

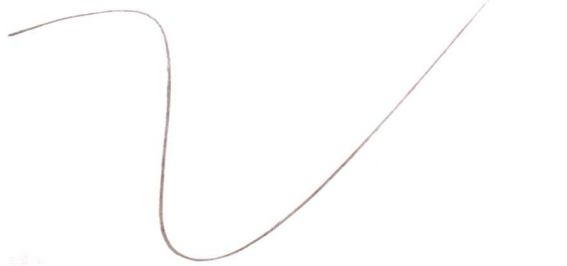
博士



审计证据理论研究

Shenji Zhengju Lilun Yanjiu

谢盛纹 ■ 著



西南财经大学出版社

SOUTHWESTERN UNIVERSITY OF FINANCE & ECONOMICS PRESS

文庫



F239.0/67

2007

博士



审计证据理论研究

Shenji Zhengju Lilun Yanjiu

谢盛纹 著

文庫



西南财经大学出版社
SOUTHWESTERN UNIVERSITY OF FINANCE & ECONOMICS PRESS

图书在版编目(CIP)数据

审计证据理论研究/谢盛纹著. —成都:西南财经大学出版社,2007.9

ISBN 978 - 7 - 81088 - 681 - 9

I. 审… II. 谢… III. 审计—证据—理论研究
IV. F239.1

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 014883 号

审计证据理论研究

谢盛纹 著

责任编辑:施崇亮

封面设计:大涛

责任印制:王艳

出版发行:	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址:	http://www.xcpress.net
电子邮件:	xcpress@mail.sc.cninfo.net
邮政编码:	610074
电 话:	028 - 87353785 87352368
印 刷:	成都市书林印刷厂
成品尺寸:	148mm × 210mm
印 张:	8.25
字 数:	190 千字
版 次:	2007 年 9 月第 1 版
印 次:	2007 年 9 月第 1 次印刷
印 数:	1—2000 册
书 号:	ISBN 978 - 7 - 81088 - 681 - 9
定 价:	13.50 元

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
2. 版权所有,翻印必究。

序

审计证据是审计的核心问题之一。整个审计过程某种程度上讲就是一个审计证据的规划、收集、评价、处理及运用过程。在正常的业务执行中，审计证据构成对最终审计结论的支持；一旦遇到针对审计师的法律诉讼，审计证据又会成为审计师寻求责任免除的相当重要的证据来源。同时，审计证据也是考察审计工作及进行审计质量评价的基本资料。这样一个重要的专业范畴，必然需要强有力的理论支持，以使整个审计证据工作变得更加科学和系统。然而，颇为遗憾的是，有关这一问题的理论研究一直比较零乱，迄今尚未形成一个比较完整的理论体系。

20世纪以来，独立审计在世界范围内取得了长足进步，表现在审计实务快速发展、审计技术进步、审计地位提高以及审计被作为一门科学而研究等多个方面。然而，与其他方面的快速发展不相匹配的是，审计理论研究长期以来一直处于不甚令人满意的状态。大部分研究将注意力集中在各种现实问题上，尽管具有较强的针对性、实用性和时效性，但其“救火”式的研究方式，不但导致理论研究的短视，还使研究者囿于自我学科规训之中，无法敞开思路去接受外界的养分，也导致了审计基础理论体系构建方面的严重不足。这种不足使审计实务在许多方面受到影响。一旦发生安然事件之类的欺诈和舞弊事件，审计立刻陷入千夫所指的尴尬境地，在许多根本的方面受到质疑。随着技术及经济的巨大发展，当今世界正在由工业经济向知识经济转化，在这样一个转化过程中，每一门学科几乎都面

