KUAIJI XINXI ZHILIANG YU NEIBU KONGZHI YANJIU

会计信息质量与内部控制研究

马 雁 陈 平 宋亚军 著

辽海出版社

会计信息质量与内部控制研究

KUAIJI XINXI ZHILIANG YU NEIBU KONGZHI YANJIU

马雁　陈平　宋亚军◎著

辽海出版社

图书在版编目（CIP）数据

会计信息质量与内部控制研究 / 马雁, 陈平, 宋亚军著. -- 沈阳 : 辽海出版社, 2017.12
ISBN 978-7-5451-4529-8

Ⅰ. ①会… Ⅱ. ①马… ②陈… ③宋… Ⅲ. ①会计检查－研究 Ⅳ. ①F231.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 287054 号

责任编辑：丁　凡　高东妮
封面设计：刊　易
责任印制：李　坤
责任校对：贾　霞

北方联合出版传媒（集团）股份有限公司
辽海出版社出版发行
（辽宁省沈阳市和平区 11 纬路 25 号沈阳市辽海出版社　邮政编码：110003）
廊坊市海涛印刷有限公司　全国新华书店经销
开本：710mm×1000mm 1/16　印张：18.5　字数：310 千字
2019 年 1 月第 1 版　2019 年 1 月第 1 次印刷
定价：68.00 元

前　言

会计信息质量一直是国内外比较关注的问题，它直接关系到一个国家资本市场的发展以及经济运行的稳定。会计信息是一个企业发展的命脉，正确认识会计信息的作用，对企业的发展起着举足轻重的作用。从国际上看，它有利于国际资本市场的发展及跨国集团的规范。经济全球化，资金的流通速度极快。在这种情况下，为投资者提供高质量的会计信息以便高效果、高效率地作出投资决策，加快资金周转速度，促进整个资本市场的良性发展，这将成为全世界关注的问题。会计信息质量与资本市场的发展存在正相关的关系，内因起决定性的作用，高质量的会计信息主要来自公司本身，而不是外部强制，只有充分认识到会计是商品的这一本质，才能使企业自觉的遵守供求关系的市场经济关系，提高自身的质量。从中国现阶段的国情来看，它的研究有利于中国市场经济国家这一概念尽早得到国际社会的承认；有利于进一步规范整个国家的经济运行体制；有利于中国资本市场的完善，促进整个资本市场的发展；有利于加强国家的宏观调控。从单个的社会单元来看，有利于企业自身的财务制度的健全；有利于维护投资者及债权人；有利于保证资本所有者（股东）及管理者的权益。

而内部控制环境构成了一个企业的氛围，是影响会计信息质量的首要因素，许多上市公司会计信息失真，并不是没有建立内部控制系统，而是内部控制环境中存在的问题直接或间接地导致了内部控制系统的实效，影响到了会计信息质量，所以完善内部控制环境可以明显促进企业会计信息质量的提高。

现代企业，所有权和经营权的分离，资产提供者往往不能亲自参与对企业的管理，而是将企业交托给专门的经理人员经营管理。股东与企业管理人员之间形成了委托代理关系。由于股东不直接参与企业的生产经营，无法观察到管理者的具体行为，而管理者需要向股东报告受托责任的履行情况，这时就需要提供企业的财务报告等相关会计资料，股东根据提供的会计资料判断受托者是否尽心尽职，因此，管理者必须如实报告企业的财务状况和经营业绩，以保证会计信息的真实可靠，而健全的内部控制环境则有助于会计信息质量的提高。

唐山学院的马雁、陈平、宋亚军老师多年来一直研究企业财务会计与内部控制问题，通过对财务会计、内部控制的教学、调研，完成了这部财经类学术专著，为我国会计信息质量与内部控制的研究打下了良好的基础。

《会计信息质量与内部控制研究》一书，是一部全面、系统、完善的关于会计会计信息质量与企业内部控制的学术专著，全书由马雁、陈平、宋亚军策划、专著、审定；宋亚军（1、2、3、4章）、陈平（5、6、7章）、马雁（8、9、10章）三人各完成10万余字，历经一年多时间最终由马雁、陈平、宋亚军修改、统编、审定完成。

