

審計整改的剛性約束與價值轉化： 打通科學規範內部審計“最後一公里”的關鍵機制研究

劉婧¹ 李文凌¹ 盧秋如¹
(1. 廣東財經大學 廣東 廣州, 510521)

摘 要：本研究針對審計整改中存在的“形式化整改”“價值流失”等“最後一公里”困境，創新性構建“剛性約束—價值轉化”雙維融合機制模型，旨在打通審計成果向治理效能轉化的核心通道。通過系統分析理論局限與實踐痛點，結合對多家企業審計整改實踐的考察，並選取某省級天然氣長輸管網運營企業進行深度案例調研，提出剛性約束機制需通過制度固本、過程嚴控和結果“硬用”三級保障鏈強化執行力；價值轉化路徑則依託三維驅動——運用“問題透視法”挖掘管理改進點、通過操作層—管理層—戰略層嵌套實現整改與業務深度融合、構建四維量化評估體系顯化治理效能。二者通過制度協同、流程協同及技術協同實現動態嵌合，推動審計整改從被動合規負擔向主動治理引擎躍遷。M 天然氣公司在採購環節的實踐為這一機制提供了具象樣本與實證支撐，為防範系統性風險、提升企業韌性提供實踐範式。

關鍵字：審計整改；剛性約束；價值轉化；閉環管理；治理效能

Rigid Constraints and Value Transformation of Audit Rectification: Research on the Core Mechanism for Breaking the “Last Mile” of Standardized Internal Audit

Liu Jing¹ Li Wenling¹ Lu Qiuru¹

(1. Guangdong University of Finance & Economics, Guangzhou, Guangdong, 510521)

Abstract: Aiming at the “last-mile” dilemmas including formalistic rectification and value loss prevailing in audit rectification, this study innovatively constructs a two-dimensional integrated mechanism model of “rigid constraint-value transformation” to smooth the core channel for transforming audit outcomes into governance efficiency. On the basis of systematically sorting out theoretical deficiencies and practical pain points, combined with field investigations on audit rectification practices of multiple enterprises and an in-depth case study on a provincial long-

【作者簡介】 劉 婧，女，博士，廣東財經大學副教授，高級會計師，碩士生導師；
李文凌，女，廣東財經大學碩士生；
盧秋如，女，廣東財經大學碩士生。

distance natural gas pipeline operator, this research concludes that the rigid constraint mechanism strengthens implementation via a three-level guarantee chain consisting of institutional improvement, whole-process strict control and rigid application of final results. The value transformation path is driven from three dimensions: adopting the problem insight method to identify room for management optimization, realizing in-depth integration between rectification and business through hierarchical embedding across operational, managerial and strategic levels, and establishing a four-dimensional quantitative evaluation system to quantify tangible governance benefits. Dynamic integration between rigid constraints and value transformation is realized via institutional coordination, process coordination and technical coordination, which helps audit rectification shift from a passive compliance burden to an active governance driver. The procurement practice of M Natural Gas Company provides concrete cases and empirical evidence for the proposed mechanism, and offers a practical paradigm for preventing systemic risks and improving corporate resilience.

Keywords: Audit Rectification; Rigid Constraint; Value Transformation; Closed-loop Management; Governance Efficiency

一、引 言

隨著我國經濟高質量發展進程的不斷推進，審計監督在國家治理體系中的重要作用日益凸顯，國家層面持續強化對內部審計的制度規範與實踐引導。2024 年召開的全國審計工作會議進一步強調要“科學規範開展審計工作”，特別要求內部審計“完善全流程閉環管理，打通監督‘最後一公里’，推動審計成果轉化為治理效能”。在國家政策的推動下，內部審計作為企業治理的“免疫系統”，其在風險防控、價值創造中的作用被提升至前所未有的高度。然而，實踐中審計整改環節的“最後一公里”困境卻日益凸顯——大量審計發現的問題停留在“紙上整改”“虛假整改”階段，不僅使政策要求落空，更成為制約企業高質量發展的隱性障礙。因此，審計整改亟須構建完善的剛性約束機制以確保問題整改到位，同時要通過系統性的價值轉化路徑實現風險防控與治理升級的雙重目標。

學術界對審計整改問題的研究已經取得了一定成果，但仍存在明顯的局限性。多數文獻聚焦審計流程優化，卻缺乏對整改環節的追蹤。比如 Wang 等（2024）^[1]審計師指派系統設計精妙，但未觸及整改驗收機制，這種“最後一公里”的研究盲區直接導致審計閉環的斷裂。OECD

(2015)^[2] 提出內部審計需通過“資源授權—計畫審批—結果問責”三級約束框架強化整改執行力，但未明確量化標準；徐珩等（2025）^[3] 指出現有問責多停留在執行層，對決策層的約束機制研究不足；支邊（2025）^[4] 指出，企業普遍存在“整改承諾替代實質改進”的現象，說明剛性約束尚未形成閉環。Yeboah（2020）^[5] 批判性指出現有研究忽視“審計建議—戰略決策”的轉化鏈路。總體而言，現有研究存在三重局限：一是將剛性約束與價值轉化割裂分析，忽視二者的互動關係；二是偏重宏觀制度描述，缺乏可操作的機制設計；三是對“最後一公里”的動態演化規律認識不足。

