

审计基础知识丛书

审 计 证 据

赵丽娟 石爱中 编著

中国审计学会主编

中国审计出版社

SHEN JI JI CHU
ZHI SHI
CONG SHU

1

审计基础知识丛书

审 计 证 据

赵丽娟 石爱中 编著

中国审计出版社

审计基础知识丛书

审 计 证 据

赵丽娟 石爱中编著

中国审计出版社出版

(北京白石桥路甲4号)

新华书店北京发行所发行

各地新华书店零售

北京大郊亭印刷厂印刷

787×1092毫米 32开本 2,53印张 54800字

1989年6月第1版

1989年6月北京第1次印刷

印数: 1-12, 000

定价: 1.20元

统一书号: ISBN7-80064-023-X/C7

一套促进中国审计建设的丛书

——《审计基础知识丛书》代序

于明涛

《审计基础知识丛书》第一辑出版了。这是一件广大的审计工作者和从事经济工作的同志们盼望已久的大事。《丛书》是中国审计学会组织了几十位从事审计研究的学者、专家、教授和审计工作者编写的。这是中国审计学会一、二届理事会的一项计划。

我认为《丛书》的出版，有特殊的意义。

首先，审计是一门崭新的学科。我国审计制度有着悠久的历史。但是，建立社会主义的审计是在一九八二年五届人民代表大会五次会议上定下来的，写进了中华人民共和国宪法。到现在才有五年多的历史。因此，什么是审计？为什么需要审计？它的基本任务和促进中国实现现代化的作用等等，人们还不象对其他部门那么熟悉。虽然，国家已发布了《审计条例》，几年来也写过不少专论审计的文章，但是把审计变成群众熟悉的东西，自觉执行审计的规定，还要作大量的宣传普及工作。因此，编写这套系统、简明、而又适用的丛书，以通俗的语言，宣传审计条例，普及审计知识，的确，就非常需要了。

其次，《丛书》反映了中国社会主义审计理论发展的若干方面。特别是党的十一届三中全会以来，随着改革、开放政策的实施而逐步发展的审计实践，是《丛书》编写的基础。例如对于中国审计的性质、对象、职能、定义就是经过

了几年的多次讨论，并不断根据实践中出现的新问题，丰富了这方面的内容，才有了《丛书》所提出的学术成果。同样，《丛书》中所阐述的各项学术成果，也都有理论与实践的基础；因此，《丛书》有较大的适用性。《丛书》反映了中国审计是按照中国的国情而建立的有特色的审计制度，它不同于西方国家，也不同于别的社会主义国家。

第三，《丛书》对发挥审计在治理、整顿和深化改革中的作用，会有积极的效果。六届人大七次会议规定治理整顿深化改革的工作方针，对审计提出了新的要求，审计要成为宏观调控的一个重要方面。如何适应当前新的形势是摆在面前的一个十分重要的问题。很明显，审计队伍要不断提高素质，提高审计的效能，担当起历史赋予的重任。需要强化审计制度的建设，努力去实现经常化、制度化、规范化。促进立法，强化经济部门的内部制约机制等等。上述各方面，《丛书》都可以提供必需的知识，对推动事业的发展起到积极的效果。

第四，《丛书》表现了在审计理论方面勇于探索的精神。这在今后也是要继续发扬的。实践证明，百家争鸣的作法有益于探索的深入，可以使提出的各个问题，日臻完善。对新的问题不断发现，提出理论上的新课题，如事前审计，效益审计，承包经营审计，基建跟踪审计，都有变化了的新因素。我们不断发现，又不断研讨，不断丰富《丛书》的内容，并且可为指导实践，提供有益的东西。

最后，预祝这套《丛书》对促进中国审计制度的建设产生积极的效果。对各位撰稿的专家、学者、教授、审计工作者和参与《丛书》编辑工作的同志们表示感谢。

《审计基础知识丛书》编辑委员会

(按姓氏笔划为序)