本书的成功感谢唐山学院以及会计系的支持。

本书涉及的理论、观点，由于著者的经济理论水平有限，全书肯定有诸多不足，敬请批评指正，不胜感谢。

作者

2017年3月

目　录

第 1 章　会计信息质量与内部控制理论研究现状 1
1.1　会计信息质量理论研究现状 1
1.2　内部控制理论国内外研究现状 8
1.3　企业内部控制与会计信息质量的关系研究 14
第 2 章　会计信息质量特征分析 24
2.1　会计信息的内容、形式及其质量特征 24
2.2　会计信息质量特征组合及其依据 34
2.3　我国企业会计信息质量特征体系 47
第 3 章　影响会计信息质量的背景因素分析 57
3.1　会计技术背景与会计信息质量 58
3.2　政治经济背景与会计信息质量 63
3.3　社会文化背景与会计信息质量 67
第 4 章　我国上市公司会计信息质量研究 71
4.1　我国上市公司会计信息质量存在的问题 71
4.2　提高我国上市公司会计信息质量的对策 76
4.3　我国证券业治理结构与会计信息质量 80
第 5 章　中国上市公司会计信息造假案例分析 83
5.1　中国上市公司会计信息造假概述 83
5.2　中国上市公司会计信息造假经典案例分析 85
第 6 章　内部控制的起源与发展研究 102
6.1　内部控制的起源 102
6.2　内部控制的发展 102
6.3　内部控制发展趋势 109
6.4　我国内部控制理论的起源与发展 110
第 7 章　企业内部控制基本内容研究 117
7.1　内部控制概述 117
7.2　内部控制的构成要素 130
7.3　组织架构 148

7.4 关键环节内部控制研究.....150
第 8 章 行政事业单位固定资产内部控制研究.....247
8.1 行政事业单位固定资产内部控制概述.....247
8.2 事业单位固定资产内部控制面临的问题以及成因.....259
8.3 加强事业单位固定资产内部控制的策略.....261
第 9 章 公司财务内部控制方法研究.....264
9.1 公司仓库单据管理办法.....264
9.2 制造企业仓库管理单据传递流程规范.....265
9.3 费用报销管理.....267
9.4 物资采购管理.....270
9.5 合同管理.....271
9.6 固定资产管理.....272
9.7 存货核算管理.....273
9.8 低值易耗品管理.....273
9.9 出纳、会计岗位管理.....274
9.10 货币资金的管理.....276
第 10 章 我国企业内部控制存在的问题与对策.....278
10.1 我国企业内部控制存在的问题.....278
10.2 我国企业内部控制存在问题的成因分析.....280
10.3 完善我国企业内部控制的措施.....282
参考文献.....286

第 1 章　会计信息质量与内部控制理论研究现状

1.1　会计信息质量理论研究现状

1988 年，美国注册会计师查尔斯·霍夫曼首次提出 XML（可扩展标记语言）技术在财务报告领域的发展潜力和可扩展商业报告语言设想，XBRL（eXtensible Business Reporting Language）的发展已经经历了将近三十年。XBRL 即可扩展的商业报告语言，它基于互联网自动生成和传输，使用可扩展标记语言相关技术，通过对商业报告中的数据进行标记和分类，从而进行数据信息的识别、处理与交流。XBRL 格式可以自动转换为其他任何格式。XBRL 把信息颗粒化，并且包含了列报顺序和层级等格式信息，因此只要有相应软件，就可以把信息按照其他格式的要求自动重新组合，把 XBRL 财务报告转换为使用者所要求的任何格式。

1.1.1 会计信息质量理论国内研究现状

国内外学者对 XBRL 对会计信息质量影响的研究分为两个层次，一个是在基本特征角度探讨 XBRL 对会计信息质量的影响研究，另一个是在信息透明度角度研究 XBRL 对会计信息质量的影响。

1.XBRL 对会计信息质量基本特征影响的研究

黄长胤、张天西（2011）从四个方面分研究了 XBRL 对会计信息披露的影响，分别是可靠性、准确性、完整性和可比性，充分研究了 XBRL 分类标准扩展及 XBRL 信息披露质量。

吕志明（2011）将 XBRL 财务报告同传统网络财务报告进行了对比研究，总结出 XBRL 网络财务报告的优势，得出在一定范围内，在报告主体主动并及时地对已发生的交易和事项进行确认和计量的情况下，XBRL 财务报告对上市公司会计信息的及时性有所提高，而这对于 XBRL 网络财务报告本身来说并非控制因素，因此 XBRL 对会计信息及时性的提高有局限。

