



硕士学位论文

XBRL对会计信息质量影响研究

刘美莹

哈尔滨商业大学

2017年6月

学校代码：10240

学 号：Y1407020107

学 位 论 文

XBRL 对会计信息质量影响研究

刘美莹

指导教师姓名： 毛元青

申请学位级别： 硕 士

学 科 专 业： 会计学

论文提交日期： 2017 年 3 月 24 日 论文答辩日期： 2017 年 5 月 24 日

授予学位单位： 哈尔滨商业大学 授予学位日期： 2017 年 6 月 20 日

哈爾濱商業大學



J0131211

University Code: 10240

Register Code : Y1407020107

Dissertation for the Degree of Master

**XBRL Influence on the Quality of
Accounting Information**

Candidate:	Liu Meiying
Supervisor:	Prof.Mao Yuanqing
Associate Supervisor:	
Academic Degree Applied for:	Master of Management
Speciality:	Accounting
Date of Oral Examination:	May 24, 2017
University:	Harbin University of Commerce

哈尔滨商业大学硕士学位论文原创性声明

本人郑重声明：本论文的所有工作，是在导师的指导下，由作者本人独立完成的。有关观点、方法、数据和文献等的引用已在文中指出，并与参考文献相对应。除文中已经注明引用的内容外，本论文不包含任何其他个人或集体已经公开发表的作品成果。对本文的研究做出重要贡献的个人和集体，均已在文中以明确方式标明。本论文文责自负。

学位论文作者签名：刘美荣

签字日期：2017年6月29日

哈尔滨商业大学硕士学位论文版权使用授权书

本论文系作者本人在哈尔滨商业大学攻读硕士学位期间，在导师指导下完成的硕士学位论文。本论文的研究成果归哈尔滨商业大学所有，本论文的研究内容不得以其他单位的名义发表。本人完全了解哈尔滨商业大学关于保留、使用学位论文的规定，同意学校保留、送交本论文的复印件，允许本论文被查阅和借阅；学校可以公布本论文的全部或部分内容，可以采用影印、缩印或其他复制手段保存、汇编本学位论文。

本学位论文属于
保密□， 在 年解密后适用本授权书。
不保密☒。

学位论文作者签名：刘美荣

签字日期：2017年6月29日

导师签名：长元青

签字日期：2017年6月29日

摘 要

XBRL (eXtensible Business Reporting Language, 可扩展商业报告语言) 是基于互联网, 可跨平台操作的商业报告语言, 是目前全世界公认的财务信息交换的最新技术。自美国注册会计师查尔斯霍夫曼提出 XBRL 构想以来, 这一技术就因其高超的行业水平深受追捧, 在全球迅速发展。目前 XBRL 已在全球多个国家和地区中的基金、证券、保险、税收、金融、碳排放、养老金等多个财务报告领域以及非财务报告领域中广泛应用, 成为当前全球备受关注的技术。中国证监会首先将 XBRL 作为上市公司电子化信息披露的格式标准, 至此拉开了我国对 XBRL 的研究与应用的序幕。目前沪深两市所有上市公司财务报告均采用 XBRL, 并且已颁布企业会计准则通用分类标准以及 XBRL 技术规范系列国家标准。最初引入 XBRL 的目的在于实现整个财务链数据的自由交换, 保证财务信息的有效性 & 可靠性, 因此有必要对 XBRL 是否会改善会计信息质量进行研究。

研究中首先应用理论分析的方法, 介绍了 XBRL、会计信息质量相关理论, 对 XBRL 影响会计信息质量进行了规范研究; 其次, 运用实证分析的方法进一步分析 XBRL 对会计信息质量的影响; 最后根据规范及实证研究结果得出 XBRL 提高了会计信息质量的结论。以近几年沪深 A 股上市公司数据为研究样本, 以盈余管理程度衡量会计信息质量, 并运用描述性统计分析、配对 T 检验、多元回归分析等方法来验证 XBRL 是否能显著影响盈余管理, 进而影响会计信息质量, 并站在会计信息质量的角度针对 XBRL 目前应用中存在的问题提出建议。通过研究证实 XBRL 确实对会计信息质量产生了影响, 且 XBRL 的应用会使会计信息质量不断提高, 同时证实沪深市上市公司应用 XBRL 后的对会计信息质量的影响大小不同, XBRL 标准下深交所 A 股企业盈余管理行为比上交所低, 说明在实施 XBRL 后深交所 A 股企业会计信息质量提高程度高于上交所企业。

关键词: XBRL; 会计信息质量; 盈余管理

Abstract

XBRL (eXtensible Business Reporting Language) is an Internet-based, cross-platform business reporting language that is the latest technology in the world's recognized financial information exchange. Since the United States registered accountant Charles Hoffman proposed XBRL concept, this technology because of its superb industry level sought after, the rapid development in the world. XBRL has been widely used in a number of countries such as funds, securities, insurance, taxation, finance, carbon emissions, pensions and many other financial reporting areas and non-financial reporting in many countries and regions.

China Securities Regulatory Commission first XBRL as a listed company electronic information disclosure format standards, thus pulling our XBRL research and application of the prologue. At present, all financial reports of listed companies in SSE and SZSE have adopted XBRL, and have issued the general classification standard of enterprise accounting standards and the national standard of XBRL technical specification series. XBRL introduced the original intention is to achieve the free exchange of financial data to ensure the effective reliability of financial information system, it is necessary for XBRL will improve the quality of accounting information for empirical research.

In this paper, the theory of XBRL, accounting information quality are introduced, and the quality of XBRL accounting information is studied. Secondly, the influence of XBRL on the quality of accounting information is analyzed by empirical analysis. Finally, According to the results of normative and empirical research, XBRL has been concluded to improve the quality of accounting information. This paper uses the data of descriptive statistical analysis, paired T test and multiple regression analysis to verify whether XBRL can significantly affect earnings management, and then use the data of listed companies in Shanghai and Shenzhen A shares as the research samples to measure the quality of accounting information with earnings management. Affect the quality of accounting information, and stand in the perspective of the quality of accounting information for the current application of XBRL problems in the proposed recommendations. Through the research, it is confirmed that XBRL has an impact on

the quality of accounting information, and the application of XBRL will improve the quality of accounting information, and the impact of XBRL on the quality of accounting information after XBRL is different. XBRL under the XBRL standard The earnings management of listed companies is lower than that of Shanghai Stock Exchange, indicating that the quality of accounting information of A-share enterprises in Shenzhen Stock Exchange is higher than that of Shanghai Stock Exchange after XBRL is implemented.

Keywords: XBRL; The Quality of Accounting Information ; Earnings Management

目录

摘 要.....	I
Abstract.....	II
目录.....	IV
1 绪论.....	1
1.1 研究背景.....	1
1.2 研究目的和意义.....	2
1.2.1 研究目的.....	2
1.2.2 研究意义.....	3
1.3 国内外研究现状.....	3
1.3.1 国外研究现状.....	3
1.3.2 国内研究现状.....	7
1.3.3 国内外研究现状评述.....	10
1.4 研究内容和研究方法.....	11
1.4.1 研究内容.....	11
1.4.2 研究方法.....	12
2 XBRL 与会计信息质量相关理论.....	14
2.1 XBRL 理论概述.....	14
2.1.1 XBRL 的概念.....	14
2.1.2 XBRL 技术原理.....	14
2.2 会计信息质量基础理论.....	17
2.2.1 会计信息质量涵义.....	17
2.2.2 会计信息质量特征.....	17
2.3 相关理论基础.....	18
2.3.1 认知理论.....	18
2.3.2 有效市场理论.....	18
2.3.3 财务信息元素理论.....	19
3 XBRL 对会计信息质量的影响分析及存在问题.....	20
3.1 XBRL 对会计信息质量影响理论分析.....	20
3.1.1 XBRL 对会计信息可比性的影响.....	20
3.1.2 XBRL 对会计信息可靠性的影响.....	21
3.1.3 XBRL 对会计信息相关性的影响.....	21
3.1.4 XBRL 对会计信息及时性的影响.....	22
3.2 XBRL 影响会计信息质量中存在的问题.....	22

3.2.1 XBRL 分类标准不统一加大监管难度.....	23
3.2.2 XBRL 成本过高降低企业使用积极性.....	24
3.2.3 信息安全威胁 XBRL 运行环境.....	24
3.2.4 专业性人才缺失减缓 XBRL 进程.....	25
4 XBRL 对会计信息质量影响实证分析.....	26
4.1 研究假设.....	26
4.2 会计信息质量衡量方法.....	26
4.3 变量选取.....	28
4.3.1 被解释变量选取.....	28
4.3.2 解释变量选取.....	28
4.4 实证模型建立.....	29
4.5 数据来源及样本选取.....	29
4.5.1 数据来源.....	29
4.5.2 样本选取.....	29
4.6 实证检验与分析.....	30
4.6.1 描述性统计分析及均值 T 检验.....	30
4.6.2 相关性分析.....	32
4.6.3 多元回归分析.....	33
4.7 实证研究结果.....	38
5 XBRL 标准下提高会计信息质量的建议.....	39
5.1 从宏观角度推进 XBRL 应用.....	39
5.1.1 监管者统一 XBRL 分类标准.....	39
5.1.2 调动企业应用 XBRL 的积极性.....	39
5.1.3 鼓励 XBRL 配套软件开发.....	40
5.1.4 拓宽 XBRL 应用范围.....	40
5.1.5 建立多层次 XBRL 信息安全体系.....	40
5.1.6 加强 XBRL 专业人才培养.....	41
5.2 从企业自身推进 XBRL 应用.....	41
5.2.1 深入 XBRL 在企业内部的应用.....	41
5.2.2 重视内部 XBRL 专业人才的培养.....	41
结论.....	42
参考文献.....	44
攻读硕士学位期间取得的学术成果.....	48
致谢.....	49

English Catalog

Abstract in Chinese.....	I
Abstract.....	II
English Catalog.....	IV
1 Introduction.....	1
1.1 The background of research.....	1
1.2 The purpose and significance of research.....	2
1.2.1 The purpose of research.....	2
1.2.2 The significance of research.....	3
1.3 The research Status at domestic and foreign.....	3
1.3.1 The research Status at foreign.....	3
1.3.2 The research Status at domestic.....	7
1.3.3 The comprehensive evaluation of literature review.....	10
1.4 The contents and Methods of research.....	11
1.4.1 The contents of research.....	11
1.4.2 The methods of research.....	12
2 The theory of XBRL and accounting information quality.....	14
2.1 XBRL Overview.....	14
2.1.1 The concept of XBRL.....	14
2.1.2 The technical principle of XBRL.....	14
2.2 Basic theory of accounting information quality.....	17
2.2.1 The meaning of the quality of accounting information.....	17
2.2.2 Characteristics of the quality of accounting information.....	17
2.3 The basis of the theory.....	18
2.3.1 Cognitive theory.....	18
2.3.2 Efficient market theory.....	18
2.3.3 Financial information element theory.....	19
3 Theoretical analysis and problems of the impact of XBRL on accounting information quality.....	20
3.1 Theoretical analysis of the impact of XBRL on accounting information quality.....	20
3.1.1 Impact of XBRL on accounting information comparability.....	20
3.1.2 Impact of XBRL on the reliability of accounting information.....	21
3.1.3 Impact of XBRL on the relevance of accounting information.....	21
3.1.4 Impact of XBRL on the timeliness of accounting information.....	22
3.2 XBRL affects the problems in the quality of accounting information.....	22

3.2.1 XBRL classification standards are not unified to increase the difficulty of supervision.....	23
3.2.2 XBRL cost is too high to reduce the enthusiasm of enterprises.....	24
3.2.3 Information security threat XBRL runtime environment.....	24
3.2.4 Lack of professional talent to slow down the XBRL process.....	25
4 The empirical study on the impact of XBRL on accounting information quality.....	26
4.1 Research hypothesis.....	26
4.2 Accounting information quality measurement method.....	26
4.3 Variable selection.....	28
4.3.1 Explained variable selection.....	28
4.3.2 Explain Variable Selection.....	28
4.4 Empirical model establishment.....	29
4.5 Data sources and sample selection.....	29
4.5.1 Data sources.....	29
4.5.2 Sample selection.....	29
4.6 The empirical test and analysis.....	30
4.6.1 Descriptive statistical analysis and mean T test.....	30
4.6.2 Correlation analysis.....	32
4.6.3 Multiple regression analysis.....	33
4.7 The empirical study results.....	38
5 Recommendations for improving the quality of accounting information under the XBRL standard.....	39
5.1 Advancing XBRL applications from a macro perspective.....	39
5.1.1 Regulator unified XBRL classification standard.....	39
5.1.2 Mobilize the enthusiasm of enterprises to apply XBRL.....	39
5.1.3 Encourage XBRL supporting software development.....	40
5.1.4 Widen the scope of application of XBRL.....	40
5.1.5 Establishment of multi - level XBRL information security system.....	40
5.1.6 Strengthening XBRL professional talents training.....	41
5.2 Advancing XBRL applications from the enterprise itself.....	41
5.2.1 Further XBRL applications within the enterprise.....	41
5.2.2 Attention to the cultivation of internal XBRL professionals.....	41
Conclusion.....	42
References.....	44
Paper published in the period of Ph. M. education.....	48
Thanks.....	49

1 绪论

1.1 研究背景

随着大数据及互联网+时代的到来，如何在大量的数据资源中获取高质量的会计信息成为当前的研究热点。会计信息，尤其是上市公司的会计信息，是外部利益相关者作出决策的重要依据，一旦会计信息失真，对整个资本市场都会产生负面影响，例如美国的安然、世通财务舞弊、日本东芝财务造假等丑闻在资本市场上掀起轩然大波，因此保证会计信息质量，保证资本市场正常运行，从而引导信息使用者正确决策就显得尤为重要。

传统的财务报告需要手工处理数据，报送格式多为 PDF 或者 WORD 格式，对于信息使用者来说，极易产生误差，如果要对比相关的财务信息进行决策，也需要进行手动操作，这也难免会产生错误。在这样的背景下，1998 年，美国会计学者查尔斯霍夫曼提出了 XBRL 财务报告这一构想，其设计的目的是要提供一个以 XML 为基础的全球企业信息供应链，方便信息使用者获取准确的数据信息。XBRL 的产生不仅能实现信息的获取，交换，分析，还为财务数据全球化及会计准则趋同提供了很好的契机，这一技术引起了会计行业尤其是信息化新变革，从此之后 XBRL 开始在全球范围迅速发展。

2000 年 7 月，XBRL 指导委员会发布第一份 XBRL 技术规范 1.0，并成立了 XBRL 国际组织，以指导 XBRL 财务报告的报送。在美国，目前 XBRL 的应用已取得长足进展，美国证券交易委员会（SEC）在 2009 年对所有上市公司提出强制要求，必须采用可扩展商业报告语言来披露财务信息，XBRL 在美国上市公司得到了广泛的应用。在数据报送方面，外挂式报送已逐渐被淘汰，美国 XBRL 财务报告逐渐过渡到内嵌式报送，XBRL 提供的财务及非财务数据质量显著提高；在财务分析方面，美国的数据分析市场已经研发出多种 XBRL 数据分析软件，对 XBRL 数据的分析以及财务管理方面的能力有明显的提高；在政府引导方面，美国联邦政府将利用 XBRL 技术完善问责制度缩短财务报告报送时间，全面提升企业财务及非财务信息透明度。加速网页内嵌式 XBRL（iXBRL）和 XBRL 全球账簿分类标准（XBRL GL）的研发和应用是美国未来 XBRL 发展趋势，并进一步扩大 XBRL 的报送范围，XBRL 将为信息使用者提供更高质量的数据^[1]。在亚洲地区，XBRL 地区组织最早由日

[1] Chi-Chun Chou,C. Janie Chang,Jacob Peng.Integrating XBRL data with textual information in Chinese: A semantic web approach[J].International Journal of Accounting Information Systems.2016(4):353-368.