基於上述政策要求、實踐困境和理論局限，本文立足於中國特色的內部審計實踐場景，致力於在理論框架、機制設計和實踐路徑這三個方面實現創新突破。在研究方法上，本研究綜合運用文獻分析法、案例研究法。通過對現有文獻的系統梳理識別研究缺口，並結合對多家企業審計整改現狀的初步考察，最終選取具有典型代表性的江蘇省某大型天然氣長輸管網運營企業（基於保密性下文以“M 天然氣公司”代稱）進行調研。M 天然氣公司作為江蘇省大型天然氣長輸管網運營企業，年輸氣量達 160 億標方，其採購業務涵蓋天然氣資源、工程管材、設備等關鍵物資，涉及資金規模大、流程複雜。隨著行業市場化改革推進，傳統採購模式暴露出顯著問題：採購預算與實際需求偏差率超 20%，供應商資質審核依賴人工導致合規風險，合同簽署流程繁瑣耗時，物資驗收因缺乏技術手段導致品質問題頻發，資金結算存在重複申請、虛假報銷等隱患。這些問題不僅推高運營成本，更制約了供應鏈穩定性，亟須通過技術賦能強化內部控制。通過調研其內部審計整改報告、業務流程台賬、管理團隊深度訪談記錄及整改成效跟蹤數據，旨在通過這一典型案例深入剖析“剛性約束—價值轉化”雙維融合機制的實際運作與成效，為理論構建提供堅實的實證基礎。這對於落實“六穩”“六保”政策、推動經濟高質量發展具有重要現實意義；同時，將“最後一公里”界定為涵蓋全鏈條閉環的體系，突破傳統工具理性局限，更貼合國家對內部審計“治已病、防未病”的功能定位。

二、審計整改環節“剛性不足”與“價值流失”的深層根源

審計整改作為審計工作的核心環節之一，是保障審計成果落地、強化審計工作質效的關鍵抓手。審計整改作為內部審計閉環管理的關鍵環節，其有效實施可進一步健全企業管理體系，提高運營效率，為企業健康穩定、可持續發展提供支撐。

但通過對近年來典型案例的深入分析可以發現，審計整改工作面臨著嚴峻挑戰。2025 年 7 月國家金融監督管理總局發佈處罰決定，對交通銀行某分行出現的貸前調查不實、員工行為管理失效等信貸審批漏洞，該行採取一些表面整改措施，但未能從根本上重構風險評估模型或排查存量業務風險傳導路徑；2025 年 6 月份深圳證監局發佈行政監管措施決定書，對國投證券某分公司合規管理失效事件出具警示函，在公募基金銷售中存在從業人員承諾收益、無證銷售等

違規行為後，半年兩罰彰顯了該公司未能建立有效的問責追溯機制或將整改納入高管績效考核，導致同類問題反復發生；2025年6月國務院公佈《國務院關於2024年度中央預算執行和其他財政收支的審計工作報告》，13戶央企中8戶存在財務報表合併範圍不完整問題，其根源在於董事會監督職責與執行層責任界定模糊。這些案例共同揭示了當前審計整改工作中存在的深層次問題：問責機制不健全導致剛性約束不足、整改措施表面化造成價值轉化阻滯、部門協同缺失引發孤島效應，這些問題嚴重制約了審計整改質效的提升，亟須通過制度創新予以破解。

（一）剛性約束弱化的多維表現與成因

1. 制度根基不牢

制度根基不牢是剛性約束失效的源頭性問題，其核心在於約束體系的設計缺乏系統性與可操作性。責任鏈條的斷裂尤為突出，企業治理架構中，董事會的監督職責、管理層的推進義務與執行層的落實責任往往缺乏清晰界定，形成“誰都該管、誰都不管”的模糊地帶。整改標準的虛化同樣普遍，據《中國上市公司內部控制白皮書（2025）》顯示，2024年度，5355家上市公司披露了年度內部控制評價報告，有698家公司存在被監管立案調查或處罰情形，占比13.05%，僅2.75%的上市公司內控評價被出具非標準意見，折射出制度文本與業務場景的深度脫節——多數企業雖建立看似完備的規章制度，但條款多為“強化管控”“規範流程”等原則性表述，缺乏可量化的操作指引和驗收標準，為執行層提供自由裁量空間。考核與問責機制的缺位進一步加劇了這一狀況，整改成效與績效考核的掛鉤流於形式，即便納入考核體系，其權重也難以對相關人員形成壓力，而問責措施多停留在口頭警告或內部通報，與職務晉升、薪酬調整等核心利益關聯薄弱，最終導致“整改不力無代價”的消極預期在組織內蔓延。證監會2025年處罰案例中，某頭部券商因員工違規承諾收益被罰，但僅涉事員工受處分，業務線負責人未受績效扣減或職務影響，印證問責與核心利益脫鉤。

2. 執行過程失範

執行過程失範嚴重阻礙了剛性約束的落地，致使制度難以轉化為實際成效。整改要求常流於空泛，如針對“成本控制不力”僅籠統要求“降低成本”，未明確實施細節，令執行部門無所適從。整改報告的真實性難以保障，被審計部門為規避責任，常常通過文字修飾掩蓋整改不到位的事實，但據《企業內部審計實務現狀分析報告》，73%的內部審計機構依賴被審計單位報送材料開展跟蹤核查。而內部審計機構由於缺乏足夠的獨立性和權威，在跟蹤核查過程中往往受到諸多限制，難以獲取第一手業務數據和現場證據，只能依賴被審計部門自行報送的材料，使得虛假整改、敷衍整改難以被及時發現。分級督導機制的缺失也使得執行過程缺乏有效把控，對於不同風險等級的整改事項沒有採取差異化的跟蹤策略，重要問題的整改推進緩慢，而次要問題卻投入過多精力，導致資源錯配，進一步削弱了執行環節的剛性。

3. 文化障礙

組織文化中的認知偏差從根本上消解了剛性約束的效力，形成難以突破的思想壁壘。“重審計輕整改”的觀念在許多企業中根深蒂固，管理層往往將審計整改視為“合規成本”而非治理機遇，認為“問題被查出即完成了審計責任”，對後續整改的重視程度遠低於審計項目的立項與實施，在資源分配、時間安排上向審計實施傾斜，卻對整改跟蹤投入不足。另外，據《中國上市公司內部控制白皮書（2025 年）》統計，截至 2024 年度內部控制評價報告發出日，仍有近一半的內部控制重大、重要缺陷未得到有效整改，部分歷史遺留缺陷甚至跨會計年度反復出現。新任管理者往往更關注自身任期內的業績目標，往往傾向於優先推進自身主導的項目，對前任遺留的審計問題整改缺乏動力，使得部分歷史遺留問題長期懸而未決，形成“整改一擱置一再審計一再擱置”的惡性循環。業務部門對審計整改的抵觸情緒則進一步加劇了文化障礙，許多業務人員將審計整改視為外部強加的額外負擔，認為整改會干擾正常業務開展，影響工作效率，因此在執行過程中消極應付，甚至主動規避，這種抵觸心理使得剛性約束在基層難以得到有效落實，最終導致整改效果大打折扣。

