

现代会计 · 审计丛书

审计证据学综论

王文彬 林钟高 著

上海三联书店

审计证据学综论

王文彬 林钟高 著

C1366/24

上海三联书店

(沪)新登字 117 号

责任编辑 朱国安

审计证据学综论

王文彬 林钟高 著

生活·读书·新知
三联书店上海分店出版
上海绍兴路 5 号

新华书店上海发行所发行
上海市印刷三厂印刷
1992 年 1 月第 1 版
1992 年 1 月第 1 次印刷
开本: 850×1168 1/32
印张: 10 字数: 236000
印数: 1—2000

ISBN7-5426-0534-8/F·117

定价: 6.00 元

《现代会计、审计丛书》编辑委员会

名 单

名誉主任委员

杨纪琬

主任委员

王文彬

副主任委员

石人瑾

林秋实

韩淑芳

委 员

黄履申

丁苏民

程嘉骥

林维和

戴新民

朱 镛

林东模

黄 猗

应诗瑜

范桂凤

前 言

审计是要对被审计对象下结论的。由于审计结论往往具有法律效力,因此,审计人员必须千方百计地取得证据,并对证据进行正确的评价,用以支持他们的审计结论。这样,审计的结论,才能站得住脚,才能对法律负责。所以,审计工作,可以说大量的工作是收集证据和评价证据的工作。审计过程实质上就是收集证据、审查证据、判断证据和运用证据这些过程(包括这些过程本身的多次反复)的统一。认识到这一点,就会十分自然地了解审计证据的科学的重要意义。

在审计科学发展速度比较快的西方资本主义国家,对审计证据的研究历来受到重视,并有多种有关审计证据方面的著述见诸于世。在我国,由于审计工作发展较慢,审计理论的研究近几年来才开始受到重视,对审计证据的专门研究还很少。对这门学科的性质如何、体系如何、内容如何,等等,在审计学界还没有充分讨论过,这就必然给本书的编写带来一系列的困难和问题。但是,我们不揣简陋,在总结我国的审计实践经验的基础上,参照国内外诸多审计学者对审计证据的种种论述,几经易稿,编著了这本书,作为引玉之砖,以求教于广大的读者。

我们认为,就审计自身而言,其发展的快慢,作用发挥的好坏,在很大程度上依靠于对审计证据理论的研究,依赖于审计证

据实践的丰富。因为，审计工作不仅是在不断收集证据，审查、判断证据，再收集证据、再审查判断证据的过程中逐步向纵深开展的，而且收集、审查、判断证据的过程，也是对审计对象进行评价的过程，是对审计对象的认识不断深化的过程。证据不足，审计结论就无法令人信服，审计人员提出的审计意见就缺少依据，审计工作质量也就不能保证，这样一来，审计监督就形同虚设了。为了更好地发挥审计监督在我国四化建设中的作用，逐步实现审计监督科学的系统化、规范化和标准化，必要把审计证据从审计学中独立、分离出来，建立一门专门研究审计证据科学方面的学科——审计证据学。

本书分为十章，主要阐述了审计证据学的研究对象、研究方法和学科体系；论述了审计证据的性质、特征、分类及来源；说明了如何科学地收集、审查、评价、判断以及运用审计证据；最后探讨了有关审计证据的管理方面的若干问题。本书可供广大审计实际工作者使用，也可以作为审计理论工作者、审计教育工作者、财经院校学生以及其他经济监督干部的参考读物。

本书作为一种学术书籍，我们在行文中比较充分地介绍了对审计证据若干理论问题的各种不同观点，意在开拓读者的视野。本书的某些提法、解释，可能与实际制度不符，在实际工作中，仍请按制度规定办事。

在本书编著过程中，曾参考了部分书籍资料，鉴于本书是一种尝试性的创作，限于篇幅，文件和资料、书籍的出处恕不一一注明。吴建敏、龙林生、杜毅、王志翔、严正平、杜涛进、胡学定、楼仲江、朱开明、丛国庆等同志在书稿的整理过程中付出了辛勤的劳动，我们对此深表谢意。

