

论 XBRL 分类标准扩展

——以石油天然气行业为例

陈宏明(教授) 杨锐红

(长沙理工大学经济与管理学院 长沙 410076)

【摘要】 本文通过比对XBRL通用分类标准元素清单与石油和天然气行业扩展分类标准元素清单,得到新增元素的内容和数量,从会计信息披露质量的完整性、准确性、可比性三个方面来分析分类标准扩展,以期为我国分类标准扩展的理论研究和实践活动提供参考。

【关键词】 XBRL 分类标准 扩展 会计信息 披露

一、引言

XBRL(可扩展商业报告语言,Extensible Business Reporting Language)是一种通过对财务数据进行标记,使计算机能够“读懂”财务报告并自动处理分析报表的语言标准规范。XBRL使得商业信息的识别、处理、分析、比较和交流变得便利和简洁。目前,XBRL可广泛应用于各类财务报告、税务报告、监管报告的编制。2010年,我国正式发

布了企业会计准则通用分类标准和XBRL技术规范系列国家标准,即将在部分企业组织实施XBRL,这标志着XBRL将成为我国资本市场的主流。

XBRL技术框架主要由技术规范(Specification)、分类标准(Taxonomy)和实例文档(Instance Document)三部分组成。XBRL财务报告是根据XBRL技术规范,按照XBRL分类标准制作的财务数据形成的XBRL实例文档,

表4 会计估计变更影响利润程度

	平均数	中位数	最大值	最小值	标准差
变更影响数(万元)	7 426.336	848.437	110 000	1.56	19 016.989
变更影响数与净利润比率	36.142%	5.029%	1 083.514%	0.002%	131.266%
变更影响数与总资产比率	0.374%	0.150%	3.158%	0.000%	0.562%

从表4可以看出,从整体上讲,无论是会计估计变更对当期利润的影响数、会计估计变更对当期利润影响数与净利润的比率,还是会计估计变更对当期利润的影响数与总资产的比率,这三个指标的最大值与最小值的差异均较大,说明不同的公司发生会计估计变更对当期利润的影响之间的差异很大。

从变更影响数来看,不同企业的差异平均数为7 426.336万元,远高于其中位数848.437万元。考虑了当年盈利规模与公司规模的变更影响数与净利润比率指标和变更影响数与总资产比率指标,也存在同样的问题,即,中位数远小于平均数。这说明,有相对较少的上市公司发生的会计估计变更对当期利润产生了很大的影响,拉高了整体的平均值。

三、结论

从以上的分析可以看出,2012年约有6%的上市公司发生会计估计变更,比例较高。从行业角度看,进行会计估计变更比例最高的为黑色金属业,其次为采掘业、公用事业和交通运输业。这些行业都有一个共同的特征,即,固定资产规模巨大,相应地,其固定资产的折旧方法、使用寿命或者净残值发生变化便会对当期利润产生很大的影响。从发生会计估计变更的项目来看,主要集中于“固定资产折旧方法、使用寿命、净残值变更”和“应收款项、坏账准备计提变更”两个项目。从会计估计变更对当期利润的影响程度看,有相对较少的公司发生的会计估计变更对当期利润的产生很大的影响,而其他多数上市公司的会计估计变更对当期利润的影响较小。

【注】 本文为国家自然科学基金“会计政策选择策略系数:基于数据挖掘的计量改进和因素分析”(基金号:71272241)的阶段性研究成果。

主要参考文献

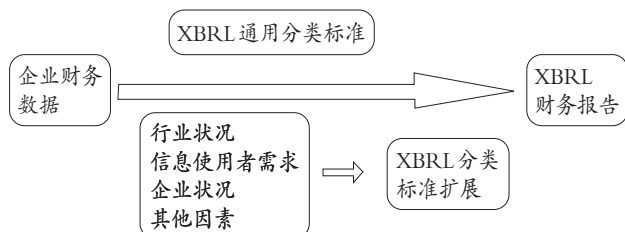
1. 瓦茨,齐默尔曼著.陈少华等译.实证会计理论.大连:东北财经大学出版社,2006
2. 颜敏,郭宏,杨红娟.会计政策组合选择与成本费用相关性研究.财会月刊,2010;11

所以, XBRL 分类标准的质量将直接影响 XBRL 财务报告的披露质量。目前的通用分类标准是为了满足大部分的企业需要而设定的基础分类标准, 适用于所有行业, 但不够精细。为了满足不同行业、不同企业信息披露和监管机构监管的需要, 必须扩展通用分类标准。

本文通过比对通用分类标准元素清单与石油和天然气行业扩展分类标准元素清单, 从会计信息披露质量的完整性、准确性、可比性三个方面, 阐述 XBRL 分类标准扩展的必要性。

