法务会计、司法会计之比较

山东东营　王红妮

为减少和预防舞弊的发生,西方国家于20世纪初创立了司法会计这一新兴学科。随着社会的发展,为适应知识经济时代对人才的需要,欧美各国于上世纪末又开创了法务会计。司法会计与法务会计都是为了规范社会的经济活动而产生的,笔者认为有必要对两者进行比较,以便更好地推动社会的发展。

一、法务会计与司法会计在西方的发展情况

现代法务会计最初出现在20世纪70年代末80年代初的美国,它的产生是由内部股票舞弊案和信贷行业丑闻引发的。20世纪80年代美国的《法务会计评论》创刊,对法务会计进行了专门的研究。世界著名的"四大"会计师事务所也对这一问题给予了特别的关注,不仅纷纷成立了科研小组对这一新领域进行探讨,而且还专门设置了法务会计部门,以满足社会发展的需要。

司法会计的产生源于20世纪初的司法工作的需要。当时西方国家主要运用司法会计来审核、查实犯罪线索和举报材料,为立案侦查提供依据,为诉讼提供科学的鉴定结论。随着社会的不断进步、犯罪分子手段的不断更新,目前司法会计已经形成了一整套原理和工作方法。

二、法务会计与司法会计的定义

关于法务会计的定义有几十种不同的表述,其中美国著名的会计学家贝洛各尼与林德奎斯特对法务会计的解释较为简单明了。他们认为法务会计是运用相关的会计知识,对财务事项中的有关法律问题进行解释与处理,并向法庭提供相关的证据,不管这些证据是刑事方面的还是民事方面的。1998年3月4日毕马威会计师事务所在香港召开的主题为"舞弊与法务会计"的国际研讨会上,提出法务会计是通过对财务技能的运用以及对未决策问题的调查,将证据规则与调查结果相结合的一门会计学科。加拿大《特许会计师杂志》则将法务会计定义为,使用情报收集技术和会计或经营技能形成信息和意见,供律师在民事诉讼中使用,并在法庭要求时给予审判证言。

在国内对法务会计的研究中,最有影响的是李若山教授在《论国际法务会计的需求与供给》一文中给法务会计下的定义:法务会计是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结论或者在法庭上作证的一门新兴行业。它是会计的一门新兴学科。另外,盖地教授在《法务会计的理论结构》中对法务会计分别从实务和学科两个方面进行定义:从实务的角度看,法务会计是为适应市场经济需要,以会计理论和法学理论为基础、以法律法规为准绳、以会计资料为凭据来处理涉及法律法规的会计事项,或者是以法律法规和相关

价款、残料价值和变价收入时:借:银行存款,原材料等;贷:固定资产清理。④应由责任人或保险公司赔偿的损失:借:其他应收款;贷:固定资产清理。⑤固定资产清理净损益:筹建期间的清理净收益冲减长期待摊费用:借:固定资产清理;贷:长期待摊费用。筹建期间的清理净损失计入长期待摊费用:借:长期待摊费用;贷:固定资产清理。经营期间的清理净收益计入营业外收入:借:固定资产清理;贷:营业外收入。经营期间的清理净损失计入营业外支出:借:营业外支出;贷:固定资产清理。

预算会计因报废、毁损、转让等原因减少固定资产时,先注销固定资产和固定基金:借:固定基金;贷:固定资产。固定资产残值变价收入和清理费用都记入"专用基金——修购基金"科目,即收到残值变价收入时:借:银行存款等;贷:专用基金——修购基金。发生清理费用时:借:专用基金——修购基金;贷:银行存款等。

两者的区别:因报废、毁损、转让等原因减少固定资产时,企业会计设置"固定资产清理"专用科目进行核算,清理净损益属于筹建期间的记入"长期待摊费用"科目,属于经营期间的记入"营业外收支"科目;而预算会计没有设置专用账户进行核算,固定资产残值变价收入和清理费用都记入"专用基金——修购基金"科目,不反映清理净损益。

四、固定资产折旧

企业会计按照固定资产的使用年限或完成的工作量分期计提折旧,即按照固定资产的受益期间以折旧的形式将固定资产的价值损耗分期计入成本费用;而预算会计将购建固定资产的支出一次性列支,不计提折旧,但事业单位会计按照事业收入和营业收入的一定比例计提修购基金。

五、固定资产在资产负债表上的列示

资产负债表中的"固定资产"项目,企业会计中以固定资产原值减累计折旧,计算出固定资产净值,然后再以固定资产净值减固定资产减值准备,计算出固定资产净额,它提供固定资产原值、折旧价值、净值、减值准备和净额等方面的会计信息。用固定资产净值除以固定资产原值,还可获知固定资产的新旧程度。而预算会计资产负债表中的资产方仅反映固定资产原值、净资产中反映固定基金数额,不提供固定资产新旧程度等会计信息。○

会计知识审查、监察、判定、裁定、受理案件、受托业务。从学科的角度看,法务会计是适应市场经济的需要,以会计理论和法学理论为基础,融会计与法学为一体的一门边缘交叉学科。

