

审计证据 的应用

陈在桓 编著

7128

广东人民出版社

审计证据的应用

陈在桓 编写

*

广东人民出版社出版发行

广东省新华书店经销

肇庆新华印刷厂印刷

787×1092毫米 32开本 5.625印张 1插页 111,000字

1989年6月第1版 1989年6月第1次印刷

印数1—3,000册

ISBN 7-218-00286-2/F·32

*

定价 1.80元

前 言

这本小册子是根据个人在学习和工作实践中的体会以及参考有关的资料编写而成的。

我国的审计事业刚刚起步，急待解决的问题很多。有关审计证据的问题也同样需要探讨、研究和解决。由于本人是一个审计工作的实际工作者，深感探讨和解决审计证据问题的重要性和必要性。所以，尽管自己才疏学浅，也没有什么经验可言，还是努力从实践中去体验和总结，力图寻找一条适合我国国情的审计证据的路子。本书正是为了这个意图而作。

从整个审计证据的体系上来论述审计证据的问题，并把它们汇编成册的，在目前尚不多见；关于审计证据问题的论文，也为数甚少；在有关的词典、名词解释中，关于审计证据问题的词条也不多见。因此，本书从名词、定义到内容、体系等等，可供参考的资料并不多，有的甚至是个人从听课笔记中吸取得益的。如果这本小册子对同志们有什么启发，能起到抛砖引玉作用的话，那么，作者也就不敢有其他厚望了。

本书所举案例中，有关经济、财政的规定，是作者执笔时所依据的有关规定。在改革期间，这些规定常有变化，这点敬希读者留意。

本书在写作过程中，参考了国内外有关的文献、资料，恕不能一一列出，在此谨致谢忱。

1986年2月写于汕头市

1987年11月定稿于广东省财贸管理干部学院

目 录

前言	1
第一章 总论	1
第一节 审计证据的定义	1
第二节 审计证据的条件	6
第三节 审计证据的特征	9
第四节 审计证据在审计工作中的地位	16
第五节 审计证据在审计工作中的作用	19
第六节 探索审计证据问题的意义	21
第二章 审计证据的收集	24
第一节 收集审计证据的基本要求	24
第二节 收集审计证据的一般方法	26
第三节 收集审计证据的具体方法	38
第四节 收集审计证据应注意事项	72
第三章 审计证据的分类	74
第一节 审计证据分类的作用	74
第二节 审计证据分类的准备工作	77
第三节 审计证据的种类	79
第四节 审计证据三种分类方法的关系	89
第四章 审计证据的评价	92
第一节 审计证据评价前的准备工作	93
第二节 评价审计证据的原则	94
第三节 评价审计证据的步骤	99

第四节	审计证据种类的评价	103
第五节	审计证据内容的评价	114
第六节	审计证据与审计内容重要性关系的评价	134
第五章	审计证据的风险	139
第一节	收集审计证据的风险	140
第二节	评价审计证据的风险	146
第六章	审计证据的规范	153
第一节	审计证据规范的意义	153
第二节	审计证据规范的基本要求	156
第三节	审计证据规范的设想	163
第七章	审计证据的成本	170
第一节	审计证据成本的意义	170
第二节	制约审计证据成本的要素	171

第一章 总 论

第一节 审计证据的定义

什么是证据呢？《现代汉语词典》上是这样写的：“甲事物能证明乙事物的真实性，甲就是乙的证据。”（中国社会科学院语言研究所词典编辑室编，商务印书馆，1983年第2版）那么，什么是审计证据呢？目前，在理论界对审计证据的表述，大致有如下几种说法：

