

西北大学经济管理学院博士文库

XIBEI DAXUE JINGJI GUANLI XUEYUAN BOSHI WENKU

STUDY OF XBRL ACCOUNTING INFORMATION DISCLOSURE

XBRL会计信息披露研究

XBRL是在XML (eXtensible Markup Language, 可扩展的标记语言) 的基础上发展而来的, 用来描述、发布、交换和分析会计信息。XBRL的原型是XFRML (XML Based Financial Reporting Markup Language)。

李 辉◎著



中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

陕西省工商管理重点学科专项资金支持项目
西北大学“211工程”重点学科建设支持项目

西北大学经济管理学院博士文库

STUDY OF XBRL ACCOUNTING
INFORMATION DISCLOSURE

XBRL会计信息披露研究

XBRL是在XML (eXtensible Markup Language, 可扩展的标记语言) 的基础上发展而来的, 用来描述、发布、交换和分析会计信息。XBRL的原型是XFRML (XML Based Financial Reporting Markup Language)。

李 辉◎著



中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

北 京

图书在版编目 (CIP) 数据

XBRL 会计信息披露研究/李辉著.

北京: 中国经济出版社, 2014. 3

ISBN 978 - 7 - 5136 - 3084 - 9

I. ①X… II. ①李… III. ①可扩展语言—应用—会计信
息—信息管理—研究 IV. ①F230 - 39

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 016993 号

责任编辑 贺 静

责任审读 霍宏涛

责任印制 张江虹

封面设计 华子设计

出版发行 中国经济出版社

印 刷 者 北京科信印刷有限公司

经 销 者 各地新华书店

开 本 710mm × 1000mm 1/16

印 张 13

字 数 200 千字

版 次 2014 年 3 月第 1 版

印 次 2014 年 3 月第 1 次

书 号 ISBN 978 - 7 - 5136 - 3084 - 9

定 价 33.00 元

广告经营许可证 京西工商广字第 8179 号

中国经济出版社 网址 www.economyph.com 社址 北京市西城区百万庄北街 3 号 邮编 100037

本版图书如存在印装质量问题, 请与本社发行中心联系调换 (联系电话: 010 - 68330607)

版权所有 盗版必究 (举报电话: 010 - 68355416 010 - 68319282)

国家版权局反盗版举报中心 (举报电话: 12390) 服务热线: 010 - 88386794

“西北大学经济管理学院博士文库” 编辑委员会

编委会主任 任保平 白永秀

成	员	任保平	白永秀	王 宝	杜 勇
		惠 宁	吴振磊	杨永平	何爱平
		赵守国	王满仓	茹少峰	安立仁
		张晓明	陈 实	吴 航	马小勇

总 序

西北大学经济学与管理学学科具有悠久的历史,早在 1912 年就设立了商科,1937 年成立了经济系,王亚南、沈志远、罗章龙、季陶达等著名学者曾先后在此执教。1977 年恢复经济学专业 and 经济学系,1985 年成立经济管理学院。在教育部最新发布的 2012 年学科评估结果中,我院理论经济学在参评的 55 所高校中总分第 7、排名第 10,较 2009 年的第 14 名上升了 4 名。

改革开放以来,学院得到了快速发展,已成为集经济学与管理学教学与科研为一体的全国著名学院。学院现有国家重点学科——政治经济学;拥有理论经济学、应用经济学和工商管理 3 个博士后科研流动站,教育部人文社科重点研究基地——中国西部经济发展研究中心,国家经济学人才培养基地,首批教育部质量工程项目——经济学基础人才培养创新实验区,质量工程高等学校特色专业建设点——经济学专业,《政治经济学》、《西方经济学》、《社会主义市场经济理论与实践》3 门国家精品课程,《保险学原理》国家双语示范课,政治经济学国家教学团队,西方经济学省级教学团队。现有理论经济学、应用经济学两个博士授权一级学科,17 个博士点,26 个硕士点,12 个本科专业,3 个省级普通高校特色学科。现有教职工 150 余人,其中专任教师 128 人,正副教授 81 人,博士或在读博士学位者 96 人,在校本科生、硕士生、博士生 3000 余人。