综上所述，我国关于 XBRL 的研究还不成熟，不管是在研究内容还是在研究方法方面都处于初始阶段。对于我国特有的资本市场环境和 XBRL 在我国的发展情况，需要采

用适合我国现状的研究方法来探讨 XBRL 标准下信息披露的质量。

2.XBRL 对会计信息质量透明度影响的研究

赵现明和张天西（2010）采用事件研究法和多元回归分析法对 XBRL 年报信息透明度进行了实证研究，选取 2008、2009 年的年报、半年报以及季报中的数据为样本，利用 SPSS 分析得出 XBRL 财务报告披露并对会计信息质量产生较明显的影响。

赵现明、张天西（2010）对企业应用 XBRL 前后进行了策略分析，研究发现，在不同的时间点上，XBRL 会对企业产生不同的成本效益，得出企业运用 XBRL 标准不同步，降低 XBRL 应用成本和增加企业 XBRL 应用效率可以提高 XBRL 的扩散速度。

封海燕、武丽薇（2011）通过选取 30 家煤炭上市公司财务报表附注为研究样本，总结出群殴在披露方面存在的问题，并提出企业应制定合理规范制度，同时积极使用 XBRL 技术的建议，并提出加强 XBRL 国际交流的建议。

张环（2013）运用规范研究与实证分析相结合的方法，对 XBRL 应用于国有上市公司中并对其会计信息质量进行了实证检验。文章选取 2008—2011 年深证 A 股国有上市公司作为样本，通过计算 XBRL 标准年报披露前后的累计非正常收益率来探究 XBRL 对 CAR 的影响。研究结果显示，样本公司 XBRL 财务报告披露前后的 CAR 均有所上升，从某种意义上来说，XBRL 的应用提高了投资的决策有用性；然而，对于深交所的上市公司，XBRL 可以提高国有上市公司会计信息质量，但其市场反应还不太明显。

会计信息透明度，是会计信息披露的质量特征及内在要求。近年来，随着我国资本市场的逐渐完善，投资者对于会计信息的质量和透明度有了更高的要求。

（1）国内观点对会计信息透明度概念的理解

我国对于会计透明度的研究始于最近几年。会计学家葛家澎在《财务报告质量评估的探讨》中认为：透明度应该是广义的概念，至少包括中立性、清晰性、完整性、充分披露、实质重于形式、可比性这六个方面的质量特征，并且会计信息透明度必须建立在决策有用性基础上。

魏明海、刘峰等在《论会计透明度》中认为会计信息透明度是一个关于会计信息质量的全面、综合性的概念，包括会计准则的制定和执行、会计信息质量标准、会计信息披露与管制。它应当包括三层含义：

①存在一套清晰、准确、正式、易理解、普遍认可的会计准则和有关会计信息披露的各种监管制度体系，所有的会计准则和会计信息披露的监管制度是协调一致而不是政出多门、相互矛盾的；

②对会计准则的高度遵循，无论是公营部门还是私营部门、政府机构还是企业都能够严格遵循会计准则；

③对外（含投资者、债权人、监管机构等）提供高频率的准确信息，能够便利地获取有关财务状况、经营成果、现金流量和经营风险水平的信息。

唐予华、李明辉认为，会计信息透明是指透过会计信息，会计信息使用者能够及时、

准确、容易地知道企业的一切经营活动以及这些经营活动的后果，从而得到清晰、完整、可比、不失真的影像。

从上述观点可以看出，对会计信息透明度概念的界定还没有形成统一的认识。大体可以归结为广义的概念和狭义的概念两种。狭义的概念主要是从信息披露的角度来谈的，而广义的概念则上升到会计信息的全面质量体系的高度。但不管从哪个角度来谈，会计信息透明度概念都是对会计信息质量标准和一般意义上的会计信息披露要求的发展。

（2）会计信息透明度的理论基础

①委托代理理论（契约观）与会计信息透明度

契约观认为企业是一系列契约的联结体。所有权和经营权的分离导致了委托代理问题的产生。委托方将其财产交给代理人经营，有权要求代理人对自己委托的财产实现保值增值，直到取得预期收益；代理人有能力接受委托，有义务为委托人实现其预期目标，在授权范围内自主管理、合法经营、独立决策，并有权要求相应的报酬。委托代理理论认为，委托人和代理人都是效用最大化者，二者的利益函数是不一样的。由于代理问题的存在将产生一系列的代理成本，从而降低公司的价值。因此为缓解代理问题，需建立各种机制，而这些机制的建立是以各种信息尤其是会计信息为基础的。会计信息由此成为委托人评价代理人的受托责任履行情况和经营业绩的重要依据，会计信息越透明越好。所以提高会计信息透明度，有助于降低代理成本。

