

The value system of internal audit evidence is briefly discussed

Rui Li Lu Liu

Audit Department of China Post Group Co., Ltd. Xi'an Branch, Xi'an, Shaanxi, 710000, China

Abstract

As the "immune system" of organizational governance, internal auditing serves not only as a guardian for corporate health and sustainable development but also as a navigator enhancing risk management capabilities and empowering value creation. Audit evidence, being the core component of audit implementation, requires scientific acquisition methods and standardized application to ensure high-quality development in internal auditing. This paper begins by highlighting the significance of audit evidence, analyzes its relationships with audit objectives, conclusions, and risks, and examines differences between internal and external audits in evidence collection and application. It constructs a four-dimensional audit evidence framework encompassing acquisition, evaluation, storage, and application, while proposing optimization suggestions including strengthening evidence awareness, expanding evidence acquisition channels, and developing application models.

Keywords

scientific standard; high-quality development; internal audit; audit evidence; system construction

浅议内部审计证据的价值体系构建

李瑞 刘路

中国邮政集团有限公司审计部西安分部, 中国·陕西 西安 710000

摘要

内部审计作为组织治理的“免疫系统”，不仅是企业健康、可持续发展的“守护者”，更是企业增强风险防控能力、赋能价值创造的“护航者”。审计证据作为审计实施的核心环节，以科学的方法获取、以规范的要求应用，才能护航内部审计高质量发展。本文以审计证据的重要性开篇，分析了审计证据与审计目标、审计结论、审计风险之间的关系，借鉴内部审计和外部审计在审计证据获取和应用上的差异，构建“获取、评价、存储、应用”四维度审计证据体系，并提出强化证据意识、拓展证据获取渠道、创建应用模型等优化性建议。

关键词

科学规范；高质量发展；内部审计；审计证据；体系构建

1 引言

习近平总书记在2025年全国审计工作会议上指出，要“聚焦主责主业深化改革创新加强自身建设，以高质量审计监督护航经济社会高质量发展”。内部审计作为审计监督体系中重要组成部分，将科学规范贯穿于审计工作全流程、全环节，成为企业全面构建现代化治理体系，实现更高质量发展的得力抓手。审计证据作为决定审计质量的核心要素，直接关系到审计目标的成效性、审计结论的准确性及审计风险的可控性。为确保内部审计的科学规范开展，亟待建立科学取证、权责清晰、规范统一、数智化赋能的审计证据体系。

2 重要作用

2.1 审计证据是审计目标的实现基础

审计目标是审计人员对企业经济事项进行证据收集、

检查、测试等审计程序后所期望达到的目的或结果。表面上看，审计证据的获取须以审计目标为指引，依次设定审计实施程序，明确审计证据获取及应用。实质上，审计目标能否实现，全依赖于全链条、多维度的审计资料的系统性印证。从财务报表重大风险识别到经济业务的合规检查、

从内部控制有效性评价到审计工作的价值增值，每一个审计目标的达成都需要获取可靠、充分、适当的审计证据。相关证据资料相互验证，形成完整证据链，从根本上保障审计目标得以实现。

2.2 审计证据是审计结论的支撑保障

恰当的审计结论需要确凿的证据资料作为支撑，审计证据的可靠性、充分性和适当性直接影响审计结论的准确性、权威性。主管单位或监管机构对审计工作进行再监督或质量检查，实质是评价审计证据支撑审计结论的有效性、完整性。若审计证据不充足，审计结论可能会偏离客观事实，既无法有效为审计报告使用者、企业管理层提供决策依据，审计结论遭异议时，也缺乏真实可靠、充分适当的审计证据

【作者简介】李瑞（1991-），女，中国山西运城人，本科，中级会计师，从事会计、审计研究。

解决争议。

2.3 审计证据是审计风险的控制抓手

大数据审计时代在提高审计效率的同时，审计风险也随之显现。审计证据的充分性与审计风险水平密切相关，可接受的审计风险水平越低，对证据数量和质量的要求就越高。经实施严格适当的审计程序获取审计证据，是有效控制固有风险的关键。高质量的审计证据能切实支撑审计工作底稿，保障审计程序的严谨规范，防范审计活动执行风险；能避免审计内容与目标出现偏差，有效推动目标实现，防范审计目标偏离风险；能精准验证审计结论，确保结论经得起推敲，防范审计文书效力风险。