学院多年来培养博士 300 多名、各类硕士 4000 多名、本科生 10000 余名,其中涌现出一批在国内外有一定影响的中青年经济学家、企业家和高级优秀党政领导干部。《人民日报》、《光明日报》、《新华每日电讯》等多家新闻媒体对学院在人才培养方面的成绩作了报道。在学术研究方面,学院面向国民经济建设主战场,紧密结合中国经济改革和西部经济发展中出现的

新问题和实践需要,进行了深入的理论探索,取得了丰硕的成果。多年来共出版专著 200 余部,发表论文 3000 余篇,完成国家及省部厅局级课题 300 多项,获得省部厅局级奖 200 余项。学院正在成为西部经济发展的研究中心、学术交流中心以及地方政府决策咨询中心。

近年来学院师资队伍及其结构发生了巨大变化。通过引进和选留优秀博士生、鼓励青年教师攻读博士学位,目前已获博士学位或博士研究生在读的教师占专业教师总人数的 70% 以上,一大批青年教师在攻读博士学位的过程中,形成了一批具有学术价值的论文。为了加强对青年教师的培养,带动青年教师的科研,经过院党政联席会议研究,决定以“西北大学经济管理学院博士文库”的名义资助这些青年教师的博士论文出版。

入选文库的选题都是我院青年教师在我校以及其他院校攻读博士学位时的论文,内容涉及政治经济学、西方经济学、人口资源环境经济学、世界经济、企业管理、旅游管理等多个学科,体现出了不同学科的研究特点,也体现了我院青年教师对经济学和管理学前沿问题的研究成果。同时,“西北大学经济管理学院博士文库”也是我院“211 重点学科”建设的重要成果之一。

西北大学经济管理学院院长、教授、博士生导师

任保平

2014 年 1 月于西北大学

序 言

李辉博士的专著《XBRL 会计信息披露研究》付梓之际,请我作序,欣然应允。

XBRL 被誉为财务报告领域里的条形码,在设计之初意在像条形码那样,大大加速财务报告的制作和处理速度。自 1998 年问世以来,XBRL 技术经历了若干个版本变化,现被各大洲的主要银行、证券监管机构采用,但到目前为止,XBRL 真正的潜力和作用并没有被完全发挥。2006 年 6 月,财政部会计准则委员会设立了“中国 XBRL 发展指导委员会”,指导委员会下设执行会和秘书处,具体工作由财政部会计准则委员会办公室承担,广泛吸纳各方面研究力量,以形成开放的研究平台,推动国内 XBRL 的发展。在进行筹备工作的同时,财政部正在启动一系列准备性前期研究,综合评估发展 XBRL 的各项工作。近年来,XBRL 在财务报告信息技术领域正越来越受到广泛关注,国内一些组织和学者也做了一些有益的探索和尝试。

XBRL 的应用对会计信息产生、流转到应用的各个环节产生了深刻影响,从目前的应用情况来看,已经反映出如下意义:①XBRL 提高了报表编制效率,降低了人工采集数据的风险。XBRL 提供了规范的报表格式,提高了报表编制的效率和准确性,同时降低了重复输入资料的次数,增加了资料的准确性。②XBRL 降低了数据采集成本,提高了数据交换及流转效率。基于 XBRL 架构的财务信息具有特定的格式,一次生成后,可以直接在会计师事务所、监管机构、互联网网站以及出版印刷单位之间流通;另外,由于 XBRL 是基于 XML 的,其本身就是一种跨平台的纯文本的描述性语言,因此数据交换也是跨平台的。③XBRL 使得财务数据具有更广泛的可比性。使用 XBRL 标记的财务报表,为数据比较分析提供了更广泛的可比性,财务数据不仅可

