

“十三五”规划应用型系列教材
上海市应用型本科试点专业系列教材

邹子霖○编著

审计证据

——理论与实务



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

“十三五”规划应用型系列教材
上海市应用型本科试点专业系列教材

审计证据 ——理论与实务

邹子霖○编著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

审计证据:理论与实务 / 邹子霖编著. —上海:立信会计出版社,2017.5

ISBN 978-7-5429-5352-0

I. ①审… II. ①邹… III. ①审计—证据—研究
IV. ①F239.1

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 130914 号

策划编辑 张巧玲
责任编辑 陈 旻
封面设计 南房间

审计证据——理论与实务

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	常熟市梅李印刷有限公司		
开 本	787 毫米×1092 毫米	1/16	
印 张	16	插 页	1
字 数	293 千字		
版 次	2017 年 5 月第 1 版		
印 次	2017 年 5 月第 1 次		
印 数	1—2000		
书 号	ISBN 978-7-5429-5352-0/F		
定 价	36.00 元		

如有印订差错,请与本社联系调换

前 言

目前,我国改革开放进程不断加快、不断深入。政府改革自身管理模式,采用负面清单的方式对社会经济活动进行管理。首先,社会各界的创业、创新的热情被激发出来。其次,以工业 4.0 为代表的互联网技术与传统产业结合产生出许多新的企业组织形式、新的经营方式。再者,随着中国企业走向海外、深度参与世界经济活动,中国注册会计师的执业活动也将走出国门,走向世界。同时,资本市场日益扩大与金融创新活动日益增多。这既扩大了注册会计师的业务范围,也增加了注册会计师的审计风险。

审计工作的总体目标是对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大的错报获取合理保证;使得注册会计师能够对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础进行编制发表审计意见。审计准则要求注册会计师在评价根据审计证据得出结论的基础上,对财务报表形成审计意见,以书面报告的形式清楚地表达审计意见。注册会计师更应注重获取充分、适当的审计证据以支持得出的审计结论,降低审计风险。

注册会计师要及时获取充分、适当的审计证据,得出审计结论并出具审计报告,实现审计工作总体目标,就要看到和解决审计实务与审计目标之间的基本矛盾。简单地说,这一基本矛盾包括无限的审计风险与有限的审计成本之间的矛盾;政府负面清单管理模式与注册会计师以积极的方式提出审计意见两个方面。

无限的审计风险是指注册会计师受知识结构、职业技能、观念、从业经历与经验等因素的影响,对不同行业或企业,包括新的企业组织形式与新的经营业务方式下,管理层日益隐蔽的舞弊手法的识别难度不断加大,可能导致发表了不恰当的审计意见。有限的审计成本是指每一个审计项目能投入的审计时间与人力资源是有限的。审计时间有限是指财务报表审计业务必须在合同约定或某一监管机构的限制性规定的时间内结束(例如上市公司公布年度报告、企业所得税清算等)。人力资源有限是指项目组成员数量有限与其专业知识结构存在局限。这是两个基本矛盾中的主要矛盾。



政府负面清单管理模式与注册会计师以积极方式提出审计意见之间的矛盾,是指政府按照负面清单模式管理后不会像以前对企业经济活动发布许多行业准入、行政许可、经营规范要求等法规及规范性文件。注册会计师今后可能缺少政府这类文件用作职业判断时的适用标准。但注册会计师在得出财务报表是否存在重大错报的审计结论时,又必须将包括企业会计准则以外的其他法律法规作为职业判断标准。如此,就需要广泛获取与判断对象相关的各种间接证据以证明管理层作出的各项认定是否符合标准,才能以积极的方式提出审计意见。这既增加了审计成本,更重要的是加大了注册会计师对获取的证据是否充分和适当的判断难度。这是次要矛盾。

解决这两个基本矛盾的途径之一,是注册会计师必须深入了解各类审计证据特征、正确运用证据规则,掌握推理方法,作出恰当的职业判断结论。

目前,审计准则中的《中国注册会计师鉴证业务基本准则》和《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》等对审计证据的含义和要求作出了相关规定。其他监管机构也对注册会计师获取审计证据提出了相关要求。这些要求散见于各种文件内,如审计准则问题解答、证监会的风险监管意见等。为帮助注册会计师掌握上述有关审计证据的各项规定与要求,在审计业务实施过程中及时获取、有效的审计证据,确定证据证明力,运用推理方法得出职业判断结论,完成审计业务,保护自身利益,我们尝试对审计证据的各项内容进行了研究。