3 内外外部差异

3.1 审计证据重要性水平方面

从制度规定看，财政部发布《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》对审计证据的定义、目标、要求做出明确规定，《中国注册会计师审计准则第1311号》对存货、诉讼和索赔等特定项目获取审计证据进行单独规定。相关制度规定的出台，一方面为获取和应用审计证据提供了较为权威、规范的制度依据，另一方面也提升了外审人员对审计证据收集与运用的重视。而内部审计中，关于审计证据的规定多附属于审计规范或工作底稿要求，重要性未被充分凸显，导致部分内审人员忽视审计工作的取证、存档。

从复核监督看，外部审计常常设置三级甚至更高层级的复核制度，由专业层级递增的人员对底稿及原始证据进行抽样检查或穿行测试，确保审计证据能全面、客观地支撑审计结论。反观内部审计，多为同级别交叉复核或仅对工作底稿进行审核，较少涉及审计证据等原始支撑材料。复核程序相对薄弱，使得审计证据在内部审计中的重要性水平进一步弱化。

3.2 审计证据获取方面

随着风险导向型和价值创造型审计的深入发展，审计证据的获取也逐步从账表数据、制度文件等结构性、财务化资料，向内部控制、风险预防等非结构性、非财务化资料转变。为应对这一变化，审计人员在审计证据的获取过程中不仅需要充分应用各种专业技术，更需借助外部技术资源支持。相较于内部审计，外部审计机构凭借专业技术团队的优势，在获取多元化审计证据上更具有竞争力。而内部审计，审计证据多来自企业内部，且内审人员习惯于要求被审计单位出具“情况说明”，作为支撑审计结论的关键性证据。但“情况说明”的证明力、有效性一直存在争议，因其严重依赖于说明人的主观判断及个人记忆，极易产生偏差或错误判断等情况，甚至存在审计人员依据“情况说明”做出审计结论后，说明人推翻原有陈述的问题。

3.3 审计证据应用方面

相较于审计证据的获取，正确评价和应用审计证据才

是发挥其价

值的关键环节，审计证据应用贯穿于审计全过程，是保障审计结论精准性的重中之重。

在审计计划阶段，内外部审计呈现显著差异。内审人员常忽略此阶段对审计证据的应用，习惯于在审计项目实施后才开始获取应用审计证据。但在政府审计等外部审计中，在项目立项、计划阶段就开始对审计证据进行了解、收集。这一阶段的审计证据多属环境证据，即被审计单位所处行业、内部控制等外部因素，审计人员通过环境证据评估审计风险，拟定审计计划。

在审计实施阶段，内外部审计均重点围绕审计证据的获取展开，通过审核、观察、监盘、访谈、调查、函证、计算、分析等多种方式获取审计证据，以降低审计风险、支撑审计结论。

在审计报告阶段，通过梳理、分析审计证据形成审计结论。内部审计结论，多应用于提高企业经营效率、加强内部控制等管理事项，管理层及审计人员更关注审计如何增值、促进企业发展，对审计证据充分、适当性的关注度相对不足。但外部审计具有更强的社会性，必要时还需向社会公众公开，遭遇质疑时，审计人员须以充分、可靠的审计证据捍卫审计结论的权威性。

4 体系构建

4.1 审计证据获取

内部审计人员获取审计证据时，应充分考虑具体审计项目的立项背景及重要性、可接受的审计风险水平、成本效益比等基本因素。在充分考虑相关因素的基础上，运用科学的方法获取审计证据，是审计证据体系构建的逻辑起点。

1. 通过数据分析结合现场检查获取审计证据。随着“数字中国”的建设，企业经营过程中产生越来越多繁杂的数据资料，审计人员依托现代信息技术手段，可以打破时间与空间限制实时查看分析数据，以提升审计工作效率及质量。当前，多数国有企业已实现“远程审计为主现场审计为辅”的审计模式，审计人员充分利用ERP系统日志、数据模型等数智化手段，对审计对象进行远程数据分析，形成初步画像，锁定异常数据，后经现场查验形成审计证据。如在对企业收入真实性进行审计时，审计人员利用数据模型分析客户与企业的资金流水，结合工商信息网站披露的关联方关系，筛查异常资金往来。审计现场对异常数据涉及的经济事项进行重点核查，若确为同一经济事项与关联方进行上下游交易且无真实商业实质，可初步判定为企业为完成收入规模的虚假交易。此时，前期数据分析结果、关联方关系等资料，将成为支撑审计结论的关键审计证据。

