

XBRL 网络财务报告审计鉴证 研究综述：一个研究框架

陈维良

(上海大学管理学院 上海 200444)

【摘要】可扩展商业语言(XBRL)网络财务报告因形式灵活多样、提供信息量大又迅速的优势而逐渐取代传统的纸质财务报告,成为信息时代下的主流报告形式。但这种新的财务报告形式对审计环境与审计方法产生了一系列的影响,增加了审计风险。本文在借鉴财务会计研究框架的基础上建立了XBRL审计鉴证研究框架。

【关键词】XBRL 审计鉴证 审计技术与方法

一、研究意义

相对可扩展商业语言(XBRL)技术本身的研究而言,有关XBRL审计鉴证的研究尚未取得实质性突破。究其原因,除了计算机技术开发方面的限制,关键在于缺乏一个完整的XBRL网络财务报告审计鉴证研究框架。为此,本文专门探讨“XBRL网络财务报告审计鉴证研究框架”,以进一步推动XBRL审计鉴证研究。提出这一研究目标是基于如下考虑:

从理论研究角度来看,国内外学者在近十年中对XBRL开展了一系列的研究,其中包括XBRL计算机技术、XBRL

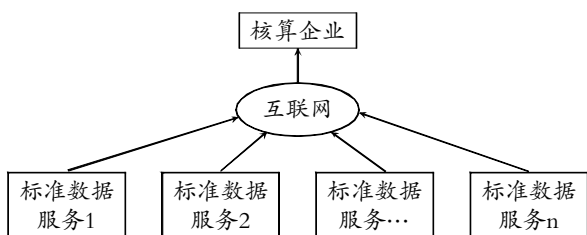
理论、XBRL审计鉴证等问题。总的看,这些研究虽然也取得了一些成果,但研究的问题过于零散、研究深度不足、研究方法过于单一等缺陷使得现有研究未能形成体系,对实际工作未能起到指导作用。造成上述现象的根本原因在于缺乏一个完整的“XBRL网络财务报告审计鉴证研究框架”,这也间接导致了审计鉴证研究缺乏科学性和系统性。

从实务角度来看,目前国际上还没有任何组织颁布完整的XBRL审计鉴证应用指导性文件,以致XBRL网络财务报告审计流程的科学性受到了一定程度的质疑,妨碍了XBRL

5. 可尝试通过“事项凭证”来记录企业经济业务活动详细数据和业务过程,创新会计科目设置方法,不设置明细科目,统一使用总账科目来完成会计核算任务。

三、基于事项凭证的会计科目设置方法

1. 互联网信息交换数据标识标准化是创新会计科目设置方法的前提。随着互联网技术的不断发展,尤其是互联网技术广泛应用,标准数据服务业迅速发展,提供各行业标准数据的网上服务机构大量涌现,如数字认证机构在提供安全证书的同时也提供了用户的标准信息,如果这些用户是客户、供应商,那么提供的就是客户供应商的事项信息。在互联网上我们可以很方便地获得商品、服务的统一标识及其他信息,避免企业内部自设一套明细分类科目,这时核算企业经济业务活动发生的数据是来自互联网上的标准服务数据,可保证数据语义的一致性。网上标准数据服务如下图所示:



网上标准数据服务示意图

2. 引入事项凭证创新会计科目设置方法逻辑上可行。经济业务活动事件发生的部门按照规则在事项凭证中记录各自业务的事项数据和参与人员,完成经济业务活动事件的记录。事项凭证是业务处理规则和事项数据储存的载体,建立事项凭证与记账凭证之间的联系,通过事项凭证的事项数据可以得到记账凭证的价值信息,通过记账凭证的价值信息可以查询事项凭证的事项数据。事项数据标识可以作为明细分类的标识,为形成明细账起到明细科目的作用。

3. 基于事项凭证的会计科目设置方法。在此会计核算流程中,编制记账凭证前需增设事项凭证,事项凭证中记录着经济业务活动的处理规则、程序和明细事项数据等,明细事项数据使用统一的数据标识和编码,这些编码和标识来自互联网服务机构和企业内部标识服务机构。会计科目仅设置一级科目用来生成记账凭证,不再使用明细科目,明细分类通过事项凭证与记账凭证分类汇总产生,从根本上改变传统会计科目分类设置思路,从而发挥信息技术在数据分类汇总中的作用,为会计系统实现交叉立体核算提供了可能。

主要参考文献

1. 陈继初. 账务系统中会计科目的设置方法及其选择. 中国管理信息化, 2005; 3
2. 熊绪进. 会计信息化环境下会计科目设置探讨. 中国集体经济, 2009; 34