面临着理论变革甚至重构的需要。在这样的环境下，从最基本的方面进行审计基础理论的构建与研究，就有了十分重要的意义。

谢盛纹博士的《审计证据理论研究》是他就读博士期间三年潜心研究的成果。他所研究的审计证据理论问题，是审计方面最根本的理论问题之一。这一理论是审计意见可接受性的理论基础。它不仅是审计整体理论的一个重要组成部分，也是对审计构成全方位支撑，并使审计取信于民的根本。完好的审计证据理论在改进审计实务和提高审计质量方面的作用是全方位的。要研究这样的问题，确实需要有很大的决心并付出巨大的心血和劳动，同时也需要有扎实的理论功底和吸收、借鉴相关或相邻学科研究成果的能力，以及较好的语言、思维驾驭能力。谢盛纹博士积多年学习和广泛研读的基础，借助法学、哲学等人文社会学科的研究成果，综合运用经济学及数学分析方法，在构建审计基础理论方面进行了有益的尝试。

本研究主要采用规范研究的方法，通过比较和借鉴界定审计证据理论的合理内核；利用逻辑方法理性演绎审计证据的特征，探讨审计证据的证明标准；借用精密的数学方法对审计证据组合问题进行理论实证研究，构建审计证据数学理论雏形；历史逻辑地分析审计证据与审计认定间的关系；理论联系实际地探讨现行审计证据理论的不足与改进，对审计证据现有规范提出若干建设性意见。按照这一逻辑思路，作者对涉及审计证据理论构建的各个基本方面作了深入研究。作者以对审计证据及其基本理论框架的分析研究作为起始点逐步推进，对审计证据的判断标准和证明标准、审计证据组合、审计证据与审计认定等理论证据体系框架内的根本性问题进行了深入研究，并在最后就审计证据理论的应用问题作了基本的探究。作者以不大的篇幅，系统而精炼地完成了经过深入思考而厘定的研究任务，呈现给读者一个结构完善、逻辑合理的审计证据理论框架体系，以及对各种基础问题的理论阐释。

一个基础理论框架的构建，本身即是一项重要的创新。除此之外，本文还有多项创造性贡献，包括：（1）运用认识论及有关人类认识的专门知识考察审计证据过程，得出了审计过程实质上是一个审计人员内心信念不断变更的过程的结论。在审计证据过程中，应该存在一个审计人员内心信念达到令其作出最终决定的时点，审计人员在这一时点上所达到的内心确信度就是审计证据的证明标尺。（2）通过借鉴证据法学中的相关内容，论证了审计证据证明的理性标准应该是“排除合理怀疑”。（3）通过梳理审计证据与审计认定间的关系，证实了这种关系并不是一个类似于公设式的、纯逻辑的推算关系，建议引入科学说明理论中的语境实用说明法来整合审计证据与审计认定间的关系，以正确显现审计人员在审计过程中的思维脉络。

任何一项创新性研究，都必然会有许多不足以及需要进一步补充和发展之处，研究中所使用的方法是否允当，也还有待于进一步检验。不过，本书作者确实已经走出了扎实的一步。作为本书作者的博士生导师，我乐为之序。同时也企盼这方面有更多的优秀成果出现。

张龙平

**中南财经政法大学 MPAcc 教育中心主任、会计学院副院长、博士生导师
中国独立审计准则委员会资深专家、中国会计准则委员会咨询专家**

2007年6月于武昌竹苑

摘 要

审计证据是审计结论的基础，但有关这一基础的理论研究还比较零乱，至今仍未形成较完整的审计证据理论体系。

本研究的基本目标是构建一个审计证据理论框架。在比较与借鉴的基础上勾勒出审计证据理论的基本轮廓，以审计证据定义为研究起点，以审计证据与审计认定间的关系为轴线，探究审计证据理论的基本内容，为现行审计证据过程和规范提出建设性建议，便成为本研究的指导思想和目标。鉴于目前的有关研究成果，以及审计基础理论的现状，为了实现上述目标，本研究将借助于法学、哲学等人文社会学科的研究成果，并以此为手段，力求发展与丰富审计理论，为改进现行实务指明具体方向。