②有效资本市场假说（信息观）与会计信息透明度

信息观认为会计信息是资本市场获取信息的主要途径和方法。会计透明度是资本市场有效与否和资源配置合理与否的关键变量。有效市场可以分为弱式有效市场、半强式有效市场和强式有效市场三种类型。在有效市场中，管理层能及时、充分地披露会计信息，证券价格能正确反映所有可获取的会计信息，从而引导资源合理配置。会计信息越透明，市场就越有效。而在弱式有效市场和半强式有效市场中，证券价格可能会被扭曲，阻碍社会资源有效配置。此外，会计透明度越高，资本市场的融资成本越低。只有降低信息不对称的程度，提高会计信息透明度，才能提高市场效率。

③信息经济学（投资者保护观）与会计信息透明度

投资者保护观关注更多的是公司治理结构问题，尤其是保护处于信息劣势投资者的利益。它认为，资本市场需要一个公平的投资环境，虽然不能保证每一个投资者同样获利，但是必须保证每一个投资者可能获得相同的信息。根据信息经济学的观点，信息不对称有两种类型：逆向选择和道德风险。逆向选择是一种事前的信息不对称，指代理人利用拥有的信息优势有意选择有利于自身利益而有损于委托人利益的行为。在会计信息披露上，经营者处于维护自身利益的目的，很可能会延迟或不披露“坏消息”，导致投资者作出不恰当的决策。这样不利于证券市场的健康发展。

道德风险是一种事后的信息不对称，是指代理人不努力为实现委托人的预期最大收益而工作，增加自己的闲暇时间，同时利用信息优势保住自己的既得利益。会计信息披

露也存在道德风险。代理人掌握着许多私有信息，因而会选择对自己有利的时机进行信息披露，披露的程度、时间、方式等都体现着代理人的机会主义倾向。

财务报告作为避免逆向选择和道德风险的重要工具，可以使投资者了解公司的相关信息，进行正确的决策，促进证券市场的高效运转和资源的优化配置。但这是不够的，证券市场仍然存在着大量的信息不对称。解决的办法之一是全面披露会计信息。这样，公众能增加获得的信息量，从而增强财务报告对投资者的决策有用性，提高了公司经营的透明度。

（3）会计信息透明度的评价标准和衡量指标

关于会计信息透明度的评价标准，巴塞尔银行监管委员会认为透明的会计信息质量特征包括全面性、相关性、及时性、可靠性、可比性和重大性。唐予华、李明辉认为会计信息透明度至少包括充分披露、及时、相关和可靠性。两者都强调会计信息透明度应涵盖的会计信息质量标准，只是具体内容不同而已。

关于会计信息透明度的衡量指标，目前尚缺乏统一的计量标准。我国关于企业透明度的定量研究较少，崔学刚在《公司治理机制对公司透明度的影响》一文中以企业自愿披露的数量作为会计信息透明度研究的代理变量；王艳艳、陈汉文认为，在衡量会计信息透明度时，应以稳健性、及时性和收益激进度作为代理变量进行研究。

胡彦斌、刘永萍在《会计信息透明度的相关研究和展望》中写道，关于信息披露评价，最为权威的是美国财务会计准则（FASB）和证交会（SEC）的规定。我国《证券法》规定，“必须真实、准确、完整”地披露信息。深圳证券交易所从及时性、准确性、完整性、合法性四个方面出发对我国上市公司 2001—2005 信息披露进行考评。

综合国内外信息披露的评价标准，得出了以下 5 条标准：

①及时性。及时性是信息披露质量的首要标准，直接影响信息决策的有用性。

②准确性。要求上市公司所披露的信息内容准确真实，不能虚假陈述。

③完整性。要求提供的文件齐备，格式规范，内容要完整充分。

④相关性。信息披露并不是越多越好，它的主要目的是方便投资者做出正确的决策。

⑤合法性。要求公司所公告的内容和所涉及的程序符合法律、法规和证券交易所有关信息披露制度规则的规定。

（4）会计信息透明度的影响因素

魏明海、刘峰在《论会计透明度》中认为，一个国家会计信息透明度的整体水平，主要取决于该国会计准则及相应法律、法规等的完善程度；单个企业的会计信息透明度，则更依赖于企业对会计准则的遵循程度和自愿披露程度。

2004 年，崔学刚在《公司治理机制对公司透明度的影响》一文中，从公司微观层面研究了会计信息透明度的影响因素。它以公司自愿披露水平作为公司透明度的替代变量，从公司治理角度出发考察了我国上市公司治理机制对公司透明度的影响。经研究发现，两职合一对公司透明度产生负面影响，而独立董事、前十大股东持股比例、流通股比例、

