

国家治理现代化视域下审计功能的演进逻辑 与治理效能研究

刘明辉¹,汪玉兰²

(1. 东北财经大学 会计学院, 辽宁 大连 116025; 2. 上海对外经贸大学 会计学院, 上海 201620)

[摘要] 伴随国家治理现代化的需求, 审计功能实现了从“经济监督”向“治理引擎”的演进。基于“需求—演进—效能”分析框架, 通过对比分析不同时期审计功能与服务国家治理之间的关系, 系统阐述了审计功能“合规保障—风险预警—价值创造”的演进逻辑, 并结合中国情境, 构建“政治引领、协同治理与数智驱动”的综合分析框架, 最终提出“治理导向型审计”新范式。同时, 通过对国家审计、内部审计与注册会计师审计的耦合机制进行深入剖析, 揭示了三类审计在服务国家治理过程中的协同运行机制, 对治理导向型审计治理效果的实现路径进行分析。为了解我国审计功能演进历史、理解治理导向型审计内涵以及推动审计赋能国家治理现代化提供参考和建议。

[关键词] 国家治理现代化; 治理导向型审计; 审计功能演进; 协同治理; 治理效能

[中图分类号] F239 **[文献标志码]** A **[文章编号]** 2096-3114(2026)02-0013-10

一、引言

中国正处于全面建设社会主义现代化国家的关键阶段, 国家治理现代化呈现系统性、协同性、法治化与数智化的鲜明特征。审计作为党和国家监督体系的重要组成部分, 是国家治理体系中具有“免疫系统”功能与“经济体检”作用的制度安排, 其角色与功能已发生历史性变革: 从传统的“查错纠弊”向“治已病”“防未病”的复合功能跃升, 从单一经济监督向政治监督与治理参与并重转型。具体表现为: 在实践层面, 中国审计实践逐步形成国家审计(宏观治理的统领力量)、内部审计(组织治理的基石力量)、注册会计师审计(市场治理的专业力量)三者有效耦合的全覆盖治理网络, 区别于西方审计理论中的单一主体(股东)视角, 构成了对西方审计理论研究范式的重要创新, 为全球审计理论发展提供了中国方案。在理论层面, 西方审计理论基于“委托—代理”与三权分立语境, 难以解释中国审计的政治属性、协同特征与宏观治理功能。亟须构建植根于中国实践的自主理论框架, 实现从“实践领先”到“理论引领”的跨越, 为审计赋能国家治理现代化提供系统性解释。

本文的理论意义在于构建“政治引领—协同治理—数智驱动”三维理论框架, 系统解构审计功能的历史演进逻辑与三类审计的耦合机制, 明确“治理导向型审计”的内涵, 深化对中国特色社会主义审计规律的认识, 推动中国审计学自主知识体系建设, 为审计理论创新贡献中国智慧。实践意义体现在系统总结审计功能的演进历史, 进而为其如何服务国家治理现代化进程提供清晰路径。另外, 通过对三类审计结构及其耦合机制进行分析, 明确其在服务国家治理中的具体耦合路径, 并结合具体审计实例验证数智化技术的应用对于提升审计效率、优化审计资源配置与提升审计赋能国家治理效能的重要意义。

[收稿日期] 2025-11-26

[基金项目] 国家社会科学基金学术社团项目(22STA054); 国家社会科学基金青年项目(24CJY133)

[作者简介] 刘明辉(1965—), 男, 湖南汨罗人, 东北财经大学会计学院教授, 博士生导师, 博士, 主要研究方向为审计理论与审计准则研究; 汪玉兰(1991—), 女, 安徽六安人, 上海对外经贸大学会计学院副教授, 硕士生导师, 博士, 主要研究方向为数字技术与会计审计变革, 通信作者, 邮箱: 1505461010@qq.com。

二、文献综述

(一) 国内相关研究

现有文献从不同视角出发对审计功能定位进行了研究。基于系统论观点,借用医学上的概念,将国家治理比作人体生命系统,国家审计就是这个大系统中的免疫系统。国家审计“免疫系统”的提出是立足于国家治理和经济社会运行同审计发展的内在联系,从维护经济社会健康运行和安全角度,提出关于审计功能的认识,实现了在多学科思想理论基础上的综合创新^[1-2]。考虑到审计与法治之间的天然联系,有研究提出以法治精神为指导,加强构建以权力监控为重心的审计理论体系,促进公共经济权力在阳光下运行,重视和加强民生审计问题研究,维护好民众的合法权益^[3]。基于马克思主义国家观,有学者认为审计监督是党和国家监督体系的重要组成部分,在国家治理中发挥着维护财政经济秩序和国家经济安全、促进依法治国和全面深化改革和保障权力规范运行等重要作用^[4]。习近平总书记将审计视为“经济体检”^[5]。审计工作不仅要“查病”,更要“治已病”“防未病”^[6]。“经济体检”高度总结凝练了审计本质,是审计工作的新要求、新层次、新境界^[7]。伴随审计实践和数智技术的迅速发展,有学者提出构建包括中国传统审计文化的学理化发展、中国审计理论研究成果的学术挖掘、中国审计经验的理论解释和中国审计制度文本的学理研究等中国自主审计知识体系,并提出以新时代变革与发展为嵌入,构建以“业务、治理、环境”为三大核心模块的实证审计研究理论体系^[8]。后续研究大多基于现有理论研究范式,聚焦将宏观理论落地到具体治理场景中^[9]。这些研究关注到审计在保障国家重大方针政策执行过程中的监督角色^[10],审计在权力运行中的制约作用^[11],以及审计在风险识别和应对中的预警功能^[12-13]。

