



审计证据的质量特征管见

*** ** 湖北民族学院 王涛 *** **

所谓证据是指证实、表明案件的客观、真实情况的所有事实。我国《刑事诉讼法》第 42 条给“证据”所下的定义是：证明案件真实情况的一切事实，都是证据。根据这一解释，证据包含了三层意思：①证据是客观事实，而不是主观推断。②证据证明的是案件的真实情况，不能证明案件真实情况的不能作为证据，故意歪曲案件真实情况使司法人员对客观事实、案件真相产生误解的“证据”则是假证据。③证据既包括证明被告人有罪的事实，也包括证明被告人无罪的事实；既包括证明被告人罪重的事实，也包括证明被告人罪轻或者可以减轻、免除被告人刑事责任的事实。证据所反映的案件情况是客观全面的，而不是片面的。

一、审计证据的概念及其意义

审计证据是指审计人员在实施审计的过程中，为了形成审计意见，根据自己的专业判断所收集的、用来证明被审计单位会计报表所反映的财务状况或经营成果是否正确或是否存在的材料。审计人员发表审计意见必须以审计证据为依据，离开审计证据而得出的任何审计意见和审计结论都是不切实际的，甚至是与被审计事项的实际情况完全相反的错误意见和结论。审计实践中要“用证据来说话”，就是要求运用科学的手段和程序获取审计证据，从而证实被审计单位经济活动的真相，最后得出审计意见和审计结论，这是审计人员坚持客观原则的基本要求。

审计证据是审计学的一个核心概念，收集、整理和评价审计证据是审计的核心过程。审计人员首先应获取那些可视的、有形的审计证据，同时也要运用一定的技术方法获取那些看不见但确实存在的审计证据，如审计人员通过咨询调查而得到或发现从现有的资料中没有反映出来的某种事实，这一事实作为一种审计证据可能对审计人员发表审计意见有重要的影响或者决定性作用。

审计证据是审计人员在开展审计业务的过程中获得的，在非审计过程中所获取的信息虽然也可能成为某种证据，但不能成为审计证据。同时，获取审计证据是为了形成审计意见，因而只要与形成审计意见有关的信息，都可作为审计证据。

在审计实务中，通常是针对每项会计报表的认定来获取审计证据的，不同的审计程序可提供不同的审计证据，而不同的审计证据可用来证实不同的会计报表认定。审计证据贯穿于审计工作的全过程，它在整个审计过程中占有特殊地位，是影响审计报告的有效性、审计结果的公正性的重要因素。没有审计证据，就不能证明事实真相，也就不能够形成审

计结论。

二、审计证据的质量特征

审计证据的质量特征指的是审计证据所具有的性质，是对审计人员收集审计证据的要求，也是评价审计证据的基本标准。审计证据质量应服从于审计目标，会计信息使用者希望审计人员能够提供高质量的审计报告，也就是要求审计人员在审计过程中能够提高取证的质量。不同的国家在不同历史时期对审计证据质量的具体衡量标准是有差异的，综合起来讲，审计证据的质量特征有以下几个方面：

1.相关性。相关性的前提是哲学上的联系观，即任何事物之间都是相互联系的，事物之间的这种联系达到法律要求的程度，即成为证据的相关性。审计证据的相关性指审计人员所收集的审计证据要同审计目标和所提出的审计意见相关。它实际上应该包括三层含义：一是审计人员只能利用与审计目标相关联的审计证据来证明或否定被审计单位所认定的事项。例如，存货监盘结果只能证明存货的存在性及存货是否有毁损短缺，而不能证明存货的计价是否合理和其所有权情况。二是审计证据必须和审计人员的审计意见相关，这样才能保证审计证据的有用性。当审计证据能够帮助审计人员评价被审计单位的过去、现在和未来事项或确认、纠正过去的认定从而影响审计人员的审计结论时，审计证据就具有相关性。三是要求不同的审计证据之间相关联，只有这样才能保证审计证据的可靠性；同时要求审计人员必须收集到企业在不同时期的审计证据，以便明确企业财务状况和经营成果的变化趋势。审计人员应比较不同企业之间的审计证据，以评价企业的财务状况、经营成果和现金流量情况。审计证据的相关性在内涵上要有预测价值和确证的作用。

2.重要性。重要性是指审计证据对审计意见和审计结论有重大影响，充分而有效的审计证据必须在事实的性质和所涉及的金额两方面对审计评价和审计结论有重大影响。如果审计证据表明对被审计单位会计报表的遗漏或错报会影响会计信息使用者根据会计报表所做的经济决策，那么审计证据所包含的信息就具有重要性。重要性取决于在发生遗漏或错报的特定环境下所判断的项目的重要程度或错误的大小，也就是要求评价审计证据的重要性时应从事实的性质和所涉及的金额两个方面来考察。所以，审计证据的重要性与其说是审计证据有用所必须具备的基本质量特征，倒不如说是为审计证据的取舍提供了“分界线”或“取舍点”。

3.客观性。客观性是指审计证据应能够证明客观存在的事实。证据的客观性表现在证据的内容和表现形式两个方面。

首先,证据的内容必须是客观的,是对客观事物(案件事实)真实情况的反映,它以客观存在的事实为基础来证明待证事实,臆想、猜测以及感应等都不具备客观性;其次,证据的表现形式也必须是客观的,即证据是人们可以通过某种方式感知的,无论是书证、物证还是证人证言、鉴定结论,都必须具备一定的客观的外在载体。