2. 通过观察叠加访谈获取审计证据。审计人员通过实地观察被审计单位的经营活动、内控环境及资产状态等基本情况，获取能真实反映企业现状的第一手证据资料，观察时

应编制观察记录,注明观察的事项、内容和结果等关键要素。针对观察发现的问题,进一步访谈经办人员、部门领导、主管领导等各个层级负责人,并形成完整、真实、客观的访谈记录。观察及访谈记录不仅是审计人员判断被审计单位审计风险水平的重要依据,同时还能提升其他证据资料有效性。

3.以调查联动外部专家获取审计证据。审计项目的多样性注定了被审计单位提供审计资料多种多样,对其进行真实性判断时审计人员须经过专业调查,甚至借助外部专家力量。如对企业采购业务进行审计时,采购需求提出、采购预算编制、采购限价设置时,需综合考虑现有市场价格、竞争对手定价及潜在投标人的报价等各方面因素,但相关数据的真实性、时效性,需审计人员再次进行调查取证。针对专业性强、技术复杂的特定采购项目,审计人员应邀请相关专家介入,协助评估采购方案的合理性、合规性,以获取审计证据支撑采购价格虚高、技术参数不合理等审计结论。

4.通过函证、监盘、计算等重新执行程序获取审计证据。审计人员可通过向第三方发送询证函,核实被审计单位与其往来款项,以验证被审计单位资料的真实准确性,过程中需编制函证记录,注明函证事项、范围和回函结果等情况;现场监督被审计单位对重要资产进行盘点,核实资产的使用状态等实物信息,以验证被审计单位资产的完整有效,过程中需编制盘点明细表,并由双方签字确认;对被审计单位的财务与业务数据进行重新计算,核实数据的准确性,以精准支撑审计结论,过程中需编制计算表或工作记录,注明计算事项、基础数据、计算方法和结果等。

审计实践中,审计人员应根据项目特点、业务特征、审计程序的推进等实际情况,科学、灵活运用多种方法,挖掘出不同类型证据资料,整理形成相互印证、逻辑严密的审计证据链,以充分支撑审计结论和切实提升审计工作质量。

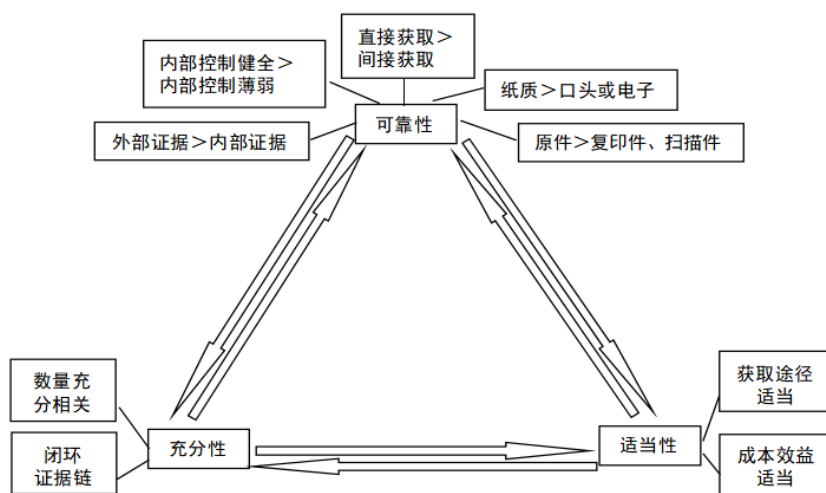
4.2 审计证据评价

依据财政部《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》、审计署《审计机关审计项目质量控制办法(试行)》的相关规定,审计证据需具有可靠性、充分性、适当

性等多重属性,这一特性决定了审计证据评价子系统须将上述三大属性作为核心原则。

可靠性。审计证据的可靠性,是对审计证据真实性的衡量,直接关系到审计风险的管控及审计目标的实现。审计证据的可靠性受来源、环境、途径、存储等多方面因素影响。一般情况下,从审计单位外部获取的审计证据比从内部获取的审计证据更加可靠,如对企业欠费情况进行审计时,从客户或供应商处获取的函证资料,其可靠性要远高于企业欠费余额表、明细账等内部资料。内部控制健全有效情况下获取的审计证据比内部控制缺失时获取的审计证据更加可靠,如对企业预算执行情况进行审计时,内部控制健全的企业会提供经需求部门、核算部门、监管部门三方相互验证的审计证据,其可靠性要远高于执行部门自行填报资料。直接获取的审计证据比间接获取的审计证据更加可靠,如审计人员现场对存货盘点,不仅能掌握企业账实情况,更能直观感受存货质量,通过是否存在积压、变质等情况,判断企业存货管理水平,此类审计证据的可靠性要远高于企业自行盘点资料。考虑到证据存储介质的数字化特性,其容易被修改且难以发现,因此纸质审计证据比口头或电子证据更加可靠,原始资料比复印、扫描或其他形式转化的电子证据更加可靠。

