

# 我国现代审计理论发展的进程

吴云飞

审计理论是我国古代文明的重要组成部分。曾几何时,我国古代审计理论研究走在世界各国之前列,在世界审计理论发展史上具有重要的地位。但至近代,半殖民地和半封建的中国经济,使我国近代审计理论研究远远地落后于世界审计理论发展的进程。新中国成立后,我国没有设立独立的审计机构,审计理论研究处于停滞状态。1983年中华人民共和国国家审计署的组建,开创了我国现代审计理论研究的新的历史纪元。如果把我国现代审计工作的恢复作为我国现代审计理论发展的起点,对我国现代审计理论发展的进程作一个回顾,总结我国现代审计理论发展的进程及其特点,对于研究我国现代审计理论无疑是十分有益的。

## 一、我国现代审计理论研究复苏的历史环境

审计是社会经济发展的历史产物。研究我国现代审计理论发展,应当从研究我国现代审计理论研究复苏的历史环境入手。建国30余年中,新中国没有设立其独立的审计机构,审计作为现代经济管理的重要方面几乎已被世人所遗忘,审计理论研究自然也被束之高阁。但审计作为现代经济的重要部分其职能并没有消逝,国家对财政经济活动的监督是通过诸如财政、金融、税收、工商行政管理和会计等专业监督进行的。党的十一届三中全会提出了进行我国经济体制改革的要求。经济特区的建立,中外合作合资经营企业的出现,使我国开始走了发展外向型经济的道路。人们在经济体制改革实践中深深感到我国经济体制改革发展需要审计,我国经济建设发展需要审计。我国的社会审计组织的恢复宣告了我国现代审计制度的复苏。1982年12月中华人民共和国第五届全国人民代表大会第五次会议通过的宪法,规定了我国在国务院设立国家审计机关。1983年9月中华人民共和国国家审计署成立,标志着我国现代审计开始了其历史发展的新纪元。1987年4月中国内部审计学会成立,表明我国已初步形成了由国家审计、社会审计和内部审计组织组成的审计组织体系。为完善我国审计制度,1988年国务院颁布了《中华人民共和国审计条例》,1990年国家审计署法规司和中国内部审计学会先后制订了《中华人民共和国审计标准》(初稿)和《内部审计标准》(试行)。这确定了我国审计工作的基本要求和规范,为我国审计工作逐步走上经常化、制度化和规范化奠定了基础。我国审计实践的发展有力地推动着我国经济体制改革的健康发展,而经济体制改革的不断深化又极大地促进了我国审计实践的发展进程。实践是理论的源泉,我国现代审计实践的蓬勃发展,为现代审计理论研究提供了广泛的发展领域和丰富的养料。我国现代审计理论正是在这样的社会经济历史环境下开始了其历史发展的新时期。

## 二、我国现代审计理论发展的进程

如果把我国国家审计组织建立作为我国现代审计理论发展的起点的话,那么从1983年至今尚不足10年。就审计发展史而言,短短10年在历史长河中仅仅是一瞬间。但历史的发展并

非匀速运动，尤其是作为社会科学的审计理论，其发展很大程度上受到社会政治和经济发展进程的影响。我国10年来经济体制改革的迅速发展，推动了我国审计理论的发展进程。短短10余年间，我国审计理论研究的进展超过了近代和现代几十年甚至上百年的发展速度。这也许就是社会科学发展的突破，而这种历史发展的飞跃的动力则是社会经济的变革。回顾近10年我国现代审计理论发展的历史，我们可以看到我国现代审计理论的发展经历了从无到有的开创性历史进程。追溯其发展的进程，可以说是经历了审计理论准备和审计理论发展两个阶段。

#### （一）我国现代审计理论发展的准备阶段。

当我国审计实践在经济体制改革下开始复苏时，人们对于什么是审计大都不甚了解。认识过程中的惯性，使人们常常会把新事物与他们过去曾熟悉的事物相类比，由此产生了对审计基本概念认识上的混乱。于是如何认识审计，就成为我国现代审计理论研究的首要课题。摆在审计理论和实践工作者面前急需解决的问题是：如何从理论上阐明审计的涵义？审计同我国现有的各种经济监督方式的关系是什么？我国审计的基本性质是什么？我国审计的对象是什么？我国审计的基本职能是什么？等等。对这些问题的认识不仅是理论研究，更涉及审计实践的开展。审计理论在我国已中断多年，国内尚无现成的审计理论可资直接运用。为从理论上阐明这些审计理论的基本问题以指导我国审计实践的开展，我国审计理论和实践工作者开始了我国现代审计理论研究的准备。现代审计理论研究准备阶段是我国现代审计理论萌发的起点。在这一阶段，我国审计理论研究主要在于两个方面：

