分类号 密 级

U D C 编 号



**会 计 专 业 硕 士** 学 位 论 文

内部控制指数与会计信息违规性失真的实证研究

研 究 生 姓 名：王颖

指导教师姓名、职称：廖文龙 教授 黄绪全 高级审计师

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 学 | 科 | 门 | 类：管理学 |
| 专 | 业 | 名 | 称：会计硕士 |
| 研 | 究 | 方 | 向：财务管理 |

**2014 年 4 月 10 日**

The Research on the Relationship between the Internal Control index and Accounting Information Distortion

Wang Ying

广西财经学院会计专业硕士学位论文独创性声明和使用授权声明

**会计专业硕士学位论文独创性声明**

本人所呈交的会计专业硕士学位论文，是在导师的指导下，独立进行研究所取得的成果。除文中已经注明引用的内容外，本论文不含任何其他个人或集体已经发表或撰写的作品。对本文的研究做出重要贡献的个人和集体，均已在文中标明。

本声明的法律后果由本人承担。

论文作者（签名）：

年 月 日

**会计专业硕士学位论文使用授权声明**

本人完全了解广西财经学院关于收集、保存、使用会计专业硕士学位论文的规定。

本人愿意按照学校要求提交会计专业硕士学位论文的印刷本和电子版，同意学校保存会计专业硕士学位论文的印刷本和电子版，或采用影印、缩印、数字化或其它复制手段保存论文；同意学校在不以营利为目的的前提下，建立目录检索与阅览服务系统，公布论文的部分或全部内容，允许他人依法合理使用。

（保密论文在解密后遵守此规定）

论文作者（签名）：

年 月 日

广西财经学院2014届会计专业硕士学位论文：内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

摘 要

企业发布的各项财务报告是会计信息使用者进行决策的主要信息来源，然而近几年来，各种财务舞弊事件频发，会计信息是否具有真实性引发人们的思考，会计信息失真问题再次引起关注。2006年以来，我国监管部门相继发布《深圳证券交易所上市公司内部控制指引》、《上海证券交易所上市公司内部控制指引》以及《企业内部控制基本规范》，内部控制监管逐步完善，但仍旧存在一定不足。能否用较为简易的方式衡量企业的内部控制水平以及时帮助信息使用者的决策？企业间的内部控制水平如何进行衡量？拥有良好内部控制的企业是否具有较为真实的会计信息？每个衡量内部控制的指标与企业会计信息失真行为是否有一定的关系？这些问题都值得我们深思。

本文通过设立一定的指标用以衡量企业的内部控制水平，试图建立较为方便的衡量企业内部控制的指数，帮助财务信息使用者识别企业的内部控制情况。同时，对证监会2013年公开发布行政处罚决议涉及到会计信息违规性失真的公司进行分析，寻找通过完善内部控制以减少因会计信息失真问题给信息使用者带来的危害。本文一共分为五部分：

第一部分绪论。主要描述本文的选题背景和意义以及本文的文献综述、文章整体研究路线以及方法，本文存在的新颖之处与不足之处，在文献综述部分，分国内和国外两部分，分别介绍了内部控制理论发展的历史、内部控制指数的构成以及会计信息失真相关理论。

第二部分理论分析。分别对内部控制以及会计信息失真两方面理论进行探讨。第三部分计算内部控制指数。对上市公司按照内部控制目标构造五个一级指

标，然后针对每个一级指标设立五个二级指标，通过采用主成分分析法和算数平均法计算各指标所占比重，构造公式，计算内部控制指数。

第四部分实证分析。选取被证监会2013年因违规性失真进行行政处罚的公司，并选取规模与之相当的样本公司进行对比分析。首先针对各个指标进行统计描述性分析，而后提出内部控制指数与会计信息违规性失真相关性的假说，以及内部控制指数各一级指标与会计信息违规性失真关系的假说，并进行初步的理论分析，最后用SPSS软件进行相关性分析，得出结论。

第五部分建议。通过对实证分析的结论进行反思，提出完善企业内部控制的建议。

关键词：内部控制；内部控制指数；真实性；会计信息失真

1

广西财经学院2014届会计专业硕士学位论文：内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

**Abstract**

Financial report is the main information source for accounting information users to make decisions. However, in recent years, financial fraud occurred frequently, people start raising concerns about the authenticity of accounting information. After 2006, t Financial Institutions Regulatory Administration such as Shanghai and Shenzhen exchanges approved the publication of the Guidelines, Several state policies are issued to support the internal controls from Ministry of Finance of the People's Republic of China, the regulation of internal control is better than before, but still need to improve. Is there an easy way to evaluate the internal control level to help users to decisionHowtoevaluatetheinternalcontrollevelbetweendifferententerprisesWhether a company with good internal control means true accounting informationEach index of the internal control andauthenticity of accounting information hasacertain relationship Weshould thought about these questions.

In this paper, I select a series of indexes to evaluate the internal control of enterprise, trying to find a convenient way to help financial information users identify the internal control. From analyzing the companies which punished by CSRC in 2013, I am looking for the way to release the effect of accounting information distortion by improve the internal control management system. This article is divided into five chapters:

The first part is the introduction of the background and literature review, research method and content. Also include the different from before, which has novel and unique.

The second part is basic theory about internal control evaluation index and accounting information distortion. Approach the internal control evaluation index and accounting information distortion with different angles.

The third part is calculation of the internal control index. I design a system as ICI which has five main index, including strategy operation reporting, compliance and assets safe. I use these kind of index to describe the internal control. First, I use principal component analysis to assign the coefficient of each index, then I establish a linear regression equation to represent ICI.

The fourth part is empirical analysis. Descriptive statistics analysis of the various indicators in first, and then put forward the hypothesis of internal control index

I

Abstract

Correlation and accounting information distortion, then carries on the preliminary theoretical analysis, analysis correlation with SPSS software, draw the conclusion.

The last part is suggestion. Through reflect the empirical analysis conclusion give suggestions from 5 different angles.

**Key words**: Internal control; Internal control index; Authenticity; Accounting information distortion

II

目 录

[摘 要](#_Toc68675901) 3

**[Abstract](#_Toc68675902)** 3

[Abstract](#_Toc68675903) 3

[第一章 绪论](#_Toc68675904) 6

[一、 选题背景和意义](#_Toc68675905) 6

[（一） 选题背景](#_Toc68675906) 6

[（二） 选题意义](#_Toc68675907) 6

[二、 文献综述](#_Toc68675908) 6

[（一） 国内外内部控制理论的发展](#_Toc68675909) 6

[（二） 国内外关于内部控制指数的研究](#_Toc68675910) 7

[（三） 国内外关于会计信息失真的研究](#_Toc68675911) 8

[（四） 关于内部控制指标与会计信息失真的实证分析](#_Toc68675912) 8

[（五） 文献评析](#_Toc68675913) 9

[三、 研究路线和与方法](#_Toc68675914) 9

[（一） 研究路线](#_Toc68675915) 9

[（二） 研究方法](#_Toc68675916) 10

[四、 本文研究框架](#_Toc68675917) 10

[五、 创新与不足](#_Toc68675918) 11

[（一） 研究不足](#_Toc68675919) 11

[（二） 创新之处](#_Toc68675920) 11

[第二章 内部控制指数与会计信息违规性失真基本理论](#_Toc68675921) 12

[第二章 内部控制指数与会计信息违规性失真基本理论](#_Toc68675922) 12

[一、 内部控制指数相关理论](#_Toc68675923) 12

[（一） 内部控制指数的相关概念](#_Toc68675924) 12

[（二） 内部控制相关指标](#_Toc68675925) 12

[二、 会计信息失真的理论](#_Toc68675926) 13

[（一） 会计信息的概念](#_Toc68675927) 13

[（二） 会计信息的特点](#_Toc68675928) 13

[（三） 会计信息真实性的基本要求](#_Toc68675929) 13

[（四） 会计信息违规性失真概念的界定](#_Toc68675930) 14

[（五） 我国证监会披露2011年-2013年会计信息违规性失真统计](#_Toc68675931) 15

[三、 内控指数与会计信息失真的关系](#_Toc68675932) 15

[第三章 内部控制指数的建立](#_Toc68675933) 15

[第三章 内部控制指数的建立](#_Toc68675934) 15

[一、 样本选取及数据来源](#_Toc68675935) 15

[（一） 样本选取](#_Toc68675936) 15

[（二） 数据来源](#_Toc68675937) 19

[二、 上市公司内部控制指数的计算](#_Toc68675938) 19

[（一） 内部控制指数的设计思路](#_Toc68675939) 19

[（二） 变量的选取](#_Toc68675940) 19

[（三） 内部控制指数的计算过程](#_Toc68675941) 19

[（四） 内部控制指数](#_Toc68675942) 31

[（五） 对内部控制指数的评价](#_Toc68675943) 32

[第四章 内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析](#_Toc68675944) 34

[第四章 内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析](#_Toc68675945) 34

[一、 研究假设](#_Toc68675946) 34

[二、 实证结果](#_Toc68675947) 34

[（一） 统计性描述分析](#_Toc68675948) 35

[结论：](#_Toc68675949) 44

[（二） 相关性分析①](#_Toc68675950) 44

[第四章 内部控制指数与会计信息违规性的实证分析](#_Toc68675951) 46

[第五章 完善企业内部控制的建议](#_Toc68675952) 50

[第五章 完善企业内部控制的建议](#_Toc68675953) 50

[一、 合理设立战略目标](#_Toc68675954) 50

[（一） 合理分析行业环境](#_Toc68675955) 50

[（二） 加强监管](#_Toc68675956) 50

[（三） 完善风险管理制度](#_Toc68675957) 50

[二、 合理设立经营目标](#_Toc68675958) 50

[（一） 确保企业规模稳步扩大](#_Toc68675959) 50

[（二） 控制股东持股比例](#_Toc68675960) 50

[三、 完善报告水平](#_Toc68675961) 50

[（一） 定期公告](#_Toc68675962) 50

[（二） 加强监管环境](#_Toc68675963) 50

[四、 改善违规现象](#_Toc68675964) 50

[（一） 加强注册会计师工作的独立性](#_Toc68675965) 50

[（二） 完善信息披露制度](#_Toc68675966) 50

[五、 确保资产安全](#_Toc68675967) 50

[（一） 提高企业风险意识](#_Toc68675968) 51

[（二） 确保合理关联交易](#_Toc68675969) 51

[（三） 提高总资产周转率](#_Toc68675970) 51

[主要参考文献](#_Toc68675971) 51

[主要参考文献](#_Toc68675972) 52

[后记](#_Toc68675973) 52

广西财经学院2014届会计专业硕士学位论文：内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

# 第一章 绪论

## 一、 选题背景和意义

### （一） 选题背景

1.近年来从美国在线时代华纳财务舞弊到日本奥林巴斯的财务丑闻再到我国云南绿大地、万福生科等上市公司会计信息披露违规，会计信息失真在全球性案件频繁的情况下，再次引起人们的广泛关注。

2.全球一体化使企业面临着更为复杂的经济活动，财务信息使用者对企业会计信息披露的及时、客观、准确性等要求越来越高。

3.我国的内部控制制度已逐渐普遍且相较成熟，但仍需进一步加强，有效的内部控制能够帮助投资者、债权人以及审计人员提早预防企业会计信息失真发生而带来的风险。

因此，本文拟从研究内部控制指数与会计信息违规性失真的关系着手，试图寻找通过完善内部控制以提早预防并发现会计信息违规性失真的途径。

### （二） 选题意义

1.美国萨班斯法案①的出台极大地影响内部控制在中国的理论发展，也揭示了我国内部控制方面存在的问题，因此完善内部控制制度具有一定的现实意义。

2.纵观全国，企业会计信息失真且违规现象严重，2013年全年证监会披露的涉及会计信息违规性失真的公司已达13家，且违规手段层出不穷，这极大地影响了社会公众对资本市场的信任程度。因此重视会计信息违规性失真的行为有助于提高风险防范。

3.大量的管理经验表明：得控则强，失控则乱，无控则乱，内控与企业生产经营各个环节紧密相关，内部控制的风险防范意识至关重要，本文通过对内部控制指数与会计信息违规性失真的关系进行分析，将内部控制水平最终用定量指标进行衡量，再通过完善内部控制以寻找减少会计信息违规性失真现象发生的途径，来确保信息会计信息的真实性与可靠性，以期维护信息使用者的利益。

## 二、 文献综述

### （一） 国内外内部控制理论的发展

1.国外内部控制的发展

#### （1）内部牵制理论

1912年R. H.蒙哥马利②首先提出内部牵制理论，即通过对企业收集和处理会计

①萨班斯法案是美国政府出台的一部涉及会计职业监管、公司治理、证券市场监管等方面改革的重要法律。

②Robert Hiester Montgomery,1872-1953,与威廉M·莱布兰德、T・爱德华・罗斯和亚当・A·罗斯三人创立了“莱布兰德．罗斯兄弟和蒙哥马利会计师事务所”，而后，该事务所逐步发展成现代八大国际性会计公司之一库珀斯・莱布兰德会计师事务所。

1

第一章 绪论

数据过程的审查和评价，确定财务报表审计工作的范围。《柯氏会计词典①》的定义为：“为提供有效的组织和经营，并防止错误和其他非法业务发生而制定的业务流程”。该理论在现代内部控制理论中占有重要的地位，并成为现代内部控制理论的雏形。

