

XBRL 财务报告分类标准体系研究综述

韩庆兰(博士生导师) 蔡 苗

(中南大学商学院 长沙 410083)

【摘要】 本文对近几年来国内外关于可扩展商业报告语言(XBRL)分类标准的研究成果从分类标准的设计、参与主体、评价体系三个方面进行评述,以指导我国 XBRL 分类标准的制定。

【关键词】 XBRL 分类标准 评价

XBRL 是目前应用于非结构化信息处理尤其是财务信息处理的先进技术。XBRL 将最新信息处理技术应用于财务信息领域,使公众能够更方便地检索、分析和使用公司披露的财务报告,提高财务报告数据交换、搜索、共享等方面的效率。

在 XBRL 中,“分类标准”是一个很重要的概念。它是对财务报告内容的标准的描述与分类体系,可视为 Schema 语言的扩展,是由特定组织依据 XBRL 规格书创建的适用于本行业企业信息交换的“词汇表”或“字典”。在我国的 XBRL 报表信息制度建设中需加强 XBRL 财务报告分类标准(以下简称“XBRL 分类标准”)体系的构建,为此,本文拟对近几年来国内外关于 XBRL 分类标准的研究成果从分类标准的设计、参与主体、评价体系三个方面进行评述,以期提供有益的借鉴。

一、XBRL 分类标准的设计

1. 理论基础研究。XBRL 研发及其应用的一大阻碍是目前缺乏对 XBRL 分类标准制定的理论研究,因此 XBRL 分类标准的设计也就缺乏公认的原则和依据。张天西(2006)填补了这一研究领域的空白,以财务会计理论为主,结合数据库和经济信息学的一些概念,尝试建立了以财务信息元素为核心的 XBRL 理论框架,具体探讨了构建 XBRL 理论框架的原则,并以该原则尝试解释了财务信息元素的含义、结构、表现、组合、继承和传递以及初始财务信息元素的保护等概念。

在此基础上,高锦萍(2007)基于本体论和信息元素论,以会计信息披露规则、公司报告实务及 XBRL 技术规范为依据构建了 XBRL 分类标准制定的理论框架;并在该理论基础上首先确定了 XBRL 分类标准信息范围,制定出合理的 XBRL 分类标准,然后对其中的各基本分类模块信息进一步分类,从而完成了对信息元素的定义。

尽管如此,张天西、高锦萍等并没有对信息元素有关的理论基础、具体规则、依据等展开全面的研究。如果这些基础性的问题不能得到解决,必将影响 XBRL 分类标准在会计信息披露中的应用。

2. 自定义问题研究。XBRL 分类标准除必须遵循现行会

计准则和会计信息披露规则外,关键是要使会计信息披露的详细度和完整度与现行报告实务相符。但是, XBRL 分类标准中包含的信息仅仅是现行报告实务的综合,不可能满足每一个公司特定的信息报告要求。也就是说, XBRL 分类标准应包含现行报告实务中所有共性的项目元素,而公司的某些特定项目可以由公司自己定义拓展。Bovee(2002)、Cohen(2004)和张天西(2006)等对 XBRL 分类信息的定义进行了研究,指出 XBRL 分类标准与企业偏好的报告实务之间的差异,比如账户汇总程度上的差异,将会影响 XBRL 财务报告信息的质量。一方面,如果 XBRL 分类标准的汇总程度比企业偏好的汇总程度高,企业也许会按 XBRL 分类标准编制财务报告,这将导致信息损失;为了避免信息损失,企业也许会扩展 XBRL 分类标准,但不同的企业很难采用一致的扩展标记语言来编制报告,这又可能会导致企业间信息可比性的降低。另一方面,如果 XBRL 分类标准的汇总程度比企业偏好的汇总程度低,企业自身的偏好可能促使其将 XBRL 分类标准中的几个子账户汇总起来编报,而这又需要企业扩展此类汇总标记,从而导致企业间信息可比性的降低。

在 XBRL 分类标准的自定义问题方面,Bovee、Cohen 和张天西等只是讨论了企业确定 XBRL 分类标准信息元素与拓展 XBRL 分类标准信息元素间的两难问题,并没有提出解决对策。

二、XBRL 分类标准制定的参与主体

XBRL 财务报告并不是传统 PDF 财务报告披露格式的简单转变,其关键程序是将财务报告分类信息正确映射到 XBRL 财务报告中。该映射程序和 XBRL 分类标准的制定均需要精通会计知识的专家的参与,但是目前我国并没有成立专门的机构或组织来制定 XBRL 分类标准。

在 XBRL 分类标准制定的参与主体方面,国内学者的主张相似,即认为政府应该作为参与主体,组织会计界来推进我国 XBRL 分类标准的制定工作。张天西等学者提出应由政府组织力量来制定 XBRL 分类标准;王治安等提出应有更多的会计界人士投身于 XBRL 分类标准的制定工作;杨周南等更进一步提出应在财政部的统一领导下,依托会计准则委员会

成立标准委员会,进而推进我国 XBRL 分类标准的制定工作。

三、XBRL 分类标准的评价体系

目前,对 XBRL 分类标准的评价体系主要由规范性研究和实证研究构成。

1. 规范性研究方面。Debreceny 等(2005)指出应该从以下几个方面来关注 XBRL 分类标准:①考察现行 XBRL 分类标准能够在多大程度上满足企业的需求,研究如何对 XBRL 分类标准进行持续的改进;探讨会计准则的制定、财务报告的实质、XBRL 分类标准的设计和终端用户影响函数之间的关系。②为更好地设计和开发适用于一般企业的 XBRL 分类标准,研究者应该致力于相关软件的研究,并探讨如何更好地拓展 XBRL 分类标准以满足管理会计和利用最新信息技术进行决策的需要。③检验 XBRL 分类标准信息的充分性。可以从技术性、可用性、完整性、可获得性、一致性等方面来验证。④研究由于 XBRL 拓展分类导致的不同信息披露所带来的经济影响。XBRL 拓展分类带来的不同信息披露可能会对公司股票价格产生影响。