目 录

第一章 审计证据概述.....	1
第一节 鉴证业务与审计业务.....	1
第二节 审计业务实质与审计证据的作用.....	2
一、审计业务实质	2
二、审计证据的作用	3
第三节 证据与审计证据.....	4
第四节 审计证据制度.....	5
第二章 审计证据.....	8
第一节 审计证据的意义、证明对象与法律关系要素	8
一、审计证据的意义	8
二、证明对象	8
三、审计证据中的法律关系要素与注册会计师获取审计证据的 责任边界	9
四、审计证据的空间范围	11
第二节 审计证据基本特征	13
一、客观性	13
二、关联性	14
三、合法性	16
第三节 证据种类	17
一、当事人的陈述	18
二、书证	18
三、物证	18
四、视听资料	20
五、电子数据	20

六、证人证言	20
七、鉴定意见	21
八、勘验笔录	22
第四节 证据的分类	23
一、原始证据与传来证据	23
二、本证与反证	25
三、言词证据和实物证据	27
四、直接证据和间接证据	27
五、基础证据和参考证据	30
六、外部证据与内部证据	31
第三章 证明	33
第一节 自由心证制度	33
第二节 证明对象	34
一、概念	34
二、特征	35
第三节 证明对象与认定的关系	37
第四节 证明责任	38
第五节 注册会计师举证责任的法律规定	39
第六节 证明标准	40
第七节 证明内容	40
一、经营活动类型与事实	40
二、经营活动主体	41
三、经营活动发生时间	41
四、经营活动地点	42
五、数量和金额	42
六、业务过程/结果	43
第四章 证据规则	44
第一节 我国民事诉讼活动中的证据规则	44
第二节 审计准则的证据规则	45

第三节 其他证据规则	48
第五章 审计证据收集	50
第一节 获取审计证据的方法与途径	50
第二节 审计程序获取审计证据的能力	51
第三节 审计证据固定	53
一、应当固定的审计证据范围	53
二、审计证据固定方法	54
三、抽样	55
四、审计证据标识	57
第四节 审计证据含有的证据信息	61
一、证据信息	61
二、一般信息和特有信息	62
三、合同与其他事项信息	80
第六章 会计记录证据	82
第一节 会计记录证据含义与范围	82
一、会计记录证据的种类	82
二、会计记录证据的类别	82
三、会计记录证据的规范性和结构性	83
四、会计信息化条件下会计记录证据的规范性和结构性特征	87
第二节 审计中常见的原始证据与证明内容	87
一、自制原始凭证	88
二、外来原始凭证	96
第七章 经营活动证据	98
第一节 经营基础证据	98
一、组织结构证据	99
二、发展战略证据	101
三、人力资源证据	102
四、企业社会责任证据	105



五、企业文化证据	106
第二节 管理证据	111
第三节 资金管理证据	111
一、筹资管理证据	111
二、投资管理证据	115
三、资金运行管理证据	123
第四节 采购资金管理证据	128
一、采购业务流程与证据	128
二、合格供应商名单	129
三、采购定价证据	130
四、预付账款证据	130
五、与供应商核对账目证据	131
第五节 储备资金、生产资金管理证据	132
一、储备资金管理证据	132
二、生产资金管理证据	133
第六节 销售资金管理证据	133
一、销售资金管理证据的重要性	133
二、销售业务流程与证据	135
三、销售计划	136
四、客户开发与信用管理证据	136
五、价格政策证据	137
六、客户服务、退货与期末对账证据	138
第七节 资产管理	139
一、存货	139
二、固定资产	140
三、无形资产	142
四、存货、固定资产、无形资产证据分析	143
第八节 研究与开发业务证据	144
第九节 工程项目管理证据	146
一、工程项目流程	147
二、工程项目各阶段证据	147