#### （2）内部控制制度理论

1973-1976年“水门事件②”之后，美国政府开始密切关注内部控制。1977年美国国会通过“反国外行贿法案”，首次要求公司管理层加强会计内部控制。1986年，最高审计机关国际组织发表《总声明③》对内部控制做出了权威性解释：“内部控制作为完整的财务和其他控制体系，包括组织结构、方法程序和效果性，保证管理决策的贯彻，维护资产和资源的安全，保证会计记录的准确和完整，并提供及时、可靠的财务和管理信息”。

#### （3）内部控制结构理论

1980年后，内部控制专业准则得到了很大程度的发展。1988年，美国注册会

计师协会发布审计准则公告第55号《会计报表审计中对内部控制结构的关注》，首次提出内部控制结构。

#### （4）内部控制整体框架理论

1992年，COSO委员会专题报告了《内部控制—整体框架》，这是内部控制发展史上的历史性突破。COSO报告包括三个目标，五个组成。即其旨在为财务报告的可靠性、经营活动的效率和效果及相关法律法规的遵循性等目标的实现提供合理保证。五个组成主要包括控制环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、监控④。

#### （5）企业风险管理整体框架理论

2002年发生“安然”、“世通”等财务欺诈丑闻暴露出美国监管的缺失以及公司治理的机制存在问题，美国国会为了提高民众对金融市场以及政府的信心，出台了

《萨班斯法案⑤》，对企业内部控制提出了更高的要求。2004年，COSO委员会发布《企业风险管理—整合框架》，将企业内部控制的重点转向风险管理。风险管理框架中指出：企业风险管理是一个过程，涉及各个层次人员，应用于企业战略制定，贯穿于企业所有层级和部门，旨在识别和管理风险为实现目标提供合理保证⑥。同时，该报告将COSO报告增加了目标设定、事项识别和风险应对三大要素，是国际内部控制迄今为止最新的理论研究成果。

2.国内内部控制的发展

①作者为Eric Louis Kohler,1892-1976，是美国历史上的杰出会计家之一，曾有“会计巨人之称”，他在会计理论与实务方面对会计界的重要影响得到了业界的普遍认可，其中《会计词典》影响最大。

②Watergate scandal，美国共和党政府在1972年总统竞选运动中的非法活动暴露后的政治丑闻。

③最高审计机关第十二届国际会议发表《关于绩效审计、公营企业审计和审计质量的总声明》。

④COSO．Internal Control-Integrated Frame work．New York．1992

⑤萨班斯法案是美国政府出台的一部涉及会计职业监管、公司治理、证券市场监管等方面改革的重要法律。

⑥COSO．Enterprise Risk Management-Integrated Frame work．New York．2004 2

广西财经学院2014届会计专业硕士学位论文：内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

（1）我国内部控制现代理论研究起于上世纪80年代。财政部于1996年发布

《独立审计具体准则第9号—内部控制与审计风险》对内部控制作了定义：“是指被审计单位为了保证业务活动的有效进行，保护资产的安全与完整，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①”。

（2）2001年，财政部发布了《内部会计控制规范—基本规范（试行）》将内部控制定义为：“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②”。该规范的发布，促进了我国建立健全内部控制，并对改善会计信息失真现象有积极意义。

（3）我国为了进一步促进上市公司完善内部控制，加强对内部控制的监管，分别于2006年6月和9月发布了上海证券交易所上市公司内部控制指引和深圳证券交易所上市公司内部控制指引，并先后在上市公司内部施行。

（4）2008年6月财政部、证监会等五部门联合发布了《企业内部控制基本规范》，基本规范共七章五十条，各章分别是：总则、内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督和附则。《基本规范》要求“上市公司应当对本公司内部控制的有效性进行自我评价，披露年度自我评价报告，并可聘请具有证券、期货业务资格的中介机构对内部控制的有效性进行审计③”。《基本规范》坚持立足我国国情、借鉴国际惯例，确立了我国企业建立和实施内部控制的基础框架，并取得了重大突破。

（5）2010年4月，财政部颁布了《企业内部控制评价指引》，提出上市公司和非上市大中型企业，应当对内部控制的有效性进行自我评价，披露年度自我评价报告，同时应当聘请会计师事务所对财务报告内部控制的有效性进行审计并出具审计报告④。该文件的颁布，标志着我国企业内部控制规范体系框架基本形成。

### （二） 国内外关于内部控制指数的研究

#### 1.国外内部控制指数的研究

如何评价企业的内部控制水平，近几年来受到国外学者的广泛关注，目前，国外关于内部控制指数的设计主要是以下三种思路：

##### （1）以会计师事务所发布的内部控制重大缺陷为依据

一些学者围绕内部控制缺陷的影响因素和经济后果做了大量的实证研究，他们发现公司规模、成立时间、经营复杂程度、最近组织结构变化、披露会计风险、盈利状况、公司治理等企业内部因素，以及投资者保护、不同制度、不同文化均会对企业内部控制产生显著影响，但是他们对内部控制给企业带来的经济后果有

①中国注册会计师协会．独立审计具体准则第9号—内部控制与审计风险，1996

②中华人民共和国财政部．内部会计控制规范—基本规范（试行），2001

③中华人民共和国财政部．企业内部控制基本规范，2008（6）

④中华人民共和国财政部．企业内部控制评价指引，2010（4）

3

第一章 绪论

不同的结论。Ashbaugh、Doyle等人根据萨班斯法案设置了衡量内部控制缺陷的指标，从风险因素以及与内部控制有关的投资、风险以及披露的激励程度等方面对内部控制进行研究。Lenone（2007）总结了前人的研究，列出了可能会带来内部控制缺陷的指标，为之后内部控制指标的量化奠定了基础①。

##### （2）以企业自愿披露的内部控制信息为基础

Botosan（1997）年研究了公司层面披露水平和权益资本成本的关系，借鉴了The Association for Investment Management and Research的公司报告排名，构建了公司水平的内部控制指数，Botosan披露指数主要分为五部分，分别是背景资料、近年公司业绩、关键的非财务指标、预测信息以及管理层的讨论和分析，并将其量化，实证验证了披露水平对权益成本的影响②。Moerland（2007）以实现内部控制目标为基础，构建了内部控制披露指数，对2002-2005年芬兰、挪威等欧洲国家的内部控制报告的影响因素进行了研究。实证结果表明国家层面和公司层面的因素都对内部控制报告有影响，其中国家层面的因素主要是法规水平，公司层面的主要是代理冲突和信息不对称③。

##### （3）以内部控制目标的实现程度为基础

随后，一些学者开始从实现内部控制的目标构建内部控制指数。Gjil-Yang

Tseng（2007）从内部控制五个目标出发构建企业风险管理指数，对每个目标都设定了两个衡量指标，战略目标选取市场份额和风险系数，经营目标选取总资产周转率和劳动生产率，报告目标选取重大缺陷、审计意见，合规目标选取审计费用和赔付损失④。这种内部控制指数的构建方法对国内的研究产生了深远影响。

#### 2.国内内部控制指数的研究

2008年6月，财政部发布《企业内部控制基本规范》，要求“上市公司应当对本公司内部控制的有效性进行自我评价，披露年度自我评价报告，并可聘请具有证券、期货业务资格的中介机构对内部控制的有效性进行审计”。此后，企业内部控制的有效性问题引起学者广泛关注，内部控制指数作为衡量企业内部控制有效性的指标也逐渐成为关注的焦点。目前国内内部控制指数的研究方法主要有两种思路，一种是以五要素为逻辑框架构建内部控制指数模型，此种模型是以陈汉文和深圳迪博企业风险管理有限公司为代表，另一种是以内部控制的目标完成情况为基准构建内部控制指数，除此之外还有一些学者持有不同的构造想法。

##### （1）以内部控制五要素为基础构建内部控制指数

①Leone J．Factors Related to Internal Disclosure: A Discussion of Ashbaugh, Collins, and Kinney(2007) and Doyle, Ge, and McVay(2007)[J]．Journal of Accounting and Economics, 2007(44)

②Botosan, C. A., Disclosure Level and the Cost of Equity Capital, The Accounting Review, 1997(3)：323-349,

③Moerland, L., 2007，Incentives for Reporting on Internal Control－A Study of Internal Control Reporting Practices in Finland, Norway, Sweden, The Netherlands and United Kingdom, Maastricht University

④Chih－Yang Tseng．The Effect of SOX Internal Control Deficiencies on Firm Risk and Cost of Equity, Accounting Research Conference－University of Houston, 2007

4

广西财经学院2014届会计专业硕士学位论文：内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

陈汉文（2010）以内部控制五要素为整体逻辑框架，构建了上市公司内部控制评价指数，是基于过程的完善程度进行设计。指标分为四个层级，第一层为内部控制的五个要素，第二层级是五个要素的细分指标共24个，内部环境包括公司

治理和内部审计等6个指标，风险评估包括目标设定、风险识别等，控制活动包

括审批控制、会计制度等7个指标，信息与沟通包括信息搜集、信息沟通等4 个

指标，内部监督包括内控缺陷、内部控制信息披露行为等3个指标。在二级指标

的基础上又细分了43个三级指标和144个四级指标①。深圳迪博企业风险管理公司也设计了内部控制指数，该公司也以内部控制五要素为基础，将指标分为两个层次，第一层为内部控制的五要素，第二层在五要素的基础之上设立了63个二级

指标②。该公司在2008-2013年相继发布了内部控制白皮书，并公布了上市公司内部控制披露指数，引起了监管机构以及各上市公司的重视，为我国上市公司内部控制体系的建设提供了指引。李清（2013）用内部控制五要素建立YSI指数，通过给五要素赋值，按照公司年报和公司披露的自我评估报告中所提供的信息进行打分，经过相关性分析，正式，ICI指数与YSI指数成正相关关系，二者同增同减，即证明了ICI指数能够反映出内部控制运行具有有效性③。

##### （2）以内部控制目标为基础构建内部控制指数

财政部内部控制指数研究课题组（2011）依据《企业内部控制基本规范》内部控制的五个基本目标构建上市公司内部控制指数，并将指数分为两个层次，第一层次为内部控制五个目标，分别为战略目标、经营目标、报告目标、合规目标以及资产安全目标。第二层次为各目标下设分类变量。战略目标包括市场份额和上市公司所在行业状况，经营目标包括投资资本回报率和净利润率，报告目标包括注册会计师的审计意见以及上市公司是否进行了财务重述，合规目标包括违法违规事项以及诉讼事项，资产安全目标包括企业净资产的增加、为股东发放红利以及纳税金额。并在此基础之上以内部控制缺陷为基础设立修正指数变量。用最终得到的内部控制指数来衡量企业的内部控制情况。

##### （3）其他内部控制指数的构建

林钟高（2007）构建了我国上市公司内部控制综合评价指数，并实证检验了上市公司内部控制的建立和完善确实对企业价值提高的积极促进作用，证实了提高内控有效性的客观必要性④。骆良彬（2008）采用层次分析方法建立了内部控制质量的模糊综合评价模型⑤。池国华（2011）通过上市公司内控失败的原因进行分

①陈汉文等．中国上市公司内部控制指数（2009）：制定、分析与评价．上海证券报，2010年6月11 日

②深圳市迪博企业风险管理技术有限公司．中国上市公司2008年内部控制白皮书摘要．中国证券报，2008年6月24 日

③王宏、蒋占华、胡为民等．中国上市公司内部控制指数研究．北京：人民出版社，2011

④林钟高、郑军、王书珍．内部控制与企业价值研究－来自沪深两市A股的经验分析[J]．财经研究，2007

（4）：132-143

⑤骆良彬、张白．企业信息化过程中内部控制问题研究[J]会计研究，2008（5）：69-76

5

第一章 绪论

析，指出内部控制评价的重要性，并且提出编制和发布内部控制指数的设想。文中对内部控制指数设计遵循3个理念，分别是权变性，即内部控制评价体系的设计取决于内部控制系统运行的环境；系统性，即内部控制评价由一个系统构成，包括评价目标、评价指标、评价标准以及评价方法；合理性，要求即具有统一可比性又有可操作性①。孙志梅（2013）将内部控制分为四个层次，分别是目标层、准则层、子准则层以及方案层，用AHP法构建内部控制指数②。

### （三） 国内外关于会计信息失真的研究

1.国外关于会计信息的研究

目前国外有如下几种对会计信息质量较权威的研究成果：

（1）国际会计准则委员会（IASC）于1970年发布的《APB Statement N0.4》提出了可理解性、相关性、重要性、可靠性、真实反映、实质重于形式、中立性、审慎、完整性、可比性、效益和成本等质量特征。1966年发表的《基本会计理论说明书》中把可理解性、相关性、可靠性和可比性作为四个主要质量特征，把及时性、效益和成本、公允表述等作为限制因素。

（2）美国财务会计准则委员会（FASB）提出，相关性和可靠性是会计信息应具备的首要质量特征，相关性由预测值、反馈值和及时性构成，可靠性由可核性、中立性和反应真实性构成。次要和交互作用的质量特征是可比性和一致性。提供会计信息还受到普遍性约束条件—“效益>成本”以及承认质量的起端—“重要性”的约束。

（3）英国会计准则委员会于20世纪90年代发布会计实务准则公报（SSAPS）将会计信息质量分为三个层次：一是首要特征是重要性；二是主要特征是相关性和可靠性，实质性、完整性、客观性和稳健性从属于可靠性；三是次要特征主要是指可比性（含一贯性）、可理解性、成本效益原则等。

