尚德尔的《审计理论》

浙江万里学院　李成艾　中南财经政法大学　蔡传里　许家林(博士生导师)

C·W.尚德尔是美国著名的审计学家,其所著的《审计理论》一书全名为《审计理论:评价、调查和判断》,实际上是莫茨和夏拉夫审计理论思想的扩展和深化。该书成书于1978年,美国会计学会曾经为该书举行过专题讨论会,并出版了介绍性的小册子。全书共分为定义和基本假设、审计结构(审计模式)、信息心理、信息传递上的障碍、审计理论结构的要素、审计程序、审计与调查和审计原则八章。其理论价值主要有两点:一是丰富和发展了审计理论结构体系;二是首次把审计判断作为审计理论结构的要素进行研究。但该书也存在不足之处,比如在结构安排上不尽合理,其审计假设导向的理论结构值得商榷。

一、理论基石:审计是信息传输过程的一个重要组成部分

在本书的绪论中,尚德尔指出:"定义是基石,是人们研究每一门学科及其理论的基础。一旦建立起了恰当的定义,知识的本体就能够得以确定。而理论,包括它的假设、结构、原则、标准等就可遵循一般哲理分析方法而建立起来"。所以,他在本书第一章第一部分即从语义哲学、传播理论和思维心理学的角度展开研究,其研究结果为:"审计是一种旨在确立某种标准之遵循情况,进而表达意见或判断的人类评价过程","审计是信息传输过程的一个重要组成部分",从而将审计的定义扩展到了一些并不认为是审计的活动。尚德尔也正是在此基础上导出审计假设,从而展开审计理论研究的。尚德尔的整个审计理论结构都涉及信息传输的问题,这一结构的核心环节是审计判断和衡量。审计人员要做出判断和衡量,必须获得明确的目标信息、审计标准信息以及真实的证据信息,并将这些信息进行联系、比较,最后做出的判断要能够顺利地传输给信息使用者。

"信息"是过去或最近接受的数据所形成的概念和观念,由于"数据金字塔"的存在,数据要成为信息必须满足一些前提条件。为此,尚德尔教授在研究审计理论时分析了信息心理、信息传递中的障碍及其解决办法,提出了一整套基本审计假设,包括目的假设、意见或判断假设、证据假设、标准假设和传输假设(传输定理)。这些假设理论是尚德尔整个审计理论结构体系研究的逻辑起点,在此基础上作者推导出了审计目的、审计标准、审计判断和审计证据等要素,使得整个审计理论结构体系逻辑严密,内容丰富,而且为后人的审计理论研究甚至整个学术研究提供了借鉴。

二、主要贡献:丰富和发展了审计理论结构体系

建立起科学、合理的审计理论结构体系,对于加快审计理论的建设,推动审计实践的发展有着十分重要的意义。最早提出审计理论结构体系设想的是莫茨和夏拉夫,他们认为:"审计是有理论基础的,在审计行为活动的背后,存在着一整套基本的假设和完整的概念体系"。在《审计理论结构》一书中,他们提出"审计理论结构体系由一个核心五个层次构成"。一个核心是指数学、逻辑学、形而上学等,五个层次是指基本哲学、审计假设、审计概念、审计标准和实际运用。这五个层次可以分为三大类,即审计基本理论、审计制度理论和审计行为理论,其排列是呈锥形的。在莫茨和夏拉夫所构建的审计理论结构体系中,审计概念(包括证据、应有的审计关注、公允表达、独立性和道德行为)处于核心地位,哲学是研究的逻辑起点。他们运用哲学思维和方法进行研究,从而形成"哲学基础→假设→概念→标准→实际应用"的审计理论结构模式。《审计理论结构》这一开拓性著作设计了初步的审计理论结构框架,后人论述审计理论几乎都是在他们所奠定的基础上进行的,因此该书被誉为审计理论研究史上的第一座里程碑。但莫茨和夏拉夫在该书中对其设想的审计理论结构里的"标准"和"实际运用"(方法程序)两个要素的研究基本尚未接触。