本建立，日本金融服务厅负责日本 XBRL 计划的实施。金融服务厅在 2001 年 6 月根据《日本金融工具与交易法》，正式启动了 EDINET（Electronic Disclosure for Investors' NETwork）平台，该企业财务报告及证券登记表等都将通过该平台实施实时报送^[2]。FSA 启动了 EDINET 革新计划，提供了 XBRL 下载功能，有效缓解了 HTML 等格式存储数据重复利用率低、信息使用者重复输入的问题，使用者可以更有效的分析财务信息。2008 年 4 月日本启动 EDINET 新系统，XBRL 格式的财务信息报送范围覆盖了约 5000 家上市和非上市公司、约 3000 家投资基金，新 EDINET 已成为全球最大的 XBRL 系统之一^[3]。在中国，2004 年上海证券交易所首次将 XBRL 技术运用到企业年度报告报送环节中，以 50 家沪市上市公司为 XBRL 财务报告摘要报送试点，随后上交所又发布了 XBRL 分类标准并获得国际认证，目前沪市所有上市公司财务报告都采用 XBRL。深交所借鉴上交所 XBRL 应用状况，在 2005 年 1 月也全面实现了上市公司 XBRL 财务报告的报送工作，并发布了深交所 XBRL 分类标准 2.0。深交所和上交所都建立了专门的 XBRL 信息服务平台，在 XBRL 平台上可以查询并下载 XBRL 格式的财务报告。2010 我国发布了两项 XBRL 标准，分别是由财政部发布的企业会计准则分类标准和由国家标准化委员会发布的财政部组织制定的 XBRL 技术规范系列国家标准，规范了 XBRL 的应用，为 XBRL 在我国的实施提供了统一标准。2011 年财政部开始积极开展 XBRL 通用分类标准的实施工作，自此我国 XBRL 踏入了高速发展阶段。

1.2 研究目的和意义

1.2.1 研究目的

众所周知，自从 XBRL 被提出，其发展迅速，XBRL 给全球带来的优势是明显的，如果把传统财务报告格式比作汽车，其满足不同用途需要不同的载体，那么 XBRL 就好像火车，他不但格式规范，而且可以分解和扩展，可以做到一物多用。XBRL 解决了重复录入、重复编报、财务报告自动分析和跨系统信息交换的问题。本文以我国 A 股上市公司数据为样本，从理论和实证两方面研究 XBRL 的应用对会计信息质量的影响，证实 XBRL 对会计

^[2] Peter Seele.Predictive Sustainability Control: A review assessing the potential to transfer big data driven 'predictive policing' to corporate sustainability management[J].Journal of Cleaner Production.2016(10):36-43.

^[3] The Impact of XBRL Adoption on the Information Environment: Evidence from Japan[J]. The Japanese Accounting Review,2014(1):46-60.

信息质量有积极影响，从而为 XBRL 更好的应用和发展奠定基础。

1.2.2 研究意义

XBRL 在全球各行业得到了高度的认可，从 1998 年发展至今，引起众多国家政府监管机构、商业机构以及一些国际组织的重视，XBRL 项目的应用能实现财务报告的全球化，成为未来信息化财务报告的国际通行证^[4]。作为财务报告编制、传送、披露的前沿技术和标准，XBRL 在财务报告的编制、传送、披露上提高了上市公司财务报告透明度，完善了其会计信息质量，而上市公司会计信息质量的提高促进了我国资本市场的健康运作，增强了资本市场效率^[5]。因此，研究 XBRL 实施对会计信息质量的影响具有现实意义。

XBRL 在我国起步较晚，国内对 XBRL 的研究主要集中在理论研究，实证研究相对较少，在两则标准颁布后，我国 XBRL 发展进入了新阶段，逐渐有越来越多的企业开始实施 XBRL，基于以上情况展开 XBRL 对会计信息质量影响的研究，扩展对 XBRL 相关知识的了解，分析 XBRL 对会计信息质量的影响，并针对研究结果提出了更好的利用 XBRL 来提高会计信息质量的对策，这对推进 XBRL 应用与发展方面具有一定的理论指导意义。

1.3 国内外研究现状

1.3.1 国外研究现状

本文将国外学者对 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

Debrecceny 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

^[4] 参见封海燕、贾博、秦翔：《我国上交所和深交所 XBRL 财务报告应用的比较研究》，《会计之友》2014 年第 22 期，第 69 页以下。

^[5] Michael Alles. Will XBRL improve corporate governance? A framework for enhancing governance decision making using interactive data[J]. International Journal of Accounting Information Systems, 2012(2): 91-108.

的采用成功地避免了这些，实现了自动处理并输出数据^[6]。

Jones 与 Willis (2003) 以摩根士丹利财团为研究对象，对其 XBRL 项目进行案例研究，指出 XBRL 在数据的处理方面的优势突出，XBRL 的应用提升了会计信息的及时性，并保证了会计信息的准确性^[7]。

Higgins 与 Harrell (2003) 认为 XBRL 的价值优势主要体现在公司利益方面，即 XBRL 将给公司创造巨大价值：XBRL 技术不受系统的限制，能够使在各种权威系统中被自由搜索，降低财务数据获取成本；XBRL 既能迅速提供高质量的财务信息，还能补充完善财务报告流程，能更好的为信息使用者服务。对于企业内部及企业之间，XBRL 技术能够减少冗杂的重复录入工作，提高了企业信息使用效率并且降低企业成本^[8]。

Mike Willis (2005) 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，及时准确的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^[9]。

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^[10]。

Grace O'Farrell 等 (2013) 研究了 XBRL 应用与金融信息环境质量之间的关系，对分析师的预测和六个公司的经验数据为研究对象，结果表明，XBRL 应用对各国的会计价值在影响信息质量变化方面发挥着重要作用，而且评估了国家文化在实现 XBRL 信息质量改进价值中的作用^[11]。

[6] Roger Debrecey, et al. The production and use of semantically rich accounting reports on the Internet: XML and XBRL[J]. International Journal of Accounting Information Systems, 2001(2): 4-74.

[7] Jones, Willis, M. The challenge of XBRL: business reporting for the investor. Balance Sheet. 2003(3): 29-37.

[8] Higgins, Harrell H. W. XBRL: Don not Lag Behind the Digital Information Revolution[J]. The Journal of Corporate Accounting & Finance, 2003(11): 56-58.

[9] Mike Willis. Accountancy XBRL and Data Standardization. Transforming the Way CPA Work Journal, 2005(3): 24-26.

[10] Hyungwook Yoon, Hangjung Zo, Andrew P, Ciganek. Does XBRL adoption reduce information asymmetry[J]. Journal of Business Research, 2010(2): 1-8.

[11] Grace O'Farrell, Chunhui Liu. The role of accounting values in the relation between XBRL and forecast accuracy[J]. International Journal of Accounting and Information Management, 2013, 21(4): 19-22.

Xin (Robert) Luo 等 (2014) 探讨了日本金融服务机构强制使用 XBRL 是否以及如何影响投资者评估财务信息, 日本是强制上市公司使用 XBRL 格式财务报告的少数国家之一, 其监管机构期望引入 XBRL 来提高财务报告质量。通过研究 XBRL 前期和后期的各种措施, 发现了支持 XBRL 的应用有助于改善会计信息质量这一观点的证据, 如事件回报波动减少, 绝对累积异常回报, 变化在回报的标准偏差中, 但还是存在应用较少和经验不足的问题^[12]。

Devrimi Kaya (2014) 对欧洲市场制定了包括 54 个 XBRL 格式的 54 个财务和非财务项目的披露清单, 以审查 51 个美国上市公司 2008 年年度报告中自愿披露的程度, 结果表明企业规模和企业创新水平与整体披露的程度显著正相关, 而且使用 XBRL 对财务报告进行披露后财务信息的真实性有所保证^[13]。

Chunhui Liu 等 (2016) 评估了开发和实施诸可扩展商业报告语言 (XBRL) 的数据标准的成本和收益, 发现欧洲非金融公司采用 XBRL 可以增加市场流动性, 从而提高了会计信息质量。对于拥有足够资源和专业知识的正确实施该技术的大型企业来说, 此影响会更显著, 而且对于非高科技公司来说, 这种关联更强^[14]。

(2) XBRL 对会计信息透明度影响的研究

Pinsker (2004) 以有过财务造假行为的公司为样本, 研究 XBRL 标准的财务报告对企业财务报告虚假程度的影响, 根据对样本的分析得出 XBRL 的应用可以降低财务报告虚假程度, 继而证明了 XBRL 可以提高财务信息透明度^[15]。

Hodge 等 (2004) 通过对照实验对 XBRL 财务报告进行了分析, 实验组学生使用 XBRL 标准的财务报告, 对照组学生使用非 XBRL 标准的财务报告。相比于使用非 XBRL 标准的财务报告, 使用 XBRL 标准财务报告的实验组学生对公司绩效评价能做出更准确的判断, 因此他认为会计信息可靠性的提高正是在数据分析时使用了 XBRL 财务报告

[12] Xin (Robert) Luo, Fu Lee Wang. The Impact of XBRL Adoption on the Information Environment: Evidence from Japan[J]. The Japanese Accounting Review, 2014(11):34-36.

[13] Devrimi Kaya. The influence of firm-specific characteristics on the extent of voluntary disclosure in XBRL: Empirical analysis of SEC filings[J]. International Journal of Accounting and Information Management, 2014, 22(1):28-31.

[14] Chunhui Liu, Xin (Robert) Luo, Fu Lee Wang. An empirical investigation on the impact of XBRL adoption on information asymmetry: Evidence from Europe[J]. Decision Support Systems, 2016(5):79-81.

[15] Pinsker, Christine A Botosan and Robert H Colson. A theoretical. Paper work for Studying corporate adoption of XBRL-Enable software.[J]. Accounting Horizons, 2004(4):471-486.

[17]。

Hunton (2006) 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息, 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^[18]。

Willis (2009) 认为 XBRL 的应用实现了财务报告的连续与实时, 对此审计师可以获取标准格式的财务信息, 并且获取速度及准确度较传统财务报告有所提升, 利用 XBRL 技术可以实现实时持续审计, 出具准确度更高的财务报告, 使财务信息更加透明化^[19]。

Pustynick (2009) 建立了以财务舞弊公司为研究对象的组合算法模型, 以此来检测该公司财务报表造假现象。研究结果为财务报表造假行为容易被 XBRL 自动识别, 保证会计信息更加透明^[20]。

Peng, Shon, Tan (2011) 对 2004 年前后中国证券市场 XBRL 财务报告信息质量进行研究, 结果发现了一个奇特的现象, 即 XBRL 财务报告披露后, 上市公司反映给市场的盈利能力有普遍下滑的现象, 这说明企业的盈余管理水平因 XBRL 的强制披露而有所下降, XBRL 使企业财务报告的信息质量得到提升^[21]。

Chunhui Liu (2013) 认为 XBRL 最有希望建立一个全球标准, 通过对相关文献进行分析归类, 揭示 XBRL 研究的四个主题: XBRL 使用优势, 组织准备, 外部压力及 XBRL 实际应用, 认为 XBRL 提高了金融数据的可访问性和可用性, 增加财务信息透明度^[22]。

Indrit Troshani 等 (2015) 认为 XBRL 精简了组织之间及组织内部之间的财务信息, 提供并解释了 XBRL 的使用对机构安排的影响以及如何使信息相关的见解, 证明了 XBRL 提高企业会计信息的效率和透明度^[23]。

[17] Hodge, J. Kenndy. Recognition versus Disclosure in Financial Statements: Does Search-able Technology Improve Transparency[J]. Accounting Review, 2004(79):687-703.

[18] Hunton James E, Libby Robert, Mazza. Financial Reporting Transparency and Earnings Management[J]. The Accounting Review, 2006(1):135-137.

[19] Willis, et al. XBRL and Data standardization: Transforming the Way CPA Work[J]. Journal of Accountancy, 2009(5):80-81.

[20] Pustynick, Honly Wook Yoon. Combined Algorithm for Detection of Manipulation in Financial Statements[R]. Working paper, 2009(7):101-103.

[21] Peng, Shon, Tan. XBRL and Accruals: Empirical Evidence from China Accounting[J]. Accounting Perspectives, 2011(4):66-69

[22] Chunhui Liu. XBRL: A New Global Paradigm for Business Financial Reporting[J]. Journal of Global Information Management (JGIM), 2013, 21(3):34-43.

[23] Indrit Troshani, Lee D. Parker, Andy Lymer. Institutionalising XBRL for financial reporting: resorting to regulation[J]. Accounting

1.3.2 国内研究现状

XBRL 中国地区组织仅仅发展了 15 年, 虽然我国 XBRL 的应用较欧美国家相比还是存在着差距, 但国内学者对 XBRL 理论研究取得了一定的成果。本文将国内学者对 XBRL 影响会计信息质量的研究文献分为理论基础研究和实证研究两个层次。

(1) XBRL 影响会计信息质量的理论基础研究

潘琰(2003)认为, XBRL 将影响会计和审计行业的发展。使用 XBRL 并不能消除虚假利润操纵, 但公司利用 XBRL 标准编制的财务报告分析出其中的异常数据产生原因, 从而发现财务造假数据, 这就使会计信息更加透明^[24]。

沈颖玲(2004)较早对 XBRL 进行研究, 她认为 XBRL 可以避免财务数据失真, 保证了财务数据的一致性, 从而增加了财务信息的可靠性。XBRL 就像文件标记的条形码, 帮助信息使用者准确的找到真实的财务数据, 保持了财务报告信息和实际会计信息的平衡^[25]。

刘勤(2006)以当前 XBRL 分类标准和数据处理为研究对象, 研究发现 XBRL 应用标准 XBRL 标准可以有效的为企业发布准确的会计信息, XBRL 的应用不仅增加了财务信息的透明度, 还有利于国际会计准则的发展^[26]。

潘琰, 林琳(2007)运用 Web 服务和 XBRL 等技术, 构建了 X-W 柔性化按需报告模式。介绍了 X-W 模式原理、技术构架以及对会计信息质量的影响, 并通过研究发现会计信息质量基本特征在此模式下有所提高, 此外, X-W 模式还增强了财务信息的透明度^[27]。

杨黎明(2007)认为在上市公司信息披露中有高效、可靠、廉价的作用, 并详细描述了 XBRL 财务报告的报送流程, 保证了财务信息的安全性^[28]。

应唯(2009)认为 XBRL 目前已实现从最初探索到实践应用的转变, 主要体现在: XBRL 统一报表格式, 实现跨平台跨地区跨行业操作, 增强财务数据可比性; XBRL 加快数

and Business Research, 2015, 45(2): 97-101.