本书是我们的一次大胆尝试，虽经作者多次修改，但由于水平所限，在本书的编排及表述方面，恐怕未能尽善，甚至错误也

在所难免。我们热切盼望广大读者多加赐教，以匡不逮，无任感幸。

作者

1988年7月

目 录

第一章 审计证据学绪论.....	1
第一节 建立审计证据学的必要性.....	1
第二节 审计证据理论的发展.....	4
第三节 审计证据学的研究对象和基本属性.....	10
第四节 关于我国审计证据制度的设想.....	16
第五节 审计证据学的指导思想与研究方法.....	22
第二章 审计证据的概念及其意义.....	27
第一节 国内外关于审计证据观点综述.....	28
第二节 审计证据、数据与审计依据.....	35
第三节 审计证据的组成与基本要素.....	40
第四节 审计证据的价值与功能.....	43
第五节 审计证据的基本特征.....	47
第三章 审计证据的分类.....	63
第一节 审计证据的种类.....	63
第二节 审计证据分类的方法.....	81
第三节 审计证据分类的意义.....	86
第四节 期后事项补充证据.....	88
附录 1. 斯蒂脱对审计证据的分类	91
附录 2. 毛茨对审计证据的分类	91
第四章 审计证据的收集(一)	92

第一节	审计证据收集的意义	92
第二节	审计证据收集的基本要求	98
第三节	审计证据收集的基本程序	106
第四节	审计证据收集的工作底稿	109
第五章	审计证据的收集(二)	126
第一节	审计证据收集方法概述	126
第二节	盘点资产实物	132
第三节	对经理人员和职工的询问	135
第四节	对独立第三方的通函询证	139
第五节	收集审计证据的其他方法	144
第六节	统计抽样在收集审计证据中的应用	153
附录 1.	随机选择方法分类图	161
附录 2.	属性推算抽样程序	162
附录 3.	显示抽样程序	163
附录 4.	变量推算抽样程序	164
附录 5.	比率和差异推算法程序	166
第六章	审计证据的整理	167
第一节	审计证据整理的意义	167
第二节	审计证据整理的内容和原则	170
第三节	审计证据整理的方法	173
第四节	伪证的排除	178
第五节	审计证据的编写	186
第七章	审计证据的评价(一)	193
第一节	审计证据评价的意义	193
第二节	审计证据评价的基本原则和程序	197
第三节	形式逻辑在评价审计证据中的应用	205
第四节	影响审计证据正确评价的因素	210

第八章 审计证据的评价(二)	216
第一节 各种审计证据评价的共性.....	216
第二节 实物证据的评价.....	234
第三节 书面证据的评价.....	236
第四节 口头证据的评价.....	238
第五节 被审单位(人员)陈述的评价.....	242
第六节 鉴定结论的评价.....	248
第九章 审计证据的使用	251
第一节 审计证据的正确使用.....	252
第二节 间接证据的运用.....	255
第三节 审计证据在审计过程中推理的运用.....	265
第四节 审计证据对审计报告结论的应用.....	272
第十章 证明与审计证据的保管	284
第一节 举证责任.....	284
第二节 证明方法	291
第三节 推定	297
第四节 审计证据的保管	300

第一章 审计证据学绪论

内容提要：本章主要论述建立审计证据学的必要性、审计证据理论的发展、审计证据学的研究对象和基本属性、我国审计证据制度的构想和审计证据学的学科体系，审计证据学的指导思想与研究方法等问题。