现有研究为理解审计服务国家治理的关系提供了丰富的视角,但这些研究大多从单一审计主体视角出发进行分析,鲜有研究从三类审计协同治理的视角分析审计服务国家治理的路径和效果。伴随治理复杂性的提升,有研究开始关注审计监督与其他监督体系的协同关系,比如基于国家建构理论,系统分析国家审计与国家治理的关系^[14],探讨审计与其他监督的协同效应。这意味着关于审计与国家治理的研究已经从“单一主体”思维向“多维主体”转变^[15]。还有学者开始关注在注册制背景下注册会计师审计与内部审计的角色定位^[16]。这些研究均为理解三类审计的协同关系提供了理论基础。但现有文献尚未从党的集中统一领导视角考察三类审计如何通过具体分工与互动,从而形成“1+1+1>3”治理合力的路径与机制^[17],本文试图对这一研究不足予以补充。

(二) 国外相关研究

国外文献大多基于西方特定的制度背景与市场环境,对审计的功能定位进行理论研究,研究范式相对成熟但研究视角较为单一。这些研究以新公共管理理论和“委托-代理”理论为基础,论证了审计的鉴证功能与合规性控制功能^[18]。比如:审计在提升信息透明度、强化公共问责、保护纳税人资金以及缓解资本市场信息不对称方面的重要作用^[19-20]。同时,审计一直被视为解决所有者与股东、大股东与中小股东之间利益冲突的重要监督手段^[21-22]。因此,相关方面的研究也从不同视角出发,对如何提升审计质量进行了大量研究^[23]。总体来看,这些研究主要从审计客户与会计师事务所两个层面对审计质量影响因素进行研究。近年来,随着数智技术的发展,越来越多的学者开始关注大数据分析能力^[24]、AI技术^[25]和审计师能力^[26]对审计质量的影响。同时,可持续发展与ESG(环境、社会和治理)相关议题的发展推动现有研究开始关注可持续发展审计与鉴证问题^[27]。

尽管国外文献对审计功能进行了丰富论证,但其在解释中国审计实践过程中存在一定的文化边界与解释力不足问题。具体表现为:国外研究大多从技术和市场视角出发,将审计视为工具技术,这难以解释中国审计的政治属性、党对审计的集中统一领导,以及通过“政治引领”实现协同治理的目标。究其根源在于国外研究将审计视为外生于政治过程的技术工具,忽视了审计作为嵌入国家治理过程的战略性制度安排的本质。

(三) 文献述评

上述文献从不同侧面对审计理论进行了研究,这为本文奠定了坚实的基础,但在解释审计服务国家治理现代化时存在高度复杂化的治理实践与相对碎片化的理论阐释之间的矛盾。首先,在理论整合方面,现有研究虽然从不同侧面考虑了党的领导、协同机制与技术应用对审计功能的影响,但尚未见将“政治引领、协同治理与数智驱动”三个维度纳入同一理论模型,进而系统阐释中国特色审计体系的运行逻辑的研究,尤其是缺乏对“政治引领”如何具体引导审计功能演进的深入剖析,本文试图对该方面的研究做出一定的补充。其次,在三类审计协同治理机制的阐释方面,尚未见研究对三类审计如何在中国特有的制度环境下分工互动以形成“1+1+1>3”治理合力的深层机制进行理论剖析。本文将以前述服务国家治理为宏观指引,突出强调国家审计的宏观治理功能、内部审计的组织治理功能与注册会计师审计的市场治理功能,并构建三位一体的审计综合分析框架。最后,在审计范式研究方面,现有文献对于数智化转型如何从价值理念、组织方式与能力边界上系统性重塑审计治理范式进行深入分析。多数研究仍停留在“技术赋能”的工具层面,未能将数智化上升到驱动“治理导向型审计”范式革命的核心驱动力高度,对于数智化带来的伦理风险(如算法偏见)也缺乏系统研究,本文试图对数智技术如何赋能审计功能实现进行剖析。表1列示了本文拟实现的研究目标。

表1 三大理论缺口与本文突破方向

研究目标	分析视角
理论整合	将政治引领、协同治理、数智驱动三维度整合为连贯的“治理型审计”理论框架,并阐释政治引领通过顶层设计、议题设定等具体机制牵引功能演进的路径
协同机理阐释	深入剖析三类审计协同赋能治理的微观互动机制(战略引导、数据共享、成果互认、联合行动四大运行机制),并揭示其背后的政治、制度、技术三大保障基石
审计范式重塑	系统分析数智化发展如何从工具、方法、思维三个层面重塑审计治理范式,并前瞻性构建包含“技术赋能”与“伦理治理”双维度的数智化审计发展路径

