基于利益相关者理论的 XBRL 财务报告分类标准评价研究

贺 军

(阿克苏职业技术学院经管系 新疆阿克苏 843000)

【摘要】目前国内外理论界对 XBRL 分类标准的制定研究较多,而对分类标准的评价研究相对较少。本文尝试从新的视角来评价 XBRL 分类标准,通过对 XBRL 分类标准中不同利益相关者的内涵界定,分析各利益相关者如何从各自角度出发对 XBRL 分类标准进行评价。

【关键词】利益相关者理论 XBRL 分类标准 XBRL 财务报告

一、XBRL 分类标准评价的研究背景

XBRL 分类标准是 XBRL 应用最核心、最关键、最重要的内容。分类标准质量的高低直接反映了一个国家和地区应用 XBRL 水平的高低。对 XBRL 分类标准进行评价,既可反映同一分类标准的质量,又可判定不同分类标准之间的差异性。所以 XBRL 分类标准评价研究和应用在世界各国越来越受到重视。XBRL 世界组织、地区组织和相关机构,先后对此开展了各有侧重的研究。

1. 国外有关 XBRL 分类标准评价的研究。XBRL 国际组织将分类标准分为两类:XBRL 财务报告分类标准和 XBRL 全球分类账分类标准。XBRL 财务报告分类标准作为常见的分类标准,被国际组织又认证为"承认级"和"批准级"两种:"承认级" 是指 XBRL 财务报告基本上达到了分类标准的技术规范要求,属于初等级别;"批准级"不仅要符合"认可级"的标准,而且要符合分类标准指引的条件,级别相对较高。至 2010 年 8 月,全球 XBRL 分类标准共有 17 个获得"承认级",27 个获得"批准级"。

在国外学术界,Kaiz(2004)提出以比较财务报告披露数据重要性的标记与行业分类标准中定义企业的标记之间的相关程度为标准,来评价各链接库之间的正确性和恰当性。Debreceny(2005) 认为应以现行分类标准对财务集团的满足程度这一指标来评价分类标准。

2. 国内有关 XBRL 分类标准评价的研究。在国内理论界,关于 XBRL 分类标准制定的研究较多,如杨周南(2005)提出我国制定 GAAP 框架下财务信息分类法下的建议;张西天(2006)对 XBRL 分类标准制定的理论基础进行了研究。而国内关于 XBRL 分类标准评价的研究则相对较少,主要有高锦萍(2006)依据财务报表项目及财务报表附注项目,从公司偏好财务报告实务的匹配性角度对 XBRL 分类标准进行了评价;杨周南等(2010)提出以第三方非营利组织为主体对 XBRL 分类标准进行评价。实务界对 XBRL 分类标准的应用也取得了一定成就,上海证券交易所的三个 XBRL 分类标准已得到国际组织的认证。总体来看,目前国内对已实施 XBRL 分类标准的评价研究成果还较少。

二、利益相关者理论研究

利益相关者理论最早出现于上世纪 60 年代,1963 年斯坦福研究所首次提出了"利益相关者"这一概念,并在 20 世纪 90年代以后受到经济学家和管理学家的高度重视,被认为是帮助我们认识和理解"现实企业"的工具,其理论体系也比较完善。

利益相关者理论的核心观点是:任何一个企业都有许多利益相关者,如投资者、经理层、供应商、分销商、员工、客户、政府部门等,这些利益相关者都对公司进行了专用性投资,并承担由此带来的风险,因此企业不仅应该为股东服务,而且应该为利益相关者服务。

XBRL 分类标准以编制财务报告所依据的会计准则为依据,定义财务报表中的各项财务报表元素及其相关附加信息,制定实例报告遵循的语言规范和行文模式,以便监管部门统一掌握不同监管系统的数据,形成"数出一门,资源共享"的统一监管平台。它涉及各利益关系,为此,本文尝试从利益相关者角度对 XBRL 分类标准进行评价。

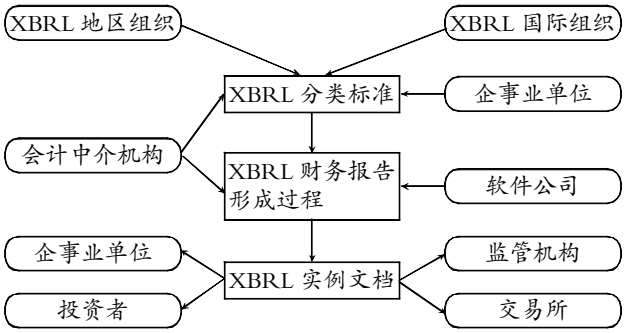
1. 利益相关者的分类。XBRL 在发达国家已被广泛应用,我国也将在五到十年的时间里基本实现大型企业会计信息化和管理信息化的融合。根据我国 XBRL 分类标准在制定、实施和形成过程中的实际情况,本文认为可将利益相关者分为三种类型:

第一类是 XBRL 分类标准制定所涉及的相关者,主要是 XBRL 国际组织、XBRL 地区组织、政府主管部门、企事业单位及会计中介机构。

第二类是依据 XBRL 标准形成财务报告过程中涉及的利益相关者,主要有会计中介机构和软件公司。

第三类是 XBRL 实例文档使用中的利益相关者,主要有企事业单位、监管机构、投资者及证券交易所。

XBRL 的利益相关者的具体分类如下页图所示。



2. 利益相关者的内涵界定。

(1)分类标准制定方。制定 XBRL 分类标准涉及的利益相关者,主要包括 XBRL 国际组织、政府主管部门、地区组织、企事业单位和会计中介机构。它们的主要职责是通过标准的制定使得财务报告编制和生成过程更快捷、更可靠,是 XBRL 有效实施的关键所在。

