

会计信息质量与审计质量关系探微

王岐峰 杜孝森

(烟台职业学院会计系 山东烟台 264670 东北财经大学会计学院 大连 116025)

【摘要】 本文对会计信息质量与审计质量的关系进行了辨析,认为在研究审计质量时,需要对会计信息质量和审计质量进行有效区分,不能用会计信息质量来代替审计质量。另外,会计学者在衡量会计信息质量和审计质量中扮演着重要角色。

【关键词】 会计信息质量 审计质量 会计准则

众所周知,会计信息是包括投资者在内的众多利益相关者和信息需求者进行决策的重要依据。会计信息质量的高低直接关系到信息使用者决策的有效性,进而对社会资本的合理配置也会产生重要影响。然而,从经济学的理性人假设出发,提供高质量的会计信息未必是会计信息提供者的理性选择,至少成本效益原则是个无形的约束。为了从外部制度上来激励或监督企业提供高质量会计信息,审计应运而生。

审计的出现对企业提供会计信息具有约束作用。已有研究表明,注册会计师审计在上市公司财务报告中发挥了重要作用(刘峰等,2008)。在会计信息质量受到广泛关注的同时,审计质量也成为审计学术研究的重要领域,二者存在千丝万缕的关系。

从现有的文献来看,会计信息质量和审计质量研究始终为会计审计学术界关注。学者从不同的角度,对它们或进行单独研究,或结合其他问题开展联合研究;采用不同的研究方法,或规范研究,或实证研究,取得了丰硕的研究成果,本文试图对此进行简单阐述,以期能够抛砖引玉。

一、基本概念辨析

1. 会计信息、会计准则与会计信息质量。会计活动源远流长,具有悠久的历史。与此相比,正式会计准则的出现却是上世纪初期的事。在准则出现之前,会计信息就在经济活动中发挥着重要作用,甚至有学者认为会计促使了资本主义的诞生。会计信息的主要载体是账簿记录和财务报表(报告)等。在会计准则出现之前,会计活动随意性较强,具有较高的艺术性,会计信息质量也难以评价。因此,只有在会计准则出现后,会计信息质量的概念才得以成立。

评价会计信息质量的高低应主要取决于会计信息的生成和披露是否符合会计准则。会计信息和会计准则具有经济后果是个不争的事实。由于认识的渐进性,会计准则也是不断演进的,以便为企业更好地提供会计信息提供标准。从某种意义上讲,是否遵循了会计准则是衡量会计信息质量的唯一标准。不可否认的是,即使会计信息完全按照会计准则反映企业的经济业务,也不能满足人们对会计信息质量的无限需求。经济活动充满了不确定性和风险,有鉴于此,我们不能奢望会计信

息能无限地降低或消除不确定性。

例如在当前国内外的会计准则中,会计稳健性原则或惯例仍然存在,或者直接在准则中明确规定,或者通过具体准则(如存货按照成本与市价孰低法计量等)来表现。关于会计稳健性的研究层出不穷。可以推测,即使所有准则取消会计稳健性的规定,全面实行公允价值会计,以现有的会计稳健性的测度模型和技术,会计稳健性依然存在,或更确切地说,会计不确定性依然存在。

当然,会计准则也在不断改进和完善过程中,但在特定的时空背景下,会计准则是会计信息质量的评价标准和参照物。会计准则是个技术规范,但也是多方利益相关者博弈的结果,具有经济后果。因此,特定时期的会计准则未必符合会计域秩序。吴联生(2003)认为:会计域秩序是利益相关者以其所投资的资源为依据而进行的利益冲突与协调的结果,它是一种自生自发的秩序,而会计规则是以会计域秩序为基础的人为制造的秩序。”如果超越了会计准则,用会计域秩序来检验会计信息质量,显然是期望过度。当出现高质量的会计准则未必能改善会计信息质量时,也就不足为奇了。如刘峰等(2004)通过我国资本市场的经验证据实证分析认为在我国资本市场环境下,没有证据表明会计准则的变化会带来会计信息质量的提高,或者,甚至可以说,没有证据表明在会计准则与会计信息质量之间存在相对较稳定且直接的关系。这种结果在很大程度上是衡量会计信息质量的标准出现的偏差造成的。值得指出的是,本文支持不断完善会计准则来公允反映会计域秩序,进而提高会计信息质量,但认为在衡量会计信息质量时,还是要以特定时期的会计准则为依据。

2. 审计活动、会计准则和审计质量。会计信息的生成和提供在多大程度上遵循或符合了会计准则,这需要独立的第三方来予以鉴证,审计由此产生。一般而言,审计是指为了查明有关经济活动和经济现象的认定与所制定标准之间的一致程度,而客观地收集和评估证据,并将结果传递给有利害关系的使用者的系统过程。从这一定义出发,正式的审计活动应该出现在经济活动或现象的认定有了特定标准之后。任何一种活动都有其游戏规则,同理,为了规范审计活动,提高审计活

动的效率和效果,保证审计活动的质量,必须制定审计准则来予以规范。会计信息反映经济活动和现象,这一反映过程和结果必须符合会计准则,即认定标准。

审计质量是衡量审计工作是否达到其特定目标的概念,即对审计师是否按照审计准则对被审计对象进行有效审计的评价。不同学者的具体概念存在一定差异,Watts和Zimmerman(1980)将审计质量定义为:当客户发生违约行为时,审计师报告这一特定违约行为的概率。De Angelo(1981)认为,审计质量是市场评估的特定审计师发现客户会计系统中的违规行为并揭露这种违规行为的联合概率。刘明辉(2009)认为,审计质量通常是指审计工作的规范程度和审计结果的总体质量。还有人认为,审计质量是审计师对财务报告中没有重大遗漏或错报的保证程度。这些定义从不同方面对审计质量进行了描述。