第十节 担保业务	150
第十一节 业务外包	151
第十二节 合同	152
一、合同的抽象内容与具体内容	153
二、合同证据的重要作用	153
三、合同管理证据	155
第十三节 信息系统	156
第十四节 备查簿	156
一、应当建立备查簿的管理环节	156
二、按照企业内部管理惯例设置的备查簿	157
 第八章 会计估计证据	 158
第一节 会计估计定义	158
第二节 会计估计的运用	159
一、不涉及期末资产公允价值计量	159
二、涉及期末资产公允价值计量	160
三、涉及资产减值准备	160
第三节 会计估计证据	160
一、不涉及期末资产公允价值计量的会计估计证据	161
二、涉及资产期末公允价值计量证据	169
三、涉及资产减值估计的证据	173
四、会计估计证据分析	188
 第九章 注册会计师自行获取的证据	 189
第一节 函证	189
一、函证控制程序证据	189
二、回函证据分析	190
第二节 监盘	192
一、监盘程序证据	192
二、监盘证据分析	193
第三节 分析程序	201



一、风险识别和评估阶段获取分析程序证据	202
二、实质性测试阶段的分析程序证据	204
三、分析程序证据分析	207
第四节 细节测试证据	208
一、细节测试的作用	208
二、细节测试证据分析	212
第五节 观察证据	213
一、交易	213
二、事项	214
三、土地使用权	216
四、观察证据分析	216
第六节 询问	217
一、询问程序记录	217
二、询问证据的分析	220
 第十章 审计证据运用与职业判断	221
第一节 影响职业判断的因素	221
一、判断与推理	221
二、哲学观念对职业判断的影响	223
三、价值观的影响	225
第二节 审计证据数量与审计程序的关系	226
第三节 审计证据的运用	227
 后记	245

第一章

审计证据概述

审计证据是注册会计师得出审计结论、确定审计意见类型的基础。整个审计过程就是一个获取审计证据的过程。注册会计师应当了解审计证据在审计过程中的作用,了解证据与审计证据的相互关系,审计证据制度等与审计证据相关的内容。

第一节 鉴证业务与审计业务

从一般含义看,“鉴”具有镜子、对照、仔细看的含义。鉴定则包含了鉴别和评定、辨别并确定事物的真伪、优劣的意思^①。鉴证业务,早已有之。例如,喜欢收藏文物的人,收集到一件文物后自身不能确定真伪的,就请古玩行业内的进行鉴定一下,行话称之为“掌眼”。在这类文物鉴定活动中,行家依据某一年代器具特有的款式、饰纹、制造匠人名号等标准,对文物仔细辨认,得出文物的制作年代的结论。这种“掌眼”活动产生了专门从事鉴定的专业人员。

以财务报表审计为核心的现代经济鉴证业务从西方引进。《中国注册会计师执业准则》中的《鉴证业务基本准则》(2010)第五条对此作了定义:鉴证业务是指注册会计师对鉴证对象信息提出结论,以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息的信任程度的业务。该定义说明了注册会计师的责任和工作目标。上述定义中以“提出结论”词语隐含地表述了注册会计师的审计过程,即注册会计师应当按照审计准则的规定,对财务报表(鉴证对象信息)实施一系列审计程序,获取审计证据,以评估财务报表是否符合标准。审计的目标是增强预期使用者对财务报表的信赖程度。同时,该定义建立了鉴证业务,包括审计业务的工作框架。图 1-1 列出了这一过程。

《鉴证业务基本准则》(2010)第五条第二款也规定了被审计单位的责任,即管理层按照会计准则和相关会计制度(标准),对财务状况、经营成果和现金流量(鉴证对象)进行确认、计量和列报(包括披露)而形成的财务报表(鉴证对象信息)^②。

① 中国社会科学院语言研究所词典编辑室:《现代汉语词典(修订本)》,商务印书馆 2000 年版。

② 《鉴证业务基本准则》(2010)第五条第二款。

注册会计师可从事的鉴证业务的业务范围较广,包括财务报表审计、纳税、司法、单项资产检查(如海关对某企业的某一时点保税存货数量的检查)、行为人行行为结果(如股东大会议案投票表决结果)、企业内部控制制度的建立与实施情况、个人财产存量或价值等鉴证。鉴证业务包含了审计业务。所以,中国注册会计师执业准则体系包括了审计准则和其他鉴证准则两大部分,分别对注册会计师实施财务报表与历史财务信息以外的其他客体的鉴证活动进行了规范。