为了更好地完成预期研究目标，本书主要采用规范研究，通过比较借鉴界定审计证据理论的合理内核；利用逻辑方法，理性演绎审计证据的特征，探讨审计证据的证明标准；借用精密的科学方法——数学方法，对审计证据组合的有关问题进行理论实证研究，以期构建审计证据数学理论雏形；历史逻辑地分析综合审计证据与审计认定间的关系；理论联系实际地探讨现行审计证据过程的不足与改进，进而对审计证据现有规范提出若干建设性建议。按照这一逻辑思路，本书具体分六部分对这些问题展开讨论。第一部分提出本书的研究主旨，综述与这一主题有关的研究文献；第二部分在合理定义审计证据的基础上，通过借鉴比较界定审计证据理论的合理内核，这一部分是本书的逻辑基础和出发点；第三部分主要探讨审计证据的判断

标准和证明标准，具体论述审计证据的判断特征，审计证据相关性、可靠性和充分性的判断，建立审计证据证明标准的必要性，并阐述审计证据证明的具体标准应该是“排除合理怀疑”；第四部分重点研究审计证据的组合理论，从概率论和信度函数两方面对审计证据的综合处理进行科学分析。本部分为全文的重点与难点；第五部分重点剖析审计证据与审计认定间的关系，这一关系不仅深化了审计证据的本质认识，也为审计意见的性质提供了进一步的理论解释；第六部分主要讨论如何改进现有的审计证据过程以及审计证据规范，以指导审计人员更有效地执行审计，切实履行审计职责，提高审计质量。

一、问题的提出与文献回顾

审计证据理论是审计意见可接受性的理论基础，它不仅是构成审计整体理论的具体组成部分，还是独立审计取信于民的根本。建构审计证据理论既是建立全面完整审计理论、武装从业人士的需要，也是教育社会公众，使之更好地理解与信任审计职业的需要，更是发挥审计证据理论功能的需要。审计证据理论功能发挥的直接结果是使现有的审计实务得到改善，审计质量得以提高。审计证据理论的研究对审计实务的改善与审计质量的提高是全方位的、贯穿于审计全过程的。

与审计证据理论有关问题的研究一般都涉及以下几个主题：

①描述审计证据及其获取程序；②审计证据的判断与评价；③审计证据的汇总与组合；④审计证据与待证认定的关系。现有研究的主要内容包括：①审计证据的理论地位；②审计证据的获取；③审计证据的充分适当性；④审计证据收集与判断的方法和可能存在的偏误；⑤审计证据的组合；⑥审计证据与待证认定间的关系。

二、审计证据及审计证据理论

这一部分的研究内容与目标是科学定义审计证据，通过比较借鉴理性界定审计证据理论的合理内核，明确本书的研究对象和主要研究内容。本部分是全书研究的逻辑基础，统领随后章节的讨论和研究。

本书本着审计证据是实现审计目标之手段的逻辑思想，通过综合分析现有的审计证据定义，提出从功用论视角认识审计证据的观点。也即是，通过对“事实观”、“资料或信息观”、“基础或依据观”和“大统观”等观点的分析比较，结合汉语中证据概念约定俗成的意义，本着手段与目的的统一，认为审计证据就是指证明被审信息或与审计事务有关之事实存在与否的依据，其具体表现形式或存在形式就是审计人员所收集的资料或信息等。考虑到审计过程是一个迭代过程，建议以发展的眼光动态地认识审计过程中的审计证据，因为静态的审计证据观无法为审计人员的信念变化提供合理基础。

通过借鉴比较法学、知识论与科学哲学的证据理论，结合审计学的本质特征，初步确定审计证据理论的研究内容应该包括审计证据概念、审计证据的收集、审计证据标准、审计证明标准、审计证据组合以及审计证据与审计最终认定间的关系。这些内容尽管不能说囊括了审计证据理论的所有内容，但也是研究审计证据理论必不可少的内容。审计证据概念探讨审计证据的本质，它是审计证据理论的逻辑起点，是该理论其他内容的基础。审计证据收集研究获取审计证据的方法，以及审计证据获取过程中存在的规律性行为。审计证据标准所要解决的是关于审计证据的判断问题；审计证据证明标准是审计证明的尺度，其目的在于为审计具体证明提供一个内心认识基准点。审计证据的组合所探究的是如何综合处理具体审计证据，以期将审计证据证明与审计证据和审计最终认定间关系的确定，有机