审计业务的开展。因此,研究建立“XBRL 网络财务报告审计鉴证研究框架”刻不容缓。它不仅有利于注册会计师提高 XBRL 环境下审计鉴证业务的水平,而且能满足信息使用者对网络财务报告质量的要求,增强决策信息的相关性。

二、XBRL 现行指引文件

目前,已颁布的 XBRL 应用指导性文件主要包括:①美国注册会计师协会(AICPA)于 2003 年 9 月颁布的《鉴证业务标准公告第 10 号——鉴证标准:修正与重编码》第 5 号解释:《XBRL 实例文档相关财务信息鉴证业务》。AICPA 第 5 号解释就 XBRL 实例文档是否准确地反映了财务报告的内容进行了说明。②美国证券交易委员会(SEC)2005 年要求包含在 XBRL 实例文档中的数据元素必须与提交给 EDGAR 的正式财务报告中的内容相同。③2005 年 5 月美国公众公司会计监督委员会(PCAOB)发布了“秘书处问题与解答”,该解答就如何具体落实 SEC 对于 XBRL 实例文档的要求提出了具体指引。④AICPA 于 2009 年颁布了“SOP 09-1”号文件,该文件就如何对 XBRL 实例文档的完整性、准确性及一致性执行程序提出了具体的指导意见。

虽然,上述文件对 XBRL 审计鉴证业务具有一定的指导意义,但是,由于这些文件缺乏系统性,尤其是其受国度的局限性,因而并不能从根本上解决 XBRL 审计鉴证问题。

三、XBRL 网络财务报告审计鉴证研究框架

为了更有效地对 XBRL 网络财务报告审计鉴证问题展开研究,必须建立 XBRL 网络财务报告审计鉴证问题研究框架。本文借鉴经典的财务会计研究框架,结合现代审计理论,提出了由 XBRL 环境分析、XBRL 审计鉴证概念体系、XBRL 审计鉴证应用指导框架、计算机审计技术与方法四部分共同构成的 XBRL 网络财务报告审计鉴证研究框架。

1. XBRL 审计鉴证系统环境影响因素及其作用机理的研究。对于 XBRL 审计鉴证系统环境影响因素及其作用机理的研究,国内外学者普遍使用规范研究方法,通过归纳演绎等进行论述,较具代表性的如姜玉泉等(2004)、张天西等(2007)、欧阳电平等(2007)、陈小燕(2007)、Boritz(2004)等的研究。上述文献普遍就 XBRL 本身的特点以及其对于审计的影响展开了论述。张天西等(2007)认为,XBRL 本身具备多种优势,会对审计产生诸如拓展审计功能、提高审计效率、促进网络审计等影响。欧阳电平等(2007)认为,XBRL 下的审计模式将由账套式审计模式向数据式审计模式转换,指出 XBRL 网络财务报告环境必将对审计产生深刻的影响。

上述文献的研究内容在今天看来仍然具有相当的理论指导意义,但其所使用的研究方法却过于单一,几乎无一例外地使用了规范分析的方法,研究的科学性受到了部分学者的质疑。当 XBRL 进入应用阶段之后,学者们应尝试将信息经济学、博弈论等模型纳入利益相关者的研究之中,这些研究的内容包括:XBRL 网络财务报告审计鉴证技术标准的采用会涉及众多利益相关者,主体企业在 XBRL 的引入和扩散过程中会受到各方面的影响,因而需要划分各类影响因素,以使 XBRL 网络财务报告审计鉴证技术标准更易推广;XBRL 环

境下,审计模式将从“纸质中心”模式转变为“数据中心”模式,审计模式的这种转变对整个 XBRL 网络财务报告审计鉴证系统会产生怎样的影响,是值得深入探讨的问题。

2. XBRL 审计鉴证概念体系的研究。XBRL 审计鉴证概念体系是由一系列内涵与外延严格界定、紧密联系、相互补充的基本概念、假设、目标、原则等组成的科学概念体系,它类似财务会计概念框架体系。它是用于指导、设计 XBRL 网络财务报告审计鉴证准则以及实务指导文件的基础。概念体系的建立将使 XBRL 审计鉴证业务得以有效开展,使审计资源的配置得以优化,为建立 XBRL 审计鉴证应用指导框架奠定必要的理论基础。但就国内外研究现状而言,对于 XBRL 审计鉴证概念体系的研究在数量及质量上还远远无法满足实践的需求,迫切需要学者对其展开系统研究。