但本书以财务报表审计业务(含部分报表或报表的部分项目)为研究重点,不研究财务报表审计业务以外的其他鉴证业务的证据内容。

第二节 审计业务实质与审计证据的作用

一、审计业务实质

我们从审计定义入手分析审计业务实质。美国会计学会审计基本概念委员会于1973年发表的《基本审计概念说明》中给出了审计的定义:“审计是一个系统化过程,即通过客观地获取与评价有关经济活动与经济事项认定的证据,以证实这些认定与既定标准的符合程度,并将结果传达给有利害关系的使用者的系统过程。”^①从该审计定义分析,审计活动是“客观地获取与评价有关经济活动与经济事项认定的证据……的过程”,其中,“客观”是指注册会计师必须具备独立性基础;“获取”是指注册会计师实施审计程序去主动取得证据;“有关经济活动与经济事项认定的证据”是指与财务报表列报的数据相关的企业实际发生的交易或事项业务资料;“系统过程”是指从承接审计业务开始至“将结果传达给有利害关系的使用者”止的整体业务活动期间规范、有序的取证活动。因此,该定义实际说明了审计过程就是获取证据的过程这一审计业务的实质。并且,说明审计中获取的证据应是表明企业经济活动(交易)与经济事项的过程、结果等内容的资料。

我国对审计的定义是:审计是注册会计师对财务报表是否不存在重大错报提供合理保证,以积极的方式提出意见,增强除管理层之外的预期使用者对财务报表的信赖程度。^②

我国审计定义的文字表述中,在涉及获取审计证据的表述上是以“提供”的措辞隐含地说明审计过程是获取审计证据的过程,以“合理保证”的措辞隐含地指明

① 中国注册会计师协会编:《审计》2013年度注册会计师全国统一考试辅导教材,第7页。

② 中国注册会计师协会编:《审计》,2014年度注册会计师全国统一考试辅导教材,第2页。

了注册会计师获取审计证据的数量要求(充分)和质量要求(适当)。“积极的方式”的措辞指明了注册会计师的责任。

基于我国审计准则与国际审计准则的等效考虑,我国的审计定义和前述的美国审计定义的差异实质是国际审计界前后两种不同的视角。美国的审计定义强调审计活动的系统性与实施过程,是对审计活动的动态表述。国际审计界现在提出的审计定义强调的是审计活动结果的重要性,是对审计活动的静态表述。美国审计定义强调审计活动过程的动态表述,可能是因美国有关审计业务涉及的诉讼活动较多而重点予以说明。国际审计定义可能正是从美国众多的诉讼活动中看到了只强调审计过程的重要性,不强调审计结果重要性的风险,所以改成强调审计活动结果——审计意见的可信赖程度为先去规范审计过程的系统性,即实施审计程序的规范性和审计证据的充分性、适当性。

二、审计证据的作用

无论是从鉴证业务定义中以“提出结论”和我国审计定义中以“提出意见”的措辞隐含表述获取证据的过程与要求,还是从美国审计定义中“获取与评价有关经济活动与经济事项认定的证据”的明示要求看,证据都是评价鉴证对象信息与标准符合程度的基石。这一点并无不同。没有证据都无法提出结论,或提出的结论都无法表明其正确性,都不能达到审计目的。进一步推论,则没有审计证据就没有审计意见,审计报告也就没有坚实的基础。

