

我国XBRL研究的现状 ——基于2001-2010年的文献分析

● 魏森森 庄明来

摘要:2009年以来,我国出台了一系列关于XBRL应用的重要法规,特别是2010年两套标准的发布,进一步推动了XBRL在实务中的应用。实务应用的不断推广又对理论研究提出了更高的要求,因此,对我国XBRL的研究现状进行梳理和总结,进而明确今后的研究方向,以便更好的指导实务就显得尤为重要。文章基于中国期刊全文数据库(CNKI)对2001年-2010年国内有关XBRL研究的文献进行回顾分析,试图回答以下问题:十年来我国XBRL研究成果主要发表在那些刊物上?十年来我国XBRL研究成果的数量、质量以及趋势如何?十年来我国XBRL研究主要集中在哪些方面,取得了那些成果,进一步研究的方向是什么?

关键词:会计信息化;XBRL;文献回顾

一、引言

我国对XBRL的理论研究最早可以追溯到2001年(王松年、沈颖玲,2001;丁玲,2001;杨松令,2001)。2003年,我国第二届会计信息化年会明确把XBRL作为主要的会议议题之一,带动了我国关于XBRL的研究。2010年10月19日至21日,第21届国际XBRL大会在中国召开,在本次盛会上,财政部发布了《企业会计准则通用分类标准》,国家标准化管理委员会发布了《可扩展商业报告语言(XBRL)技术规范系列国家标准》,两套标准的发布是我国继发布实施企业会计准则、内部控制规范之后的又一重大系统工程,标志着后危机时代我国以XBRL应用为先导的会计信息化时代的来临,在中国会计信息化建设史上具有里程碑意义。2010年12月9日,财政部发布了《关于实施企业会计准则通用分类标准的通知》,拟订了首批实施通用分类标准的企业和会计师事务所名单以及相关要求。时至今日,不管是理论上,还是实务上我国都取得了很大的进步,因此,对我国XBRL的研究现状进行梳理和总结,进而明确今后的研究方向,以便更好的指导实务就显得尤为重要。

专门对我国XBRL研究的回顾并不多,(李富玲、卢振波,2006)选取国内外公开发表的XBRL论文中具有代表性的研究成果,对2000年~2006年XBRL在国内外的研究进展进行了总结性回顾,评价了XBRL研究中取得的成绩和存在的问题,并对我国未来XBRL研究提出建议;(卢馨、雷蕾,2010)选择了2001年~2008年国内外具有代表性的核心期刊和中国优秀博士论文库,围绕XBRL理论基础及其价值优势、XBRL分类标准制定以及XBRL财务报告的审计鉴证等方面进行了分类综述;(王泳,2010)从文献分析的角度,借助维普资讯网的期刊搜索平台,对国内2001年~2007年关于XBRL的研究文献进行了统计分析,揭示了国内研究XBRL的三次快速发展和一次低潮的

历程和原因,指出国内对XBRL的研究正从初始的无序转向逐步有序,研究力度逐步加深,研究人员逐步专业化,且研究力量在向两个极端分化。现有的研究回顾存在的主要问题包括文献选取标准“有代表性”比较模糊、研究的范围没有涵盖近两年的文献等,从我们的统计数据来看,近两年关于XBRL的研究无论从数量还是质量,较之以前都有很大提高;另外,现有的研究回顾对我国十年来研究的主题总结不是很统一,不能较明确地为我们呈现一个研究的真实状况。而这些不足,为本文的研究提供了契机。

本文基于中国期刊全文数据库(CNKI),对2001年~2010年核心期刊上有关XBRL研究的文献进行回顾分析,试图回答以下问题:十年来我国XBRL研究成果主要发表在那些刊物上?十年来我国XBRL研究成果的数量、质量以及趋势如何?十年来我国XBRL研究主要集中在哪些方面,取得了那些成果,进一步研究的方向是什么?

