



XBRL 财务报告分类标准研究

——质量水平、经济后果与改进

高锦萍 著



立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

XBRL 财务报告分类标准研究

CAIWU BAOGAO FENLEI BIAOZHUN YANJIU

——质量水平、经济后果与改进

高锦萍 著

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

XBRL 财务报告分类标准研究:质量水平、经济后果
与改进/高锦萍著. —上海:立信会计出版社,2008.5

ISBN 978-7-5429-2085-0

I. X… II. 高… III. 可扩充语言—应用—会计
报表—研究 IV. F231.5-39

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 074725 号

责任编辑 张巧玲

封面设计 周崇文

XBRL 财务报告分类标准研究

——质量水平、经济后果与改进

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路 2230 号 邮政编码 200235

电 话 (021)64411389

传 真 (021)64411325

网 址 www.lixinaph.com

E-mail lxaph@sh163.net

网上书店 www.lixinbook.com

Tel: (021) 64411071

经 销 各地新华书店

印 刷 上海申松立信印刷厂

开 本 787 毫米×960 毫米 1/16

印 张 13.25 插 页 1

字 数 227 千字

版 次 2008 年 5 月 第 1 版

印 次 2008 年 5 月 第 1 次

印 数 1—1 200

书 号 ISBN 978 - 7 - 5429 - 2085 - 0/F · 1833

定 价 32.00 元

如有印订差错,请与本社联系调换

本专著是高锦萍对博士论文的扩展而形成的。对于她博士毕业后能够继续进行研究,并取得今天这样阶段性的成果,我感到欣慰。

高锦萍在攻读博士期间,参与了我主持的课题“创新性网络财务报告(XBRL)研究”(分别获国家自然科学基金和社会科学基金的资助),承担了其中对于 XBRL 分类标准进行理论分析、运行效果进行梳理的任务。她不仅很好地完成了任务,而且形成了自己的博士论文。

在她准备进入我们研究团队参与 XBRL 研究时,我告知她这是一个艰巨的任务,因为国内在此领域研究的人并不多,没有参考资料,也尚未形成学术热点,发表论文也比较困难,短期内的劳动投入与效果产出不成正比。她表示自己对此有思想准备,不惧怕困难。我对她的这种精神十分赞赏,同意她加入我们的研究团队一起攻关。在我们团队中,她不仅埋头研究,而且关心他人,受到大家的普遍尊敬。

创新性网络财务报告是和 XBRL 紧密相连的一个概念,那么,什么是 XBRL 呢? XBRL 是一个基于 XML 并被标准化了的专门用来编制企业财务报告的计算机语言。这种语言在本质上是一种公开、免费的信息标准化的规范,利用这种规范化标准可以编制出方便阅读者检索和阅读的网络财务报告,从而大大提高通过网络利用财务信息的能力。

那么,为什么我们要把基于 XBRL 的网络财务报告称为是

创新性网络财务报告呢？这要从财务报告利用模式进行分析。从我国资本市场的建立和发展的过程来看，我们经历了三种不同的财务报告利用模式：

第一种是指定地点阅读模式。20 世纪 80 年代末期和 90 年代初期，我国刚开始进行股份制改革和证券市场试点时，要求股份制企业必须将其编制的财务报告放置指定地点，并告知相关股东前去查询和阅读，这种阅读方式的特点是给股东和投资者提供一个了解企业的机会，但缺点是信息传递的速度慢，特别是给路途遥远的投资者造成了不便。

第二种是通过报纸阅读模式。1993 年 6 月 10 日，随着中国公开交易的资本市场的建立，中国证监会《公开发行股票公司信息披露实施细则（试行）》出台，要求上市公司在指定报刊披露财务报告，指定披露的报刊包括《上海证券报》、《中国证券报》、《证券时报》、《证券日报》等，由于这些报刊发行量广，受读面大大增加，开创了报刊登载公司财务报告的新模式，人们可以通过浏览报纸获取信息了。此后，证监会又相继出台有关规则，要求上市公司的招股说明书、上市公告书、中期报告、季报、临时公告等也需要在规定的报刊披露。这种阅读模式的特点是信息及时性强，不同地区的投资者获取信息的机会相等，由此推进了证券市场的全国化水平，完善了公平获取信息性机制。