三、审计的历史演进与理论框架构建

(一) 审计的历史演进

本文通过对审计发展历史进行归纳,进而总结出其演进规律,更好地理清审计与国家治理之间的关系。接下来将从审计历史演进的视角归纳不同时期审计功能的演进。

1. 新中国成立前审计的发展

夏商是中国奴隶制社会的开端,国家政权的初步建立催生了审计的原始形态。夏朝已形成“贡赋制”,地方诸侯需按规定向中央缴纳谷物、牲畜等贡物,为确保征收足额、分配合规,统治者开始指派专人核查贡赋记录,这是中国审计思想的最早萌芽。西周作为奴隶制鼎盛时期,审计从原始监督走向制度化。这一阶段最显著的突破是专职审计官职“宰夫”的设立。春秋战国时期,审计制度在“强化中央集权”的需求中走向成熟,其标志是“上计”制度的系统化。秦汉确立中央集权制度后,审计体系在“大一统”治理需求中进一步系统化,形成“御史监计、上计核政”的双轨模式,这也成为后世封建审计的范本。中国古代审计的发展,是一部与国家治理同频共振的历史,从夏商时期的原始监督到明清时期的监察主导,审计制度始终围绕“规范财政、约束权力”的核心目标,在实践中形成了独具特色的治理智慧。

民国时期是中国审计从传统向现代转型的关键阶段。在西方审计理念的冲击与本土实践的探索中,审计制度突破封建桎梏,初步构建“国家审计制度化、注册会计师审计职业化、内部审计萌芽”的现代框架,为新中国审计发展提供了重要参照。民国审计技术的发展,打破了传统审计的封闭性,实现了“中体西用”的创新——既保留“四柱结算法”等本土智慧,又吸收西方审计的科学方法,为现代审计技术的发展奠定了基础。

新民主主义革命时期的审计,是中国共产党在艰苦环境中探索监督体系的伟大实践。从土地革命

时期的苏维埃审计到解放战争时期的城市接管审计,审计始终围绕“保障革命供给、维护政权廉洁、服务群众利益”的核心目标,形成了独具特色的“红色审计”传统,为新中国审计制度注入了人民性与革命性的基因。解放战争时期的审计,完成了从“农村根据地审计”到“城市政权审计”的转型,其构建的机构框架、城市审计方法、国有资产监督制度,直接为1949年后国家审计制度的建立提供了实践范本。

2. 新中国审计制度的重建与发展

新中国成立后,审计制度在社会主义建设与改革进程中历经探索、重建、发展与完善,从计划经济时期的财政监督到新时代的审计委员会体制,逐步形成了适应中国国情的审计体系,成为国家治理的重要基石。

1949年新中国成立后,实行高度集中的计划经济体制,财政统收统支,企业生产与分配由国家计划主导,审计以“财政监察”形式存在,未形成独立体系,但在财政监督、企业核算等方面仍发挥了重要作用。财政监察制度是这一时期的主要监督形式。1950年10月,政务院颁布《各级人民政府财政监察通则》,规定“财政监察机关的任务是监督财政政策、法令、制度的执行,检查财政收支的真实性、合法性”,财政部设“财政监察司”,地方各级财政部门设监察处(科),形成中央到地方的财政监察网络。

1978年改革开放后,计划经济向市场经济转型,“放权让利”改革使地方与企业自主权扩大,但也出现了财政纪律松弛、会计信息失真等问题,重建独立审计制度成为迫切需求。1982年宪法确立审计制度,1983年审计署成立,标志着现代审计体系的正式重建。国家审计的重建是这一阶段的核心。1982年12月,五届全国人大五次会议通过的《宪法》第九十一条规定:“国务院设立审计机关,对国务院各部门和地方各级政府的财政收支,对国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支,进行审计监督。审计机关在国务院总理领导下,依照法律规定独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。”这为审计制度提供了最高法律保障。这一阶段的审计,以恢复机构、建立制度、服务改革为核心,初步构建起国家审计主导、社会审计与内部审计协同的三元体系,为市场经济体制下的审计发展奠定了基础。

1992年邓小平南方谈话后,党的十四大报告明确提出,建立和完善社会主义市场经济体制。财税、金融、国企等改革深化,审计制度向法治化、专业化、市场化转型,在维护市场秩序、防范风险、服务国家治理中发挥日益重要的作用。国家审计法治化是这一时期的重要突破。1994年8月,八届全国人大常委会第九次会议通过《中华人民共和国审计法》(以下简称《审计法》),这是新中国首部《审计法》,明确了审计机关的独立地位,确立了“财政收支审计全覆盖”原则,规定审计范围包括“本级各部门(含直属单位)和下级政府预算的执行情况和决算,以及其他财政收支”“中央银行的财务收支”“国有金融机构的资产、负债、损益”等,为审计提供了完整法律框架。2006年,《审计法》首次修订,新增“经济责任审计”条款,将“领导干部履行经济责任情况”纳入审计范围,强化了审计对权力的制约。在理论创新方面,2008年时任审计长刘家义提出“审计免疫系统论”,将审计定位为国家治理的“免疫系统”,强调其“预防、揭示、抵御”功能,这一理论突破了西方审计“独立监督”的局限,为中国审计注入了治理内涵,成为中国特色审计理论的核心。这一时期的审计,在市场经济浪潮中实现了从“行政监督”到“法治监督”、从“手工审计”到“信息化审计”、从“财务审计”到“治理审计”的跨越,三大审计协同发力,为改革开放的深化与市场经济的规范提供了重要保障。