1. 审计证据是审计人员在审计过程中所获取的，同审计意见的形成相关的依据，或者说，是审计人员表明审计意见的凭据。

2. 审计证据是审计人员依照法定程序收集的能够证明被审计事项事实真相的一切客观事实材料。

3. 审计证据是审计机关办理审计案件过程中，依照审计法规的程序收集、查定的用来证明审计案件真实情况的书面凭证和其他证明材料。

4. 审计证据是审计人员办理审计案件鉴定中，用来证实审计意见正确、情况真实的一切证据。

从以上几种定义中，我们可以看出，有几个观点是一致

的：①由审计人员或审计机关收集的；②是在审计过程或依照审计程序收集的；③用来证明事实真相的，等等。这几个观点基本上是正确的、可取的。

但上述几个定义，也存在如下几个缺陷：

1.存在不够简练的缺陷。审计人员收集证明材料，其目的必然是为了证明审计内容（案件）的真实性。这说明了审计人员只有在审计过程（或办案过程）才会去收集证明审计事项的材料，这种收集证据的过程，也必然是按审计的法定程序去收集的。所以，在定义中，如用“由审计人员收集证据”的说法，已基本上能包括审计过程、办案过程、审计法定程序等内容，因此，似乎在定义中不必给予特别的说明。另外，有些审计证据是现成的，例如对被审计单位进行后续审计，而且是由原审计人员经办的，这样，原审计档案中有的证据就可以运用了，既不必重新收集，也不必重新鉴证。可见，审计证据的收集，也有例外地不通过该案件的审计程序。

2.存在同义反复的缺陷。如在定义2中，既然能证明事实真相，那么，这些证明材料就是客观事物的反映，所以，“事实真相”与“客观事实”是同义反复的。

3.存在不够明确的缺陷。审计证据有不少是通过鉴证而取得的，如由被审计单位填报的表格，经过审计人员鉴证之后，即可成为证明审计事项的证据。因此，在定义中只有“收集”而没有“鉴证”（鉴定）是不明确的。在定义4中，有两个地方使人不易理解，一是“办理案件鉴定中”，

在我国，审计不仅仅是鉴定的职能，更主要的是监督性的职能（特别是国家审计），因此，还不如用“审计过程”的说法；另一个是“情况真实”，就定义内容看，是指“审计情况真实”，审计情况真实是指审计内容真实，还是指审计组审计的情况真实？让人费解，不明确。

综上所述，个人博采众家之长，根据定义科学性、简明性的要求，对审计证据的定义试表述如下：

审计证据是由审计人员收集和鉴证的，用来证明审计事项真实和审计意见正确的证明材料。

由美国南加利福尼亚大学会计学教授沃尔特·梅格斯等编著的《审计学原理》一书中，给审计证据下的定义是：“审计人员对客户企业财务状况和经营成果签发审计报告的依据。”（北京经济学院经济研究所1983年10月出版，陈今池编译）这个定义，对于资本主义审计来说，基本上是正确的，因为资本主义审计的基本特征是公证性的，即使其政府审计也是如此，这是由资本主义经济制度所决定。我国是社会主义制度，是有计划的商品经济，计划调节和市场调节相结合，这就决定了我们的审计，是以监督性为基本特征。因此，沃尔特·梅格斯关于审计证据的定义，对于我们来说，有借鉴的作用，但不能死搬硬套，应结合我国的具体情况，研讨出适合我国国情的审计证据的定义来。

审计证据有广义和狭义之分。广义的审计证据包括两个内容：一是指证明审计事项事实真相的证据；二是指证明审计意见正确的政策依据，如会计制度（外国称为公认的会计

准则或国际会计标准)以及各种经济政策、法令、规定、条例等等。狭义的审计证据,只是指证明审计事项内容真实情况的证明材料。

有的同志认为,广义的和狭义的审计证据,是按证据的真实和不真实来划分的。即广义的审计证据包括真实的证据和不真实的证据两种。这种说法认为,在实际工作中,常常把未查证属实的材料也称为审计证据。这种观点之所以错误,其原因在于把人们主观上对审计证据的认定错误,概括到客观上审计证据可以不真实的概念之中。审计证据的基本要求,就是能证明事物的客观真实性,如果把不真实的材料也作为证据的话,不但在理论上使审计证据的定义自相矛盾,而且在实践上会造成不真实的材料也能充作审计证据的情况,从而导致审计结论的错误。可见,这种观点在理论上和实践上都是有害无益的。

