

# 关于我国法务会计主体的理论探讨

张羽瑶(博士)

(中国人民大学商学院 北京 100872)

**【摘要】** 本文从法务会计的基本理论分析入手,对法务会计和审计进行了比较研究,并提出了一些个人看法,以期对相关研究提供参考。

**【关键词】** 法务会计 司法会计 审计主体

## 一、法务会计的概念界定

盖地(1999)分别从实务和学科两个角度对法务会计进行定义。从实务角度来说,法务会计是为适应市场经济的需要,以会计理论和法学理论为基础,以法律法规为准绳,以会计资料为依据,处理涉及法律法规的会计事项,或者以法律法规和相关会计知识审查、监察、判定、裁定受理案件。从学科角度看,法务会计是适应市场经济需要的、以会计理论和法学理论为基础、融会计和法学于一体的一门边缘交叉学科。李若山(2001)等把法务会计定义为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,提出自己的专业意见作为法律鉴定或者在法庭上作证的一门新兴职业或专业领域。法务会计主要分为两大部分:法律支持与舞弊审计。

笔者认为,法务会计的目标是研究和解决法律中的会计问题,它是特定主体运用会计、财务、审计知识与调查技术,对经济案件或纠纷中的财会问题进行计算、检验、分析、认定,提出自己的专业意见作为法律鉴定或者在法庭上作证的一门新兴职业或专业领域。

审计是一种特殊的经济控制行为,所有审计控制都是针对特定的审计目标的控制,而审计的本质目标是确保受托经济责任的全面有效履行,它的经济控制职能在一定程度上促进了资本市场的发展。但由于经济事项的复杂性,注册会计师不可能对所有审计事项做出绝对保证,他们只对不遵循公认审计准则而导致的审计失败承担责任,而不对企业自身的经营失败负责。但一般的投资者往往认为企业经营失败即审计失败,特别是发生经济纠纷和经济诉讼案件时,利益相关者需要了解更多的信息但又对传统审计不信任。同时,法庭审理的过程往往也要求有一个公允的第三方从专业的角度对发生争议的标的物进行重新审核、检验和分析,以确定责任归属。因此,基于缩小期望差和确定责任归属的考虑,法务会计由此产生。可见,法务会计的产生是审计实务发展的需要,其基本的技术方法与审计类似,可以说是审计功能扩展的结果。

## 二、法务会计主体的认定

审计的主体是从事独立审计业务的机构及人员,通常只

能是会计师事务所和注册会计师,其主体和机构是毋庸置疑的,所以我们主要讨论法务会计的主体认定问题。与法务会计的概念界定不同,我国会计界对法务会计主体的认可颇为一致,认为法务会计主体主要是注册会计师和会计师事务所。如盖地(1999)认为法务会计主要存在于三大领域:一是企事业单位,二是社会中介服务机构,三是司法机关以及国家审计部门。在社会中介机构如会计师事务所中,凡是通过国家有关部门的考试、考核,具有资产评估资格、税务代理(咨询)资格、上市公司证券评估资格的注册会计师,也可以称为法务会计。

本文认为,这种颇为统一的主体认定是由于我国理论界对法务会计的理解受英、美两国会计实务的影响较大,忽略了我国与英、美的法律传统及司法实践的区别,对法务会计主体的理解有失偏颇。在法律传统上,英、美是英美法系国家,我国则受大陆法系影响较深,在法律制度上两者存在很大差别。司法实践中,英、美两国的案件审理主要采用判例法制,而我国则主要采用法典制,两者在实践方法上也存在很大不同。英美法系国家与大陆法系国家的法院和法官的地位和职责是不同的。英美法系国家中法院只是判决机构,它本身不提供任何鉴定及证据调查支持,凡属专业问题均由控辩双方自行提供相关证据,法官只是根据证据结果进行裁判,不会主动调查取证,也没有专门的司法会计人员。因此,在英美法系国家法务会计只能是处于法院外部的一般专业人员,所以它们大多选择注册会计师作为法务会计人员。而大陆法系国家的法院是有主动调查取证的权力和职责的,法院内部存在作为鉴定人的司法会计人员,或由法院去聘请司法会计人员。如果只是受法院委托进行审核、检查和验证,并提供证据而参与诉讼活动的话,我国已经有司法会计,是不需要再从法院外部的会计师事务所聘请法务会计。

这里也涉及法务会计和司法会计的区别问题。司法会计一般是指司法机关在财务会计业务案件的侦查、审理中,为查明案情,对案件所涉及的财务会计资料及相关财物进行检查,或对案件所涉及的财务会计问题进行鉴定的法律诉讼活动。从定义可以看出,两者的最大区别就在于司法会计强调委托方是法院等司法机构,而法务会计不明确委托方但主要强调

其专业性,法务会计是会计学的研究范畴,而司法会计则多为法律研究内容。但从本质上看,法务会计和司法会计的研究内容是近似的,都是法学、会计学与审计学等的交叉学科,两者的性质是相同的。所以上文提到,如果只是受法院委托进行审核,我国因为已经存在司法会计,是不需要模仿英美法系国家再从法院外部的会计师事务所聘请法务会计的。

