

论新时代中国审计学的范式转换与理论创新

王会金,孟金卓

(南京审计大学 国家审计学院,江苏 南京 211815)

[摘要]中国审计学正处于旧范式显露不足、新范式尚未确立的科学革命阶段。转换问题意识、研究路径、价值标准的诉求已经较为明确,但是基础理论创新有所不足。本文尝试以“经济秩序”为审计学基础理论的逻辑起点,提出审计学基础理论体系的简明框架,并结合中国情境对六个方面的基本范畴提出理论创新的若干设想,以期为中国审计学自主知识体系构建提供不同的框架与思路。

[关键词]中国审计学自主知识体系;范式转换;理论创新;经济秩序;审计学基础理论体系;学科发展

[中图分类号]F239.44 **[文献标志码]**A **[文章编号]**1004-4833(2026)02-0010-10

一、引言

习近平总书记深刻指出“坚持和发展中国特色社会主义必须高度重视哲学社会科学……不同学科有自己的知识体系和研究方法……每个学科都要构建成体系的学科理论和概念”^[1]。推进中国审计学的体系化学理化,构建中国审计学自主知识体系,不仅是审计学作为哲学社会科学有机组成部分的时代使命,还是中国审计学界推动学科建制跃迁与文明对话交流的现实需要。相比中国审计实践和审计制度的创新与发展,中国审计理论的探索深度与广度还有所欠缺。在“用发展着的理论指导发展着的实践”^[1]方面,审计理论创新活力有所不足、质量不高、贡献不够突出的问题不容忽视。尤其是进入新时代之后,这一问题愈发突出,亟待解决。

加快构建中国特色哲学社会科学,归根结底是建构中国自主的知识体系^[2]。近年来出现了一批研究成果,显示出中国审计学界对于前述问题的积极回应。此类研究大致分为两类:第一类主要是从“面”上提出了建构的目标、价值、思路、方法并取得了总体一致的共识^[3-6],但在知识体系构成方面仍然存在一些差异。有的从基础理论、核心领域、特色方向等学科知识架构出发构筑知识体系^[7],有的基于学科体系、学术体系、话语体系等知识呈现方式来解析自主知识的构成^[8-9]。相比之下,前者更契合知识体系的层次结构与载体建设需要,后者更偏向于知识管理与科研组织的逻辑和方法。第二类主要从“点”上凝练具体的自主知识,如近代审计历史^[10]、审计监督思想^[11]、经济体检作用^[12]、经济责任审计业务^[13]、审计整改制度^[14]等,在挖掘本土知识、打造标识概念、彰显中国特色等方面作出了积极贡献。

然而,前述研究重点聚焦审计知识及其架构,并没有深入探讨审计学自主知识背后的理论基础变迁或逻辑前提变化。从《研究生教育学科专业目录管理办法》等学科制度所凝聚的共识来看,一门成熟的学问或者一个独立的学科必须形成相对独立且自成体系的理论、知识基础和研究方法,并且在具体研究领域及细分方向上与其他学科之间形成较为明确的界限。从《交叉学科设置与管理办法(试行)》等文件所体现的学科发展导向来看,一个不甚成熟但具有较为广阔前景的学科至少也应当表现出具有形成相对独立的理论、知识和方法体系的发展潜力。对于发展中的中国审计学而言,前述研究并没有深入地探讨其基础理论,极少数专门探讨审计研究方法论的成果也主要强调借鉴经济学方法来研究审计问题^[15-16],这使得中国审计学在学科建制、学术成长、话语沟通等方面较为受限,距离“中国自主”的发展目标还有一定差距。中国审计学必须关照中国审计发展中的理论与实践问题,努力提出原创性的基础理论,破解自身发展中面临的“卡脖子”问题。

[收稿日期]2024-10-31

[基金项目]国家社会科学基金重大项目(21&ZD027);江苏高校哲学社会科学研究重大项目(2024SJZD130)

[作者简介]王会金(1962—),男,浙江东阳人,南京审计大学国家审计学院教授,博士生导师,从事审计理论与实务研究;孟金卓(1984—),男,浙江诸暨人,南京审计大学国家审计学院副教授,博士,从事审计理论与实务研究,通信作者,E-mail:naumjz@nau.edu.cn。

同时,我们也要看到,随着中国特色社会主义审计理论研究的兴起以及对中国审计实践经验的不断提炼升华,本土化的审计理论、概念、话语、方法日益丰富,为构建中国审计学自主知识体系打下了坚实的基础。针对上述现象以及构建自主知识体系的现实需要,本文借用托马斯·库恩提出的“范式”(paradigm)概念及科学发展史中呈现的“范式转换”(paradigm shift)模式,回顾了中国审计学的发展历程并解释了范式转换的背景与诉求,指出了中国审计学面临的创新挑战与未来的重点创新领域,并提出了基础理论创新的具体设想。本文潜在的创新与贡献包括以下两方面:一是运用范式理论重新审视了改革开放以来中国审计学的发展与变迁,阐释并强化了中国审计学理论觉醒与自主发展的内在逻辑;二是反思了当前审计学主流理论体系存在的不足,尝试为中国审计学自主知识体系构建提供另一种逻辑框架,并为中国审计学的自主发展提供实践指引。

二、范式视域下的新中国审计学发展演进

(一) 范式理论的引入

作为学术概念的“范式”一词最早出现于库恩的名著《科学革命的结构》。库恩发现,一些重要的自然科学成就曾在一定历史时期里为后世的数代科研人员界定了某个研究领域的合理问题和方法。那些足够空前且足够开放的科学成就被库恩定义为“范式”,它既能凝聚学术共同体在相同的规则 and 标准下从事科学研究,又留待各种问题由研究者们去共同解决^[17]。库恩在《科学革命的结构》中指出“范式”应当包括一些关键的要素:一是学术共同体所共有的理想信念、价值观念、世界观及方法论;二是得到广泛接受的基本理论与重大科学成就;三是为具体科研活动提供模型的“范例”(exemplars)。在国内研究语境下,范式通常被认为是学术共同体在提出、研究并解决科学问题时所运用的一套相对完备的专业概念、理论假设、价值取向、方法模型及验证规则。