[24] 参见潘琰:《可扩展企业报告语言及其对会计的影响》,《会计研究》2003 年第 1 期,第 39 页以下。

[25] 参见沈颖玲:《会计全球化的技术视角—利用 XBRL 构建国际财务报告准则分类体系》,《会计研究》2004 年第 4 期,第 35 页以下。

[26] 参见刘勤:《对当前一些有关 XBRL 流行观点的思考》,《会计研究》2006 年第 8 期,第 80 页以下。

[27] 参见潘琰、林琳:《公司报告模式再造—基于 XBRL 与 Web 服务的柔性报告模式》,《会计研究》2007 年第 5 期,第 80 页以下。

[28] 参见杨黎明:《基于 XBRL 的上市公司信息披露研究》,《中国管理信息化(会计版)》2007 年第 9 期,第 60 页以下。

据传输速度，提高信息使用效率^[29]。

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^[30]。

李蕊爱（2011）认为 XBRL 的运用可促使国际会计准则趋同，XBRL 的应用能力和推广程度已经成为衡量一国资本市场有效性的指标，因此我国要进一步加强 XBRL 在资本市场中的应用与推广^[31]。

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经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限^[32]。

张环（2013）认为 XBRL 可以提高中小企业财务报表的编制效率，同时提高了中小企业会计信息的可比性和相关性，完善中小企业的内控制度，但目前中小企业推进 XBRL 仍面临众多问题，因此要规范中小企业的管理及对信息化会计的使用，积极推进 XBRL 中小企业应用进程^[33]。

郑济孝（2014）以中国建设银行 2013 年集团财务报告中资产负债表及附注中披露的交易性金融资产为例，结合我国《企业会计准则通用分类标准》定义了扩展链接“合并财务报表”和“交易性金融资产”，披露 XBRL 格式的交易性金融资产，化解计量属性问题，改善会计信息质量的相关性与可靠性^[34]。

谭丽华（2014）认为信息化环境下会计信息质量具有新的特征，可信性代替可靠性，充分性代替相关性，XBRL 的应用，可以实现会计信息的快速搜索与转换，会计信息格式标准

[29] 参见应唯，《XBRL 对我国会计的作用》，《会计之友（下旬刊）》2009 年第 2 期，第 8 页以下。

[30] 参见黄长胤、张天西，《XBRL 分类标准扩展与信息披露质量》，《现代管理科学》2011 年第 5 期，第 32 页以下。

[31] 参见李蕊爱：《XBRL 在我国会计领域应用进程的风险分析及对策研究》，《科技管理研究》2011 年第 11 期，第 188 页及以下。

[32] 参见吕志明：《基于 XBRL 的审计流程再造》，《财经问题研究》2011 年第 3 期，第 125 页及以下。

[33] 参见张环、林艳、李炜：《基于 XBRL 的我国中小企业会计信息化研究》，《中国商贸》2013 年第 2 期，第 48 页以下。

[34] 参见郑济孝：《XBRL 财务报告在财务信息相关性与可靠性中的应用研究》，《财政研究》2014 年第 10 期，第 79 页以下。

化,同时解决多头报送的问题。他认为 XBRL 对会计信息质量的影响体现在:会计信息内在质量提高,会计信息更为全面,会计信息提供更加及时,会计信息更具有可比性,会计信息互动反馈性提升^[35]。

满海燕、周闪闪(2015)认为 XBRL 对会计信息质量的改善主要有以下几个方面:可靠性,相关性,可比性,及时性。通过对以上几个方面的理论分析,认为 XBRL 财务报告弥补了传统财务报告会计信息披露的缺陷,对会计信息质量起到了补充的作用^[36]。

余浩(2016)指出上市公司会计信息质量存在的问题,认为 XBRL 弥补了会计信息质量的缺陷。XBRL 通过信息化手段促进上市公司遵循会计准则,并提高了监管效率及持续性审计效果, XBRL 降低了会计信息交换成本,增强了会计信息的客观性^[37]。

(2) XBRL 对会计信息质量影响的实证研究

高锦萍、张天西(2006)以 12 个行业 117 家上市公司 2005 年年报中财务报表附注中披露的项目为研究对象,对比了上交所《中国上市公司信息披露分类》标准中相应的标记定义,结果发现我国企业实际披露的项目与 XBRL 标准财务报告附注项目标记的定义元素间存在较大差异,影响了 XBRL 财务报告会计信息的准确性。因此,修改和完善 XBRL 分类标准是推动 XBRL 发展的首要任务^[38]。

蒋楠,庄明来(2007)以上交所 49 家上市公司 2003-2006 年度 XBRL 财务数据为研究对象,采用标准的事件研究法对 XBRL 财务报告是否影响累计异常报酬率进行实证分析,发现 XBRL 市场反应滞后,在我国上市公司中的反应并不理想,一方面是因为企业对 XBRL 不够重视,另一方面由于 XBRL 刚刚被引入,缺乏行业模式和分类标准^[39]。

赵现明和张天西(2010)以 2008,2009 年的季报、半年报以及年报中的数据为样本,利用 SPSS 对 XBRL 年报信息透明度进行事件研究,研究结果为 XBRL 财务报告披露会对会计信息质量产生影响^[40]。

^[35] 参见谭丽华:《XBRL 应用对会计信息质量的影响》,《中国管理信息化》2014 年第 11 期,第 36 页以下。

^[36] 参见满海燕、周闪闪:《浅析 XBRL 财务报告对会计信息质量影响的理论分析》,《商场现代化》2015 年第 4 期,第 202 页以下。

^[37] 参见余浩:《论 XBRL 应用对上市公司会计信息质量的影响》,《中国集体经济》2016 年第 3 期,第 102 页以下。

^[38] 参见张天西、高锦萍:《XBRL 财务报告分类标准评价——基于财务报告分类与公司偏好的报告实务的匹配性研究》,《会计研究》2006 年第 11 期,第 24 页及以下。

^[39] 参见蒋楠、庄明来:《我国上市公司宣告采用 XBRL 的市场反应研究——来自沪市的实证检验》,《会计之友(上旬刊)》2007 年第 5 期,第 89 页以下。

^[40] 参见赵现明、张天西、孙晓东:《基于 XBRL 的财务信息标准博弈分析》,《管理学报》2011 年第 8 期,第 273 页以

赵现明、张天西（2010）采用策略分析方式，研究了企业应用 XBRL 前后成本效益变化，研究发现，XBRL 在不同时点上会对企业产生不同的成本效益，因此得出结论，企业 XBRL 应用效率的增加和应用成本的降低可以提高 XBRL 扩散速度^[41]。

封海燕、武丽薇（2011）以 30 家煤炭行业上市公司披露的 XBRL 财务报表附注为样本，研究指出企业在会计信息披露方面存在的问题并给出解决建议，提出企业要完善规范制度，并提高使用 XBRL 积极性，同时要注重国际交流，加强与 XBRL 国际组织的学习^[42]。

卿固、辛超群（2014）以实证研究的方法，选取兖州煤业为样本，运用事件研究法对 XBRL 会计信息质量进行了研究，从累计超额收益率的变化趋势以及 XBRL 年报披露前后超额收益的均值变化发现 XBRL 对会计信息含量的提高并不显著。产生上述结果因为我国 XBRL 使用停留在财务报告披露阶段，只是对传统财务报告的一种转换^[43]。

吴江玲（2016）运用事件研究法，对 2011-2013 年样本数据的累计超额收益率 CAR 进行计算整理，发现 CAR 在 XBRL 网络财务报告披露前后发生了变化，判断 XBRL 引起财务报告信息含量的变化主要体现在股价波动上，进而影响了信息使用者的投资决策^[44]。

1.3.3 国内外研究现状评述

国外学者对 XBRL 的研究起步较早，在 XBRL 会计信息质量方面，他们的研究方向主要包括 XBRL 对会计信息质量特征可靠性、可比性、及时性、相关性、稳健性的影响以及分类标准对会计信息质量等方面的影响等。

随着 XBRL 在企业中应用的范围不断的扩大，研究视野逐渐向 XBRL 实例文档及 XBRL 持续审计转变。由于我国 XBRL 引入到目前使用时间并不是很长，因此在研究上与国外学者有一定的差距，相比较来说，对 XBRL 会计信息质量的理论研究多于实证研究，而且大部分研究都是借鉴国外学者的研究成果，虽然 XBRL 在我国企业中实施进度加快，但对 XBRL 的研究还是不够深入。

综上所述，在之前学者研究的基础上，拟将 XBRL 与我国上市公司的实际应用情况相

下。

[41] 参见赵现明、张天西：《XBRL 技术下企业财务信息系统的适应性研究》，《科技管理研究》2010 年第 12 期，第 104 页及以下。

[42] 参见封海燕、武丽薇：《我国上市公司基于 XBRL 财务报表附注信息披露研究——以煤炭行业上市公司为例》，《财会月刊》2011 年第 12 期，第 14 页以下。

[43] 参见卿固、辛超群：《基于 XBRL 财报的会计信息质量及含量研究》，《北京市经济管理干部学院学报》2014 年第 4 期，第 46 页以下。

[44] 参见吴江玲：《XBRL 对会计信息质量的影响研究》，《国际商务财会》2016 年第一期，第 91 页以下。

结合，采用规范与实证研究相结合的方法，进一步丰富 XBRL 对会计信息质量影响的领域学术研究成果，助力 XBRL 在我国的发展。

1.4 研究内容和研究方法

1.4.1 研究内容

第一章绪论。概括性的介绍了本文的研究背景、研究目的及意义，研究内容与方法，对国内外 XBRL 对会计信息质量影响的相关文献进行回顾。

第二章 XBRL 及会计信息质量的相关理论。介绍了 XBRL 的概念及技术原理，会计信息质量的含义及特征，以及相关的理论基础，包括认知理论，有效市场理论和财务元素信息理论。

第三章 XBRL 对会计信息质量的影响分析及存在问题。用规范研究的方法分析了 XBRL 对会计信息质量可比性、可靠性、相关性和及时性的影响，然后指出了 XBRL 影响会计信息质量中存在的问题。

第四章 XBRL 对会计信息质量影响的实证研究。本章在第三章的基础上假设 XBRL 能提高会计信息质量，介绍并选择了会计信息质量的衡量方法，选取相关变量且建立实证研究模型。在确定了模型后利用 Excel 和 SPSS.19 等统计软件对选取的样本数据进行了描述性统计、相关性分析、均值 T 检验和多元线性回归分析，得出实证结论。

第五章 XBRL 标准下提高会计信息质量的建议。根据以上研究及 XBRL 应用现状，对 XBRL 提高会计信息质量存在的问题提出了有针对性的建议，从宏观角度提出监管者统一 XBRL 分类标准、调动企业应用 XBRL 的积极性、鼓励 XBRL 配套软件开发、拓宽 XBRL 应用范围、建立多层次 XBRL 信息安全体系、加强 XBRL 专业人才培养；从企业的角度提出深入 XBRL 在企业内部的应用、重视企业内部 XBRL 专业人才的培养的建议，希望能对推动 XBRL 的发展有所贡献。

本研究结构框架如图 1-1 所示。

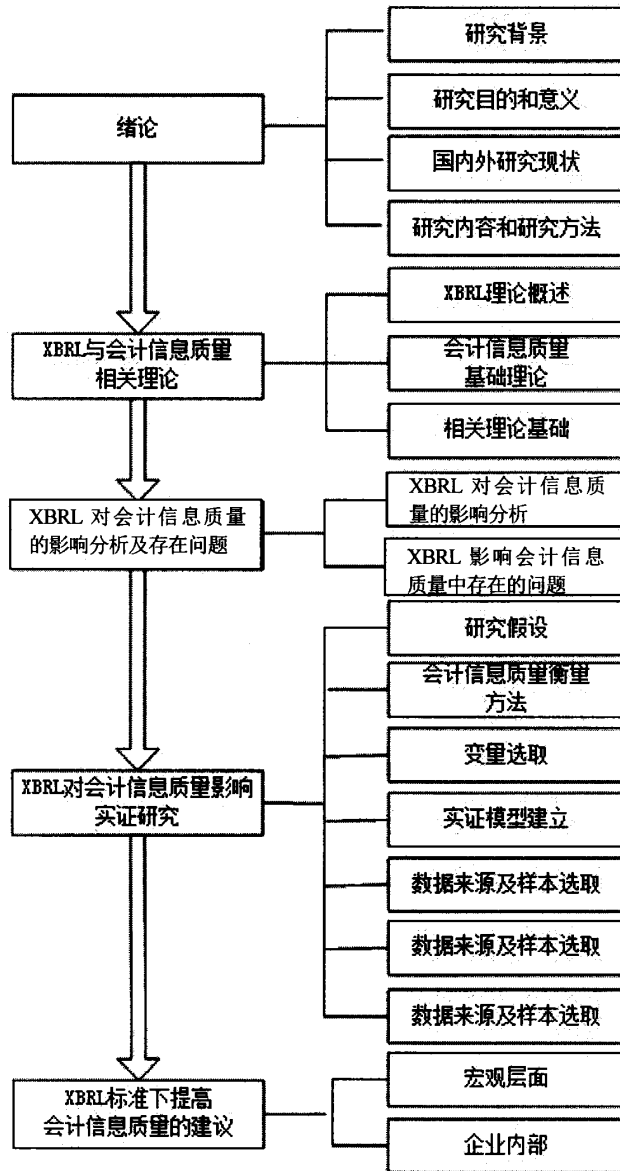


图 1-1 结构框架图

1.4.2 研究方法

本文主要采用文献法、规范研究法和实证分析法对 XBRL 对会计信息质量进行研究，具体如下：

（1）文献分析法

首先，本文搜集了 XBRL 标准对会计信息质量影响的相关文献，并对这些文献进行了系统的梳理；其次将国内外文献分类，通过对比发现国外文献与国内相比较为丰富，无论是

在理论研究还是实证研究方面；最后在文献中提炼出 XBRL 对会计信息质量影响的衡量方法，归纳总结研究的主要观点。

（2）规范研究法

规范研究法属于定性研究方法，用于回答“应该是什么”的问题，是会计理论研究的一般方法。本文在研究 XBRL 标准对会计信息质量要求中的可靠性、可比性、相关性和及时性来的影响时，运用到了规范研究法。

（3）实证研究法

本文使用的实证软件为 EXCEL 和 SPSS.19 等，以盈余管理衡量会计信息质量，以 2007-2015 年沪深 A 股数据为样本数据，选用修正的 Jones 模型，通过分行业回归分析计算残差，取残差的绝对值 DA，以此衡量企业盈余管理程度，进而衡量 XBRL 的应用对会计信息质量的影响。依据假设设置变量，对各变量进行描述性统计，相关分析及多元回归分析，并对样本数据分证券交易所和行业进行了实证分析。

2 XBRL 与会计信息质量相关理论

2.1 XBRL 理论概述

2.1.1 XBRL 的概念

XBRL (eXtensible Business Reporting Language, 可扩展商业报告语言) 是目前最新的电子化财务报告模式, 它是基于 XML (eXtensible Markup Language, 可扩展标记语言) 发展起来的并且专门用于电子财务报告的编制。XBRL 将会计准则与计算机语言相结合, 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, 是目前用于商业信息交换公认的最新标准和技术。