地整合在一个科学的方法体系内。研究审计证据与审计认定间关系的目的在于深究以审计证据为依据的审计推理模式，寻求审计结果合理性的根源。

三、审计证据判断标准与证明标准

审计证据的评价与判断是整个审计证据过程的中心工作。与这一工作有关的核心概念是职业判断。审计职业判断的真正要义是：职业规范并不要求审计人员报告他们建立内心确信的方法，也不为审计人员确定任何规则，要求他们必须按照这些规则来决定审计证据是否充分适当；职业规范的本质就是要求审计人员深思细察，本着职业道德，诚信推求所获审计证据在他们心智中产生的印象。因此，审计人员在这一过程中的职责就是保持应有的职业谨慎和职业怀疑态度，运用职业判断，收集、整理和评价审计证据。具体地说，审计人员可以通过检查记录或文件，检查有形资产、观察、询问、函证，重新计算、重新执行和分析性程序等方法获取发表专业意见所需的充分适当的审计证据。在审计过程中发现的、尚有疑虑的重要事项，应获取进一步的审计证据，以证实或消除疑虑。如在实施必要的审计程序后，仍不能获取所需审计证据。或无法实施必要的审计程序的，审计人员应该出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

有关审计证据的职业判断主要有审计证据的相关性、可靠性和充分性的判断，以及审计人员利用审计证据进行审计证明的证明标准的判断。

相关性是审计证据的首要质量特征，其实质性含义是指：

- ① 审计证据的内容或实体问题而不是具体形式或方式问题；
- ② 审计证据之所以为证据及其证明力的问题；
- ③ 既有逻辑意义上的相关，又有经验常识意义上的相关；
- ④ 审计证据相关性涉及的是与待证项目、事项或认定等可能或不可能、是与不是、

该这样还是不该这样等之类的问题。审计证据相关性强调的是审计证据与待证认定之间的“经验的、事实的”联系，且它们之间的联系是多种多样的、全方位的。一个富有成效的审计过程，应该在整个审计过程中考虑审计证据的相关性。

可靠性是决定审计证据质量的又一关键因素。它不仅取决于审计证据的来源和性质，还受具体取证环境的影响。同时，审计人员在判断审计证据可靠性时，还应该考虑下列有关问题：与待证认定的相关性、误解存在的可能性、审计证据的说服力等。证据可靠性等级体系可以依据审计技术的审查结果来设计，它包含一般标准和具体标准。一般标准能运用于所有的审计技术类型，它们主要有独立性标准、客观性标准、是否为第一手信息；具体标准的运用范围有限，它们只能运用于若干审计技术类型，且这些标准的运用只能提供判断审计证据可靠性的相对度量。

审计证据充分性，依相关职业规范的具体内容来看，已经涉及到了审计证据证明方面的内容。针对充分性，职业规范要求审计人员对具体认定的确信应该有足够数量的审计证据，但无论是审计证据充分性的经济学含义，还是职业规范的相关解释，都重点着眼于审计证据的数量方面。事实上，审计证据的充分性并不仅仅涉及审计证据的数量。职业规范中的充分性内含，更像是强调审计人员在确定关于具体认定的内心信念时，他们关于具体认定的内心信念是否足以达到“自认为真”的状态。审计证据充分性的判断主要是以审计人员的经验、教育背景、直觉推理和职业判断为基础的，在考虑与解释审计证据充分性时，应该考虑重要性概念、审计风险性、获取审计证据的经济性。另外，作为一种抽样审计，要确保审计证据的充分性，还必须关注样本的代表性，这不仅避免了过多同质或类似证据对代表性证据证明力的稀释，也可以在一定程度上降低审计成本、提高审计证据过程的经济性。因此，在审计证据的充分性