有的同志则认为,审计证据没有广义和狭义之别。其理由是,政策、法律等不能叫做审计证据。应当指出,审计的政策证据,不是指所有的政策、法律、法令,而只是指能证明经济活动合法性的政策、法律等等。作为证据的政策、法律,必须与所要证明的内容有必然的联系,例如,在审查被审计单位的固定资产时,《国营企业固定资产折旧条例》就可作为证据。如果把政策、法律等排除在证据之外,那么,证明审计结论(意见)正确的证据,就只有事实证据,这是不够的。有事实还说明不了问题是否合法,审计意见还不能成立,因此,还必须有证明事实是否合法的证明材料,这些

证明材料就包括有关的政策、法令，其根本作用在于分清经济责任，证明合法程序等等。比如一个洗脸盆有一点黑点，他本人并不知道黑点在什么部位，别人怎么说他都不信，只有用镜子，让他照一照，黑点在什么地方就一清二楚，他就口服心服了。这个人就好比被审计单位，黑点就是被审计单位存在的问题，审计人员发现问题的事实后，只有用政策、法令这面镜子让被审计单位照一照，问题是否存在，就一清二楚了，也是无可辩驳的。例如，审计人员对某工商行政管理局审计时，发现该单位的罚没留成款没有上交能源交通重点建设基金，问题发现后，该单位拒不承认应纳能源交通基金，当审计人员拿出有关的政策时，该单位才承认错误，补交了能源交通基金20多万元。可见审计的政策证据，是非常重要的，是审计证据不可分割的一个组成部分。

审计证据与审计依据是两个不同的概念。审计依据是指对被审计单位进行审计和审计处理的根据，因而，也称为审计根据。审计依据说明了为什么要审计，也说明了对查证出来的问题进行处理根据。审计证据则是证明事实的存在和事实的错误。两个概念既有区别，也有联系，这表现在：一个经济法规往往会同时成为审计的证据和审计的依据。例如，《中华人民共和国产品税条例（草案）》在第一条至第十一条中，规定了产品税缴纳的范围、方法等等，而在第十二条至第十七条则规定了违反本条例的处罚办法。前者是证明应纳产品税的证据，后者则是对没有按章纳产品税的单位和个人进行处理的根据。所以，不可以把审计证据和审计依

据这两个不同的概念混淆起来。

总之，正确理解审计证据的内涵和外延，对于审计证据问题的探讨，是具有重要意义的。应说明的是，本书以后谈到的审计证据，是指狭义的审计证据，即是指证明审计事项（内容）真实性的材料。

第二节 审计证据的条件

审计证据是审计人员发表审计意见的依据。为了正确地进行证据的收集、分类、评价和运用，使审计作出客观的、公正的、实事求是的结论，以便确定或解除被审计单位的经济责任，维护审计机关的权威性，就必须要有充分的、真实的、合法的审计证据。那么，作为审计证据应同时具备哪些基本条件呢？一般来说，应具备以下四个条件。

一、必须具备客观真实性

这是审计证据的基本要求，它包括两个方面：

1. 审计证据必须具有能够证实已发生的经济活动的客观事实。审计人员在收集证据中，往往会取得各种各样的证据，如会计凭证、帐簿、会计报表、统计报表、计划、预算、方案、会议记录、经济合同等资料。这些资料，应是经济活动发生后取得的，对经济活动的客观、真实情况的反映。只有这样，才能作为审计证据。对于未发生和将要发生的经济活动的证明材料，不能充当审计证据。对于凭主观臆想、猜测、怀疑的材料，更不能作为审计证据。审计证据应

以经济活动发生时的真实状况为根据。

2. 审计证据必须与审计内容（案件）具有内在联系；或者说，用于肯定或否定某一事项的材料，必须与该事项有合乎逻辑的、明显的关系。在审计过程中，有些证据与审计事项相关联，有些则与审计事项无关。只有与审计事项有内在联系的证据，才能反映事项的真实情况。否则，如果把证明某一事项的证据用来证明另一事项的真实状况，就会张冠李戴，就会产生错误的审计结论。所以，证据不论是直接的，还是间接的；是外部的、还是内部的，均应能证明同一审计事项（内容）的经济责任和事实真相。