XBRL 的产生解决了传统财务报告转换率和效率低下的问题, 提高了财务信息的利用率, 实现了财务信息的循环使用。XBRL 是通过特定的词汇和专门的语法对标签进行描述的一种语言, 在 XBRL 财务报告中, 每个特定的元素都被赋予特定的标签, 通过规范的语言描述计算机可以做到自助识别, 读懂财务报告中的信息。要想运用好特定的语言, 就要遵循一套特定的标准, XBRL 电子财务报告必须遵循其技术及应用标准, 实现 XBRL 财务报告的统一性, 发挥 XBRL 的优势。XBRL 类似于 WORD, PDF 等文件类型, 将财务报告信息储存在 XBRL 格式文件中, 弥补了不同文件格式之间转换困难的缺陷。因此, XBRL 不但是一种财务报告语言, 还是一套应用标准, 更是一种文件存储格式。

2.1.2 XBRL 技术原理

XBRL 是以 XML 为基础发展起来的, XML 对元素的标记全部使用文本, 以纯文本标记的文件可以被所有信息系统识别并处理。XBRL 把财务报告中的每个信息元素贴上了标签, 使财务报告中的所有信息都可以被识别, 成为了带有“条形码”的商品, 计算机可以通过识别标准的“条形码”读懂各类财务信息, 并可以利用特定的软件实现财务计算及分析, 这不仅局限在财务数据上, 在 XBRL 财务报告中的所有信息元素都可以被理解, 因此 XBRL 可以应用于各种信息系统并实现 XBRL 财务报告跨平台的信息交换。

技术规范、分类标准、实例文档是 XBRL 财务报告生成的三大技术原理。作为 XBRL 技术应用的基础, 标准的技术规范是生成 XBRL 财务报告的首要环节, 而分类标准是生成

XBRL 实例文档的基础，最后，根据 XBRL 技术规范和分类标准生成 XBRL 实例文档^[45]。

(1) XBRL 技术规范

XBRL 技术规范由 XBRL 国际组织委员会编制与维护。XBRL 借助 XML 语言标记财务报告信息元素，通过规范的语法建立元素之间的关系，XBRL 技术规范即对描述和语法的技术性约束，通过使用规范的词汇和语法，实现 XBRL 财务报告的识别和解析。XBRL 国际组织制定的技术规范是各国使用 XBRL 技术所遵循的标准技术规范，通过使用统一标准的技术规范，可以发挥 XBRL 全球通用的优势。

(2) XBRL 分类标准

XBRL 在技术层面遵循标准的技术规范，在业务层面 XBRL 也要遵循分类标准^[46]。XBRL 技术的核心即制定分类标准，它就像是一本数据字典，对每一个业务都进行了概念定义，解释 XBRL 财务报告中包含的元素，对元素属性的解释，属性的定义以及各元素之间的勾稽关系，所有业务定义组成了 XBRL 分类标准。分类标准的制定为信息使用者获取和分析数据提供了保障，实现了财务数据之间的交互式链接，信息使用者可以根据自身需求生成个性化财务报告。分类标准由包括模式文件和链接库文件两部分构成，其以 XML 格式存在，模式文件负责定义元素和元素属性，属于一对一定义；链接库文件负责描述元素间的关系属于多对多定义，链接库文件更为复杂，包括定义链接库，计算链接库，列报链接库，标签链接库，标签链接库和参考链接库，每个链接库的作用如图 2-1 所示。

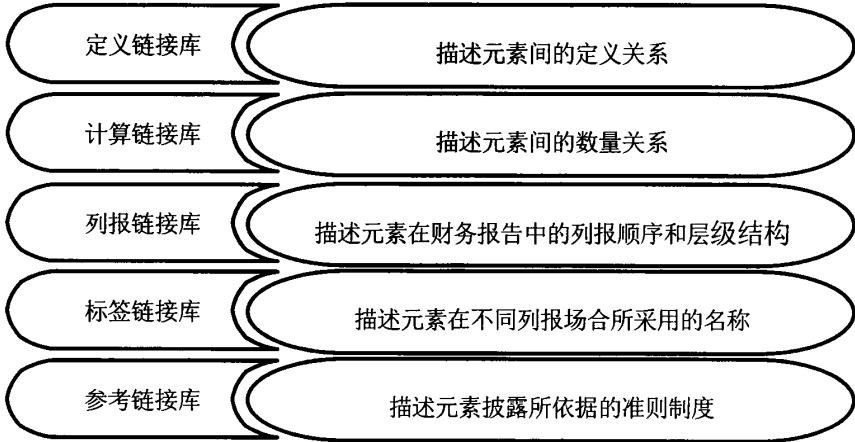


图 2-1 链接库文件类型

[45] Dejan Gostimir. XBRL Standard for Financial Reporting in Croatia: Current State and Perspectives[J]. Business Systems Research Journal, 2015, 6(2): 139-146.

[46] 参见续慧泓、杨周南：《基于 XBRL 的财政信息透明度改进研究》，《财政研究》2015 年第 9 期，第 96 页以下。

XBRL 的可扩展性主要体现在分类标准的可扩展性，通用分类标准用来定义基础信息，扩展分类标准用来定义特殊信息，在 XBRL 应用体系中，扩展分类标准在通用分类标准的基础上，根据每个行业的特点，定义特殊元素及关系满足不同行业的需求。

目前 XBRL 分类标准主要有两类，一类是 XBRL 财务报告分类标准，另一类是 XBRL 全球账簿分类标准。XBRL 财务报告分类标准应用广泛，在我国 XBRL 财务报告基础性分类标准即我国财政部 2010 年 10 月发布的通用分类标准，XBRL 财务报告遵循我国企业会计准则对财务报告披露的要求，对企业财务报告使用的通用元素进行了统一定义；XBRL 全球账簿分类标准应用于企业内部各部门之间的财务数据传送与应用，它的产生和应用提高了商业中财务信息的利用效率。

(3) XBRL 实例文档

以 XML 格式记载的实际数据构成了 XBRL 实例文档，在实例文档中，其包含的实际数据对应着分类标准模式文件所定义的元素，例如期初期末值。一套完整的 XBRL 财务报告由依据分类标准生成的实例文档构成，其对元素进行的文本描述可以被计算机识别，实现了计算机对 XBRL 财务报告的智能处理。XBRL 技术层级如图 2-2 所示。

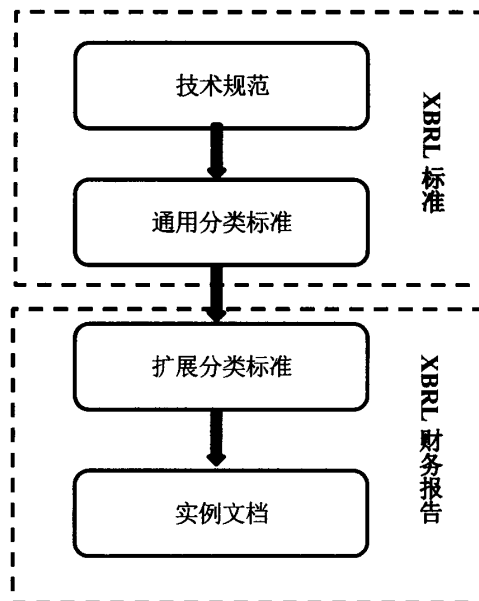


图 2-2 XBRL 技术层级

2.2 会计信息质量基础理论

2.2.1 会计信息质量涵义

会计信息质量的高低直接影信息使用者的决策。因此,无论是“决策有用观”还是“受托责任观”会计信息质量对于会计目标的实现都至关重要。从不同的角度分析会计信息质量会得到不同的定义。美国管理思想家菲利浦·克劳士比(Philip B. Crosby)站在生产者的角度,认为会计信息质量是会计产品对会计准则的符合程度。美国质量管理专家朱兰(Joseph H. Juran)博士从信息需求这角度出发,认为会计信息能够满足信息使用者的程度即为会计信息质量^[47]。我国会计学教授葛家澍、刘峰从产品的角度出发,把会计信息定义为一种产品,如果产品质量未达标则不会被消费者接受,也就无法为企业带来预期收益^[48]。

2.2.2 会计信息质量特征

1970年APB第四号报告中提到了会计信息质量的相关性、易懂性、可验证性等七条特征,1980年5月美国财务会计组织(FASB)发布的第二号公告系统的论证了会计信息质量,第一次将会计信息质量作为专题研究^[49]。1989年国际会计准则委员会在准则公告中列出了财务报告十项特征,指出了会计信息质量相关标准,并指出相关性和可靠性为财务报告的核心。英国会计准则理事会(ASB)对会计信息质量进行了分类:第一层对会计信息的要求是报表内容方面,即会计信息的可靠性和相关性;第二层对会计信息的要求是报表描述方面,即会计信息的可比性和可理解性;第三层对会计信息的要求是信息质量约束,效益大于成本和及时性。加拿大特许会计师协会(CICA)将会计信息质量要求定义为可理解性,可靠性,可比性和相关性。美国注册会计师协会(AICPA)定义了七个会计信息质量特征,分别是可靠性、可比性、可理解性、重要性、相关性、一贯性和不偏不倚性^[50]。

1985年1月,经第六届全国人大第九次会议审议,通过了我国第一部《会计法》并于同年5月实施,其中虽未明确出现会计信息质量这一名词,但其明确了会计工作应“确保会计资料合法、真实、准确、完整”。会计信息质量被财政部正式提出是在1992年其发布的《企业会计准则》当中,此项准则中涉及到了计信息质量特征的要求,并对其进行细化,

^[47] Emma Y. Peng, John Shon, Christine Tan. Market Reactions to XBRL-Formatted Financial Information: Empirical Evidence from China[J]. International Journal of E-Business Research (IJEER), 2014, 10(3): 3-75.

^[48] 参见葛家澍、占美松:《会计信息质量特征与会计计量属性的选择》,《厦门大学学报(哲学社会科学版)》2007年第6期,第77页以下。

^[49] 参见郑济孝:《XBRL格式财务报告对中国股市有效性的影响研究》,《金融研究》2015年第12期,第194页以下。

^[50] Joon-Soo Jeong, Kwan-Sik Na, Yen-Yoo You. A case study of Financial Statements Reporting System based on XBRL Taxonomy in accordance with Korean Public Institutions adoption of K-IFRS[J]. Cluster Computing, 2014(3): 817-826.

将会计信息质量要求分为可比性、可理解性、相关性、真实性、及时性、全面性、一致性、重要性和谨慎性。2006年，我国颁布了新的《企业会计准则--基本准则》，在原准则的基础上进行了补充与完善，并将会计信息质量特征定义为八个方面：可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性。

2.3 相关理论基础

2.3.1 认知理论

认知理论，由 Vessey 于 1992 年提出，是指知觉的动力与学习动力相一致，在整个过程既要和信息本身做出解释，还要理解任务解决方式，包括从接收信息、搜集信息到分析信息最终作出决策的一系列活动。

在现实操作中，衡量认知能力往往取决于从接收信息到作出决策所花费的时间长度。在财务会计领域，认知理论的应用能为会计信息披露方式及使用者根据会计信息进行有用决策提供理论基础，认知理论认为会计信息披露质量与投资决策一致时，投资者能迅速做出正确的决策，如果出现会计信息披露方式与投资决策不一致的情况时，投资者为了获取支持自己决策的信息，需要花费认知时间，并且耗费人力，认知能力下降，影响了信息决策效率。因此，作为财务信息的载体，财务报告的呈现方式决定了会计信息质量的高低，传统财务报告一般以 WORD、PDF 等格式呈现，不能满足专业投资者的特殊需求，XBRL 可分解和扩展性实现了 XBRL 标准下的财务报告可以满足多种使用需求，缩短信息使用者的认知时间。

2.3.2 有效市场理论

有效市场概念第一次被提出，是在财务学家尤金·法玛（Eugene Fama）1965 年发表于 Financial Analysts Journal 上的文章中：有效市场是这样一个市场，投资者都是理性的，在有效市场中每个投资者都可以获取市场信息，每个投资者都试图预测单个股票未来的市场价格，他们积极参与竞争，形成了理性投资竞争市场。1970 年，尤金·法玛在此基础上深化并提出了有效市场假说（Efficient Markets Hypothesis），将有效市场定义为：如果在一个证券市场中，价格完全反映了所有可以获得的信息，这样的市场为有效市场。其前提条件为参与市场的投资者足够理性，并且能对市场信息做出迅速合理的反应，证券市场有效性体现在证券价格对信息反应速度。有效市场理论对证券市场效率衡量有两方面：一是证券市场上有关信息变动是否能引起价格自由波动，二是证券市场上是否充分披露了会计信息且分布均匀，使投资者在同一时间获取同质同量的信息。XBRL 的应用提高了资本市场财务信息流通

效率，从而增强我国证券市场有效性。尤金·法玛在有效市场假说中将证券市场分为三类：弱式有效市场、半强式有效市场和强式有效市场，在三种市场中价格对信息的敏感程度是有区别的。

弱式有效市场：如果市场是弱势有效的，股票价格技术分析是没有价值的，因为在过去的证券价格信息完全被市场价格所反映，市场价格充分反映过去股票的成交价格，成交总量，因此在弱式有效市场中，股票的价格和交易量信息对股价的影响为零。

半强势有效市场：在半强势有效市场中，如果投资者能够迅速掌握股票的成交价格、成交量以及公司的盈利资料、公司管理情况以及其他公开披露的财务信息，此时可以引起股票市场的波动。

强势有效市场：在强势有效市场中，市场价格已经充分反映了公司公开及未公开的所有信息，包括公司内幕消息，任何方法都不能帮助投资者获取超额利润，股票市场对信息变动非常敏感。在强势有效市场理想状态下的证券市场，内幕消息已经无用，此时股票市场价格对信息反应迅速。

2.3.3 财务信息元素理论

定义企业的基本财务数据是 XBRL 技术的关键，它涉及到对财务信息本质认知。财务元素信息理论最早是由会计信息化领域专家张天西在 2006 年发表的《网络财务报告:XBRL 标准的理论基础研究》中提出，他将数据库与会计理论相结合，建立了以财务信息元素微结构的 XBRL 理论体系，财务信息元素是能包含会计信息的，传递某种有用信息最小语义构成单元，用来描述企业遵循的会计准则、采用的会计制度，发生的交易事项和面临的宏观环境^[51]。这一理论是伴随着会计信息化发展起来的。

财务信息元素语义功能使其可以传递财务信息，其语义构建主要包括主题词、状态词和属性词三个基本组成部分。在“某公司 2015 年固定资产净额为 2000 万元”，“固定资产净额”是主题词，“2000 万元”是状态词，“某公司 2015 年”是属性词。主题词是对财务信息性质即会计信息类别的界定，例如交易事项名称、财务报表项目名称；状态词用来解释主题词状态，用数字或文字构建，例如大小，正负；属性词用来定义主题词所处时间位置、空间、环境、范围和类型。通过对财务信息元素理论的了解，发现 XBRL 技术原理与其相似，XBRL 也需使用 XML 语法和统一的规范标记信息元素。