审计质量是对审计师工作的评价,影响审计师工作的因素必然会影响审计质量,主要是独立性和专业胜任能力。独立性是审计工作的灵魂,专业胜任能力是工作保障,二者一起构成了审计质量的基础。

二、会计信息质量与审计质量的关系

会计信息质量和审计质量都是抽象概念,需要借助一些载体,如财务报告、审计报告等进行外在表现。不难发现,审计质量与会计信息质量(或被审计对象本身的质量)有本质区别,会计信息的质量评价有制度上的保证,审计师被赋予这种职权;而制度并未对审计质量进行评价设定主体,或许这种责任就落在学术研究者的身上了。显然,审计质量会受到会计信息等被审计对象本身质量高低的影响,当采用会计信息质量来衡量审计质量时存在的问题是分不清是会计信息质量自己本来的面目还是审计质量在其上的表现。Myers和Omer(2003)采用盈余管理计量模型估计出的操纵性应计利润的绝对值来衡量审计质量。陈信元和夏立军(2006)用经过一定调整后的截面Jones模型估计出的公司操纵性应计利润的绝对值衡量审计质量。如果已审财务报表发生重述等审后事项,或许能在一定程度上反映审计质量的高低。例如,王霞、张为国(2005)以发生财务重述的样本来检验注册会计师的独立审计质量。

事实上,清晰界定会计信息本身的质量和审计质量是相当困难的,甚至有时是不可能的。当对资本市场财务和会计相关问题进行研究时,获取的财务报表信息通常来说是经过审计的报表,亦即这些会计信息已经有审计师工作的烙印了,而未审报表属于私有信息,不宜用于学术研究。因此,会计信息质量和审计质量是重叠在一起的。由于审计活动的结果只是审计报告,而且格式统一,标准无保留意见的审计报告更是如此。如果仅仅从审计意见类型来看,一般认为,非标意见越多,资本市场的会计信息质量越差,但这并不意味着审计质量也低。如果没有财务重述等情况发生,一般来讲,只要审计师严格按照审计准则等要求开展审计工作,审计意见类型并不重要,即审计意见与审计质量并不存在必然联系。当然,审计意见类型会产生重大经济后果,有时会导致审计师变更等情况,

但这应另当别论。

会计信息质量和审计质量的关系组合有四种可能,人们期望排序是(高,高)、(高,低)、(低,高)和(低,低)。前已述及,会计信息质量的高低取决于会计信息与会计准则的符合度,而这一鉴证是由审计师来做,并出具审计报告来表明。如果审计师严格按照审计准则开展审计工作后,出具了标准无保留意见审计报告,可以认为会计信息是公允的,符合会计准则的。以此推断,在资本市场上,我们可以用标准无标准意见的审计报告的比例来衡量上市公司的会计信息质量。这是从以上假设条件下得到的简单结论。影响审计质量的因素很多,如事务所规模、审计任期、审计收费、市场集中度以及行业专长等。但是,审计质量的衡量存在一定时滞,从感性认识上讲,如果已审报表出现重述,或者被出具标准意见的企业发生了重大财务舞弊,这时人们会质疑审计质量,审计师也难辞其咎。

事实上,并没有人对审计工作及其结果进行再审计,审计质量一般出现在已审财务报表出现了尚未发现的重大舞弊情况时,才会引起人们的普遍关注。而在平时也关注审计质量的人主要是会计审计学术研究者等(以下统称“会计学者”)。这些人与审计师有共同之处,都关注会计信息质量。审计师用会计准则对会计信息质量进行评价,会计学者用会计域秩序进行评价。由于会计准则是会计域秩序中的部分集合,甚至有不符之处,因此,即便所有财务报表都获得标准无保留审计意见,会计学者也总能发现其中的猫腻。兴起于20世纪80年代的盈余管理研究正是会计学者检验会计信息质量的重要研究领域。

三、结论

在当前的学术研究中,为了更准确地测度会计信息质量,只参考审计报告类型来判断会计信息质量是不够的,因此人们设计了许多替代变量来进行反映。比如,用盈余管理水平或操纵性应计利润绝对值的大小来测度会计信息质量。即使审计质量较高,这些现象也会存在,这是会计准则与会计域秩序的差异造成的。

本文认为,在研究审计质量时,需要对会计信息质量和审计质量进行有效区分,不能用会计信息质量来代替审计质量;会计学者在衡量会计信息质量和审计质量中扮演着重要角色。本文的不足之处是没能提出如何有效界定会计信息质量和审计质量,这需要从经验上予以解释。

主要参考文献

1. 刘峰.制度安排与会计信息质量——红光实业的案例分析.会计研究,2001;7
2. 吴联生.会计信息失真的“三分法”:理论框架与证据.会计研究,2003;1
3. 刘峰等.会计准则能提高会计信息质量吗——来自中国股市的初步证据.会计研究,2004;5
4. 王霞,张为国.财务重述与独立审计质量.审计研究,2005;3
5. 杜孝森,张白玲.论公允价值会计与权责发生制.财会月刊,2009;34