尚德尔的《审计理论》实际上是莫茨和夏拉夫审计理论思想的扩展和深化,其主要体现在审计理论结构体系的构建上。尚德尔继承了两位学者的核心思想,同时又发展了他们的理论。尚德尔认为,任何一门科学的理论都应该包括公设、定理、结构、原则和标准五个基本要素。公设是指无需证明便获得承认的基本概念或观点;定理是由公设解释的命题,命题的有效性是基于基本假设之上的;结构是说明一个学科中各个部分及其相互联系的模式;原则是用以解释实务的有普遍联系的一些常规(惯例),它们被用来解释实践;标准是对实务的质量标准或要求。作者正是按照上述五个基本要素来构建审计理论结构体系的,并提出了"审计假设→审计定理→审计结构→原则→标准"的审计理论结构模式。与莫茨和夏拉夫的审计理论结构模式相比,尚德尔的创新之处在于:①从假设中衍生了"定理"这一要素,但又放在同一层次上;②将说明理论结构组成部分及其相互关系的"结构"作为一个要素;③"原则"和"标准"两个要素相当于把莫茨和夏拉夫审计理论结构模式中的"标准"要素一分为二。

不仅如此,尚德尔教授还重点探讨了审计结构的要素、审计原则、审计程序和审计调查等内容,这也是对莫茨和夏拉夫审计概念的重要补充和发展。莫茨和夏拉夫在《审计理论结构》一书中指出审计概念包括证据、应有的审计关注、公允表达、独立性和道德行为,但他们同时指出审计概念可能并不仅

仅如此。所以尚德尔教授试图接受这个挑战,并从基本原理出发,对评价过程、判断、调查和证据逐一进行研究,以便建立这些概念,分析这些概念间的联系和它们的用途。他认为审计过程是由一系列相互依存的判断或决策链构成的,其中所包含的基本要素有:目的、标准、判断、证据和衡量等。尚德尔教授指出审计过程中首先要确定审计目标,因为审计目标决定审计重点和审计决策;其次是制定能达到审计目的的标准(决策模式),以便进行提要或判断;再次是收集和验证证据;第四是进行判断;最后是衡量,即在审计报告中表达最终的判断结论。尚德尔教授认为广义的审计程序是指与审计过程有关的所有程序,它不仅包括审计人员所实施的程序,还包括制定审计目的、确立审计标准、指出所需要的证据和向审计人员提供审计证据的所有其他人执行的程序。而审计调查是收集审计证据的过程,它主要包括构建其他替代物、确定模式或假设、证实和调查结果的审查四个阶段。审计原则是指为实施审计而在实践过程中应遵循的一组指导原则或建设性意见,尚德尔主要列示和解释了排他原则(目的性原则)、审计标准的原则、判断的原则、证据的原则。排他原则是指确定审计目的,从而决定审计判断、审计标准和审计证据;审计标准的原则是要解决审计判断中与证据进行比较的标准的质量,它包括整体性、客观性和相关性三条;判断的原则包括确实性(存在)原则、胜任力原则、独立性原则、完整性原则和可传递性原则;证据的原则包括可获得性原则、独立收集证据原则、直接的原则、证实性原则和倾向性原则。

三、重要特色:提出了审计结构的审计判断要素

会计作为一个信息系统,在对会计信息进行确认、计量和传递的过程中存在着许多不确定性,需要运用多种会计判断。审计和会计紧密相关,由于会计信息及产生这些信息的会计系统是审计的主要对象,会计信息的不确定性直接构成审计的不确定性和复杂性。同时,审计评估标准也存在不确定性和多样性,这些因素综合制约着审计,使其在收集证据、评价审计对象公允性的过程中需要随时运用各种判断。

在本书中,尚德尔教授首次把审计判断作为审计结构的要素来研究,把判断与目的、标准、证据一起作为审计中的传输基本假设,并对审计判断的原则和作为判断过程的判断标准、证据进行了探讨,这对提高审计质量具有重大影响。尚德尔教授的这种探索为后人进行审计判断的研究奠定了基础。