（二）價值轉化阻滯的關鍵堵點與根源

1. 目標導向偏差

審計整改的價值轉化首先面臨目標定位的偏差。當前普遍存在的“銷號式整改”將工作重點放在形式上完成整改任務，而非實質上解決問題。這種目標偏差導致整改方案設計存在三個突出問題：一是短期導向明顯，注重快速見效的表面整改，忽視長效機制的建立；二是問題導向過強，就問題談整改，缺乏系統性思維；三是合規導向偏重，滿足於達到最低監管要求，不求最佳管理實踐。更深層次看，這種目標偏差源於組織對審計整改的價值認知局限，未能將其視為管理改進的重要契機。要改變這種狀況，需要重構整改目標體系，將重點從“是否整改”轉向“整改效果”，從“個案解決”轉向“系統改進”，從“被動合規”轉向“主動優化”。

2. 整改實踐淺表化

整改實踐的淺表化是制約價值轉化的直接障礙。“就事論事”的整改方式僅針對審計發現的表像問題進行修補，未能深入分析問題產生的制度根源和系統環境。這種淺表化整改導致三個嚴重後果：一是問題容易復發，同樣的管理缺陷在不同時間、不同部門反復出現。據德勤研究顯示，此類淺層整改的問題復發率是深度整改的 2.8 倍；二是整改成本高企，組織需要不斷投入資源處理同類問題；三是改進效果有限，難以實現管理水準的實質性提升。造成整改淺表化的原因既有能力因素，也有意願因素。能力方面，審計人員和整改責任主體可能缺乏系統分析問題的專業能力；意願方面，短期業績壓力可能促使管理者選擇“速效”方案而非根治措施。要提升整改深度，需要加強相關人員的專業培訓，同時建立鼓勵深入整改的激勵機制。

3. 協同聯動缺失

價值轉化需要跨部門、跨系統的協同推進，但現實中協同不足是普遍難題。橫向協同方面，部門壁壘導致整改工作碎片化，法務部門修訂的合規制度未與業務部門的操作流程對接，財務部門推進的成本管控整改未與生產部門的工藝優化協同，使得整改措施在實際執行中被架空。縱向協同方面，總部制定的整改方案在基層執行時常常變形走樣，難以實現預期效果。系統協同方面，整改工作與組織戰略、風險管理、內部控制等管理體系缺乏有機銜接。這種協同缺失使得整改成果難以轉化為組織整體的管理效能。造成協同障礙的原因既包括組織架構的條塊分割，也包括資訊共用機制的缺失。要提升協同效果，需要建立跨部門的整改工作機制，完善資訊共用平臺。

4. 價值衡量與顯性化困難

價值轉化還面臨衡量和顯性化的挑戰。目前缺乏科學的整改成效評估體系，難以為管理決策提供可靠依據。具體表現在：評估指標單一，過度依賴整改完成率等過程指標，忽視實際效果；評估方法簡單，主要採用定性判斷，缺乏量化分析；評估視角局限，側重於合規性評估，忽視經濟性和戰略性的綜合考量。另外，內審部門對整改成果的宣傳推廣不足，價值貢獻的可見度偏低，導致審計整改在組織內部的認可度和影響力受限。這種衡量困難導致整改價值難以顯性化，進而影響組織對整改工作的資源投入和持續改進。要解決這個問題，需要建立多維度的整改評估框架，開發科學的評估工具和方法，並將評估結果有效應用於管理決策。同時，要加強整改成果的宣傳推廣，提高組織內部對審計價值的認知和認可。