(2)XBRL 财务报告形成方。依据 XBRL 标准形成的财务报告,只有通过软件公司提供技术支持和服务及会计中介机构提出审计意见后,才最终以实例文档形式实现。会计中介机构和软件公司作为该过程的利益相关者其主要职能是通过参与标准的制定与实施,实现各自利益的最大化。

(3)XBRL 信息使用方。各企事业单位、监管机构、投资者和证券交易所是XBRL 实例文档的最终使用者,他们对 XBRL 分类标准的制定和企业对分类标准的运用起着十分关键的作用。如果所有企业都运用了 XBRL 分类标准,也就达到了 XBRL 制定的初衷。

三、各利益相关者对 XBRL 分类标准的评价

XBRL 分类标准的利益相关者众多,每一利益相关者都有自己的评价标准,评价核心各有不同,本文主要以定性的方法来进行评价。

1. 从 XBRL 分类标准的制定方角度评价。虽然 XBRL 标准最初由霍夫曼(Hoffman)提出,但随着 XBRL 技术的应用推广,个体参与其中的越来越少。根据第九届 XBRL 国际会议统计显示,14%的参与者是潜在的 XBRL 信息使用者,28%的参与者是相关的软件公司。XBRL 国际组织的初衷是在所有企业实现以 XBRL 标准形成的财务报告,实现标准效益的最大化。因此无论是 XBRL 国际组织还是地区组织和政府主管部门、企事业单位,制定 XBRL 分类标准的核心是通过标准的推广与应用实现会计准则的趋同,提高会计信息的透明度。对分类标准的评价可通过 XBRL 技术标准的采用率、各参与者对 XBRL 的需求程度来判定。

2. 从 XBRL 财务报告形成方角度评价。依据 XBRL 标准形成的财务报告是 XBRL 技术的应用结果,在此过程中,会计中介机构和软件公司作为利益相关者起着十分重要的作用。无论是标准的制定还是技术的应用推广,会计中介机构特别是“四大”为首的会计师事务所都承担了重要任务,软件开发商也加入到 XBRL 的发展中,他们的关注点是通过提供相应的技术与服务从中获取多少收益。而对于会计中介机构而言,由于 XBRL 总账与财务报告相关联,审计师因此能将财务报表的记录追踪到原始交易记录,从而提高审计质量,并进一步将工作重心转移到客户业务和财务状况分析上,使审计附加值增加,这是其评价的重点。

3. 从 XBRL 实例文档的使用方角度评价。

(1)企事业单位作为 XBRL 标准的直接使用者,评价的范围较广,主要包括以下方面:①XBRL 的应用使得公司间商业信息的交换更加便利,并且可以同时披露来自不同系统的信息,信息收集分析时间和成本降低;②XBRL 的应用使得人为操作减少,差错量也相应减少,能提供更加准确的财务报告,信息的可信度和相关性将得到增强;③XBRL 能够自动完成企业不同信息系统的数据处理,允许不同系统间的数据交换,企业可节约信息系统新的投资。

(2)对监管者而言,目前纸质报告仍是绝大多数公司向监管部门报送信息的主要形式,也有不少国家已开始使用信息技术降低监管成本,提高会计信息透明度,XBRL 财务报告就是之一,它虽然不能降低会计舞弊行为,但能够通过对数据更快捷的使用,发现潜在的会计舞弊行为,提高监管效率。所以对监管者利益而言,会计舞弊行为的减少,会计信息的可靠性、相关性提升是评价 XBRL 标准的核心内容。

(3)投资者作为利益相关者之一,XBRL 的使用能更好地帮助他们理解财务信息,而不是像从前上市公司将重要信息隐藏在财务报表附注中蒙蔽投资者;同时 XBRL 技术的元数据标签作用,使得上市公司同一会计信息不会因信息出处不同产生差异。所以投资者将会从会计信息的有用性、可信度及会计信息不对称的降低程度等方面来评价分类标准。

(4)在我国证券交易所是 XBRL 技术的重要推动者,目前我国在沪深交易所上市的公司有 2 200 多家,每年只能接受 15%的企业申请审查,对绝大多数企业的年度财务报告无法审查。基于 XBRL 标准的分析软件的使用,将会使沪深交易所对所有 2 200 家公司的审查变为可能,同时也能及时发现财务报表中的异常情况。证券交易所可从每年上市公司审查家数、上市公司财务报表异常数量、上市公司会计信息质量提升度等角度展开评价。

本文主要从利益相关者角度分析 XBRL 分类标准中的不同利益相关者,并从有助于 XBRL 分类标准的推广应用角度对 XBRL 分类标准进行评价。当然,本文所提出的XBRL 分类标准评价还只是一个粗线条,也比较原则化,还需要对 XBRL 分类评价标准设计可量化的、详细的指标体系,这方面还有待于深入研究。

主要参考文献

1. 张西天.网络财务报告——论 XBRL 理论框架及技术.上海:复旦大学出版社,2006

2. 刘玉廷.推广应用 XBRL 推进会计信息化建设.会计研究,2010;11

3. 高锦萍,张天西.XBRL 财务报告分类标准评价.会计研究,2006;11

4. 赵现明,张天西.财务信息标准化对企业报告模式的影响研究.现代管理科学,2010;1