2.国内关于会计信息的研究

#### （1）会计信息失真的相关概念

陈建中（1990）认为会计信息失真的具体表现为会计信息不能真实反映企业的资金占用状况，不能真实反映企业在生产经营活动中的资金耗费和成果以及会计信息的可比性差③。吴联生（2001）提出会计信息失真“三分法”，将会计信息失真分为规则性失真、违规性失真和行为性失真等三类，并分别从会计域秩序、信息不对称和人类有限性的角度，分析了这三类会计信息失真的不同成因，并给出相应的证据④。阎达五（2002）认为，会计信息失真，在很大程度上是指会计所提供的财务报告及相关的业绩评价指标不真实，虚报了企业实际情况。会计信息

①池国华．中国上市公司内部控制指数的功能定位与系统构建[J]管理世界，2011（6）：172-173

②孙志梅．基于AHP法的国有企业内部控制评价指标体系构建[J]财会通讯，2012（7）：23-25

③陈建中．会计信息失真的原因及解决对策[J]会计之友，1990（5）：19-20

④吴联生．会计信息失真的“三分法”：理论框架与证据[J]会计研究，2003（1）：25-30

6

广西财经学院2014届会计专业硕士学位论文：内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

失真之所以如此严重，固然与会计人员素质不高、会计工作不规范以及监管工作不力有关，但是会计工作的问题往往不仅仅是会计人员的问题，当企业管理人员对会计信息产生的过程不看重时，在来自各部门的压力之下，会计信息常作为领导价值变的体现，反映“结果”状态的会计信息真实性则大打折扣，会计信息失真也就有了产生的土壤①。

#### （2）关于会计信息失真的方法及动因

陈建中（1990）认为会计信息失真既有会计人员主观原因，又有会计制度本身及外部经济环境变化对现行会计制度的冲击，包括通货膨胀的影响以及财经纪律松弛、会计制度不够健全、价格双轨制的存在、人员素质差等因素②。刘乃文（1995）认为，会计信息失真的原因在于利益驱动、环境影响、监督脱节、制度有隙以及操作失误③。田淑萍（2009）认为会计信息违规性失真的客观基础是代理关系的存在、效用函数的不一致以及信息的不对称，会计信息违规性失真的主观原因为利益驱动、会计诚信缺失以及监管力度不够④。王玮（2011）分析得出公司为了业绩考核、获取信贷资金和商业信用、发行股票、减少纳税以及推卸责任而粉饰会计报表。财务报表粉饰行为的手段包括：①提前或延后确认收入、确认虚假的收入、利用虚拟收入高估利润。②资产重组。公司为配合二级市场炒作或为免于戴上PT帽子，为了重组而进行重组的临时账面扭亏。③关联交易。虚构经济业务，抬高上市公司绩效；以低息或高息发生资金往来，调节财务费用抑或以收取或支付管理费或分摊共同费用调节利润。④利用“八项准备”金⑤。

### （四） 关于内部控制指标与会计信息失真的实证分析

内部控制是公司治理中用于防范舞弊发生的重要手段，中外学者普遍认同内部控制脆弱是会计信息失真诱导发生的主要原因。内部控制与会计信息失真之间是有逻辑关系的：从内部控制的实施过程看，内部控制能有效防止会计信息失真的发生；从内部控制的完善过程看，内部控制以防范会计信息失真为目的。就制定有效的内部控制制度以防范会计信息失真这个问题，应从政策角度、利益相关者角度、公司角度去制定有效的内部控制制度。

黄彦军（2005）选择2003年2月至2014年8月因临时性披露违规而被深沪两交易所公开谴责的上市公司为研究样本，通过分层随机抽样引入配对样本，从其行为特征、股权结构、规模、盈利能力、负债状况等方面分析被谴责上市公司的特征，研究信息披露违规的影响因素，发现负债能力对信息披露违规并无显著

①阎达五、李勇．找准治理会计信息失真的切入点—兼论“有限理性”理论在企业业绩评价中的运用[J]财务与会计，2002（5）：8-10

②陈建中王益民．会计信息失真的原因及解决对策[J]．会计之友，1990（5）：19-20

③刘乃文．会计信息失真现象探究[J]．财会研究，1995（7）：31-32

④田淑萍．会计信息违规性失真及其治理的经济学分析[J]．科学经济社会．2011（1）66-69

⑤王玮．财务报表粉饰行为及防范[J]．商情，2011（32）：173

7

第一章 绪论

影响①。万欣荣（2007）以2001-2005年信息披露违规的深交所上市公司中随机选取的55个样本公司为研究对象，对公司信息披露违规的动因进行实证研究，结果表明：资产负债率与信息披露违规存在正相关关系，说明财务状况不佳的公司更倾向于隐瞒和虚假披露信息②。屈文洲、蔡志岳（2007）以2001-2005年因为信息披露违规行为被监管层处罚的188家A股上市公司及其188家配对公司为研究对象，将财务杠杆（负债总额/资产总额）作为控制变量，运用Logistic回归模型对公司会计信息披露违规的动因进行实证研究发现，财务杠杆高的公司为了掩饰其暂时性的财务困难更有可能违规披露信息③。贾旭（2009）构建内部控制评价指数衡量内控有效性，并考察其与会计信息质量之间的关系④。屈磊（2011）认为内部控制质素不完善是企业会计信息失真的原因之一。由于某些单位没有完善的内部控制制度，致使会计资料在传递过程中，因相互脱节而发生错误或者因两个不相容职务缺乏相互制约而发生舞弊⑤。梅丹（2011）通过实证研究证实内部控制有效性与公司财务舞弊的发生负相关，说明内部控制良好公司发生财务舞弊的可能性小。且证明，有效的内部控制可以在一定程度上保证会计信息生成的可靠性，从而降低控制风险和审计风险，保证审计工作的效率和效果⑥。朱小芳（2012）认为，内部控制控制方式从间接的财务报告约束到直接的风险管理⑦。

### （五） 文献评析

对于内部控制有效性与会计信息违规性失真的关系国内学者大多数采取定性的分析方法，采用样本进行数理分析的较少；而国外的学者更多的着重于实证分析，却没有得到统一的结论，而且其结论是否适合中国国情也有待商榷。国内外尚未找到一种公认的评价内部控制的方法。因此，应当在国内外研究的基础之上，寻找一种简易方便能从企业披露信息中获取数据并制定公式评价内部控制水平的方法，因此研究二者关系具有一定意义。

## 三、 研究路线和与方法

### （一） 研究路线

图 1-1

①黄彦军.中国上市公司信息披露违规影响因素的实证研究[J]. ft东工商学报，2005(6)：34-39

②万欣荣、郑新、何朝丹.上市公司信息披露违规行为的动因研究[J].广东社会科学，2007(1)：40-44

③屈文洲、蔡志岳.我国上市公司信息披露违规的动因实证研究[J].中国工业经济, 2007 (4)：96-103

④贾旭.内部控制质量与会计信息质量关系研究[D] ft东大学,2009

⑤屈磊.关于会计信息失真的思考[J].财会研究，2011(16)：33-34 40

⑥梅丹、王瑞雪.内部控制有效性与财务舞弊关系的实证研究[J]湖南财政经济学院学报，2011(27)：113-119

⑦朱小芳、周大伟、杨丹.基于内部控制理论的国有企业内部控制研究[J].财会通讯，2012(2)：137-147

8

广西财经学院2014届会计专业硕士学位论文：内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

论文研究背景与理论与应用价值

国内外内部控制理论的发展

文献综述

国内外对会计信息违规性失真的相关概念的界定

内部控制指数的国内外研究

国内外对会计信息违规性失真的方法与动因的研究

内部控制指数的计算

内部控制与会计信息失真的理论研究

内部控制指数各二级指标统计性描述分析

内部控制指数以及各

内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

一级指标与企业是否存在会计信息违规性失真的相关性研究

经过分析得出结论，并提出建议

### （二） 研究方法

|  |  |
| --- | --- |
| 本文拟解决的关键问题 | 具体研究方法 |
| 内部控制、会计信息违规性  失真的理论基础 | 采取文献研究的方法，查阅国家颁布的法律与规章制度以及相关资料。 |
| 会计信息违规性失真的现状 | 查阅证监会网站上的披露的存在会计信息违规行为，对所有上市公司被披露的违规情况进行统计，筛选出违规性失真的公司并且有数据支持的  公司为对象进行研究。 |
| 内部控制指数的计算 | 采取文献研究的方法，查阅《管理世界》等刊物查找能够影响内部控制  的因素，并寻找适用于本文的相关指标。通过建立内部控制指数模型进行计算，得出内部控制指数。 |
| 内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析 | 本文拟用 SPSS 软件选取已被披露的会计信息违规性失真的公司以及在行业、规模、资产总额相近似的未被披露会计信息违规性失真的公司作为对照样本的内部控制的相关指标进行分析，并对内部控制指数与会计  信息违规性失真的相关性进行实证分析。 |
| 假设以及结论 | 将内部控制指标细化并提出假设，用实证分析的方法对假设进行论证，  并得出相应的结论。 |

9

第一章 绪论

## 四、 本文研究框架

第一部分绪论。主要描述写作背景以及本文的理论价值与应用价值、文献综述以及论文的研究路线与方法，文章的新颖之处与不足之处。文献综述部分，分别对国内外内部控制发展情况、会计信息失真的相关理论以及二者的关系进行研究，并总结前人需要完善之处。

第二部分理论分析。分别对内部控制以及会计信息失真两方面理论进行探讨。第三部分计算内部控制指数。对上市公司内部控制指数相关指标的构造，同

时，对企业存在的会计信息违规性失真的公司进行分析，通过设立的条件找到对比公司，并构建一个公式，得出内部控制指数的具体数值。

第四部分实证分析。首先对样本公司与对比公司选取的各个指标针进行统计描述性分析，而后提出内部控制指数与会计信息违规性失真相关性的假说，以及内部控制指数各一级指标与会计信息违规性失真关系的假说，并对假说进行初步的理论分析，而后对文章中所提出来的相关性的假说进行相关性计算，得出分析结论。

第五部分分析内部控制指数的结果，并针对如何提高内部控制指数提出相应建议。

## 五、 创新与不足

### （一） 研究不足

本文的研究不足有三点：

1.由于本文仅从证监会2013年披露违规并进行处罚的公司中选取样本，样本量相对较小，数据的完整性上存在一定的误差。

2.评价指标的完整性。本文对内部控制指数一级评价指标以及二级评价指标的选取采取重要性原则，并未覆盖到所有可能影响企业内部控制水平的指标，故选取的过程中可能存在主观上的误差，并不能全面反映企业内部控制的每个方面，因而可能对最终数据的准确性产生一定的影响。

3.相关性检验。因为研究篇幅的限制，本文仅进行了简单的双变量相关性检验，并没有引入控制变量进行回归。

### （二） 创新之处

1.同行业对比公司的选取采用证监会2012年行业分类第二级细分代码为标准，细化了行业分类，确保对比公司与样本公司在行业性质上的统一，尽量保证样本公司与对比公司的可比性。

2.整篇文章采取规范分析与实证分析相结合的方法能够更有效的分析有关问题。

3.对内部控制指标的计算采用主成分分析法对每个因子进行赋权，具有科学

10

广西财经学院2014届会计专业硕士学位论文：内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

性，避免了主观赋值的偏差。

4.本文对内部控制指数的每个因子与企业会计信息是否违规进行分析，具有新颖性。

11

# 第二章 内部控制指数与会计信息违规性失真基本理论

# 第二章 内部控制指数与会计信息违规性失真基本理论

## 一、 内部控制指数相关理论

### （一） 内部控制指数的相关概念

#### 1.内部控制

财政部曾于2008年对内部控制进行定义，认为内部控制是由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的、旨在实现控制目标的过程。内部控制的目标是为了合理的保证企业经营管理合法合规，确保资产的安全性、确保财务报告及相关信息真实完整性，为了提高企业经营的效率和效果，促进企业实现发展战略的实现。

#### 2.内部控制指数

内部控制指数是指按照我国有关部门对内部控制的要求，以内部控制的目的以及内部控制的要素为基本出发点，通过考核企业财务状况、经营情况以及市场环境等因素，量化各项能够评价企业内部控制的相关指标，最终将获得的数据整合成能够体现企业内部控制情况的指标体系。

#### 3.内部控制指数的意义

##### （1）内部控制指数对上市公司的意义

通过建立合理的内部控制指数，能够客观的对上市公司的内部控制情况进行定位，帮助公司管理层能够更加了解公司的内部控制情况，对于存在的问题，能够及时并有针对性的解决，这对增强公司的风险管理水平提供了一定程度的帮助，也有助于企业经济效益的提高，亦可作为公司股东等对经理管理能力的衡量标准。

##### （2）内部控制指数对投资者的意义

投资者可以通过内部控制指数了解被投资单位的内部控制情况，有助于其进行投资前的风险分析，为衡量其公司的信贷水平以及发展前景提供有力条件。

##### （3）内部控制指数于监管机构的意义

通过对内部控制指标的分析，监管机构能够及时发现目前需要加强监管的具体方向，能够对上市公司普遍存在的问题进行总结，并有针对性的提出监管策略，为完善内部控制制度以及监管情况做出保障。同时，还能够作为一种手段，敦促企业及时改善其内部控制状况，能够实现对公司风险的有效控制，对金融危机的产生有一定预警作用。