王志钧	王宸生	祁 田	杨树滋	张以宽
娄尔行	崔建民	阎金铎	蒋志方	管锦康
主 编: 杨树滋				
副 主 编: 阎金铎 张以宽				
责任编辑: 叶君辉				
封面设计: 刘 军				

114220/21

目 录

第一章 审计证据的概念.....	(1)
一、审计证据在审计中的地位.....	(2)
二、审计证据的涵义.....	(4)
三、审计证据的证明职能.....	(12)
四、审计证据的作用.....	(16)
第二章 审计证据的质量特征.....	(19)
一、审计证据的证明力.....	(19)
二、审计证据的质量特征.....	(20)
第三章 审计证据的种类.....	(27)
第四章 取证程序和方法.....	(44)
一、取证工作方案的制定.....	(44)
二、审计证据的收集和鉴定.....	(56)
三、审计证据的综合.....	(75)

第一章 审计证据的概念

世界各国的国家审计机关、民间审计组织、内部审计机构，以及国际审计组织在其制定的审计标准中，都对审计证据在审计活动中的地位、作用、重要性和必要性等，作了明确的规定。我国国务院于1988年11月30日发布的《中华人民共和国审计条例》第十五条规定：审计机关“对审计中的有关事项，向机关、团体、企业事业单位和有关人员进行调查，上述单位和人员应当提供有关资料及证明材料”；《条例》第二十条规定：“审计工作人员通过审查凭证、帐表，查阅文件、资料，检查现金、实物，向有关单位和人员调查等进行审计，并取得证明材料”。美国注册会计师协会为职业会计师制定的《审计标准》共有十条规定，其中第六条为了：“通过采用实查、观察、询问和询证等方法取得充分的、有说服力的证据，借以作为对所审查的财务报表表示意见的合理基础”。加拿大政府制定的公营企业《内部审计标准》共有二十三条，其中第十七条规定：“应当取得充分的、可靠的、相关的审计证据，作为支持审计报告内容的证件”。

所以，无论是中国的审计，还是外国的审计；无论是国家审计 还是民间审计；无论是外部审计，还是内部审计，审计的最终结果、审计意见和审计结论，都必须以在审计过程中取得的审计证据为根据，审计报告和审计决定都必须以审计证据为基础。这已成为审计工作的一项公认的基本原

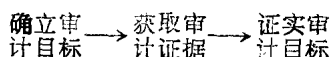
则。

获取审计证据——简称取证，是审计从产生就具有的一种内在的功能。这种功能随审计目的的改变，审计范围的扩展而不断强化，不断发展；另一方面，这种功能的发展又进一步使审计的职能、作用、程序等突破原有的局限而获得发展，特别是使审计方式的变革成为可能，使审计人员的责任更加突出。因此，可以毫不夸张地说，审计证据的理论与实务是整个审计理论与实务的重点，在它的建立和发展中居于十分重要的地位。深入研究审计证据的涵义和种类，研究各种审计证据的特点和作用，研究取证理论与技术，必将促进我国审计工作水平的提高，推动我国审计事业的发展。

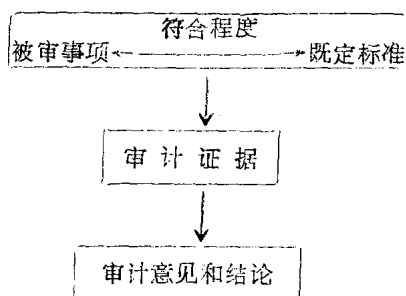
一、审计证据在审计中的地位

审计工作是按照项目来进行的，在每个项目所实施的审计活动中，都是围绕建立一定的审计目标，根据审计目标获取审计证据，根据审计证据证实审计事项，从而实现审计目标所展开的一系列审计活动。当然，审计种类不同，审计的目标也有所不同。例如，财务收支决算审计的目标，是证明财务状况的真实性，财务收支的合法性，经济活动的经济性，从而表明这个单位的负责人是否履行了经济责任；为了达到这个审计目标，必须从各方面取得审计证据来加以证实。又如，承包经营经济责任审计的目标，是承包人是否实现了承包合同中规定的经济责任，包括承包任务是否完成，经营目标是否实现，财务收支是否合法，财产物资是否完整，会计信息是否真实，经济效益是否提高等，都必须有审计证据证明。这是一些大的审计项目，审计目标包括的内