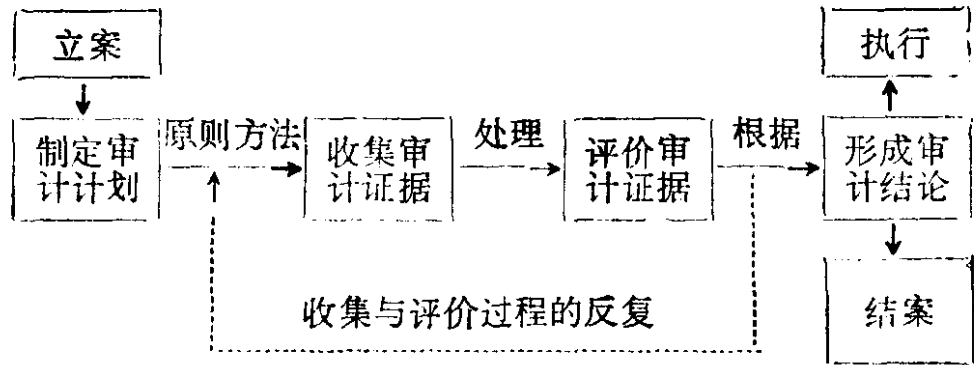
第一节 建立审计证据学的必要性

在我国，审计监督的必要性问题，经过一段时间的理论上的探讨和在实践中的多方验证，现在已经完全得到了肯定，而且在实践中也正在和已经在经济活动的各个领域里发挥出它应有的作用，在促进被审单位提高经济效益、改善经营管理等方面也充分显示出了它特有的生命力。作为审计监督科学研究对象之一的审计证据，是否有必要从审计学中分离出来，独自形成审计学科体系中的一个分支呢？我们认为，它的独立是不以人们的意志为转移的，是符合一门科学在高度综合基础上的不断分化的趋势的，是科学发展过程中的必然结果，因而，建立审计证据学不仅是必要的，而且是很迫切的。为什么这么说呢？因为：

首先，从审计工作本身而言，审计证据在整个审计过程中占有特殊地位，已经成为制约审计过程有效性、审计结果公正性的重要因素。建立审计证据学科，以便进行科学、系统、全面、深入的研究。审计，从其整个过程来讲，可分为收集审计证据和报告

审计意见两个阶段,前者是基础,是手段,后者是结果,是目的。审计人员日常的大量的工作,主要就是按照一定的原则和方法,去收集、审查和判断审计证据,形成审计结论和审计决定的有机统一过程,它自始至终要与审计证据打交道。收集、审查和判断审计证据是审计的核心工作,从某种意义上说,审计过程就是收集证据、评价证据、综合证据,最后据以形成审计意见和结论的过程。这一过程可表示如图 1-1 所示:

(图 1-1) 审计监督过程简图



从图 1-1 可以看出: 审计证据在整个审计过程中起着承上启下、中流砥柱的关键作用。审计过程中最艰苦、最大量的工作,都集中在审计证据的收集、审查、判断,以及如何运用等一系列工作上。没有审计证据或者审计证据不充分,审计结论便无法形成,即使勉强形成,充其量也只是一种缺乏根据的主观判断、估计或推测,成了无源之水,无本之木,其客观、公正、权威性也就无从谈起。收集的审计证据相关性不够或根本不相关,评价失误,也同样达不到审计目标的要求,审计工作就不得不重新返工。所以说,审计证据对审计结论的形成起着关键作用,进而对整个审计工作也起着关键作用。因此,实在有必要对审计证据进行专门研究,以便更好地为审计实践服务,并指导审计实践的逐渐深化、提高和完善,进而促进审计理论的发展。

其次,从审计人员的工作状态和审计队伍的素质而言,审计证据在现代审计监督中的地位和作用日益重要,审计人员把审计证据作为审计结论的佐证,作为支持审计结论的基本支柱,并把审计监督过程视为收集证据和运用证据的有机统一过程,以加强对审计监督过程的控制,提高审计人员利用审计证据的能力。审计人员必须取得证据、公正地评价证据,以支持他们所下的审计结论。通过获取和掌握审计证据来认识被审计对象的发展规律,掌握审计对象的本质特征,由不知到知、由知之不多、不深到知之较多、较深,从而取得审计工作的主动权,形成能正确地、客观地反映被审计对象、符合审计目标的审计意见和结论。不可否认,由于我国的审计工作刚刚起步,审计人员对于要从哪里收集证据、收集什么样的证据、收集多少证据等问题,缺乏合理的估计。收集到手之后,由于事先考虑欠周,或者缺乏经验,证据的可信性差,说服力弱,不能据以得出结论。有的审计人员对被审计单位采取怀疑态度,夸大事实,提出缺乏根据的推测结果,使审计监督的权威性、客观性和公正性达不到预期的效果。从这一点上说,也有必要把审计证据作为一门科学单独地进行深入的研究。这对于改变审计人员的工作状态,提高审计人员的素质,保证审计工作质量,都是很重要的。

第三,建立审计证据学,是建立有效的审计程序的基础之一,也是检验审计程序是否恰当的标准之一。审计证据是审计科学中一个专门的理论问题,是审计理论中应该着重研究的基本概念,它是对审计过程中具体的、大量的、各种各样的审计工作的高度抽象。有了这个基本概念和没有这个基本概念,情形大不一样。在帐目审计的最早时期,审计人员在审核中为得到审计意见,要看凭证、会计记录,要复核数字、核对帐证、复核帐表,也可能要看实物,如此等等。审计人员运用了很多方法,干了很多事情,那到底在做什么呢?审计人员是通过采取各种方法收集