库恩认为科学发展历史呈现出以范式为核心的周期性转换(或曰“革命”)过程,大致可以用“前科学→常规科学→危机→革命→新常规科学”的循环予以表述(详见表1)。其中,本文所关注的范式转换主要出现在危机阶段与革命阶段。在危机阶段,常规科学下的学术范式无法通过边际上的改良来解释诸多的反常现象,这不仅激发了学科内部的逻辑矛盾,还引发了其他学科或社会需求对现有范式的严重质疑。部分群体尝试补充修复范式,部分群体尝试寻求替代方案,学科发展进入不稳定状态。随着危机的深化,逐渐出现竞争性的新概念、新理论与新方法,并使得原有的学术共同体出现分裂。范式革命指旧范式被彻底颠覆,新范式取得支配地位的科学变革。发生范式革命通常需要同时满足几个基本条件:一是新范式能解释旧范式无法解决的反常现象;二是新范式具有更强的推演及预测能力;三是学术共同体主动转向或在跨界研究者的冲击下重组。范式革命成功之后,新范式在基本概念、方法论和世界观等方面替代旧范式,在研究工具、评价标准和问题领域方面出现重大创新,并在竞争中形成新的学术权威和知识生产体系。范式革命成功的标志通常是原创性理论、系统性知识与先进性方法的创生,由此凝聚新的学术共同体并构建新的学术训练体系。这一过程并非必然发生,某些危机可能通过范式修补得以解决,但重大的科学进步往往需要通过范式层面的革命才得以推进。

表1 范式理论中的科学发展阶段解析

阶段	内在因素 (理论、知识、方法层面)	外部表现 (学术共同体与科学实践层面)
前科学阶段	无统一的内核理论,多假说竞争;研究方法混乱,外部借鉴为主;价值判断标准模糊	学派林立,聚焦“基本问题”激烈争论;研究成果碎片化;无明确科学共同体(如期刊、学会等)
常规科学阶段	提出核心假说与公认定律;具有标准化的方法与工具;明确值得研究的“合理”问题与验证理论的有效证据	专注范式内“解谜”,但不质疑范式本身;成果稳定累积并持续生成系统性知识;达成高度共识及统一的科研训练模式
危机阶段	反常现象无法通过调整辅助假设进行解释;原有方法论失效;价值规范动摇	“解谜”失败现象增多,开始质疑原有范式;共同体逐渐分裂,分化出新的学派;出现少量新思想(假说)萌芽
科学革命阶段	确立新的内核理论,能够解释反常并预测新现象;在概念、方法、标准、世界观方面出现了无法用中立第三方来调和的重大差异	共同体内部剧烈博弈,新旧范式激烈论战;新范式通过“说服”与“代际更替”获胜;原来的科学认知被颠覆
新常规科学阶段	新范式完全确立,形成统一的理论、方法与规范;旧范式被抛弃或被限定在一定的适用范围之内	开始在新范式内“解谜”;学术成果重新累积并形成新的共同体;少量新反常开始萌芽,为下一轮危机伏笔

总的来看,范式理论揭示了科学发展的历史复杂性,强调科学突破的核心是颠覆式的认知革命而不是线性的知识累积。该理论革新了科学哲学与科学史研究的方法论,打开了科学活动观测的新窗口,提供了科研人员自我审视的新工具,成为科学研究与科学教育的重要思想基础。范式理论虽源于对自然科学历史的考察,但其核心逻辑具有极强的跨学科适用性,成为分析各类学科与专业领域变革的通用工具。后文在分析中国审计学的

发展演变历程及探讨新时代审计学理论创新问题时引入范式理论,既可以体现出审计研究视角的创新,也不乏分析工具的适用性。

(二)新中国审计学的发展历程解析

中国审计在20世纪80年代的制度构建与知识体系构造毫无疑问地吸收了大量的西方智慧。20世纪80年代至90年代初期,中国审计学界完成了诸多研究成果,编制了诸多专业教材,总体上搭建了中国审计学专业知识谱系的基础框架并填充了不少内容真空。可以说,新中国审计学的“前科学阶段”非常短暂,通过引入西方审计学的理论、知识与方法快速地进入了“常规科学阶段”。典型标志就是1984年中国审计学会的成立及1985年《审计研究》学术期刊的创办,审计学术共同体正式形成。从中国审计学会第一届、第二届理事会成员的构成来看,不少会计学专家深度参与了审计理论与学科建设^①。这主要是因为国内高校在审计制度恢复之初并未设有审计学专业,审计科学研究与人才培养总体乏力^[18]。因此,不少会计学专业师资参与到审计科学研究与人才培养工作上来,在审计理论探索、教材编制及知识体系建构的过程中融合了诸多注册会计师审计概念、理论与方法。这一阶段的审计研究以基础理论为重点,以规范研究为主要方法,尝试参照西方学者提出的理论与观点来搭建中国审计学的基础理论框架,同时也结合中国情境探索符合实践需要的应用理论。

20世纪90年代初期至21世纪初期,中国审计学进入了“危机阶段”。中国审计学界早已认识到无法依赖西方理论来开展研究或者指导实践,诸如加强党对审计工作的领导、实施经济责任审计之类的审计实践从未在西方出现过,自然也无法在西方审计学理论中找到正确答案或者合理解释。随着“建设有中国特色社会主义的理论”不断发展成熟并在党的十四大被确立为党的指导思想,建立一套契合国体政体、实践需要及社会主义市场经济体制的审计理论体系成为中国审计学界的共识。马克思主义基本原理及其中国化成果为审计理论研究提供了思想指引与理论资源,围绕审计本质、审计功能、审计体制等重大问题的学术观点不断涌现、交汇与碰撞,发展形成了中国特色社会主义审计理论的基础框架、基本观点与本土话语。在这一阶段,逐渐形成了规范研究与实证研究相结合的研究方法体系,后者主要应用于注册会计师审计研究。

21世纪初期至今,审计治理理念日益深化,尤其是以国家审计与国家治理为主题的理论成果取得了重大突破,国家审计在国家治理中的重要地位与突出作用得到广泛认同。一是以最高审计机关国际组织(INTOSAI)发布的《北京宣言》为重要标志,由中国倡导的国家审计治理理念成为世界各国最高审计机关的广泛共识,促进良治成为世界各国最高审计机关的共同目标。二是以习近平总书记关于审计工作的重要论述与重要指示批示精神为标志,中国共产党审计思想实现了新的发展与飞跃,标志着中国特色社会主义的规律性认识进一步深化。三是以留学生培养与外国审计官员培训为重要标志,中国审计的知识体系与先进经验得到广泛认可与传播,推动审计教育实现了从“引进来”到“走出去”的跨越式发展^[18]。这一时期可视为中国审计学的“科学革命阶段”,涌现出本土特色鲜明的标识性概念与原创性理论,中西方审计学的分野已经十分明显。