##### （4）内部控制指数对审计等第三方机构的意义

通过内部控制指数，能够衡量企业的风险情况，相应的在选择客户的时候，信息能够相对透明，减少审计风险，同时也是对企业内部控制情况进行评估的一个参考。

12

广西财经学院2014届会计专业硕士学位论文：内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

### （二） 内部控制相关指标

#### 1. 内部控制战略目标

企业的战略目标反映了企业在一定时期内的经营活动的方向以及企业所要达到的水平。战略目标是企业制定未来发展战略的基本出发点，也是确保企业长远规划的保障，无论企业最终目标为何，企业都要为一定时期内想要达到的经营状况设立战略目标，因此战略目标对于企业的发展有着至关重要的作用。本文拟从行业环境、行业风险系数、股东大会次数、企业内部控制机构的设立状况以及企业对风险管理制度的制定情况五个方面来衡量企业战略目标的完成情况。

#### 2. 内部控制经营目标

企业实行内部控制最终目标是为了能够确保持续的经营下去，如果企业无法长期运营，也就失去了内部控制的意义。企业通过实施良好的内部控制以帮助企业合理预计潜在风险因素，并且能够准确评估风险并制定相关措施以降低风险的影响。通过进行良好的内部控制能够较好的加强企业的财务风险的管理，提高企业生产经营效率，提高企业的最终经济效益，使得企业的价值最大化。本文从净资产增长率、第一大股东持股比例、净利润增长率、主营业务收入增长率和市盈率五个方面来衡量企业内部控制经营目标的具体情况。

#### 3. 内部控制报告目标

合理的保证财务报告的真实性以及相关信息的完整性是内部控制的基础目标之一，企业的投资者、债权人以及其他相关信息使用者通过公开的财务信息了解企业的经济运营情况，并透过财务信息分析企业的未来发展情况。加强对企业财务报告的内部控制，有利于提高企业财务报告信息的质量，并且能合理的改善企业的会计环境，这是为股东等信息使用者负责。辛金国、邢丽萍、开家将（2004）认为，一旦被审计单位存在或发生舞弊行为，暗示了该单位在管理上存在漏洞，同时说明其内部控制存在薄弱环节。因此，在实施审计时需要考虑并关注对被审计单位的内部控制进行审查和评价。本文从企业发布公告次数、企业举行监事会次数、企业财务报告的定期报送情况、企业是否披露了内部控制自我评价报告以及会计师事务所出具的审计报告类型来衡量企业的内部控制报告目标的完成情况。

#### 4. 内部控制合规目标

企业内部控制的合规性要求企业必须履行其相应的责任与义务，应当遵循《会计法》、《公司法》、《证券法》、《企业内部控制基本规范》等要求，切实做好企业的内部控制以及各项监管要求，企业需要保证会计信息的可靠性、规章制度的合法性以及经营的合规性。本文从企业是否按公司法要求设立了监事会、2011 年至

2013年企业是否涉及到会计师事务所的变更、企业存在违反法律法规的次数、会计师事务所等第三方机构为企业出具的内部控制审计报告类型以及企业是否建立了信息披露制度5个方面来衡量企业的内部控制合规情况。

13

第二章 内部控制指数与会计信息违规性失真基本理论

#### 5. 内部控制资产安全目标

资产的安全目标最为重要的是防止资产的流失，在国有企业当中资产的流失情况较为严重，资产的流失不仅仅包括资产的灭失，企业由于经营无效等浪费资产的情况也属于资产流失，企业以过低价格处理商品、因风险管控不善出现未预期的负债，或因知识产权权属不明而产生的纠纷案件也是资产流失。资产的安全不仅要确保货币资金、存货以及固定资产等有形资产的安全，还要确保专利权等无形资产的安全。本文对资产的保值情况分为资产的流动比率、关联交易制度的建立、企业对外担保情况、企业是否建立健全对外投资与担保制度以及企业的总资产周转率等方面进行衡量。

本文采用对指标无量纲化①的方式对每个细分指标进行量化，而后通过采用主成分分析法②进行分析，而后对战略指数变量、经营指数变量、报告指数变量、合规指数变量和资产安全指数变量赋予权重，建立内部控制指数模型。

## 二、 会计信息失真的理论

### （一） 会计信息的概念

会计信息是企业等会计主体按照国家统一的会计制度所规定的标准，提供的语言文字信息，它是对会计数据进行加工或者处理后的结果，是对会计数据的解释。会计信息主要包括两大类：一类是经济业务信息；另一类是会计信息。

### （二） 会计信息的特点

会计信息作为一种衡量经济状况的信息，具有如下特点：

#### 1. 真实性

会计信息的真实性是指会计信息作为企业经济事务与运营的载体能够通过财务报表、会计账簿等如实的反映企业的一切经济活动。真实性是会计信息的本质属性，也是相关单位及个人使用会计信息的内在要求。

#### 2. 全面性

全面性是指会计信息能够全面反映企业各个时期的经济业务与活动，要求会计信息涉及到企业的各个部门以及各项业务，能够体现会计的各个要素对企业经济效益的影响。会计信息不仅体现在资金运动上，也涉及到生产活动的每个环节。

#### 3. 目的性

会计信息的使用者在接收会计信息的时候具有一定的目的性，投资者期望能从财务报表中得到企业的未来发展状况，经营者希望能够找到为企业战略规划有用的信息，政府机构需要通过企业的经营状况判断纳税金额，不同的信息使用者的需求有所不同。因此会计信息的编制过程中要满足各个方面的需求，这也是确

①无量纲化，也称作数据的标准化、规格化，是一种通过数学变换来消除原始变量量纲影响的方法。

②主成分分析法是一种数学变换的方法，它把给定的一组相关变量通过线性变换转成另一组不相关的变量，这些新的变量按照方差依次递减的顺序排列，用以确定各成分指标的系数。

14

广西财经学院2014届会计专业硕士学位论文：内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

保会计信息的有用性的唯一途径。

#### 4. 可比性

会计信息的可比性包括两方面，即横向可比和纵向可比。可比性要求不同企业提供的会计信息之间具有可比性，同一企业处于不同期间的会计信息也具有可比性。可比性原则要求企业在填制会计信息的时候注意格式、以及核算方法等方面的统一。

#### 5. 时效性

会计信息的时效性，是指企业应及时搜集会计信息并及时整理加工，而后将处理过的会计信息按照规定输送出去。只有及时传递出去才能满足会计信息使用者经营管理以及投资的需要。

#### 6. 连续性

由于企业发展的连续性，以及经济业务的连续性，在企业经济活动与资金运动的不断发生的同时，为了更好地衡量企业的经济情况，要求企业前后各期的会计信息具有一定的关联性，同一指标在不同时期也应具有一定关联。

#### 7. 社会性

会计信息的产生不仅仅来源于会计活动，还与人类活动息息相关，无论政治活动、经济活动都能产生会计信息，因而会计信息具有社会性这一属性，不仅来源于社会，而且为社会所用。

#### 8. 计量性

会计信息的计量性是指企业所披露的会计信息必须能用数字等方式定量的表达出来，这既要求信息内容拥有确切的数值，也要求披露的信息具有一定的含义与单位，使其具有意义。

### （三） 会计信息真实性的基本要求

#### 1. 真实的会计信息应当做到如实反映

美国财务会计准则委员会①曾对真实性定义：“反映真实性就是通过一项数值或说明准确反映它意在反映的现象。在会计中，要反映的现象就是企业所涉及的经济资源和负担的债务，以及使其发生变动的业务和事项。”会计信息必须真实的反映，才能够有效描述经济业务。

#### 2. 真实的会计信息应该具备可核性

美国财务会计准则委员会将可核性定义为：可核的财务会计信息是每个相对独立的计量员用相同的方法进行核算，基本上会重现原来的会计信息。这就要求企业在记录会计信息的时候，要遵循原则且如实反映。对于会计信息的入账方法、入账时间、入账金额都要符合相关法律制度的规定，这是确保会计信息可核性的

①美国财务会计准则委员会隶属于美国财务会计基金会，基金会是由美国会计学会等团体赞助于1972年成立的公益财团法人。美国财务会计准则委员会是从事会计准则的机构。

15

第二章 内部控制指数与会计信息违规性失真基本理论

基本要求。

#### 3. 真实的会计信息应该保持中立性

会计信息的中立性以防止会计人员或其他编制会计信息的人员在核算过程中的客观性，这要求他们尽可能的保持公正的态度进行如实、准确的反映经济业务，使其能够公允的表达企业在某一时点或某一时期的财务状况与经营成果。

### （四） 会计信息违规性失真概念的界定

传统经济学假定经济人①具备“完全理性”，即规则的制定者能够完全知晓会计域秩序②，并且可以利用会计知识真实的表达。基于“完全理性”理论，上市公司与产权相关的剩余索取权与控制权能够完全匹配，并且上市公司能受到有效的监督；会计信息使用者能够充分理解会计相关规则并能良好的运用。规则制定者能够建立完善的制度，会计师们能够确保上市公司会计信息的真实性即会计信息与经济活动本意是一致的。然而，西蒙③（1978）开创了“人是有限理性”这一认识，认为程序理性为在程序理性支配下，会计信息并不能够真实的表示经济活动，由此产生的现象为会计信息失真。

目前对于会计信息失真的分类大致有四种，分别为谭劲松（2000）为代表的按照是否故意为分类标准、许晔（2000）按照是否合法的分类、吴联生④（2003）按照失真的原因分类以及钟黄聪（2011）按照信息传递环节的分类。本文遵循吴联生教授的观点，按照实施动机不同把会计信息失真分为规则性失真、违规性失真以及行为性失真。吴联生认为，真正对企业剩余拥有“自然控制权”的是经营者而非生产者，经营者的行为直接影响其他利益相关者的利益。会计信息规则性失真是因为会计规则制定者会计域秩序转变为会计规则时存在偏差而存在；会计信息违规性失真是因为经营者违背已有的会计准则及规范，披露虚假会计信息，最终使得自己受益而其他利益相关者受损；会计信息行为性失真是指会计规则并不能对所有会计事项作出明确规定，会计规则的执行者专业判断能力有限而不能完全遵循规则。

表2-1 会计信息失真分类汇总⑤

|  | 作者 | 划分标准 | 类别 |
| --- | --- | --- | --- |
| 谭劲松 | 按是否故意分 | 会计信息的无意失实 |
|  | | | |

①又称作“经济人假设”，即假定人思考和行为都是目标理性的，唯一地试图获得的经济好处就是物质性补偿的最大化。

②会计域秩序属于理论层面，现实中它们均需通过制度化的方式表现出来，即会计规则（会计制度）是以会计域秩序为基础的人为制造的秩序。

③赫伯特・西蒙(Herbert A．Simon)，美国管理学家和社会科学家。西蒙在管理学方面所研究的主要是生产者的行为，特别是当代公司中决策的组织基础和心理依据。

④吴联生，会计学博士、工商管理博士后，现为北京大学光华管理学院教授、会计系主任、博士生导师、博士后合作导师；目前主要研究会计规则与盈余管理、公司治理与公司财务行为。

⑤参照娄桂莲发表于财会研究中会计信息失真界定、成因与治理研究一文中会计信息失真分类汇总。

16

广西财经学院2014届会计专业硕士学位论文：内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | 会计信息的有意造假 |
| 许晔等 | 按是否合法分 | 合法会计信息失真  违法会计信息失真 |
| 吴联生 | 按引致原因不同分 | 规则性失真  违规性失真行为性失真 |
| 钟黄聪 | 按信息传递环节 | 企业内部各部门的信息过滤和信息曲解会计部门的信息过滤和信息曲解  会计信息使用者的信息过滤和信息曲解 |

### （五） 我国证监会披露2011年-2013年会计信息违规性失真统计

本文假定，规则制定者设立了较为完善的会计政策，企业在招聘财务人员的过程中，对财务人员的专业胜任能力以及专业技能水平进行了系统的考核，企业财务总监具有较强的专业能力，能够对会计人员的行为进行监管与指导，被证监会所查处公司存在规则性失真以及行为性失真的可能性较小，故认为其属于违规性失真。

表2-2 近三年会计信息违规性失真情况统计表

| 年份 | 证监会处罚公司总数 | 因企业会计信息违规性失真被查处公司数 | 占总数比例 |
| --- | --- | --- | --- |
| 2011 年 | 56 | 33 | 59% |
| 2012 年 | 56 | 26 | 46% |
| 2013 年 | 61 | 13 | 21% |

根据证监会发布的处罚信息可知，近几年因会计信息违规性实证被查处的公司数逐年减少，而且相较于处罚总数所占比例也有下降趋势。

## 三、 内控指数与会计信息失真的关系

企业缺乏完善内部控制制度，就会影响到企业的监管水平，无法有效防止舞弊行为发生，从而影响到会计信息的真实性。基于前人对二者关系的理论研究，本文拟用数量分析方法验证二者之间的关系。

17

# 第三章 内部控制指数的建立

# 第三章 内部控制指数的建立

## 一、 样本选取及数据来源

在选取样本的过程中，有部分学者选取某一地区的被处罚的公司作为样本数据，也有学者选择某一行业的被处罚公司作为样本数据，有的学者选择深圳证券交易所数据，也有的学者选择上海证券交易所的处罚决定作为样本数据。本文选取的样本来自于2013年被证监会执行行政处罚的公司，并从中筛选出因为会计信息违规性失真被处罚的公司，样本选取主要来源于证监会网站。