充分性。审计证据的充分性,是对审计证据数量的衡量,是评价审计质量的决定性因素。充分性并非要求审计人员无目的地堆砌审计证据,而是根据被审计单位所处行业、内部控制水平、审计项目风险水平及重要性程度等多方因素,综合判断审计证据所需的合理数量。如内部审计高风险领域中的收入规模造假,审计人员需从内部、外部;财务、业务;资金、实物等多角度获取大量审计证据,包括会计核算与原始凭证等财务数据;业务合同、出入库单与客户签收单等实物证据;交易流水与欠费函证等资金证据;销售制度及经办人、管理层的访谈记录等管理性证据。只有形成财务、实物、资金等相互验证的审计证据链,才能降低审计风险,并结合企业管理现状,审计人员才能得出是否存在业务造假的审计结论 [1]。



适当性。审计证据的适当性,是对审计证据质量的衡量,是综合评价审计工作的关键要素。其内涵不仅指证据资料与审计结论的相关可靠,还涵盖审计证据获取途径的合规性、获取成本的经济性。审计人员实施审计过程中,必须依法依规实施审计程序,尤其是内部审计,不能以获取充分适当的审计证据为由,凭借监督检查职权突破制度规范,强制要求下级单位提供缺乏法律效力或违背客观事实的证据材料。

此外,审计人员也应充分考虑获取审计证据的成本与审计目标的匹配性,既不能为过度追求充分性而不计成本地获取审计证据,也不能因成本管控而降低审计证据的质量。对重大风险事项,要综合考虑监管要求、风险水平、业务规模、环境影响等因素,制定充分且完备的审计证据执行标准,并利用审计证据的可替代性,借助 DeepSeek 等智能模型的多源数据接口,整合校验业务数据及逻辑关系,多维度、多方式获取多方证据资料,以替代成本效益失衡的审计证据。对低风险事项,可采用抽样审计等高效方法获取审计证据,在确保审计质量的基础上,提升审计资源利用效率、优化审计工作效能。

4.3 审计证据存储

存储原则。妥善完整地存储审计证据是衔接证据资料获取与应用的关键环节,审计证据存储要遵循安全、真实、可核查等原则。安全保密原则要求审计证据存储,必须设置严格的安全防护措施,审计证据多为企业内部经营资料,涉及财务、业务等敏感信息,因此确保数据不被泄露是首要任务。真实可靠原则要求审计证据存储,应采取权限分级、交叉管理等措施确保审计证据不被篡改。可核查原则要求审计证据存储应建立目录索引,记录证据来源、获取方式、获取时间等关键要素,以保证在复核审计证据时能高效调取、清晰可查 [2]。

存储方式。审计证据的存储方式主要有纸质存证和数字存证。对于重要原始文件及高保密级资料应选择纸质存证,并标注项目名称、证据编号等信息形成证据台账,按项目分类汇总存放于档案室,同时严格执行档案存储、借阅审批、归还验证等管理制度。电子证据进行存储前应进行严格核查,确保文件具有较高地兼容性及合理地空间占用,并定期进行数据维护建立“本地+异地+云端”的备份机制,防止因硬件故障、自然灾害造成审计证据丢失,同时详细记录审计证据访问日志,便于追溯审计证据的使用情况。

4.4 审计证据应用

结论生成。审计证据的应用是将各类证据资料形成审计结论的关键环节,直接决定着审计结论的权威性和审计工作质量。审计人员梳理不同来源、不同类型、不同效力的证据资料,通过交叉验证、逻辑关联构建完整审计证据链,以此为依据得出恰当的审计结论,精准揭示被审计单位存在的问题,切实发挥审计监督效能 [3]。

成果转化。审计证据是推动审计成果落地的核心支撑,

高质量的审计证据能促使被审计单位更加认可审计结论及审计建议,并以审计建议为核心制定整改方案及措施,精准填补管理漏洞,提升运营质效。此外,通过提炼总结典型审计项目中各类审计证据的应用经验,形成标准化经验库,打破部门信息壁垒,有机融合至大监督体系中。在后续审计或巡视等监督检查项目中,各监督主体能够依托经验库快速识别共性问题、锁定重点难点,从而实现工作质量和效率的双重提升。