二、XBRL 分类标准扩展的实现机制

XBRL 分类标准扩展是在遵循企业会计准则的基础上, 考虑行业和企业的现状、财务报告使用者对信息披露的需求、未来潜在的风险等因素, 对通用分类标准进行扩展而得到的适合企业和行业的具体分类标准。扩展后的分类标准能够更加准确地反映企业的财务状况和经营成果, 提高财务报告的可靠性和可比性。具体框架如下:



XBRL 财务报告生成图

三、石油和天然气行业扩展分类标准

2011 年 12 月, 财政部发布了《关于印发石油和天然气行业扩展分类标准的通知》。笔者比对了企业会计准则通用分类标准元素清单与石油和天然气行业扩展分类标准元素清单, 得到了右表。从中可以发现, 相对通用分类标准元素来说, 石油和天然气行业扩展分类标准元素主要在以下方面进行了扩展: ①将基本元素扩展至粒度更细的具体元素, 如长期股权投资分为对联营企业和合营企业投资、对子公司投资两个类别, 分别在年初余额、本期增加、本期减少、期末余额四个方面进行披露。②增加了某些企业自愿性披露的元素, 如在关联方关系及交易中增加了主要管理人员薪酬元素, 在应付账款、其他应付款和预收账款方面增加了持有本公司 5%(含 5%)以上表决权股份的股东的款项元素。③根据石油和天然气行业的行业特征新增的基本元素, 如对营业税金及附加增加了石油特别收益金、产品税及其他三个项目, 对或有事项和承诺事项则是根据行业特点, 将披露项目按照新的标准进行分类, 如承诺事项从经营租赁承诺事项、资本性承诺事项、勘探和采矿许可证及其他重大承诺事项四个方面进行披露。勘探和采矿许可证就是根据石油和天然气行业特点特别进行披露的信息。

石油和天然气行业扩展分类标准新增元素表

财务报告附注披露会计科目	新增元素内容	新增元素数量
长期股权投资	长期股权投资分类明细(年初余额、本期增加、本期减少、期末余额)	12
长期待摊费用	长期待摊费用项目明细	2
资产减值准备	坏账准备年初余额明细, 本期增加明细, 本期减少(转回、转销)明细, 期末余额明细	15
应付账款	应付持有本公司 5%(含 5%)以上表决权股份的股东的款项, 账龄超过一年的应付账款	2
预收账款	预收持有本公司 5%(含 5%)以上表决权股份的股东的款项	1
其他应付款	对持有本公司 5%(含 5%)以上表决权股份的股东的其他应付款	1
一年内到期的非流动负债	一年内到期长期借款的长期保证借款, 一年内到期的长期借款前五名及借款详情	13
长期借款	长期保证借款、长期借款到期日分析(按年限)、长期借款前五名及借款详情	17
资本公积	其他资本公积明细	4
未分配利润	未分配利润变动项目明细	7
营业收入和营业成本	营业收入和营业成本明细及主营业务和其他业务收入、成本明细	8
营业税金及附加	石油特别收益金、产品税及其他	3
销售费用	折旧、折耗及摊销, 运输费及其他	3
管理费用	折旧、折耗及摊销, 修理费, 安全生产费用, 其他税费, 其他	5
财务费用	油气资产弃置义务因时间推移产生的利息支出	1
营业外收入	营业外收入计入本年度非经常性损益明细	4
营业外支出	营业外支出计入本年度非经常性损益明细	6
所得税费用	所得税调整项目明细	4
每股收益	其他每股收益的说明	1
分部报告	区域信息及明细	6
关联方关系及其交易	主要管理人员薪酬	1
或有事项	或有事项按照形成原因(提供担保、环保责任、法律或有责任、其他)分类	4
承诺事项	按照经营租赁承诺事项、资本性承诺事项、勘探和采矿许可证及其他重大承诺事项四项进行信息披露	18

四、XBRL 分类标准扩展的必要性

XBRL 分类标准扩展的根本动因是信息披露主体自愿性信息披露的需要。通用分类标准只对基本元素进行定义标记, 不能满足企业具体的披露要求, 因此需要对通用分类标准进行扩展。

Bovee 等经过对美国公司财务报表实务中的元素与所采用的分类标准进行匹配后发现, 在细节层面, 披露实务和分类标准存在一定的差异, 并据此提出需要对分类

标准进行扩展。高锦萍和张天西(2006)考察了2005年上海证券交易所制定的中国上市公司信息披露分类标准与当年上市公司披露元素的匹配程度,发现该分类标准与公司报告实务间存在差异。因此,要满足企业的自愿披露要求就需要进行分类标准扩展。

