

XBRL 与会计业务流程再造研究

刘杰^{1,2} 薛祖云³

(1. 厦门大学 管理学院, 福建 厦门 361005; 2. 贵州财经学院 会计学院, 贵阳 550004;
3. 厦门大学 会计发展研究中心, 福建 厦门 361005)

[摘要] XBRL 与会计业务流程再造是当今会计信息化研究领域的两个热点问题, XBRL 在提高会计信息提供效率、丰富会计报告内容、减少手工会计信息输入等方面与会计业务流程再造存在内在一致性, 结合 XBRL 研究会计业务流程对于深化会计业务流程再造理论与实践研究有着重要的意义。本文在回顾 XBRL 与会计业务流程再造相关文献的基础上, 分析了 XBRL 与会计业务流程再造的互动关系及其应用困境, 最终提出了在会计业务流程中应用 XBRL 的基本思路。

[关键词] 会计业务流程再造; XBRL; 财务报告

doi: 10.3969/j.issn.1673-0194.2010.01.001

[中图分类号] F232 [文献标识码] A [文章编号] 1673-0194(2010)01-0002-04

XBRL 是会计报告向高级阶段发展的信息技术基础, 自 1998 年诞生以来, XBRL 获得了迅速的发展, 尤其作为财务信息处理的最新标准和技术, XBRL 增加了公司财务报告披露的透明度, 同时极大的提高了财务报告信息处理的效率和能力, 为统一格式的财务报告或会计报告输出提供了重要技术支持。因此, 结合 XBRL 研究会计业务流程再造, 不论是对于理论研究, 还是实践研究, 都有着重要的现实意义。

一、XBRL 与会计业务流程再造文献的简要回顾

会计业务流程再造起源于 Hammer 在 1990 年发表的《Reengineering Work: Don't Automate, Obliterate》一文。Hammer 在研究企业流程再造问题时, 非常注重业务流程再造与财务部门之间的关系, 并在 1993 年与 Champy 一起对企业业务流程再造进行了精辟的解释和定义。后来的许多学者, 如 R. B. Kaplan & L. Murdock (1992)、Booth & Rupert (1994)、O. Leary & Daniel E. (1995)、George Valiris & Michalis Glykas (1999)、Sylvia Constantinides (2004)、K. Vergidis & C.J. Turner & A.

Tiwari (2008) 等, 针对现有会计业务流程中存在的缺陷, 沿着企业业务流程再造理论的思路对会计业务流程再造进行了深入广泛的研究。对于会计业务流程再造的目标, 理论界和实务界都存在着一致的看法, 都强调以优化企业价值链为核心, 以提高企业竞争能力为目标, 为了在绩效评价的关键指标(包括产品和服务质量、顾客满意度、成本、员工的工作效率等)上取得显著的成果, 重新设计企业的会计业务流程, 最终实现财务、业务一体化, 提供更加丰富的定性的、不确定性的和非财务的信息。但对于业务流程再造的具体方式却存在着不一致的看法。企业业务流程再造理论, 针对过去存在的因循守旧、想用修修补补的办法去解决问题的习惯, 强调从根本上重新思考、彻底改造、设计企业的业务流程, 进行企业重新整合。一些学者对此也持不同的观点, 王众托 (2001) 认为在处理具体问题时, 不见得都需要或者都可能使用激进的方式, J. Peppard & P. Rowland (2003) 也反对为变而变以及花费巨大而收效甚微的“脱胎换骨”式改造。在会计报告的输出方面, 理论界和实务界都认为应当实现特定会计信息所有者与特定决策权之间进行匹配, 输出更加丰富多样的非财务信息, 但会计报告具体输出形式、技术方面却存在相当大的问题。

XBRL 已成为继条形码、电子数据交换(EDI)和射频技术(RFID)之后, 对经济领域影响极为深远的又一项技术。自美国注册会计师 Hoffman (1998) 倡导开展 XBRL 研究以来, 国内外学者、团体和组织都积极加入到 XBRL 研究的行列中, 从分类标准的设计、参与主体