1. 积极引进国外现代审计理论和方法。我国审计制度恢复后，审计实践在全国各地普遍地展开，迫切需要现代审计理论的指导。改革开放打开了审计学国际交往的大门。国外现代审计理论与方法，为我国现代审计理论研究与发展提供了可资借鉴的基础。我国审计理论和实践工作者翻译了大量的国外现代审计文献。国家审计署在全国各地举办了各种国外现代审计理论与方法的讲座，邀请许多国家的审计专家来华讲学。国外现代审计理论与方法的引入，加速了我国现代审计理论研究的发展步伐，促进了我国现代审计理论的形成和发展。我国审计理论和实践工作者，在积极引入国外现代审计理论和方法的过程中立足于把国外审计理论与中国国情相结合，在吸收和学习国外现代审计理论的同时开始孕育我国现代审计理论的萌芽，为建设具有中国特色的现代审计理论作了充分的准备。

2. 探讨我国现代审计理论的基本概念。为适应我国审计实践飞速发展的需要，审计理论和实践工作者已不能满足单纯地引进国外现代审计理论和方法，开始着手探索适合中国国情的现代审计理论。在审计实践恢复之初，人们对什么是中国式审计，特别是对审计理论的基本概念的认识还很不一致，分歧较大。1983年至1988年间，中国审计学会为此先后召开了多次全国性的审计理论基本概念的学术研讨会，对审计定义、审计对象、审计职能、审计本质以及与此相关的一些现代审计理论的基本概念作了广泛而深入的研究。虽然这些理论研讨会并没有能就这些审计理论的基本概念得出统一的认识，但每一次都推动了人们对我国现代审计理论基本概念认识的深化。我国现代审计理论基本概念的探索，是我国现代审计理论研究迈出的第一步，为建立具有中国特色的审计理论体系奠定了扎实的基础。

#### （二）我国现代审计理论的发展阶段。

随着我国经济体制改革的不断深化，在审计理论发展的准备阶段的基础上，我国审计理论研究开始了其发展阶段。这一阶段标志着我国现代审计理论研究进入了一个历史发展的新

的起点,具体表现为审计理论研究重点的转移:

1. 审计理论研究由对个别的审计理论基本概念探讨转到建设具有中国特色的审计理论体系的研究。现代审计理论是一个科学的体系。在探讨个别的审计理论基本概念时,就概念而讨论概念是难以正确地把握其含义的,只有把审计理论基本概念放到审计理论体系中去认识,才能正确地理解这些概念的内涵和外延。建设具有中国特色的审计理论体系的研究,已成为我国现代审计理论研究的中心课题。近几年我国现代审计理论研究中已出现了一些具有独到之见的审计理论学术论文和专著。

2. 审计理论研究由一般审计理论的探讨转到应用性审计理论的研究。人们在实践中认识到审计是一门实践性很强的学科,审计理论研究不能仅仅满足于对审计理论基本概念的解释和说明,更需要加强对应用性审计理论的研究。我国审计实践的迅速发展,要求研究和建立适合我国国情的审计工作规范、审计制度和审计质量控制的标准。应用性审计理论的研究促进了我国审计工作规范和制度的建立。1988年,国务院颁布了《中华人民共和国审计条例》。1990年,国家审计署法规司制订了《中华人民共和国审计标准》(初稿)。同年,中国内部审计学会制订了《内部审计标准》(试行)。1990年中国审计学会确定了本年审计重点课题:审计工作经常化、制度化、规范化,审计质量控制,电算化审计等应用性审计理论的研究专题。我国审计工作开始逐步走上制度化、经常化和规范化的轨道。

3. 审计理论研究由纯审计理论的研究转到审计为经济体制改革服务的研究。我国审计理论研究的发展源于我国的审计实践,而我国经济体制改革的深化给我国的审计实践开展提供了广阔的领域。适应我国经济体制改革发展需要的新的审计实践的不断涌现,要求我国审计理论研究在建设具有中国特色的审计理论体系的同时注重对我国审计实践的总结。把新的审计实践上升为审计理论进而指导审计实践,并为我国经济体制改革服务,成为我国审计理论研究的热点。厂长(经理)经济责任审计、承包经营企业审计、企业集团审计、联营企业审计等一系列新的审计实践的理论研究,对发展我国审计实践、促进我国经济体制改革的深化具有积极的现实意义。

