

★★★ ● 经济案件司法鉴定理论与实务丛书 ★★★

司法会计鉴定 理论与实务

SIFA KUAIJI JIANDING
LILUN YU SHIWU

王业可 于友达 编著



司法会计鉴定 理论与实务

王业可 于友达 编著

 中国金融出版社

责任编辑：孔德蕴 王素娟

责任校对：张志文

责任印制：丁淮宾

图书在版编目 (CIP) 数据

司法会计鉴定理论与实务 (Sifa Kuaiji Jianding Lilun yu Shiwu) / 王业可, 于友达编著. —北京: 中国金融出版社, 2011. 2

(经济案件司法鉴定理论与实务丛书)

ISBN 978 - 7 - 5049 - 5755 - 9

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 242094 号

出版 **中国金融出版社**
发行

社址 北京市丰台区益泽路 2 号

市场开发部 (010)63266347, 63805472, 63439533 (传真)

网上书店 <http://www.chinafph.com>
(010)63286832, 63365686 (传真)

读者服务部 (010)66070833, 62568380

邮编 100071

经销 新华书店

印刷 利兴印刷有限公司

装订 平阳装订厂

尺寸 169 毫米×239 毫米

印张 19.25

字数 318 千

版次 2011 年 2 月第 1 版

印次 2011 年 2 月第 1 次印刷

定价 39.00 元

ISBN 978 - 7 - 5049 - 5755 - 9/F. 5315

如出现印装错误本社负责调换 联系电话 (010) 63263947

前言

司法会计鉴定是一项既复杂又责任性很强的工作，具有很强的实践性和理论性。笔者在长期的司法会计鉴定工作中，积累了较为丰富的实践经验，也对实践中遇到的一些问题进行了深入的思考和研究。因此，萌生了写一本关于司法会计鉴定理论与实务的书，一方面，是对我们工作成果的总结，以期待更好地促进我们的实践工作和理论研究进一步深入；另一方面，也更期待能够为从事司法会计鉴定实务或相关法律服务的工作者提供参考。本书较为系统地论述了司法会计鉴定的基本原理、会计基本原理和审计原理，并辅以大量案例研究，因此较适合于法律专业的学生用来作为学习会计、审计和司法会计鉴定知识的教材，也可作为广大司法会计鉴定人员的自学和参考用书。

本书在编写过程中，力求做到理论与实际相结合，深入浅出、重点突出、通俗易懂。本书从司法实践的需要出发，研究和阐述了司法会计鉴定的基本原理与实务问题。全书由司法会计鉴定概述、司法会计鉴定之法学原理、司法会计鉴定之会计学原理、司法会计鉴定之审计学原理、司法会计鉴定证据、司法会计鉴定程序和方法、司法会计鉴定案例分析等部分组成，融理论性、学术性、综合性为一炉，集指导性、实务性和适用性为一体。具有如下一些特点：

1. 系统性。该书综合运用会计学、审计学、逻辑学、侦查学、证据学、鉴定学等众多学科的研究成果，采用借鉴法、抽象法、推演法、个案剖析法等方法，系统研究了司法会计鉴定的基本原理和实务问题。

2. 理论和实务相结合。该书以最新会计准则、审计准则、司法鉴定程序制度和原理为依托，在对司法鉴定、会计、审计基本原理研究的基础上，以满足司法会计鉴定实践的需要为目的，用大量篇幅对各类案件的司法会计鉴定问题进行了具体阐述，提出了切实可行的操作原理、方法和程序。

3. 适应性。该书在体例安排上，针对不同层次读者的特点及需要，既注重



对基本理论的系统性介绍，又注重对各类司法会计鉴定实务问题的多层次分解阐述，便于侦查、检察、审判人员及律师、注册会计师、专业技术人员学习和使用。

本书是浙江理工大学王业可先生和浙江韦宁会计师事务所于友达先生共同合作的一项成果，是笔者长期从事司法会计鉴定工作的结晶，浙江韦宁会计师事务所陈伟国先生和朱义龙先生对本书的出版给予了积极支持，在此深表谢意。