容较多，需要取得的审计证据也较为复杂；而在一些较小的审计项目中，即使审计目标较为单纯，也必须取得足够的证据来加以证实。例如，审计材料库存数额，其审计目标主要是证实这些材料的实存性、完整性、真实性，就必须通过盘点库存，核实价值，取得审计证据来证实。又如，审计债权债务，就要向有关单位函询取证，以证实材料或产品的所有权和真实性等。由此可见，任何一个审计项目，都需经过一个共同的审计过程，即首先确立审计目标，然后围绕目标取证，最后以证据证实审计目标。把审计的这一共同过程加以概括，可得出一一般审计结构模式为：



获取审计证据，就是指为了证实一定的审计目标而收集证据、鉴定证据、评价证据和综合证据的过程，其结果是由一系列与审计目标相关的审计证据来体现。从审计过程的静态方面考虑，上述一般审计结构，也可用下式表示：



从上面的图式中可以清楚地看出，审计的全部成果最终体现在审计目标的证实，即审计意见和结论上，而审计证据

是从确立审计目标到表达审计意见和结论的中间环节。没有审计证据，不能下审计结论；审计证据不充分，不全面，则会导致审计意见和结论不准确，甚至背离现实，失去其价值。因此可以说，审计证据乃是审计工作的核心。审计的成功在于取证的成功，审计的质量取决于审计证据的质量。取证是全部审计工作的关键所在。如果我们把一次审计比喻为一曲交响乐的话，取证就是它的主旋律。

二、审计证据的涵义

（一）审计证据的一般概念

审计证据是可用来证实被审事项与有关既定标准的符合程度的一切凭据。它包括各种相关的文件、实物、会计资料，以及观察、调查的信息。

为了对上述审计证据的概念进一步深入理解，有必要就其主要内容作一说明。

1. 被审事项

被审事项主要是指根据一定项目的审计目标，需要对一定的财务收支、资源财产以及有关的经济活动进行审计的事项。

被审事项的具体内容和范围，决定于审计中的具体审计目标。

被审事项一般来说，是通过一定的载体，在被审单位的信息系统中反映和记录的，如原始凭证、合同、管理人员的会议记录、重大决策决议、计划、物资保管记录、岗位责任制记录、会计资料等。但也有一些被审事项在被审单位中没有载体，（遗漏或隐匿的经济活动）或在其载体中反映得不

充分，不确实。

2. 既定标准

既定标准，又称审计依据，是指衡量判断被审事项是非、高低、优劣的准绳和依据，包括国家制定的有关法律、法令、法规，党的方针、政策，各项规章制度，会计原理和会计原则、经营管理原理和原则，财经制度和纪律，以及计划、目标、标准、协议条款、法定程序等。

审计标准一般说来也有载体。例如，国家的法律、法令、条例文件；体现党的有关方针、政策的文件；计划文件；经济管理职能部门下达的各种文件；地方政府部门下达的各种文件，以及在被审单位的经营活动中产生的各种文件。也有些审计标准没有载体，例如会计如实、客观、全面地反映经济业务的原则，经济活动中的节约原则，正确处理国家、企业和职工三者利益关系的原则，局部利益服从全局利益的原则等等，这些都是会计工作中和经营活动中应遵循的一般公认原则。

3. 审计证据

审计证据的有效性在于它能够证实被审事项与有关既定标准之间是否相符。例如，企业的纳税活动是否与有关税法规定相符；企业的采购业务的发生是否符合国家的财经法规的规定，是否符合企业采购方面的内部控制；又如，企业现行内部控制制度是否符合于经营管理的原理和原则；企业会计资料的处理是否符合于会计原理、会计原则和会计制度的规定；承包企业的经营活动与经营成果是否与承包合同中规定的经济责任相符等，这都是审计中常见的审计目标。要证实这些目标，一方面要通过认真审查被审事项的载体，来

