

XBRL 财务报告分类标准适用性评价

王玲(副教授) 王硕

(中国地质大学(北京)人文经管学院 北京 100083)

【摘要】 本文围绕XBRL财务报告分类标准的适用性问题,采用分类标准元素与企业会计披露元素一一映射的研究方法,计算了行业及会计元素间分类标准的覆盖率。分析结果表明,71家样本公司行业间覆盖率仅有39.89%,财务报告项目覆盖率达到39.49%。说明现有XBRL财务报告通用分类标准的适用性较差,需对其进行扩展。

【关键词】 XBRL 分类标准 财务报告 上市公司

XBRL网络财务报告是财务报告在网络时代所作出的重要发展和改革,XBRL报告消除了传统财务报告信息产生不及时、应用成本较高、信息分享不及时、数据检索不便捷等缺点,增强了财务报告透明度,提高了信息使用效率。而分类标准作为XBRL技术框架三大组成部分之一,是编制XBRL报告的依据,也是生成和解读实例文档的关键。随着财政部《通用分类标准》的颁布与实施,我国XBRL技术的研究日益推进,这一先进的网络报告技术在我国适用情况如何,我国当前的通用分类标准是否科学合理,都值得研究。本文将采用通用分类标准元素覆盖率指标对之进行检验。

一、样本选取

本文在前人研究的基础上,改进了样本选取方法。由于财政部已相继发布金融业、石油和天然气行业的扩展分类标准,本文把与之相关的金融保险业、采掘业从沪深两市上市公司样本中剔除,依据中国证监会《上市公司行业分类指引(2011)》的行业分类标准,将剔除金融保险业和采掘业外的11个基本行业门类,根据其2012年度营业收入规模,对每个行业选取营业收入排名前5名和后2名的上市公司,共选取了71家上市公司(其中6家未能找到2012年年报数据)。

对所选样本公司,本文采用了人工翻阅其2012年

式中: f 为标准的个税算法函数; x 为本次计税方式; j_0 为本次发放金额; j_1 为该人员当月已审核的、每一笔以 x 计税方式的薪酬; S_1 为该人员当月已审核的、每一笔以 x 计税方式的税金。

4. 个税筹划辅助功能的实现。系统通过AJAX技术,在薪酬录入时,完成对应税金额的后台实时模拟计算,并显示在数据录入界面中,作为参考。这种个税筹划的辅助功能,有效实现了对发放金额的掌控,避免了“多发一元,多缴一千”的发放盲区。薪酬输入界面如图3所示。

人员类别:	职工	人员编号:	3740
姓名:	刘军	身份证号:	3308*****
发放金额:	2000	本次纳税:	67.64

图3 薪酬录入界面

四、结论

本文以成都理工大学为实例,介绍了薪酬发放计税系统的设计与实现过程。系统在我校投入运行两年来,共处理薪酬发放单超过2万张,明细超过60万笔,具有界面

友好、功能齐全、反应迅速、数据准确等特点。①提高了工作的效率和质量。管理人员从原有的2人专职,减少为现在的1人兼职。同时,彻底解决了手工处理过程中的数据易出错问题。②增强财务工作的服务水平:原有方式下,每月末需预留1周以上的时间进行数据集中处理,使用系统后,大部分的数据处理分摊到日常工作中,从而可将服务延长到每月的最后一天。③系统还提供丰富的数据查询统计功能,为财务、税务、审计工作等提供实时数据,通过人员收入分析功能,可为学校完善薪酬体系提供依据。

该系统目前运行在校园网上,鉴于安全性考虑,前期并没有与学校财务系统(内部专网)对接,下一步将通过VPN等技术手段,实现薪酬发放计税系统与财务预算、核算、审计等系统的无缝集成,提高了财务管理服务水平。

主要参考文献

1. 全行常.基于B/S模式管理信息系统开发的探讨.科技信息,2008;11
2. 李洁冉等.个人所得税法修订后的年终奖纳税无效区间.财会月刊,2011;28

PDF年报的方法,并对比通用分类标准进行人工判断,工作量较大。之所以翻阅PDF年报,而不是在上交所、深交所XBRL展示平台查阅实例文档,主要是基于以下几个方面原因:

首先,交易所提供的XBRL报告披露模板对实例文档存在一定的约束和限制,导致实例文档和PDF报告存在差异,实例文档不能完全反映披露实务。

其次,上市公司依据的分类标准并不是财政部发布的通用分类标准,上交所采用的是证券业分类标准,直接用实例文档来进行元素匹配,会导致结果存在偏差。

再次,目前我国实例文档在数量上虽然颇具规模,但披露项目较少。比如上交所披露的11个项目中最主要的会计数据和业务数据摘要只包括四项:①本报告期主要财务数据;②境内外会计准则差异;③非经常性损益项目和金额;④报告期末公司前三年主要会计数据和财务指标。其中第①项仅提供营业利润、利润总额、归属于股东净利润等5个会计科目查询。