判断和解释中，并不全是关于审计证据数量方面的判断与评价，也有质量方面的职业判断。

审计意见本质上是一种积极保证声明，这种积极保证的基础是证明标准，它表示的是审计人员利用审计证据对具体审计对象进行证明时的内心认识状态，因为审计准则中所暗示的“审计证据充分适当”标准还存在一定的模糊性，所以有必要重新考量审计证据的证明标准。在厘清审计证据证明能够达到的程度与审计证据证明应该达到的程度的基础上，可以发现审计证据证明标准应该是“排除合理怀疑”。“排除合理怀疑”不仅是审计证据证明标准的理性选择，而且选择这一标准还有深刻的哲学基础。由于这一标准是一个主观见之于客观的标准，因此应该对实现这一标准的过程进行规范，以确保这一标准得以兑现。

四、审计证据的组合

审计过程是一个审计证据收集、评价与组合的过程，审计证据的收集与评价指向的是审计意见基础，审计证据的组合则是审计意见基础的直接基础。若能将审计证据的组合纳入一个科学的综合处理系统中，则可大大提高审计证据过程的科学性和合理性。

以概率来量化审计证据，并在贝叶斯框架内构建审计证据的组合理论就成了解决这一问题的首选方案。基于 Fisher 的“可能性 (Likelihood)”概念，已经有很多研究认真探讨了“可能性原理”，认为在根据既定证据评价某一假设时，这一评价结果只是一种“可能性”的“诊断”。Dutta 还提出并证明了一个基于“可能性” (Odds) 的审计证据强度度量，这种度量不仅提供了证据强度的一致度量，还抓住了证据的内在属性。利用这种度量在贝叶斯框架内构建审计证据组合理论的确有其理论价值，它不仅可以在一个广为接受的科学理论框架内提供综合

处理审计证据的方法，还可对若干经验验证的结果予以理论证明。但是，这种度量中的概率要求满足可加性，也就是说，如果我们相信一个命题为真的程度为 p ，那么我们就必须以 $1 - p$ 的程度去相信该命题的逻辑否命题，这与审计证据过程中审计人员的具体感知是不相符的。

Shafer 拓展了概率解释，提出了概率的构造性解释，并利用这一构造性解释建立了证据数学理论。通过借鉴这个证据数学理论，发现它对审计不仅有重要的理论价值，同时，对审计实务也有一定的现实指导意义。例如，利用这一证据数学理论不仅可以为审计人员综合处理审计证据提供科学方法，还可以从另一视角科学地解释审计风险。在这一理论框架内，审计过程中的审计风险是财务报表非公允表达的一个似真度函数，也即是， A 的似真度为： $Pl(A) = \sum_{A \cap B \neq \emptyset} m(B) = 1 - Bel(\bar{A})$ ， A 的似真度表示的是 A 根据证据似真的程度——我们不怀疑 A 的程度，或者说人们发现 A 可靠或似真的程度。这一函数表明审计人员对财务报表公允表达的内心确信与财务报表非公允表达的似真度之和为 1，以审计语言来说，就是审计人员对财务报表所提供的合理保证与审计风险之和等于 1。这种互为补数的关系并不像概率论下互补关系所表明的那样：如果审计人员对财务报表公允表达的合理保证程度为 p ，那么就意味着他们以 $1 - p$ 的程度去相信财务报表是非公允表达的，因为信度函数中“概率”是不满足可加性的。

五、审计证据与审计认定

审计证据与审计认定间的关系，并不是人们想象中的那种纯逻辑的或因果性的关系。在对这一关系的探知过程中，丰富和发展了审计认定概念的认识。莫茨和夏拉夫是最早涉足审计认定问题的研究者，Toba、Kissinger 和 Gibbs 也对这一问题做了有益探索，但这些研究与审计职业规范中的认定概念存在一定