从范式理论来看,中国审计学在四十余年的发展历程中完成了“大半个”范式转换的循环,但是新范式尚未完全确立。上述发展轨迹背后呈现出中国审计学从“引进与试用”到“反思与对话”,并最终迈向“建构与引领”的模式演进(详见表2)。第一阶段主要是系统性地引入、翻译和学习西方审计学的知识体系、理论框架和研究方法,通过直接套用西方概念和模型来认识中国审计现象。此时,中国经验被视为验证西方理论普适性的“案例”或“注脚”。所出现的不符情况常被归因于中国审计发展的“不成熟”或“例外”,并经由各类学术研究进行说明、指正或批评。也正因如此,即便审计实践以及应用理论研究中出现一些中国特色的概念与方法,也并未动摇基础理论的根基。到了第二阶段,学者们在应用西方审计理论解释中国审计现象时遭遇巨大张力,开始进行批判性反思,主体意识逐渐觉醒。随着大量本土化研究成果的涌现,尤其是中国特色社会主义审计理论体系初步成型,西方审计理论不再被认为是绝对真理,其理论局限性和文化特殊性也逐渐为人所知。在当下所处的第三阶段,中国审计学界的工作重心从“反思西方”转向“建构自我”,致力于形成源自中国、具有全球意义的自主知识体系。中国也从审计知识的“输入方”转向“输出方”,积极为解决全球审计领域的共同问题提供方案。

^①这种现象在第三届理事会(1993.9—1999.10)与第四届理事会(1999.11—2004.12)仍然较为明显,但已有弱化之趋势。本文对新中国审计学发展的主要阶段划分也部分地考虑了这种现象。

表2 新中国审计学发展的主要阶段与核心特征

维度	第一阶段:引进与试用 (学徒期)	第二阶段:反思与对话 (觉醒期)	第三阶段:建构与引领 (主体期)
时间跨度	20世纪80年代至90年代初期	20世纪90年代初期至21世纪初期	21世纪初期至今
核心特征	单向输入与预设权威	双向互动与批判觉醒	主体性建构与范式创新
中西方知识关系	学生 vs. 老师(单向接受为主)	对话者 vs. 对话者(转向平等批判)	主体 vs. 世界(加快主动输出)
理论角色	西方理论是普适规律,中国实践是检验案例	西方理论是对话他者,中国经验是反思基础	西方理论是参照对象,中国实践是原创根基
学术问题主要来源	西方知识体系与学术议程	西方理论与中国现实的张力	中国自身发展与全球性议题
关键行动	翻译、学习、应用、转化	检验、修正、本土化、提炼概念	原创、建构、设置议程、方案提供
代表性成果	受托经济责任理论、经济效益审计理论……	中国特色社会主义审计理论体系的雏形	国家治理理论、经济体检理论、自我革命理论……
发展目标	与西方(国际)接轨	获取平等对话权	建构自主知识体系,贡献中国智慧

上述过程并非完全线性,不同阶段有所重叠,但整体上呈现出较为清晰的演进逻辑。它不仅体现出中国审计学的主体性觉醒和确立,还展现审计知识体系本身的转变。需要特别强调的是,库恩在研究自然科学发展历史时提出了新旧范式之间的“不可公度性”(或曰“不可通约性”),但是学术共同体在面对复杂的社会科学问题时通常难以形成一致意见,研究方法上缺乏具有规范性的范例,所以不同社会科学范式之间的竞争并不会必然地导致某一种范式的覆灭或消亡^[19]。因此,中国审计学范式的确立或变革主要来源并服务于自身发展的需要,并不受制于西方审计学的范式框架,也无意于抑制西方审计学的范式进化。中西方审计学范式可以进行平等对话和交流互鉴,共同促进自身发展并服务现实需要。

三、中国审计学范式转换的时代呼唤

(一)新时代中国审计学范式转换的核心诉求

新时代,我国对审计职能的定位跳出了技术窠臼,战略性地将其提升至“党和国家监督体系的重要组成部分”与“推动国家治理体系和治理能力现代化的重要力量”的全新高度,要求“更好发挥审计在推进党的自我革命中的独特作用”^[20]。审计要“当好党之利器、国之利器”^[20],审计主体不可能是游离于经济或政治结构之外的中立角色,而是必须成为深度嵌入国家治理体系的重要制度安排,积极融入政治结构与治理活动。在基于法治的政党与国家相互嵌入、以政党为中心的国家治理新模式下^[21],审计的政治属性与政治功能进一步彰显,组建中央审计委员会以及《中华人民共和国审计法》新增“坚持中国共产党对审计工作的领导,构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系”的条文均为明证。在注册会计师审计领域,也成立了全国行业党委并组建行业各级党组织,政治能力也被摆在注册会计师行业人才胜任能力的首要位置^①。

面对审计实践的变革与传统理论范式的失灵,中国审计学界快速且主动地推进科学革命。中国审计学范式转换的目的是打破“西方中心论”的认知以及西方知识体系对中国实践的桎梏^[22],走好中国审计学的自主发展之路。尤其是党的十八大以来,中国审计制度发生巨大变革,审计实践取得重大成就,彰显出党的创新理论的真理力量,要求我们必须总结好、运用好党关于新时代审计工作的理论成果和实践成果,做到长期坚持并不断丰富发展^[20]。中国审计学的主体性觉醒已然发生,世界观与价值观的转型总体上已经完成,作为精神工具的中国审计学范式基本确立。中国审计学界正在以自主知识体系建构为抓手,努力重构审计知识生产、评价和运用的根本逻辑。这既是中国审计学推进科学革命的必由之路,也是消解西方文化霸权的内在需要^[23]。

在范式转换的过程中,以下几点已经形成基本共识:一是推动问题意识的转换。在传统范式下,审计研究的问题往往来源于西方学术期刊的热点和理论前沿,审计研究是为了与西方接轨,回答西方审计学界提出的问题或者印证西方审计学界提出的理论。在新范式下,审计研究的问题应当根植于中国审计的历史经验、优良传统与现实挑战,致力于解决中国审计发展中的真实问题。这就要求中国审计学研究更加强调问题意识、本土意识、根脉意识、方法意识和导向意识的觉醒与统一^[24],并且以更加求真务实的态度来认识和推动解决中国审计问题。二是探索研究路径的转换。在传统范式下,审计研究通常直接运用西方审计学的概念、理论框架、模型和测量工具来解释中国审计现象。在新范式下,审计研究坚持“开门搞研究”^[1],主动辨别西方审计理论知识的有效