前十大股东中具有机构投资者等公司治理变量与公司透明度正相关。但是如果存在两职合一的情况，独立董事对提高公司透明度的作用会受到限制。这个结论支持了公司内部治理与外部治理之间存在互补效应的论断。

与崔学刚不同，王艳艳、陈汉文在《审计质量与会计信息透明度》中，以稳健性、及时性和收益激进度作为会计信息透明度的代理变量，研究审计质量与会计信息透明度的关系。结果表明，审计质量与会计信息透明度正相关，其中四大审计的上市公司的会计信息透明度显著高于非四大审计的上市，而国内不同类型事务所客户的会计信息透明度之间不存在显著差异。这启示我们，提高会计信息透明度、改善资本市场微观结构，不仅需要建立高质量的会计准则体系，而且要关注信息呈报方的供给动机。

张灵芝在《会计透明度的理论视角、信息约束及其实现》中认为，会计信息不透明度，分析其原因，主要在于会计信息约束，即在获取会计信息的过程中所存在的障碍。具体来讲，信息约束无外乎两个方面：一是内部因素，即企业遵循、执行会计准则及制度的意愿及执行效果；二是外部因素，主要包括会计准则及相关法律法规等的完善程度、强制披露和监管制度以及违规的惩罚等。内部因素从根本上引导管理层提供高透明度的会计信息，而外部因素从法律、监管和惩罚措施上确保管理层提供高透明度的会计信息。

王雄元、陈文娜、顾俊在 2008 年发表了《年报及时性的信号效应》论文，通过考察年报及时性与下一时点会计信息透明度的关系来说明提前或延迟披露年报是否具有信号效应。研究发现，提前披露公司下一时点的会计信息有较强的透明度和较低的盈余管理水平，延迟披露公司下一时点的会计信息有较低的透明度和较高的盈余管理水平。这表明，公司不同的披露机制传递了不同的信号。

（5）提高我国会计信息透明度的对策

张灵芝在《会计透明度的理论视角、信息约束及其实现》认为，会计信息透明度的实现，主要体现在三个方面：

首先，是从技术上保证会计透明度的实现，即完善会计准则和会计制度：针对新兴业务积极制定新的会计准则；最大程度消除会计准则与会计制度的摩擦，形成和谐完整的会计体系。

其次，是从制度上诱导管理层高质量的执行会计准则和会计制度：

①完善公司内部监控机制，具体包括：健全中小股东远程投票和代理投票机制；健全董事会结构与职能；建立审计委员会或者充分发挥监事会的监督作用；强化公司内部控制。

②完善公司外部监控机制，包括：培养公司兼并市场；培养经理人市场。

③提高政府部门的市场化程度，实现真正意义上的“政企分开”，具体措施包括：消除公司经营中的政治色彩；改变政府部门和管理人员的业绩考评指标，创建多元化考核体系；改革股票发行，再融资和退市制度。

再次，是从法规上强制管理层提供高透明度的会计信息，完善会计信息披露与监督

法律，具体制度框架如下：明确会计信息应具备的质量标准及评价方法，优先选择国际公认的会计标准；合理界定信息披露的内容、时间和频率；解决会计信息在信息结构与信息量上的不对称性；实行严格的监督制度及违规处罚制度；具有独立的第三方审计及鉴定；完善注册会计师制度，包括：改变其执业环境；加快注册会计师法制建设；严惩“审计合谋”“审计重大过失”的行为，从而起到必要的警示作用。

仲樱在《我国会计信息透明度及影响因素分析》中，提出会计信息透明度提高的对策有三点：

①完善公司治理结构（内在制度保障）。

②规范强制性信息披露（外在制度保障）。

③强化会计职业道德（人力资源保障）。

王怡的《我国会计透明度现状分析》主要从公司内部提出解决策略：

①强调股东价值回归。股东价值回归是指，除了企业高层之外的一般股东（特别是外部股东）的股东合资回归。

②激励约束机制。激励机制的重点是解决委托人和代理人之间关系的动力问题，即委托人如何通过一套激励机制促使代理人采取适当的行为，最大限度地增加委托人的效用。

③慎重应对内部人控制难题。

④建立会计异常预警系统。

⑤鼓励中小股东积极参加股东大会。

⑥强化董事会、监事会职能，发挥其应有作用。

1.1.2 会计信息质量理论国外研究现状

1.XBRL 对会计信息质量基本特征影响的研究

Debreceny 等（2001）认为 XBRL 是提高财务报表可靠性和准确性的工具，它不但提高了信息传递的效率，也提高了信息质量。传统财务报告文件不包含业务逻辑关系信息，因此对计算机来说，财务报告文件与其他文件没有区别。计算机并不知道这些文件的内容是财务报告，也不会按照财务报告的业务逻辑对其进行财务报告分析等处理。要实现业务层面的处理，只能在人工干预下完成，这种人工操作成本较高效率较低，错误率也较高。而 XBRL 的采用成功地避免了这些，实现了自动处理并输出数据。