二、必须具备合法性

证据的另一个基本要求就是有效性，它主要表现在是否合法的问题，这是证据不可缺少的条件。

1. 审计证据必须符合审计法规的规定。它的收集，必须是由审计机关（或其他合法的审计机构，下同）所指派的审计人员，按审计程序取得的；或由审计机关按审计法规的规定，委托他人收集、并由审计人员鉴证的证据才合法。有的证据，虽然能证明其存在的经济事实，并与审计事项（内容）有内在的联系，但未经审计机关依照审计程序收集和鉴证的，均不能作为审计证据。

2. 证据的提供必须是有效的法律行为。提供证据者必须具有行为能力，即有辨别事物的能力和支配自己的行为的能力。不得对提供证据者加以强制和胁迫，使他能如实地反映

事实的真相。否则，证据无效。证据的证明单位，也必须具有法人资格，否则，证据也无效。更不许弄虚作假，伪造证据。

三、必须具备充分性

肯定或否定某一事项，必须有足够的证据。只有证据充分、可靠，才能防止审计结论的片面性。没有充分的证据，对在查证中所发现的问题就作不出结论，也容易得出错误的或不全面的审计结论，造成不良的后果。

四、必须具备内容完整性

证据内容的完整性，是指构成证据款式的时、地、人、物、事等内容的完整性。

1. 时——指时间。包括事物发生的时间，审计的时间和审计人员取证的时间；由被审计单位填报的，还应加上填报时间和由审计人员复核（鉴证）的时间；委托其他单位取证的，还应包括审计人员鉴证的时间。

2. 地——指地点。包括事物发生地点和取证地点、鉴证地点。就地审计的，一般用被审计单位名称来代替即可。

3. 人——指当事人。包括事项发生的经手人、批准人和其他责任人等；证据的提供人、证明人，证据的提供单位、证明单位；证据的收集人、鉴证人（一般是指审计人员）。有的证据还应包括证据复审人（一般是主审人员）。

4. 物和事——指需要证明的经济业务活动的内容。包括事物的名称、计量单位、数量、金额、收入或付出、经济往

来单位的名称等。

这时、地、人、物、事五个方面，也叫做构成证据的技术性要素。这些技术性要素，是每件审计证据在款式上必须反映的内容。技术性要素的五个方面，对于每一项审计事项来说，都是至关重要的，缺一不可的。证据技术性五要素得到满足，基本上就反映出经济活动的全过程。

第三节 审计证据的特征

所谓特征，是指事物特有的象征或标志。一般证据的特征，是指作为证明事物真实情况的凭据所固有的象征或标志。一般证据的基本特征有三个，即客观性、有效性、充分性。

(一) 客观性。证据是以证明事物的真实性而出现的，它的内容所反映的事物是客观存在的，是不以人们的主观意志而转移的，这是证据的根本点。这个根本点形成了证据所固有的一大特性——客观性。证据的客观性体现了证据的本质，因此，它就成为判别真假证据的一块试金石。凡是证据，都必须是客观存在的材料，否则，就体现不了这一特征，就不能成为证据；凡与证明的事物没有关联的，不可靠的材料，也体现不了证据的客观性，所以，也不能成为证据。

(二) 有效性。证据是证明事物客观存在情况的材料，这并不是说，所有能证明事物真实性的材料都能成为证据。因为证据的运用，还必须经过使用证据人的认可，否则，证据无效。证据的认可过程，本质上就体现了证据的另一大特征——有效性。证据的有效性，表现出来就是证据的合法

性。没有按法定程序（如法律程序、审计程序等等）收集、鉴定的证据，用逼、供、信等非法手段获取的证据，弄虚作假的伪证等等，即使是证据的内容是真实可靠的或与证明的事物有相联系的，也是无效的。