2012年党的十八大以来,中国特色社会主义进入新时代,审计作为“国家治理的基石和重要保障”被赋予新的历史使命。在以习近平总书记为核心的党中央领导下,我国审计制度实现系统性、历史性变革,逐步构建起“党领导审计、审计服务治理、科技赋能审计、协同保障审计”的新格局,为推进国家治理体系和治理能力现代化提供了坚实支撑。党对审计工作的集中统一领导是新时代审计制度最根本的变革,实现了从原则要求到制度保障、从实践探索到法律固化的全面升级。中央审计委员会的正式组建,标志着党对审计工作的领导进入制度化、规范化新阶段。根据《中国共产党中央审计委员会工作规则》,中央审计委员会主要职责包括研究提出并组织实施审计领域坚持党的领导、加强党的建设的方针

政策,审议审计监督重大政策和改革方案,审议年度中央预算执行和其他财政支出情况审计报告,决策审计领域重大事项等,为审计工作定向领航。

新中国审计制度 70 余年的演进,遵循着清晰的历史逻辑,蕴含着深刻的治理智慧。纵观历史可见,中国审计的发展是一部与国家治理同频共振的历史,中国审计始终围绕服务国家治理目标,在实践中不断发展,实现不同时期治理功能的演进。

(二)“治理导向型审计”的概念界定

为确保研究概念清晰、内涵统一,本文对核心概念“治理导向型审计”进行界定,以明确论文的理论起点与讨论边界。治理导向型审计是相较于传统监督型审计范式而言的一种新型审计范式(见表2)。它植根于国家治理现代化语境,是指在党的集中统一领导下,审计监督体系通过功能演进与主体协同,深度嵌入国家治理全过程,兼具监督保障、风险预警与价值创造复合功能的审计形态。其核心特征主要表现在三个方面:第一,在审计功能上,超越传统以财务合规为核心的“经济监督”,演进为覆盖“合规性保障—风险性预警—价值性创造”全链条的治理赋能。第二,在审计主体上,强调国家审计、内部审计与注册会计师审计在政治引领下的有机协同与功能耦合,形成系统性的“治理生态系统”,而非各自为政。第三,在审计目标上,从单一的“查错纠弊”升维至推动制度完善、优化公共政策、提升治理效能的宏观治理目标,实现从“价值守护”到“价值创造”的跃迁。总体来说,“治理导向型审计”不仅是一种功能拓展,更是一场“范式革命”,它挑战了审计作为“独立鉴证者”的传统身份,重塑了其作为“嵌入式治理引擎”的新身份,这背后是国家与社会关系、政府与市场关系的深刻变革。

表2 治理导向型审计与监督型审计的范式比较

比较维度	监督型审计	治理导向型审计	范式差异的本质
理论基石	“委托—代理”理论、信息不对称理论	国家治理理论、协同治理理论、系统论	从微观契约控制转向宏观制度建构与系统优化
核心目标	查错纠弊,守护资金安全与合规(价值守护)	监督保障、风险预警、制度完善、价值创造	从消极的“看门人”到积极的“价值创造者”与“治理引擎”
功能定位	事后监督	全周期治理(事前预防、事中干预、事后完善)、复合功能	从经济活动的“监督检查”到治理体系的“免疫系统”“诊断医生”与常态化“经济体检”
主体关系	强调独立性与外部制衡,主体间关系松散或对立	强调在党的领导下的有机协同与功能互补,构成“治理生态系统”	从对立制衡到系统协同,形成监督合力
技术角色	提升抽样核查与数据处理效率的工具(技术工具观)	重塑审计范式、驱动业务变革的核心引擎(技术赋能观)	技术从辅助性工具升级为颠覆性驱动力量
典型方法	凭证核查、抽样审计、手工复核	研究型审计、海量数据分析、多源信息交叉验证、风险建模	从经验驱动、程序驱动到数据驱动、模型驱动与研究驱动
成果导向	出具审计报告,揭示具体问题	推动问题整改、完善体制机制、优化公共政策、提升治理效能	从“就事论事”到“举一反三”,追求长效治理

(三)理论框架构建

国家治理现代化的进程,本质上是审计功能演进的外部环境与核心驱动力,其驱动机制体现在两个层面:第一个层面,政治引领通过确立审计工作的根本方向(如中央审计委员会的顶层设计)、设定优先议题(如围绕国家重大战略部署审计项目)以及提供最高组织保障,从而系统性驱动审计功能的演进方向与进程。第二个层面,国家治理现代化所内蕴的法治化、精细化、高效化内在要求共同构成审计功能演进的外部核心牵引力与范式重塑的根本源泉。在上述机制的双重驱动下,审计的角色发生了历史性变革:它不再局限于传统的经济监督,而是实现了从辅助性、技术性的核查工具,向深嵌于国家治理体系核心的战略性制度安排的根本性跃迁。这一跃迁标志着审计从国家治理的“配角”转变为不可或缺的“主角”,其功能从确保合规升维至保障治理体系有效运行的价值创造。