Mike Willis（2005）与 Debreceny 观点相似，他认为传统财务报告系统存在以下缺陷：财务信息传递速度慢，更新不及时，高时间和价值成本并不能换取高质量，而且利用传统财务报告在深层分析时较为困难；但 XBRL 财务报告可以有效地解决这些问题，即准确地反映企业经营现状及财务信息，缩短编制及更新时间并提高信息质量，降低成本投入。

Hyungwook Yoon 等（2010）以韩国资本市场为样本，研究了 XBRL 的使用是否能

降低资本市场信息的不对称性，在使用多元回归分析对样本进行实证研究后，得出结论：XBRL 财务报告可以有效改善信息的不对称性，同时，他们也发现利用 XBRL 可以增强信息之间的相关性，有利于满足信息使用者的不同需求。

2.XBRL 对会计信息质量透明度影响的研究

1994 年，美国证券交易委员会（SEC）前主席 Levitt 针对美国上市公司的盈余管理现象最早提出了会计信息透明度问题，并得到了世界各国学者的积极响应。相比而言，我国的会计信息透明度研究虽然滞后，但针对性比较强。近年来，会计信息治理的重要议题仍然是上市公司财务报告的舞弊问题。关于会计信息透明度的理论研究也迅速开展，并取得了一些研究成果。从国内外研究现状来看，会计信息透明度研究的内容主要集中在概念、理论基础、影响因素等方面。本书主要从这几个方面对现有研究进行评述，并对今后的研究进行展望。

1996 年 4 月 11 日，SEC 在其发布的关于评价国际会计准则委员会“核心准则”的声明中提出三项评价“核心准则”的标准，其中第二项是“高质量”，SEC 对“高质量”的具体解释是可比、透明和充分披露。此后，SEC 多次将会计透明度作为一个核心概念使用，会计透明度也迅速成为了研究热点。

巴塞尔银行监督委员会也是较早开始透明度研究的机构，但它的透明度主要是针对银行的。该委员会于 1998 年 9 月在其发布的《增强银行透明度》的研究报告中，将透明度定义为：公开披露可靠及时的信息，有助于信息使用者准确评价银行的财务状况和业绩、经营活动、风险分布和风险管理活动。该报告进一步讨论认为，披露本身并不必然导致透明度，为实现透明度必须提供及时、准确、相关和充分的定性及定量信息，这些披露要建立在完善的计量原则之上。透明信息的质量特征包括全面性、相关性、及时性、可靠性、可比性和重要性。由此看出，巴塞尔银行监督委员对“会计信息透明度”这一概念强调的是两方面：规范会计信息披露制度和提高所披露的会计信息的质量。

普华永道会计师事务所在2001年1月发布了一份旨在揭示会计信息不透明对资金成本和融资造成负面影响的调查报告。这份报告创造了一种对会计信息不透明程度加以量化的分析模式，提出了“不透明指数”。普华永道在该报告中将“不透明”定义为：在商业经济、财政金融、政府监督等领域缺乏清晰、准确、正式、易理解和普遍认可的惯例。与巴塞尔银行监管委员会提出的透明度定义相比，其更加关注是否存在一个高质量的会计准则，以及这一准则是否被各方普遍遵循。

Hunton（2003）采用成本收益分析法对传统报告系统和实时报告系统进行了实证研究。与传统报告系统相比，实时报告系统能够及时获取所需信心，进而减少股价交易波动及资本市场给投资者带来的干扰；XBRL 技术使信息交流更加及时准确，减少信息交流不必要的支出，这种实时报告系统的应用提高了会计信息透明程度。

Willis（2009）表明 CPA 利用 XBRL 标准化的数据格式的财务报告，可以最快速度获取高质量的财务信息，但获取成本并未提高，在 XBRL 应用基础较好时成本还会有所