### （一） 样本选取

#### 1. 舞弊样本的选择

样本来源：本文选取的样本数据均为证监会公开发布的行政处罚决议中所涉及的公司，并从中选取涉及到因为会计信息违规性失真而被查处的公司。

表 3 -1 2013年证监会公开发布行政处罚决议统计

| 处罚类型 | 证监会处罚公  司总数 | 因企业会计信息违规性  失真被查处公司数 | 内幕交易  数量 | 证券公司、会计事务所  未尽勤勉义务数量 | 其他原因 |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 处罚数量 | 61 | 13 | 26 | 14 | 8 |
| 占总数比例 | 100% | 21% | 43% | 23% | 13% |

通过对2013年中国证券监督管理委员会处罚公司进行分析，除去涉及到内幕交易的以及因证券公司或者会计师事务所未尽勤勉义务导致披露虚假信息以及个人未按照证券法规定及时披露交易情况，将13个公司作为样本公司，如下：

表 3 -2 2013年会计信息违规性失真样本公司情况表①

| 涉及公司名称 | 股票代码 | 股票类型 | 证监会文号 | 重大遗漏 | 虚假记载 |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 潍坊亚星化学股份有限公司 | 600319 | 沪市 | [2013]03 号 | √ | √ |
| 四川方向光电股份有限公司 | 000757 | 深市 | [2013]05 号 | √ | √ |
| 成功信息产业（集团）股份有限公司 | 000517 | 深市 | [2013]08 号 | √ | √ |
| 紫光古汉集团股份有限公司 | 000590 | 深市 | [2013]09 号 | √ | √ |
| 辽宁国能集团（控股）股份有限公司 | 600077 | 沪市 | [2013]10 号 | √ | √ |
| 深圳市朗科科技股份有限公司 | 300042 | 创业板 | [2013]17 号 | √ |  |
| 云南绿大地生物科技股份有限公司 | 002200 | 中小板 | [2013]23 号 |  | √ |
| 上海仪电控股（集团）有限公司 | 600602 | 沪市 | [2013]33 号 | √ |  |
| ft西天能科技股份有限公司 | 80196445 |  | [2013]43 号 | √ | √ |

①数据来源：中国证券监督管理委员会[http: //www. csrc. gov. cn/pub/newsite/](http://www.csrc.gov.cn/pub/newsite/) 18

广西财经学院2014届会计专业硕士学位论文：内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 万福生科（湖南）农业开发股份有限  公司 | 300268 | 创业板 | [2013]47 号 | √ | √ |
| 广东新大地生物科技股份有限公司 | 80198579 |  | [2013]53 号 | √ | √ |
| ft东海龙股份有限公司 | 000677 | 深市 | [2013]61 号 | √ |  |
| 汉王科技股份有限公司 | 002362 | 中小板 | [2013]75 号 | √ |  |

后因无法获取数据扣除ft西天能科技股份有限公司和广东新大地生物科技股份有限公司，最终样本公司为11家。

#### 2. 参照样本的选择

在选取样本的时候，首先要去除曾因会计信息违规性失真而被证监会查处的公司，其次去除目前或曾处于ST①阶段的公司。

（1）与样本公司处于同一行业。此处依据为证监会2012年行业分类。

（2）与样本公司为同一交易所上市公司。

（3）上市时间近似。

（4）与样本公司上年资产总额近似。

### （二） 数据来源

文章中的数据来源主要是中国证券监督管理委员会行政处罚决议、企业社会责任中国网、巨潮资讯网、巨潮指数网以及RESSET金融研究数据库。收集的资料主要包括公司的内部控制自我评价报告、年度报告、社会责任报告等定期公告、临时公告、公司的规章制度以及处罚和重大事件公告。

## 二、 上市公司内部控制指数的计算

### （一） 内部控制指数的设计思路

目前国内构建内部控制指数有两种思路，一种是基于内部控制要素设立的，一种是基于内部控制目标的实现程度构建的。以内部控制要素为基础构建的内部控制指数关注焦点在企业内部控制体系的实施情况，指数变量的选取来源于企业出具的内控报告和会计师事务所出具的内控审计报告，该指数反映的是内部控制披露指数，并非内部控制有效性指数。以内部控制目标的实现程度为基础的内部控制指数关注的重点在于企业实现内部控制体系的有效性，指标变量的选取来源于企业的战略、经营、报告、合规和资产安全这五个方面，全面反映内部控制体系实施的效果。

### （二） 变量的选取

本文的解释变量为内部控制指数，通过对企业相关资料的分析，将企业的内部控制情况进行量化并打分，分数则为内部控制指数，体现公司的内部控制运行

①1998年4月22日，沪深证券交易所宣布将对财务状况和其他财务状况异常的上市公司的股票交易进行特别处理（英文为specialtreatment，缩写为“ST”）。

19

第三章 内部控制指数

情况，本文通过设立二级指标来衡量，一级指标为内部控制的目标分别为战略目标、经营目标、报告目标、合规目标以及资产安全目标企业内部控制目标的完成情况来衡量企业目标的完成情况。二级指标如下所示：

（1）行业环境：本文通过计算各公司所在行业的行业市盈率衡量企业的行业环境，行业市盈率为同行业上市公司的总市值与总净利润之间的比值。

（2）行业风险系数：风险系数是衡量风险程度的指标，通常的表示形式为标准差、贝塔系数以及夏普系数。本文选取贝塔系数作为衡量风险的指标，若投资组合净值的波动大于全体市场的波动幅度，则贝塔系数大于1，若贝塔系数越大，则风险性越大获利的潜能也越大。

（3）股东大会次数、监事会次数、2011年至2013年会计师事务所变动次数：本文通过对上市公司的年报以及新浪财经关于公司股票的数据进行统计。

（4）内控机构的设立：通过查阅上市公司的自我评价报告以及年报，看是否披露了内部控制机构设立的相关信息，若设立取值为1，否则取值为0。

（5）内部控制自我评价报告、关联交易管理制度、风险管理制度的制定、对外投资与担保管理制度、信息披露制度：通过查询上市公司的公告，进行统计分析，若上市公司披露内部控制自我评价报告则取值为1，否则取值为0。

（6）净资产增长率：净资产增长率是通过计算企业本期净资产总额与上期净资产总额的比值得出。该指标反映了企业资本规模的扩张速度。

（7）第一大股东持股比例：本文所用数据为企业披露的流通股股东持股比例。

（8）净利润增长率：净利润增长率代表企业当期净利润相较上期的增长幅度，增长率数值越大，代表企业的盈利能力越强。净利润代表企业全年的业绩，净利润多，企业的经营效益就好；净利润少，企业的经营效益就差，它是衡量一个企业经营效益的重要指标。

（9）主营业务收入增长率：该指标代表了企业的收入增长情况，即企业的运营状况，选用本期与上期主营业务收入之差与上期主营业务收入的比值进行分析。

（10）市盈率：作为衡量股票投资价值的指标，指在一个考察期内，股票的价格和每股收益的比率。

（11）公告次数：上市公司发布公告的次数代表了企业的各项决策的对外披露情况。

（12）监事会的设立：根据我国《公司法》规定，经营规模较大的有限责任公司和股份有限公司应设立监事会，监事不得少于3人①。监事会或监事行使的职权有：检查公司财务；对董事、经理在执行公司职务时的违反法律、法规或者公司章程等行为进行监督；一旦董事和经理发生损害公司利益的行为时，有权要求

①《公司法》第 52 条和第 124 条

20

广西财经学院2014届会计专业硕士学位论文：内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

董事和经理予以纠正；提议召开临时股东大会；公司章程规定的其他职权；监事列席董事会会议①。如果设立取1，未设立取0。

（13）财务报告的定期报送：通过查找各上市公司的公告并进行统计报送的频率与次数。

（14）审计报告类型：查阅上市公司年报，根据审计意见类型分为标准无保留意见审计报告、带强调事项段的无保留意见审计报告、带强调事项段的保留意见审计报告、否定意见审计报告、无法表示意见审计报告。

（15）法律法规的遵守情况：通过查阅上市公司年报、公司披露的重大事项以及证监会进行处罚的情况相结合得出2012年度违法违规次数。

（16）内部控制审计报告类型：查阅上市公司年报、公告，看是否有第三方机构对公司的内部控制自我评价报告做出鉴证，若存在取值为1，否则取值为0。

（17）流动比率：流动比率也称营运资金比率或真实比率，是指企业流动资产与流动负债的比率。流动比率反映了企业的短期偿债能力，比率越高，企业的资产变现能力越强，企业的短期偿债能力也越强，反之则弱。

（18）对外担保：查阅上市公司年报、公司公告以及公司的重大事项，统计公司本年度对外担保数量。

（19）总资产周转率：总资产周转率能够反映企业的资产运营情况，指企业在一定时期业务收入净额同平均资产总额的比率。一般情况下，该数值越高，表明企业总资产周转速度越快。销售能力越强，资产利用效率越高。

### （三） 内部控制指数的计算过程

#### 1. 设立内部控制指数模型如下：

ICI=𝛼1Strategy+𝛼2Operation+𝛼3Reporting+𝛼4Compliance+𝛼5Assets Safe

其中：ICI为上市公司的内部控制指数；

Strategy为上市公司的战略目标指数；

Operation为上市公司的经营目标指数；

Reporting为上市公司的报告目标指数；

Compliance为上市公司的合规目标指数；

Assets Safe为上市公司的资产安全目标指数；

#### 2. 将各二级指标的数值进行无量纲化，然后将最大值赋值为5最小值赋值为1，将各指标值的区间分为5段，取值范围在1-5之间，然后相加得到每个一级指标的数值，再换算成百分制，随后选用主成分分析法来计算各指标的权重。

表 3-3 各公司一级指标分值统计表

①《公司法》第54条和第126 条

21

第三章 内部控制指数

|  | 战略目标 | 经营目标 | 报告目标 | 合规目标 | 资产安全目标 |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 亚星 | 64 | 44 | 48 | 60 | 36 |
| 浩物股份 | 80 | 48 | 71 | 52 | 56 |
| 荣安地产 | 68 | 40 | 68 | 68 | 52 |
| 紫光古汉 | 72 | 32 | 68 | 68 | 68 |
| 宋都股份 | 45 | 32 | 52 | 84 | 32 |
| 朗科科技 | 76 | 44 | 62 | 76 | 68 |
| 绿大地 | 68 | 48 | 76 | 84 | 68 |
| 仪电电子 | 64 | 28 | 84 | 84 | 72 |
| 万福生科 | 48 | 42 | 48 | 60 | 52 |
| 恒天海龙 | 64 | 20 | 80 | 52 | 24 |
| 汉王科技 | 89 | 40 | 84 | 68 | 72 |
| 青岛碱业 | 64 | 32 | 80 | 100 | 72 |
| 汇通能源 | 56 | 28 | 56 | 84 | 68 |
| 深振业 A | 80 | 32 | 88 | 92 | 64 |
| 广济药业 | 68 | 40 | 68 | 100 | 52 |
| 南京高科 | 60 | 40 | 68 | 100 | 68 |
| 安洁科技 | 76 | 40 | 76 | 92 | 76 |
| 福建金森 | 52 | 44 | 72 | 92 | 84 |
| 华东电脑 | 68 | 68 | 68 | 92 | 56 |
| 朗源股份 | 52 | 32 | 84 | 100 | 56 |
| 友利控股 | 64 | 36 | 76 | 84 | 68 |
| 联信永益 | 80 | 44 | 88 | 100 | 72 |

#### 3. 采用主成分分析法确定每一个一级指标的系数。

表3-4 相关系数矩阵

Communalities

|  | Initial | Extraction |
| --- | --- | --- |
| 战略目标 | 1.000 | .848 |
| 经营目标 | 1.000 | .339 |
| 报告目标 | 1.000 | .680 |
| 合规目标 | 1.000 | .788 |
| 资产安全目标 | 1.000 | .704 |

Extraction Method: Principal Component Analysis.

表3-5 方差贡献率和特征值

Total Variance Explained

| Component | Initial Eigenvalues | | | Extraction Sums of Squared Loadings | | |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Total | % of Variance | Cumulative % | Total | % of Variance | Cumulative % |

22

广西财经学院2014届会计专业硕士学位论文：内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2.022 | 40.434 | 40.434 | 2.022 | 40.434 | 40.434 |
| 2 | 1.336 | 26.729 | 67.163 | 1.336 | 26.729 | 67.163 |
| 3 | .958 | 19.163 | 86.326 |  |  |  |
| 4 | .430 | 8.604 | 94.929 |  |  |  |
| 5 | .254 | 5.071 | 100.000 |  |  |  |

Extraction Method: Principal Component Analysis.

表3-6 因子荷载矩阵

Component Matrixa

|  | Component | |
| --- | --- | --- |
|  | 1 | 2 |
| 战略目标 | .720 | .575 |
| 经营目标 | .202 | .546 |
| 报告目标 | .820 | .087 |
| 合规目标 | .442 | -.769 |
| 资产安全目标 | .771 | -.330 |

Extraction Method: Principal Component Analysis.