虽然客观性是证据的本质属性,但证据同时还具有一定主观性,是主观性与客观性的统一,任何证据都在一定程度上包含着人的主观因素。审计证据的一个基本质量特征就是要让审计人员便于理解企业所提供的信息。审计人员应保持合理的职业谨慎,收集能够真正反映被审计单位客观存在事实的审计证据。为达到此目的,假定审计人员在审计过程中对被审计单位的经济活动以及反映这些经济活动的会计资料有恰当的了解并且愿意花费适当的精力去研究审计证据。但对于有些复杂事项而言,由于它们与审计人员的审计决策相关因而应被包括在审计证据之中,而不能仅仅因为这些复杂事项对于某些审计人员来说难以理解就被排除于审计证据之外。

4. 可靠性。可靠性是指审计证据本身及其来源必须是真实可靠的,是依据法定程序和科学方法取得的。法学上证据的可靠性也称证据能力,又称“证据的适格性”或“证据资格”。证据能力是某一材料能够用于严格证明的能力或资格,亦即能够被允许作为证据加以调查并得以采纳。审计证据要有用,就必须具有可靠性,当审计证据能够真实反映实际情况并能供审计人员作为得出审计结论的依据时,审计证据就具备了可靠性。审计证据的可靠性有赖于真实反映、实质重于形式、中立性、审慎性和完整性。

(1)真实反映。要使审计证据可靠,审计证据就必须能够反映其所拟反映或理当反映的交易或其他事项。审计证据如果不能达到这一要求,就可能带来审计风险。这并不是由于存有偏向,而是由于对于某些情况下的审计项目而言,审计人员在通常情况下无法利用正常而有效的方法收集审计证据。例如,对于一些被审计单位存放于公共仓库或寄售外地的存货,由于受成本效益原则的限制,审计人员要利用存货监盘程序收集到相关而可靠的审计证据通常是困难的。而在一般情况下,用存货监盘程序来证实被审计单位存货项目的数量、金额等方面存在着错误的风险是恰当的。

(2)实质重于形式。如果要想审计证据真实反映其所拟反映的交易或其他事项,那么就必须根据交易或事项的实质和经济现实而不是仅根据法律形式来取得证据。审计证据的实质,不总是与其法律或设计形式的外在表象相一致的。例如,企业将一项资产处理给另一单位,可以在文件中声称将法律所有权转让给该单位,但还可能存在协议,可以保证企业继续享有该项资产所包含的未来经济利益。在这种情况下,被审计单位财务报告就不可能忠实反映所达成的交易。如果我们仅仅以相应文件的法律形式做出销售实现的审计结论,那么就是不正确的。

(3)中立性。要使审计证据可靠,审计证据包含的信息还必须具有中立性,也即不带有任何偏向。如果为了达到预定的审计目标,被审计单位通过对审计证据的汇总、整理和分析,

使审计证据影响了审计人员的决策或判断及在审计过程中产生了个人的情绪或偏向,那么审计证据就不是中立的了。

(4)审慎性。审计人员还必须考虑到许多事件和情况可能会存在不确定性因素,如有疑问的应收账款的可收回程度、厂房和设备的可能使用年限等。要对这类不确定性事项进行收集、整理和评价,并在形成审计意见和得出审计结论的过程中坚持谨慎性原则,使审计证据揭示它们所反映经济业务的性质和范围。审慎是指在不确定性条件下做出所需要的估计和判断时,加入一定程度的谨慎,以便不高估资产或收益、不低估负债或费用。当然,如果被审计单位存在设立秘密储备金、过分地提取准备、故意压低资产或收益等有悖于会计准则和会计制度的情况,那么审计人员就不能因遵循了谨慎性原则而忽视这类审计证据,因为这样取得的审计证据不可能是中立的,从而也就不会具有可靠性。

(5)完整性。要使审计证据可靠,就要保证审计证据反映的信息在重要性和成本效益许可的范围内的完整性。遗漏则可能造成审计证据虚假或令人误解,从而使审计证据不可靠并且在相关性上存在缺陷。

5. 足够性。足够性也称充分性,是针对审计证据的数量而言的。足够性意味着必须要有足够数量的证据来支持审计人员的审计意见。它是审计人员为形成审计意见所需审计证据的最低数量标准,客观公正的审计意见必须建立在足够数量的审计证据的基础之上。审计人员要针对每一个审计项目所需审计证据的数量,结合收集审计证据的途径和方法、审计证据的类型、审计风险、审计项目的性质、审计经验以及审计证据证明力的强弱、成本效益原则等因素来综合考虑审计证据在数量上能否满足审计目标的要求。

三、对审计证据质量特征的进一步思考

1. 相关和可靠信息的约束因素。

(1)及时性。在收集审计证据的过程中如果有不恰当的延误,审计证据就会失去其相关性。为了及时地收集到可靠的审计证据,审计人员往往需要在了解被审计单位基本情况的基础上就审计过程做出相应的规划,然后按计划来执行审计程序,但这样就有可能会损害可靠性。相反,如果要延误到所有方面都做了充分了解以后才执行审计程序,那么即使此时所收集到的审计证据相当可靠,但对于审计人员来说,其用处可能会很小。因此,在对相关性和可靠性做出权衡时,首先需要考虑的是如何最好地满足审计人员做出审计决策的需要。

(2)效益和成本之间的均衡。效益和成本之间的均衡,是一种普遍存在的限制因素,而不是一种质量特征。从审计证据中派生出来的效益应该超过收集它的成本。评价效益和成本实际上是一种判断过程。在任何特定的情况下,要进行成本效益测试,可能都是非常困难的。但审计人员应当了解这一限制因素。

2. 各质量特征之间的平衡。在审计实务中,需要在审计证据各质量特征之间进行平衡或取舍。一般来讲,其目的是在各质量特征之间取得适当平衡,以便实现审计目标。在不同的前提条件下判定质量特征的相对重要性,是一个专业判断方面的问题。○