



上海国家会计学院学术丛书

XBRL财务报告

分类标准扩展研究

黄长胤 著

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

本书受到国家自然科学基金项目《XBRL 信息环境下会计账簿数据与财务报告数据的整合与实现研究》（项目编号：71372104）的资助。

上海国家会计学院学术丛书

XBRL 财务报告分类 标准扩展研究

Researchon Extension of XBRL
Financial Reporting Taxonomy

黄长胤 著

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

XBRL 财务报告分类标准扩展研究/黄长胤著.

—北京: 经济科学出版社, 2017. 12

ISBN 978 - 7 - 5141 - 8908 - 7

I. ①X… II. ①黄… III. ①可扩充语言 - 应用 - 会计报表 - 研究 IV. ①F231.5 - 39

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 321930 号

责任编辑: 白留杰 刘殿和

责任校对: 隗立娜

责任印制: 李 鹏

XBRL 财务报告分类标准扩展研究

黄长胤 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

教材分社电话: 010 - 88191345 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [bailiujie518@ esp. com. cn](mailto:bailiujie518@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京季蜂印刷有限公司印装

880 × 1230 32 开 13.25 印张 340000 字

2017 年 12 月第 1 版 2017 年 12 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 8908 - 7 定价: 38.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191510)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn))

总 序

经过一年多的努力，上海国家会计学院新一套的学术研究丛书即将陆续付梓出版。在 30 多年的学术生涯中，我虽然也出版了不少研究成果，但在建院短短十年时间里，学院的科研工作能再获丰收，心中尤感激动与欣喜，也充满着自豪与喜悦。因此缀文数语于卷首，为丛书序。

本套丛书是上海国家会计学院第一个十年的发展所取得的标志性成果，是献给学院十周年庆典的最好礼物，丛书的出版也是上海国家会计学院成长历程中的又一个里程碑式的事件。十年里，在各级领导的关怀和指导下，在社会各界的大力支持下，上海国家会计学院历经艰苦创业，积极探索高级财金、会计人才的教育规律，形成了清晰的办学模式和办学目标，影响力和知名度空前提升，被誉为会计人员的“精神家园”，建设成了名副其实的国家级的高级经济管理人才继续教育基地。其间迈出的每一个步伐，留下的每一个足迹，取得的每一个成果，都凝聚了学院从上到下每一个员工对中国会计事业——为社会主义市场经济奠基的事业——付出的心血，体现了全体员工对事业的无限的忠诚、不懈的追求和无怨无悔的付出。

1995 年 6 月 22 日，时任国务院副总理朱镕基在有关基地建设的批示中指出：“举办注册会计师培训中心很有必要，这是根据泽

民同志关于要培养 30 万注册会计师的指示提出来的。这是千秋万代的事业，是为社会主义市场经济奠基的一件极为重要的事情。”2000 年 9 月，在朱镕基总理的亲自关怀和指导下，上海国家会计学院正式组建，成为全国性的企业高管、经济管理干部、注册会计师、总会计师（财务总监）的职业后续教育基地。2001 年 4 月 16 日，一向惜墨如金的朱镕基总理在视察上海国家会计学院时，题写了著名的“不做假账”的校训。学院全体员工都深切地意识到了所肩负的重任和历史使命，围绕“高层次、国际化、数字化”的办学宗旨，奋发图强，不断努力。以财政部为坚强后盾，在董事会单位以及社会各界的大力支持和广泛关注下，上海国家会计学院取得了显著的办学成效。十年里，学院形成了清晰的办学思路、办学模式以及短期培训、学位教育、远程教育“三足鼎立”的事业格局，截至 2009 年，学院已累计举办短期培训、学位教育、远程教育、国际培训等各类项目 1 600 多班次，培训学员 40 万多人次，这样的培训规模在全国的教育机构中是不多见的。2010 年，学院与美国亚利桑那州立大学合作举办的金融与财务方向 EMBA 项目被英国《金融时报》评为全球第 28 名（中国大陆地区第 3 名），跻身全球 30 强（2008 年、2009 年全球排名分别为 42 名、41 名）。该项目师资力量之强大、学员层次之高，在国内屈指可数，深受工商业精英的欢迎，该项目的成功也标志着学院在探索高级经济管理人才培养模式方面取得了明显的成效。学院还是中国政府倡导成立的亚太财经与发展中心（AFDC）所在地，该中心是中国政府在亚太经济合作组织（APEC）框架下倡导建立的第一个旨在促进区域能力建设的机构，为加强区域内各经济体金融发展领域的能力建设作出了积极贡献，成为中国政府开展“财经外交”的重要平台。

