

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

封海燕 武丽薇

(太原理工大学 太原 030024)

【摘要】 本文选取 30 家煤炭行业上市公司为研究对象,以上交所和深交所网站中提供的 XBRL 财务报告信息为基础,分析了我国上市公司基于 XBRL 财务报表附注信息披露的现状及存在的问题,并提出了改进思路。

【关键词】 上市公司 XBRL 财务报表附注 信息披露

一、XBRL 的概念及技术架构

1. XBRL 的定义。XBRL(可扩展商业报告语言)是一个基于 XML 的网络财务报告信息披露的语言规范。由于对 XBRL 的研究与应用才刚刚起步,其概念尚无一致定义,比较权威的定义如表 1 所示。

XBRL 国际联盟发布的《XBRL 技术规范 2.1》将 XBRL 定义为:XBRL 是一种可拓展商业报告的语言规范。XBRL 由应用于文档的 XML 元素和属性这一中心语言组成,该中心

语言中的抽象元素被 XBRL 中的具体元素所代替。这些抽象元素被分类定义, XBRL 则由用来定义新的元素、文档中的元素分类和分类元素之间的关系的语言组成。

XBRL 国际组织网站从商业价值、技术特征及应用两方面来定义:XBRL 是应用于商业和会计数据电算化交流的一种语言,用来改革全世界的商业报告。它有助于商业信息的准备、分析和交流,对提供和使用会计数据的所有人员提供低成本、高效率的服务以及可靠而准确的商业信息。

表 1 XBRL 应用的相关规定

规范名称	发布时间	发布机构	文件号	发布意义
可扩展商业报告语言技术规范 2.1 版	2003-12-31	XBRL 国际组织		国际组织制定的适合欧美等先进国家应用的 XBRL 规范指导。
深交所发布“XBRL 应用示范”	2005-3-24	深圳证券交易所		为投资者提供了基于 XBRL 实例文件的 WEB 分析工具,生成信息通过友好图形界面直观展示。
上市公司信息披露电子化规范	2005-3-25	中国证券监督管理委员会		对上市公司电子化披露信息的相关内容作了细致规定,以指导企业运用网络技术于信息披露。
中国上市公司信息披露分类	2005-10-26	上海证券交易所		该分类是中国第一个获得 XBRL 国际认证的分类。
《企业会计准则》	2007-1-1	中华人民共和国财政部	财办会[2006]33号	该准则对企业会计的各项分类做了具体的解释说明,以期更好地指导会计工作。
《证券投资基金信息披露 XBRL 标引规范(Taxonomy)》	2008-9-1	中国证券监督管理委员会	证监会公告[2008]35号	该规范对基金业 XBRL 标准作了细致规定,以进一步提高证券投资基金信息披露质量,推进基金信息披露 XBRL 应用工作。
《证券投资基金信息披露 XBRL 模板第 1 号(季度报告)》	2008-9-1	中国证券监督管理委员会	证监会公告[2008]36号	该公告是对规范的明确指导,为广大使用者提供准确的模板。
关于就《中国 XBRL 分类标准架构规范》等 3 个规范标准征求意见函	2009-11-10	中华人民共和国财政部	财办会[2009]12号	该函是向全国财政部各部委征集对 XBRL 规范标准的修改意见。
关于就《XBRL 年度财务报告披露模板(征求意见稿)》征求意见的通知	2010-1-14	中华人民共和国财政部	财办会[2010]1号	该通知是向全国财政部各部委征集基于企业会计准则的 XBRL 分类标准制定意见。
《证券投资基金信息披露 XBRL 模板第 3 号(年度报告和半年度报告)》	2010-2-9	中国证券监督管理委员会	证监会公告[2010]5号	该公告对 2010 年基金业使用 XBRL 作了明确规定,上市基金管理公司须在年报、中报等财务报告中应用 XBRL 文档模板。
《积极推进可扩展商业报告语言(XBRL)应用的暂行规定(征求意见稿)》	2010-3-24	中华人民共和国财政部	财办会[2010]10号	为 XBRL 规范的制定征集意见。其中发布了《XBRL 年度财务报告披露模板(征求意见稿)》作为指导。