另外,如果委托方不是法院,由于实际需要有必要从外部聘请法务会计人员协助审理,那么其主体又如何认定呢?从以上对法务会计的分析中可以知道,由于法务会计在诉讼中要从专业技术的角度为利害关系人提供证据支持,出于公正性的考虑,法务会计人员必须站在中立的立场保持一定的独立性,而只有与利害关系双方都没有牵连才能体现其独立性,如果会计师事务所在诉讼中本身作为一方当事人,再令其或其同行提供专家技术支持显然是不合理的。众所周知的安然事件就引发了人们对会计师事务所的信任危机。安然事件之前,德勤对安达信进行审计并发布了审计合格的报告;安然事件之后,德勤对安达信审计质量认可的评估报告使人们开始关注法务会计的独立性问题。随着经济业务的往来逐渐复杂,会计师事务所作为被告人的情况也会逐渐增多,如果仍然由会计师事务所占据法务会计的主体地位,其独立性和公正性就难以保证。那么,由谁作为法务会计的主体更符合公正、公平、合法的原则呢?

### 三、法务会计主体与审计主体的辨析

1. 目的和对象不同使得主体不同。审计的目的在于根据审计准则的要求,对被审计单位会计报表的合法性、公允性及会计处理方法的一贯性发表意见,使会计报表使用者能够得到较为可靠的会计信息。法务会计的目的是通过对案件所涉及的经济纠纷中的相关财务事项进行确认、计量,在客观分析后提出专家意见并出具法务会计报告,作为法律鉴定或为法庭作证的会计学证据。二者的目的不同决定了其不同的主体立场。注册会计师在审计中主要是为投资者、债权人等利益相关者提供会计报表服务,需要遵守审计准则进行独立审计,表现为一定的社会性,会计师事务所和注册会计师作为社会性的中介机构和人员可以成为审计的主体。而法务会计是专为法律事项的处理提供会计服务,表现为较明显的法律性,其服务对象是法庭审判的经济事项,两者的目的和服务对象不同使得承担审查任务的主体资格发生变化。由于法律体系和委托人不同,会计师事务所和注册会计师作为法务会计的主体并不符合我国的实际。

2. 公众与注册会计师的认知不同对主体的影响。安然事件使得社会公众开始认识法务会计这一概念,也引发了公众对法务会计主体的思考。审计抽样的局限性使得审计师并不能发现会计报表中存在的全部舞弊,会计师事务所和审计师如果未能发现重大舞弊而发表了错误的审计意见,特别是公司又出现重大财务危机时,审计报告的使用者往往就会归咎

于审计师的审计错误而将事务所及审计师告上法庭,要求其赔偿报表使用人的经济损失。但会计师事务所则认为,公司的财务危机是由公司自身经营失败造成的;审计师是按照公认审计准则开展审计业务,只对不遵循审计准则而导致的审计失败承担责任。这种情况下再由注册会计师担当法务会计的主体进行会计审查就会产生很大争议,使得审查结果缺乏说服力。

### 四、关于法务会计主体的设想

在美国,只要具备注册会计师、注册法务会计师、注册舞弊审查师、注册破产与重组会计师资格之一的人,就可从事法务会计工作;即使不具备以上任何资格,如果能证明其确有丰富的财务会计知识,同样能作为专家证人。由于我国属于大陆法系国家,且存在司法会计,根据我国具体的司法和会计制度,为了避免诉讼当事人一方为会计师事务所或者会计师事务所为利害关系人时所面临的“审查自己”的情况,可以考虑从会计师事务所外部寻找具有会计专业资格的第三方来担当法务会计。盖地、张敬峰(2003)在《法务会计研究评述》中也认为,法务会计人员应以其独特的调查方式,站在第三者的立场上对涉及经济业务审查的案件予以解释,加强社会公众与注册会计师之间的沟通。随着我国经济的繁荣和经济业务的复杂化,牵涉到经济业务审查的案件也会逐渐增多,所以可以考虑仿照会计师事务所设立专门的法务会计事务所,通过细化专业内容和统一考核,培养同时精通法律和会计专业知识的法务会计人员站在第三方的角度专门提供法务会计服务。当然也可以从注册会计师中间选拔一些精通法律的人才,专门成立独立的第三方中介机构执行法务会计业务。这样既可以为大量的经济纠纷提供足够的专业服务,而且不管案件是否涉及会计师事务所,法务会计人员的专家鉴定都具有说服力和可信性。

综上所述,法务会计和审计主体之间既存在一定的联系,也存在明显的区别。随着我国经济的发展,经济事项的复杂性增加,注册会计师由于审计失败作为被告的可能性也逐渐增大,作为审计主体的注册会计师占据法务会计的主体地位开始为社会公众所质疑。法务会计的研究在我国尚处于起步阶段,通过对二者进行比较分析,有利于人们充分认识和理解法务会计的内涵和意义,以推动法务会计在我国的发展。

### 主要参考文献

1. 李若山.我国会计问题的若干法律思考.会计研究,1999;6
2. 李若山等.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.会计研究,2000;11
3. 李若山,金或昉.当前美国会计信息法律责任的变化.会计研究,2001;11
4. 盖地,张敬峰.法务会计研究评述.会计研究,2003;5
5. 谭立.论法务会计的法律事项.财会月刊(会计),2005;6