第三种是通过网络报告阅读模式。由于互联网的发展，一些上市公司尝试将财务信息或财务报告直接通过网络发布，从而出现了网络财务报告形式，人们阅读时不必翻阅报纸，而直接通过互联网阅读，更可以下载后保存，节省了读者购买报刊的成本和时间，在互联网发达地区深受人们喜爱。最初的网络财务报告属于公司自愿披露的范畴，并没有强制性要求。由于网络财务报告与纸介财务报告相比具有获取方便、便于保存等优势，受网络化浪潮的推动，中国证监会 1999 年修订的《信息披露的内容与格式准则第二号：年度报告的内容与格式》规定，2000 年以后，上市公司应将年度报告全文登载于指定的互联网站上，从而使网络财务报告从自愿披露变为强制性披露，演变成为一种被官方认可的阅读模式。随后，证监会又陆续发布和修订了其他相关准则，对于上市公司的年报、半年报、季报、临时公告、招股说明书等，都规定需在网上公布，完善了我国网络财务报告的发布方式，表明我国证券市场信息披露开始迈向信息化时代。

随着我国上市公司数目的不断增加、财务报告从最初的仅披露年报发展到了披露中报和季报、财务报告以及相关财务信息内容的不断扩充，导致以财务报告为主的财务信息逐渐成为了海量信息，阅读者难以消化。对此，我们现在正在

创建一种新的财务报告利用模式,即基于 XBRL 的财务报告模式(也可以称为第二代网络财务报告模式),与第一代相比,新的网络财务报告功能发生了根本性变化,它既可以满足人们用眼睛阅读的习惯,又可以表现为标记语言格式,人们不需直接阅读,而是利用开发的阅读工具帮助人们阅读。我们把这种阅读称为利用阅读工具帮助我们快速阅读的模式。这种阅读模式完全打破了我们以前阅读财务报告的观念,提高了阅读效率和准确度,以前任何一次财务报告利用模式的变革,都无法和这次相比,因为这一次变革需要一种专门的理论和技术。

本专著的创新性主要体现在以下三个方面。

1. 对 XBRL 财务报告分类标准制定的理论框架研究

将本体论理论应用于财务报告分类标准的制定中,在该理论下结合财务信息元素论为财务报告分类标准制定研究构建了一个理论框架,弥补了国内外财务报告分类标准研究中的理论缺陷。

2. 探讨了差异性 XBRL 的经济后果

验证了相对于传统的 PDF 报告方式,在 XBRL 报告下,高度的信息披露对投资者决策的影响更大。由于 XBRL 财务报告分类标准定义的信息水平决定了 XBRL 财务报告的信息披露水平,从而间接验证了 XBRL 财务报告分类标准信息定义水平的经济后果。

3. 对 XBRL 财务报告分类标准与会计规则及披露规则的匹配性评价

目前尚无公认和统一的标准来对 XBRL 财务报告分类标准进行评价。该专著从 XBRL 财务报告分类标准制定角度尝试建立了一套评价方法,并抛开技术因素,从完整性方面对分类标准定义的信息元素水平进行评价。和国外同类研究相比,更具有直观性和实用性。

我知道,高锦萍的研究并非一帆风顺,而是充满了艰辛和曲折的。能够取得这样的阶段性的成果,与她的执著探索和忘我投入是分不开的,我对她的工作感到欣慰和满意。

对于 XBRL 研究课题,有很多新的知识需要学习,很多未知领域需要探索,对于高锦萍而言,我相信这本专著只是一个起点,我希望她今后持续地研究下去,并能不断走向新的高度,繁荣会计学研究的内容。

张天西

2008年5月10日

网络财务报告的发展为信息披露提供了一种新的披露方式和渠道,XBRL 是网络财务报告向高级阶段发展的技术基础。在不久的将来,基于 XBRL 的网络财务报告或许会成为公司信息披露的一种主要方式。目前对 XBRL 的认识还存在误区,主要表现在以下两个方面:一方面,XBRL 不改变会计准则、会计制度以及披露规则所制定的各种规范,因此一些学者据此认为 XBRL 和会计研究领域的关联性不大;另一方面,认为 XBRL 财务报告与传统的 PDF 报告相比,只是披露格式的改变而已,精通信息技术的人员就可以完成。但与传统的 PDF 格式财务报告相比,XBRL 财务报告不仅仅是披露格式的改变,其关键必须根据企业会计准则、信息披露规则等要求对企业现行披露的信息进行定义,然后在 XML 框架下给每个信息建立标记,对信息的定义和标记就构成了 XBRL 财务报告分类标准。而分类标准的完整性或充分性,决定了 XBRL 财务报告信息的充分性。因此,XBRL 财务报告分类标准的理论研究成为 XBRL 财务报告研究的重中之重。