三、審計整改的剛性約束機制構建

為確保審計整改執行到位，需構建系統化的剛性約束機制（圖 1）。該機制從制度剛性、流程剛性與環境剛性三個維度展開，形成閉環管控體系。

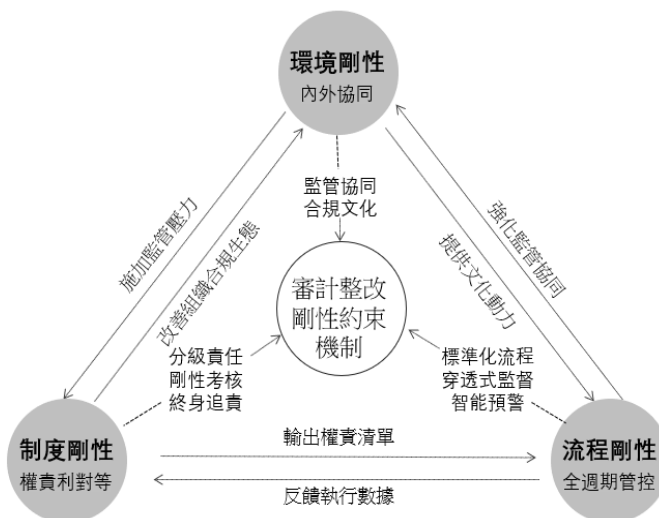


圖 1 審計整改剛性約束機制圖

（一）制度剛性：基於“權責利”對等的閉環設計

1. 分級責任機制

構建科學合理的分級責任體系是確保審計整改有效落實的基礎性工程。在組織治理層面，需要建立“決策—管理—執行”三級責任架構：董事會作為最高決策機構，應當將整改工作納入戰略管理範疇，通過設立專項整改委員會等方式，對重大整改事項進行頂層設計和方向把控；高級管理層作為整改工作的直接責任人，需要建立跨部門的整改領導小組，統籌制定整改方案，協調資源配置，並對整改過程實施動態監控；業務執行層作為具體實施主體，應當建立“問題到崗、責任到人”的細化機制，確保每個整改事項都有明確的責任主體和完成標準。特別需要強調的是，這種分級責任機制必須配套相應的授權體系，賦予各層級必要的資源調配權和決策權，避免出現“有責無權”的執行困境。同時，要建立責任倒查機制，當出現整改不力時，能夠清晰追溯各層級的責任歸屬。M 天然氣公司建立了清晰的分級責任體系，明確計畫經營部（預算）、合同採辦部（供應商）、財務部（結算）等環節的權責邊界，並通過數字化系統固化了《採購業務內部控制手冊》中的責任要求，實現了“問題到崗、責任到人”。

2. 剛性考核制度

考核評價是確保整改工作落到實處的重要保障。一個有效的整改考核體系應當包含三個關鍵要素：首先是多維度的考核指標設計，既要包括整改完成率、及時性等過程性指標，也要納入問題復發率、風險降低度等結果性指標，還要考慮整改措施的創新性和推廣價值。比如 M 天然氣公司將雲計算平臺中的預算偏差率、人工智慧系統中的供應商評分等關鍵指標與部門 KPI 直接掛鉤且權重占 40%，並將整改要求嵌入系統流程強制執行，是剛性考核與結果應用的具體體現。其次是差異化的考核標準，根據問題性質、風險等級、整改難度等因素，設置分類分級的考核要求，避免“一刀切”帶來的形式主義。最後是強有力的結果運用，要將考核結果與幹部選拔任用、薪酬激勵、資源配置等實質性管理決策緊密掛鉤，真正形成“整改不力就丟帽子、整改優秀得實惠”的激勵約束機制。在實踐中，可以考慮建立整改績效考核的“一票否決”制度，對重大問題的整改不力實行硬性約束。

3. 終身追責機制

針對重大審計問題的整改，必須建立終身追責制度以強化責任約束。這一機制的核心在於打破時間和崗位的限制，確保責任追究的持久性和威懾力。具體實施中我們需把握三個要點：一是要明確追責範圍，主要適用於涉及重大風險隱患、造成重大損失或影響、具有系統性缺陷等問題的整改；二是要規範追責程式，建立獨立客觀的責任認定機制，避免追責的隨意性和選擇性；三是要完善配套措施，包括建立責任人檔案管理系統、問題整改台賬永久保存制度等，

為後續追責提供依據。另外，終身追責機制的實施也要注重“三個結合”：與容錯糾錯機制相結合，區分主觀故意與客觀局限；與幹部管理制度相結合，將整改責任納入幹部考察內容；與資訊披露制度相結合，增強追責的透明度和公信力。

（二）流程剛性：全週期管控與穿透式監督

1. 整改全流程標準化

實現整改流程的標準化是提升工作質效的關鍵路徑。一個完整的標準化體系應當覆蓋整改全過程：問題立項→方案審批→執行跟蹤→驗收銷號。在方案制定階段，推行“三必審”機制（必要性審查、可行性審查、有效性審查），確保整改措施的針對性和可操作性；在執行實施階段，建立“五定”工作法（定任務、定人員、定時限、定標準、定措施），實現整改過程的可控性；在驗收評估階段，實行“雙隨機”抽查（隨機選人、隨機選點）和“四不兩直”檢查（不發通知、不打招呼、不聽彙報、不用陪同接待、直奔基層、直插現場），確保驗收工作的真實性和有效性。特別需要強調的是，流程標準化不是簡單制定操作手冊，而是要建立動態優化機制，通過持續收集執行回饋，不斷改進流程設計。

2. 穿透式監督技術

在審計整改領域，數字化轉型正在重塑傳統的監督模式，為提升監督效能開闢了新路徑。我們應當構建穿透式的監督技術體系：首先是數據穿透，通過搭建“審計整改數字化平臺”，實現與ERP系統、業務資料庫的直連，自動抓取整改涉及的關鍵數據，並運用智能演算法進行交叉驗證和分析，打破資訊孤島；其次是過程穿透，通過借助物聯網感測器和區塊鏈分佈式帳本技術，對重大整改事項的關鍵節點進行自動記錄和存證。這種技術組合既能確保整改過程的可追溯性，又能防止記錄被篡改，為事後審計提供真實可靠的過程證據；最後是層級穿透，通過部署大數據分析工具，總部管理層可以直接透視基層單位的整改進展和品質，不再受制於層層彙報可能帶來的資訊過濾。這種扁平化的監督模式，既提高了監督效率，也增強了基層單位的整改自覺性。在實際應用中，智能預警系統的開發尤為關鍵。系統應當設置多層次的預警指標體系，包括但不限於整改進度偏差、整改品質波動、整改效果偏離等核心指標。通過機器學習演算法的持續優化，系統可以自動識別異常模式，實現風險問題的精准預警和分級處置。M天然氣公司正是穿透式監督技術的積極應用者：其運用大數據構建資金結算監控模型，即時匹配訂單、發票、驗收單資訊，自動識別異常，預警回應時間從2天縮至1小時；通過AI分析供應商履約數據建立動態評級；利用物聯網和區塊鏈實現物資驗收數據的自動採集與不可篡改存證，有效實現了數據穿透、過程穿透和層級穿透，極大提升了監督效能，具體應用及成效如表1所示：