目 录

第一章 司法会计鉴定概述	1
第一节 司法会计鉴定概念	1
第二节 司法会计鉴定的历史演进	6
第三节 司法会计鉴定的特点、对象与范围	10
第四节 司法会计鉴定的原则与功能	13
第五节 司法会计鉴定的主体	18
第二章 司法会计鉴定之法学原理	22
第一节 司法会计鉴定与正当程序	22
第二节 司法会计鉴定的同一认定原理	27
第三节 司法会计鉴定的物质转移原理	34
第四节 司法会计鉴定的种属认定原理	36
第三章 司法会计鉴定之会计学原理	44
第一节 会计学原理和方法是司法会计鉴定的基础	44
第二节 会计本质与会计目标理论	47
第三节 会计要素与会计等式理论	50
第四节 账户与复式记账原理	54
第五节 会计循环原理	67
第六节 会计期末账项调整	71
第七节 我国的会计规范体系	73
第四章 司法会计鉴定之审计学原理	75
第一节 司法会计鉴定与审计的关系	75
第二节 审计的基本概念	79



第三节	审计目标理论	83
第四节	项目审计的流程	87
第五节	审计风险与审计的重要性	89
第六节	审计证据理论	94
第七节	审计方法体系	101
第八节	审计报告	105
第五章	司法会计鉴定证据	109
第一节	司法会计鉴定证据概述	109
第二节	司法会计鉴定证据与诉讼证据的联系	112
第三节	财务会计资料证据	124
第四节	司法会计鉴定资料的真实性和完整性	129
第六章	司法会计鉴定程序和方法	141
第一节	司法会计鉴定的基本程序	141
第二节	司法会计鉴定技术方法	147
第三节	司法会计鉴定文书的制作	156
第四节	司法会计鉴定意见的评价	165
第七章	司法会计鉴定案例分析	167
案例分析一	瑕疵出资股权转让探析——某公司瑕疵出资 股权转让司法会计鉴定案例	167
案例分析二	关于股权转让款支付方式问题探讨 ——某公司司法会计鉴定案例解析	171
案例分析三	可得利益的司法会计鉴定案例——A 公司	178
第八章	司法会计鉴定综合案例	186
案例一	张英诉某市霞光房地产开发有限公司房地产合作 开发纠纷案	186
案例二	某机械工程有限公司诉某广告设计有限公司联营 合同解除纠纷案	207
案例三	嘉华玻璃制品有限公司诉太岳机械制造（上海） 有限公司可得利益纠纷案	220
案例四	某市振源化工有限公司反诉某市华明化工有限公司案	222



第九章 对我国司法会计鉴定实践中问题的理论思考	239
第一节 司法会计鉴定实践中存在的问题	239
第二节 对我国司法会计鉴定存在问题的原因分析	244
第三节 解决我国司法会计鉴定问题的理论思考	247
附录	259
附录 1 全国人民代表大会常务委员会关于司法鉴定管理问题的决定	259
附录 2 司法鉴定机构登记管理办法	262
附录 3 司法鉴定人登记管理办法	269
附录 4 司法鉴定程序通则	275
附录 5 企业会计准则——基本准则（2006）	281
附录 6 中国注册会计师鉴证业务基本准则	286
参考文献	299

第一章

司法会计鉴定概述

第一节 司法会计鉴定概念

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，依照法定程序作出鉴别和判断。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，依照法定程序作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 由于鉴定主要依据的是自然科学知识，因此，可以按照学科类型把鉴定分为物证技术鉴定、法医学鉴定、司法精神病学鉴定、司法会计学鉴定、法工程技术学鉴定、法商品学鉴定。^②

一、司法会计鉴定的含义

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

① 刁荣华：《刑事诉讼法释论》，台湾，文新书店有限公司，1977。

② 何家弘：《证据学论坛》（第1卷），21～23页，北京，中国检察出版社，2000。



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的,在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。比如在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书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的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具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的。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

^① 庞建兵:《我国司法会计的现状与发展》,载《中国司法鉴定》,2001(2),43~46页。



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的,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:司法会计学由司法会计学概论(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,因此“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(Forensic Accounting)作出简明的解释。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

^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》,载《会计研究》,2000(11),27页。



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。”^① 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。