二、文献统计方法

不同的研究者在进行文献回顾时选择了不同的文献统计方法,就国内已有的关于XBRL的文献回顾而言,(李富玲、卢振波,2006)从国内和国外公开发表的XBRL相关论文和资料中选取具有代表性的研究成果,并没有给出一个明确的统计范围;(卢馨、雷蕾,2010)在对国内XBRL研究现状进行研究时,首先选择了国内学者普遍赞同的顶级核心期刊:经济研究、管理世界、会计研究、中国会计与财务研究;其次选择了CSSCI上会计界普遍认同的核心期刊:审计研究、财会月刊、财会通讯、中国管理信息化;再次选择了中国优秀博士论文库中的一些文章。最后笔者对这些核心期刊以及中国优秀博士论文库近2004年~2008年发表的有关XBRL的论文数量进行了统计分析,基于以上统计,主要选取《会计研究》、《财会通讯》、《中国管理信息化》等国内核心期刊以及中国优秀博士论文库上关于XBRL的文章进行分类综述。(王泳,2010)基于维普资讯网

的期刊搜索平台,利用核心期刊搜索、全部期刊搜索、关键词 XBRL 搜索和任意字段 XBRL 搜索等 4 种搜索方式对 2001 年~2007 年的学术文献进行交叉搜索。

本文基于中国期刊全文数据库(CNKI),时间范围设定为“1980-2010”,期刊设定为“核心期刊”,以“XBRL”、“可扩展商业报告语言”、“可扩展企业报告语言”对“题名”进行“模糊”搜索,然后在对搜索的结果进行删除重复的文献、去掉会议通知、法规发布通知等非研究论文文献后,最终得到 148 篇文献。这样进行文献统计的理由如下:为保证文献的权威性,我们只选取公开发表的期刊论文;我们希望找到我国关于 XBRL 研究的最早文献,因此时间设定为“1980-2010”,我们所能找到的最早文献为 2001 年(王松年、沈颖玲,2001;丁玲,2001;杨松令,2001),这与(王泳,2010)的统计结果基本一致;为保证文献的质量,我们只对核心期刊的文献进行了搜索,但考虑到《中国管理信息化》期刊的特殊性,我们包含了该期刊中符合其他条件的文献;另外,我们希望找到的是专门对 XBRL 进行研究的文献,所以只对“题名”进行搜索,但为了保证重要文献不被遗漏,我们进行了“模糊”搜索,对发现的题名不含关键字的文献进行阅读分析,主要研究 XBRL 的才包含在我们的分析样本中,比如(王松年、沈颖玲,2001)就没有包含在我们的分析样本中。

三、文献统计结果及分析

1. 文献来源分析。根据我们设定的文献统计方法,我们最终得到了 148 篇文献,期刊和年限分布如表 1 所示。

根据统计结果,从 2001 年到 2010 年,专门研究 XBRL 的文献共有 148 篇,涉及的期刊有 32 种。其中十年来刊登文章在 5 篇(含 5 篇)以上的有 7 种,基本上都是会计的专业期刊,最多的是《中国管理信息化》,十年累计刊登文献数量为 45 篇,占到了十年来文献总量的 30%。这说明大多研究者把会计专业期刊作为 XBRL 研究成果发表的主要选择,也说明了这些会计专业期刊,特别是关于信息化研究的专业期刊《中国管理信息化》在 XBRL 研究的进程中起到了重要的作用。同时,从 XBRL 涉及期刊的数量上来看,XBRL 的研究已经被大多数期刊所认同,而且从时间上来看,发表在非会计专业期刊上的文章,主要是在 2006 年以后,这也从一个侧面说明了现在 XBRL 在我国的推广程度。

从期刊来源上看,32 种期刊包括了一般核心期刊、CSSCI 来源期刊和 CSCD 来源期刊,其中,一般核心为中国期刊全文数据库(CNKI)中界定的核心期刊范围除了 CSSCI 和 CSCD 来源期刊(设定的搜索条件为“核心期刊”),CSSCI 来源期刊为中文社会科学引文索引来源期刊(2010-2011)中包含的期刊(包括扩展版来源期刊),CSCD 来源期刊为中国科学引文数据库来源期刊,在后文的分析中,我们把 CSCD 视同 CSSCI 来源期刊。十年来刊登在 CSSCI 来源期刊上的相关研究文献数量为 33 篇,占到了总样本文献数量的 22%。在所有刊登 XBRL 的 CSSCI 来源期刊中,刊登文献数量最多的是《会计研究》,十年来累计刊登了 9 篇。(王泳,2010)通过对比 2001-2007 年核心期

刊搜索和全部期刊搜索,得出“对 XBRL 进行研究的数量分化现象越来越明显,且两者差距越来越大”的结论,我们的统计结果从另一个方面也说明了这个问题。同时,这样的统计结果也说明,现在有关 XBRL 研究的文献质量需进一步提高,需要有更多的研究者利用多样化的研究方法对 XBRL 开展更深入的研究。