本书主要围绕 XBRL 财务报告分类标准的以下三个方面进行研究:(1) 目前我国的 XBRL 财务报告分类标准定义的信息水平如何?即现行分类标准定义的信息能否满足现行会计规则和信息披露规则的要求?是否与公司偏好的报告实务一致?(2) XBRL 财务报告分类的信息水平具有什么样的经济后果,即

会对投资者决策产生影响吗？(3) 针对 XBRL 财务报告分类标准现有信息水平，相关部门如 XBRL 分类标准制定部门、信息披露管制部门应该采取什么对策进行改进？这三个问题层层深入，形成了一个有机的理论体系。

采用规范研究和实证研究相结合的方法逐一对以上三个方面问题进行深入研究。主要的研究结论有：

1. XBRL 财务报告分类标准制定的理论框架研究

在本体论和财务信息元素论理论上为财务报告分类标准的制定研究构建了一个理论框架。应用本体理论更好地挖掘财务报告领域的深层信息，在分类标准制定过程中，首先确定该分类标准信息所覆盖的领域和范围，制定合理的分类体系框架，而且分类体系的制定依据 XBRL 国际联盟财务报告分类的一般规范和相关的会计准则、制度和信息披露准则。然后对分类体系中的各基本分类模块信息进一步分类，并按生物分类学中的类型排序来抽取信息元素的主题词，并赋予相应的属性词和状态词。该理论的研究也是本书后续研究的基础。

2. XBRL 财务报告分类标准定义的信息水平评价

主要从三个方面来考察：(1) 将我国《企业会计制度》、《具体会计准则》以及上市公司信息披露规则中对财务报表及附注要求披露的信息与上交所制定的《中国上市公司信息披露分类》标准中定义的相应信息元素标记匹配，考察两者的差异性。(2) 针对财务报表附注项目，将在上交所上市的除金融类的 12 个行业上市公司 2003 年年报中披露的财务报表附注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匹配，考察两者的差异性。(3) 进一步检验分类标准与公司偏好的报告实务间差异的影响因素。研究结果表明，目前我国的 XBRL 财务报告分类标准定义的信息元素，与会计规则及披露规则要求披露的信息间还存在一定差异，与公司偏好的报告实务间还存在较大差异，而且这些差异与公司流通股比例、公司规模因素正相关。分类标准制定部门和人员可以结合以上公司特征来完善 XBRL 分类标准的制定，但当务之急还是应该针对会计及披露规则、公司的共有披露项目对信息元素进行补充和完善。

3. XBRL 财务报告分类标准的经济后果研究

XBRL 财务报告分类定义的信息水平将会直接决定 XBRL 财务报告的披露水平，本书是从考察 XBRL 财务报告披露水平的经济后果来间接考察分类标准

的经济后果的。首先,笔者引入信号博弈模型,结合 XBRL 技术优势推断了 XBRL 财务报告信息披露程度对投资者决策的影响;然后,通过实验室研究进行验证。实验研究的结论支持了笔者的推断,即 XBRL 财务报告分类标准定义的信息元素水平具有经济后果。

4. XBRL 财务报告分类标准改进研究

首先,从以会计监管机构和准则制定机构为发起者或领导者来成立分类标准的制定机构、改进财务报告分类体系结构框架和进一步扩充和完善各基本分类的信息元素三个方面对财务报告分类标准提出改进。然后,基于定期和连续报告两种方式,研究了 XBRL 财务报告鉴证的基本理论。对 XBRL 财务报告鉴证是 XBRL 财务报告分类标准质量的保证,也是改进 XBRL 财务报告分类标准的外部保障。最后,从目前我国注册会计师审计软件的应用现状、注册会计师对 XBRL 的认知和态度等方面考察了 XBRL 财务报告鉴证的限制性因素。问卷调查结果表明目前我国注册会计师对 XBRL 还缺乏深入认识,审计软件的应用率较低。

本书的创新性主要体现在以下四个方面:

1. 对 XBRL 财务报告分类标准制定的理论框架研究

尽管很多文献对 XBRL 进行了研究,但是很少有文献对 XBRL 分类标准,尤其是分类标准制定的理论展开研究。目前笔者尚未发现有文献对信息元素抽取的理论基础、具体规则、依据等进行全面的研究。本书将本体论理论应用于财务报告分类标准的制定中,在该理论下结合财务信息元素论为财务报告分类标准制定研究构建了一个理论框架,弥补了国内外财务报告分类标准研究中的理论缺陷。并尝试提出按生物分类学中的类型排序来抽取信息元素的主题词,并赋予相应的属性词和状态词。