上海证券交易所的定义为:XBRL 是 XML 与财务报告信息交换的一种应用,是目前应用于非结构化信息处理尤其是财务信息处理的最新标准和技术。XBRL 在证券行业的应用,能够实现证券业内、业间的上市公司信息共享,进一步推动我国上市公司信息披露和证券信息服务的规范有序发展,实现上市公司信息的网上披露。

我国学者目前对 XBRL 的解释大多是基于上海证券交易所定义,本文也采用上海证券交易所的定义,并在此基础上进行财务报告附注信息披露的研究。

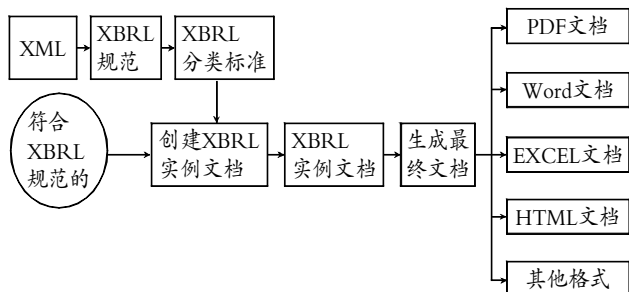
2. XBRL 的技术架构。XBRL 是目前最先进的财务报告披露方式,它是在对 XML、Namespaces、XLink、XPath、XHTML 等技术进行总结的基础上,按这些技术应用层次的不同将 XBRL 文档分为规格书(Specifications)、分类标准(Taxonomy)、实例文档(Instance Documents)和样式表(Style Sheets)。

(1)XBRL 规格书。这是 XBRL 技术框架的基础,该部分主要规范 XBRL 的文件格式并对 XBRL 使用的专业术语做详细定义,以说明如何建立 XBRL 分类标准和实例文档。目前,XBRL 规范已推出了 2.1 版本。

(2)XBRL 分类标准。由于各种类型财务报告中关键数据元素均不同,因此需要制定统一的分类标准,以便将不同公司的财务信息以相同的名称或方式呈现给使用者。这是 XBRL 技术框架的核心,该部分主要用于对不同类型财务报告的 XBRL 实例文档中的数据元素及元素间关系进行统一定义。

(3)XBRL 实例文档和样式表。实例文档是数据元素的集合,这些数据元素都被与该实例文档相关联的分类标准中的定义打上了标记。但它没有向外界提供一个合适的用户界面,打开浏览器时是一个显示该文件源码的 XBRL 数据文件,这很不方便使用者阅读。因此,样式表应运而生。使用者可以通过级联样式表、可扩展样式表或电子表格等样式单,向一个 XBRL 实例文档中添加必要的表示元素,生成易于输出阅读的文档信息。

通过对 XBRL 定义及框架的理解,笔者绘制出 XBRL 财务报告应用框架,见下图:



XBRL 财务报告应用框架

二、基于 XBRL 财务报表附注信息披露的现状分析

我国自 2002 年引入 XBRL 技术起,其发展速度一直较快。2003 年《上市公司信息披露电子化规范》的审批通过,标志着 XBRL 技术规范的应用进入实质性阶段。上证所和深交

所作为上市公司信息披露的主要场所,也积极参与到 XBRL 技术的研究中。至此,XBRL 技术在我国上市公司财务报告中应用的深度和广度不断推进。在 2010 年年报中,我国上市公司已普遍采用了 XBRL 技术报送财务信息。

(一)基于 XBRL 财务报表附注信息披露的相关规定

自 2002 年引入 XBRL 技术后,我国一直在积极研究与之匹配的规范标准和法律法规。我国相关组织基于证监会发布的《上市公司信息披露电子化规范》和财政部发布的《企业会计准则》,以及上交所和深交所在实践中形成的分类规范,与 XBRL 国际组织发布的《可扩展商业报告语言技术规范》2.1 版相对照,已形成了较规范的 XBRL 技术准则。

通过对我国推广 XBRL 应用的相关规定的研究,XBRL 国际组织、财政部、证监会、上交所、深交所和 XBRL 中国作为规范主体都在积极主动地开展 XBRL 的研究与应用工作。我国相关组织已从实践中总结出适应于我国上市公司发展的 XBRL 规范,现已准备将 XBRL 技术规范从理论实践提升到法律规范的高度。