以进行纵向的跨越多年度的分析,也可以进行横向的跨越多报表、多公司、多行业和多国家的比较。④XBRL能够适应会计制度和报表的变化。XBRL将财务数据进行细分,格式变动只会体现在一张报表内需要集成的财务指标、不同格式的报表之间,在相同的财务指标上仍然具有可比性。⑤XBRL使数据使用者能够更方便、快捷地检索、读取和分析数据。XBRL能够与微软的OFFICE结合;XBRL与Excel 2003、Excel XP结合运行的文件格式,可以使数据处理变得更加容易。⑥XBRL增加了资料在未来的可读性与维护性。XBRL的文件是以ASCII码来存档的,只须利用支持ASCII码的简单文书处理器就可以读取或修改,增加了资料在未来的可读性与维护性,适用于必须长期保存的文献资料。

基于XBRL的优越性,目前关于引入XBRL技术改进网络财务报告的研究方兴未艾,但较少研究关注XBRL会计信息披露的质量问题。本书以XBRL会计信息披露为主线,对五个问题进行了探讨:①中国XBRL会计信息披露存在的问题及成因分析;②XBRL会计信息披露理论框架;③XBRL会计报表附注分类标准实证研究;④XBRL会计信息网页披露质量实证研究;⑤XBRL会计信息含量及其影响因素实证研究。通过规范研究和实证研究相结合的研究方法,本书得出如下结论和政策建议:应将XBRL会计信息披露作为一个有机的整体,构建一个基本的理论框架;分类标准的制订也应考虑诸如股权结构、公司行业特征和公司规模等公司特征因素;应从会计信息有效性和网站特征两个方面进一步提高XBRL会计信息网页披露质量;XBRL会计信息含量的提升需要从制度建设和公司素质两方面努力;XBRL会计信息的价值优势在中国企业尚未得到充分发挥。

本书为XBRL会计信息披露研究构建了一个基本框架,为后续开展XBRL分类标准、XBRL会计信息网页披露和XBRL会计信息含量等研究提供了一定的依据,为XBRL的推广和普及提供了一定的借鉴。当然,关于XBRL会计信息披露这一话题,尚有需要进一步挖掘的研究,如XBRL会计信息审计鉴证、XBRL会计信息安全维护等,希望作者在日后的研究中可以就这些问题做进一步深入的探讨。

西北大学经济管理学院会计学系主任、教授、博士生导师

张晓明

2014年1月于西北大学

前 言

会计工作与信息化建设相辅相成、相互促进。大力推进会计信息化工作,是顺应信息技术发展趋势、贯彻落实国家信息化发展战略的重要举措,是顺应会计改革与发展趋势、构建协调统一的中国会计体系的内在要求,也是顺应经济全球化发展要求、参与国际规则制定和协调的必然选择。

在信息技术飞速发展和资本市场日益国际化的背景下,传统会计信息披露模式因无法满足利益相关者的信息“时间”、“空间”需求而面临变革。在变革会计信息披露模式的探索中,XBRL 进入学术界和实务界的视野。XBRL 是一种基于信息网络技术的会计信息化,通过对财务报告等企业对内对外报告信息逐条进行详细标记,把单一信息整合为系统信息,把非结构性信息转换为统一可比的信息,把需要多次录入的信息改进为可一次成型的信息,有效增强了信息的准确性和及时性,大大提升了信息的集成度和共享度,为充分挖掘利用信息资源、更好地发挥市场在资源配置中的基础性作用提供了强有力的支撑。

自 1998 年美国注册会计师 Charlie Hoffman 首次提出以来,关于 XBRL 的研究层出不穷。中国学术界和实务界一直走在 XBRL 理论研究和实务应用的前列。经过十余年的发展,目前中国 XBRL 应用的现状如何、如何构建 XBRL 会计信息披露研究的基本框架、如何评价 XBRL 分类标准、XBRL 会计信息网页披露质量如何、XBRL 会计信息含量如何,对这些问题的回答有助于我们进一步加深对 XBRL 的认识。本书综合运用规范研究和实证研究相结合的方法,以财务信息元素论、网页质量评价理论和信号传递理论为基础,对上述问题展开研究。

本书主要研究了五个问题:

(1)中国XBRL会计信息披露存在的问题及成因分析。从监管层、企业和资本市场三个角度探讨了中国XBRL会计信息披露的现状,指出其中存在的问题并进行成因分析。该部分是后续研究的基本出发点。

(2)XBRL会计信息披露理论框架。按照“事前—事中—事后”的逻辑顺序,构建了XBRL会计信息披露理论框架。运用财务信息元素理论构建了XBRL分类标准的理论基础及评价方法;运用网页质量评价理论构建了XBRL会计信息网页披露质量的相关理论;运用信号传递理论构建了XBRL会计信息含量的理论基础。该部分是第5、第6和第7章实证研究的理论准备。

(3)XBRL会计报表附注分类标准实证研究。主要研究了三个问题:上交所制订的会计报表附注分类标准与《企业会计准则》相关项目要求之间的差异;上交所制订的会计报表附注分类标准与公司披露实务之间的差异;上交所制订的会计报表附注分类标准与公司披露实务之间差异的影响因素。

(4)XBRL会计信息网页披露质量实证研究。从会计信息有效性和网站特征两个方面评价了XBRL会计信息网页披露质量。以XBRL示范服务平台为切入点,对SEC、上交所和深交所的XBRL示范服务平台进行了比较分析,并实证研究了XBRL会计信息网页披露质量的影响因素,提出中国XBRL会计信息网页披露质量提升的路径。

(5)XBRL会计信息含量及其影响因素实证研究。运用事件研究法,选取中国上交所和深交所2245家A股上市公司为研究样本,检验了XBRL会计信息披露的市场反应,并对XBRL会计信息含量的影响因素进行了实证研究,提出完善中国XBRL会计信息披露的相关政策建议。

本书的主要研究结论与政策建议为:

(1)中国XBRL会计信息披露存在如下问题:监管层对XBRL会计信息的披露缺乏统一管理;企业对XBRL会计信息的披露流于形式;资本市场对XBRL会计信息的披露关注不足。造成这些问题的原因在于:统一的XBRL监管组织尚未建立;XBRL的重要性尚未引起企业重视;XBRL会计信息的披露质量有待提高。这些问题的存在要求理论界和实务界继续关注XBRL会计信息披露问题,以适应XBRL发展的新形势。

(2)XBRL会计信息披露的理论框架按照事“前—事中—事后”的逻辑

顺序由三部分构成:XBRL 分类标准理论、XBRL 会计信息网页披露质量理论和 XBRL 会计信息含量理论。对于 XBRL 会计信息披露的研究不能仅仅集中于信息技术对会计信息披露影响的某一方面来探讨一些缺乏内在联系的细节问题,而应将 XBRL 会计信息披露作为一个有机的整体,构建一个基本的理论框架。

(3)上交所制订的会计报表附注分类标准与《企业会计准则》、公司披露实务之间尚存在一定差异,未来需要不断补充和完善 XBRL 分类标准。在分类标准制订过程中,应调集行业专家、上市公司和相关监管部门等多方力量。同时,分类标准的制订也应考虑诸如股权结构、公司行业特征和公司规模等因素。

(4)就 XBRL 会计信息的网页披露质量而言,SEC 的 XBRL 示范服务平台得分最高,深交所得分第二,上交所得分第三。信息实时性、信息可比性、信息可理解性和网站信息公开等对 XBRL 会计信息网页披露质量具有重要影响。需要从会计信息有效性和网站特征两个方面提高 XBRL 会计信息网页披露质量,这不仅有助于分类标准的完善和网络技术的支持,也需要相关法律法规制度的保障。

(5)从全样本和深交所上市公司样本来看,XBRL 会计信息披露并没有引起市场的强烈反应,但 XBRL 会计信息含量在上交所上市公司中已经有所表现。公司规模、股权集中度、董事会治理和公司所处行业是影响 XBRL 会计信息含量的重要因素。XBRL 会计信息含量的提升要从监管制度和公司素质两个方面努力。