4. 审计理论研究由微观的企业单位审计研究转到中观和宏观的经济控制和经济效益审计的研究。我国以公有制为基础的有计划的商品经济不仅要求研究个别的企业单位审计,而且要求从国民经济整体上研究地区、行业以至整个国民经济的中观和宏观的经济控制和经济效益审计。我国审计在国民经济体系中的地位,决定了我国审计不能局限于个别的企业单位的审计,中观和宏观的经济控制和经济效益审计在我国更具有积极的意义。我国审计理论和实践工作者在探索企业单位的审计的同时,开始了对行业审计、基本建设项目审计、社会集团购买力审计和宏观经济效益审计的研究,并在行业和地区范围内广泛地开展了审计调查,为国家宏观经济决策服务。

纵观近10年我国现代审计理论发展的进程,我们不难看出我国现代审计理论发展的两个基本特征:我国现代审计理论发展的中心是建设具有中国特色的审计理论体系;我国现代审计理论发展的基点是为我国经济体制改革服务。这两个基本特征既是我国现代审计理论形成的基础,也是我国现代审计理论今后发展的方向。

### 三、我国现代审计理论发展的展望

我国现代审计理论的初步形成和发展,为我国审计实践的全面开展提供了有力的理论指

导，奠定了建设具有中国特色的审计理论体系的基石。在我国经济体制改革高速发展的今天，人们很难预料我国现代审计理论未来发展的进程，因为社会科学研究发展总是同社会政治经济发展的步伐相一致的，人们对未来的预言永远也不能代替实践的回答。但是，就现时我国现代审计理论研究的状况，展望我国现代审计理论的发展，我们可以发现未来我国审计理论研究将会具有以下趋势：

（一）具有中国特色的审计理论体系研究，仍是我国现代审计理论研究的中心课题。我国现代审计理论尚处于形成和发展阶段，完成这一阶段决非是一蹴而就的事。从国外现代审计理论形成和发展的过程看，一般都需几十年甚至上百年的时间。当然，我国现代审计理论体系的建立不需要步他国发展现代审计理论的老路，但我们必须意识到现代审计理论体系的建立是一项艰巨的历史重任，需要几代人的努力。

（二）国家审计的理论研究，将在我国现代审计理论研究中处于率先发展的地位。国家审计、社会审计和内部审计组织构成了现代审计组织体系。各国社会经济制度的不同，各种经济在社会经济中地位的不同，决定了国家审计、社会审计和内部审计在一个国家审计体系中的地位和结构的不同。西方资本主义私有经济为主导的社会经济结构，决定了西方审计体系中社会审计占主导地位，决定了社会审计理论在现代审计理论体系中处于率先发展的地位。我国社会主义公有制为基础的社会主义经济特征，决定了我国公有制占主导地位的经济结构，形成了我国以国家审计为主导的审计组织体系。我国审计体系的结构，决定了我国现代审计理论研究中国家审计理论将处于率先发展的地位。

（三）经济效益审计理论的研究将逐步由理论探讨向应用性探讨发展。经济效益审计是现代审计理论的重要组成部分，我国经济效益审计实践尚处于探索阶段。研究和发展我国经济效益审计是我国社会经济发展的迫切需要，也是我国审计由传统的财务审计向现代审计迈进的必由之路。国家审计署已将经济效益审计理论和实践的研究列为1992年国家审计科研的中心课题。在今后若干年中，随着我国经济效益审计实践的发展，我国经济效益审计理论研究将逐步由概念性的探讨向应用性和技术性的研究方向发展。

（四）宏观和中观的审计理论和方法将逐步由理论探讨向实施性研究发展。西方现代审计理论的一个重要特征是以微观审计为基础的，这一特征是由西方社会经济制度决定的。我国社会主义有计划的商品经济和公有制为基础的社会经济结构，要求我国审计理论研究不仅应注重个别的企业单位的审计，还应注重中观和宏观的经济控制和经济效益的审计。我国的经济特征决定了在我国开展中观和宏观审计的可能性和必要性。在经济体制改革蓬勃发展的今天，开展中观和宏观的审计对于促进和保证我国经济体制改革的顺利开展更具有迫切性和现实的意义。

（五）电算化审计理论的研究将成为我国现代审计理论研究的一个重要方面。电算化审计的理论和实践，已成为现代审计理论和实践的重要组成部分。近年来电子计算机在我国一些大中型企业中已开始运用，但其发展的步伐远远地落后于国外的企业和国内的一些“三资”企业。电算化审计在企业管理中的应用是历史发展趋势，应用的范围将越来越广泛，而我国现代审计理论中电算化审计理论尚是空白。因此，研究和发展我国电算化审计的理论和方法，必将成为我国现代审计理论发展的一个重要方面。