取得相关证据。另一方面，对于没有载体反映的被审事项，则必须通过审计人员的现场观察、实物鉴定、询问、测试等取得审计证据。因此，审计证据不仅包括从被审单位取得的证据资料，而且包括审计人员观察、调查所得到的各种相关信息。

审计证据有时容易与审计依据相混淆，这两者的涵义尽管不同，但在许多情况下，它们的载体却是同一事物。例如，企业的合同，又是审计证据，又是审计依据。象这样的具有双重身份的事物还有许多，如企业的内部控制制度、计划、定额、经济责任目标等。由于这些事物的产生有着控制某种经济活动的意义，因此，审计员将它们作为衡量受它们制约的那部分经济活动的准绳，即作为一种审计标准。另一方面，这些事物的产生，又与被审单位的某种经济活动紧密相关，构成整个经济活动的组成部分。例如，生产计划是整个生产经营活动的一部分，销售合同产生于销售业务等。因此，它们又有着反映和证明某种经济活动的作用，可作为审计证据。但是，有一点需要强调，在一次具体的审计工作中，审计证据和审计标准两者仅居其一，而不能相混淆。例如，审查合同的合法性、真实性时，不能同时以该项合同作为审计标准。否则，审计人员将无法确定被审事项的性质。

审计证据与审计工作底稿也容易被人们视为同义词。实际上，两者也是不同的。审计工作底稿是对整个审计工作的主要内容所作的书面记录，其中包括审计计划、方案、作业手续的记录，审计证据的收集、鉴定、综合的记录，审计证据的种类及对证据的分析和评价的记录，审计结论、审计建议等。审计证据只是审计工作底稿记录的内容之一，而不是

全部。审计工作底稿记录审计证据，目的在于总结审计工作、考核审计质量，并便于以后的查阅，它本身不起证明作用，从而也就不是审计证据。

（二）审计证据的特点

证据一词，对于我们并不陌生。在司法工作中，法律判决要求有充分的、确凿的证据；在自然科学中，科学结论需要以科学实验证据来证明。从需要证据来支持结论这一点来说，证据以其证明力发生作用，这是共性。但是审计证据与法律证据和科学实验证据并不完全相同，通过研究审计证据与法律证据、科学实验证据的共同点和审计证据的特点，有助于深化对审计证据概念的理解。

大家都知道，科学家进行科学实验，法官进行司法判决，审计师作出审计结论，都必须同样要以有说服力的而不是以论定的证据为基础。但是，这三者之中的每一个在证实的确定性的收集证据的实际可能性之间的妥协是不相同的。科学家在形成一种确切的科学法则时对微小的实验误差都十分关注，因而科学证据的要求是实验结果的“可重复性”，误差的容忍度极为微小。法律上的判断要考虑防止产生无辜的裁决，因而法律证据由许多细则加以规定，使被告得以怀疑并要求以最可靠的证据（如不能包括传闻的证据）来证实起诉的内容。审计人员所关心的是公允而非精确的计量，着重在搜集适度证据来支持财务报表的内容是否真实、合法、有无经济效益，用以评价经济责任。所以，这种证据就不同于科学证据所要求的精确性和可重复性，也不同于司法证据要先依赖相对立的系统来挖掘所有相关的证据，而后由法官对其作出客观的评价。

审计证据的特点，表明了审计的关键要求在于：在对一定审计项目进行审计活动的一定时期中，根据问题的重要性程度搜集合适程度和足够程度的审计证据，而且能合乎逻辑地说明这些证据已为审计师所表达的审计意见提供了充分的证明。因此，可以从以下几方面来表明审计证据必需具备的特性：

1. 客观性

审计证据要证实被审事项与既定标准的符合程度，首先必须查证被审事项的现实状况，这种现实状况是客观存在的实际情况，是不依人的主观意志为转移的。例如，被审单位某项经济业务产生的原因；处理的过程、仓库对物资的保管状况；内部控制各环节上的职责分工情况；会计记录情况等，不仅包括合法的、真实的、正确的、有效的一面，而且包括违法的、虚假的、歪曲的、错误的、低效的一面。这两方面的实际情况，构成被审事项的现实状况，也就是审计证据需要揭示的内容。揭示这种现实状况，使审计证据具有了一种客观性。