1. 法治化治理与审计的权力制衡功能

完善的法治离不开完善的审计,没有审计的法治化就不可能有完整意义的现代民主国家治理的法

治化,国家审计依法建立,其本身已成为国家治理的重要组成部分^[3]。我国审计的发展以推进国家法治化治理与实现权力制衡为目标。审计不仅关注财务收支合规性,更关注国家政策落实、制度执行以及资源利用效率等治理问题。国家法治化治理要求权力的运行能够做到公开透明、受到监督制约,这促使审计从传统对“钱”的监督,转化为对“权”的监督。其中,领导干部自然资源资产离任审计就是对权力有效制约的典型例子,通过对领导干部任期内自然资源资产管理和生态环境保护情况进行审计,将国家有关“绿水青山就是金山银山”的理念转化为审计指标,促使审计成为各地区落实生态文明建设责任、制约不当开发行为的重要制度工具。这一功能的实现超越了传统财务审计范畴,深刻体现了审计服务国家法治化治理的本质要求。另外,审计从政策制定、政策执行到政策效果评估,通过全链条监督推动国家治理科学化、规范化和高效化。例如:在某省的乡村振兴项目审计中,国家审计通过对财政、农业、民政及工商等多个部门的业务数据进行整合,构建了“资金流向-项目实施-受益主体”关联分析模型,该模型涵盖了资金拨付数据、项目申报数据、受益对象信息、工商注册信息与电力消费数据等多维度数据。审计人员通过数据比对自动发现疑点线索,如虚假注册地址、虚构经营活动以及经济状况与实际不符等情况,通过深入分析问题成因,审计人员发现资金管理碎片化、项目审批标准不统一以及动态监管机制缺失等体制机制漏洞,最终形成了《某省乡村振兴领域审计发现体制机制问题清单及整改建议》。上述审计建议被省委、省政府采纳,进而推动出台《某省涉农资金整合管理办法》与《乡村振兴项目全过程绩效管理办法》等省级政策文件。通过建立统一的项目库与动态监管平台,实现了“审计一点、规范一片”的价值创造,最终推动省域乡村振兴治理体系的优化升级。

2. 精细化治理与审计的信息认证功能

精细化治理推动审计的信息认证功能从单一财务报表信息拓展至政策执行信息、公共服务信息以及重大风险信息等更广泛领域。在重大政策跟踪审计项目中,审计机构不仅关注资金使用的合规性,还通过构建多维度数据指标体系,评估政策目标的实现程度、执行效率效果及社会影响,进而为政策优化提供精准的数据支持和决策依据。同时,依托数据挖掘、机器学习与文本分析等数智化技术,审计人员能够从海量数据中自动筛查隐蔽问题线索,推动审计模式从抽样核查向数据全覆盖转变。当前,在扶贫、社保与税收等重点领域,审计机构通过多源数据交叉比对与模型分析,能够有效发现政策落实不到位与目标对象不精准等问题,这有效保障了公共资金的安全与绩效。例如,我国部分地区政府债务规模大、隐性风险高,审计组在对政府债务进行审计时面临问题众多。审计组通过整合财政、金融、土地与城投公司等多来源数据,构建了涵盖直接债务、隐性债务与或有债务等全口径债务信息的地方政府债务数据库。审计人员通过机器学习算法构建债务风险预警模型,设置债务率、偿债率与债务增速等关键指标阈值,实现对高风险地区债务风险的自动识别与预警。

3. 高效化治理与审计的价值增值功能

高效化治理目标催生了治理导向型审计,高效化治理追求以最小成本实现最大公共利益,这驱动审计功能实现了从“发现问题”向“解决问题”的跃升。治理导向型审计通过建立“问题-原因-机制-治理”的全链条分析框架,将审计整改工作纳入法治化轨道。在审计程序设计方面,治理导向型审计将审计程序延伸至整改环节,通过“台账管理-销号验收-绩效评估”逻辑链条,推动审计结果转化为制度成果。另外,在审计思维方面,审计人员充分利用研究型审计思维,研究型审计是以研究的方式开展审计工作,既是从审计准则的具体运用、悖论问题的处理和新型审计业务的规律总结这些角度研究审计工作,又是从业务营运、审计发现问题的原因及改进对策的角度研究审计客体^[28]。研究型审计强调在审计工作中要形成“由点到面、由表及里、由浅入深”的思维方式,概括每一个审计项目出现的共性问题,总结经验、掌握规律,使之延伸至审前、审中和审后整个审计流程,遍及国家审计、内部审计和注册会计师审计所有审计领域。

4. 审计功能的三阶演进逻辑

国家治理需求、技术变革与制度创新是驱动审计功能演进的重要理论,审计功能演进呈现从“合规

性保障”到“风险性预警”再到“价值性创造”的三阶段跃迁,且每个阶段在核心功能、具体方法与制度载体方面都存在显著差异(见表3),它们共同构成了中国特色社会主义审计功能谱系。