^[51] 参见张天西：《网络财务报告:XBRL 标准的理论基础研究》，《会计研究》2006 年第 9 期，第 56 页以下。

3 XBRL 对会计信息质量的影响分析及存在问题

3.1 XBRL 对会计信息质量的影响分析

目前,上海证券交易所和深圳证券交易所已经实现上市公司 XBRL 财务报告强制披露, XBRL 格式财务报告解决了传统财务报告格式无法相互转换的问题, XBRL 把信息颗粒化,实现格式自动转换,同时由于 XBRL 对各方共同定义的信息需求进行了统一定义,所以实现了一套报告即可满足多方面的需求。XBRL 的应用可以大幅度降低会计信息使用成本,提高会计信息使用率,扩大会计信息使用范围,影响会计信息质量。下文将基于会计信息质量要求,采用规范研究方法,分析 XBRL 对会计信息质量的影响。

3.1.1 XBRL 对会计信息可比性的影响

相对于传统财务报告来说, XBRL 财务报告更具弹性, XBRL 将会计项目模块化,使大量的有结构的小模块流动起来,有机的组成财务报告。XBRL 实现财务报告披露的标准化,统一定义财务报告共同项目,实现不同企业不同系统中的会计信息可比。目前,上交所和深交所分别开发了 XBRL 信息平台。通过该平台信息使用者可以获取上市公司的各类会计信息信息,通过选择数据分析选项可以进行数据对比,筛选出对信息使用者决策有用的信息,并对其未来的投资决策提供参考。

将 XBRL 对会计信息可比性影响分为两类,一类是同一时期不同企业使用 XBRL 后会计信息的横向可比,一类是同一企业不同时期使用 XBRL 后会计信息的纵向可比。

(1) 横向可比

为了分析同一时期不同企业的经营状况,财务成果及现金流量,需要搜集各个企业的财务报告,并且需要将其格式进行统一,这样才能实现不同企业之间的财务数据分析^[52]。在应用 XBRL 标准的财务报告中,由于其使用统一的分类标准,不同企业遵循的 XBRL 标准的一致性实现了其财务报告的横向可比。XBRL 实现了财务报告的智能化,在 XBRL 信息平台,信息使用者要实现不同行业财务数据对比,只需在 XBRL 平台对所需数据选项进行选择,因此它不仅能够减少手工搜集的失误,还能提高会计信息可比性。在上交所 XBRL 信息平台,可以实现 5 家公司同一时期财务数据年报对比,包括企业的基本信息,股本结

^[52] 参见杜威、吴忠生、张天西:《XBRL 分类标准、自愿性信息披露与股价同步性研究——基于财务信息价值链视角》,《投资研究》2016 年第 4 期,第 23 页以下。

构，前 10 大股东，资产负债表，利润表和现金流量表。

(2) 纵向可比

在 XBRL 平台，信息使用者想要查询同一家企业不同时期的财务数据，只需输入证券代码和对应的时间，即可查到企业在目标年份的财务数据。在深交所 XBRL 平台，还可以实现趋势分析，并提供折线图和饼状图供信息使用者参考。

3.1.2 XBRL 对会计信息可靠性的影响

《企业会计准则》对可靠性的要求为“企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整”。在会计信息可靠性方面，XBRL 首先把财务报告的内容颗粒化，每个元素都会被标记，可以单独被提取利用，其次它描述了元素间的逻辑关系，依据这些关系可以实现计算机只能处理，从而避免了人为因素，最后 XBRL 有其遵循的通用分类标准和扩展分类标准，对标签和关系严格规范，保证数据的准确性。

应用 XBRL 技术披露财务报告，既可以实现个性化报表的目标，也可以避免人工错误的发生，同时，XBRL 具有可验证性，XBRL 校验贯穿于信息产生、传递、使用环节，利用 XBRL 可验证性可以提高会计信息的可靠性。目前 XBRL 技术不仅运用在财务报告披露上，还应用在企业内部，例如 XBRL GL（XBRL Global Ledger Taxonomy Framework，XBRL 全球账簿分类标准），XBRL GL 是 XBRL 应用的深化，成为最初的记账凭证与最终的财务报告之间的纽带。

3.1.3 XBRL 对会计信息相关性的影响

相关性要求企业提供的会计信息应当与投资者等财务报告使用者的经济决策需要相关，有助于投资者等财务报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。传统财务报告无法满足所有投资者对财务报告信息的需求，信息的盲目性是普遍存在的，而 XBRL 能从多角度进行数据挖掘和分析，在扩展分类标准的不断完善下，XBRL 将会满足投资者的不同需求^[53]。XBRL 对相关性的影响主要体现在以下三个方面：

第一，XBRL 数据之间的逻辑清晰，投资者可以根据自己的不同需求定制个性化财务报告，并对公司未来发展作出预测；第二 XBRL 可以对报告进行多维度描述，使投资者更好

^[53] 参见谢希伦、高锦萍：《XBRL 对会计透明度的影响——以深交所上市公司为例》，《国际会计前沿》2016 年第 3 期，第 63 页以下。

的理解公司财务状况以及整个行业的财务状况，便于投资者更好的作出决策，例如在对交易性金融资产进行披露时，既包括历史成本，也包括公允价值计量。第三，在 XBRL 财务报告模式下，企业的各类综合信息得到反馈，明细信息与综合信息之间的逻辑关系也得到披露，这有利于信息追溯，提高投资者对企业业务的理解，例如通过对应收账款的扩展，其客户、账龄、汇款等信息得到了详细的披露。

3.1.4 XBRL 对会计信息及时性的影响

及时性要求企业对于已经发生的交易或者事项，应当及时进行确认、计量和报告，不得提前或者延后。会计信息是否及时，影响了信息使用者做出的决策是否有效，越及时的会计信息价值越高，如果会计信息缺乏时效性，那信息本身也没有意义。借助 XBRL 技术，不仅实现了财务报告的自动生成，减少检查和手动输入的时间，还实现了信息使用者与企业的及时互动，缩短了信息流动时间，提高了会计信息的及时性。

3.2 XBRL 影响会计信息质量中存在的问题

XBRL 发展至今，得到国际多个领域的认可，包括政府监管机构、商业机构和国际组织。XBRL 的使用可以提高会计信息质量，但 XBRL 的实施道路并不是一帆风顺的。目前使用 XBRL 技术较为成熟的国家是荷兰，荷兰模式是公私合作为基础，所有合作者都积极参与报告任务的研究，为统一元素，荷兰政府及监管部门还修订了相关的法律，并要求监管机构构建独立的通信协议和高层会议机制。在此历程中，政府允许监管机构及企业保留期原有的报告格式，这样 XBRL 模式成为了额外的负担，运行此模式还要投入大量的人力物力及时间，这就使 XBRL 在推行中出现了困难，但荷兰政府加大 XBRL 推行力度，荷兰所有公司系统间的信息交流全部使用 XBRL 技术。

XBRL 在我国的发展与荷兰还有一定的差距，我国上海证券交易所和深圳证券交易所要求其上市公司披露 XBRL 财务报告，一些企业处于被动状态，并没有对 XBRL 有更深入的理解，所以企业在应用 XBRL 时反而增加了成本，成本增加影响了 XBRL 的应用积极性，此时的 XBRL 财务报告所包含的会计信息质量并不会会有明显的提升。而且目前 XBRL 通用分类标准虽然已经实施，但上交所和深交所所使用的具体分类标准是根据各自特点独立开发的，存在较大的差异，影响了不同交易所 XBRL 提供的会计信息的可比性。同时，我国 XBRL 实施的受益者还是以政府相关监管部门为主，大部分企业及其会计审计人员对 XBRL 的了解有限，而且 XBRL 本身人才要求高，计算机和会计相结合的复合型人才供不应求，这也会

一定程度上削弱了 XBRL 对提高会计信息质量的积极影响。

证监会，证券交易所及财政部在近几年推广 XBRL 过程中做出的主要贡献如表 3-1 所示：

表 3-1 证监会，证券交易所及财政部推广 XBRL 主要贡献		
时间	主题	贡献
2001	证监会	发布《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 15 号—财务报告的一般规定》
2002	证监会，上交所，深交所	发布《上市公司信息披露电子化规范》
2004	上交所	选择 50 家沪市上市公司开展 2003 年度报告摘要 XBRL 格式报送试点
2005	上交所	加入 XBRL 国际组织
2005	深交所	深市全部上市公司利用 XBRL 制作年度报告
2006	深交所	加入 XBRL 国际组织
2006	上交所	XBRL 分类标准获得国际认证
2006	深交所	发布分类标准 2.0
2007	财政部	加入 XBRL 国际组织
2008	财政部	九部委共同成立会计信息化委员会
2010	财政部	发布会计制度方面的分类标准
2011	财政部	组织通用分类标准实施工作，要求会计师事务所提供审计客户上市公司 XBRL 实例文档
2012	财政部	和银监会共同发布《财政部、银监会关于银行业金融机构实施企业会计准则通用分类标准的通知》
2013	财政部	加强与国资委的沟通 and 交流，旨在共同推动通用分类标准在中央管理大中型国有企业的实施

3.2.1 XBRL 分类标准不统一加大监管难度

我国 XBRL 应用的主要参与者是财政部，证监会，证券交易所及企业。最早进行 XBRL 推广应用的机构是证监会，2001 年，证监会通过发布《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 15 号—财务报告的一般规定》规范了上市公司披露定期财务报告的形式。上

交所和深交所紧跟财政部的步伐，2002 年底，证监会与上交所、深交所和一些软件公司依据 XBRL 制定了《上市公司信息披露电子化规范》，此后上交所和深交所成为了 XBRL 推广的中坚力量，目前实现了上市公司全部披露 XBRL 财务报告。财政部也积极响应 XBRL 的推广，宣布加入 XBRL 国际组织并出台一系列政策^[54]。

在监管层面上，证监会——证券交易所——财政部三足鼎立，上交所和深交所虽然是在财政部和证监会的统一指导下推进 XBRL 工作，但两者的分类标准在技术层面存在较大差异，XBRL 分类标准相互独立，而证监会在 IPO 材料申报过程引入 XBRL，这又形成了一套分类标准。三套分类标准并行，不仅增加了企业成本，加大了 XBRL 应用的推广难度，也不利于对上市公司 XBRL 会计信息披露的监管，监管标准的不统一，这在很大程度上影响 XBRL 会计信息的质量。要改善由于分类标准的不兼容导致企业效率低下的现状，就要证监会，证券交易所和财政部统一发力，建立统一的 XBRL 分类标准，减少企业人力物力的浪费，更好的凸显 XBRL 优势。

3.2.2 XBRL 成本过高降低企业使用积极性

企业要想使用 XBRL 需投入大量的资金及技术支持，而短期内 XBRL 并不能给企业带来明显的收益，因此一些企业对于 XBRL 的使用并不积极，将资金投入到企业的生产运营中而忽略 XBRL 的建设。虽然上交所和深交所要求其上市公司强制披露 XBRL 格式财务报告，但这只是对传统财务报告的转换，并没有在企业内部更深入的使用 XBRL^[55]。另一方面，XBRL 的使用使企业信息透明度有所提升，这也使企业在运用 XBRL 时有所顾虑。因此，目前我国企业并未真正意识到 XBRL 的优势，而且 XBRL 本身确实存在见效慢的问题，所以影响了企业使用 XBRL 的积极性，企业应用积极性降低，对 XBRL 的应用仅限于表面，XBRL 对会计信息质量的明显优势当然难以体现。

3.2.3 信息安全威胁 XBRL 运行环境

XBRL 是基于网络平台操作的，安全的网络环境是 XBRL 实施的基础，只有保证了 XBRL 的实施基础，才能为资本市场提供有保障的会计信息。然而我国的网络环境目前还存在着一些漏洞，存在安全隐患，例如防火墙漏洞、黑客入侵等，这势必影响了 XBRL 的操作环境，XBRL 传送的数据如果遭到泄露，对企业的危害是无法估计的，因此，很多企业在

[54] 参见余浩：《基于 XBRL 的企业会计信息化建设探析》，《民营科技》2013 第 1 期，第 76 页以下。

[55] 参见陈潇怡、欧阳电平：《XBRL 财务报告信息质量风险及治理对策》，《财会通讯》2016 年第 19 期，第 99 页以下。

使用 XBRL 时都会有信息安全的顾虑。另外 XBRL 的使用对企业内部运行环境也有较高的要求，内部网络建设是否完善以及维护是否及时都会影响 XBRL 运行的安全性。未经授权的非法操作、系统瘫痪、网络遭到病毒入侵等都会使企业的 XBRL 技术在运行中面临信息安全问题。最后，XBRL 的可扩展性也对信息安全提出的更高的要求，在进行可扩展标记、映射时，既要保证标记的准确性，也要保证网络系统的安全性。

3.2.4 专业性人才缺失减缓 XBRL 进程

XBRL 技术复杂，对专业人才素质要求高，使用人员不但要掌握专业的财务知识，还要熟悉计算机、英语等相关知识，复合型人才在操作 XBRL 技术时更能发挥 XBRL 的优势，这对提高 XBRL 会计信息质量也是一个基本的要求。但目前一方面有些财务人员对 XBRL 技术不感兴趣，还没有真正发现 XBRL 的优势，甚至完全不知道这一技术，即使使用，也是处于被动状态，缺少对 XBRL 知识学习的主动性；另一方面，希望能学习到更多 XBRL 知识的相关人员可能由于自身条件的限制，没有计算机基础、财务基础或者是英语基础，造成了学习障碍。因此，目前掌握 XBRL 技术的人才较少，导致一些财务人员更加倾向传统财务报告的编制，即使应用 XBRL，也是在生成传统财务报告后再转化成 XBRL 模式，XBRL 的进程受到阻碍，势必会影响 XBRL 财务报告中的会计信息质量。

4 XBRL 对会计信息质量影响实证分析

4.1 研究假设

根据第三章规范研究可知当企业应用 XBRL 后,其提供的会计信息质量会有所提升,但我国应用 XBRL 时间较短,而且存在着标准不统一,配套软件缺乏,信息安全及人才等问题,在我国 XBRL 是否真的会提高会计信息质量还有待研究,因此提出假设:

H: XBRL 可以提高会计信息质量。

4.2 会计信息质量衡量方法

国内外会计准则及概念框架明确的会计信息质量的具体要求,但在实证分析中,定性要求并不可行,对会计信息质量进行量化。而会计信息质量概念是抽象的,很难找到一个指标来量化会计信息质量,根据以往的研究,会计信息质量的量化方法有以下四类:

(1) 以是否违规来衡量会计信息质量

判断会计信息是否可靠,以此来衡量会计信息质量,该研究方法为:若公司出现违规行为被证监会处罚,其会计信息就是不可靠的,会计信息质量偏低,反之则认为会计信息质量较高。研究人员会对违规企业进行分类,找出与违规企业行业规模及年份相近的未违规企业,通过对这两类公司的对比找出导致违规的因素,这些也是导致会计信息质量下降的因素。

(2) 以盈余管理来衡量会计信息质量

盈余管理(Earning Management)就是企业在遵循国家相关法律和会计准则的基础上,调整企业对外报送的会计盈余数据,从而追求自身利益最大化。在一定范围内的盈余管理有利于资本市场的健康发展,但企业的盈余管理水平过高,会导致公司财务信息披露不真实,误导投资者的决策,从而降低会计信息质量。因此盈余管理的程度可以作为衡量会计信息质量的指标。盈余管理是会计实证中衡量会计信息质量最常用的方法,其计量模型也比较成熟。