2. XBRL 财务报告分类标准的信息定义水平的经济后果研究

引入信号博弈模型,结合 XBRL 技术优势推断 XBRL 财务报告信息披露程度对投资者决策的影响,并通过实验室研究验证笔者的推断。验证相对于传统的 PDF 报告方式,在 XBRL 报告下,高程度的信息披露对投资者决策的影响更大。由于 XBRL 财务报告分类标准定义的信息水平决定了 XBRL 财务报告的信息披露水平,从而间接验证了 XBRL 财务报告分类标准信息定义水平的经济后

果。与目前大多数 XBRL 分类标准的描述性研究相比,引入模型分析和实验验证具有相当的创新性。

3. 对 XBRL 财务报告分类标准与会计规则及披露规则的匹配性评价

目前尚无公认和统一的标准来对 XBRL 财务报告分类标准进行评价。本书从 XBRL 财务报告分类标准制定的依据角度尝试建立了一套评价方法。并抛开技术因素,从完整性方面对分类标准定义的信息元素水平进行评价。目前有关文献仅针对财务报表项目对分类标准与公司偏好的报告实务间匹配性进行了检验,本书进一步完善和扩充研究对象,评价了财务报表及附注项目的信息定义水平。笔者在本问题上的最大创新还在于从分类标准与会计规则及披露规则的匹配性角度尝试评价了 XBRL 财务报告分类标准。从而为 XBRL 财务报告分类标准的改进和完善提供理论和数据支持。

4. 对目前中国 XBRL 财务报告鉴证限制条件的研究

XBRL 财务报告鉴证是改进 XBRL 财务报告分类标准的外部保障。对 XBRL 财务报告鉴证又必须有相关审计软件的支持和熟悉 XBRL 知识的审计人员。本书在国内首次就我国注册会计师对 XBRL 的认知和其所在会计事务所审计软件的应用现状进行了研究,从而为 XBRL 财务报告分类标准改进的政策建议提供依据。

内 容 简 介

本书在构建 XBRL 财务报告分类标准理论框架的基础上,采用规范研究和实证研究相结合的方法,评价了目前我国 XBRL 分类标准定义的信息元素的质量水平,检验了 XBRL 分类标准信息元素质量水平对投资者决策产生的影响,并提出相应的改进措施。



作者简介

高锦萍，博士。2007年6月上海交通大学安泰经济管理学院会计学专业博士研究生毕业，获管理学博士学位。现为北京邮电大学经济管理学院讲师。近几年来在《会计研究》、《数量经济技术经济研究》、《当代财经》等核心刊物发表论文10余篇。主编《成本管理会计》，参著《企业会计制度释疑》及《网络财务报告——论XBRL的理论框架及技术》。

绪论	1
第 1 章 XBRL 概述及发展进程	10
1.1 相关概念阐释	10
1.1.1 XBRL 财务报告的界定	11
1.1.2 XBRL 财务报告分类标准的界定	14
1.2 XBRL 在资本市场的应用发展现状	16
1.3 XBRL 在审计行业的应用发展现状	20
1.4 XBRL 规范标准的发展进程	24
1.4.1 XBRL 技术规范研发进展	24
1.4.2 XBRL 财务报告分类标准研发进展	25
1.4.3 XBRL 账簿分类标准(XBRL GL)研发进展	28
本章小结	29
第 2 章 国内外研究现状	30
2.1 XBRL 理论、价值优势及局限性研究	30
2.1.1 XBRL 产生的理论基础研究	30
2.1.2 XBRL 的理论框架研究	31
2.1.3 XBRL 价值优势研究	31
2.1.4 XBRL 局限性研究	33
2.2 XBRL 分类标准设计及评价研究	34
2.2.1 XBRL 分类标准的规范性研究	34

2.2.2	XBRL 分类标准质量评价的实证研究	35
2.3	XBRL 财务报告鉴证研究	36
2.3.1	XBRL 财务报告对审计的影响研究	36
2.3.2	XBRL 财务报告鉴证研究	38
2.3.3	XARL 研究	39
2.4	对国内外研究现状的评价	40
	本章小结	43
第 3 章	XBRL 财务报告分类标准制定的理论分析	44
3.1	理论分析框架	44
3.2	XBRL 财务报告分类标准制定的理论基础	45
3.2.1	本体理论	45
3.2.2	财务信息元素理论	47
3.3	XBRL 财务报告分类标准的制定依据	49
3.4	XBRL 财务报告分类标准中信息元素的定义	52
3.4.1	财务报告分类体系框架：总体框架	53
3.4.2	财务报告信息中的“类”和“类的等级体系”	57
3.5	XBRL 财务报告分类信息水平的评价标准	70
	本章小结	72
第 4 章	XBRL 财务报告分类的质量水平评价	73
4.1	研究方法	73
4.1.1	研究对象	73
4.1.2	研究问题与方法	74
4.1.3	研究样本	78
4.1.4	差异的计量	80
4.2	研究结果	84
4.2.1	XBRL 财务报告分类标准与会计及披露规则间差异 结果分析	84
4.2.2	XBRL 报告分类标准与公司报告实务间差异结果分析	85

