，指的就是经济活动，也就是财务主体从事的能够以价值形式所表现的各项经济活动。例如，甲公司需要进行一项价值 10 万元的采购原材料的业务，此项业务的采购人员及其所在的购货单位就是财务主体，10 万元就是这项业务的价值表现形式，因此，这项业务就属于财务业务。在日常生产经营活动中，除了采购业务，诸如推销业务、筹资业务等也属于财务业务。总之，