①参见财政部党组印发的《关于充分发挥党建优势 防范执业风险 提升审计质量的意见(试行)》及中国注册会计师协会制定的《中国注册会计师行业人才胜任能力指南》等文件。

性和应用边界,并从中国审计实践和传统文化中提炼新的概念、范畴和解释框架,实现自主知识的术语革命并据此形成新的原创理论^[25]。我们也积极为解决世界性的审计问题贡献独特的中国智慧与中国方案,提供一种不同于西方模式的思路 and 选择,在不断被检验、被改进的过程中持续丰富和完善中国自主的知识体系^[26]。三是实现价值标准的转换。在传统范式下,评价审计知识价值的标准是单一的,主要体现为能否在西方主导的期刊上发表、能否得到西方学界的引用和认可。哲学社会科学研究人员唯《社会科学引文索引》(SSCI)马首是瞻的现象,既扩大了普遍性与特殊性的对立,也造成了世界性与本土性的背离^[27]。在新范式下,审计知识的价值首先应当体现在它是否有效地解释和解决了中国审计问题,是否增进了社会福祉,是否推动了文明发展,“以我为主、为我所用、利我为优”的价值判断原则已经确立。

(二)新时代中国审计学公认范例的生成难题

与精神层面相对顺利的范式转型相比,工具层面的范式转型还面临艰巨的任务。也就是说,中国审计学依旧缺乏广泛接受的基础理论与重大成就,难以提供审计科研活动的公认范例。就基础理论的内涵来看,核心概念体系已经确立,基本假设与公理也总体成型,但是内在的逻辑结构并未达成共识,核心理论命题与模型也存在争议。究其根源,本文认为关键在于审计学理论的起点与原点尚未统一。审计理论是在其他学科的理论基础上推演、分化、移植而形成的,审计科学与其他学科交叉结合后生成审计理论的逻辑起点^[28],审计理论原点是审计理论研究原本应该着眼的问题或者范畴^[29]。理论起点是我们提出理论假说、构建理论体系时面临的最基本问题,同时关系到理论受众对于理论的认同程度与接受程度^[30]。莫茨和夏拉夫率先提出以抽象科学的核心(即哲学基础)作为审计理论体系研究的起点,并据此提出八项审计假设和五个基本审计概念^[31]。其他国外审计学者多以审计假设、审计目标、“审计本质+审计目标”为起点来构建审计理论体系,国内学者还尝试从审计环境、审计对象、审计本质、审计关系等单一起点以及“审计环境+审计本质”“审计本质+审计目的”“审计环境+审计目标”“审计目标+审计假设”“审计本质+审计假设”“审计本质+审计目标+审计假设”等多元起点来构建审计理论体系^[32]。然而,有关审计理论起点的学术观点碰撞并没有形成共识,提出的理论框架各不相同,涉及的理论要素多达29种^[32]。审计学界逐渐放弃了这一方向的努力,“很多基础理论没有研究清楚,就不研究了”^[33],转而对审计学理论的核心概念进行界定,并据此构建一个理论要素相对有限且各要素之间不存在完整逻辑顺序的基础理论体系^[34]。然而,审计学者依旧不得不回答“审计因何而生”“审计是为何物”等问题,仍需要进一步探寻审计学的理论起点与理论原点。

早期的学者将经济学理论中的委托代理关系作为理论起点,将“受托经济责任”作为审计理论原点。但是,这样的做法也存在一定的缺陷:一方面,受托经济责任与审计之间不存在充分或必要的条件关系。经济社会生活中普遍存在委托代理关系,但是代理问题未必严重到需要实质性介入的程度,审计也不是解决代理问题的唯一方式。反过来看,在现代审计的理论与实践框架下,审计鉴证活动所服务的“第三方”得到了很大范围的扩展,与审计对象之间未必存在严格意义上的委托代理关系。审计可以是契约关系生成之前用来抑制逆向选择现象的一种行为策略,接受(高质量)审计成为释放有利信号的一种市场行为,审计需求的信息理论对此类情景进行了补充解释。另一方面,受托经济责任理论对于国家审计、内部审计缺乏足够的解释力。受托公共经济责任不能很好地解释在漫长历史跨度与多样社会形态下国家审计的演进历程,也不能很好地说明中国特色社会主义国家审计的本质、职能、作用等问题^[35]。对于特定微观组织或行业系统而言,其内部可能存在复杂的管理层级或委托代理链条。在分权与授权的制度设计下,受托责任更多的是行政性的而非经济性的,但是审计活动依旧是存在的。二十一世纪以来,越来越多的审计学者将政治学、公共管理学等学科中较为常见的权力异化理论作为审计理论起点,将“国家治理”作为审计理论原点。然而,国家治理理论的解释范围也较为有限,“国家”概念的外延无法触及市场、微观组织或行业系统,针对公权力的监督逻辑无法清晰地解释注册会计师审计与内部审计现象。“治理”概念的意蕴与“集权”“统治”等概念之间也存在很大的偏差,审计的历史显然要早于治理的历史,这就导致理论逻辑的起点与实践历史的起点无法统一。

就审计学基础理论的外延来看,审计学理论体系所能解释、指导和覆盖的研究领域、经验现象和具体问题较为狭窄,且愈发呈现割裂之势。一是中国审计学在起步阶段以注册会计师审计理论作为构筑理论体系的主导,在很长时间内形成了“审计学即注册会计师审计学”的认知误区和研究传统,研究视角与工具方法主要面向微观经济组织及其市场行为。不少学术研究将审计问题与会计问题一并研究,把审计活动视为会计活动的延

伸^[6,36],审计学在学科建制上也长期作为会计学的下属学科或研究方向。二是国家审计研究力量持续壮大,国家审计研究所运用的理论依据、话语体系及研究方法 with 注册会计师审计研究之间存在很大的差异。国家审计的研究视角与工具方法主要面向宏观层面的国家治理,也部分地关注微观层面的组织治理。在此过程中,强调“以国家审计为主导”的呼声日益壮大,如有专家提出审计的定义“应该以国家审计为基础,不一定要兼顾民间审计和内部审计的特点”^[37],这也不免让人担忧今后会出现“审计学即国家审计学”的另一种错误认知。三是内部审计在前述思潮的碰撞中裹挟向前,其理论构建往往依附于委托代理、风险管理、组织治理等框架,尚未形成专属的核心概念与理论体系。实践中的内部审计职能边界不断泛化,导致理论研究焦点的发散,缺乏一个逻辑紧密的整合性框架。长期以来,内部审计学术共同体力量薄弱,行业协会承担了专业学会的职能,相关学术成果也缺乏足够的特色与影响力。上述现象再次印证了前文提出的中国审计学范式转换“痛点”,找到一个具有科学性与说服力的逻辑起点已经成为解决范式危机、夺取科学革命胜利、确立新范式的关键所在。