另外,通用分类标准中共定义了89项附注项目,本文从中挑选了与资产负债表和利润表相关货币型和数值型的55项元素项目(见表1),作为通用分类标准元素代表性指标。其余诸如“附注——首次执行会计准则”由于研究意义不大,在选择通用分类标准元素时将其剔除。

二、适用性评价指标——分类标准元素覆盖率

我国目前的会计年报中,资产负债表和利润表的格式比较统一,分类标准中也对其进行了定义。而各上市公司财务附注项目披露差别较大,具有较大的研究空间,是分类扩展研究的重点。而其中数字型的财务元素,与通用分类标准元素的选取标准不同,用元素映射方法研究意义不大。因此,本文仅统计了最有一致性和可比性的资产负债表和利润表附注项目中货币型、数值型的财务信息元素。

通用分类标准元素覆盖率是指企业会计准则通用分类标准中的元素对于会计实务披露元素的覆盖程度。将一份企业财务报告中信息元素与通用分类标准元素一一映射,有一部分与通用分类标准中55项元素项目重合,本文将其定义为通用元素;企业财务报表附注中披露的所有数值型的财务信息元素,本文将其定义为企业披露实务元素。通用分类标准元素覆盖率就可以用公式表示为:

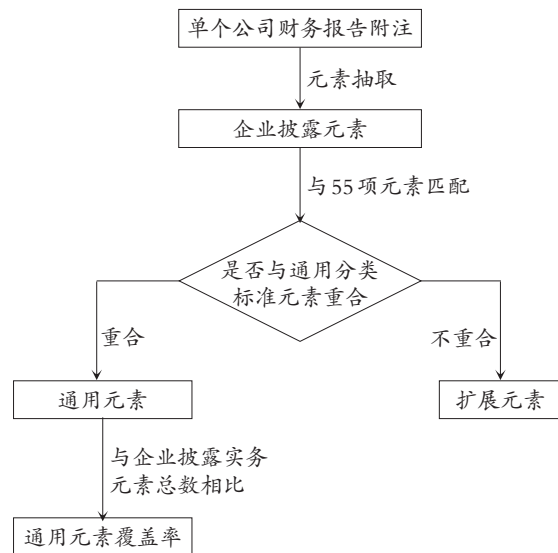
$$\text{覆盖率} = \frac{\text{通用元素总数}}{\text{企业披露实务元素总数}}$$

将每个行业7个样本公司的覆盖率加权平均,即可得出各行业通用分类标准的行业覆盖率,行业覆盖率越高,说明通用分类标准在这个行业的适用性越强,反之越弱。通用分类标准元素覆盖率的计算方法如右图所示。

限于篇幅,本文以“应收账款账龄结构”为例,列出了香梨股份“应收账款”附注“账龄结构”的通用元素和企业

表 1 通用分类标准元素项目

项目编号	项目名称	项目编号	项目名称
1	货币资金	29	预收账款
2	交易性金融资产	30	应付职工薪酬
3	应收票据	31	应交税费
4	应收账款	32	应付利息
5	预付账款	33	应付股利
6	应收利息	34	其他应付款
7	应收股利	35	一年内到期的非流动负债
8	其他应收款	36	其他流动负债
9	存货	37	长期借款
10	一年内到期的非流动资产	38	应付债券
11	其他流动资产	39	长期应付款
12	可供出售金融资产	40	预计负债
13	持有至到期投资	41	其他非流动负债
14	长期应收款	42	实收资本和股本
15	长期股权投资	43	资本公积
16	投资性房地产	44	盈余公积
17	固定资产	45	未分配利润
18	在建工程	46	营业收入和营业成本
19	生物资产	47	营业税金及附加
20	无形资产	48	销售费用
21	商誉	49	管理费用
22	长期待摊费用	50	财务费用
23	递延所得税资产和负债	51	资产减值损失净额
24	其他非流动资产	52	投资收益
25	短期借款	53	营业外收入
26	交易性金融负债	54	营业外支出
27	应付票据	55	所得税
28	应付账款		



通用元素和扩展元素筛选

披露实务元素总数的计量方法。通用分类标准元素清单中,应收账款账龄结构分为以下几项:一年以内(含一年);一年至两年(含两年);两年至三年(含三年);三年以上。香梨股份应收账款账龄结构如表2所示:1年以内(含1年)、1~2年、2~3年与通用分类标准元素重叠,定义为“通用元素”;3~4年、4~5年、5年以上则是企业扩展元素。因此,通用元素的总数为3,企业披露实务元素总数为6。

表2 应收账款账龄中元素计量方法示例

元素	元素种类	所属类型
1年以内(含1年)	通用元素	企业披露实务元素
1~2年	通用元素	企业披露实务元素
2~3年	通用元素	企业披露实务元素
3~4年	扩展元素	企业披露实务元素
4~5年	扩展元素	企业披露实务元素
5年以上	扩展元素	企业披露实务元素