关于司法会计的定义也有多种说法。谢次昌(1992)等认为司法会计是指司法机关在诉讼活动中为了查明经济案件或其他案件中有关财务事实真相,依法指派或聘请具有专门知识的人员进行司法会计鉴定,以收集和调查证据的一项司法活动。顾洪涛在《司法会计基础教程》一书中将司法会计定义为: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,对照法律、法规和一定标准收集证据并且提供证据的一种诉讼活动。武汉大学、武汉市人民检察院司法会计课题组(2003)给司法会计下了一个相对简略的定义:司法会计是法学与会计学交融的一门边缘学科,它是为了解决经济犯罪案件或经济纠纷中涉及财会的专门性问题,根据诉讼主体的委托,由公安司法机关指派、聘请具有专门知识的人员对相关财务账证进行检查鉴定,从中收集证据并做出鉴定结论的独立诉讼活动。从以上的定义中不难看出,法务会计与司法会计的共同之处在于:

1.两者都是法学和会计学相结合产生的边缘学科。法务会计与司法会计既不是单纯的会计学分支,也不是单纯的法学分支,而是两者的结合体。无论是理论研究还是实务操作,都需要操作者具备较多的会计理论知识和法律常识。

2.从事法务会计和司法会计的人员的知识背景大体相同。他们不仅是具备会计知识和法律知识的专家,还是具备审计、调查等多种知识,熟悉法律、会计两个领域的综合型人才。

3.两者都是为法庭的诉讼活动服务的。法务会计与司法会计为当事人提供诉讼协助,为法庭提供证据,出具报告或提供专家证言,都是为了诉讼纠纷和经济案件能够及时、合理地解决。

三、法务会计与司法会计的区别

1.法系基础不同。法务会计理论是从英美法系国家引进的,司法会计理论是从大陆法系国家引进的,理论来源不同导致两者研究的角度也存在差异。实践中一般将法务会计视为会计学中的应用会计学,主要由会计界人士学习和运用,站在会计的角度,兼顾法律问题;而司法会计则被认为是法学中的一门应用学科,主要由法律界人士学习和运用,多站在法律的角度,兼顾会计问题。

2.定义不同。由于法务会计与司法会计所依赖的法系基础不同,因此两者的定义也有显著区别。法务会计是由英文Forensic Accounting翻译而来,也有人将其译为诉讼会计、法庭会计、法证会计等。法务会计是指特定机构接受委托,运用相关的会计知识对财务事项中有关法律问题进行解释与处理,并向法庭提供相关证据,不管这些法庭是刑事方面的还是民事方面的。法务会计属于一种会计咨询活动。而司法会计是由英文Judicial Accounting翻译而来,其中"司法"二字是指诉讼,用来界定司法会计是一种诉讼活动;"会计"二字是指会计检查和会计鉴定,用于明确司法会计活动的内容。司法会计是指司法机关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。

3.主体不同。法务会计的主体主要是会计师事务所。法务会计中的专家证人遵循鉴定人主义原则,即立法上不确定专家证人资格,也不将权利固定授予特定的人或机构。任何人都可能成为案件的专家证人,只要参与审理案件的法官或陪审团认为其具备专家证人资格即可。目前,从事法务会计工作的人员主要是注册会计师,他们要有较高的学历并要通过严格的考试。司法会计的主体主要是司法机关内部的技术部门、具有司法会计鉴定人资格的自然人。司法会计遵循鉴定权主义原则,即由国家明确规定哪些人具有鉴定人资格或哪些机构具有鉴定权,只有具备鉴定资格的人或具有鉴定权的机构才能向司法机关提供鉴定结论。实践中从事司法会计工作的主要是检察院的司法会计、司法会计鉴定中心及有鉴定资格的注册会计师。

4.工作划分不同。法务会计的工作可以按广义分为诉讼协助和会计调查。我国司法会计的工作采用前苏联的"二元论"进行,一般划分为两类:①司法会计检查,指司法机关为了查明案情,对案件所涉及的财务会计资料及相关资产进行的司法检查,是一种司法勘验检查的手段。②司法会计鉴定,指司法机关指派或聘请具有司法会计知识的人员,通过检验财务会计资料及相关证据,对案件所涉及的财务会计问题进行司法鉴定。

就具体工作而言,法务会计人员和司法会计人员都可能对一些会计问题提供意见或出具报告,但在这个过程中两者却存在着许多的不同点:①称谓不同。法务会计人员被称为专家证人,提供专家证言或报告。而司法会计人员被称为鉴定人,提供司法会计鉴定结论。②委托制度不同。法务会计与当事人主义诉讼制度相适应,通常由当事人自行选择和委托法务会计人员,在某些例外情况下也可由法院指定,而且双方当事人可以同时聘请法务会计人员提供专家证言。司法会计与职权主义诉讼制度相适应,司法会计人员通常由法官决定和委托。鉴定人是法官的助手,其参加诉讼的目的是弥补法官专业知识的不足,因此决定鉴定的开始和选任鉴定人均由法官依职权进行。③意见的证明力不同。法务会计的专家证言不是独立的证据材料,因为它们并非专家的切身体验而是专家对事实的判断,专家证言与普通证人的证言在法律效力上是等同的。专家证言可能会因维护当事人利益而不够客观、公正,所以要通过质证,由法官和陪审团认可后才能采信。司法会计鉴定结论一般可作为证据,对法官就事实的认定具有很大的影响力。④庭审程序方面的不同。法务会计的专家证人必须出庭接受主询问和反询问。如果控辩双方都提供专家证言,法官对双方证言的审查判断是通过庭审中双方相互进行盘诘、质证来实现的。司法会计的鉴定人现在一般允许当事人及其诉讼代理人要求中,出庭作证,或由法官依职权决定鉴定人出庭作证,以便鉴定人就其鉴定结论进行解释,并对鉴定结论的得出过程和采用方式予以说明。但在质疑的程序和方式上,一般不划分为主询问和反询问。○