下降，会计信息透明度有所提高，提升了财务信息的透明度。

XBRL 是由 XBRL 国际指导委员会倡导并推动其发展，国外学者在对 XBRL 会计信息质量的研究中，主要包括会计信息可靠性、相关性、可比性、及时性、透明度及 XBRL 分类标准、稳健型等方面。随着 XBRL 的发展，目前学者开始关注 XBRL 在审计鉴证和实例文档方面对会计信息质量的影响，不过这方面研究不是很多，有待相关学者进一步挖掘。对国内 XBRL 的研究进行分析发现，在我国 XBRL 对会计信息质量影响的研究主要还是停留在理论研究的层面上。与发达国家相比，XBRL 在我国的施行相对有些困难。国内学者的研究大部分都是借鉴国外的研究思路和成果，对 XBRL 的分析还停留在表层上，说服力不强。目前我国的分析研究中实证部分相对来说还是较少。

因此，对会计信息透明度应该加强以下三个方面的研究：

①对会计信息透明度概念的界定并进一步研究其与相关性、可靠性和信息披露概念之间的关系；

②完善会计准则的制定程序和执行机制，重视它对会计信息透明度的影响；

③结合特定的制度背景、市场环境等进行分析，改善会计信息透明度的评价标准和衡量指标。

1.2 内部控制理论国内外研究现状

内部控制概念的提出至今已有五十多年历史。内部控制，是在内部牵制的基础上，由企业管理人员在经营管理实践中创造，并经审计人员理论总结而逐步完善的自我监督和自行调整体系。在其漫长的产生和发展过程中，大体经历了萌芽期、发展期和成熟期三个历史阶段，即内部控制、内部控制结构和内部控制整体框架三个阶段。

内部控制可谓是近年来研究的热点，特别是在 20 世纪以来国内外频频发生财务丑闻时，在把矛头直指向财务会计报告时，也在探索企业内部治理等问题，并把问题的症结和解决途径归到了内部控制。加强和完善企业内部控制，已成为理论界和实务界关注的焦点之一。内部控制作为企业管理中的一个重要内容，就越来越受到人们的关注。

1.2.1 内部控制理论国内研究现状

1.从政府发布的关于内部控制的法规、政策分析

我国的内部控制管理仍以政府为主导，通过政府颁布的法规从外部要求企业进行内部控制规范。已制定并实施内部控制制度相关的法规或政策为：

1986 年财政部颁发《会计基础工作规范》，其中对内部控制制度作了明确规定；1997 年 1 月中国注册会计师协会实施《独立审计具体准则第 9 号——内部控制与审计风险》，以便于会计师事务所评估审计风险，提高审计效率，保证执业质量；1997 年 1 月国家审

计署实施《中华人民共和国国家审计基本准则》，其中将对内控制度的测试当作“作业准则”予以规定；1999 年全国人民代表大会通过新《会计法》，将内控制度当作保障会计消息“真实和完整”的基本手段之一；2000 年 11 月证监会发布《公开发行证券公司消息披露编报规则》，要求公开发行证券的商业银行、保险公司，证券公司应建立健全内部控制制度，在招股说明书中专设一部分，用来说其内控制度的完整性、合理性和有效性；2001 年 6 月财政部发布《内部会计控制——基本规范（试行）》和《内部会计控制规范——货币资金（试行）》。

由此看出，我国在正式法规中最早使用内控的为 1986 年财政部颁发的《会计基础工作规范》。该规范只提到内部会计控制，并定义为“单位为了提高会计信息质量，保护资产的安全、完整，确保有关法律法规和规章制度的贯彻执行等而制定和实施的一系列控制方法、措施和程序”。该定义被以后财政部发布的其他内控文件以及《会计法》所使用，而在这些文件及《会计法》中基本将内部会计控制作为会计监督的一部分。

中注协对内部控制的定义比较宽泛，在 1997 年实施的《独立审计具体准则第 9 号——内部控制与审计风险》中称内部控制为“被审计单位为了保证业务活动的有效进行，保护资产的安全和完全，防止、发现、纠正错误与舞弊，保证会计资料的真实、合法，完整而制定和实施的政策与程序”，“包括控制环境、会计制度和控制程序”。这是从审计角度定义的，应用了 AICPA 在 1988 年提出的内控定义。

证监会、国家审计署、中组部、中纪委等部门的内容控制概念与上述两种大同小异：证监会主要防范上市公司及金融、保险机构的会计信息失真；国家审计署主要防范政府机关和国有事业单位资产流失和信息失真；中纪委和中组部主要防范领导干部贪污腐败等方面。财政部于 2001 年 6 月 22 日颁布的《内部会计控制规范——基本规范（试行）》和《内部会计控制规范——货币资金（试行）》，有如下特点：