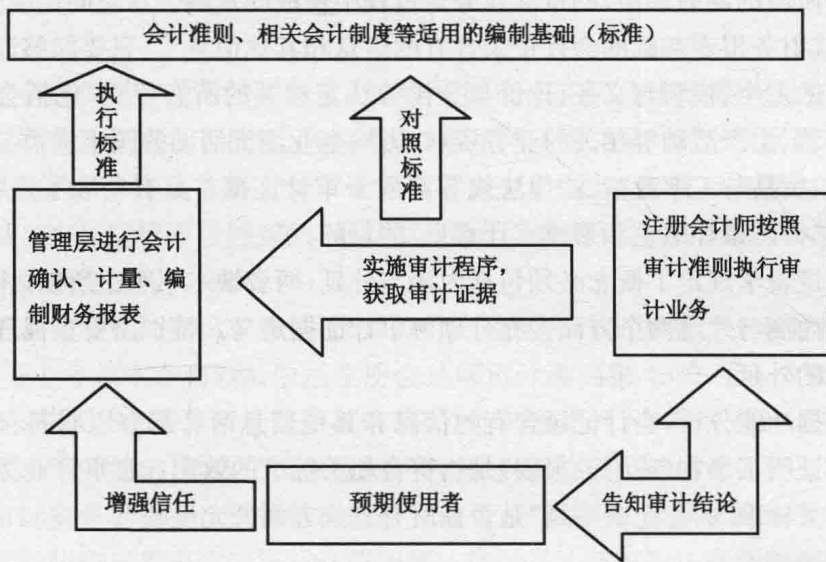


图 1-1 审计业务框架示意图

第三节 证据与审计证据

从一般与特殊的关系看,审计证据是证据的一种,且与审计业务相关。从证据的一般意义来说,证据是能够证明某事物的真实性的有关事实和材料。^①由此,通俗地去理解,审计证据是指在审计过程中获得的,且与审计对象信息相关的事实和资料。

《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》(2010)第四条对审计证据概念进行了专业解释:审计证据,是注册会计师为了得出审计结论和形成审计意见而使用的信息。审计证据包括构成财务报表基础的会计记录含有的信息和其他信息。

审计证据定义从内涵与外延两个部分清晰地界定了审计证据与一般证据的不同。审计证据定义的内涵是“为了得出审计结论和形成审计意见而使用的信息”。其以“为了得出结论”的措辞隐含说明了获取审计证据的性质,即审计证据是与得出的审计结论相关的资料。与得出审计结论无关的资料不属于审计证据。例如,单位领导人被授予某种荣誉称号,就不属于审计证据。审计证据定义的外延,从时间范围分析,是在实施审计过程中,包括从接受委托后了解被审计单位及其环境开始,进而识别与评估重大错报风险,实施进一步审计程序,直至出具审计报告(包括检查第一阶段的期后事项)的审计业务全过程中获取的资料。从空间范围分析,是“包括构成财务报表基础的会计记录含有的信息和其他信息”。只要能够证明历史财务信息的发生、权利与义务、计价与分摊等认定相关的所有资料,包括会计记录以及与经营、生产活动等相关的业务资料;影响企业经济活动的国家货币与信贷政策、进出口贸易与汇率政策、法律法规等都属于审计证据。只有获取了这些证据,才能实现“得出审计结论和形成审计意见”的目的。

形式逻辑学规定了概念必须包括内涵与外延,两者缺一不可。所以,注册会计师应当从内涵与外延两个方面去充分理解审计证据定义。特别需要重视理解审计证据概念的外延。

从证据功能分析,会计记录含有的信息和其他信息两者都有以材料自身所含信息起到证明某事物(或财务报表)是否符合相关标准的效用。在审计业务中,“是否符合相关标准”的专业表述是“是否在所有重大方面公允反映”。

^① 中国社会科学院语言研究所词典编辑室:《现代汉语词典(2002 年增补本)》,“证据”条目

本书引入说明证据的一般概念,并确定审计证据是证据的一种的分析目的是为了利用一般证据概念,特别是司法鉴证学科、司法会计学科中关于证据的概念、类别与其他相关内容补充说明审计证据研究中所必须包含的内容。

从目前的审计实践看,因缺乏对审计证据的系统研究,所以,注册会计师对审计、审计证据概念的理解存在偏差。主要表现为,在审计证据时间范围方面,除个别审计业务(如 IPO 申报业务)外,没有去获取以前年度财务报表、纳税申报资料、第一阶段的期后资料等。在审计证据空间范围方面,将审计证据获取的范围局限在会计账簿记录、会计凭证及附件、财务报表数据等,没有获取经营业务、生产业务等方面的证据(如作业计划、工程预算),没有获取制约企业经营业绩的外部资料,如行业产品及技术变化、细分市场容量、主要客户及其业务量等资料。即使在内部控制审计时,尽管《内部控制审计指引》第十二条要求,重点对企业生产经营活动中的重要业务和事项的控制进行测试获取证据。但由于注册会计师对审计证据的认识出现偏差,未能对重要业务和事项进行测试与获取相关证据,在内部控制审计中获取的审计证据也是局限在会计确认、核算与列报。所以只有深刻理解审计与审计证据概念,才能主动获取充分、适当的审计证据去评价财务报表是否存在重大错报。为此,有必要深入研究审计证据的各个方面,为注册会计师实施审计程序、获取审计证据提供理论支撑。