审计证据。于是,人们从这个概念出发,更有条理地、更全面地研究与它相关的一系列问题,诸如证据的分类、证据的收集方法、证据的说服力、证据的证据力与证明力、评价证据的方法、证据的充分性、相关性与恰当性等等问题,就因审计证据这一基本概念的出现而一一摆在审计人员的面前,使审计人员建立合理有效的审计程序变得比较容易。可见,审计证据理论的重要性就在于:它是建立有效的审计程序的基础。

同时,必须看到,审计有其独特的一面。在审计工作中,运用的审计程序是否恰当,审计的步骤是否合理,它们对于审计结论会产生何种影响,对此并不一定有什么证据立即显示出结果来。汽车发动机设计不对,证据立即出现——它发动不起来。审计则不同,设有“转不动”的审计,审计也在做,结论也可以形成。所以,在审计过程中所制订的审计程序、步骤是否合理、有效,就得依赖于审计证据理论,要根据合乎逻辑的首尾连贯的审计证据理论来合理判断。因而,建立审计证据学、研究审计证据学,是建立和完善整个审计理论体系的重要一环,它对审计程序是否恰当有效可以起到一定的检验作用。

由上可见,不论从实践中说,还是从理论上说,审计证据学的建立都是十分必要的。可以毫不夸张地说,审计证据是审计理论和实践的一个重点,审计是随着取得和评价审计证据的技术方法的发展而发展的,审计证据工作是审计的核心工作,是决定审计工作质量的关键。如果不尽早地、尽快地建立审计证据这门学科,要使审计工作水平有一个大的提高,审计监督科学有一个大的进步,看来是不现实的。

第二节 审计证据理论的发展

如前所述,审计证据是审计理论中要研究的一个专门问题,

是审计理论中的一个最重要的概念,因此,在介绍审计证据理论发展之前,就有必要先来分析一下有关审计概念问题。

在这里,我们要明确认识,“概念”是一个名词,是某一特定事物的本质的概括。现以一般公认审计准则(GAAS)为例,让我们研究一番从中要引出一些特有的审计概念来:

1. 在总则中要引出的审计概念:

总则中:

规定了要由经过专门训练的有技能的人员来执行审计,这自然就引出能力概念或称胜任力概念来;

强调要保持客观的思想状况,也就自然地引出客观概念,而客观性的要求则隐含着合理怀疑的概念①;

要求审查问题时必须谨慎,这就引出应有的关注或称适当谨慎的概念②。

2. 在外勤准则中要引出的审计概念:

外勤准则中:

规定要采用适当的审计程序,以获取证据,并要求得到充分的证据,这就引出了证据和充分性的概念;

规定为被审的财务报表表达意见提供合理的基础,就是说百分之百地绝对保证是不可能的,因此,这就含有适当的保证程度的概念。适当的保证程度是指实际上能在合理的成本范围和时间内取得的,所以由此就引出了经济性和及时性的概念;

① 合理怀疑指的是审计人员必须在所有必要的场合,对审计对象的某些问题或对在审计过程中作出的某些假定进行谨慎的审查,认真鉴别和通过逻辑性推理,以得出合乎情理的怀疑。

② 应有的关注是指审计人员应该具有职业上的注意,即在审计工作过程中,对审计对象不仅就其直接有关的各个方面作机械式的检查核对,还应当注意从其他方面,用其他方法反复进行审查验证,才能据以作出正确的判断。