A. 2 components extracted.

𝛼1=40.434%, 𝛼2=26.729%, 𝛼3=19.163%, 𝛼4=8.604%, 𝛼5=5.071%，

故内部控制指数的计算公式为：

ICI=0.40434×Strategy+0.26729×Operation+0.19163×Reporting+0.08604×Compli ance+0.05071×Assets Safe

表 3-7 各级指标权重

| 一级指标 | 变量 | 权重 | 二级指标 | 变量 | 权重 |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 战略目标 | Strategic | 40.43% | 行业环境 | 1 | 20% |
| 行业风险系数 | 2 | 20% |
| 股东大会次数 | 3 | 20% |
| 内控机构的设立 | 4 | 20% |
| 风险管理制度的制定 | 5 | 20% |
| 经营目标 | Operation | 26.73% | 净资产增长率 | 1 | 20% |
| 第一大股东持股比例 | 2 | 20% |
| 净利润增长率 | 3 | 20% |

23

第三章 内部控制指数

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  |  | 主营业务收入增长率 | 4 | 20% |
| 市盈率 | 5 | 20% |
| 报告目标 | Reporting | 19.16% | 公告次数 | 1 | 20% |
| 监事会次数 | 2 | 20% |
| 财务报告的定期报送 | 3 | 20% |
| 内部控制自我评价报告 | 4 | 20% |
| 审计报告类型 | 5 | 20% |
| 合规目标 | Compliance | 8.60% | 监事会的设立 | 1 | 20% |
| 2011-2013 会计师事务所变动次数 | 2 | 20% |
| 法律法规遵守情况 | 3 | 20% |
| 内部控制审计报告类型 | 4 | 20% |
| 信息披露制度 | 5 | 20% |
| 资产安全目标 | Assets Safe | 5.07% | 流动比率 | 1 | 20% |
| 关联交易管理制度 | 2 | 20% |
| 对外担保 | 3 | 20% |
| 对外投资和担保管理制度 | 4 | 20% |
| 总资产周转率 | 5 | 20% |

### （四） 内部控制指数

通过对模型数据进行统计，得到的被证监会处罚的样本公司与未被处罚的样本公司内部控制指数如下：（本文将选取的11 个被披露会计信息违规性失真的公司称为“样本公司”，11个与之相对应的未被处罚的公司为“对比公司”）

表 3-8 内部控制指数

**内部控制指数**

| 样本公司 | 内部控制指数 | 对比公司 | 内部控制指数 |
| --- | --- | --- | --- |
| 潍坊亚星化学股份有限公司 | 54.18 | 青岛碱业股份有限公司 | 66.44 |
| 四川方向光电股份有限公司 | 66.87 | 上海汇通能源股份有限公司 | 54.28 |
| 成功信息产业（集团）股份有限公司 | 60.71 | 深圳市振业（集团）股份有限公司 | 70.85 |
| 紫光古汉集团股份有限公司 | 61.08 | 湖北广济药业股份有限公司 | 63.63 |
| 辽宁国能集团（控股）股份有限公司 | 46.52 | 南京高科股份有限公司 | 61.01 |
| 深圳市朗科科技股份有限公司 | 64.94 | 苏州安洁科技股份有限公司 | 68.91 |
| 云南绿大地生物科技股份有限公司 | 66.50 | 福建金森林业股份有限公司 | 59.51 |

24

广西财经学院2014届会计专业硕士学位论文：内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 上海仪电控股（集团）有限公司 | 62.08 | 上海华东电脑股份有限公司 | 69.71 |
| 万福生科（湖南）农业开发股份有限公司 | 47.83 | 朗源股份有限公司 | 58.96 |
| ft东海龙股份有限公司 | 54.45 | 四川友利投资控股股份有限公司 | 62.03 |
| 汉王科技股份有限公司 | 73.65 | 北京联信永益科技股份有限公司 | 74.75 |
| 平均得分 | 59.89 | 平均得分 | 64.55 |

### （五） 对内部控制指数的评价

表 3-9 内部控制指数评价标准及分布情况表

| 等级 | Ⅰ | Ⅱ | Ⅲ | Ⅳ | Ⅴ | Ⅵ | Ⅶ |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 内部控制指数 | 90-100 | 80-90 | 70-80 | 60-70 | 50-60 | 40-50 | 40 以下 |
| 内部控制水平 | 非常有效 | 有效 | 较有效 | 一般有效 | 效果差 | 效果较差 | 效果非常差 |
| 样本公司数量 | 0 | 0 | 1 | 6 | 2 | 2 | 0 |
| 比重 | 0.00% | 0.00% | 9.09% | 54.55% | 18.18% | 18.18% | 0.00% |
| 对比公司数量 | 0 | 0 | 2 | 6 | 3 | 0 | 0 |
| 比重 | 0.00% | 0.00% | 18.2% | 54.5% | 18.18% | 0.00% | 0.00% |

由表3-9数据可知，对于存在会计信息违规的公司的内部控制指数平均水平低于不存在违规性失真的公司，就内部控制有效性而言，违规公司内部控制认为有效的比重与不存在违规的公司相差不明显，但相对而言内控水平存在的问题更严重。

25

# 第四章 内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

# 第四章 内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

## 一、 研究假设

无论是企业经营决策或是投资者进行投资，会计信息始终是人们不可忽视的问题，随着信息传播速度的加快，人们对信息的质量要求亦逐步上升。因而确保会计信息的真实性可靠性为企业进行合理决策提供了保证。我国曾有多位学者通过研究证明内部控制的有效性与会计信息失真的发生存在负相关。基于前人的研究，我认为，企业的内部控制一旦缺乏相关的制度，就会影响到企业的监管水平，企业存在未察觉的风险时，无法及时对差错进行更正，同时企业通常被发现违规时才进行全面监管，使内部控制缺乏其应有效用，无法有效防止舞弊行为发生，从而影响到会计信息的真实性。通过内部控制指数所代表的企业内部控制的有效性程度，与会计信息的违规性失真存在负相关关系，因而提出假设：

H1：内部控制指数越高的公司，出现会计信息违规性失真的可能性越小，反之，内部控制指数越低的公司，出现会计信息违规性失真的可能性越大。

由于会计信息违规性失真产生的本质原因是信息的不对称性，即当今企业经营权与管理权相分离，导致经营者与其他利益相关者在针对企业的管理上目标不一致，经营者为了能够达成一定的经营目的，可能存在违背已有会计准则而披露虚假会计信息的行为，使其自身收益而损害所有者的利益。朱元午（2008）指出，传统的财务管理和财务控制本质是经营者财务，所有者财务一直处于缺位状态，体现了决策本身以及经营者为主的决策主体的监督制约存在弱化的问题，易导致决策失误及重大损失等严重后果。因此，此时内部控制战略目标以及经营目标虽然达成，但会计信息未必完全处于真实性水平。故提出假设：

H2：内部控制战略目标的达成与会计信息违规性失真的发生成正比。

H3：内部控制经营目标的达成与会计信息违规性失真的发生成正比。

审计人员在审核企业财务报告的时候，如果及时发现问题并及时与公司管理层沟通，能够对管理层的舞弊起到一定的警示作用，间接影响到会计信息违规性失真发生的可能性。企业的内部自我评价报告等也能起到相似作用，因此认为报告目标的完成情况可能会抑制会计信息违规性失真行为的发生，故提出假设：

H4：内部控制报告目标的达成与会计信息违规性失真的发生成反比。

内部控制的合规目标在设立之初就是为了合理保证企业的经营管理行为合法，

《公司法》、《证券法》等法律法规是企业经营的准则，如果上市公司严格遵守相关规定，即不存在会计信息违规性失真行为的发生，故提出假设：

H5：内部控制合规目标的达成与会计信息违规性失真的发生成反比。

企业应当建立健全资产安全保障体系，在确保资产安全，不存在潜在流失风险的情况下，能够减少管理层操纵的可能，起到防范会计信息违规性失真的目的。

26

广西财经学院2014届会计专业硕士学位论文：内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

故提出假设：

H6：内部控制资产安全目标的达成与会计信息违规性失真的发生成反比。

## 二、 实证结果

### （一） 统计性描述分析

表 4-1 描述性统计量

**描述统计量**

|  | N | 极小值 | | 极大值 | | 均值 | | 标准差 | |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | 样本  公司 | 对比  公司 | 样本  公司 | 对比  公司 | 样本  公司 | 对比  公司 | 样本  公司 | 对比  公司 |
| 行业环境 | 22 | 15.47 | 15.47 | 51.50 | 51.50 | 30.14 | 30.14 | 11.28 | 11.28 |
| 行业风险系数 | 22 | 0.89 | 0.89 | 1.22 | 1.22 | 1.16 | 1.16 | 0.09 | 0.09 |
| 股东大会次数 | 22 | 1.00 | 2.00 | 7.00 | 5.00 | 4.18 | 3.09 | 2.18 | 1.14 |
| 内控机构的设立 | 22 | 0.00 | 1.00 | 1.00 | 1.00 | 0.73 | 1.00 | 0.47 | 0.00 |
| 风险管理制度的制定 | 22 | 0.00 | 0.00 | 1.00 | 1.00 | 0.91 | 0.82 | 0.30 | 0.40 |
| 净资产增长率 | 22 | -51.85 | -19.71 | 624.20 | 261.36 | 56.94 | 43.90 | 189.63 | 95.83 |
| 第一大股东持股比例 | 22 | 0.28 | 0.43 | 30.07 | 34.66 | 12.29 | 21.04 | 10.78 | 12.34 |
| 净利润增长率 | 22 | -105.67 | -586.29 | 90.76 | 455.17 | -9.17 | 15.97 | 52.87 | 244.36 |
| 主营业务收入增长率 | 22 | -72.20 | -17.12 | 38.51 | 167.46 | -7.49 | 20.62 | 34.23 | 52.06 |
| 市盈率 | 22 | -1.51 | -0.88 | 1.28 | 1.56 | 0.13 | 0.19 | 0.67 | 0.69 |
| 公告次数 | 22 | 61.00 | 52.00 | 215.00 | 129.00 | 101.18 | 76.64 | 47.16 | 25.97 |
| 监事会次数 | 22 | 1.00 | 2.00 | 7.00 | 6.00 | 3.64 | 3.64 | 2.20 | 1.63 |
| 财务报告的定期报送 | 22 | 4.00 | 4.00 | 4.00 | 4.00 | 4.00 | 4.00 | 0.00 | 0.00 |
| 内部控制自我评价报告 | 22 | 0.00 | 0.00 | 1.00 | 1.00 | 0.64 | 0.91 | 0.50 | 0.30 |
| 审计报告类型 | 22 | 3.00 | 5.00 | 5.00 | 5.00 | 4.55 | 5.00 | 0.69 | 0.00 |
| 监事会的设立 | 22 | 1.00 | 1.00 | 1.00 | 1.00 | 1.00 | 1.00 | 0.00 | 0.00 |
| 2011-2013 会计师事务所  变动次数 | 22 | 0.00 | 0.00 | 2.00 | 1.00 | 0.45 | 0.36 | 0.69 | 0.50 |
| 法律法规遵守情况 | 22 | 0.00 | 1.00 | 13.00 | 1.00 | 3.18 | 0.09 | 3.54 | 0.30 |
| 内部控制审计报告类型 | 22 | 0.00 | 0.00 | 1.00 | 1.00 | 0.55 | 0.82 | 0.52 | 0.40 |
| 信息披露制度 | 22 | 0.00 | 1.00 | 1.00 | 1.00 | 0.73 | 1.00 | 0.47 | 0.00 |
| 流动比率 | 22 | 0.28 | 0.62 | 14.62 | 13.29 | 3.12 | 3.34 | 4.11 | 4.06 |
| 关联交易管理制度 | 22 | 0.00 | 0.00 | 1.00 | 1.00 | 0.64 | 0.64 | 0.50 | 0.50 |
| 对外担保 | 22 | 0.00 | 0.00 | 52.00 | 33.00 | 10.36 | 5.64 | 17.83 | 9.63 |
| 对外投资和担保管理制度 | 22 | 0.00 | 0.00 | 1.00 | 1.00 | 0.55 | 0.82 | 0.52 | 0.40 |
| 总资产周转率 | 22 | 0.20 | 0.14 | 0.90 | 2.46 | 0.40 | 0.79 | 0.21 | 0.80 |

通过对相同行业，资产规模近似存在被证监会查处的会计信息违规性失真的公司与不存在会计信息违规性失真的公司的指标进行对比后结论如下：

#### 1.战略目标的达成情况

##### （1）行业环境、行业风险系数：由于对比公司的选取标准要求与样本公司行

27

第四章 内部控制指数与会计信息违规性的实证分析

业分类相同，样本公司与对比公司行业环境的平均值均为30.14，行业风险系数的平均值均为1.16，此处无差异。

（2）股东大会：数据表明，样本公司2012年平均召开股东大会次数为4.18次，对比公司为3.09次，且样本公司数据的标准差为2.18，对比公司为1.14，说明都按照公司法的规定定期召开股东大会，说明能够较好的对该部门的工作进行有效执行。

（3）内部控制机构的设立情况：数据表明，样本公司有部分没有披露其内部控制机构的设立情况，而对比公司均对内部控制机构的情况进行披露，说明对比公司更重视企业内部控制情况的披露。

（4）风险管理制度：数据表明，样本公司与对比公司基本都制定了风险管理制度。

#### 2.经营目标的达成情况

（1）净资产增长率：样本公司的净资产增长率均值为56.94%，标准差为189.6而对比公司均值为43.9%标准差为95.83，说明各公司的净资产情况差异较大，但相较而言样本公司比对比公司的净资产增长率略高，且波动幅度较大。