(二)基于 XBRL 财务报表附注信息披露内容分析

财务报表附注是财务报告的重要组成部分。它对三大报表进行了详细的解释说明,为信息使用者提供了全面具体的信息。在此笔者将财务报表附注作为研究重点,以煤炭行业为例,选取了 30 家上市公司作为研究对象,其中上交所 20 家,深交所 10 家。由于没有统一的 XBRL 规范指导,两家证券交易所对财务报表附注信息的披露方式有所不同。上交所以《中国上市公司信息披露分类》为标准,参考 PDF 的报表格式,以文字和图表的方式详细报送各项信息。深交所则按照“XBRL 应用示范”的标准,列明公司基本信息、三大报表、股本结构和主要指标,以图表和数据的方式披露信息,但对财务报表附注等未进行详细说明。针对本文的需要,笔者选择以上交所 20 家上市公司作为研究对象,从不同角度分析我国上市公司基于 XBRL 财务报表附注信息披露的现状。

1. 信息披露的主要内容及完备程度。在我国,XBRL 标准规范还没有完全形成,今年财政部特发布了《积极推进可扩展商业报告语言(XBRL)应用的暂行规定(征求意见稿)》,以期对 XBRL 制定具有中国特色的分类标准。然而在目前还没有法律规范的限制下,上交所和深交所均研究制定了适合自身需要的分类标准。上交所《中国上市公司信息披露分类》规定了详细的分类标准,并发布了《XBRL 年度财务报告披露模板》供上市公司使用;深交所“XBRL 应用示范”以图表形式向信息使用者提供了更直观的数据信息。笔者通过对上交所上市公司提交的 XBRL 财务报告附注与《2010 年 XBRL 年度财务报告披露模板》对比发现,各公司在实际应用中存在信息缺失的问题。如“预计负债”科目,在模板中明确列示出来,而在实例中却缺少这部分信息。还有在“无形资产”和“长期待摊费用”中,未披露要求的剩余摊销年限信息。这些信息的缺失在一定程度上影响了财务报告附注披露的完备性,降低了其使用效率。

2. 主要财务信息披露状况。

(1)收益类科目。营业收入作为一个企业主要的收益项目,是财务报表附注披露最关注的部分之一。XBRL在这方面也很重视,但其分类标准制定不规范,致使基于XBRL的财务报告附注中存在很多问题。如全部企业都将“营业收入”以主营业务收入和其他业务收入进行分别列报,这完全符合《企业会计准则》的要求。但在对主营业务收入进行更细化的披露时,有10家企业按行业、地区、产品披露详细信息;有5家企业按照行业、产品披露主营业务收入;有2家企业按行业、地区披露具体数据;还有1家企业按地区、产品披露信息,1家企业单独按行业披露信息。另外,对行业、地区的定义也各有不同,具体见表2:

分类项目	名称	企业数量	比例(%)
行业	细分类(如煤炭、钢铁等)	12	60
	产业类(如工业、商业等)	3	15
	无分类	3	15
	未披露	2	10
地区	国内、国外	7	35
	国内地区(如华北、东北等)	2	10
	省份	4	20
	未披露	7	35

企业收益状况的另一个重要项目就是每股收益。《企业会计准则》和《上市公司信息披露电子化规范》明确要求披露每股收益状况。上交所XBRL系统中以基本每股收益和稀释每股收益的计算过程为披露标准。笔者通过对20家上市公司进行统计分析,发现有17家企业详细披露了每股收益的计算过程,有3家企业因各自原因未公布具体内容。

(2)往来交易及风险类科目。应收账款和应付账款是企业往来业务的主要表现方式,其对应的XBRL分类标准的规范与否极大地影响了信息对比结果的准确性。《中国上市公司信息披露分类》中“应付账款”注释仅要求对应付账款情况进行介绍,并未对其具体内容格式做出规定。笔者在对上交所20家上市公司的报表附注进行统计分析后发现,存在表格披露内容不统一和具体信息划分不规范的问题。其中,3家企业按应付账款具体项目名称列报,15家企业按账龄结构列报,2家企业未作说明。而15家按账龄结构列报的企业中,没有按账龄在1年以上为标准的有4家企业,按1年以内、1~2年、2~3年、3年以上为标准的有11家企业。由此可见,没有规范的分類标准的指导,各企业普遍按其公司偏好披露信息,这在很大程度上影响了同行业企业各项数据的可比性。