表 1 採購各環節數字化 技術應用及成效表

環節名稱	技術應用	具體措施	成效
採購預算環節	雲計算	搭建“天然氣線上調度系統”，整合上下游用氣數據、管網容量等資訊，實現預算自動生成與動態調整	預算偏差率從 20% 降至 8%
合同管理環節	移動互聯網、RPA	移動互聯網平臺實現電子簽章、線上審批；嵌入 RPA 機器人監控合同分拆風險，自動攔截違規操作	合同簽署週期壓縮至 24 小時內，有效防控違規操作
物資驗收環節	物聯網、區塊鏈	部署智能驗收系統，結合地磅稱重、紅外對射等技術實現數據自動採集，區塊鏈存證	驗收準確率提升至 95%

（三）環境剛性：外部監管與內部文化的雙重支撐

1. 監管協同

監管協同需構建“三位一體”的外部約束網路，實現監管要求的全鏈條穿透與整改成效的深度綁定。與政府審計機關建立“問題清單共用 + 整改進度雙向回饋”機制，企業需將內部審計整改報告與政府審計發現問題整改情況同步報送，對政府審計關注的重大問題實行“雙台賬管理”，內部整改驗收環節邀請審計機關參與監督，確保整改標準與國家治理要求保持一致。與行業監管機構建立“整改成效與市場准入掛鉤”機制，上市公司在資本運作過程中，需出具經監管機構認可的整改完成證明，未完成的整改事項直接影響相關審批進程；金融機構則將整改情況納入監管評級核心指標，整改不力的機構將面臨業務範圍受限等懲戒措施。與外部審計師事務所建立“整改品質聯合鑒證”機制，在年報審計過程中對未整改問題實施“穿透式核查”，不僅核查制度修訂的形式合規性，還深入驗證整改後的業務實質合規性，其鑒證結果直接影響審計報告的意見類型。這種“政府審計督政、行業監管督業、社會審計督信”的協同模式，將整改成效與企業的合規資質、市場信譽、融資能力等核心資源深度綁定，形成不可替代的外部壓力場。

2. 合規文化培育

合規文化培育需實現三層滲透，將“整改即增值”的理念深度植入組織基因。在認知重塑層面，突破傳統“合規即成本”的固有誤區，通過“數據對比 + 案例解剖”系統展示整改的價值創造功能，發佈《整改價值白皮書》，用整改帶來的成本降低、風險規避等實證數據，輔以整改不力導致的損失案例，強化全員對整改價值的理性認知。在行為引導層面，將整改要求全面融入員工日常工作規範，新員工入職培訓設置“整改義務”必修模組，崗位說明書中明確“落實整改措施”的具體職責；建立“整改貢獻度”評價體系，對主動發現整改漏洞、提出優化建議的員工給予專項獎勵，獲獎者納入人才儲備庫，形成正向激勵機制。在制度保障層面，構建“整改與戰略目標銜接”的長效機制，將審計整改與企業核心戰略相結合，通過優化業務流程實現

戰略目標的有效落地，並將整改成效納入年度戰略達成報告，讓全員直觀感受整改對企業發展的實際推動作用。通過這種“數據說話、利益綁定、戰略融合”的文化培育方式，推動整改從“被動應付”轉向“主動踐行”，為剛性約束提供持續穩定的內生動力。

四、審計整改的價值轉化路徑設計

審計整改的終極目標在於將問題清單轉化為治理效能升級清單，實現從被動合規到主動創效的跨越。基於“剛性約束 - 價值轉化”雙維融合模型，本節系統構建包含價值識別、價值實現與價值量化的三維轉化路徑，通過深度挖掘審計問題的潛在價值、實現整改措施與業務肌理的有機融合、建立科學的價值顯化機制，打通審計成果賦能治理升級的核心通道。

（一）價值識別：從整改問題中挖掘管理改進點

審計發現的問題本質是組織管理漏洞的顯性化表達，價值識別的核心在於運用“問題透視法”穿透表像挖掘系統性改進機遇。這要求審計人員超越簡單的合規檢查思維，採用多維度分析框架解構問題本質：在風險轉化維度，需將合規問題重構為風險管理優化點；在流程重構維度，應把操作缺陷轉化為流程再造契機；在戰略校準維度，需將執行偏差升級為戰略適配性檢驗。M 天然氣公司面對“採購成本失控”等表像問題，其深入分析挖掘出“供需錯配”“供應商管理碎片化”等根因，進而識別出“智慧供應鏈建設”“戰略供應商聯合開發”“需求預測與動態採購”等核心價值點，為後續深度整改和價值創造指明了方向。這種三維分析框架（表 2）通過解構問題本質，將整改轉化為組織能力提升的催化劑，其關鍵在於建立“問題 - 根因 - 價值點”的映射鏈條，使每個整改事項都成為管理升級的支點。

表 2 價值識別三維分析框架

問題類型	分析視角	價值挖掘路徑	轉型方向
合規缺陷	風險轉化視角	追溯風險傳導鏈條→重構控制節點	風控體系智能化升級
效率瓶頸	流程重構視角	解構流程中斷點→重組價值環節	業務流程精益化再造
戰略偏差	戰略校準視角	診斷目標偏離度→調整資源配置機制	戰略執行動態適配

（二）價值實現：整改與業務流程的深度融合

價值轉化的實質在於打破整改措施與日常運營“兩張皮”現象，構建多層次嵌套融合機制。在操作執行層面，需將技術性整改措施轉化為業務流程的標準節點，例如 M 公司將 AI 供應商管理、電子合同簽章、智能驗收等技術性措施直接轉化為日常業務流程節點；在管理控制層面，關鍵在於通過績效管理紐帶打通整改目標與部門行動的傳導通道，採用平衡計分卡工具將整改目標分解為可量化的過程指標，如 M 公司將合同審批時效、條款品質等整改目標轉化為部門 KPI；在戰略決策層面，需要建立審計整改與戰略調適的直通機制，通過設置“整改直報戰略

委員會”制度，使審計發現的系統性問題直接驅動戰略迭代，M 公司將物聯網數據與生產系統聯動，支撐輸氣量提升目標，實現了整改價值在縱向各層級的深度融入和傳導。這種三級嵌套機制的核心價值在於構建縱向貫通的整改價值傳導鏈，使微觀操作改進、中觀管理優化與宏觀戰略調整形成有機聯動，最終實現審計整改從“外掛式修補”向“內生式進化”的質變。