（2）第一大股东持股比例：数据表明，样本公司第一大股东的持股比例平均为12.29%，对比公司平均为21.04%，样本公司与对比公司相比第一大股东持股比例较低，说明第一大股东对公司的管控情况对比公司略强。

（3）净利润增长率：由表中数据可以看出，样本公司的净利润增长率平均为

11.3 %，对比公司平均为74.78%，且样本公司的标准差较小，说明，样本公司的净利润增长水平低于对比公司，但同时各个公司增长水平差异不大。

##### （4）主营业务收入增长率：数据表明样本公司的主营业务收入增长率均值为

-7.49%，而对比公司均值为20.62%，说明样本公司的收益能力较弱。

##### （5）市盈率：数据表明样本公司与对比公司的市盈率相差较小，其价格与价值的相符程度较高。

#### 3.报告目标的达成情况

##### （1）公告次数：样本公司比对比公司平均公告次数多了24.5次，说明样本公司向公众披露了较多的公司决策。

##### （2）监事会次数：数据表明，样本公司与对比公司2012年平均举行监事会

的次数均为3.64次，说明各公司都按照公司法的规定定期召开股东大会与监事会，说明各位监事能够较好的完成其职责。

##### （3）财务报告的定期报送：无论是样本公司还是对比公司均能够按时定期的公布季度报告、半年报与年报，报送情况整体较好。

##### （4）内部控制自我评价报告：

表4-2 内部控制自我评价报告披露情况

28

广西财经学院2014届会计专业硕士学位论文：内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

| 样本类别 | 披露内部控制自我评价报告 | 未披露内部控制自我评价报告 |
| --- | --- | --- |
| 样本公司 | 7 | 4 |
| 所占比例 | 63.64% | 36.36% |
| 对比公司 | 10 | 1 |
| 所占比例 | 90.91% | 9.09% |

说明样本公司中有7家披露了内部控制自我评价报告，占总数的63.64%，而对比公司则有10家披露了内部控制自我评价报告，占总数的90.91%，在该项指标的披露上，对比公司明显优于样本公司。

##### （5）审计报告类型

表4-3 审计报告类型

| 样本类别 | 无保留意见  审计报告 | 带强调事项段的无  保留意见审计报告 | 带强调事项段的保  留意见审计报告 | 否定意见  审计报告 | 无法表示意  见审计报告 |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 样本公司 | 7 | 3 | 1 | 0 | 0 |
| 所占比例 | 63.64% | 27.27% | 9.09% | 0.00% | 0.00% |
| 对比公司 | 11 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 所占比例 | 100.00% | 0.00% | 0.00% | 0.00% | 0.00% |

从会计师事务所2013年出具的针对企业2012年财务状况的审计报告情况看，

对比公司均为无保留意见审计报告，而样本公司被出具7份无保留意见审计报告，占样本公司总数的63.64%，3份带强调事项段无保留意见审计报告，占27.27%，还有1份保留意见审计报告，占9.09%。说明样本公司的财务出现不同程度的违规现象，公司自身财务披露情况较差。

#### 4.合规目标的达成情况

（1）监事会设立：通过数据表明，各个公司均设立了监事会，说明各公司遵循了公司法规定的每个上市公司设立监事会的要求。

（2）会计师事务所变动次数：数据可知差异不大。

（3）法律法规遵守情况：数据能够明显看出样本公司的违规性更差一些。

（4）内部控制审计报告：

表 4-4 内部控制鉴证报告统计

| 样本类别 | 第三方机构出具内部控制审计报告 | 未出具任何类型的内控鉴证报告 |
| --- | --- | --- |
| 样本公司 | 6 | 5 |
| 所占比例 | 54.55% | 45.45% |
| 对比公司 | 9 | 2 |

29

第四章 内部控制指数与会计信息违规性的实证分析

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 所占比例 | 81.82% | 18.18% |

由表4-4所知，样本公司中有6家披露了会计师事务所等第三方机构出具的内部控制审计报告，占总数的54.55%；对比公司则有9家披露，占81.82%，由此可见对比公司的内部控制审计报告出具情况远好于样本公司。

（5）信息披露制度：由数据可知，样本公司披露的信息披露制度的制定情况均值为0.73，而对比公司均对企业的信息披露制度进行了披露。

#### 5.资产安全目标的达成情况

（1）流动比率：数据表明，样本公司的平均流动比率为3.12，对比公司的平均流动比率为3.34，均值都大于2说明都具有良好的变现能力以及短期偿债能力，而且对比公司的能力更强。但是从极小值可以看出，两组公司都各有偿债能力不足的公司存在。

（2）关联交易管理制度：样本公司与对比公司均披露关联交易管理制度，说明公司内部很重视关联交易问题。

（3）对外担保情况：样本公司的对外担保平均笔数为10.36，而对比公司对外担保笔数仅为5.64，说明样本公司的担保数量明显高于对比公司，因而存在较大的资产无法收回的风险。

（4）对外投资和担保管理制度：样本公司的对外与投资担保制度的均值为0.55，而对比公司的均值为0.82，说明样本公司针对对外投资和担保管理制度的披露情况较差。

（5）总资产周转率：数据表明，样本公司的总资产周转率均值为0.4，而对比公司对应均值为0.79，说明对比公司的资产流通速度快，资产利用率高。

表4-5 各样本组一级指标总分值统计表

| 内部控制目标 | 战略目标 | 经营目标 | 报告目标 | 合规目标 | 资产安全目标 |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 存在违规失真公司分值（1） | 738 | 418 | 741 | 756 | 600 |
| 不存在违规失真公司分值（2） | 720 | 456 | 824 | 1036 | 736 |
| （1）-(2) | 18 | -38 | -83 | -280 | -136 |

结论：

综上可知，样本公司与对比公司在战略目标以及经营目标的完成情况相差不大，但样本公司的完成情况略好。样本公司与对比公司在经营目标、报告目标、合规目标以及资产安全目标方面的比较，样本公司存在明显不足，内部控制水平有待加强。

### （二） 相关性分析①

#### 1. 内部控制指数与是否存在会计信息违规的相关性

① 本部分数据均采用SPSS软件计算得出。

30

广西财经学院2014届会计专业硕士学位论文：内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

表4-6 相关性

相关性

|  | | ICI | 是否违规 |
| --- | --- | --- | --- |
| ICI | Pearson Correlation | 1 | -.316 |
|  | Sig. (2-tailed) |  | .152 |
|  | N | 22 | 22 |
| 是否违规 | Pearson Correlation | -.316 | 1 |
|  | Sig. (2-tailed) | .152 |  |
|  | N | 22 | 22 |

通过进行相关性检验，由表4-6可知，内部控制指数与是否违规的相关系数为r=-0.316，显著性水平为0.152，说明二者之间具有相关性。由于0.5 <|r|<0.3，所以假设H1低度相关，假设可以接受。即内部控制指数与企业是否存在违规性失真之间存在低度负相关，说明内部控制指数越高，企业存在会计信息的违规性失真的可能性也越小，反之，内部控制指数越低，企业存在会计信息违规性失真的可能性也越大。

#### 2. 战略目标与是否存在会计信息违规的相关性

表4-7 相关性

相关性

|  | | 战略目标 | 是否违规 |
| --- | --- | --- | --- |
| 战略目标 | Pearson Correlation | 1 | .074 |
|  | Sig. (2-tailed) |  | .743 |
|  | N | 22 | 22 |
| 是否违规 | Pearson Correlation | .074 | 1 |
|  | Sig. (2-tailed) | .743 |  |
|  | N | 22 | 22 |

通过进行相关性检验，从表4-7可知，战略目标的完成情况与是否违规的相关系数为r=0.074,显著性水平为0.743，即只有在30%的置信区间内二者具有相关性，说明二者相关性很弱。由于|r|=0.050<0.3，所以认为假设H2基本无相关性，不接受。即战略目标与是否存在违规性失真之间无明显相关性，说明即使企业战略目标的达成情况与企业存在会计信息的违规性失真的可能性相关性假设不成立。

#### 3. 经营目标与是否存在会计信息违规的相关性

表4-8 相关性

31

# 第四章 内部控制指数与会计信息违规性的实证分析

相关性

|  | | 经营目标 | 是否违规 |
| --- | --- | --- | --- |
| 经营目标 | Pearson Correlation | 1 | -.086 |
|  | Sig. (2-tailed) |  | .702 |
|  | N | 22 | 22 |
| 是否违规 | Pearson Correlation | .086 | 1 |
|  | Sig. (2-tailed) | .702 |  |
|  | N | 22 | 22 |

通过进行相关性检验，从表4-8可知，经营目标的完成情况与是否违规的相关系数为r=-0.086,显著性水平为0.702，即只有在30%的置信区间内二者具有相关性，说明二者相关性很弱。由于|r|=0.086<0.3，所以假设H3不接受。即经营目标与是否存在违规性失真之间无明显相关性，说明企业战略目标的达成情况与企业是否存在会计信息的违规性失真相关性假设不成立。

4.报告目标与是否存在会计信息违规的相关性

表4-9 相关性

相关性

|  | | 报告目标 | 是否违规 |
| --- | --- | --- | --- |
| 报告目标 | Pearson Correlation | 1 | -.318 |
|  | Sig. (2-tailed) |  | .149 |
|  | N | 22 | 22 |
| 是否违规 | Pearson Correlation | -.318 | 1 |
|  | Sig. (2-tailed) | .149 |  |
|  | N | 22 | 22 |

通过进行相关性检验，从表4-9可知，报告目标的完成情况与是否违规的相关系数为r=-0.318,显著性水平为0.149，即在85%的置信区间内二者具有相关性，说明二者具有相关性。由于0.5 <|r|<0.3，所以假设H4低度相关，假设可以接受。即报告目标与是否存在违规性失真之间存在弱度负相关，如果报告目标的达成情况较好，企业存在会计信息的违规性失真的概率可能越低，反之，如果报告目标的达成情况不好，企业存在会计信息违规性失真的概率可能越高。

5.合规目标与是否存在会计信息违规的相关性

表4-10 相关性

**相关性**

32

广西财经学院2014届会计专业硕士学位论文：内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

|  | | 合规目标 | 是否违规 |
| --- | --- | --- | --- |
| 合规目标 | Pearson Correlation | 1 | -.810\*\* |
|  | Sig. (2-tailed) |  | .000 |
|  | N | 22 | 22 |
| 是否违规 | Pearson Correlation | -.810\*\* | 1 |
|  | Sig. (2-tailed) | .000 |  |
|  | N | 22 | 22 |

\*. 在0.05水平（双侧）上显著相关。

通过进行相关性检验，从表4-10可知，合规目标的完成情况与是否违规的相关系数为r=-0.810,显著性水平为0.000，即两者存在显著相关性，假设H5接受。说明企业合规目标的完成情况与是否存在违规性失真之间存在显著负相关，即合规目标完成越好的企业存在会计信息的违规性失真的概率可能越低，反之越高。

6.资产安全目标与是否存在会计信息违规的相关性

表4-11 相关性

相关性

|  | | 资产安全目标 | 是否违规 |
| --- | --- | --- | --- |
| 资产安全目标 | Pearson Correlation | 1 | -.423\* |
|  | Sig. (2-tailed) |  | .050 |
|  | N | 22 | 22 |
| 是否违规 | Pearson Correlation | -.423\* | 1 |
|  | Sig. (2-tailed) | .050 |  |
|  | N | 22 | 22 |

通过进行相关性检验，从表4-11可知，资产安全目标的完成情况与是否违规的相关系数为r=-0.423,显著性水平为0.050，即两者在95%的置信区间内存在较强相关性。企业资产安全目标的完成情况与是否存在违规性失真之间存在较强负相关，即资产安全性越高的企业存在会计信息的违规性失真的概率可能越低，反之则越高。

33

# 第五章 完善企业内部控制的建议

# 第五章 完善企业内部控制的建议

企业具有良好的内部控制对企业至关重要，因而必须将内部控制制度与企业各部门的情况相结合，在实践中不断去改革与完善，最终降低企业的经营管理风险，提高企业的管理水平，最终达成企业的预期发展战略。由之前的分析可以看出，自《内部控制基本规范》实施以来，我国的内部控制水平有了较大程度的改善，然而内部控制发展仍旧很不均衡，对于加强企业的内部控制发展，应该做到如下几点。

## 一、 合理设立战略目标

根据相关性分析可知，企业战略目标的达成对会计信息违规性失真的影响并不显著，但是设立越高的战略目标，可能带给企业越大的潜在风险。企业可以从如下几方面设立战略目标。

### （一） 合理分析行业环境

在当今竞争日益激烈的环境下，企业应当对自己所处行业现状有准确定位，并根据企业的年平均生产量制定合理的战略目标，而不是盲目的为了在未来能够占领市场份额而过高的估计自身生产水平以及发展前景。企业首先需要明确本企业的细分行业，而后对行业的历史以及行业发展趋势进行分析，并对行业结构进行系统的了解，对业内成功的企业案例进行分析。通过系统分析后，制定合理战略，只有这样，才不会使得管理者因为上层压力过大而出现违规性行为。

### （二） 加强监管

企业的内部控制大多在制度上有一定的规范性，然而执行情况不甚理想，企业应该在具有较为完善的内部控制的基础之上确保内部控制各项措施的有效执行，因而，内部控制必须贯彻到企业经营管理的每个环节。企业可以采取以下方式进行监管：1.建立企业内部信息沟通平台。2.规范财务运作流程。3.定期对业务涉及到的资金流、财产及人员进行审计。