差异。同时，职业规范对认定概念的认识也处于一种发展的状态中，如从早期五认定（七认定）到现在的三层次十三个一般认定的认定概念框架。但在这个探知过程中，有一点是相同的，人们都希望这些认定能够囊括财务报表每一组成部分的主要错误来源，为审计人员收集与评价审计证据提供简单的逻辑基础。

审计证据与审计认定间的关系是历史对称的。早期审计目标简单，审计证据与审计认定间的关系也最简单直接。随着审计的发展，审计目标的复杂化，审计认定也发生了变化，证据与认定间的关系也趋于复杂、捉摸不定。尽管 Toba、Kissinger、Gibbs、Stephens 和 Smieliauskas & Smith 等人努力地寻求这种关系，但其成果终究还是存在一些缺陷与不足。究其原因，很大程度上是由于他们都试图将这种关系简单化，或在研究之初就预设审计证据与审计认定之间应该存在一种方法理性的纯逻辑关系。追求简单就必须对目标对象进行抽象，抽象就必然要忽略一些具体。但审计中的具体往往是内置于环境的，而审计结果又具有环境依存性，它不可能像自然科学那样可将问题置于一个理想环境中，进行具体研究以求得一个抽象结论。考虑审计结论的这种环境依存性，就不得不分析具体审计证据过程中的语境与情形，欲发展与完善审计证据与审计认定间关系的认识，引荐科学说明理论中的语境实用说明法应该是一个理论发展方向。

根据 Nagel 的观点，各门科学中所提供的说明，在说明项与被说明项之间的联系方式上，可能会有所不同。在自然科学中早期普遍接受的是“演绎 - 律则模型”和“归纳 - 统计模型”，其中“演绎 - 律则模型”结构是：

$$E = \{E_1, E_2, \dots, E_n\} \text{ (或认定 } P_i, (i=1, 2, \dots, n))$$

$$\frac{\text{背景知识 } B}{\text{认定 } P_i \text{ (或 } X)}$$

说明项
被说明项

$$E = \{E_1, E_2, \dots, E_n\} \text{ (或认定 } P_i, (i=1, 2, \dots, n)) \text{ 和背}$$

景知识 B 构成了说明项。二者“合取”可以逻辑演绎出有待说明的认定 P_i (或 X)，即被说明项是说明项的逻辑必然。

“归纳 - 统计模型”的结构是：

$$\begin{array}{ll} E_i & \text{初始条件} \\ \underline{E_i \quad p(P, E) = r \quad (r \text{ 接近于 } 1)} & \text{统计定律} \\ P_i & \text{使得非常可能} \\ & \text{被说明项} \end{array}$$

在这种模型的说明中，人们从说明项中只能一定程度地推出被说明项，而不能逻辑必然地推出被说明项。

根据 Van Fraassen 的说明理论，说明的问题涉及各种不同的语境、场合、说话者的习惯、听话者的理解等因素。正是由于这样一些因素的介入，人们接受一个理论就不是相信理论为真，而是看其是否在经验上适当、在实践中有用。它与实体说明不同，一个充分的说明不仅要提及事件的原因，还要考虑具体语境。我们认为在探究审计证据与审计认定间的关系时，应该考虑语境实用说明法，或者说，审计推理更像是一种语境实用说明法。在语境实用说明中，没有内涵因果律的理论，但它是一种理论、事实与语境相联系的方法。在审计推理中，因果关系虽然很重要，但并不总是能够建立这种联系，如果适用实体法，则要像物理科学那样严格要求整个推理过程的逻辑性，因为实体法强调因果机制，可在审计过程中，并不能保证在审计证据相关的说明中都能找到这种因果律，审计有它自身的一套公认原理，通常对证据（或证据收集的方法）来说，遵守这些原理就够了。