表3 审计功能的三阶演进表

演进阶段	核心功能	核心特征	实现方式	治理目标	价值性创造衡量标准
第一阶段: 合规性保障	经济监督、 查错纠弊	事后监督、抽样核 查、财务导向	凭证核查、函证盘点、 手工复核	确保财务收支合法合 规、财务信息真实完整	违规问题查处率、资金追回金额
第二阶段: 风险性预警	风险识别、 过程监控	事中干预、全量分 析、风险导向	大数据监测、风险建 模、动态预警	防范化解系统性、区域 性风险	风险预警提前时间、预警准确 率、风险化解金额
第三阶段: 价值性创造	政策优化、 制度完善	事前预防、系统治 理、价值导向	研究型审计、协同整 改、制度创新	提升治理效能、推动国 家治理现代化	政策优化数量、制度完善数量、 治理成本节约金额、公共服务效 能提升幅度

四、主体架构:三类审计在功能演进中的协同分工与耦合机制

我国的国家审计、内部审计与注册会计师审计是在党的集中统一领导下形成的功能互补、层次清晰的系统架构,其协同关系并非简单的分工合作,而是基于比较优势形成的结构性耦合,它们共同服务于国家治理现代化。

(一) 三类审计的协同分工与核心优势

三类审计分别在宏观治理、组织治理与市场治理中扮演着差异化关键角色,它们共同构成功能互补、层次清晰的全面监督网络,为国家治理现代化服务。

1. 国家审计:宏观治理的统领力量

国家审计是审计监督体系的最高层级,是党和国家监督体系的重要组成部分,其根本定位是依法对公共资金、国有资产、国有资源和领导干部履行经济责任情况实行全面的审计监督。国家审计并非临时性的问题检查,而是一项常态化、制度化的“经济体检”,其核心使命是保障国家经济安全、维护公共利益和监督公共权力运行。例如,在中央预算执行审计中,国家审计能够通过全景式监控财政资金的流向与绩效,为宏观经济决策提供决策依据。作为三类审计的统领力量,国家审计负责统筹整合整个审计监督体系。国家审计通过制度设计、计划引导和项目协作,有效调动内部审计和注册会计师审计资源。比如,在涉及国家战略或系统性风险的重大审计项目中,国家审计机关主导组建由内部审计人员和注册会计师审计专业人员共同参与的联合审计团队,形成监督合力,最终提升国家治理的整体效能。

2. 内部审计:组织治理的基石力量

内部审计是嵌入组织内部的监督与保障机制,是保障组织能够有效治理的基石力量。内部审计通过独立、客观的确认与咨询活动,系统评估并改善组织的内部控制、风险管理和治理流程,进而帮助组织实现战略目标、提升运营效率以及合规经营。例如,内部审计通过对采购管理进行全流程审计,能够帮助组织从源头上识别经营风险、堵塞风险漏洞、优化经营流程,促进组织价值提升。作为基石力量,内部审计为国家审计的有效实施提供了不可或缺的微观基础。内部审计通过持续积累的审计发现、风险数据库以及对组织运营的深度了解,能够为国家审计精准锁定审计重点、深入开展审计调查以及利用内部审计工作提供了坚实的信息支撑,这能够极大地提升公共审计资源配置效率。

3. 注册会计师审计:市场治理的专业力量

注册会计师审计是维护市场经济秩序和信用体系的关键专业力量。注册会计师审计根据中国注册会计师执业准则对市场主体财务报告的合法性与公允性进行鉴证,并发表专业意见,进而为利益相关方决策提供合理保证。注册会计师审计的核心价值在于通过提升财务信息的质量和可信度,有效降低市场交易的信息风险,进而保护利益相关方利益。例如,审计报告是企业上市、并购与贷款等关键经济活动中的重要决策基础。作为专业力量,注册会计师审计能够与国家审计和内部审计实现功能互补。

一方面,注册会计师审计能够为国家审计提供来自市场的、独立的鉴证信息与观察视角;另一方面,国家审计对监管的关注以及内部审计提供的内部控制信息也为注册会计师审计更深入地理解客户及其经营环境提供了重要基础。

(二) 三类审计的耦合机制:从线性协作到生态系统融合

三类审计的协同并非简单的线性叠加,而是在党的集中统一领导下,通过一系列精密设计的运行机制实现功能对接,并依靠坚实的保障机制维系系统动态平衡与持续演化的治理生态系统融合过程。其核心耦合机制可系统解构如下:

1. 运行机制

(1) 战略引导与计划协同机制。党的集中统一领导所赋予国家审计的战略规划权与制度引导权,确保了各类审计活动在源头上与国家治理目标保持一致。国家审计机关通过年度审计项目计划指南、召开联席会议等形式,向内部审计和注册会计师审计传导国家治理的战略重点与风险关切。例如,围绕“双碳”战略,国家审计将绿色低碳发展纳入年度审计重点,内部审计机构据此制定企业环境责任审计计划,注册会计师行业协会则发布 ESG 审计风险提示。(2) 数据穿透与信息共享机制。由数智化技术赋能,《审计法》《数据安全法》等构成的法律授权与合规框架,解决了信息共享的安全与合法性难题。依托全国统一的“智慧审计云平台”,构建标准化的数据接口与安全通道。国家审计可依法授权“穿透”获取企业内部审计数据和经注册会计师审计的财务数据;内部审计可共享国家审计发布的行业共性问题与风险图谱;注册会计师审计可查询企业以往接受国家审计的结论,作为风险评估的重要输入。例如,在国有企业审计中,国家审计通过平台直接调用内部审计的内控测试数据,显著提升审计效率。(3) 质量认证与成果互认机制。基于升级声誉机制和标准化建设,国家审计通过发布质量评估标准,扮演了“看门人的看门人”角色,驱动内部审计和注册会计师审计不断提升质量以换取成果互认的资格。国家审计机关建立对内部审计工作质量的评估体系,对评估达标的单位,其内部审计成果可在国家审计中予以采信。同理,对执业质量高、信誉良好的会计师事务所的审计报告,国家审计可在核实其工作底稿后直接利用。例如,某会计师事务所出具的上市公司财务报表审计报告因质量评级为 A 级,被国家审计在央企并购审计中直接采信,减少重复核查工作。(4) 能力聚合与联合行动机制。为了应对治理复杂性的客观需要,三类审计通过联合行动,实现了宏观政治洞察、中观业务熟悉与微观技术精专的能力杂交,生成了任何单一主体都不具备的系统性治理能力。在重大政策跟踪审计、跨境业务审计等复杂场景中,常态化组建联合审计组,国家审计人员负责政策解读与统筹协调,内部审计人员负责流程梳理与内部数据支持,注册会计师审计人员负责财务核查与准则适用。例如,在跨境电商税收审计中,联合审计组通过三方协作,成功揭示利用跨境数据差异规避税收的违法行为。

2. 保障机制:三大基石

上述运行机制的顺畅运转,依赖于三大深层保障机制的支撑:第一,政治保障。中央审计委员会的顶层设计、统筹协调与最高权威,是打破部门壁垒、促成三类审计协同的根本保证。第二,制度保障。一系列法律法规、规章制度与合作协议,将协同机制制度化、规范化,确保了耦合的稳定性和可预期性。第三,技术保障。统一的数据标准、安全的共享平台和智能化的分析工具,为耦合提供了物理空间和效率工具,是实现“精准耦合”与“高效耦合”的物质基础。

五、结论性评述

基于“需求-演进-效能”的分析框架,本文系统阐释了审计功能演进的内在逻辑,构建整合性理论模型,对三类审计的耦合机制进行分析,并对审计服务国家治理的路径和效果进行分析,最终提出“治理导向型审计”新范式。主要研究结论有:首先,审计功能的演进是在国家治理需求牵引与审计自我革新驱动下的结果,其演进逻辑遵循“合规性保障—风险性预警—价值性创造”的三阶演进路径,其

核心功能是从“监督导向”向“治理导向”的范式转变,最终形成“治理型审计”新范式。其次,中国特色审计监督体系是有机的“治理生态系统”,国家审计、内部审计和注册会计师审计通过战略引导、数据共享、成果互认及联合行动四大运行机制,形成了“1+1+1>3”的治理合力,而政治保障、制度保障与技术保障是协同机制顺畅运行的三大基石。最后,数智化技术是驱动审计范式变革的核心力量,是审计范式革命的核心驱动力,通过数据整合建模、多维技术验证与研究型审计思维三大方式,共同推动审计治理效能实现质的飞跃。

基于上述研究结论,本文提出以下政策启示:首先,深化审计功能演进,聚焦国家治理核心需求。通过强化审计价值性创造功能,推动审计从“事后查处”向“事前预防、事中干预、事后完善”全周期治理延伸,将国家重大战略落实、重大风险防控与民生保障等核心议题放在重点审计领域。同时,完善审计功能评价体系,将政策建议采纳率、制度完善数量、治理成本节约金额以及公共服务效能提升幅度等价值性指标纳入绩效评价范围,引导审计机构聚焦治理价值创造。其次,优化三类审计协同机制,提升审计的系统治理效能。通过制定三类审计协同的操作指南,明确三类审计的协同流程、权责边界与成果互认标准,完善全国统一的智慧审计云平台,打破“信息孤岛”,强化数据穿透与信息共享。大力推广联合审计模式在重大政策跟踪审计、重大风险防控审计等复杂项目中的运用,常态化组建三类审计人员参与的联合审计组,充分利用专业优势并形成监督合力。再次,推动数智技术在审计领域的运用,强化技术赋能与伦理治理。统筹建设全国智慧审计云平台,整合各类审计数据资源与技术工具,建立审计算法库与模型库,开发政策落实审计、债务审计、ESG审计等场景化模型,向基层审计机关倾斜技术资源与培训支持,提升审计机构的数智化应用能力。另外,构建数智化审计伦理治理框架,建立算法公平性审查机制、数据隐私保护方案、算法可解释性与责任界定机制,进而防范技术滥用与伦理风险。最后,完善审计治理保障体系,强化效能转化。通过建立审计整改闭环机制,将审计整改与绩效考核、干部任免挂钩,强化整改刚性约束,健全审计与纪检监察、人大监督与巡视巡察等监督形式的贯通协调机制。

参考文献:

- [1] 刘家义. 国家审计与国家治理——在中国审计学会第三次理事论坛上的讲话[R]. 2011.
- [2] 刘家义. 论国家治理与国家审计[J]. 中国社会科学, 2012(6): 60-72.
- [3] 蔡春, 杨彦婷. 法治精神与审计理论创新[J]. 审计研究, 2015(5): 3-7.
- [4] 董大胜. 国家、国家治理与国家审计——基于马克思主义国家观和中国国情的分析[J]. 审计研究, 2018(5): 3-11.
- [5] 习近平. 在二十届中央审计委员会第一次会议上的讲话[J]. 求是, 2023(21): 4-10.
- [6] 刘誉泽, 姜江华. 审计常态化的“经济体检”作用路径研究[J]. 中国审计, 2019(24): 89-99.
- [7] 肖惠. 创新“查治防”发挥审计常态化“经济体检”作用[J]. 审计月刊, 2024(20): 15-18.
- [8] 刘明辉, 王杨. 中国自主审计知识体系之建构[J]. 会计之友, 2024(18): 144-159.
- [9] 陈汉文, 杨道广, 韩洪灵. 构建中国自主实证审计理论体系[J]. 财会月刊, 2024(17): 20-25.
- [10] 刘家义. 国家治理现代化进程中的国家审计: 制度保障与实践逻辑[J]. 中国社会科学, 2015(9): 64-83.
- [11] 李明辉, 刘笑霞. 政府审计在国家治理中的作用[J]. 政治学研究, 2013(3): 78-90.
- [12] 刘笑霞, 李明辉. 国家审计与国家治理现代化的关系: 历史考察及其启示[J]. 江苏社会科学, 2016(1): 89-99.
- [13] 王帆. 国家治理视角下重大政策跟踪审计评价研究[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2024.
- [14] 廖义刚, 陈汉文. 国家治理与国家审计: 基于国家建构理论的分析[J]. 审计研究, 2012(2): 9-13.
- [15] 谭劲松, 宋顺林. 国家审计与国家治理: 理论基础和实现路径[J]. 审计研究, 2012(2): 3-8.
- [16] 秦荣生. 进一步深化改革 推进中国内部审计制度完善和发展[J]. 审计与经济研究, 2025(2): 1-8.
- [17] 毕华书, 刘明辉. 注册制下注册会计师审计制度的定位思考和完善路径[J]. 中国注册会计师, 2021(6): 74-78.
- [18] United States Government Accountability Office. Government auditing standards (GAO-07-731G) [S]. Washington, D. C.: GAO, 2007.
- [19] Kaplan R S, Norton D P. The Balanced scorecard: translating strategy into action[M]. Harvard Business Review Press, 1996.

- [20] Neely A, Mills J, Platts K, et al. Performance measurement system design: Developing and testing a process-based approach[J]. *International Journal of Operations & Production Management*, 2002, 20(10): 1119–1145.
- [21] Watts R. Corporate financial statements, a product of market and political processes[J]. *Australian Journal of Management*, 1977, 5:53–75.
- [22] Benston G. . The market for public accounting services: Demand, supply and regulation[J]. *Journal of Accounting and Public Policy*, 1985, 4: 33–79.
- [23] DeAngelo L. Auditor independence, low balling, and disclosure regulation[J]. *Journal of Accounting and Economics*, 1981, 8:113–127.
- [24] Aghion P, Jones B F, Jones C I. Artificial intelligence and economic growth[J]. *National Bureau of Economic Research*, 2019, 3: 237–282.
- [25] Fedyk A, Hodson J, Khimich N. Is artificial intelligence improving the audit process? [J]. *Review of Accounting Studies*[J]. 2022, 27(3): 938–985.
- [26] Aobdia D, Choudhary P, Newberger N. The economics of audit production: What matters for audit quality? An empirical analysis of the role of mid-level managers within the audit firm[J]. *The Accounting Review*, 2024, 99(2): 1–29.
- [27] United Nations Office on Drugs and Crime. UN Anti-Corruption Toolkit (3rd Edition) [R/OL]. Vienna: UNODC, 2021.
- [28] 郑石桥,刘锐星. 研究型审计:内涵、类型及运用条件[J]. *南京审计大学学报*, 2022(1):18–25.

[责任编辑:苗竹青]

Research on the Evolution and Governance Effectiveness of Audit Functions: Perspective from National Governance Modernization

LIU Minghui¹, WANG Yulan²

(1. School of Accounting, Dongbei University of Finance and Economics, Dalian 200030, China;

2. School of Accounting, Shanghai University of International Business and Economics, Shanghai 201620, China)

Abstract: With the modernization of national governance, the functions of audit have evolved from being a tool for economic supervision to an engine of governance. Based on the analytical framework of “Demand-Evolution-Efficacy”, this paper systematically explores the evolutionary logic of auditing functions, namely “compliance assurance-risk early warning-value creation”, by conducting a comparative analysis of the relationship between audit functions and their service to national governance in different periods. Combined with the Chinese context, we construct an integrated analytical framework featuring “political guidance, collaborative governance and digital-intelligent empowerment”, and ultimately propose a new paradigm of governance-oriented audit. Meanwhile, through an in-depth analysis of the coupling mechanism among national audit, internal audit and CPA audit, this paper reveals the coordinated operation mechanism of these three types of audits in supporting national governance, it also carries out a systematic analysis of the realization paths for the governance effectiveness of governance-oriented audit. This paper provides references and suggestions for understanding the evolutionary history of China’s audit functions, grasping the connotation of governance-oriented audit, and promoting the process of audit empowering the modernization of national governance.

Key Words: modernization of national governance; governance-oriented audit; evolution of audit function; collaborative governance; governance efficiency