分类标准扩展会在完整性、准确性、可比性三个方面影响信息披露的质量(Katz, 2004; Debreceeny etc, 2005)。

1. 完整性。信息披露的完整性是指企业能够按照自身状况完全地披露自身的会计信息,包括强制性披露信息和自愿性披露信息。由于通用分类标准只概括了最基本的元素,如果企业按照通用分类标准编制XBRL财务报告,那么就意味着某些企业的某些自愿性信息得不到披露。

我们从上表可以看到:长期股权投资、长期待摊费用、营业收入和营业成本、资产减值准备、未分配利润、资本公积、营业外收支、所得税费用等基础元素均在分类标准中扩展至下一级的明细内容。

以资产减值准备基本元素为例,笔者在石油和天然气行业分类标准扩展的元素清单中发现,坏账准备元素分别列示为应收账款坏账准备、其他应收款坏账准备和预付账款坏账准备三个下一级的明细,而在通用分类标准中,坏账准备元素只是总体列示。这种将基本元素扩展为粒度更细的具体元素的扩展方式,更加完好地保证了信息披露的完整性,提高了信息披露的质量水平。

另外,石油分类标准扩展至与基本元素处于一个信息等级的并列元素,如关联方关系及其交易中新增元素主要管理人员薪酬,使得信息披露更加完整。公司的主要管理人员负责公司的经营,其薪酬水平与企业绩效有一定的相关性。主要管理人员薪酬元素的披露不仅可以提高信息披露的完整性,而且可以帮助信息使用者更好地了解公司的经营状况,从而提高信息披露质量。

2. 准确性。信息披露的准确性是指企业在财务报告和XBRL实例文档两者间的相近程度。一般来说,信息经过加工后会不可避免地出现一定的误差,而这个误差程度决定了信息披露的准确性。也就是说,财务报告与XBRL实例文档越接近,误差便越小,信息的准确性便越高,信息质量也就越高。

以长期借款为例,在通用分类标准中,长期借款分为长期信用借款、长期质押借款、长期抵押借款三项,而在实务中,大部分的企业都会有长期保证借款。这种将信息不准确归类的做法,不仅会影响信息披露的准确性,更会影响信息使用者对企业业绩的判断。

从上表可以看到,分类标准扩展中不仅新增了长期保证借款项,保证了长期借款信息的准确性,而且增加了长期借款到期日分析:分为长期借款到期日分析一至两

年、长期借款到期日分析二至五年、长期借款到期日分析五年以上等元素,以及长期借款前五名的详细情况。这将企业的负债信息披露得更加完整和准确,让信息使用者能够对企业的负债有一个更加深入、有效的认识,有利于决策。长期借款的元素扩展不仅提高了信息披露的准确性,还保证了信息披露的完整性、可靠性。为了尽量减少信息精度的误差,保证信息披露的准确性,对通用分类标准进行扩展显得非常必要。

3. 可比性。信息披露的可比性是指企业的财务报告在实例文档中披露的信息,在不同的企业之间相互可比。XBRL最突出的优点就是能够对企业的财务数据进行横向、纵向的比较。通用分类标准下,企业信息都是按照同一个基本元素来进行标记,能够保证较高的可比性。当分类标准扩展时,在不同行业间的可比性可能会受到一定的影响。

从上表可以看到,营业税金及附加元素特别添加了石油特别收益金、产品税元素,财务费用添加了油气资产弃置义务因时间推移产生的利息支出元素。石油特别收益金是指石油开采企业销售国产原油时,因价格超过一定水平获得的超额收入按比例征收的收益金,俗称“暴利税”,也就是说,石油特别收益金在一定程度上与石油企业的收入和利润是相关的。在进行行业内横、纵向比较时,该元素将大大提高披露信息的可比性,但是在与非行业内企业进行比较时,这种可比性会受到一定的影响。黄长胤(2011)认为,对此情况可以采用“行业扩展统一化+企业扩展规范化”模式,从而提高行业内信息的可比性,并通过权威机构对扩展元素清单进行引导,以间接提高信息可比性。

五、结论

从石油和天然气行业分类标准扩展的案例可以看出,分类标准扩展能够提高披露信息的完整性、准确性和可比性,满足企业对自愿性信息的披露需求,提高信息披露质量,故分类标准的扩展很有必要。

主要参考文献

1. 黄长胤,张天西.XBRL技术分类标准扩展研究综述.科技管理研究,2011;22
2. 高锦萍,张天西.XBRL财务报告分类标准评价:基于XBRL报告分类与公司偏好的报告实务间匹配性研究.会计研究,2006;11
3. 财政部.企业会计准则通用分类标准元素清单.财会[2010]20号,2010-10-19
4. 财政部.石油和天然气行业扩展分类标准元素清单.财会[2011]22号,2011-12-16
5. 王军.XBRL分类标准扩展的系统化思考.中国商贸,2013;20