课程开发与学术研究能力是一个学院核心竞争能力的重要方面。随着教育培训的发展，学院对科研提出了更高的要求，以保持学院的良性发展。毫无疑问，目前培训市场已经成为一块诱人的“蛋糕”，各类培训机构纷纷进入培训市场，可谓鱼龙混杂，鱼目

混珠。在这种形势下，作为国家级的培训基地，切实提高学院科研能力，不仅仅是为了满足学院的发展，培训学院的核心竞争能力，提高学院的知名度，更重要的意义在于，此举可以规范培训市场尤其是财务与会计的培训市场，建立财务与会计培训的行业标准，提升中国财务与会计培训的整体水平，这是学院义不容辞的责任。

教师是学校的核心竞争力所在，学院从一开始便着手建立一支具有较高专业素养和行业影响的专职师资队伍。目前学院已初步形成了老中青结合的、富有创新精神和责任感的、积极进取的科研队伍。他们广泛研究各种学术前沿理论，结合实际，充分调研，深入分析，从实践中来，到实践中去，以严谨的治学态度，真诚的奉献精神，编写了这套丛书。

我们的研究力图从中国实际出发，以市场需求为导向，但又不拘泥于它们的限制，引入国际和国内已被实践证明行之有效的先进的知识和方法，以引导企业改革与发展的潮流，建立符合中国自身的标准。相对于一般的高校而言，作为职业继续教育的基地，我们研究的一大特色，就是希望能更加注重与实务界精英的密切合作，通过大量的实地研究，使理论与实务实现非常有机的融合。

这套丛书的出版得到了经济科学出版社的大力支持。我为我们的真诚合作感到愉快，并对他们的支持表示衷心的感谢。

中国经济必将崛起！上海国家会计学院必将在中国经济发展大潮中取得长足的发展！让我们一起为中国的繁荣而努力！

是为序！

夏大宁

2010年10月13日

前 言

自 1998 年诞生以来, XBRL (可扩展商业报告语言) 在世界范围内已经经历了 10 余年的推广和发展。目前已有几十个国家和地区发布了各自的 XBRL 财务报告分类标准或者正在积极筹备和推广 XBRL。财务报告主体依据 XBRL 财务报告分类标准报送 XBRL 财务报告。分类标准的质量直接影响到 XBRL 财务报告的质量, 所以分类标准是 XBRL 理论和实践中的一个重要问题。鉴于 XBRL 的技术特点, 各国发布的通用分类标准一般都只包含具有普遍性的财务信息元素及其关系。而在 XBRL 的具体实施过程中, 不同的行业、企业还需要根据其自身个性化的披露意愿对通用分类标准进行扩展, 以便更好地进行信息披露。

目前国际 XBRL 的发展趋势已经由分类标准的制定逐步过渡到分类标准的扩展, 以满足报告主体更个性化的自愿性信息披露。但是, 个性化的信息披露可能造成信息一致性的降低, 导致 XBRL 财务报告质量下降, 致使信息披露的透明度降低。这个矛盾使得分类标准的扩展处于进退两难的境地。我国的通用分类标准已于 2010 年发布, 银行业等行业分类标准的扩展也正在进行中。但是目前 XBRL 分类标准实施和扩展中的几个基本问题仍值得研究。本书围绕“分类标准是否需要扩展”“如何进行分类标准扩展”这两个基本问题展开研究。这些问题是分类标准制定者、XBRL 财务报告主

体、信息披露监管者、信息披露中介乃至投资者都关注的问题，同时也是学术界关注的问题。

本书采用理论分析和实证研究相结合的方法，综合运用经济学理论、管理学理论、财务会计理论、信息科学理论和数据库理论，以分类标准扩展为主题，围绕上述两个基本问题逐层展开研究。首先对分类标准扩展中的相关概念予以界定，然后对国内外相关文献进行梳理和评价。为了解答“分类标准是否需要扩展”的问题，本书从企业信息披露实务的视角，对我国现有分类标准在信息披露中的适用性进行了评价。然后，继续研究“如何进行分类标准扩展”的问题。本书将该基本问题细分为两个子问题“分类标准扩展的架构”和“分类标准扩展的方法”依次进行研究。针对现有分类标准评价中发现的问题并基于本体理论，本书尝试构建与直接扩展架构不同的层级扩展架构，以期提高分类标准扩展的效果和效率。在此基础上，本书对该架构按照行业层级特征和企业层级特征分别进行了检验。接下来，本书在层级扩展架构下，分析了分类标准扩展的具体方法，包括元素扩展和元素间关系的扩展。最后本书依据通用层级、行业层级和企业层级分别提出了分类标准扩展的政策建议。