四、对于新时代审计学基础理论创新的探讨

(一) 审计学基础理论体系改良的尝试

逻辑起点是理论体系中最简单、最直接存在、最具解释力与适应性的概念,是理论体系得以建立、展开和丰富的最初规定^[38]。鉴于“受托经济责任”概念存在的缺陷与争议,本文尝试将“经济秩序”概念作为审计学基础理论体系的逻辑起点,主要出于以下4点理由。

一是“经济秩序”的概念足够简单与直接。经济秩序是经济生活中一种明确的控制和配置的权力^[39],在不同的时空条件下广泛存在。任何复杂的经济组织或经济体系都需要一种可信的经济秩序,这种秩序依赖于对经济信息及相关行为的普遍信任。为此,需要一套独立且专业的验证机制,审计就是这种验证机制的制度化形态。以受托经济责任理论来阐释审计需求或审计本质时,其背后都隐含着审计活动的委托方或授权方对于维护经济秩序的诉求以及审计主体为了维护经济秩序而开展的活动。容易忽视的是,信息不对称还会产生“劣币驱逐良币”现象,导致价格机制失效、市场效率降低,可能带来市场崩溃或需要政府干预来恢复市场秩序。从这个角度来说,为了顺利达成契约而在市场中自发形成的审计需求也是市场主体主动维护市场秩序的一种手段,为了加强市场监管所带来的强制性审计需求则是国家在宏观层面维护经济秩序的表现。国家审计、注册会计师审计、内部审计可以理解为在不同场域维护经济秩序的具体形式。因此,“经济秩序”可以建立从社会需求到学科功能的最短解释路径,避免了从其他相关概念(如契约、责任、信息等)出发所需的额外推导环节。同时,“经济秩序”概念也不宜进一步分割,如果将其还原为“经济活动”,那就成了经济学应当研究的问题。

二是“经济秩序”的概念划定了审计学理论体系的边界。一方面,将“经济秩序”作为理论起点,能够逻辑一贯地推导出审计学的整个核心理论架构和实践范畴。诸如审计独立性、审计准则、审计职业道德、审计证据、审计职业判断等基础概念都能从“经济秩序”中衍生出来,审计本质、审计假设、审计目标、审计环境、审计功能等基础理论要素的内涵和外延都是“经济秩序”概念的直接延伸,而审计组织、审计规范、审计程序、审计方法等应用理论要素的内涵和外延都脱离不了维护“经济秩序”的制度或实践。另一方面,“经济秩序”概念能够将审计学与其他相关学科进行区分。经济秩序确实是经济学、法学等学科高度关注的领域,但是不同学科之间的边界划分还应当考虑它们观察现象的视角以及着力解决的独特问题。经济学主要研究经济秩序的规律与机制,法学主要研究经济秩序的规则与保护,而审计学主要研究经济秩序的可信性与正当性。因此,审计学关注的是需要通过独立验证来维系的那部分经济秩序。任何现象、行为或规则,只要其核心是为了通过独立验证来维系经济秩序,就落入审计学理论的边界之内。

三是“经济秩序”可以实现审计学理论研究起点和终点的统一。作为起点,“经济秩序”回答了审计存在的根本理由,审计的社会需求来自维护经济秩序的现实需要。从起点出发,审计学中的诸多概念都可以被看作是服务于这个根本目的的具体手段。比如,之所以强调独立性,是为了确保审计结论得到信任,审计验证的结果才能成为经济秩序得以良好运行的基石。再如,之所以强调准则,是因为它在专业层面确保了审计工作质量可靠、标准统一,使得审计成果具有公共产品的价值。作为终点,“经济秩序”是衡量审计实践的最终价值。尽管不同的审计主体或审计项目所发挥作用的领域、层次或者外在表现有所差异,但我们对审计工作价值的价值判断最终会落到经济秩序是否得到维护和改善这一点上,这也是我们开展审计理论研究的出发点与落脚点。

四是“经济秩序”可以实现审计学理论逻辑起点与审计实践历史起点的统一。理论逻辑展开的顺序应当反映历史发展的主要线索,维护经济秩序可以被理解为审计实践在历史中一以贯之的独特功能。此处的“统一”并非指“经济秩序”这个概念与历史上每一个具体审计事件相对应,而是指它作为一个理论分析框架,能够极具解释力地捕捉审计实践的历史样态与内在需要。中外审计的历史起源都可以追溯到奴隶制社会,城邦或王国都需要维护经济秩序,国家审计是实现这一目的的工具之一。时至今日,党和国家依旧将“维护经济秩序”作为评价国家审计功效的重要维度,其重要程度仅次于“促进党中央令行禁止”,而“严肃财经纪律”与“深化反腐治乱”等维度都是“维护经济秩序”的延展与表现^[20]。类似地,注册会计师审计的出现主要是为了维护市场经济秩序,内部审计的出现主要是为了维护组织内部的经济秩序。作为理论逻辑与历史实践的统一基点,“经济秩序”能够为审计学提供一个“通古今之变”的解释框架。这个框架不仅没有忽视历史的复杂性,反而为我们理解这种复杂性提供了一条清晰的脉络和一个能够贯通历史分析、理论建构与当代实践的有力分析工具。

在明确逻辑起点的基础上,逻辑推演的关键是界定“审计”这一核心概念的内涵和外延。西方主要用“目的-过程观”来界定审计概念,认为审计是通过收集和评估证据来查明认定与标准之间的一致程度并将结果传递给第三方的过程。中国注册会计师协会对财务报表审计的界定也采用了这种思路。中国审计学会及不少国内教材中主要用“关系-目标(目的)观”来界定审计概念,提出审计是对财政财务收支及有关经济活动的真实、合法、效益情况进行的审查活动。在一些冗长的定义中,还将审计主体、审计客体、审计依据、审计目标、审计报告和审计特征等诸多元素囊括其中。本文认为,这些差异的成因主要是没有依据逻辑起点来界定审计的内涵与外延,因此本文对“审计”作出如下界定:审计是维护经济秩序的专门手段。专门化程度主要由审计组织架构与人力资源决定。专门化程度高的时候,审计由专设机构来实施且审计人员的职业化程度也高;专门化程度低的时候,可能不设置独立机构且审计人员的职业化程度也低。