(3) 以上市公司信息披露质量来衡量会计信息质量

第三方中介机构所提供的企业财务报告信息披露质量评估可以作为衡量会计信息质量的标准。在国际上,经常用到的会计质量评估体系有 AIMA 的“公司信息委员会报告”以及标准普尔的“透明度与披露排名”。在我国,国内学者常用的会计信息质量评估标准是深交

所诚信档案中公布的上市公司信息质量评级。深交所会计信息披露质量评级体系主要从及时性, 合法性, 完整性和准确性等对上市公司披露的财务报告进行靠谱, 考评结果分为四类, 评级越高, 该公司的会计信息质量越高。

(4) 以会计盈余质量来衡量会计信息质量

会计盈余是最能体现企业经营成果的指标, 会计盈余的构成体现了会计信息质量会计盈余质量直接影响了会计信息质量。会计盈余主要用于对未来盈余的预测, 因此它直接影响投资者的决策, 在学术研究领域, 会计盈余的首要价值就是其对于未来盈余的预测作用, 从这个方面讲会计盈余具有较强的决策有用性。若市场对公司盈余质量的认可程度越高, 会计信息质量越高。

本文将采用盈余管理法衡量会计信息质量, 因为盈余管理方法较为成熟, 在实证研究中被广泛利用, 国内经常使用的是 Jones 模型以及修正的 Jones 模型, 能更有效的揭示公司盈余管理, 通过以前的实证研究发现修正的 Jones 模型比其他模型效果更好, 因此本文选用修正的 Jones 模型, 以上市公司盈余管理水平作为衡量其会计信息质量的量化指标。修正的 Jones 模型如下公式 4-1 所示:

$$DA = TA - NDA \quad (\text{公式 4-1})$$

其中, DA 为可操纵应计利润, TA 代表应计利润总额, NDA 代表非可操纵应计利润, 其中 TA 计算该公式为当期净利润减去当期经营活动产生的现金净流量。

NDA 由公式 4-2 计算公式可得:

$$\frac{NDA_{i,t}}{Asset_{i,t}} = \beta_0 \times \frac{1}{Asset_{i,t}} + \beta_1 \times \frac{\Delta REV_{i,t}}{Asset_{i,t}} + \beta_2 \times \frac{PPE_{i,t}}{Asset_{i,t}} \quad (\text{公式 4-2})$$

其中, $Asset_{i,t}$ 代表第 i 个企业当期平均总资产, $\Delta REV_{i,t}$ 代表第 i 个企业当期营业收入与上期营业收入, $PPE_{i,t}$ 代表第 i 各企业当期期末固定资产。 β_0 , β_1 , β_2 是公式 4-2 的参数, 它由公式 4-3 按行业回归计算所得:

$$\frac{TA_{i,t}}{Asset_{i,t}} = \beta_0 \times \frac{1}{Asset_{i,t}} + \beta_1 \times \frac{\Delta REV_{i,t}}{Asset_{i,t}} + \beta_2 \times \frac{PPE_{i,t}}{Asset_{i,t}} + \varepsilon_{i,t} \quad (\text{公式 4-3})$$

通过以上公式, 按年度和行业回归的可得出参数估计, 再根据公式 4-2 计算出 NDA , 最后得出残差 ε 。由于 DA 作为盈余管理的量化指标, 所以取残差的绝对值代表 DA 。即 $DA = |\varepsilon|$ 。 DA 越大代表盈余管理程度越大, 盈余管理程度越大会计信息质量越低, 因此本研究的假设可以重新表述为:

H: XBRL 可以降低盈余管理水平。

4.3 变量选取

4.3.1 被解释变量选取

根据研究假设及模型的介绍,本研究将以修正的 Jones 模型回归计算得出的残差的绝对值作为衡量盈余管理程度的指标,即以残差的绝对值作为被解释变量,用 DA 表示。

4.3.2 解释变量选取

(1) XBRL

2010 年通用分类标准的发布标志着我国企业开始全面使用 XBRL,本研究以 2010 年为分界线,对比 2010 年前后企业会计信息质量的变化,所以设置 XBRL 技术实施为虚拟变量,变量用 XBRL 表示,2007-2009 年 XBRL 取值为 0,2010-2015 年 XBRL 取值为 1。

(2) EXC

考虑不同交易所实施 XBRL 后,对盈余管理抑制程度不同,因此设置交易所变量为虚拟变量,变量用 EXC 表示,深圳交易所上市公司取值为 0,上海证券交易所上市公司取值为 1。

(3) GAIN

如果企业上一年出现亏损,可能诱发本年度盈余管理行为,本研究将上一年的盈亏情况设置为虚拟变量,用 GAIN 表示,上一年亏损取值为 0,上一年盈利取值为 1。

(4) LEV

资产负债率是衡量企业偿债能力的主要指标,它反映了企业的财务结构,资产负债率越高说明企业企业的财务风险越高,高风险可能会引起管理者的利润操纵行为,使财务信息稳定性遭到破坏,进而影响会计信息质量。本研究将资产负债率作为控制变量,用 LEV 表示。

(5) ROA

资产收益率用来衡量企业的盈利能力,是财务分析中的重要指标,代表每单位资产可以创造的价值,企业的盈利能力会影响投资者的决策,本研究将资产收益率作为控制变量,用 ROA 表示。

(6) REV

企业营业收入的变动对企业本身有较大的影响,营业收入变动大,说明企业拥有较好的

成长性和发展潜力。将营业收入变动率作为控制变量，以此消除不同企业个体差异的影响，用 REV 表示。

表 4-1 变量定义与说明

	变量符号	变量名称	变量定义及度量
被解释变量	DA	盈余管理	修正的 Jones 模型回归得出的残差绝对值
解释变量	XBRL	XBRL 实施	2007-2009 取值为 0；2010-2015 取值为 1
	EXC	交易所分类	深交所取值为 0；上交所取值为 1
	GAIN	上一年度盈亏	上一年亏损取值为 0；否则取值为 1
	LEV	资产负债率	期末负债总额/期末资产总额
	ROA	资产收益率	净利润/平均净资产
	REV	营业收入变动率	(本年营业收入-上年营业收入)/本年营业收入

4.4 实证模型建立

根据表 4-1 中的变量定义，建立回归方程：

$$DA = \partial_0 + \partial_1 XBRL + \partial_2 EXC + \partial_3 LOSS + \partial_4 LEV + \partial_5 ROA + \partial_6 REV + \varepsilon \quad (\text{公式 4-4})$$

其中， ∂_0 为常数项， ∂_i ($i=1,2, \dots, 6$) 是模型参数， ε 为残差项。

4.5 数据来源及样本选取

4.5.1 数据来源

论文研究中使用的上市公司相关财务数据和指标来源于 CSMAR 中国上市公司财务报表数据库，在研究过程中使用 EXCEL、SPSS.19 等软件进行数据筛选和数据分析。

4.5.2 样本选取

论文选择 2010 年前后实施 XBRL 通用分类标准沪深 A 股企业作为研究样本，选取其 2007 年至 2015 年的财务数据进行分析，结合选取的变量对数据进行了如下处理：

- (1) 剔除金融类上市公司；
- (2) 剔除 2007 年及以后上市的企业；
- (3) 剔除 ST，*ST 和 PT 企业；
- (4) 剔除数据缺失的企业。

根据以上的原则最后筛选出 193 家企业样本，其中上海证券交易所上市的企业有 57 家，深圳交易所上市的企业有 136 家，最终得到 1737 组研究样本。

4.6 实证检验与分析

本文所选用 2001 版证监会行业分类，样本的行业分布如表 4-2 所示，其中制造业占比最高，而农、林、牧、渔业，采掘业，信息技术业、传播与文化产业、综合类行业的企业不超过 5 家，所以将其并入综合类进行回归计算 DA。进行行业分类因为在计算 DA 时需要使用分行业分年度数据进行回归，分行业计算的实证结果更加准确。

表 4-2 企业样本行业分布表

行业	上海证券交易所		深圳交易所		总计	
	数量	百分比	数量	百分比	数量	百分比
	(个)	(%)	(个)	(%)	(个)	(%)
制造业	70	51.47	33	57.89	103	53.37
电力、煤气及水的生产和供应	8	5.88	2	3.51	10	5.18
建筑业	4	2.94	3	5.26	7	3.63
交通运输、仓储业	7	5.15	3	5.26	10	5.18
批发和零售贸易	16	11.76	6	10.53	22	11.40
房地产业	17	12.50	3	5.26	20	10.36
社会服务业	5	3.68	3	5.26	8	4.15
综合类	9	6.62	4	7.02	13	6.74
合计	136	100.00	57	100.00	193	100.00

4.6.1 描述性统计分析及均值 T 检验

首先，对整体变量进行统计说明，表 4-3 列示了全体样本相关变量的描述性统计，统计指标包括均值、标准差、最小值和最大值。

表 4-3 全样本相关变量的描述性统计

变量	样本量	均值	标准差	最小值	最大值
DA	1737	0.0414	0.0477	0.0003	0.2558
XBRL	1737	0.6667	0.4715	0	1
EXC	1737	0.2953	0.4563	0	1
GAIN	1737	0.8296	0.3761	0	1
LEV	1737	0.5275	0.1933	0.0282	1.0373
ROA	1737	0.0668	0.1285	-0.5269	0.4333
REV	1737	0.0998	0.3497	-0.8014	2.1765

其中，盈余管理指标 DA 均值为 0.0414，标准差 0.0477，最小值为 0.0003，最大值为 0.2558，盈余管理行为普遍存在；XBRL 的平均值为 0.6667，标准差为 0.4715，最小值为 0，最大值为 1；交易市场 EXC 为 0.2953，标准差为 0.4563，最小值为 0，最大值为 1；上年盈亏 GAIN 均值为 0.8296，标准差为 0.3761，最小值为 0，最大值为 1，说明样本中上年亏损的企业占样本总量的 17.04%；资产负债率 LEV 的均值为 0.5275，标准差为 0.1933，最小值为 0.0282，最大值为 1.0373，资产负债率的标准差较小，说明企业面临相近的财务风险；资产收益率 ROA 均值为 0.0668，标准差为 0.1285，最小值为 -0.5269，最大值为 0.4333，资产收益率标准差较小；营业收入变动 REV 均值为 0.0998，标准差为 0.3497，最小值为 -0.8014，最大值为 2.1765，营业收入变动标准差较大，说明企业间销售收入不同。

为了检验 XBRL 实施前三年和后六年对盈余管理的影响，需要对 2007-2009 年及 2010-2015 年变量进行均值 T 检验，表 4-4 展示了均值检验结果。从表中可以观察到，XBRL 实施前后盈余管理 DA 的均值发生率变化，实施 XBRL 后 DA 下降了 0.0078，在对 XBRL 实施前后均值的差异进行显著性检验中发现 XBRL 实施前后均值差异在 0.01 水平上显著相关，因此 XBRL 实施抑制了盈余管理行为，从而提高了会计信息质量。其他变量在实施 XBRL 前后变化如下表所示：企业上一年度盈亏 GAIN 在 XBRL 实施前均值为 0.8221，XBRL 实施后均值为 0.8333，相比之下 XBRL 的实施使 GAIN 提高了 0.0112；资产负债率 LEV 在 XBRL 实施前后均值由 0.5143 变为 0.5341，提高了 0.0198；资产收益率 ROA 在前三年的均值为 0.0715，后六年均值为 0.0644，变化不大；营业收入变动 REV 前三年均值为 0.06，后六年均值为 0.1195，提高了 0.0595。

表 4-4 各变量实施 XBRL 前后均值 T 检验结果

行业	实施前		实施后		T 检验	
	均值	标准差	均值	标准差	差值	Sig.
DA	0.0466	0.0515	0.0388	0.0454	0.0078***	0.0013
GAIN	0.8221	0.3828	0.8333	0.3728	-0.0112	0.5577
LEV	0.5143	0.1848	0.5341	0.1972	-0.0198**	0.0438
ROA	0.0715	0.1285	0.0644	0.1285	0.0071	0.2784
REV	0.06	0.2918	0.1195	0.3737	-0.0595***	0.0008

注：*表示在 10%水平上显著相关；**表示在 5%水平上显著相关；***表示在 1%水平上显著相关

4.6.2 相关性分析

对全样本变量进行 Pearson 相关性检验，结果如 4-5 所示。

表 4-5 全样本相关变量 Pearson 相关系数表

		DA	XBRL	EXC	GAIN	LEV	ROA	REV
DA	Pearson 系数	1						
	Sig.							
XBRL	Pearson 系数	-0.077***	1					
	Sig.	0.0013						
EXC	Pearson 系数	0.022	0.00	1				
	Sig.	0.3528	1.000					
GAIN	Pearson 系数	-0.200***	0.014	0.045*	1			
	Sig.	0.0000	0.5577	0.0605				
LEV	Pearson 系数	-0.145***	0.048**	-0.025	-0.208***	1		
	Sig.	0.0000	0.0438	0.296	0.0000			
ROA	Pearson 系数	0.213***	-0.026	0.035	0.155***	-0.194***	1	
	Sig.	0.0000	0.2784	0.1472	0.0000	0.0011		
REV	Pearson 系数	-0.022	0.080***	-0.022	-0.032	0.078***	0.178***	1
	Sig.	0.3650	0.0008	0.3511	0.1766	0.0000	0.0000	

注：**表示在 5%水平上显著相关；***表示在 1%水平上显著相关

从表中可以看出各变量之间的关系。盈余管理指标 DA 与 XBRL 虚拟变量在 0.01 水平上显著负相关 (-0.077^{***} , $P=0.0013$)，这说明 XBRL 的实施降低了盈余管理水平，有利于提高会计信息质量；盈余管理指标 DA 与虚拟变量 EXC 正相关，但相关性并不显著，说明沪深 XBRL 应用对盈余管理的影响相差并不大。上一年度盈亏 GAIN，资产负债率 LEV 与 DA 显著负相关，相关系数分别为 -0.200^{***} (0.0000)、 -0.145^{***} (0.0000)，营业收入变动 REV 与 DA 也呈负相关关系。资产收益率 ROA 与 DA 显著正相关 (0.213^{***} , $P=0.0000$)。

4.6.3 多元回归分析

(1) 总体回归分析

为了避免变量之间存在多重共线关系而影响回归结果，在回归分析前首先对各变量进行多重共线性检验，共线性检验结果如表 4-6 所示，结果显示主模型 $VIF=1.06$ ，所有变量的 VIF 都小于 2，因此变量之间不存在多重线性关系，可以进行回归分析。

表 4-6 多重共线性检验

变量	VIF	Tolerance
XBRL	1.01	0.9902
EXC	1.00	0.9966
GAIN	1.07	0.9369
LEV	1.09	0.9153
ROA	1.10	0.9082
REV	1.06	0.9463
Mean VIF	1.06	