尚德尔在审计理论研究的逻辑起点——审计假设中就提出了意见或判断的基本假设,指出存在人类的意见和判断,且它是可传输的,这为后面大量的审计判断研究提供了理论依据。在审计结构模式的探讨过程中,尚德尔教授构建了富有特色的审计理论结构,其突出表现就是纳入了审计判断这个要素,并将其作为一个核心要素进行阐述。审计提供的产品是有价值的信息,审计结果的正确表达是它的终极目的,因此确定审计活动的目的要求有一个中间的或最终的决定,它使判断成为必要,如果没有一个正确的判断或结论,就难以完成该项审计工作,所以尚德尔认为审计判断在审计理论结构中占有重要地位。首先,审计判断的内容丰富,并形成一个体系。任何判断都是四种相互联系的判断体系:确定目标的判断;对所应用标准的判断;对证据可靠性的判断;最终的判断参照目标及其要求完成。其次,审计判断贯穿于整个审计理论体系,是连接其他各要素的重要桥梁。判断的主要任务是将制定的审计标准和收集的审计证据进行对比,得出审计结论,这样就将标准、证据和衡量三个要素紧密联系在一起。另外,审计判断也包括对确定的审计目的是否合理、制定的审计标准是否科学进行判断。尚德尔还单独对审计判断的心理过程和判断原则进行了分析。他认为,一种判断可能不正确的原因在于:所运用的标准有缺陷;证据不真实;将标准应用于基本证据时有错。同时,存在众多标准以及缺少对标准进行思维审查的训练和机会,对判断过程缺少总体理解的加工,也是导致判断失误的因素。如前所述,判断的原则有确实性(存在)原则、胜任力原则、独立性原则、完整性原则和可传递性原则。

四、有待商榷:以审计假设为基础构建审计理论结构体系

尚德尔教授是以审计假设为基础构建审计理论结构的。审计假设导向的理论结构有其历史进步性和合理性,但还未获得广大实务工作者的认可,有待进一步商榷。其中比较典型的是对审计本质导向理论结构的挑战,这一理论结构大致可描述为:审计本质→审计假设→审计目标→审计准则→程序方法→报告。持这种观点的人认为,这个结构使得审计理论结构体系的基础更加牢固,理论层次更高。也有学者指出审计假设确实是审计理论结构中的核心问题,但应该是列于审计本质及审计目标之后的一个层次,因为我们不可能依据审计假设推导出审计本质和审计目标,如果把审计假设置于第一层次,审计理论结构就缺乏严密的逻辑关系。随着社会的发展,人们认为社会环境对审计理论和实务的影响会越来越大,因此也有人建议将审计社会环境纳入审计理论结构中。

尚德尔教授将“结构”作为审计理论结构的一个要素也值得讨论。正如他本人所说,结构是“用以解释一门科学(学科)的组成部分及其相互关系的”。既然如此,再将其作为审计理论结构的一个要素是不成立的,因为这不符合“结构”与“要素”的定义要求。而且从“结构”与审计理论结构的字面意思上看,也会让读者感到两个概念范围含混不清,使读者陷入概念连环套的困境,这从前文尚德尔教授的审计理论结构模式的要素和审计结构的要素中可见一斑。另外,尚德尔教授将“概念”与“假设”这两个要素置于“标准”之下,且仅将“假设”视为决定“技术方法”与“审计过程”的因素,这有些本末倒置、反逻辑之嫌。

尽管《审计理论》一书存在不完善之处,但其深受莫茨和夏拉夫《审计理论结构》的影响,堪称一部不可多得的系统且详尽地论述审计理论的上乘之作,为规范式审计理论的发展做出了突出贡献,被誉为审计理论发展史上的第三座里程碑。在《审计理论》一书中,作者从审计的基本原理出发,就审计理论建设问题大胆提出了自己的设想,给莫茨和夏拉夫的审计理论框架注入了新的生机,把对审计理论和实践的探讨又向前推进了一大步。由于本书有较高的理论价值,1992 年经汤云为教授等译成中文,纳入文硕、汤云为主编的“会计审计知识更新丛书”,由中国财政经济出版社正式出版,并被收入中国财政经济出版社 2004 年 1 月出版的《西方会计学名著导读》一书之中。○