2. 研究趋势分析。我们对文献分布做一个历年的统计对比分析,可以看出,从全部核心期刊来看十年来关于 XBRL 的研究总体上呈上升趋势,其中 2003 年从文献数量上看有一个明显的快速增长,之后稳步增长,到 2007 年达到一个高峰,2008 年有一个明显的下降,之后快速上升,到 2010 年达到历年最高峰。从非 CSSCI 来源期刊来看,十年来的发展趋势基本上和全部

核心期刊文献的趋势一致。CSSCI 来源期刊文献到 2006 年达到峰值,文献数量为 9 篇,之后又明显的下降趋势,到 2010 年有所恢复。(王泳,2010)认为 2003 年的文献快速增长,一方面是因为 XBRL 刚刚被介绍到国内,一下子引起众多学者对其进行研究,另一方面是因为国内对 XBRL 的研究才刚刚起步,因此文献数量的基数还比较小。我们基本上同意上述的原因分析,同时我们认为,2003 年以后文献数量的稳步增长,与我国每年召开的会计信息化年会密切相关。从 2002 年开始我国每年召开会计信息化年会,2003 年召开的会计信息化年会第一次把 XBRL 明确作为会议的主题之一,这在很大程度上带动了 XBRL 的研究。之后几乎每届的会计信息化年会都会把 XBRL 作为其议题,所以也带动了文献数量的稳步增长。2007 年伴随着中国 XBRL 地区组织的成立,以及在财政部会计司直接领导下的关于中国 XBRL 分类准则的制定工作逐步提上议事日程等实务工作的稳步推进,理论研究也达到了一个小高潮。但之后的 2008 年却又一个明显的下降,我们从已有的资料很难证实是什么原因导致了这种下降。我们推测,主要是因为经过 7 年的研究、探讨,一般性、介绍性的问题已经得到充分讨论,而 XBRL 在我国的具体应用还没有展开,那么继续研究 XBRL 也就没有什么实用意义了,研究的积极性在一定程度上受到了打击。2009 年和 2010 年 XBRL 研究的回复和快速增长准则得益于政府的主导,如前文所述,这两年国家连续发布了一系列的推进我国会计信息化的法规,特别是 2010 年两套标准的发布,这无疑成为了新一轮 XBRL 研究高潮的推动力。

3. 文献内容分析。(李富玲、卢振波,2006)对国外 XBRL 研究分别从技术基础及其作用、分类标准及编制、系统开发与解决方案、对企业财务和财务信息处理的影响、对审计的影响、在金融信息化中的应用、商业信息处理中的应用、推广与教育八个方面进行了文献回顾,而对我国 XBRL 研究分别从技术基础及其作用、系统开发与解决方案、对企业财务及财务信息处理的影响、对审计的影响、国内 XBRL 的发展与评价五个方面进行了文献回顾。(卢馨、雷蕾,2010),围绕 XBRL 理论基础及其价值优势、XBRL 分类标准制定以及 XBRL 财务报告的审计鉴证等方面进行

了分类综述。

我们参考上述对 XBRL 内容的分类,采用归纳法对我们取得的文献样本进行分类统计。首先我们对所得文献进行阅读,共同讨论文献的主题,概括总结出所有文献涉及的主要的十个主题,然后以这十个主题为标准,每人分别对所有文献进行分类,判断属于哪一个主题,两位作者如判断一致,则确定其所属类别,如不一致,则由两位作者讨论决定所属类别,最终确定 XBRL 的研究主题及其文献分布。

从文献内容上看,十年来 XBRL 研究的涉及面非常广,包括 XBRL 在财务报告中的应用、XBRL 的基础理论、XBRL 的推广策略分析、XBRL 在审计中的应用等十个方面,讨论最多的主题包括 XBRL 在财务报告中的应用(占样本文献数量的 34%)、XBRL 的推广策略分析(占样本文献数量的 229%)、XBRL 的基础理论(占样本文献数量的 23%)。