根据模型对总统样本进行多元回归分析，结果如表 4-7 所示，XBRL 回归系数为 -0.006 ， T 值为 -2.467 ，并且在 0.05 水平下显著负相关，这说明了实施 XBRL 后企业的盈余管理程度有所下降，即 XBRL 抑制企业盈余管理行为，提高会计信息质量。但 EXC 与 DA 的回归效果并不显著，除此之外，还可以看出变量上一年度盈亏 GAIN、资产负债率 LEV 在 0.01 水平下显著负相关；资产收益率 ROA 回归系数为 0.086 ， T 值为 9.915 ，在 0.01 水平下显著正相关；营业收入变动 REV 在 0.05 水平下显著负相关。表中调整后的 R^2 为 0.128 ，

说明解释变量解释了被解释变量变化的 12.8%。

表 4-7 总体样本多元回归系数表

$DA = \partial_0 + \partial_1 XBRL + \partial_2 EXC + \partial_3 LOSS$ $+ \partial_4 LEV + \partial_5 ROA + \partial_6 REV + \varepsilon$	
	DA
XBRL	-0.006** (-2.467)
EXC	0.002 (0.884)
GAIN	-0.034*** (-11.636)
LEV	-0.037*** (-6.429)
ROA	0.086*** (9.915)
REV	-0.008** (-2.402)
_cons	0.088*** (18.731)
N	1737
R ²	0.131
adj. R ²	0.128

注：**表示在 5%水平上显著相关；***表示在 1%水平上显著相关

(2) 按交易所多元回归分析

本研究将样本分为类为上海证券交易所上市企业和深圳证券交易所上市企业，分别对其进行相关检验及回归，研究模型在原来模型的基础上移除 EXC 变量，模型如下：

$$DA = \partial_0 + \partial_1 XBRL + \partial_2 LOSS + \partial_3 LEV + \partial_4 ROA + \partial_5 REV + \varepsilon \tag{公式 4-5}$$

①Pearson 相关性分析

对于上交所和深交所相关分析后发现 XBRL 与 DA 分别呈负相关关系，上交所 XBRL

与 DA 相关系数为-0.018，深交所 XBRL 与 DA 的相关系数为-0.101，相关系数表如表 4-8、4-9 所示。

表 4-8 上交所样本 Pearson 相关系数表

		DA	XBRL	GAIN	LEV	ROA	REV
DA	Pearson 系数	1					
	Sig.						
XBRL	Pearson 系数	-0.018***	1				
	Sig.	0.0012					
GAIN	Pearson 系数	-0.097**	-0.008	1			
	Sig.	0.0284	0.8593				
LEV	Pearson 系数	-0.266***	0.017	-0.250***	1		
	Sig.	0.0000	0.7079	0.0000			
ROA	Pearson 系数	0.315***	-0.005	0.196***	-0.250***	1	
	Sig.	0.0000	0.9038	0.0000	0.0000		
REV	Pearson 系数	0.009	0.098**	0.032	-0.008	0.197***	1
	Sig.	0.8459	0.0261	0.4700	0.8593	0.0000	

表 4-9 深交所样本 Pearson 相关系数表

		DA	XBRL	GAIN	LEV	ROA	REV
DA	Pearson 系数	1					
	Sig.						
XBRL	Pearson 系数	-0.101***	1				
	Sig.	0.0004					
GAIN	Pearson 系数	-0.239***	0.022	1			
	Sig.	0.0000	0.4318				
LEV	Pearson 系数	-0.096***	0.062**	-0.191***	1		
	Sig.	0.0008	0.0302	0.0000			
ROA	Pearson 系数	0.175***	-0.034	0.139***	-0.168***	1	
	Sig.	0.0000	0.2347	0.0000	0.0000		
REV	Pearson 系数	-0.032	0.074**	0.022	0.116***	0.173***	1
	Sig.	0.2649	0.0102	0.4318	0.0000	0.0000	

注： **表示在 5%水平上显著相关； ***表示在 1%水平上显著相关

②多元回归分析

分交易所回归结果如表 4-10 所示，深交所实施 XBRL 后对 DA 有显著抑制，在深交所

回归分析中，回归系数为-0.008，T 值为-2.794，上交所回归系数为-0.001，T 值为-2.436，深交所回归系数绝对值大于上交所，说明深交所 XBRL 对盈余管理抑制行为更有效。

表 4-10 总体样本多元回归系数表

	$DA = \partial_0 + \partial_1 XBRL + \partial_2 LOSS + \partial_3 LEV + \partial_4 ROA + \partial_5 REV + \varepsilon$	
	沪市DA	深市DA
XBRL	-0.001** (-2.436)	-0.008*** (-2.794)
GAIN	-0.028*** (-5.166)	-0.036*** (-10.503)
LEV	-0.058*** (-5.750)	-0.027*** (-3.795)
ROA	0.115*** (7.022)	0.076*** (7.402)
REV	-0.007 (-1.168)	-0.009** (-2.363)
_cons	0.090*** (10.599)	0.086*** (15.638)
N	513	1224
R ²	0.181	0.125
adj. R ²	0.173	0.121

注：*表示在 10%水平上显著相关；**表示在 5%水平上显著相关；***表示在 1%水平上显著相关

（3）按行业分类多元回归分析

在模型中并未对行业变量进行控制，但 XBRL 行业分类扩展在不同行业企业中的实施是存在差异的，因此本研究将按行业分类对样本数据进行多元回归分析，多元回归结果如下表 4-11。制造业的 XBRL 与 DA 在 0.01 水平显著负相关，且其绝对值大于样本总体绝对值，说明 XBRL 在制造业中的应用效果更加明显，其对会计盈余管理行为抑制程度较高，其次是建筑业和批发零售业，其 XBRL 与 DA 回归系数显著，XBRL 的应用有效的抑制了盈余管理行为。其他行业盈利能力错综复杂，其 XBRL 与 DA 回归系数显著性较低。

表 4-11 分行业多元回归系数表

	制造业	电力、煤气及水 的生产和供应	建筑业	交通运输、仓 储业	批发和零售贸 易	房地产业	社会服务业	综合类
XBRL	-0.026*** (-3.126)	-0.009 (-1.128)	-0.025** (-2.354)	-0.001 (-0.257)	-0.013*** (-2.811)	-0.009 (-1.288)	-0.006 (-0.664)	-0.001 (-0.129)
EXC	0.024*** -2.945	-0.013 (-1.402)	-0.030*** (-2.707)	0.000 (0.085)	0.004 (0.781)	-0.003 (-0.361)	0.002 (0.274)	0.017* (1.858)
REV	0.000 (-0.011)	0.000 (-0.038)	0.015 (0.874)	-0.007 (-1.270)	-0.006 (-1.568)	-0.035** (-2.334)	0.015 (1.501)	-0.023 (-1.449)
LEV	-0.076*** (-3.249)	-0.013 (-0.563)	0.019 (0.515)	-0.036*** (-3.861)	-0.007 (-0.549)	-0.028 (-1.417)	-0.023 (-0.899)	-0.059** (-2.608)
GAIN	-0.155*** (-4.157)	-0.046*** (-4.766)	-0.028** (-2.546)	-0.041*** (-9.741)	-0.011 (-1.569)	-0.013 (-1.580)	-0.036*** (-3.789)	-0.008 (-0.458)
ROA	0.600*** -8.778	0.018 (0.688)	-0.053 (-1.393)	0.085*** (7.244)	0.089*** (3.958)	0.163*** (5.089)	0.128*** (2.931)	0.152*** (3.493)
_cons	0.187*** -4.961	0.097*** (5.358)	0.062** (2.220)	0.090*** (12.603)	0.047*** (4.282)	0.057*** (4.273)	0.067*** (4.295)	0.062*** (2.664)
N	927	90	63	90	198	180	72	117
R ²	0.611	0.253	0.376	0.140	0.120	0.175	0.269	0.255
adj. R ²	0.582	0.199	0.309	0.134	0.092	0.146	0.200	0.214

注：**表示在 5%水平上显著相关；***表示在 1%水平上显著相关

4.7 实证研究结果

本章根据我国 XBRL 实施状况提出假设：XBRL 可以提高会计信息质量。为了证实以上假设，本章主要使用 Excel 和 SPSS.19 等软件，运用描述性统计分析、Pearson 相关性分析、均值 T 检验和多元回归分析等方法，对样本数据进行处理和分析，得出以下研究结果：

第一，本章选取沪深 A 股上市公司 2007-2015 年财务数据为研究对象，经过对其筛选最终选取了 193 家公司作为样本企业，其中上交所样本量为 57，深交所为 136，最终得到 1737 组样本数据。在多元回归分析中，以修正的 Jones 模型计算出来的残差绝对值 DA 作为被解释变量，以企业 XBRL 实施状况和交易场所两个虚拟变量作为解释变量，以企业上一年度盈亏 GAIN，资产负债率 LEV、资产收益率 ROA、企业营业收入变动 REV 为控制变量。由描述性统计结果可知，总体样本的盈余管理程度 DA 均值为 0.0414，XBRL 虚拟变量均值为 0.6667，交易场所虚拟变量均值为 0.2953，上一年度盈亏均值为 0.8296，资产负债率均值为 0.5275，资产收益率均值为 0.0668，营业收入变动均值为 0.0998。

第二，根据对变量进行均值 T 检验的结果可知，盈余管理水平 DA 在 XBRL 通用分类标准应用前和应用后的均值下降了 0.0078，且其前后均值差异在 0.01 水平上显著负相关，这说明 XBRL 的应用降低了盈余管理水平，会计信息质量有所提高。

第三，通过对变量进行 Pearson 相关分析可知，盈余管理水平 DA 与 XBRL 虚拟变量在 0.01 水平上显著负相关（ -0.077^{***} ， $P=0.0013$ ），这说明 XBRL 的实施降低了盈余管理水平，有利于提高会计信息质量。

第四，从多元回归分析结果可知，虚拟变量 XBRL 与 DA 显著负相关，这说明企业在实施 XBRL 之后相比于没实施之前的盈余管理程度有所降低，企业对盈余管理行为受到了显著抑制，即说明 XBRL 技术的推出有利于抑制上市企业的盈余管理行为，从而进一步验证了假设，即 XBRL 提升了会计信息质量。在分别对沪深 A 股企业分交易所进行多元回归分析后，发现深交所 XBRL 与 DA 回归系数绝对值大于上交所，即相比于上交所，深交所 XBRL 应用对企业盈余管理抑制程度更大。同时在对样本进行分行业进行多元回归分析中发现，在制造业，建筑业及批发和零售贸易这三个行业中，XBRL 对盈余管理行为的抑制较为明显。

5 XBRL 标准下提高会计信息质量的建议

通过以上研究分析可知 XBRL 对提高我国会计信息质量有非常显著的优势，但 XBRL 的发展仍旧面临着众多问题。为了更好的推进 XBRL 的应用与发展，本研究站在宏观和微观的角度，根据理论分析和实证分析结果，分别从国家层面和企业层面，对推进 XBRL 进程而充分发挥其提高会计信息质量的作用，提出了以下几点建议。

5.1 从宏观角度推进 XBRL 应用

5.1.1 监管者统一 XBRL 分类标准

XBRL 分类标准的质量决定了 XBRL 财务报告会计信息质量，面对目前 XBRL 标准三足鼎立的现状，我们要充分借鉴荷兰 XBRL 项目的顶层设计，对证监会，银监会，财政部，证券交易所等相关机构 XBRL 标准进行统一整合，制订出一套通用的 XBRL 分类标准，实现企业只需编报一份 XBRL 报表就可以满足各监管部门的不同需求。但 XBRL 的另一个优势就是可扩展性，因此我国 XBRL 分类标准的制订应由财政部牵头，制订基础分类标准，在基础分类标准框架下，各行业根据行业特征开发扩展性分类标准，发挥 XBRL 的独特优势。

5.1.2 调动企业应用 XBRL 的积极性

既然 XBRL 项目优势明显，为何企业仍旧处于被动状态，这主要因为 XBRL 前期投入多，企业难以承担前期沉重的成本负担，另一方面其见效慢，XBRL 给企业带来的长久利益是毋庸置疑的，但如此多的投入并没有带来立竿见影的收益，这也降低了企业主动使用 XBRL 的积极性，企业一直处在被动的状态，XBRL 就不能更好的发挥其优势，这就影响了其对会计信息质量提高的显著性。

因此，在推行 XBRL 的进程中，为了充分调动企业 XBRL 应用的积极性政府既要正确的引导企业放远眼光，又要保证自愿开发和应用 XBRL 的企业无后顾之忧，一方面，政府应加大对 XBRL 建设的资金投入，在资金上支持企业内部及相关软件公司 XBRL 技术的研发，另一方面在政策上也要扶持 XBRL 的研发工作，扩大 XBRL 企业试点范围，针对 XBRL 应用中存在的问题建立专业的咨询服务平台，为 XBRL 的推广提供政策及技术上的支持。

5.1.3 鼓励 XBRL 配套软件开发

XBRL 的推广必须依托网络及软件技术的支持, 因此相关应用程序的开发进度决定了 XBRL 推广的进度, 目前 XBRL 软件开发进度已经落后于使用需求, 参与到 XBRL 软件研发的开发商数量有限, 因此要鼓励软件开发商对 XBRL 配套软件的开发, 同时给予其资金及政策上的支持, 另一方面还要充分借鉴国外先进的 XBRL 应用技术平台, 联合软件开发企业, 证券交易所和企业本身, 追赶 XBRL 软件开发的国际进程, 完善 XBRL 配套软件的开发, 保障 XBRL 能提供高质量的会计信息。

5.1.4 拓宽 XBRL 应用范围

在我国, XBRL 主要应用在上交所和深交所上市公司, 而对其他中小企业 XBRL 财务报告的披露并没有强制性的要求, 所以目前 XBRL 的应用还存在着很大的局限性。对此财政部, 证监会等相关部门应该正确引导中小企业 XBRL 的应用, 鼓励主动使用 XBRL 技术的企业并给予其技术支持, 从而拓宽 XBRL 的应用范围, 真正实现 XBRL 财务报告数据共享。与此同时, 财政部、证券交易所和证监会等有关部门还应该牵头有 XBRL 软件开发经验的信息技术开发公司, 针对中小企业的特点开发出适合其使用的 XBRL 配套软件, 从而降低中小企业实施 XBRL 的成本。

5.1.5 建立多层次 XBRL 信息安全体系

XBRL 本身就是基于网络发展起来的, 它离不开互联网这个大平台, 而互联网最大的问题就是存在安全隐患, XBRL 也不例外, XBRL 提供的财务及非财务信息越是精准, 一旦被泄露甚至被篡改, 对整个资本市场的影响越大。因此, 规范 XBRL 技术的每个技术环节, 建立安全的 XBRL 信息系统, 对于保障会计信息质量是至关重要的。首先, 计算机的操作系统和数据库系统的安全性、完整性及兼容性是保障 XBRL 信息安全体系的基础, 作为 XBRL 监管部门的财政部、证监会等相关部门要保证部门内部信息系统的安全及数据库的安全, 在制度上规范技术人员的操作, 防止信息被恶意篡改。其次, 监管部门应发布企业 XBRL 技术安全指导建议, 要求使用 XBRL 企业在上传数据时必须使用数据加密, 安全认证和交易协议技术三重保护数据安全, 确保接受准确的 XBRL 财务报告。最后, 对安全的。绿色的 XBRL 软件开发公司进行认证, 在企业使用 XBRL 技术的源头保证信息系统的安全。