（1）以单位（企业）自身为出发点。《内部会计控制规范》出台以前的相关法规，其对企业内部控制要求基本上是从其行业相关角度，而非从企业自身角度出发。《独立审计具体准则第 9 号——内部控制和审计风险》是从制度基础审计的角度来要求对企业的内部控制进行评价。中国证监会《关于上市公司做好各项资产减值准备等有关事项的通知》与《公开发行证券公司信息披露编报规则》等法规是从信息披露的角度来对企业的内部控制予以要求。而《内部会计控制规范》是从企业自身的角度，即从加强企业管理，完善单位内部会计控制，改进企业经营方式的角度为出发点来要求。从内部控制的产生来看，它是由企业管理人员在经营管理实践中产生并在实践中完成其主体内容构造的。

（2）目标定位明确具体。控制目标的定位是内部控制存在及存在形式的根本所在，也是建立内部控制框架体系以及进行内部控制设计、评价和考核的原则指导与参照。在我国提出《内部会计控制规范》之前，《独立审计具体准则第 9 号——内部控制和审计风险》将内部控制定义为：是指被审计单位为了保证业务活动约有效进行，保护资产的安全和完整，防止、发现、纠正错误与舞弊，保证会计资料的真实、合法、完整而制定

和实施的政策与程序。内部控制包括控制环境、会计系统和控制程序。审计准则对要求进行评价的内部控制的限定处于内部控制理论发展的内部控制结构阶段。COSO 委员会在其报告中对内部控制的目标定位为：为保证财务报告的可靠性、经营的效率效果以及现行法规的遵循性。COSO 委员会报告对内部控制的目标包括的范围更为宽泛，尤其是取得经营的效率效果，企业达到这一目标需涉及与此有关的社会的各个方面，特别是与企业经营有关的社会文化等“软环境”，同时也涉及确定经营效果的考核和经营业绩的评价指标体系问题。

（3）基本构成直接以内容而非要素形式存在。COSO 报告中关于内部控制的内容构成是要素式的，由控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监督等五大要素组成。《内部会计控制规范》的构成并未以要素的形式存在，而是直接列出了内部控制的内容，这些内容包括：货币资金、实物资产、对外投资、工程项目、采购与付款、筹资、销售与收款、成本、费用、担保等经济业务的会计控制，并且每一条款都将制定相应的具体规范。《内部会计控制规范——基本规范》突出部分是强调了建立风险控制系统，强化风险管理，确保单位各项业务活动的健康运行，对风险控制系统的建立作为独立的内部控制的条款加以强调。这与我国当前企业在运转过程中忽视风险控制，造成巨大隐患甚至损失有关，适合当前的现实需要，能够在很大程度上促进国有企业的改革和公司治理结构的完善。

（4）内部控制条款有利于以业务循环进行设置。企业内部控制的设置，需要考虑企业自身的经营特点来进行，同时应当兼顾可操作性和控制成本的合理性。《内部会计控制——基本规范》要求：“内部会计控制应当涵盖单位内部涉及会计工作的各项经济业务及相关岗位，并应针对业务处理过程中的关键控制点，落实到决策、执行、监督、反馈等各个环节。”而《内部会计控制规范——货币资金（试行）》作为内部控制规范的具体规范，依照其规定的相应程序，可按照业务循环设置相应的流程图式，在各个环节上设立互相制约的职能岗位，确定其中的关键控制点来进行内部控制。

2.从内部控制理论研究的学术角度分析

2006 年 7 月 15 日，我国企业内部控制标准委员会正式成立，历时几年的讨论，新的内部控制规范标准也已出台并于 2009 年 7 月 1 日正式实施，这标志着我国内部控制的制度化建设又向前迈进了一步，也必将引起学术界和理论的一轮新的讨论和实践。

以中国知识资源总库中的中国期刊全文数据库作为总样本选取，以内部控制为篇名搜索，从 1999 年到 2008 年，总共有 9912 篇文章，其中核心期刊有 2153 篇。这些文章基本上能够代表我国这些年来研究内部控制的水平。

我国理论和实务界对内部控制的研究，多集中于 20 世纪初期几年。这可能要基于美国资本市场发生的几宗大的财务丑闻和对公司内部控制的反思而推出相关的法律和政策规范，所以在对美国财务丑闻的分析研究和出台政策的剖析的文章就层出不穷。这也体现了我国内部控制研究人员的前瞻性，从国外的经验教训中就能让我们避免这样的错误