（三）價值量化：構建整改價值評估體系

價值量化是解決“整改價值隱形化”問題的關鍵，需建立多維度、全週期的評估框架，實現從“定性描述”到“定量測算”的轉變。該體系應涵蓋過程指標與結果指標、財務價值與非財務價值、短期效益與長期效益的綜合衡量。

在評估指標設計上，可借鑒平衡計分卡思路構建四維模型（表 3）：

表 3 價值評估四維模型

評估維度	關鍵指標	測算方法	數據來源
財務維度	整改淨收益	$(\text{成本節約} + \text{收益增加}) - \text{整改投入}$	財務報表、預算系統
流程維度	流程效率提升率	$(\text{整改後耗時} - \text{整改前耗時}) / \text{整改前耗時} \times 100\%$	業務系統日誌、流程台賬
風險維度	風險降低度	$(\text{整改前風險值} - \text{整改後風險值}) / \text{整改前風險值} \times 100\%$	風險評估報告、合規檢查記錄
戰略維度	核心業務指標改善幅度	$(\text{整改後指標值} - \text{整改前指標值}) / \text{整改前指標值} \times 100\%$	戰略執行報告、行業對標數據

在量化方法上，需結合定量測算與定性評估。對於可直接貨幣化的價值，如成本節約，採用“前後對比法”或“標杆對比法”；對於難以直接量化的價值，如品牌聲譽提升，可採用“替代成本法”，如避免違規處罰的金額，或“滿意度調查法”，如客戶、員工、監管機構滿意度變化。

價值量化結果的應用是實現閉環管理的關鍵。建議將評估結果納入管理層績效考核，權重不低於 10%，並作為資源分配依據，對整改價值顯著的部門給予預算傾斜。此外，通過編制《整改價值白皮書》，披露典型案例、量化數據、管理啟示，可增強內部認同與外部認可，M 天然氣公司在價值量化結果的應用上是一個優秀範例，其在優化後 12 個月內，精確量化了採購成本降低 12%（年節約 1.8 億元）、合同審批效率提升 18%、資金結算錯誤率從 5% 降至 0.3%、核心產品市場回應速度加快 15% 等多維度成效。這些基於業務系統數據的量化結果（如財務報表、系統日誌），不僅有力證明了整改價值，也為後續資源分配和管理決策提供了可靠依據。

五、剛性約束與價值轉化的協同機制

審計整改效能的突破依賴於剛性約束與價值轉化的辯證統一。剛性約束為價值轉化奠定實施基礎，確保問題整改的強制落地；價值轉化為剛性約束注入持續動力，通過創造顯性效益減

少執行抵觸，二者形成“約束保障底線，轉化提升上限”的共生系統。這種協同邏輯通過制度、流程與技術三維路徑實現深度嵌合，構建審計整改的自我進化生態。M 天然氣公司技術賦能的剛性約束為價值轉化提供了堅實的執行保障和真實數據基礎；而價值轉化的顯性成效如節約的成本、提升的效率等又反過來增強了組織對剛性約束的接受度和執行力，形成了“約束保障底線，轉化提升上限”的良性迴圈

（一）制度協同：構建“剛柔相濟”的規則體系

剛性約束與價值轉化的制度協同，關鍵在於建立既確保執行力又釋放創新空間的規則框架。“三位一體”責任機制是核心支柱：在決策層，設立由董事長直管的“審計整改與戰略升級委員會”，將整改事項按價值潛力分級（A 類戰略優化型、B 類流程再造型、C 類合規補救型），差異化配置資源。A 類項目給予高管團隊 15% 的自主裁量權，允許突破現行制度框架試點創新方案。在執行層，建立雙軌考核指標體系（表 4）：剛性維度設置整改完成率、及時性等底線指標（權重 40%），價值維度設置成本節約率、流程優化度等創效指標（權重 60%）。

表 4 雙軌考核指標體系實施效果

考核維度	核心指標	權重	實施效果（2023-2025）
剛性約束	整改完成率	20%	達標率 100%
	整改及時性	20%	平均週期縮短 45 天
	成本節約率	25%	年均降本 2.3 億元
價值創造	流程優化度	20%	審批時效壓縮 60%
	風險價值增量	15%	VaR 提升 1.8 億元

特別需要設計容錯糾錯與創新激勵的平衡規則。某科創板企業制定《審計整改創新指引》，明確三類豁免情形：戰略級整改試錯（失敗損失 <500 萬）、技術創新驗證（研發週期 <1 年）、流程重構探索（影響範圍 <3 部門），配套設立整改創新基金。2024 年其儲能技術路線調整雖未達預期，但因符合豁免條件未予追責，後續迭代方案最終推動能量密度提升 40%。該機制使剛性約束從“緊箍咒”轉變為“安全繩”，為價值轉化提供制度保障。

（二）流程協同：目標設計的同步嵌入

流程協同的關鍵在於整改方案設計階段即同步植入價值目標，形成“糾偏與創效雙軌並行”的工作路徑（圖 2）。在問題糾偏層明確制度修訂、責任追究等剛性動作；在價值創造層規劃流程重構、數據應用等增值路徑；在戰略銜接層將整改措施與組織戰略目標映射對接。例如水務企業治理管網漏損問題時，既設定“建立考核制度”的合規目標，又規劃“智慧水務平臺建設”的價值目標，使整改過程同步實現風險管控與業務升級。這種設計從源頭避免整改與業務“兩張皮”，確保每個審計問題的解決都成為管理提升的契機。