本书的主要研究结论有以下四个方面：

1. 现有（2010 版通用分类标准）分类标准的适用性有待提高，需要进行分类标准的扩展。

本书采用财务信息元素匹配的研究方法，对现有分类标准在披露实务中的适用性进行了评价。本书采用等距抽样的方法，抽取了 341 家上市公司，对每家样本公司 2009 年年度财务报告附注中的元素和分类标准中的元素按照本书整理的元素列表（2116 个元素）进行了一一匹配，并将每个披露的元素区分为分类标准中已经定义的复用元素和企业自定义的扩展元素。通过对扩展元素的数量和粒度、通用分类标准的覆盖率和复用率的统计和检验，本书发现现有通用分类标准的完整性和效率性均有待提高，

适用性水平值得改进；从提高分类标准适用性的角度，需要对分类标准进行扩展。

2. 分类标准的扩展可以采用层级扩展的架构。

“如何进行分类标准扩展”的第一个子问题就是“分类标准的扩展架构”问题。本书基于本体理论，首先分析了分类标准的结构特征，并基于分类标准本身的本体特征，尝试构建了“通用层级—行业层级—企业层级”的层级扩展架构。该架构的层级性和交互性特征，使得该架构下的分类标准较直接扩展架构下的分类标准具有更高的标记一致性，从而提高了XBRL财务报告的透明度。

本书通过基于披露实务的实证研究对该架构进行了验证。本书采用元素匹配的研究方法，对样本企业财务报告披露实务中的扩展元素按照行业门类进行统计和分析。本书的研究结果表明，不同行业门类的企业，其披露的扩展元素不仅在数量上存在差异而且在粒度上也存在差异。本书验证了企业披露的扩展元素数量还受到企业经营特征、企业股权集中度、董事会独立程度、管理层与股东之间的代理成本的影响。经过本书的稳健性检验，上述结果具有一定的稳定性。综上，分类标准的扩展既存在一定的行业特征又存在一定的企业特征，表明分类标准的扩展呈现出一定的层级性。

3. 分类标准的扩展可以采用元素扩展和元素间关系扩展相结合的方法。

“如何进行分类标准扩展”的第二个子问题是“分类标准的扩展方法”问题。本书在层级扩展的架构下，基于财务信息元素理论和分类标准工程学，提出了分类标准扩展的具体方法，包括元素扩展、元素间关系的扩展和扩展的度量。元素扩展依据分类标准中元素的树状架构，区分等同元素和扩展元素。关系扩展依据元素扩展进行。元素的粒度是度量分类标准扩展的工具，是元素在一定的财务信息空间中所表达信息的相对细致程度。本书还提出了在元素

信息空间中采用元素粒度度量元素扩展的方法,包括其应用的基本假定、计算原理和步骤。

4. 分类标准的扩展可以进一步延伸到交易和事项层面。

XBRL 财务报告的数据继续下钻,就进入了交易和事项的层面。与报告数据相对应的, XBRL 分类标准的扩展也就从 XBRL FR 延伸到了 XBRL GL,即分类标准的扩展由外部报告层面延伸到了企业内部的交易和事项层面。基于 XBRL GL 扩展分类标准的内部会计信息具有较好的相关性、可靠性、及时性和可理解性, XBRL GL 分类标准扩展是分类标准企业扩展的一部分,是分类标准扩展延伸到企业内部会计信息的一个阶段。如果在 XBRL GL 分类标准扩展和实例文档建立中引入事项会计的思想和 REA 语义模型,还可以为实现面向信息使用者的按需报告提供可能。

本书的创新点主要体现在以下五个方面:

1. 对 XBRL 财务报告分类标准层级扩展架构的研究。

研究 XBRL 分类标准的文献比较有限,而直接研究分类标准扩展的文献更少。本书基于本体理论,尝试构建了分类标准的层级扩展架构,弥补了国内外 XBRL 财务报告分类标准扩展理论研究的不足。

2. 对 XBRL 财务报告分类标准层级扩展方法的研究。

本书基于分类标准层级扩展的架构,依据元素扩展和关系扩展之间的关系,较系统地分析了从通用分类标准,经由行业扩展分类标准,到企业扩展分类标准的层级扩展方法。该研究对分类标准扩展的理论研究和实践都具有参考意义。

3. 基于信息粒度的分类标准扩展程度的量化度量。

本书还尝试利用财务信息元素的粒度来量化地度量分类标准扩展的程度。财务信息元素的粒度是元素在一定的财务信息元素空间中所表达信息的相对细致程度。该方法在一定程度上丰富了分类标准扩展程度度量的研究。