### （三） 完善风险管理制度

企业应该对风险进行合理的评价，并且制定相应的风险管理制度及相应风险的标准，及时、定期的对风险情况进行评估，如若发现问题，及时解决，并且将处理方式登记在案，以便事后遇到相同问题及时找到处理方式，以尽可能的降低未来风险对企业造成的影响

## 二、 合理设立经营目标

根据相关性分析，企业经营目标的达成对企业是否存在会计信息违规性失真的影响不显著。但是企业经营目标设立对会计信息违规性失真存在一定影响。企业可以从如下几方面考虑以合理设立经营目标。

34

广西财经学院2014届会计专业硕士学位论文：内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

### （一） 确保企业规模稳步扩大

通过分析企业的净资产增长率，可以看出各个行业不同公司之间的资本增长规模差别较大，更有的公司净资产增长率为负值，此类企业前景堪忧，企业应该有合理规划，并保证企业资产保值与增值情况，只有在经济规模处于相较稳定的水平之上，才能确保战略目标在合规状态下完成。企业规模的扩大包括两个方向，即横向扩大和纵向扩大。横向是指企业进行多元化发展，纵向是指进行专业化拓展。企业在发展规模的同时应结合其在行业内的现状做到稳中取胜。

### （二） 控制股东持股比例

Morck, Shleifer和Vishny（1988）发现，如果公司内部股东持股比例未达到

5%，企业价值随内部股东持股比例的增加而增加；如果内部股东持股比例在5%至25%之间，企业价值随内部股东持股比例的增加而下降；如果内部股东持股比例高于25%, 企业价值随内部股东持股比例的增加而增加，但增速缓慢。因此企业应当结合公司性质以及未来发展情况确保股东持股比例在合理范围内。

## 三、 完善报告水平

根据相关性分析，企业内部控制报告水平越高会计信息违规性失真可能性越低，良好的报告水平有助于企业财务的规范化，定期公告与加强监管能够起到有效作用。

### （一） 定期公告

作为公司整体，信息应该是公共信息，而非不对称信息，信息的公开与透明不仅仅要求企业及时将信息传递给员工，还意味着及时传达给公众，同时还应确保信息的使用者能够准确的理解信息的内涵。良好的信息沟通能够帮助企业以适当方式应对突发状况，降低风险。企业的信息沟通可以通过定期举行会议、定期发布各种报告、经常进行市场调查等方式。

### （二） 加强监管环境

健全完善的监管环境有利于保障所有者利益，也有利于规范经营者的会计行为，监事会能够在一定程度上起到有效监管的作用，并且能够防止股东会、经理滥用职权，损害公司以及股东的利益。通过分析可知各公司都设立了监事会，因此监事会有责任及义务对企业的经营管理水平进行有效的监督，并定期举行监事会，对企业的经营活动作出评价。

## 四、 改善违规现象

由分析可知，企业存在的违规现象与会计信息违规性失真之间存在显著相关，即企业违规目标达成情况越好，会计信息违规性失真的可能性也越低。企业可以从如下方面着手改善违规现象。

### （一） 加强注册会计师工作的独立性

35

第五章 完善企业内部控制的建议

尽管会计师事务所作为独立的第三方机构为公司出具审计报告或者内部控制报告，然而注册会计师事务所与企业毕竟是雇佣与被雇佣关系，实际上在现实工作中，会计师事务所若考虑长期接手某公司的业务，可能会为了利益而出具有并非完全真实的报告。会计师事务所所出具的内部控制审计是外部评价，只有在它作为独立的第三方才能够公正的衡量上市公司的内部控制水平，也只有这时，内部控制的评价结果才具有有效性，因而为了促进我国上市公司有效实施内部控制体系，避免出现会计师事务所与企业进行联合舞弊，确保会计事务所的独立性是保证内部控制审计报告可信度与有效性的前提。

### （二） 完善信息披露制度

会计信息的完整性要求企业自愿性进行会计信息的披露，以避免影响投资者决策，同时也不应对重要信息进行故意隐瞒或者有重大遗漏。实务中，企业故意隐瞒或遗漏是事件时有发生，因此完善信息披露制度至关重要。企业可以加强对信息披露的监督与检查、加强对证券公司的信用水平核查、建立对信息披露违规的风险预警机制。

## 五、 确保资产安全

经分析，资产的安全性与企业是否存在会计信息违规性失真存在显著相关，因而应采取以下途径确保资产安全。

### （一） 提高企业风险意识

企业的风险评估整体水平比较薄弱，现代企业面临着日益激烈的市场竞争，必须提高风险意识。企业一般可以通过培训等方式帮助管理人员及员工树立正确的财务风险管理观念，也可以多进行沟通，员工之间通过座谈的方式了解各个环节存在的风险，讨论风险防范途径。

### （二） 确保合理关联交易

目前关联交易存在较多问题，企业对于关联交易的会计信息往往有所隐藏或存在不实信息，会计准则规定，在关联方之间存在控制关系的情况下，关联方如为企业时，无论关联方之间有无关联交易，都应披露相关信息。关联交易应当遵循以下原则：1.避免不必要的关联交易。2.关联交易价格应公允且交易金额应当适度。3.董事会决议、股东大会的表决应当合法，并对违规行为进行披露。

### （三） 提高总资产周转率

资产的周转速度不仅仅代表了企业的销售能力，更说明了企业资产运营的水平。企业应该提高总资产周转率，确保营业收入与平均资产总额处于适当水平，提高资产的利用效率。提高总资产周转率的具体手段包括：1.打开销售渠道，以销定产。2.对原料进行合理预计，并进行合理采购。3.完善营销过程。4.加大企业科技的投入水平，提高企业经营效率。

36

广西财经学院2014届会计专业硕士学位论文：内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

主要参考文献

[1] 蔡嘉． 浅析现值计量的可靠性． 财会月刊（综合版）, 2007(8): 18-19．

[2] 陈汉文等． 中国上市公司内部控制指数（2009）: 制定、分析与评价． 上海证券报, 2010年6月11日．

[3] 陈建中． 会计信息失真的原因及解决对策． 会计之友, 1990（5）: 19-20．

[4] 池国华． 中国上市公司内部控制指数的功能定位与系统构建． 管理世界, 2011(6）: 172-173．

[5] 戴娟萍． 审计准则修订后上市公司年报非标意见分析． 会计之友, 2005（4）: 91-92．

[6] 范年茂． 内部审计与外部审计的协调． 中国审计, 2003（18）: 48-49．

[7] 方自强． 会计信息披露的供给因素分析． 会计之友, 2009（16）: 23-24．

[8] 黄彦军． 中国上市公司信息披露违规影响因素的实证研究． ft东工商学报, 2005(6）: 34-39．

[9] 吉蓓丽． 会计师事务所聘任新模式: 审计银行制． 财会月刊（理论版）, 2005(10）: 37-39．

[10] 贾旭． 内部控制质量与会计信息质量关系研究． ft东大学, 2009．

[11] 李晓茹． 上市公司内部控制评价指数体系的构建． ft西财经大学, 2012．

[12] 林斌. 中国上市公司内部控制缺陷披露研究——数据分析与政策建议． 会计之友, 2012（25）: 9-16．

[13] 林钟高、郑军、王书珍． 内部控制与企业价值研究－来自沪深两市A股的经验分析． 财经研究, 2007（4）: 132-143．

[14] 刘乃文． 会计信息失真现象探究． 财会研究, 1995（7）: 31-32．

[15] 娄桂莲． 会计信息失真界定、成因与治理研究． 财会研究, 2013（1）: 36-40．

[16] 陆正飞． 从财务评价体系看上市公司价值决定—"双高"企业与传统企业的比较． 会计研究, 2002（5）: 19-23．

[17] 骆良彬、张白． 企业信息化过程中内部控制问题研究． 会计研究, 2008（5）: 69-76．

[18] 马葵． 会计规则剩余控制权与会计信息规则性失真． 会计之友, 2009（7）: 10-11．

[19] 梅丹、王瑞雪． 内部控制有效性与财务舞弊关系的实证研究． 湖南财政经济学院学报, 2011（27）: 113-119．

[20] 屈磊． 关于会计信息失真的思考． 财会研究, 2011(16): 33-34．

[21] 屈文洲、蔡志岳． 我国上市公司信息披露违规的动因实证研究． 中国工业经济, 2007（4）: 96-103．

[22] 深圳市迪博企业风险管理技术有限公司． 中国上市公司2008年内部控制白皮书摘要． 中国证券报, 2008年6月24日．

[23] 孙志梅． 基于AHP法的国有企业内部控制评价指标体系构建． 财会通讯, 2012(7）: 23-25．

[24] 谭劲松、丘步辉、林静荣． 提高会计信息质量的经济学思考． 会计研究, 2000(6）14-20．

[25] 田淑萍． 会计信息违规性失真及其治理的经济学分析． 科学经济社会, 2011

(1）66-69．

37

主要参考文献

[26] 万欣荣、郑新、何朝丹． 上市公司信息披露违规行为的动因研究． 广东社会科学, 2007（1）: 40-44．

[27] 王芳． 我国上市公司会计信息失真研究． 同济大学, 2005．

[28] 王宏、蒋占华、胡为民等． 中国上市公司内部控制指数研究． 北京: 人民出版社, 2011．

[29] 王玮． 财务报表粉饰行为及防范．商情, 2011（32）: 173．

[30] 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）: 25-30．

[31] 辛金国、邢丽萍、开家将． 舞弊审计程序研究． 审计研究, 2004（4）: 60-63．

[32] 许晔、何红． 合法会计信息失真的成因及其预防对策． 财经研究, 2000（2）: 44-49．

[33] 阎达五、李勇． 找准治理会计信息失真的切入点—兼论“有限理性”理论在企业业绩评价中的运用． 财务与会计, 2002（5）: 8-10．

[34] 于玉林． 会计现代化的重要标志: 会计信息化． 会计师, 2007（8）: 18-25．

[35] 中国注册会计师协会． 独立审计具体准则第9号—内部控制与审计风险, 1996．

[36] 中华人民共和国财政部． 内部会计控制规范—基本规范（试行）, 2001．

[37] 中华人民共和国财政部． 企业内部控制基本规范, 2008（6）．

[38] 中华人民共和国财政部． 企业内部控制评价指引, 2010（4）．

[39] 钟黄聪． 会计信息失真的重新定义与分类． 财会月刊, 2011（1）: 8-10．

[40] 朱琳． 会计国际趋同及国外相关组织近期动态． 会计研究, 2008（2）: 95-96．

[41] 朱小芳、周大伟、杨丹． 基于内部控制理论的国有企业内部控制研究． 财会通讯, 2012（2）: 137-147．

[42] Botosan, C. A., Disclosure Level and the Cost of Equity Capital, The Accounting Review, 1997(3): 323-349．

[43] Chih-Yang Tseng． The Effect of SOX Internal Control Deficiencies on Firm Risk and Cost of Equity, Accounting Research Conference－University of Houston, 2007．

[44] COSO． Enterprise Risk Management-Integrated Framework． New York． 2004． [45] COSO． Internal Control-Integrated Framework． New York． 1992．

[46] FEE, Risk Management and Internal Control in the EU, Discussion Paper, March, 2005．

[47] Leone J． Factors Related to Internal Disclosure: A Discussion of Ashbaugh, Collins, and Kinney(2007) and Doyle, Ge, and Mc Vay(2007）． Journal of Accounting and Economics, 2007（44）．

[48] Moerland, L., 2007, Incentives for Reporting on Internal Control－A Study of Internal Control Reporting Practices in Finland, Norway, Sweden, The Netherlands and United Kingdom, Maastricht University．

[49] Morck, R, A. Shleifer, and R. W. Vishny, 1988, Management Ownership and Market Value, Journal of Financial Economics, 27: 595-612．

[50] The Canadian Institute of Chartered Accountants, Guidance on Control, November, 1995．

[51] Zhang I. X." Economic Consequences of the Sarbanes Oxley Act of 2002", Journal of Accounting and Economics, 2007(44)．

38

广西财经学院2014届会计专业硕士学位论文：内部控制指数与会计信息违规性失真的实证分析

后记

落笔之际，沉思良久，感慨万千。财院两载，收获良师益友诸多。对于广西这片土地，初感陌生到如此熟悉，一切就在这短暂两年，亦匆匆而过，研究生生涯已然接近尾声，心中充满感激之言。

首先，我要感谢我的父母，他们开明的教育方式使得我得以接受不同的文化熏陶，是他们教会了我独立与承担；其次，要感激我的校内导师廖文龙教授，是他在我入学迷茫之际帮我指明了方向，感激我的校外导师黄绪全厅长，他的专业水平与谦逊的态度让我尤为敬佩，感激胡国强教授与李春友教授对我论文提出诸多宝贵的修改意见；最后，我要感谢我的同学们，尤其是我的两位室友，是他们在我无助的时候给予我鼓励，在我迷茫的时候给予我支持。

转眼之间，又是别离之时，虽然在这里有过无奈，有过彷徨，也有过失落，但是在这里的收获足够我受用终生。我永远记得在财院度过的日日夜夜，还有那些关心我帮助我的老师与同学，是你们的鼓励给与了我无穷的力量，让我鼓起勇气面对未来的艰辛与挑战。

最后，对在百忙之中对我的硕士论文进行评审的专家、教授致以诚挚的谢意。

39