四、结论与展望

本文基于中国期刊全文数据库(CNKI),对 2001 年~2010 年发表在核心期刊上的有关 XBRL 研究的文献进行回顾分析,发现十年来我国有关 XBRL 研究的文献涉及的核心期刊有 32 种,这说明 XBRL 在我国理论界的接受程度已经比较广泛;十年来刊登 XBRL 文献数量比较多的基本上都是会计的专业期刊,最多的是《中国管理信息化》,十年累计刊登文献数量为 45 篇,占到了十年来文献总量的 30%。这说明大多研究者把会计专业期刊作为 XBRL 研究成果发表的主要选择,也说明了这些会计专业期刊,特别是关于信息化研究的专业期刊《中国管理信息化》在 XBRL 研究的进程中起到了重要的作用;从期刊的来源上看,十年来刊登在 CSSCI 来源期刊上的文献只占到样本文献的 22%,这说明 XBRL 研究文献的质量有待进一步的提高,也说明对 XBRL 的研究有待进一步的深化;从趋势上看,十年来关于 XBRL 的研究总体上呈上升趋势,其中 2003 年有一个明显的快速增长,之后稳步增长,到 2007 年达到一个高峰,2008 年有一个明显的下降,之后快速上升,到 2010 年达到历年最高峰。政府的 XBRL 相关应用法规的出台以及会计学术团体的会议等对 XBRL 的研究起到了很大的推动作用;从文献内容上看,十年来 XBRL 研究的涉及面非常广,包括 XBRL 在财务报告中的应用、XBRL 的基础理论、XBRL 的推广策略分析、XBRL 在审计中的应用等十个方面,讨论最多的主题包括(占样本文献数量的 34%)、XBRL 的推广策略分析(占样本文献数量的 229%)、XBRL 的基础理论(占样本文献数量的 23%)。

基于文献内容的分析,我们认为 XBRL 今后的研究应该围绕着以下几个方面展开:

1. XBRL 基础理论。伴随着 XBRL 在我国的逐步应用,关于 XBRL 的基础理论研究必须进一步加强。比如虽然十年来众多学者已经围绕 XBRL 分类标准展开了大量的研究,但 2010 年我国两套标准的发布,必将为 XBRL 研究提供新的契机。有关分类标准的国际比较、推动分类标

准逐步实施的措施研究以及企业和员工层面影响 XBRL 接受的决定因素研究等必将随之兴起。除了分类标准以外,研究相对缺乏的技术规范和实例文档问题将成为新的热点。

2. XBRL 在审计中的应用。随着 XBRL 在我国的逐步推广应用,针对 XBRL 应用环境下的审计问题就成为需迫切研究的内容,比如(卢馨、雷蕾,2010)认为,基于 XBRL 财务报告的审计鉴证研究又将成为新一轮的研究热点,如果能够加上对审计风险分类标准的探究,那么这些研究将更具有实际意义。

3. XBRL 对企业的影响研究。XBRL 的应用对企业的原有流程,特别是会计信息系统流程是一个挑战,必然会带来流程管理方面的一系列新问题;进一步,流程的改变又势必会影响到不同的利益相关主体,而已有的关于这些的研究又相对欠缺,这又将带来新的研究契机。

4. XBRL 对会计信息化的影响研究。2009 年 4 月财政部发布的《关于全面推进我国会计信息化工作的指导意见》表明会计信息化是今后会计工作努力的方向,已有的研究表明 XBRL 正在改变着财务报告的诸多方面,而财务报告又是会计信息化中很重要的一个方面。因此,如何应用 XBRL 促进财务报告诸方面的进一步完善,进而实现会计信息化将成为一个研究热点。当然从其它更多的角度去探讨如何应用 XBRL 实现会计信息化也是我们的研究方向。

参考文献:

1. 丁玲.论网络财务报告语言的发展及对我国的启示.中国会计电算化,2001(7):27-28.
2. 王松年,沈颖玲.网络财务报告的技术问题研究.财经研究,2001,(8):52-58.
3. 杨松令.简评可扩展商业报告语言.财会月刊,2001,(14):44-45.
4. 李富玲,卢振波.可扩展商业报告语言 XBRL 研究述评.现代图书情报技术,2006,(7):56-61.
5. 卢馨,雷蕾.XBRL 的研究现状与展望.财会通讯,2010,9(下):134-137.
6. 王泳.文献分析国内对可扩展商业报告语言的研究.中国管理信息化,2010,(1):26-28.
7. 沈颖玲.会计全球化的技术视角——利用 XBRL 构建国际财务报告准则分类体系.会计研究,2004,(4):35-40.
8. 何丽梅,刘婉立.关于可扩展商业报告语言在我国的推广和应用研究.财会通讯(学术版),2005,(12).
9. 徐伟.可扩展企业报告语言(XBRL)应用研究.西南财经大学,2006.

作者简介:庄明来,厦门大学管理学院会计学教授、博士生导师,魏森森,厦门大学管理学院会计学专业博士生,河南大学工商管理学院讲师。

收稿日期 2011-10-22。