4. 基于通用分类标准元素匹配方法的披露实务扩展元素的定

量化研究。

XBRL 分类标准研究中一直以来的一个技术难题是实证研究经验数据的可获得性问题。本书借鉴匹配性研究的思路,以通用分类标准中已经定义的元素为依据,与企业财务报告披露实务中抽象出来的元素进行匹配,在此基础上区分复用元素和扩展元素。该方法可以量化地度量披露实务中的元素扩展信息,并为分类标准扩展的相关研究提供经验数据的支持。本书所采用的“披露元素总数”“扩展元素总数”等还可以作为以 XBRL 分类标准视角量化衡量企业财务信息披露规模和程度的代理变量,用于其他与信息披露相关的研究。

5. 探讨了 XBRL 分类标准延伸到交易和事项层面以及基于 XBRL 的管理会计报告的相关问题。

本书尝试从分类标准扩展的角度探索 XBRL 用于管理会计报告等企业内部报告的思路。早在 20 世纪六七十年代就有学者开始研究不进行价值判断的事项法会计和基于语义模型的 REA 会计,但是受限于当时的信息技术条件,事项法会计、REA 会计以及数据库会计的研究多数停留在理论设想的阶段。近年来, XBRL 分类标准的扩展延伸到 XBRL GL,在技术上为非价值判断的会计信息采集、整理、传输、使用提供了支持。本书就 XBRL GL 分类标准扩展如何用来构建基于 XBRL 的管理会计报告,并基于企业内部的管理会计系统进行数据整合和挖掘等问题进行了探讨。

黄长胤

2017 年上海

目 录

第 1 篇 分类标准扩展：概念与必要性

第 1 章 绪论	(3)
1.1 研究背景	(4)
1.1.1 国际 XBRL 的发展历程	(4)
1.1.2 我国 XBRL 的发展历程	(7)
1.2 相关概念界定	(8)
1.2.1 XBRL 财务报告	(8)
1.2.2 XBRL 财务报告分类标准	(9)
1.2.3 XBRL 财务报告分类标准扩展	(15)
1.3 研究问题及意义	(17)
1.4 研究框架与主要内容	(20)
1.4.1 研究框架	(20)
1.4.2 主要内容	(22)
1.5 研究方法	(25)
1.6 本章小结	(26)
第 2 章 分类标准扩展相关研究与述评	(27)
2.1 分类标准的基础理论	(27)

2.1.1	本体论	(28)
2.1.2	财务信息元素理论	(29)
2.1.3	分类标准工程学	(30)
2.1.4	分类标准的认证	(31)
2.2	分类标准的评价	(31)
2.2.1	评价的依据	(32)
2.2.2	评价的结论	(34)
2.2.3	评价的启示	(35)
2.3	分类标准扩展的架构	(37)
2.3.1	直接扩展与间接扩展	(37)
2.3.2	间接扩展中的优先级问题	(40)
2.4	分类标准扩展的方法	(43)
2.4.1	元素扩展	(43)
2.4.2	元素间关系扩展	(46)
2.5	XBRL 分类标准扩展与管理会计信息化	(47)
2.6	对国内外研究现状的评价	(49)
2.6.1	分类标准扩展的理论	(49)
2.6.2	分类标准的评价	(49)
2.6.3	分类标准扩展的架构	(50)
2.6.4	分类标准扩展的方法	(50)
2.6.5	分类标准扩展与管理会计信息化	(50)
2.7	本章小结	(51)

第3章 分类标准扩展的必要性

(52)

3.1	分类标准适用性评价的依据	(52)
3.1.1	适用性评价依据的理论来源	(52)
3.1.2	适用性评价的依据	(54)
3.2	分类标准适用性评价的方法	(55)
3.2.1	研究设计	(55)

3.2.2	完整性的评价指标	(59)
3.2.3	效率性的评价指标	(66)
3.3	分类标准适用性评价的结果	(67)
3.3.1	通用分类标准元素的覆盖率	(67)
3.3.2	通用分类标准元素的复用率	(70)
3.4	分类标准适用性改进与分类标准 扩展的必要性	(73)
3.4.1	研究假设	(74)
3.4.2	研究方法	(75)
3.4.3	研究结果	(77)
3.5	分类标准扩展必要性的进一步经验数据	(93)
3.5.1	通用分类标准在银行业的适用性	(93)
3.5.2	通用分类标准在大中型试点企业的适应性	(98)
3.6	本章小结	(99)