三、适用性评价结果分析

1. 行业间的分类标准覆盖率。按照通用分类标准覆盖率的计算方法,本文共统计了71家样本企业2012年财务报告中共计45 286个报表项目,11个行业通用分类标准覆盖率计算结果如表3所示。

表3 各行业通用元素覆盖率

行业名称	行业编码	通用元素均值	企业披露实务元素均值	覆盖率
农林牧渔业	A	254	571	0.445 287 423
制造业	C	316	719	0.439 499 305
电力、供水供气业	D	210	508	0.413 385827
建筑业	E	306	879	0.348 122 867
交通运输、仓储业	F	249	770	0.323 376 623
信息技术业	G	251	662	0.379 154 079
批发和零售贸易	H	256	693	0.369 408 369
房地产业	J	220	581	0.378 657 487
社会服务业	K	228	578	0.394 463 668
传播与文化产业	L	213	514	0.414 396 887
综合类	M	235	487	0.482 546 201

本文所有样本公司行业覆盖率的均值为39.89%,标准差为0.043 9。样本公司披露实务中实际披露的元素中平均近39.89%都是通用分类标准中的元素,即通用分类标准平均覆盖了将近40%的披露元素。个别行业的最低覆盖率为32.34%,说明通用分类标准在行业中覆盖率最低的报告实务仅覆盖了超过其披露元素三分之一的元素。而最高覆盖率到达48.25%,即最高覆盖率的行业报告实务中有将近一半的元素没有包含在通用分类标准中。通用分类标准涵盖的元素在行业报告实务中占到了较大的比重,这是XBRL财务报告可比性的重要基础。

各行业的平均覆盖率为0.398 9,全部的11个行业中,

有5个的行业平均覆盖率大于全样本覆盖率的均值,这5个行业分别为:农林牧渔业、制造业、电力和供水供气业、传播与文化产业、综合类。房地产业、交通运输和仓储业、建筑业、批发和零售贸易、社会服务业、信息技术业行业覆盖率均值低于全行业均值。

2. 会计元素的通用分类标准覆盖率。财务报表中的55项报告项目因其所对应会计核算业务的差异,披露元素的程度也存在差异,如表4所示。经过计算,会计元素报告项目覆盖率的平均值达到了39.49%,也可以理解为如果样本公司各项目出现概率相同,那么每个会计报告项目中有39.80%被通用元素覆盖。55个项目覆盖率最大值为0.855 8,对应的会计科目是预计负债;最小值为0.000 3,对应的会计科目是应收利息。覆盖率高于70%的会计科目有4项,从高到低分别为预计负债、投资性房地产、盈余公积、资本公积;覆盖率低于20%的项目有6项,从高到低分别为长期应付款、其他流动负债、递延所得税资产和负债、应收股利、持有至到期投资、应收利息,不同的会计科目项目间,通用元素覆盖率差异较大。

表4 会计科目通用元素覆盖率

科目	1	2	3	4	5	6	7	8
覆盖率	0.585 6	0.483 4	0.258 2	0.318 5	0.393 8	0.000 3	0.001 0	0.327 5
科目	9	10	11	12	13	14	15	16
覆盖率	0.546 0	0.291 7	0.673 8	0.376 2	0.000 5	0.375 3	0.411 7	0.768 9
科目	17	18	19	20	21	22	23	24
覆盖率	0.539 8	0.499 7	0.600 0	0.640 5	0.567 2	0.416 9	0.100 4	0.256 9
科目	25	26	27	28	29	30	31	32
覆盖率	0.458 9	0.555 6	0.450 6	0.239 4	0.268 0	0.557 8	0.408 9	0.379 6
科目	33	34	35	36	37	38	39	40
覆盖率	0.250 0	0.293 1	0.313 8	0.142 9	0.287 1	0.390 4	0.148 0	0.855 8
科目	41	42	43	44	45	46	47	48
覆盖率	0.351 6	0.280 1	0.719 1	0.731 0	0.268 5	0.222 8	0.476 7	0.230 8
科目	49	50	51	52	53	54	55	
覆盖率	0.215 6	0.655 8	0.590 2	0.261 6	0.361 9	0.501 2	0.417 5	

四、结论

本文选取了71家上市公司共45 286项财务信息元素,将其与通用分类标准元素进行映射,统计结果显示,所有样本公司行业覆盖率均值仅达到39.89%,55项会计元素报告项目覆盖率均值达到了39.49%,现有通用分类标准在企业报告实务中覆盖率较低,其适用性有待提高,通用分类标准还有较大扩展空间。

主要参考文献

1. 黄长胤.XBRL财务报告分类标准的层级扩展研究.上海交通大学博士学位论文,2012
2. 王文礼,黄敏,应唯,王颖.分类标准FRTA校验的分析研究.会计研究,2011;4