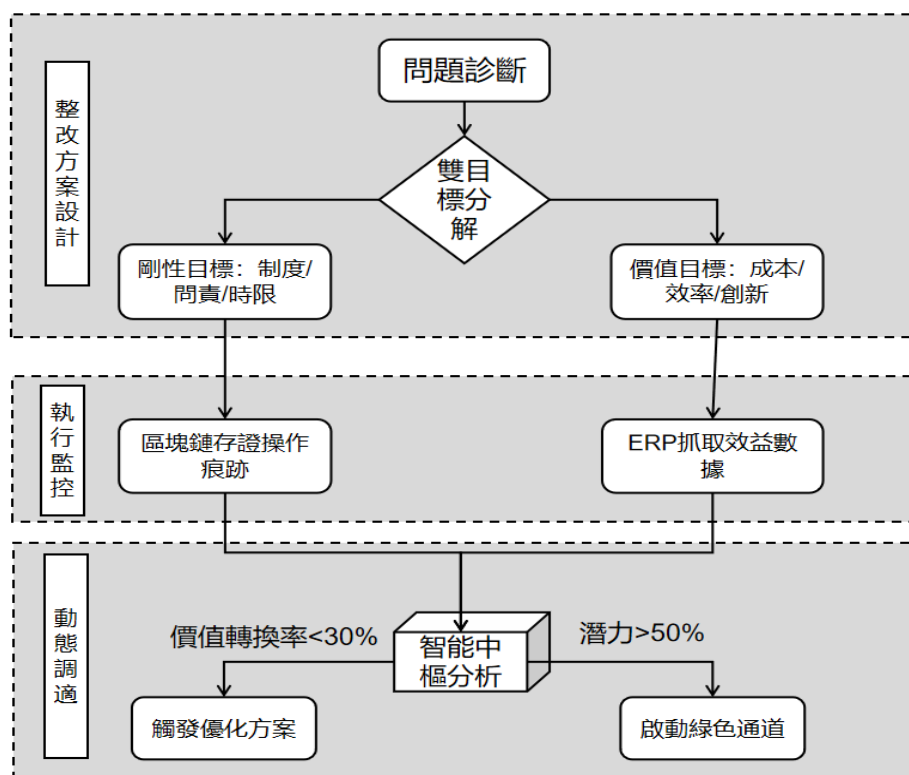


圖 2 雙軌閉環的流程協同模型

(三) 技術協同：數據驅動的閉環聯動

技術協同依託數字化 平臺構建“約束監控—價值追蹤”的動態閉環（圖 3）。在約束監控端，通過區塊鏈存證關鍵操作流程，利用物聯網設備採集現場證據，確保整改動作可追溯、不可篡改；在價值追蹤端，直連業務系統抓取成本節約、效率提升等數據，即時量化整改成效；在智能分析端，建立價值轉化率預警模型，自動識別低效整改並推送優化方案。實踐表明，該平臺可同步監控供應商准入制度執行情況（剛性）與採購成本變動趨勢（價值），當檢測到合規達標但價值轉化不足時，即時觸發供應鏈優化建議。這種技術賦能既強化了過程剛性，又顯化了整改價值，形成雙向增強的閉環系統。M 天然氣公司涵蓋調度、合同、驗收、結算等系統的數字化 平臺本質上構建了一個“約束監控—價值追蹤”的動態閉環：在剛性約束方面，通過物聯網、區塊鏈、大數據監控確保各環節合規；在價值追蹤方面，直連業務系統即時抓取成本、效率、質量數據並量化成效；當系統檢測到合規但價值轉化不足時如供應商准入合規但成本未優化，可觸發智能分析端提出優化建議，實現了技術賦能下的剛柔協同閉環。

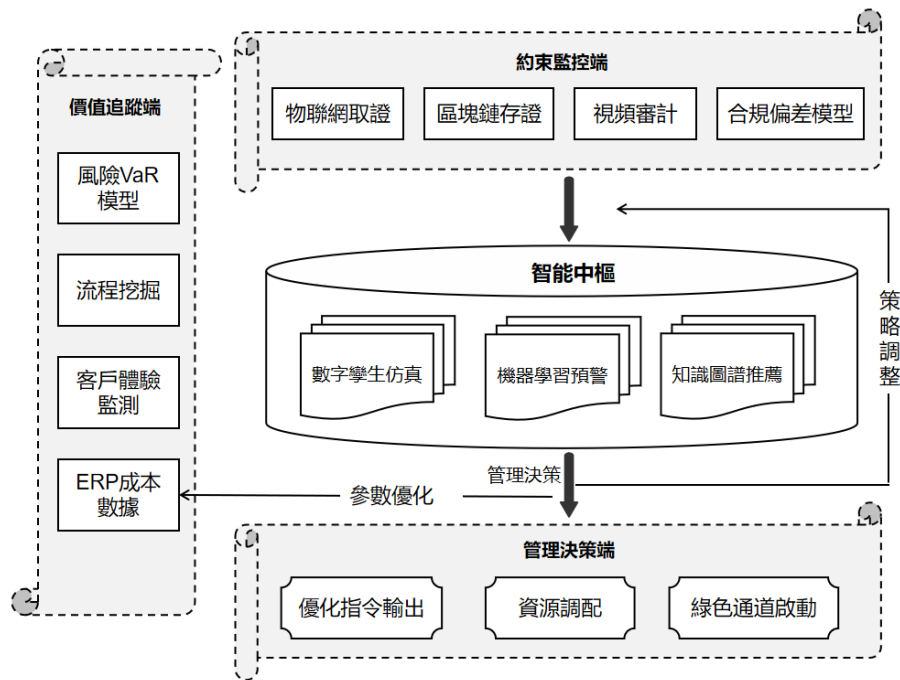


圖 3 技術協調的“三位一體”架構

剛性約束與價值轉化的協同本質是制度理性與管理理性的融合再造，該機制通過制度重構平衡剛柔邊界，流程設計貫通雙軌路徑（圖 4），技術賦能構建數據閉環，既築牢“治已病”的審計底線，又啟動“防未病”的創新潛能，為中國特色企業治理提供實踐範式。