从外延来看,经济秩序的多重层次也涵盖了审计实践以及审计学理论体系涉及的范围。其一,内部审计主要维护微观组织层面的经济秩序,内部审计理论主要研究审计维护微观组织内部经济秩序的现象与活动。其二,注册会计师审计主要维护市场层面的经济秩序,注册会计师审计理论主要研究审计维护市场经济秩序的现象与活动。其三,国家审计主要维护国家层面的经济秩序,国家审计理论主要研究审计维护国家经济秩序的现象与活动。此外,维护国际经济秩序是各个国家与诸多跨国家组织的共同诉求,从国际公共产品供给与管辖规则来看,审计实践主要通过以下两种方式展开:一是由各个国家履行相应的国际义务,通过各国最高审计机关之间的协作,对跨国家组织的财务收支及经济活动开展审计;二是跨国家组织通过内部审计机构或聘请会计师事务所对其财务报表及相关经济活动开展审计。对此,可以从内部审计、注册会计师审计、国家审计等多个层面开展理论研究,也可以专门从国际审计的维度开展交叉研究^[7]。

参考既有的理论体系基本范畴分类方法^[38],审计学基础理论体系的基本范畴包括本体论、主体论、客体论、观念论、实践论和价值论等(见图1)。本体论范畴是关于审计学理论体系本质的问题,它决定了审计学基础理论要研究审计规律并且要解答审计本质是什么的问题;主体论范畴是关于审计制度、审计组织和审计职业的问题,主要关注审计体制、审计主体类型、审计主体特征等主题;客体论范畴是审计主体作用对象的问题,主要关注审计对象类型、审计对象行为、审计内容等主题;观念论范畴是关于审计思想的问题,主要关注审计文化、审计精神、审计理念等主题;实践论范畴是关于审计主体与审计客体发生作用的问题,主要关注审计运行程序、审计业务形态、审计工作模式、审计协同治理等主题;价值论范畴是关于审计存在意义的问题,主要关注审计期望、审计功能、审计绩效等主题。

(二) 审计学基础理论创新的深化方向

在本体论维度,要重点根据中国情境下的“经济秩序”内涵对审计本质进行解释。在西方主流理论中,经济

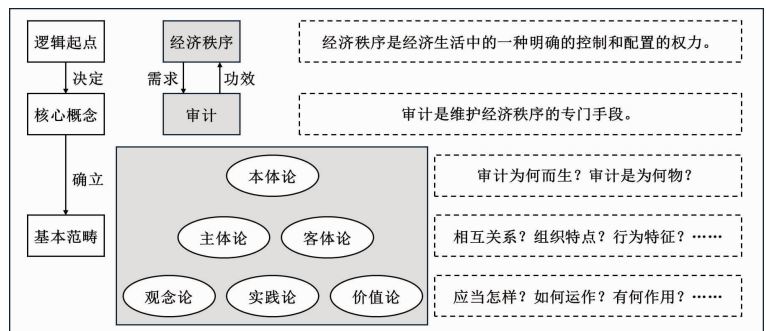


图1 审计学基础理论体系的简明框架

秩序是自发生成的个体秩序,要服务于个人权利、自由和效用的最大化。市场被视为资源配置活动中最为有效的核心机制,政府的作用被严格限定为保护产权、维护契约、提供公共产品、纠正市场失灵。在中国,经济秩序是自觉建构的整体秩序,要服务于民族复兴、国家稳定和社会长治久安等宏大目标。市场是服务于经济发展战略的有力工具和重要手段,政府在完善经济体制、规划经济发展、实施产业政策等领域发挥积极作用。经济秩序观的差异体现出不同的文明在其发展过程中逐渐形成的经济规律认识、经济治理智慧与经济制度依赖,这也是西方审计学范式在中国遭遇危机的重要成因。党的十九届三中全会将审计机关归入宏观管理部门,新审计法拓展了审计机关的部分职责,是党的主张与国家意志在维护经济秩序方面对审计提出的新要求。中国审计本体论创新的核心在于将审计从一种服务于资本和契约的技术性监督工具,重构为服务于国家利益和整体经济秩序的战略治理工具。它在逻辑起点上改变了审计本质的内涵,可以为世界贡献关于审计本质的另一种注解,同时能够引发审计学其他范畴的认知变革。

在主体论维度,要重点根据中国审计制度对审计主体特征及行为逻辑进行解释。其一,国家审计的制度权威性由党中央和全国人大共同赋予,中央审计委员会的组建充分表明国家审计不是单纯的行政权力,更是一项重要的政治权力。对于国家审计的认识,审计理论研究要突破“行政型审计”的概念桎梏,重点研究党领导审计的内在规律性,彰显审计的政治属性。其二,中央审计委员会指出构建集中统一、全面覆盖、权威高效的审计监督体系是做好新时代新征程审计工作的总体要求之一^[18],调动内部审计和注册会计师审计的力量是增强审计监督体系内部合力的现实需要。对于审计监督体系的认识,审计理论研究中不能机械地从“主导-从属”关系或“政府-市场”二元结构来解释不同主体的定位或地位,而是要引入系统理论来阐释国家治理现代化目标下的审计力量整合与协同治理机制。其三,中央审计委员会多次就审计队伍建设提出明确要求,强调审计人员应当兼具政治素养与专业素养,职业行为要嵌于党管干部的原则之中。对于职业素养的认识,审计理论研究中应当将政治能力纳入审计专业胜任能力框架,并解释政治因素对审计行为的影响。上述尝试有助于确立政党中心主义的审计主体分析框架,完善审计主体的协同治理理论、社会网络理论、组织行为理论。