二、司法会计鉴定学

司法会计鉴定学是以司法会计鉴定技术在司法会计鉴定中的运用为研究对象的一门学科。因此，司法会计鉴定学是与法学和会计学这两大科学领域不可分割地紧密联系着的。从科学体系的划分上来看，它可以属于会计学领域内的一个独立应用科学部门的分支学科，也可以说属于法学领域内的诉讼法学部门，与司法化学、法医学、司法精神病学和刑事侦查学等共同构成司法鉴定学科。它又自成体系，从而，成为一个完全独立的分支学科。所以，司法会计鉴定学是综合法学（其中，包括诉讼法学、证据学、刑法学、经济法学等），以及会计学和审计学等几种学科的一门具有边缘性、多科性、综合性的学科。

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

^① 于朝：《司法会计学》，5页，北京，中国检察出版社，2004。



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，无法作出肯定性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，也会导致作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的结果。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上来说，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，才能作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 司法会计鉴定的历史演进

一、我国司法会计鉴定的萌芽

据《周礼·地官·小司徒》载：凡民讼，以地比正之；地讼，以图正之。



《周礼·秋官·士师》也载有：“凡以财狱讼者，正之以傅别、约剂。”也就是说，处理民间争讼，以邻里人为依据；解决土地疆界纠纷，以图籍书证为依据；调解财产关系纠纷，则以契约文书为依据。这说明在西周诉讼审判活动中也注意运用人证、物证及书证，特别注意到了物证和书证的运用。在古书的记载中，运用查账、对账等方法提供证据的也不乏其例。例如，《折狱龟鉴》记载，唐朝江阴令赵和在咸通初年，在审理淮阴东村和西村农民的一起经济纠纷案中，就采用核对钱物和对账的方法，最后作出了正确的定案结论。由此我们有理由相信，自从有了行使司狱断案的国家职能，就有了司法会计鉴定的萌芽。^①

二、我国司法会计鉴定的产生和发展

我国的司法会计理论最是从前苏联引进的。“司法会计鉴定”一词也是20世纪50年代由前苏联传入我国的。新中国成立后，公有制经济制度在我国建立，随着经济的发展，经济犯罪日益增多，为了取得和证实经济犯罪案件中犯罪嫌疑人犯罪金额的证据，司法机关在查处经济犯罪案件中开始进行会计鉴定，公检法逐步设立了司法会计鉴定部门，这就是我国司法会计鉴定的产生。在计划经济时期，经济形式相对较为单一，法律事务较少涉及财务会计问题，因而除少量会计人员的贪污案件外，司法会计鉴定在我国法律诉讼中很少应用。在“文革”期间，检察系统、法院系统的司法会计鉴定机构被取消，20世纪80年代恢复重建，司法会计鉴定才又得以重新开始。

改革开放以后，随着我国社会经济的发展，法制建设不断完善，我国《刑法》、《刑事诉讼法》陆续颁布实施，司法会计鉴定进入了真正发展的阶段。实践中在查处经济犯罪案件特别是在办理贪污案件时，为了确认被告人是否贪污公款，往往聘请企事业单位的财会人员来帮助查账，并就犯罪嫌疑人是否贪污公款及贪污数额进行鉴定。20世纪80年代中期，为了打击严重经济犯罪斗争的需要，检察机关在受理贪污罪、贿赂罪的侦查中，涉及大量财务会计事实需要查证，检察机关开始关注司法会计鉴定。1985年6月，最高人民检察院在大连召开了全国检察系统刑事技术工作座谈会，会议通过《关于检察机关刑事技术工作建设的建议》。在该建议中明确提出，要在省、市两级检察机关建立司法会

^① 赵如兰：《司法会计鉴定的历史演进及启示——兼论司法会计鉴定与法务会计》，载《会计之友》，2009（12），108～110页。



计技术门类，并把它纳入检察机关刑事技术工作的序列。司法会计鉴定在检察机关重新开展起来，并且其理论与实务工作的开展也走在全国前列。到 20 世纪 80 年代后期，一些法院在审理民事、行政案件时，也开始委托注册会计师、审计师进行相关的司法会计鉴定活动。到 20 世纪末，一些地方的公安、法院等部门为了侦查和审判工作的需要，也开展司法会计鉴定活动。随着经济的发展，利益机制的引入，经济案件逐年增多，财务会计在诉讼中的应用逐渐得到普及，特别是随着国家司法制度的改革和完善，司法会计鉴定在经济诉讼案件和仲裁等工作中广泛应用。2000 年司法部《司法鉴定机构登记管理办法》颁布后，全国各地纷纷设立面向社会服务的司法鉴定（包括司法会计鉴定，下同）机构，开展司法会计鉴定活动，但是司法会计鉴定活动的启动权仍然由公检法机关掌握。由于司法机关内部设置司法鉴定机构会导致“自侦自鉴”、“自检自鉴”、“自审自鉴”的弊端，易滋生司法腐败，不利于司法公正，社会对司法鉴定立法的呼声越来越高。