每个企业的经营都存在一定的风险,投资者对其关注度也很高,资金的流转程度则是企业运行效率的重要体现。产品是否能售出,应收账款是否能如期收回等都是企业风险大小的反映。因此,XBRL在应收账款附注披露中依准则规定将其按单项金额重大的应收账款、单项金额不重大但按信用风险特征组合后该组合的风险较大的应收账款、其他不重大应收账款分为三类。这明确划分了应收账款的风险级别,有利于信

息使用者阅读。但在对单项金额不重大但按信用风险特征组合后该组合的风险较大的应收账款进行细分时,XBRL分类标准不规范和不一致的问题就凸显了出来。在对上交所20家公司的统计分析中发现,划分标准存在区别。按账龄结构在1年以内、1~2年、2~3年、3年以上披露的企业占10%;按1年以内、1~2年、2~3年、3~4年、4~5年、5年以上披露的企业占50%;按2~3年、3年以上、5年以上披露的企业占5%;还有35%企业未披露该类信息。

表3 基于XBRL财务报表附注信息披露现状

项目	会计注释	分类	企业数量(家)	比例(%)	
收益类科目	主营业务收入	按行业、地区、产品分类	10	50	
		按行业、产品分类	5	25	
		按行业、地区分类	2	10	
		其他	3	15	
	基本每股收益和稀释每股收益的计算过程	详细披露	17	85	
		未披露	3	15	
往来交易及风险类科目	应付账款	账龄结构	1年以内、1~2年、2~3年、3年以上	11	55
			未按一年以上	4	20
		具体项目名称	3	15	
		未说明	2	10	
	应收账款	1年以内、1~2年、2~3年、3年以上	2	10	
		1年以内、1~2年、2~3年、3~4年、4~5年、5年以上	10	50	
		2~3年、3年以上、5年以上	1	5	
		未说明	7	35	

(三)基于XBRL财务报表附注信息披露的术语规范分析

1. 会计项目规范。制定XBRL分类标准的重要环节是定义元素名称及其具有的属性,以及元素的内外部关联关系。元素名称要能描述其涵盖相应的财务信息,所以必须规范和统一,以便计算机程序进行针对性处理。如应收账款、应收账款账面余额、应收账款净值是三个不同的概念,传统财务报告中经常混用“应收账款”术语,使用者需通过上下文的语境理解其要表达的意思,而XBRL分类标准中必须定义为三个元素并正确标记。笔者通过将上交所20家上市公司报表附注以及《上市公司信息披露电子化规范》和《XBRL年度财务报告披露模板》具体项目进行对比分析发现:附注中运用的财务术语很不规范,部分术语没有明确区分,如资产负债表中的“应收账款”表达的是应收账款净值,有些财务报告中没有注释,更多的是企业使用的习惯性表述,这些给元素命名带来很大障碍。附注中术语使用的不规范和不一致与企业规模、管理模式及公司偏好等都有关系。

2. 元组元素规范。XBRL分类标准包括两类元素,即数据项和元组。表格以其在元组元素中的重要地位及其简单直观的效果,被大量运用于对财务报表附注中项目的注释或需报告的表外项目的说明。而《企业会计准则》和《XBRL年度财

务报告披露模板》仅给出了基本的注释表格说明,对其中具体用语未作要求,导致各上市公司报表附注表格披露信息的不规范和不一致,具体见表4:

表4 标准规范术语与目前使用术语差异

标准规范术语	目前我国XBRL使用术语	备注
库存现金	现金	对货币资金注释
年初数	期初数	对递延所得税资产或负债注释
年初/期末账面余额	期初/期末数	对应收票据注释
账面原值合计	原值合计	对固定资产注释
被投资单位名称	被投资单位名称或形成商誉的事项	对商誉注释

三、当前基于XBRL财务报表附注信息披露存在的问题

1. 相应的法律法规不完善。完善的法律法规对XBRL研究和应用的推进具有非常重要的指导意义。一方面法律法规的制定影响到XBRL的安全性和稳定性,另一方面法律规范可提供实施XBRL的政策性激励,客观上可激发企业应用XBRL的积极性。然而目前已公布的政策中并未涉及关于XBRL信息披露的深度、广度和政策措施的规定,大部分企业担心实施XBRL会导致企业商业秘密的泄露,因而缺乏积极性。