争议解决。审计工作中,由于立场、认知差异,难免存在被审计单位或监督检查部门对审计结论提出质疑的情况。此时,审计人员通过系统展示审计证据的来源渠道、获取方法、分析结果等,以详实的数据和严谨的逻辑论证审计结论,从而解决争议、化解矛盾。在涉及法律纠纷时,充分适当的审计证据更是维护审计工作权威性、保障审计人员合法权益的关键依据。

审计证据体系中的获取、评价、存储、应用等子系统之间相互协作、相互促进,审计人员需根据审计目标、项目实际、外部环境等情况灵活运用、协同作业,以提升审计证据体系的整体效能 [4]。

5 优化建议

5.1 强化证据意识

获取高质量的审计证据是进行有效审计的前提,审计质量的高低在很大程度上取决于审计证据的质量。而审计证据的质量本质上取决于审计人员的专业素养及综合能力,因此强化审计人员证据意识,成为审计证据质量管控的关键环节。一方面要完善制度体系,以规范性文件强化审计人员对审计证据重要性的认识,细化审计证据获取、评价、存储、应用的全流程操作标准;另一方面要加强专业技能培训,促使审计人员掌握符合现代化审计发展需求的新技术、新方法,在提高审计效率的同时,确保审计证据可靠、充分和适当,全面推动审计工作高质量开展 [5]。

5.2 拓展获取渠道

随着中共中央办公厅、国务院办公厅《关于实行审计全覆盖的实施意见》的出台,审计工作由传统审计向数智化审计转变,审计证据呈现的形式日趋多样化,日志文件、物联网数据占比逐步提升,因此审计人员获取证据资料的渠道也亟待拓展。审计实践中,内审人员应充分利用云计算、自然语言处理、AI 大模型等现代化电子技术,推动内部审计工作中,业务流程数据的核验从“人工核验”向“智能校验”升级,审计结论的生成从“经验驱动”向“模型驱动”转化,实现新质生产力与审计效能的双向赋能。

5.3 数智化存储

随着数智化审计的深入推进,电子审计证据的数量爆发式增长,对数据存储平台的需求越来越高。区块链技术具有多方共识、不可篡改及公开透明等特性,其共识机制能

保障审计证据存储的真实性,时间戳技术、加密算法及签名属性等能保障审计证据存储后不被篡改。内部审计工作需充分运用数智化手段,高效、安全存储审计证据,通过构建存储平台,实现证据从获取、传输到存储的全流程数字化管控,有效保障审计证据的原始效力,为审计结论提供长期可靠的支撑[6]。

5.4 开发嵌入式模型

目前审计证据在内部审计的实施和再监督阶段已得到广泛应用,但在审计其他阶段或大监督体系中尚有较大提升空间。审计证据的应用应嵌入审计的各个阶段,通过搭建审计模型,将其嵌入审计目标制定、审计程序执行、审计结论验证等多个阶段,确保审计证据完整覆盖审计事项,推动内部审计工作从“事后审计”向“全流程管控”发展。同时,模型应为大监督体系中的各监督部门设置数据接口,形成标准化、规范化的监督工作模板,实现监督信息的实时共享与交叉验证。

6 结语

在全面构建高质量发展体系、全面构建现代化治理体系、全面构建科技创新体系、全面构建高效执行体系的发展背景下,科学规范开展内部审计,以审计证据体系构建为契

机,提升内部审计监督质效,成为企业长效稳健发展的必要条件。由获取、评价、存储、应用组成的审计证据体系,要求内部审计人员需通过学习培训强化证据意识;结合项目实际科学运用多样化审计方法,获取高质量的审计证据;同时充分发挥大数据时代背景下区块链、AI大模型等新兴技术在审计证据体系构建上的作用,以可靠、充分、适当的审计证据,为内部审计高质量发展奠定坚实基础,护航企业高质量可持续发展。

参考文献

- [1] 许素华. 审计证据获取及注意事项[J]. 企业改革与管理,2020(20), 114-115
- [2] 张书旺. 审计目标与审计证据的获取探析[J]. 会计师,2021(09), 64-65
- [3] 李霞. 基于数字化审计下的审计证据及审计取证的探讨[J]. 财会学习,2022(13),110-112
- [4] 刘睿怡. 大数据时代下审计风险与审计证据变化探析[J]. 国际商务财会,2023(24),93-96
- [5] 陈耿,潘香,周诗琪. 基于区块链技术的审计证据数字存证探究[A]. 财会月刊,2022(22),105-109
- [6] 杨令一. 基于法律视域下审计证据短板与完善路径研究[J]. 上海商业,2024(7),47-49