2005 年 2 月 28 日第十届全国人民代表大会常务委员会第十四次会议通过了《全国人民代表大会常务委员会关于司法鉴定管理问题的决定》（以下简称《决定》）。《决定》第一条规定，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。《决定》规范和加强了对司法鉴定人和司法鉴定机构的管理；明确规定了“侦查机关根据侦查工作的需要设立的鉴定结构，不得面向社会接受委托从事司法鉴定业务”，“人民法院和司法行政部门不得设立鉴定机构”。《决定》的施行为实现司法公正创造了条件，是司法鉴定制度的一项重大改革。这标志着我国司法鉴定管理体制的改革进入了实质性阶段。我国司法会计鉴定也逐步纳入了规范化、法制化健康发展的轨道。

三、国外法务会计的起源和发展

（一）国外法务会计的起源

法务会计（Forensic Accounting）的起源可以追溯到 1817 年，当时格拉斯哥、苏格兰的法庭和辩护律师需要一些特殊的会计人员为之服务。至此，有了法务会计的雏形。到 1900 年，指导会计人员以正确的方式提供专家证据的论文开始出现在美国 and 英国。第二次世界大战期间，美国联邦调查局（FBI）雇用



500 多名会计师作为特工人员,从 1940 年 2 月 6 日到 1941 年 6 月 24 日,检查与监控了大约总额为 5.38 亿美元的财务交易。美国人默瑞克·派勒博特于 1946 年首次使用“Forensic Accounting”(法务会计)一词。

严格意义上的法务会计(Forensic Accounting,又被译为法庭会计、诉讼会计)是英美法中“专家证人”制度的产物,这一概念最早于 20 世纪 70 年代末 80 年代初在美国产生,它是随着企业内部股票舞弊案和储蓄信贷丑闻的大量出现而产生的。这一类舞弊案件的发生很大程度上是通过会计账簿作假来实现的。政府为了加强经济秩序、改善经济环境、增强社会公众的信心,必然对这些大型经济丑闻进行调查,调查最重要的线索就在于企业的会计账簿和有关凭证,而能够对这些书面证据进行直接、有效、专业的判断和追索的无疑是会计专业人士——法务会计人员。

(二) 国外法务会计的发展

在国际上,法务会计业务发展很快。以世界著名的“四大”会计师事务所 1995—1997 年为例:毕马威会计师事务所法务人员增加了一倍;德勤会计师事务所在美国各地都设立了法务会计办公室,并雇用美国联邦调查局前任首席财务官来主持其法务会计实务;安永会计师事务所法务人员的数量也增加了 90%,但仍声称不足并将继续增加。除此之外,其在 40 多个国家还拥有 1 170 名律师;普华永道也在原来的基础上增加了 20% 的法务人员,并与 30 多个律师事务所建立有联系;安达信会计师事务所在全世界 14 个国家大约有 1 000 名以上的律师。这些律师和法务会计人员无疑大大加强了各大会计师事务所的业务能力。如法庭调查国家最大的舞弊丑闻案——麦克威尔通讯公司舞弊案时,美国普华永道会计师事务所的注册会计师就作为法务人员在法庭上作证。又如,在调查第二次世界大战中瑞士银行侵占犹太人存款中,四大会计师事务所共动用了 450 名会计法务人员才得以完成客户的委托。这些事例,为我国的法务会计研究提供了很好的素材,使我们能够在这里讨论法务会计的一些问题,来对它有一个更深刻的认识。

国外法务会计的发展还主要表现在法务会计职业组织的出现方面,例如,1988 年美国注册欺诈检查师协会成立,其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,并面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。1992 年美国法务会计师理事会成立,该理事会是