但 Debreceny 等只建议从技术性、可用性、完整性、可获得性、一致性等方面来验证 XBRL 分类标准信息的充分性,并没有为 XBRL 分类标准构建一个较全面的评价体系,而且未对其可操作性进行检验。

2. 实证研究方面。Bovee 等对美国财务报告分类标准(工商业)进行了实证研究。他们以财务报表项目为对象,评价了美国工商业财务报告分类标准与公司偏好的报告实务间的匹配性,将样本公司年度财务报表与财务报告分类标准间的差异分为三类:“建议的新标记”、“成组标记”和“公司特定标记”。他们竭力将 67 个样本公司的 1999 年度财务报表中的项目与此分类标准中的标记进行配对,然后研究报表项目与分类标准项目之间的差异。结果发现,分类标准项目与报表项目在整体上还是比较匹配的,但是也存在一定程度的差异,因此还需对此分类标准进行修订。此外,对某些行业的样本公司来说,XBRL 分类标准与公司报告实务的匹配性较好,可见两者的差异程度与行业特征有关。

但是 Bovee 等在评价上述两者的差异时未结合财务报表附注项目来分析,实际上分类标准中某些未在财务报表中定义的项目有可能在财务报表附注里进行了定义,因此单纯以财务报表项目为对象可能会夸大上述两者之间的差异。

在这个基础上,高锦萍、张天西针对财务报表附注项目,将我国 12 个行业的 117 个上市公司 2005 年年报中披露的项目与上交所制定的中国上市公司信息披露分类标准中定义的相应标记进行配对,将差异分为“建议的新标记”和“公司特定标记”两类,取消了“成组标记”。研究发现,两者存在着较大的差异,并且行业间的差异不显著。但他们在研究 XBRL 分类标准与公司报告实务的匹配性时,由于各样本公司财务报表附注项目的复杂程度和注释内容的详细程度不同,很难计量公司财务报表附注注释项目的详细数量,因此只计量了两者差异的相对数量。

高锦萍(2007)从 XBRL 分类标准制定依据的角度建立

了一套评价方法,其抛开技术因素,从完整性方面对 XBRL 分类标准定义的信息元素进行评价。研究发现,我国财务报表项目的分类与会计信息披露规则的匹配性很好,但我国财务报表附注分类标准中定义的信息元素与会计信息披露规则要求披露的项目间还存在一定差异,XBRL 分类标准定义的信息元素还有欠缺。另外,检验结果表明,各行业间各类差异均值都不存在差异,这一结果与 Bovee 等的研究结果并不一致,这可能与我国统一了各行业的会计制度从而使各行业的财务报告遵循统一的报告模型有关,同时也表明我国 XBRL 分类标准与各行业企业的报告实务之间存在较大差异。检验结果还表明,XBRL 分类标准和公司偏好的报告实务间的差异与流通股比例、公司规模呈正相关关系。因此,应进一步推进 XBRL 分类标准的制定工作,但当务之急还是应该针对会计信息披露规则对信息元素进行补充和完善。

上述研究分别以财务报表项目和财务报表附注项目为对象,从 XBRL 分类标准与公司偏好的报告实务间匹配性角度对目前的 XBRL 分类标准进行评价,该类评价主要是从信息的充分性和完整性方面进行的,这是由目前的研究条件决定的。但是从 XBRL 分类标准制定的依据来看,上述研究对 XBRL 分类标准定义的信息完整性评价也不全面。XBRL 财务报告是根据 XBRL 分类标准定义的信息元素生成的,而 XBRL 分类标准定义的信息元素首先应该遵循本国的上市公司会计准则和会计信息披露规则的要求。因此,目前还缺乏对 XBRL 分类标准与会计准则及会计信息披露规则的匹配性方面的研究。

四、结束语

综上所述,现有的有关 XBRL 分类标准的研究已经取得了一些成果,这对于人们认识这一新兴领域、了解 XBRL 分类标准制定的现状和存在的问题有着重要的现实意义。但从总体上看,目前对 XBRL 分类标准的研究仍处于起步阶段,存在一些明显的局限:在研究内容上,尚没有形成 XBRL 分类标准研究的理论体系;大多数研究理论分析不够,尤其是没有为 XBRL 分类标准的制定建立可行的理论框架;对现有 XBRL 分类标准定义的信息元素的评价缺乏公认或完善的标准,只注重对其某一方面的评价,而忽视系统、全面的研究;对 XBRL 分类标准的改进研究尚停留在设想阶段,其实践的可行性和理论的科学性有待检验。

主要参考文献

1. 张天西.网络财务报告:XBRL 标准的理论基础研究.会计研究,2006;9
2. 高锦萍.XBRL 财务报告分类标准研究:质量水平、经济后果与改进.上海:立信会计出版社,2008
3. 张天西,薛许军,林进安.信息技术环境下的财务报告及信息披露研究.会计研究,2003;3
4. 王治安,罗莉.XBRL 与会计趋同.中国管理信息化(会计版),2006;1
5. 杨周南,吴沁红,续慧泓.中国 XBRL 研讨会综述.会计研究,2006;8