审计证据的客观性，是审计证据证明力的基础，保证审计证据的客观性，要求审计人员在审计工作中，始终坚持客观立场，在深入的调查研究中取证，防止以主观判断、主观臆测、怀疑、猜测代替审计证据的作法，更不能以个人成见、个人意气、领导指示、长官意志代替审计证据。凡此种种，都会使审计结论的正确性和可靠性降低，都可能导致审计工作的失败。

2. 相关性

审计证据的相关性是指审计证据必须与审计目标相关的

特性。审计人员取得的证明信息不仅应当满足客观性要求，而且必须与这个目标相关，只有这样的信息才是审计证据，才能够用来证实审计目标。与审计目标不相关的信息，即使是客观的，也不构成审计证据。道理很简单，审计证据是证实审计目标的依据，因此必须同这个目标相关。相反，离开这个目标，证明力就不能成立，就只能是一种信息。

审计证据的相关性，是有证明力审计证据的又一基本特性。这一特性要求审计人员在取证时，要目标明确，有的放矢，避免盲目性，从而保证审计证据的有效性，提高收集证据的主动性和效率。

客观性和相关性两性集于证据一身，缺一不可，构成证据这一事物的基本性质，审计证据如此，法律证据、科学实验证据也如此。用来证实案件真相的法律证据，必须是与案件有联系的事实；科学实验证据的客观性及与科学结论的相关性更是不言而喻的。因此，客观性和相关性不是审计证据所独有的，而是证据的共性。审计与法律调查和科学实验的目的、对象、职能、基本任务和程序不同，受其制约的审计证据、法律证据和科学实验证据也必然各具特点。审计证据的特点体现在审计证据的下述特点上，即时效性、双向性和公允性。

3. 时效性

审计证据的时效性是指审计证据的效力受一定时间的限制。如果说审计证据在空间上被限定于被审事项这个范围，则在时间上，它的效力受到特定的审计期间的限定。这就是说，某项审计证据，只能用来证明一个特定期间内的事项，对于超出这个时间区间的被审事项没有证明力。这是因为经济生活不是简单的往返运动，而是不断向前发展的，不同期间

审计证据所揭示的不同期间的经济事项不可能完全一样，即使某项经济活动经过一段时间没有发展，没有改变，则这项经济活动所涉及的时间已经改变，其客观环境也可能已经发生了变化。例如国家有关政策的变化、市场供求状况的变化、企业的发展变化等，在这种变化了的情况下，取证结果和先前的取证结果其意义会有很大不同。因此，前期的取证结果在本审计期只能供参考之用，而不能代替本期审计证据，作为本期审计意见和结论的依据。

审计证据的时效性反映了审计证据与科学实验证据的不同点。科学实验证据的效力所作用的时间长度是无法确定的，它将同它所证明的科学规律、定理、现象或物质一同长期存在。审计证据不同，它的效力有着严格的时间限制，因此，审计证据的时效性要求审计人员必须在一段相对地较为短促的时间里完成取证工作，为审计意见和结论的提出提供透时的证据。

4. 双向性

在司法工作中，只有符合于案件事实的信息构成有效的法律证据，而不符合案件事实的事物，如虚假证词，伪造的资料等都将在法律调查时予以排除，从而不能构成有效的法律证据。法律证据证明方向是单向的，即证明案件事实。审计证据与法律证据不同。审计证据证明方向是双向的。审计证据证实被审事项与有关既定标准的符合程度，而被审事项的现实状况在实际上是一种双向分布，即有些被审事项与有关既定标准相符合，有些则与既定标准相背离。例如，经济业务的发生可能符合财经制度的规定，也可能违反财经制度的规定，某些业务程序符合于内部控制原则，某些则违反