有取得充分适当的证据和评价的规定，这就隐含了验证的概念^①，而适当的证据也就包含了相关性和可靠性的概念；

规定要对内部控制制度进行评价，也因为对内部控制制度有不同的可信水平，这就含有风险的概念。

3. 在报告准则中要引出的审计概念：

在报告准则中：

有适用一般公认会计原则标准来判断的概念，并且使用了公平表达的用语，这就引出了公正(或公允)的概念，什么叫公正，这里头就包含了一个重要性的概念；

对表明意见的规定中，自然就会含有压倒一切的一个重要概念——判断概念^②。

综上所述，我们就可以用一个图示表示各审计概念之间的相互关系(见图 1-2 所示)：

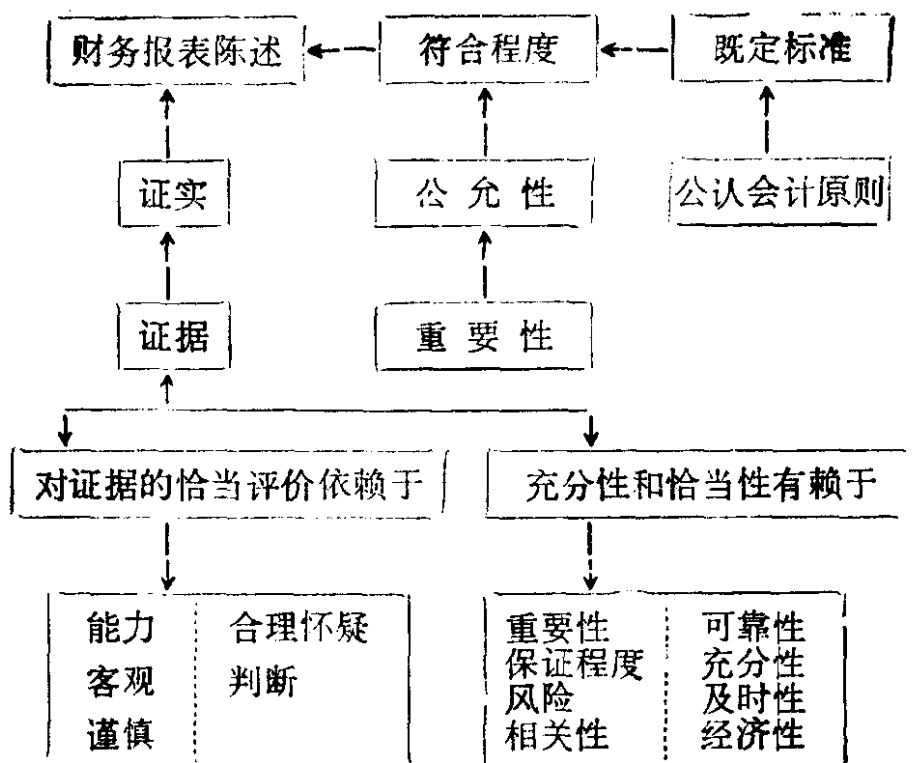
那么，审计证据这个概念是谁提出来的，什么时候提出来的，又是在一种什么样的情况下提出来的呢？一句话，必须对审计证据理论的发展状况予以简要的回顾。

史实表明，先有会计实务的发生而后才有会计理论的研究，而且在一段较长的时间里，理论的研究落后于实务的发展，复式簿记早已在十三、十四世纪就出现了，但是，借贷理论的阐明是十九世纪的事情。从复式簿记以正式文献形式出现的1494年算起，直到本世纪初，极少有会计理论方面的专著出

① 验证是指证实会计记录的有效性和正确性，或证实资产确实存在并拥有所有权。它分为绝对验证和近似验证两种：前者是要检查数值的正确性，一直查到数值的最后一位为止；后者则是就一定的标准数值，查明是否能得到大概的数额。

② 判断指的是审计人员对在职责范围之内发生的事情，要根据情况的变化，随时作出必要的决定和承担应负的责任，以适应工作进展的要求。

(图 1-2) 审计概念相互关系图



现。

审计理论的发展同审计实务的发展相比，情形同会计方面大抵相似。十九世纪早期，独立审计有相当的发展，但审计理论的研究和出色的成果的取得是本世纪后半期的事。为什么呢？这首先取决于社会的需求，社会生产力的发展和进步对它产生了压力。在本世纪绝大部分时间里，会计职业界的研究活动主要放在确立会计原则上。由于公司形式的发展，管理企业的股东、代表人对股东的责任加强了；由于社会生产力不断进步，社会经济日益发展，激烈竞争的需要，有专门管理技能的人大量地受雇于公司，企业的所有权和经营管理权大大地分离了。管理人员对社会、对公众、对股东和信贷人的责任也大大地加重了；由于资产、负债、费用、营业收入、净收入等的计量和确定，同股东和社会的利益有着极其密切的关系，因而企业的财务会计