本书的创新之处在于:①构建了 XBRL 会计信息披露理论框架。该理论框架按照事前—事中—事后的逻辑顺序构建,分为 XBRL 分类标准理论、XBRL 会计信息网页披露质量理论和 XBRL 会计信息含量理论三个部分。②对会计报表附注分类标准进行了理论和实证研究,这是对以往会计报表分类标准研究的一个有益补充。③对 XBRL 会计信息网页披露质量进行评价并研究了其影响因素。将 XBRL 会计信息网页披露质量纳入 XBRL 的研究范畴,对以往研究进行了一定拓展。④对 XBRL 会计信息含量及其影响因素进行了研究。在以往会计信息含量研究范式的基础上考察了 XBRL 会计信息含量,并从公司特征、公司治理结构和公司行业特征等三个角度探讨了其影响因素。

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最新技术。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和互操作,进一步推动中国上市公司信息披露和证券信息服务业的规范、有序发展,实现上市公司信息网上披露。随着中国证券市场规模的扩大和金融领域对外开放的深入,国内外投资者对于上市公司财务状况和经营情况的关注程度与日俱增,XBRL 的广泛应用将满足各类机构和个人对上市公司越来越高的信息披露要求,并将显示出愈来愈大的经济价值和社会效用。本书在笔者的博士论文基础上修改而成。由于 XBRL 问题的研究博大精深,加之笔者水平有限,错漏之处在所难免,恳请读者和专家批评指正。

李辉

2014 年 1 月于西北大学

| CONTENTS | 目 录

1. 导 论	001
1.1 研究背景及意义	001
1.1.1 研究背景	002
1.1.2 研究意义	007
1.2 研究思路及方法	009
1.2.1 研究思路	009
1.2.2 研究方法	011
1.3 研究内容及框架	012
1.3.1 研究内容	012
1.3.2 研究框架	013
1.4 研究的创新及不足之处	015
2. 相关文献述评	016
2.1 XBRL 分类标准研究	016
2.1.1 XBRL 分类标准的理论基础研究	017
2.1.2 XBRL 分类标准的评价研究	019
2.2 XBRL 会计信息网页披露质量研究	022
2.2.1 网页披露质量研究	022
2.2.2 XBRL 会计信息网页披露质量研究	024
2.3 XBRL 会计信息含量研究	025
2.3.1 传统会计信息含量研究	025
2.3.2 XBRL 会计信息含量的理论研究	028
2.3.3 XBRL 会计信息含量的经验研究	029
2.4 已有研究述评	029

3. 中国 XBRL 会计信息披露存在的问题及成因分析	035
3.1 XBRL 会计信息披露存在的问题	036
3.1.1 监管层对 XBRL 会计信息披露缺乏统一管理	036
3.1.2 企业对 XBRL 会计信息的披露流于形式	039
3.1.3 资本市场对 XBRL 会计信息的披露关注不足	041
3.2 XBRL 会计信息披露存在问题的成因分析	044
3.2.1 统一的 XBRL 监管组织尚未建立	044
3.2.2 XBRL 的重要性尚未引起企业重视	047
3.2.3 XBRL 会计信息的披露质量有待提高	050
3.3 小 结	052
4. XBRL 会计信息披露理论框架	054
4.1 XBRL 会计信息披露理论的基本框架	054
4.1.1 基本思路	055
4.1.2 基本框架	056
4.2 XBRL 分类标准理论	058
4.2.1 XBRL 分类标准的理论基础	058
4.2.2 XBRL 分类标准的质量评价	067
4.3 XBRL 会计信息网页披露质量理论	071
4.3.1 XBRL 会计信息网页披露质量的理论基础	071
4.3.2 XBRL 会计信息网页披露质量的评价	073
4.4 XBRL 会计信息含量理论	075
4.4.1 XBRL 会计信息含量的理论基础	075
4.4.2 XBRL 会计信息含量的资本市场反应	078
5. XBRL 会计报表附注分类标准实证研究	081
5.1 研究思路及方法	081
5.2 理论分析与研究假设	084
5.3 研究设计	088
5.3.1 样本选取与变量选择	088
5.3.2 模型构建及检验方法	090