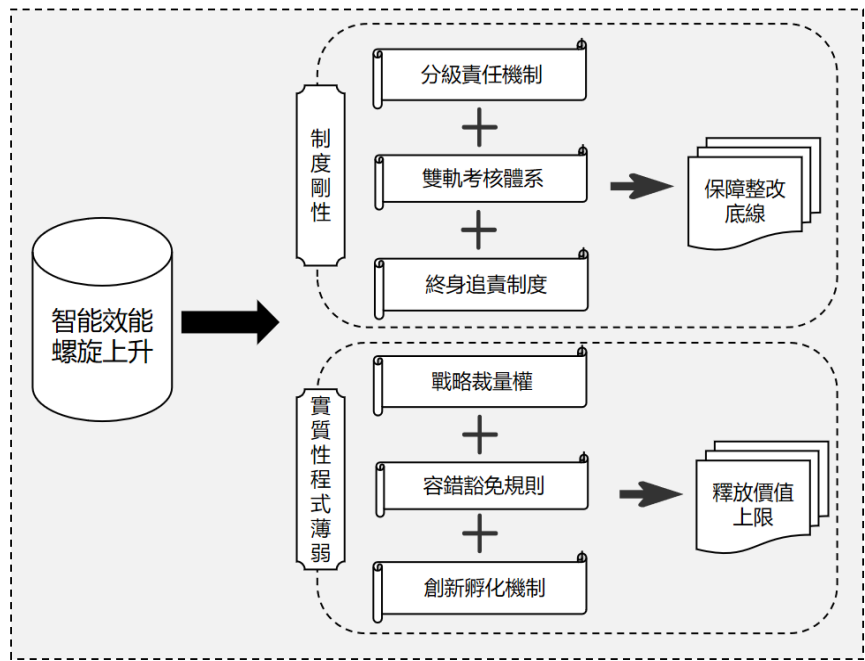


圖 4 剛柔協調的進化邏輯模型

六、結論與展望

本研究系統探究了審計整改“最後一公里”的突破路徑，創新性構建“剛性約束—價值轉化”雙維融合機制模型。核心結論表明：審計整改效能的提升依賴於剛性約束與價值轉化的辯證統一。剛性約束體系通過制度固本、過程嚴控、結果“硬用”形成三級保障鏈，其中分級責任機制明確決策層、管理層與執行層權責邊界，終身追責機制打破時間與崗位限制，全流程標準化管控與穿透式監督技術（如區塊鏈存證、智能預警）有效破解整改空轉困境。價值轉化路徑則依託三維驅動：運用“問題透視法”將合規缺陷轉化為風控升級契機，通過操作層嵌入、管理層掛鉤、戰略層直通的三級嵌套實現整改與業務深度融合，並建立覆蓋財務、流程、風險及戰略維度的綜合評估體系顯化治理效能。二者通過制度協同中的雙軌考核與容錯創新規則、流程協同中的糾偏創效雙軌設計、技術協同中的數據閉環監控實現深度嵌合，推動審計整改從被動合規負擔向主動治理引擎躍遷。M 天然氣公司通過技術賦能實現採購各環節剛性約束與價值轉化的實踐，為這一機制提供了具象印證。

基於上述結論，企業實踐需著力多維突破：制度層面應建立權責對等的分級責任體系，將整改完成率與價值創造量同步納入高管考核且權重不低於 10%；流程層面強化全週期標準化管控，通過穿透式技術手段確保整改真實性；價值層面設立專項轉化基金支持系統性改進，定期發佈量化價值白皮書提升組織認同；文化層面將“整改即增值”理念深度植入員工行為規範與管理認知，避免短期主義與責任斷層。尤其需推動管理層突破“合規成本”思維，將整改轉化為戰略調適契機。

本研究仍存在若干局限：結論主要基於典型案例分析，對不同規模、所有制企業的差異化場景覆蓋不足；穿透式監督技術在傳統行業的落地成本與適配性有待檢驗；對 OECD 國家“風險導向型整改”等國際經驗借鑒有限；剛柔協同機制的長效抗週期能力需持續追蹤。未來研究可深化三個方向：一是開發“整改—戰略”動態適配演算法，實現審計問題與戰略調適的智能匹配；二是構建行業特異性價值量化工具，如金融業風險價值增量模型、製造業供應鏈韌性指數；三是設計審計整改成熟度階梯模型，為企業提供進階式治理現代化路徑圖。這些探索將進一步強化審計整改在防範系統性風險與提升經濟韌性中的核心作用。

【參考文獻】

- [1] Wang X, Ferreira F A F and Yan P. A Multi-objective Competency-based Decision Support System For The Assignment Of Internal Auditors To Multiple Projects[J]. Annals of Operations Research, 2024, 338(1): 303–334.

- [2] Building on Basics [M]//Value for Money in Government. OECD,2015.
- [3] 徐珩、劉方方、林耀東，加強審計整改管理提升審計監督效能——以某高速公路建設項目審計為例 [J]. 交通財會 ,2025,(06):64-68.
- [4] 支邊，從等待到權威高效內部審計整改創新初探 [J]. 審計與理財 ,2025,(02):8-10.
- [5] Yeboah E.Critical Literature Review on Internal Audit Effectiveness[J].Open Journal of Business and Management,2020,08(05):1977–1987.
- [6] 鄭小榮、洪婕，審計整改資訊、社會心理距離與審計效能感知 [J]. 會計之友 ,2025,(10):127-135.
- [7] 鮮薇，風險導向審計在建築施工企業內部審計中的應用分析 [J]. 財富時代 ,2025,(04):72-73.
- [8] 李志強，國家審計指導和監督內部審計機理與路徑 [J]. 會計之友 ,2020,(20):2-8.
- [9] 姚靈一、戴鈺慧、張銳翔，智能化審計整改閉環管理系統研究 [J]. 財會通訊 ,2024,(21):143-148.