因此，将语境式说明模式应用于审计学中，就有以下模型：

$$E = \{E_1, E_2, \dots, E_n\} \quad (\text{或认定 } p_i, (i=1, 2, \dots, n))$$

$$\text{背景知识 } B (B_1, B_2, \dots, B_m) \quad \text{说明项}$$

$$\underline{\text{情景状况 } C (C_1, C_2, \dots, C_m)}$$

$$\text{认定 } P_i \text{ (或 } X) \quad \text{被说明项}$$

或者是：

E_i	初始条件
$E_i \quad p(P, E) = r \quad (r \text{ 接近于 } 1)$	统计定律
P_i	使得非常可能 被说明项

这样在原有的说明模型中各自增加一个情景回溯集 C (C_1, C_2, \dots, C_k)。它对作为背景知识、专业经验或统计规律的作用范围、重要性和概念的语义进行了重新界定和修改，它是一个以情景对知识、经验或规律的反思回溯过程，也是界定与寻求证据与认定间的关联 R 的过程。这些模型在审计证据过程中有广泛的应用，依据具体情景来分析背景知识、专业经验或统计规律的意义，确定所获证据与待证认定间的关联，进而作出相应的职业判断。

六、审计证据理论的应用

理论研究的目的是不只是为了形成系统的理论知识体系，更关键的是理论的指导作用。审计证据数学理论提供了与审计人员实务过程中其内心感知一致的审计风险新解释，根据这一理论所构建的审计风险模型，在审计具体目标层次上，得到了与现今国际审计保证准则理事会 (IAASB) 所更新的审计风险模型类似的审计风险模型，也和美国注册会计师协会 (AICPA) 以及中国注册会计师协会所发布的相关准则征求意见稿中所推荐的审计风险模型类似。但在账户层次以及报表层次上得到的审计风险模型差异较大，这两个层次上的审计风险并不等于重大错报风险与检查风险的积，而是这两个风险的函数。我们认为本书中取得的这种三层次的审计风险模型更真实贴切地反映了审计人员的审计过程。这是因为：报表层次的审计风险 = 重大错报风险 $\times g$ (账户层次的审计风险)，账户层次的审计风险 = f (重大错报风险，审计具体目标层次的审计风险)，审计具

体目标层次的审计风险 = 重大错报风险 × 检查风险。从这三个审计风险模型中，我们可以看出这三个函数的迭代关系，而这又正好恰如其是地反映了审计过程的迭代性。

这种解释不仅反映了审计风险的本质含义，也为审计证据组合过程提供了更科学合理、更有成效的思维模型。同时，也表明本文对审计证据证明标准的研究不仅解决了确定审计人员审计证明过程所涉及的证明尺度问题，也为“合理保证”这一基本审计概念提供了逻辑解释，进一步强化了审计概念体系的内在逻辑性和严密性。

审计证据数学理论在具体审计证据过程中理应有重大的现实应用前景。本书针对审计证据数学理论的应用问题，借用存货审计的一个简单示例，阐述了审计人员如何根据他们基于各种不同证据的信念，综合得出他们对存货项目整体的内心确信度。另一方面，通过运用审计证据的数学理论，理论上有可能在将来的审计意见表述中提供类似数值天气预报一样的数值审计意见，要么是在审计意见中直接表明审计人员对被审报表公允表达的内心确信（合理保证）；要么是在审计意见中表明被审报表非公允表达的似真度（审计风险），以提高独立审计的价值。同时也认识到这一证据数学理论的实际应用还存在一些客观困难与障碍。这些困难与障碍主要有：审计证据过程中认识对象的非完全控制性是审计结果数量化的一个客观障碍。除此之外，影响更大的是审计证据过程中缺乏系统的测量语言，以及测量缺乏计量单位。

历史分析审计证据过程与审计证据准则，结合研究所得，可以发现现行审计证据过程中还存在一些不足与缺陷。为此，第一，应该在现行审计证据过程中强调：①进一步重视审计证据过程中所获证据的说服力；②加强对审计证据的实质性要求；③厘清审计认定与欲取证据的关系；④建立审计证据的证明标准；⑤正确认识审计风险；⑥充分重视审计人员的职业怀疑态