第2篇 分类标准扩展：路径与尝试

第4章	分类标准层级扩展路径的理论分析	(103)
4.1	层级扩展架构的理论基础	(103)
4.1.1	本体论	(103)
4.1.2	分类标准的本体特征	(105)
4.2	层级扩展架构	(107)
4.2.1	分类标准的结构——本体论视角	(107)
4.2.2	层级扩展的架构	(110)
4.3	层级扩展架构的特征	(113)
4.3.1	层级性	(113)
4.3.2	交互性	(119)
4.4	分类标准层级扩展架构与直接 扩展架构的比较	(120)

4.4.1	比较的依据——透明度	(121)
4.4.2	比较的结果	(138)
4.5	本章小结	(140)
第5章	分类标准层级扩展路径的实证分析	(141)
5.1	研究假设	(142)
5.1.1	层级扩展中的行业层级特征	(142)
5.1.2	层级扩展中的企业层级特征	(144)
5.2	研究设计	(147)
5.2.1	实证研究的框架	(148)
5.2.2	样本选择与变量定义	(149)
5.2.3	模型设计	(151)
5.3	层级扩展中行业层级特征的检验	(152)
5.3.1	扩展元素数量的行业差异	(152)
5.3.2	扩展元素粒度的行业差异	(159)
5.4	层级扩展中企业层级特征的检验	(164)
5.4.1	描述性统计	(164)
5.4.2	相关性分析	(164)
5.4.3	Poisson 回归	(165)
5.5	稳健性检验	(168)
5.5.1	元素扩展变量的稳健性检验	(168)
5.5.2	元素扩展影响因素的稳健性检验	(169)
5.6	行业分类标准扩展的进一步实证分析	(173)
5.6.1	石油天然气行业分类标准扩展的情况分析	(173)
5.6.2	银行业分类标准扩展的情况分析	(176)
5.6.3	其他行业大中型企业分类标准扩展的 情况分析	(183)
5.7	本章小结	(186)

第6章 分类标准扩展的实践	(187)
6.1 国际分类标准扩展的实践	(187)
6.1.1 通用分类标准扩展的模式和架构	(187)
6.1.2 IFRS 分类标准扩展	(188)
6.1.3 美国分类标准扩展的实践	(189)
6.2 我国分类标准扩展的实践	(189)
6.2.1 概述	(190)
6.2.2 2010 版通用分类标准	(190)
6.2.3 石油和天然气行业扩展	(191)
6.2.4 银行业扩展	(192)
6.2.5 通用分类标准的修订和 2015 版通用 分类标准	(192)
6.2.6 证券业和保险业的扩展	(194)
6.2.7 部分监管用途报告分类标准的扩展	(195)
6.3 本章小结	(197)

第3篇 分类标准扩展：探索与延伸

第7章 分类标准扩展的方法：财务会计视角	(201)
7.1 分类标准扩展方法的理论基础	(201)
7.2 分类标准的元素扩展	(202)
7.2.1 分类标准元素树	(202)
7.2.2 元素扩展的流程	(205)
7.2.3 元素复用	(206)
7.2.4 元素扩展	(208)
7.3 分类标准的元素间关系扩展	(221)
7.3.1 关系复用	(221)
7.3.2 关系扩展	(222)
7.4 分类标准层级扩展的度量——元素的粒度	(224)

7.4.1	元素粒度	(225)
7.4.2	元素粒度的计算	(226)
7.4.3	基于元素粒度的分类标准元素遴选	(232)
7.5	本章小结	(237)
第8章	分类标准扩展的延伸：管理会计视角	(238)
8.1	分类标准扩展的延伸——从 XBRL FR 到 XBRL GL	(238)
8.1.1	财务报告数据下钻	(239)
8.1.2	分类标准扩展延伸到交易层面 (XBRL GL)	(241)
8.1.3	分类标准扩展的延伸与会计信息质量特征	(242)
8.1.4	基于 XBRL GL 扩展分类标准的按需报告	(243)
8.2	XBRL GL 分类标准扩展与基于 XBRL 的管理会计报告	(244)
8.2.1	基于价值创造的 XBRL 管理会计报告的架构	(244)
8.2.2	企业内部会计信息的整合	(246)
8.2.3	XBRL GL 实例文档数据挖掘的潜力	(247)
8.2.4	网络化环境下的 XBRL 管理会计数据的 信息安全问题	(247)
8.3	本章小结	(248)
第9章	分类标准扩展的相关建议	(250)
9.1	层级扩展的实施框架	(250)
9.1.1	实施的框架	(251)
9.1.2	框架内的交互循环	(253)
9.1.3	框架内各层级规模的分配	(254)
9.2	通用层级的更新完善	(255)
9.2.1	通用分类标准交互更新的流程	(256)
9.2.2	通用分类标准交互更新的政策建议	(256)