国内外学术界对于 XBRL 审计鉴证概念体系研究的代表学者有欧阳电平等(2007)、陈小燕(2007)、年仁德(2008)、吕志明(2011)、安静(2011)、Plumlee(2008)、Srivastava(2010)等。年仁德(2008)对 XBRL 条件下的连续审计进行了探讨,认为 XBRL 技术不仅能提高连续审计的质量,而且能规范连续审计程序。安静等(2011)提出了 XARL 与 XBRL 技术结合下的连续审计概念。不过,国内结合 XBRL 技术的研究,着重于“XBRL 审计鉴证模式与方法的变化”,而对于“原审计鉴证概念的变化”以及“新扩展的审计概念”却并未涉及。Srivastava(2010)首次针对 XBRL 实例文档管理层认定概念进行研究,他尝试在现行审计概念体系基础上结合 XBRL 技术特点,重新构建 XBRL 条件下的管理层认定。

未来的研究应着重针对 XBRL 审计鉴证业务的目标、原则、要求等进行系统研究,构建 XBRL 审计概念体系。XBRL 对于传统审计概念框架的影响包括:①原审计鉴证中部分概念的变化,譬如,管理层认定、重要性、重要性水平等。②扩展的审计鉴证概念,譬如,XBRL 技术规范中所包含的 XBRL 标记、标记过程及其标记的恰当性、完整性、一致性等。③XBRL 审计鉴证模式与方法的变化,譬如,审计抽样方法、连续审计模式等。重要性研究内容包括:传统审计环境下,重要性概念一般同财务报告整体相联系,但在 XBRL 环境下,信息使用者可以从企业已标记的财务信息数据源中抽取部分或全部信息,根据需要进行组合。那么,对于信息使用者随机抽取的报表项目,审计人员应当如何确定其重要性并分配重要性水平呢?同时,审计人员又该如何针对企业扩展分类标准定义其重要性水平呢?这些需要在今后的研究中加以解决。

3. XBRL 审计鉴证应用指导框架的研究。XBRL 报告编制过程与传统报告编制过程不同,当 XBRL 被用来生成定期财务报告时,审计人员需要增加或改变审计程序,以确保 XBRL 文档的可靠性。例如,审计人员必须评价分类标准使用的恰当性、数据标记的一致性、被标记数据的真实性、信息产生过程控制的有效性等。这些新的审计目标需要审计人员实施额外的审计程序和方法。但对于如何落实这些具体审计程序,目前国际上还没有任何组织颁布完整的 XBRL 审计鉴证指导性文件。因此,研究建立 XBRL 审计鉴证应用指导框架,

有利于注册会计师提高 XBRL 环境下审计鉴证业务水平,从而满足信息使用者对网络财务报告质量的要求。

目前,对于 XBRL 审计鉴证应用指导框架研究较具代表性的学者有欧阳电平(2007)、张天西(2007)、王莎莎(2008)、瞿晓龙(2010)、吕志明(2011)、Bovee(2005)、Boritz(2009)等。吕志明(2011)从 XBRL 审计安全性角度入手对 XBRL 环境下的审计流程进行了一定的研究,首次完整地提出了 XBRL 审计流程,具有一定的指导意义。Boritz(2009)首次采用案例分析方法,以美国 UTC 公司为例,具体探讨了 XBRL 审计业务中审计师所应采用的审计程序,对审计过程的具体审计方法进行了详细的研究。笔者认为,应从下述四个方面对 XBRL 审计鉴证问题展开案例研究:

(1)客户委托阶段:研究 XBRL 审计业务约定书所涉及的审计目标、审计范围、审计职责、出具 XBRL 审计报告的形式。譬如,XBRL 鉴证业务的性质、XBRL 鉴证范围是否包括 MD&A 和审计人员的构成及职业资格要求等。

(2)计划准备阶段:研究 XBRL 鉴证业务环境、相关指导性文件、审计鉴证所依据的评估标准(包括 XBRL 分类标准、公司扩展分类标准等)、审计人员的业务准备等。

(3)测试与证据收集阶段:研究 XBRL 实例文档与 XBRL 技术规范及分类标准的一致性;企业业务扩展分类标准与监管部门 XBRL 实务操作规程及 XBRL 技术规范的符合性;XBRL 实例文档中的元素对企业经济事项反映的准确性;研究复核程序的方法与步骤;评估分类标准的适合性;研究如何评估实例文档有效性的基本方法和步骤;研究如何改进审计抽样方法(包括符合性测试和实质性测试)等。