4.2.3 决定因素的检验结果	89
4.2.4 结论与建议	95
本章小结	96
第 5 章 XBRL 财务报告分类标准的经济后果研究	97
5.1 理论分析与假设	97
5.2 实验设计	100
5.2.1 实验目的和设计思路	100
5.2.2 实验环境模拟	101
5.2.3 实验对象	103
5.2.4 实验任务与激励	103
5.2.5 实验材料	104
5.2.6 实验过程	105
5.2.7 测试变量	105
5.3 实验结果与假设检验	106
5.3.1 受试者基本情况	106
5.3.2 试验结果及假设检验	107
5.4 实验结论	110
5.4.1 实验结果分析	110
5.4.2 实验结论	111
5.4.3 局限性	111
本章小结	111
第 6 章 XBRL 财务报告分类标准改进	113
6.1 改进线路	113
6.2 XBRL 财务报告分类制定的改进	115
6.2.1 成立制定 XBRL 分类的组织机构——XBRL 中国地区 组织	115
6.2.2 财务报告分类体系结构框架的改进	116
6.2.3 进一步补充和完善各基本分类模块定义的信息元素	116

6.2.4	XBRL 财务报告分类标准的创建模式：从基准分类到 扩展分类	117
6.3	XBRL 财务报告分类的鉴证	120
6.3.1	XBRL 定期财务报告分类的鉴证	120
6.3.2	XBRL 连续性财务报告的审计	121
6.3.3	基于 XARL 的连续鉴证模式	123
6.4	XBRL 鉴证的制约因素分析	128
6.4.1	问卷的设计与调查	129
6.4.2	调查数据与结果分析	132
6.4.3	结论	136
	本章小结	136
第 7 章	结论	137
7.1	主要结论	137
7.2	本书创新之处	140
7.3	局限性与未来研究方向	141
附录		143
	附录 1：研究样本的公司代码	143
	附录 2：XBRL 财务报告分类与会计及披露规则的差异构成表	146
	附录 3：XBRL 财务报告分类标准与公司报告实务差异构成表	171
参考文献		186
后记		198

绪 论

科学技术源远流长,它与人类文明相伴相生,有了人类文明史也就有了科技史。自以瓦特蒸汽机为标志的第一次科技革命以来,人类社会历经了五次科学技术革命,其中第五次科技革命便是以微电子信息技术的核心和先导地位的信息技术革命。会计是人类社会发展到一定阶段的产物,并随着科技的进步,社会经济的发展,而不断自我丰富与完善。信息技术创新给会计带来的一个主要变革体现于企业财务报告的创新。财务报告是会计系统运行的最终结果,会计的任何创新,最终都必然表现在财务报告上,财务报告因此也随之不断创新。信息技术特别是互联网技术的开发与运用,从根本上改变了企业财务报告的披露对象、披露内容和披露方式等。当前,基于网络的电子财务报告已经得到了日益广泛的应用。

1. 研究背景

网络财务报告的发展随着网络服务的不断创新而发展,而网络服务则伴随着网络技术的不断创新而演进,在这一技术演进过程中,FTP(文件传输协议)、HTML(超文本标记语言)、XML(eXtensible Markup Language,可扩展的标记语言)技术是奠定网络服务从“交流(Connectivity)”到“呈现(Presentation)”、再到“自动操作(Automation)”特性的关键技术,基于这些技术,网络财务报告的形式也将发生从电子文档(如 PDF)到网页(如 HTML)、再到互动页面(如 XBRL, eXtensible Business Reporting Language,可扩展的商业报告语言)的发展。

电子文档是指将文本资料按照电子数码方式保存,并使用电脑或其他电子设备进行阅读的文档资料。电子文档是通过 Web 发布年度财务报告的另一种可选方式,这些文档通过 Web 发布到网上后,使用者既可在浏览器上联机阅读,也可将其下载后脱机阅读。电子文档所呈现的信息是静态的。HTML 是一种用户与程序都能理解的、为网页上文献提供版面与超文本链接的标记语言,着重描述