在客体论维度,要重点根据审计对象与审计内容的拓展情况来挖掘新的理论依据。其一,传统理论将审计客体局限于产权清晰、可货币计量的经济资源(资金、资产),中国实践中已经将客体拓展到了可持续发展所依赖的各类要素,特别是自然资源、生态环境等公共品和准公共品。对此,审计理论研究中可以融合公共信托责任、绿色产权、利益相关者等理论,进一步论证将管理和使用自然资源及绿色财产的实体纳入审计对象的正当性,阐释审计回应更广泛利益相关者信息需求的可行性。其二,传统理论将经济行为的结果作为主要的审计客体,中国实践中明确将经济权力运行过程与经济责任履行情况确立为核心审计客体。对此,审计理论研究中可以融合权力制衡、新公共管理、组织行为等理论,进一步阐释审计关注权力运行、经济后果、责任归属的必要性。其三,传统理论严格限制国家审计这一公权力的范围,中国实践中已经部分地突破了国有产权或财政财务隶属关系的藩篱,《中华人民共和国审计法》第二十二条至第二十四条明确了国家利益和公共利益可以作为开展国家审计的更高依据。对此,审计理论研究中可以运用系统风险管理、公共价值等理论,进一步论证审计开展“宏观审慎监管”等活动的必要性。上述尝试有助于重构审计的合法性基础,将审计介入的基础前提从微观层面拓展到宏观层面、从财务责任拓展到治理责任、从私人权益维护拓展到公共权益维护,进而引发审计实践场域的思考。

在观念论维度,要重点围绕意识形态及本土文化强化中国特色审计观念的阐述。在使命观念上,西方审计理论强调审计的核心使命是保护特定利益相关方的个体权利与利益,中国实践中的审计则肩负着确保国家、社会或特定组织的整体目标、战略和秩序得以顺利实现的使命。对此,审计理论研究中应当深度阐释审计在强国建设、民族复兴新征程中担负的重要使命,构建基于整体利益和时代责任的职业伦理模型。在价值观念上,西方理论奉行“价值中立”的技术理性,中国则把推进经济社会高质量发展、维护最广大人民的根本利益确立为审计活动的价值追求。对此,审计理论研究中应当将公共价值作为审计价值的出发点与归宿,把宏大叙事转化为具象的价值维度与行动指南,凸显中国审计的价值自觉。在发展观念上,西方审计理论通常将自身建设视为保障职业独立性与技术合规性的手段,中国情景下的自身建设已经提升到关乎审计事业发展的战略高度。对此,审计理论研究中应当强化审计“三立”论述的研究阐释,结合“从严治审”与“科技强审”等发展主题,构建一个将政治建设与专业建设深度融合的审计发展理论。以上尝试强调以整体主义替代个体主义、以价值理性统领工具理性、以一体化建设拓展职业化路径,有助于深化审计理论与社会主义核心价值观的融合,促进中国审计学术话语的成熟与自信。

在实践论维度,要重点凝结中国审计的实践特质与有效经验来形成规律性认识。就审计假设而言,西方审计理论强调鉴证对象信息及相关材料中不必然存在舞弊或重大偏误,审计实践以信任为起点,对鉴证对象信息的公允性与合法性进行程序性核查。中国的审计实践并未建立在如此乐观的假设之上,而是认为权力在缺乏有效监督的情况下存在滥用的天然倾向,审计活动以怀疑为起点并主动求证。对此,审计理论研究中应当放松西方的审计假设,从“常态化体检”“审计全覆盖”“穿透式监督”等实践要求及其实现路径中挖掘符合中国实际的审计假设,并据此形成一套新的审计方法论。就运行逻辑而言,西方审计理论强调审计主体的风险防控,以审计风险评估与应对的技术程序开展具体活动,中国实践则更强调审计对象的问题闭环治理,旨在促进审计对象的“善治”。对此,审计实践理论研究应当从复杂适应系统的视角审视审计对象,并将审计视为引导审计对象向善治状态演化的实践工具,从而构建审计通过揭示问题“上半篇文章”与审计整改“下半篇文章”触发审计对象内部重组与系统功能涌现的运行框架。在工作模式上,西方审计理论强调审计要基于实证主义哲学与还原论方法,对各类信息进行“假设-测试-结论”的线性验证;中国实践则更强调从整体出发,探究问题之间的普遍联系与深层结构并据此提供问题治理方案。对此,审计实践理论研究可以从研究型审计的实践模式出发来探讨中国审计的建构性特质,将审计活动视为一个“理解-解释-建构”的螺旋式上升过程,进而描绘审计通过高质量的知识生产来服务宏观决策、政策调适和制度建设的实践运行过程。以上尝试有助于进一步凸显中国审计的实践能动性,构建基于经济监督定位而非经济鉴证定位的实践理论框架,阐释好源于中国成功治理实践并具有积极借鉴意义的实践模式。

在价值论维度,要重点结合社会需要及实践功效来阐释审计的重要意义。在审计的社会期望上,西方理论强调审计最终要服务于优化资源配置与维持市场秩序,中国实践则强调审计要同时服务于有效市场建设与有为政府建设。审计理论研究要超越西方“政府-市场”二元对立框架,立足于中国特色社会主义市场经济体制特点与经济高质量发展需要,融合政治经济学与科学社会主义等理论,将审计的社会价值确立为优化经济治理与推动国家治理现代化。在审计功能上,西方理论强调审计是外生于公权力的技术性认证与制约工具,其功能是法律框架下的鉴证与问责,中国审计则是党领导国家、推进治理现代化的内在构成力量。对此,审计理论研究应当突破微观经济活动的观察视野,融合马克思主义理论、政治学、公共管理学等学科理论,完善审计赋能国家治理现代化的理论框架,并聚焦审计的政治功能以及推进党的自我革命等主题,进一步形成标志性成果。在审计主体与审计实践的绩效评价上,西方理论强调审计的过程理性与任务完成度,中国实践中更强调结果理性与成果有效性,评价的标准最终指向审计活动是否实质性地改善了组织的决策、运营和韧性。对此,审计理论研究应当结合前文提及的使命感念与价值观念,把价值创造作为衡量审计绩效的首要标准,并结合治理需求予以细化,从而形成一套切合中国实际需求且有助于引导审计行为的评价体系。上述尝试有助于超越以资本逻辑与个体权利为本位的评价逻辑,将审计从服务于资本秩序的市场工具重构为服务于国家秩序的战略工具,确立以价值增值为导向的评价原则。