5.4	实证结果分析	091
5.4.1	会计报表附注分类标准和企业会计准则的差异 结果分析	091
5.4.2	会计报表附注分类标准和公司披露实务之间的 差异结果分析	092
5.4.3	会计报表附注分类标准和公司披露实务之间差异 的影响因素分析	093
5.5	研究结论	097
6.	XBRL 会计信息网页披露质量实证研究	099
6.1	理论分析与研究假设	099
6.1.1	会计信息有效性与 XBRL 会计信息网页披露质量	100
6.1.2	网站特征与 XBRL 会计信息网页披露质量	102
6.2	研究设计	104
6.2.1	研究方法及其样本	104
6.2.2	XBRL 会计信息网页披露质量评价指标构建	105
6.2.3	变量选择与模型构建	111
6.3	实证结果分析	113
6.3.1	XBRL 会计信息披露有效性描述性统计	113
6.3.2	XBRL 会计信息披露网站特征描述性统计	114
6.3.3	实证检验结果分析	115
6.4	研究结论	118
7.	XBRL 会计信息含量及其影响因素实证研究	119
7.1	理论分析与研究假设	119
7.1.1	XBRL 会计信息的质量特征	120
7.1.2	盈余反应系数的界定	122
7.1.3	研究假设	124
7.2	研究设计	127
7.2.1	XBRL 会计信息含量资本市场检验的研究设计	128
7.2.2	XBRL 会计信息含量影响因素的研究设计	133

7.3 实证结果分析	134
7.3.1 XBRL 会计信息含量资本市场检验的实证结果	134
7.3.2 XBRL 会计信息含量影响因素的实证结果	138
7.4 研究结论	140
8. 研究结论与政策建议	142
8.1 研究结论	142
8.2 政策建议	143
附 录	147
附 录 1 上市公司 XBRL 应用现状调查问卷	147
附 录 2 投资者 XBRL 应用现状调查问卷	148
附 录 3 XBRL 会计信息网页披露质量调查问卷	149
附 录 4 企业会计准则通用分类标准编报规则	151
参考文献	161
索 引	179
后 记	191

1. 导 论

20 世纪 90 年代以来,信息技术的飞速发展和资本市场的全球化趋势给传统会计带来了巨大冲击^①。在信息技术飞速发展的背景下,信息使用者更注重具有差异化的实时会计信息;在资本市场日益国际化的前提下,信息使用者更注重跨空间、跨行业的可比会计信息。以“决策有用性”为主要目标的传统会计信息披露模式严重滞后于信息技术和资本市场发展提出的新要求,从而面临着变革。在探索会计信息披露模式的过程中,XBRL(eXtensible Business Reporting Language,可扩展商业报告语言)进入理论界和实务界的视野。XBRL 是世界上第一种专门用于披露会计信息的计算机语言,它最早由美国注册会计师 Charlie Hoffman 于 1998 年提出^②。XBRL 对会计信息披露模式的影响也被称为会计学发展史上的“第四次革命”^③。

1.1 研究背景及意义

经过近 15 年的发展,XBRL 已被包括美国、英国、澳大利亚和中国在内的许多国家采用,受到政府监管部门、会计师事务所和上市公司的普遍认同。中国是最早采用 XBRL 的国家之一,且一直走在 XBRL 理论研究和实务

① 李辉,张晓明.我国 XBRL 网络财务报告发展研究[J].西安石油大学学报(社会科学版),2011,20(6):63-67.

② 按照 Hoffman 和其他 XBRL 工作者的设想,XBRL 可以在不同的语言和会计标准下处理数据,实现会计世界的“书同文,车同轨”。XBRL 还可以使计算机容易“读懂”和“分析”财务报表,实现计算机会计的互操作。XBRL 能为全社会节约成本,可在不同语言和财务制度之间架起桥梁。

③ 杨雄胜(2010)认为,复式簿记法、会计信息公开披露、会计准则国际化和 XBRL 是会计学领域相继兴起的四次革命。到目前为止,前三次革命已经基本完成,“第四次革命”正处于研究和探索时期。