(4)评估与报告阶段:研究审计人员对已收集的审计证据进行评估和采信的方法;研究出具 XBRL 审计报告的主要内容与格式要求;研究如何增加审计报告的透明度等。

4. XBRL 相关计算机审计技术与方法的研究。随着 XBRL 信息系统的不断发展与完善,对 XBRL 信息系统的鉴证将成为鉴证服务的一个重要方面。这必然对 XBRL 系统本身的安全性、可靠性、合法性、合规性以及系统内部控制的健全性提出保障要求,以保证由 XBRL 财务报告系统所生成信息的可靠性、完整性和准确性。在 XBRL 环境下,出现了许多新情况,需要对信息系统的鉴证流程和方法做出一定程度的修改,因此有必要针对 XBRL 信息系统鉴证的内容、审计技术与方法进行深入研究。笔者希望有更多计算机与会计领域的复合型人才积极参与其中,通过多领域交叉研究,从技术层面解决 XBRL 审计鉴证中的各类技术难题。

Boritz 和 W. G. No 于 2004 年共同发表的一篇论述 XARL (2.0 版)(eXtensible Assurance Reporting Language)如何应用于 XBRL 文档审计的论文,首次从计算机专业角度阐述了将 XARL 和 W3C 相结合,进而组成一体化网络服务体系,这对促进 XBRL 审计技术与方法的研究具有重要意义。国内学者欧阳电平(2007)在其论文中较为详细地对 XARL 进行了介绍性描述。王旭(2010)从专业计算机编程角度论述了 XBRL GL 总账系统审计数据的转换。从现有研究情况来看,计算机

审计技术的研究程度还远远落后于 XBRL 审计鉴证研究框架中的其他三个部分,亟待学者进行深入研究。目前需要研究的问题包括:如何在 XBRL 环境下设计审计抽样方法,以克服被审计单位业务独立性与抽样目标无效性之间的矛盾;信息技术应用控制的目标是否发生了变化等。

此外,当采用 XBRL 技术标准后,企业的财务报告将包含更多更广泛的财务和非财务信息,发布报告的频率也会更加频繁,实时的财务报告成为可能。如何保证实时财务报告的信息质量将是审计工作面临的一个巨大挑战,而实时数据连续审计无疑是解决这一问题的最优选择。虽然 XBRL 语言的应用使连续审计从概念变成了现实,但实施过程中所涉及的具体审计程序、审计技术方法依旧存在诸多问题。国内外文献中,张娟和廖洪(2006)、年仁德(2008)、安静等(2011)都对持续审计模型进行了探索,尝试构建持续审计模型。其他可能的研究问题包括:如何完善持续审计模型?如何实现 XBRL GL 数据在审计上的转换?如何在 XBRL 信息系统中嵌入审计系统?如何针对 XBRL 实例文档实施快照技术与摄像技术?如何利用 XBRL 的高检索性进一步优化数据追踪技术?这些与 XBRL 连续审计程序、实时内部控制测试的方法与技术相关的问题需要学者展开更深入的研究。

四、小结

2011 年 1 月财政部下发通知,规定首批实施具有证券期货相关业务资格的会计师事务所应当在 2011 年 5 月 1 日至 6 月 30 日之间,按照通用分类标准对其负责审计的 A 股主板上市公司客户编制的 XBRL2010 年度财务报告实例文档进行扩展分类,形成 XBRL 审计报告,通过注册会计师行业管理系统向财政部报备。这一通知意味着我国的 XBRL 相关文档的审计鉴证业务真正进入了应用阶段。如何更好地完成该部分的审计鉴证业务成了当前 XBRL 研究极为重要的问题。本文抛砖引玉,尝试构建了由四部分组成的 XBRL 网络财务报告审计鉴证研究框架,目的在于进一步推动 XBRL 网络财务报告审计在我国广泛开展。

主要参考文献

1. 张天西. XBRL 对审计的影响研究. 当代财经, 2007; 30
2. 欧阳电平. XBRL 格式财务报告的特征及其审计探讨. 审计月刊, 2007; 7
3. 年仁德. XBRL 对连续审计的影响. 中国管理信息化, 2008; 11
4. 安静. 基于 XBRL 网络财务报告的持续审计模型构建. 商业会计, 2011; 1
5. Rajendra P. Srivastava, Alexander Kogan. Assurance on XBRL instance document: A conceptual framework of assertions. International Journal of Accounting Information Systems, 2010; 11
6. 吕科, 刘晓锋. XBRL 技术原理与应用. 北京: 电子工业出版社, 2007
7. J. Efrim Boritz. Auditing XBRL-Related Documents: The Case of United Technologies Corporation. Journal of Information Systems, 2009; 2