第四节 审计证据制度

注册会计师只有透彻了解什么材料能构成审计证据,如何获取审计证据,如何确定获取的审计证据是否数量足够(充分),证据与对象之间如何关联(适当),如何判断已获取的审计证据能否支持审计意见等内容,才能规范而不随意地获取审计证据。对在审计过程中接触到的、可以说浩如烟海般的资料懂得如何取舍,这就需要掌握证据制度的相关知识。

从笔者接触到的资料来看,目前并没有完整的审计证据制度。审计准则体系中的《鉴证业务基本准则》和《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》中的审计证据定义、获取审计证据要求(充分性与适当性)与获取审计证据的方法(审计程序)等的规定,构成了证据规则的内容,但不构成完整的审计证据制度。

因审计实务界对审计证据的理论研究较少,所以本书借助于民法学中对司法证据制度的研究成果来研究审计证据制度。借助民法学对民法证据制度研究成果的理由是,审计业务中三方之间的法律关系归属于民法调整的范畴。注册会计师

的法律责任属于民事责任。

首先,民法调整的对象是不同法律主体之间的财产关系和人身关系。审计业务是向投资者提供管理层履行受托责任完备性证明的劳务活动。这种证明活动是告知投资者、债权人,他们投入企业的财产是否被管理层侵占、挪用,管理层经营活动是否使财产价值增加等涉及双方的财产关系的活动。因而构成了注册会计师与管理层、投资者和债权人三者的民事法律关系。其次,注册会计师如果因故意或重大过失导致审计失败,对投资者、债权人造成损失,需要向投资者、债权人赔偿的责任属于民事责任。所以,民事证据制度应当涵盖审计证据制度。也就是说,本书将审计证据制度列作民法证据制度的一个组成部分,借助民法证据制度的框架试图研究建立审计证据制度的框架。

从制度本意看,制度的一般含义为“共同遵守的办事规程和行动准则”^①。审计证据制度就应当是注册会计师、除法院外的其他监管机构、投资者和债权人等共同遵守的办事规程和行动准则。前面已经说明了目前因注册会计师对审计证据概念的理解不足,导致所获取审计证据存在充分性和适当性不足的现实情况。并且,监管机构在发布的监管文件与实施监管检查时对审计证据的采集过程要求(如特殊存货的监盘、走访客户等),对审计证据充分性和适当性等方面的监管要求与注册会计师对上述监管要求在实务中实施可能性的理解有不同的判断。同时,注册会计师及会计师事务所质量控制部门与监管机构对所获取的审计证据是否足以支持审计结论的判断也存在不同意见。这几个方面更说明有必要研究审计证据制度。

在我国,法律证据方面的证据制度并不是一个具体的制度,而是由相关的法律规定组成的体系。不同的法系或地区、不同学派主张有不同的证据制度架构。例如,在英美法系国家有一般意义上的证据法典。我国台湾地区仿效英美法系对证据进行分类^②。

本书采用司法部教育法规司主张的证据制度框架为研究框架。该证据制度架构中包括证据(证据概念、证据基本特征、证据种类、证据分类)、证明(概念、证明对象、证明责任与证明标准)、证据规则(最佳证据规则、交叉询问规则、自认规则、推定规则)等内容。为叙述方便,以下将该证据制度框架简称为证据法学。这些内容涵盖了本书第二章的第二节至第四节,第三章第一节至第七节。

本书试图以上述司法证据制度的框架为模板,以我国现有审计准则及其他相

① 中国社会科学院语言研究所词典编辑室:《现代汉语词典(修订本)》,商务印书馆 2000 年版。

② 《司法鉴定法律知识导读》司法部法规教育司法律出版社 2001 年版,第 227、196 页。