五、结语

加快中国审计学的范式转换是构建中国审计学自主知识体系的内在要求,也是中国审计学主动适应国情以及审计实践的必由之路。本文尝试从基础理论创新的角度提出了推进范式转换的设想,并简要说明了一些潜在的创新增长点。不难发现,单纯依靠既有理论成果与传统理论基础已经无法有力推进中国审计学的范式转换,需要从更为宽广的哲学社会科学视野并运用学科交叉的研究方法来推进审计理论创新。多学科知识与方法的融合可以帮助我们构建一个能够更加深刻理解中国审计实践的认识论框架并催化审计理论创新进程,但我们 also 面临跨学科研究的知识和技能储备不足、学科资源分配制度保障不足等现实障碍。这要求我们探索更加有效的跨学科合作和组织模式,推进深层次的理论创新、系统性的理论整合及开放性的理论碰撞,为中国审计学的范式转换提供新的动力。

参考文献:

- [1] 习近平. 在哲学社会科学工作座谈会上的讲话[N]. 人民日报, 2016-05-19(2).
- [2] 坚持党的领导传承红色基因扎根中国大地 走出一条建设中国特色世界一流大学新路[N]. 人民日报, 2022-04-26(1).
- [3] 秦荣生. 以习近平总书记关于审计工作的重要论述为指引建构中国审计学自主知识体系[J]. 审计研究, 2024(5): 17-25.

- [4]本刊编辑部.“构建中国自主的审计知识体系”专题研讨会观点摘编[J].审计研究,2025(1):3-14.
- [5]吴秋生,刘垣钰.中国审计学自主知识体系构建策略研究——基于自主知识体系涵义的分析[J].审计与经济研究,2025(3):1-9.
- [6]吴溪.学术研究志趣与建构中国自主会计审计知识体系[J].当代会计评论,2025(1):43-53.
- [7]董必荣,徐志耀,陈汉文.论构建中国审计学自主知识体系[J].审计与经济研究,2025(1):1-15.
- [8]徐玉德,李艺玮,崔菁颖.新时代中国审计学自主知识体系构建与实践进路[J].审计与经济研究,2025(4):1-10.
- [9]刘明辉,王扬.中国自主审计知识体系之建构[J].会计之友,2024(18):144-161.
- [10]方宝璋,彭岚.清末民初查账人考论[J].南京审计大学学报,2025(5):1-12.
- [11]谢冬慧.谢觉哉审计监督思想:形成、内涵及启示[J].南京审计大学学报,2025(6):1-10.
- [12]彭华彰,戚振东,刘军,等.审计发挥经济体检作用研究[J].审计研究,2020(5):3-9.
- [13]綦好东,何源睿,彭睿,等.国有企业经济责任审计制度的演进历程及基本经验[J].审计研究,2022(5):3-10.
- [14]沈玲.中国共产党领导的审计整改制度:回顾与思考[J].审计与经济研究,2022(4):1-8.
- [15]陈卫星.实证方法在审计研究中的应用[J].审计研究,1998(2):26-30.
- [16]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.
- [17]托马斯·库恩.科学革命的结构[M].张卜天,译.北京:北京大学出版社,2022.
- [18]周维培,孟金卓.以二十大精神引领审计教育高质量发展——中国审计教育40年:回顾、总结与展望[J].会计之友,2023(3):153-159.
- [19]崔伟奇,史阿娜.论库恩范式理论在社会科学领域中运用的张力[J].学习与探索,2011(1):40-45.
- [20]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.
- [21]郭定平.政党中心的国家治理:中国的经验[J].政治学研究,2019(3):13-22+125.
- [22]贾玉娇.对建构中国自主知识体系“知识”的反思与厘清[J].学海,2024(5):24-34+213.
- [23]郁建兴,黄飏.建构中国自主知识体系及其世界意义[J].政治学研究,2023(3):14-24+167-168.
- [24]陈云松.“社会学想象力”的重思与拓展——建构中国自主知识体系的方法自觉[J].中国社会科学,2025(1):4-25+204.
- [25]孙正聿.原创性概念和标识性概念——建构中国自主知识体系的概念基础[J].中国社会科学,2024(7):38-51+204-205.
- [26]张东刚.建构中国自主的知识体系的若干思考[J].中国社会科学,2024(5):90-104+206.
- [27]殷忠勇.论建构中国特色哲学社会科学学术评价体系[J].江苏社会科学,2020(1):33-40+7-8.
- [28]冯均科.试论审计理论体系[J].当代经济科学,1991(6):70-75.
- [29]蔡春,李明,毕铭悦.构建国家审计理论框架的有关探讨[J].审计研究,2013(3):3-10+21.
- [30]崔禄春.关于习近平新时代中国特色社会主义思想理论起点问题的思考[J].东岳论丛,2020(8):143-149+192.
- [31]罗伯特·莫茨,侯赛因·夏拉夫.审计理论结构[M].文硕等,译.北京:中国商业出版社,1990.
- [32]郑石桥,刘世林.审计理论[M].北京:中国时代经济出版社,2014.
- [33]石爱中.加强审计理论研究——坚持审计实践,注重研究方法[J].审计研究,2008(3):10-16.
- [34]郑石桥.审计理论研究:基础理论视角[M].北京:中国人民大学出版社,2016.
- [35]董大胜.深化审计基本理论研究推动审计管理体制改革[J].审计研究,2018(2):3-6.
- [36]谢诗芬.论公允价值会计审计理论与实务中的若干重大问题[J].财经理论与实践,2006(6):44-50.
- [37]董大胜.审计本质:审计定义与审计定位[J].审计研究,2015(2):3-6.
- [38]周丕启.中国国家安全学理论体系建构:逻辑起点、核心概念与基本范畴[J].国际论坛,2024(5):121-138+159-160.
- [39]胡雅梅,韩克庆.从经济行动到经济秩序:韦伯经济社会学思想研究[J].东岳论丛,2015(8):77-83.

[责任编辑:刘 茜]

Discussion on the Paradigm Shift and Theoretical Innovation of Chinese Auditing in the New Era

WANG Huijin, MENG Jinzhuo

(School of National Audit, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China)

Abstract: The Chinese auditing is currently in a stage of scientific revolution where the old paradigm is showing signs of crisis and the new paradigm has yet to be established. The demands for transforming problem awareness, research approaches, and value standards have become relatively clear, but the innovation of basic theories remains weak. This article tries to take “economic order” as the logical starting point of the basic theory of auditing, propose a concise framework of the basic theory system of auditing, and put forward several theoretical innovation ideas for the basic categories of six aspects in combination with the Chinese context, with the aim of providing a new framework and ideas for the construction of the autonomous knowledge system of Chinese auditing.

Key Words: autonomous knowledge system of Chinese auditing; paradigm shift; theoretical innovation; economic order; basic theoretical system of auditing; discipline development