5.1.6 加强 XBRL 专业人才培养

XBRL 应用人才的专业性很大程度上影响了其对会计信息质量提高的程度，因此要提高 XBRL 会计信息质量，离不开专业人才的培养。而 XBRL 技术将计算机与财务行业相结合，使用 XBRL 技术对人才有了更高的要求。为了加强 XBRL 专业人才的培养，一方面要加大对 XBRL 的宣传力度，使各行各业都意识到 XBRL 的优势以及未来的发展趋势，激发软件开发人员，企业管理人员，会计人员等相关人才的学习动力，主动去汲取 XBRL 相关知识；另一方面，财政部应发布 XBRL 指导建议及应用指南，联合证监会，证券交易所及相关部门定期开展 XBRL 相关知识及技术的培训，并将培训内容及成果发布在专门 XBRL 知识平台，同时，政府也应对高校的课程设计提出要求，在高校中设置 XBRL 入门课程，将计算机与财务知识相结合，加强与国外高校的合作交流，打好 XBRL 专业人才培养的基础。

5.2 从企业自身推进 XBRL 应用

5.2.1 深入 XBRL 在企业内部的应用

如果 XBRL 的应用不仅仅停留在财务报告报送阶段，而是伴随企业数据从产生直到报送整个环节，XBRL 的优势将会更加惊人。作为企业管理者，一定要有前瞻性，提高企业对 XBRL 的重视，一方面增加对 XBRL 项目的资金投入，调动企业内部 XBRL 应用积极性；另一方面可以邀请 XBRL 实施状况较好的其他企业人员对本单位的 XBRL 实施进行指导，结合自身的实际情况，适当引入 XBRL 全球账簿分类标准，从会计账簿开始使用 XBRL 技术，保证 XBRL 会计信息从输入到输出的准确与高效。

5.2.2 重视内部 XBRL 专业人才的培养

企业想更好的顺应 XBRL 潮流，迎接 XBRL 带来的挑战，就必须拥有专业的 XBRL 技术人才，企业应当鼓励员工主动学习 XBRL 知识，为有兴趣且有一定基础的员工提供进一步深造的机会，为企业更好的实施 XBRL 储备人才。企业可以成立 XBRL 研究小组，定期向管理层交流学习成果。另外，企业应加大对 XBRL 项目建设的资金投入，为 XBRL 开发成立专门的项目基金，奖励在 XBRL 项目上有特殊贡献的人才，为企业今后更好的顺应 XBRL 的潮流，提升自身的竞争力，培养一只高素质的人才队伍。

结论

本研究对相关的文献进行了回顾和分类整理，梳理出了 XBRL 基础理论和会计信息质量基础理论，以认知理论，有效市场理论和财务信息元素理论作为理论支撑，通过规范研究的方法，分别从会计信息质量的可比性，可靠性，相关性和及时性的角度出发，研究了 XBRL 的应用对会计信息质量的影响，并根据以上基础提出本研究实证部分的假设：XBRL 的应用可以提高会计信息质量。为了验证以上假设，本研究选取了上交所和深交所 A 股上市企业共 193 家 2007-2015 年财务数据为样本数据，选取修正的 Jones 模型计算出样本公司盈余管理水平 DA，将其作为衡量会计信息质量的标准，以 DA 为因变量，XBRL 的应用情况和交易场所为因变量，采用描述性统计，均值 T 检验，相关性分析和回归分析等方法，同时本研究又对上交所和深交所 A 股上市公司分别进行了实证研究，最后得出如下结论：

（1）从规范研究角度分析，XBRL 的应用可以提高会计信息质量，尤其是在可比性、可靠性、相关性和及时性方面。

（2）从实证研究角度分析，XBRL 的应用与盈余管理显著负相关，说明 XBRL 抑制了盈余管理行为，从而提高了会计信息质量，而且在深交所的效果要比上交所明显，在行业上，XBRL 对会计信息质量的提高主要体现在制造业、建筑业和批发零售业。

（3）虽然 XBRL 与盈余管理行为显著负相关，但我国 XBRL 实施仍具有局限性，为了更好的发挥 XBRL 对会计信息质量的影响，从宏观和微观角度提出有针对性的建议。

创新之处

本文选取 2010 年作为 XBRL 使用标准的分界点，研究前三年及后六年 XBRL 的实施对会计信息质量的影响，同时分交易场所，分行业对其影响进行了实证研究，在对会计信息质量的量化上选取修正的 Jones 模型计算出的残差的绝对值 DA，即盈余管理水平作为衡量标准，使研究结果更加准确。

不足之处

第一，由于目前 XBRL 财务报告仅在沪深上市公司中要求强制披露，所以在选取的样本上具有一定的局限性；第二，虽然以修正的 Jones 模型计算出的结果衡量会计信息

质量是较为成熟的实证研究方法，但会计信息质量层级较多，仅以盈余管理作为衡量标准并不能完整代表整体问题；第三，我国 XBRL 发展目前仍处于财务报告报送阶段，只利用 XBRL 对财务报告进行机械化的转化并不能发挥 XBRL 真正的优势，这一现状也影响了实证研究的结果。

参考文献

- [1]Chi-Chun Chou,C. Janie Chang,Jacob Peng.Integrating XBRL data with textual information in Chinese: A semantic web approach[J].International Journal of Accounting Information Systems.2016(4):353-368.
- [2]Peter Seele.Predictive Sustainability Control: A review assessing the potential to transfer big data driven ‘ predictive policing ’ to corporate sustainability management[J].Journal of Cleaner Production.2016(10):36-43.
- [3]The Impact of XBRL Adoption on the Information Environment: Evidence from Japan[J].The Japanese Accounting Review,2014(1):46-60.
- [4]封海燕,贾博,秦翔. 我国上交所和深交所 XBRL 财务报告应用的比较研究[J]. 会计之友,2014,(22):69-74.
- [5]Michael Alles.Will XBRL improve corporate governance?A framework for enhancing governance decision making using interactive data[J].International Journal of Accounting Information Systems,2012(2):91-108.
- [6]Roger Debreceeny,et.al.The production and use of semantically rich accounting reports on the Internet:XML and XBRL[J].International Journal of Accounting Information Systems,2001(2):4-74.
- [7]Jones,Willis.M.The challenge of XBRL:business reporting for the investor.Balance Sheet.2003(3):29-37.
- [8]Higgins,Harrell H.W.XBRL:Don not Lag Behind the Digital Information Revolution[J].The Journal of Corporate Accounting&Finance,2003(11):56-58.
- [9]Mike Willis.Accountancy XBRL and Data Standardization.Transforming the Way CPA Work Journal,2005(3):24-26.
- [10]Hyungwook Yoon,Hangjung Zo,Andrew P,Ciganek.Does XBRL adoption reduce information asymmetry[J].Journal of Business Research,2010(2):1-8.
- [11]Grace O'Farrell,Chunhui Liu. The role of accounting values in the relation between XBRL and forecast accuracy[J]. International Journal of Accounting and Information

Management,2013,21(4):19-22.

[12]Xin (Robert) Luo,Fu Lee Wang.The Impact of XBRL Adoption on the Information Environment: Evidence from Japan[J]. The Japanese Accounting Review,2014(11):34-36.

[13]Devrimi Kaya. The influence of firm-specific characteristics on the extent of voluntary disclosure in XBRL: Empirical analysis of SEC filings[J]. International Journal of Accounting and Information Management,2014,22(1):28-31.

[14]Chunhui Liu,Xin (Robert) Luo,Fu Lee Wang. An empirical investigation on the impact of XBRL adoption on information asymmetry: Evidence from Europe[J]. Decision Support Systems,2016:(5)79-81.

[15]Pinsker,Christine A Botosan and Robert H Colson.A theoretical.Paper work for Studying corporate adoption of XBRL-Enable software.[J].Accounting Horizons,2004(4):471-486.

[16]Hodge,J .Kenndy..Recognition versus Disclosure in Financial Statements:Does Search-able Technology Improve Transparency[J].Accounting Review,2004(79):687-703.

[17]Hunton James E,Libby Robert,Mazza.Financial Reporting Transparency and Earnings Management[J].The Accounting Review,2006(1):135-137.

[18]Willis,et.al. XBRL and Data standardization:Transforming the Way CPA Work[J].Journal of Accountancy,2009(5):80-81.

[19]Pustyl'nik,Honly WookYoon.Combined Algorithm for Detection of Manipulation in Financial Statements[R].Working paper,2009(7):101-103.

[20]Peng,Shon,Tan.XBRL and Accruals: Empirical Evidence from China Accounting[J].Accounting Perspectives,2011(4):66-69.

[21]Chunhui Liu. XBRL: A New Global Paradigm for Business Financial Reporting[J]. Journal of Global Information Management(JGIM),2013,21(3):34-43.

[22]Indrit Troshani, Lee D. Parker, Andy Lymer. Institutionalising XBRL for financial reporting: resorting to regulation[J]. Accounting and Business Research,2015,45(2):97-101.

[23]潘琰. 可扩展企业报告语言及其对会计的影响[J]. 会计研究,2003(01):39-44.

[24]沈颖玲. 会计全球化的技术视角——利用 XBRL 构建国际财务报告准则分类体系[J]. 会计研究,2004,(04):35-40.

[25]刘勤. 对当前一些有关 XBRL 流行观点的思考[J]. 会计研究,2006,(08):80-85.

- [26]潘琰,林琳. 公司报告模式再造:基于 XBRL 与 Web 服务的柔性报告模式[J]. 会计研究,2007,(05):80-96.
- [27]杨黎明. 基于 XBRL 的上市公司信息披露研究[J]. 中国管理信息化(会计版),2007,(09):60-62.
- [28]应唯. XBRL 对我国会计的作用[J]. 会计之友(下旬刊),2009,(02):8-9.
- [29]黄长胤,张天西. XBRL 分类标准扩展与信息披露质量[J]. 现代管理科学,2011,(05):32-34.
- [30]李蕊爱. XBRL 在我国会计领域应用进程的风险分析及对策研究[J]. 科技管理研究,2011,(11):188-190.
- [31]吕志明. 基于 XBRL 的审计流程再造[J]. 财经问题研究,2011,(03):125-129.
- [32]张环,林艳,李炜. 基于 XBRL 的我国中小企业会计信息化研究[J]. 中国商贸,2013,(02):48-49.
- [33]郑济孝. XBRL 财务报告在财务信息相关性与可靠性中的应用研究[J]. 财政研究,2014,(10):79-82.
- [34]谭丽华. XBRL 应用对会计信息质量的影响[J]. 中国管理信息化,2014,(11):36-37.
- [35]满海雁,周闪闪. 浅析 XBRL 财务报告对会计信息质量影响的理论分析[J]. 商场现代化,2015,(04):202.
- [36]余浩. 论 XBRL 应用对上市公司会计信息质量的影响[J]. 中国集体经济,2016,(03):102-103.
- [37]张天西,高锦萍. XBRL 财务报告分类标准评价——基于财务报告分类与公司偏好的报告实务的匹配性研究[J]. 会计研究,2006,(11):24-96.
- [38]蒋楠,庄明来. 我国上市公司宣告采用 XBRL 的市场反应研究——来自沪市的实证检验[J]. 会计之友(上旬刊),2007,(05):89-90.
- [39]赵现明,张天西,孙晓东. 基于 XBRL 的财务信息标准博弈分析[J]. 管理学报,2011,(02):273-283.
- [40]赵现明,张天西. XBRL 技术下企业财务信息系统的适应性研究[J]. 科技管理研究,2010,(12):104-107.
- [41]封海燕,武丽薇. 我国上市公司基于 XBRL 财务报表附注信息披露研究——以煤炭行

- 业上市公司为例[J]. 财会月刊,2011,(12):14-17.
- [42]吴江玲. XBRL 对会计信息质量的影响研究[J]. 国际商务财会,2016,(01):91-94.
- [43]卿固,辛超群. 基于 XBRL 财报的会计信息质量及含量研究[J]. 北京市经济管理干部学院学报,2014,(04):46-50.
- [44]Dejan Gostimir. XBRL Standard for Financial Reporting in Croatia: Current State and Perspectives[J]. Business Systems Research Journal,2015,6(2):139-146.
- [45]续慧泓,杨周南. 基于 XBRL 的财政信息透明度改进研究[J]. 财政研究,2015,(09):96-99.
- [46]Emma Y. Peng,John Shon,Christine Tan. Market Reactions to XBRL-Formatted Financial Information: Empirical Evidence from China[J]. International Journal of E-Business Research (IJEBR),2014,10(3):3-75.
- [47]葛家澍,占美松. 会计信息质量特征与会计计量属性的选择[J]. 厦门大学学报(哲学社会科学版),2007,(06):77-79.
- [48]郑济孝. XBRL 格式财务报告对中国股市有效性的影响研究[J]. 金融研究,2015,(12):194-206.
- [49]Joon-Soo Jeong, Kwan-Sik Na,Yen-Yoo You. A case study of Financial Statements Reporting System based on XBRL Taxonomy in accordance with Korean Public Institutions adoption of K-IFRS[J].Cluster Computing, 2014(3):817-826.
- [50]张天西. 网络财务报告:XBRL 标准的理论基础研究[J]. 会计研究,2006,(09):56-96.
- [51]杜威,吴忠生,张天西. XBRL 分类标准,自愿性信息披露与股价同步性研究——基于财务信息价值链视角[J]. 投资研究,2016,(04):23-36.
- [52]谢希伦,高锦萍. XBRL 对会计透明度的影响——以深交所上市公司为例国际会计前沿,2016(03):63-68.
- [53]余浩. 基于 XBRL 的企业会计信息化建设探析[J]. 民营科技,2013,(01):76.
- [54]陈潇怡,欧阳电平. XBRL 财务报告信息质量风险及治理对策[J]. 财会通讯,2016,(19):99-102.

攻读硕士学位期间取得的学术成果

《XBRL 持续审计研究》，毛元青，刘美莹，《现代商业》2017.5

《XBRL 会计信息质量研究文献综述》，刘美莹，《商》2016.32

致谢

一转眼，在哈尔滨商业大学七年的求学时光已接近尾声，在这七年的时光中，我收获了知识，收获了朋友，更收获了老师们对我的谆谆教导，让我在学习和生活上都逐渐走向成熟，在论文即将完成之际，借此机会，向所以关心和帮助过我的老师和同学表示诚挚的谢意。

首先，我要感谢我的导师毛元青教授。从本科学习开始，毛老师在学习和生活中经常给予我帮助，论文从最初选题，开题，中期检查到最后的定稿，毛老师一直耐心地指导我，并给我提出了宝贵的意见，使我能够顺利完成我得论文，在此非常感谢毛老师对我的帮助。

其次，我还要感谢会计学院的所有老师们，你们严谨的治学态度和耐心的教导深深的影响了我，让我在面对今后的工作和学习当中都要保持谦虚和严谨的作风，祝福所有的老师工作顺利。

最后，我要感谢我的同学们，尤其是我的室友，感谢你们在平时的生活中对我的照顾，在学习上对我的帮助，谢谢你们的鼓励与支持，同时我也要感谢默默支持我的家人，是你们默默地支持让我顺利的完成学业，让我拥有了一段学生时代的美好回忆。