2. 规范及分类标准的统一问题。通过对基于XBRL财务报表附注信息披露现状进行研究,笔者发现各企业在XBRL下信息披露的偏好性强、完备性差,不愿积极主动披露信息。标准的不统一、不规范,致使各企业在具体项目信息报送中有一定差异,不便于XBRL系统对不同公司间信息进行比较。同时,XBRL系统基于计算机录入技术,各项目术语的标准与否也直接影响了财务报表附注信息披露的准确性。而XBRL具有快速准确的信息搜索能力和数据挖掘功能,以及程序的可扩展性。分类标准不规范、不统一问题的存在,使得XBRL技术的这些优势无法发挥。

3. 各方面的技术还不健全。在我国,XBRL还未形成一套完整的理论体系。对网络技术的高要求与我国现有技术不适应XBRL的应用形成矛盾,致使数据转换机制不完善。同时,这对既懂得会计专业知识又掌握IT技术的会计复合型人才的需求增加,而我国现有高技术的会计人员匮乏,导致供需严重失衡。由于XBRL是网络财务报告,与网络相连的任何终端用户都可以通过互联网访问和调取数据资料,这极大地方便了信息使用者。但互联网的开放性也为网络数据的安全带来了很大的隐患,如何保障XBRL实施的网络安全也是推广XBRL应用的重要问题。

四、改变基于XBRL财务报表附注信息披露现状的建议

1. 健全法律法规,加大宣传力度。法律是XBRL有效实施的保证,国家应积极颁布法律法规以规范XBRL的实施,维护广大使用者的权益。特别是在网络信息安全方面,企业应积极防范网络风险,主动检查有关计算机安全的国家法律和管理条例的执行情况。同时,在我国大力倡导使用基于XBRL的财务报告模式时期,继续加大宣传力度,可使更多的人接受

并使用XBRL这一先进网络技术。同时可运用XBRL的优势创建良好的财务报告监管体系,方便监管部门及时快速地提取信息,也为审计工作的开展提供了便利。

2. 加速制定合理标准,充分发挥XBRL优势。分类标准是XBRL系统中的关键部分,制定出规范的标准才能指导XBRL的应用。我国现阶段尚未制定规范统一的分类标准,针对这一问题,我国财政部及相关研究组织应加快对XBRL分类标准的研究制定,并以企业会计准则为指导,注意各行业的特性,提出合理的实施措施。同时,以上交所和深交所的实践经验为指导,在主要财务信息披露中使用规范合理的模板和术语,以发挥XBRL技术的更多优势。

3. 推进网络技术的发展和会计复合人才的培养。技术发展的滞后会成为经济发展的瓶颈。为了适应XBRL的应用和发展,有关各方应积极配合研发更安全的专用程序,以提高网络信息系统的安全。同时,要在防火墙技术、抗病毒功能、数据加密措施、身份认证和授权等软件技术的应用实施情况方面多加注意。与此同时,为了配合技术的发展,广大的会计人员也应积极主动地学习新知识和技术,以应对我国经济对复合型人才的需求及其高速发展的态势。

4. 加强XBRL的理论研究,积极与国际接轨。关注XBRL研究的国际动向,加强对XBRL的理论研究,将其更好地应用于上市公司的财务报送,以加快实现中国经济与国际经济接轨的目标。

综上所述,我国上市公司基于XBRL财务报表附注披露还存在的问题,这是由于我国还处在XBRL组织的建立、分类标准的制定和法律法规的完善阶段。我国政府已认识到XBRL在财务报告应用中的重要性,正在制定合理的规范制度,并积极推广XBRL技术。这些举措必将促使我国早日建立全面的、与国际XBRL协同的数字化网络财务报告体系,从而早日实现我国经济与国际经济接轨的目标。

主要参考文献

- 高锦萍,张天西.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;11
- 高锦萍,彭晓峰.XBRL财务报告分类标准的质量及特征研究.财经问题探索,2008;7
- 贾会远.XBRL在上市公司财务报告中的应用及改进.财会研究,2007;8
- 潘琰.可扩展企业报告语言及其对会计的影响.会计研究,2003;1
- 王爱青.基于XBRL的网络财务报告的应用.会计信息化,2009;1
- 陈宏明,孙文川.XBRL的应用研究及需求分析.中国管理信息化,2009;1
- 杨黎明.基于XBRL的上市公司信息披露研究.中国管理信息化,2009;10
- 赵红英.可扩展商业报告语言XBRL在我国的应用分析.中国管理信息化,2008;11