（三）充分性。要证明事物的真实情况，就必须能反映出事物的全貌，这是作为证据的根本要求。这个根本要求就表现为证据的又一基本特征——充分性。任何事物都离不开质和量两个方面，都有一个完整的结构和过程，都是由一定的数量组成的。对某一事物的证明，如果不能全貌地反映它的过程和结构，这样的证据就不充分；如果不能在量上表明它的组成，这样的证据，也是不充分的。

审计证据是证据的一个种类，因此，作为审计证据的特征，首先就应具备上述一般证据的三个基本特征。除此之外，审计证据的特征最主要的是，要体现作为审计事项证明材料的属性，即要体现审计证据区别于其他证据的象征或标志。因此，审计证据的特征，是指用来支持审计意见的证据所固有的象征或标志。它一般有如下特征：

一、支持审计意见的证据

任何审计工作的实施，最终都必须对被审计的对象发表审计意见，即审计结论和决定。而任何审计意见，都是建立在由一定数量和质量组成的证据的基础之上。脱离审计证据，审计意见就会成为空洞的东西。因此，决定了审计的证据，必然是用来支持审计意见的。这个本质，就形成了审计证

据区别于其他证据的一大特征。另一方面，由于审计是站在第三者的立场上发表意见的，所以，审计意见必须是客观、公正和充分的。作为支持审计意见的证据，也就必须体现出与其他证据所共有的客观性和充分性。可见，审计证据既体现它与其他证据的共性，又体现了它的特性。审计证据必须是用来支持审计意见的客观凭据，与审计内容无关的证据，理所当然地不能作为审计的证据。

二、按审计程序收集的证据

任何工作都有特定的程序和规律，审计工作也不例外。对每一个对象的审计，都是根据审计法规，按照一定的程序进行的。只有按照审计程序收集起来的证据，才具有证明的效力。因此，就形成了审计证据区别于其他证据的又一特征。这一特征体现了证据的有效性。如果不是按审计法规规定的程序取得的证据，即使具备证据的基本特征，也不能作为审计的证据。因为它并不是按审计的程序收集，没有经过审计人员的认可。例如，法院按法律程序收集的诉讼证据，在本质上具备客观性、充分性和有效性，在形式上也具备刑事证据的条件，所以，在对罪犯进行量刑时，是完全适用的。但它还没有经过审计的程序，如果径直用来作为审计的证据，却是不适用的，无效的。

三、审计人员收集或鉴证的证据

从本质来说，这一特征也包含在它的有效性之中，因为

审计人员收集证据，也在审计程序之列。但从其形式来说，审计人员与其他证据的收集者（如公安人员、检察人员、海关人员等等）有着不同的标志。因此，证据收集、鉴证人员不同，也就使其所收集的证据具有各自不同的特点，这就成为区别各种证据的另一特征。审计人员是根据审计内容的需要来收集证据的。如果不是经过审计人员收集或鉴证的证据，说明并没有经过审计人员的认可，当然就不能把它用来证明审计事项的真实情况，所以，就不能作为审计证据来使用。

有的同志把“充分性”排除在审计证据的特征之外，从而也就否定了“充分性”作为证据的基本特征。其理由是：①充分性只是说明审计证据的数量或多或少，与审计证据的本身并无必然的联系；②一个独立的审计证据无法理解其“充分性”的特征。这种观点首先是把“充分性”简单地理解为数量的多少。所谓充分，就是满足。充分性，就是指能否满足某种特性和内容的要求，它既有量方面的要求，也有质方面的要求。对于某件事物来说，充分性侧重于量的要求，因而它表现出来就是量占主要位置。例如，查证乱发奖金的问题，充分性在量的方面，就占主要位置。如果奖金来源正当，实发金额不超过规定的标准，那么作为问题提出，这个证据就是不充分的。但对另外一件事物来说，充分性对质的方面要求较高，那么，它表现出来的，就是质的方面占主要的位置。例如，在查证倒卖国家物资的问题时，其证据就应具备产、供、销三个环节的有关内容，使整个倒买倒卖过