[收稿日期] 2009-05-30

[基金项目] 教育部人文社会科学重点研究基地重大项目(06JJD630019)资助。

[作者简介] 刘杰(1979-), 男, 四川仁寿人, 厦门大学管理学院会计系博士生, 贵州财经学院会计学院教师, 主要研究方向: 会计信息系统; 薛祖云(1963-), 男, 福建福安人, 厦门大学会计发展研究中心教授, 硕士生导师, 主要研究方向: 会计理论、资本市场实证研究、计算机会计与审计。

以及评价体系等各个方面不断完善 XBRL。在分类标准的设计方面, Bovee (2002)、Cohen (2004) 和张天西 (2006) 等对 XBRL 分类信息的定义进行了研究, 指出 XBRL 分类标准与企业偏好的报告实务之间的差异, 比如账户汇总程度上的差异, 将会影响 XBRL 财务报告信息的质量。在参与主体方面, 张天西等 (2006) 认为应由政府组织力量来制定 XBRL 分类标准; 王治安等 (2006) 提出应有更多的会计界人士投身于 XBRL 分类标准的制定工作; 杨周南等 (2006) 更进一步提出应在财政部的统一领导下, 依托会计准则委员会成立标准委员会, 进而推进我国 XBRL 分类标准的制定工作。而在评价体系方面, 国内外学者并没有提出一个较为全面的指标评价体系, Debreceny et al (2005) 只是建议从技术性、可用性、完整性、可获得性、一致性等方面来验证 XBRL 分类标准信息的充分性。高锦萍 (2007) 只从 XBRL 分类标准制定依据的角度建立了一套评价方法, 抛开技术因素, 从完整性方面对 XBRL 分类标准定义的信息元素进行评价。

企业业务流程再造理论自 1990 年被提出以来, 就比较注重会计报告输出机制和输出形式的研究, 而 XBRL 为会计业务流程再造的会计报告输出注入了生机和活力, 但 XBRL 应用于企业会计报告的输出不是一蹴而就的, 不一定需要激进的方式。倡导在会计报告输出中应用 XBRL 的目的在于将最新信息处理技术应用于会计领域, 使会计信息使用者能够更方便地检索、分析和使用公司披露的财务报告, 提高财务报告数据交换、搜索、共享等方面的效率, 及时、准确地提供更加丰富的非财务信息, 在这一点上, XBRL 与会计业务流程再造具有较好的内在一致性, 能为会计业务流程再造中会计报告输出提供更好的技术支持。因此, 在研究会计业务流程再造时, 有必要结合 XBRL 深入研究其在会计业务流程再造中的应用形式和应用范围等一系列问题。

二、XBRL 与会计业务流程再造的互动关系及其应用困境

会计业务流程再造的目的在于实现财务、业务一体化, 向内、外部会计信息使用者提供丰富多样的财务会计信息和管理会计信息, 是一种先进的管理变革思想, 需要先进的信息技术与其匹配。XBRL 在统一会计报告格式方面具有先天的技术优势, Ulric J. Gelinis Jr. 等在 2004 年就提出在财务软件的会计报告中创建 XBRL 模板, 用于输出财务报告信息。XBRL 能使企业发布的会计信息呈现结构化趋势, 而不是非结构化的会计信息,

支持多平台操作系统, 具有快速搜索功能, 为会计信息使用者进一步提取和处理会计信息提供了方便, 提高了财务信息的可比性, 同时也方便信息使用者通过网络共享企业的会计信息。财务报告输出是会计业务流程再造的重要组成部分。会计业务流程再造不仅是要解决向外部公众提供与其决策相匹配的会计信息, 更为重要的是要解决内部会计信息使用者在管理会计信息方面缺乏丰富有序数据源、缺乏高效数据自动转换与处理手段的问题, 利用现有财务会计信息提供的业务流程, 强化数据采集能力, 减少会计业务流程的不合理作业, 从源头上保证会计信息输入资料的真实可靠性, 为企业经营管理提供更加丰富多样的管理会计信息, 包括大量非财务的、定性的和不确定性的信息, 这也在 XBRL 向更高层次发展时为会计信息使用者发布非财务的、定性的和不确定性的信息提供了可能。因此, XBRL 为再造后的会计报告输出提供了有力的信息技术支持, 会计业务流程再造也同样会深化 XBRL 在会计报告输出方面的应用。

XBRL 对外提供会计信息的优势也引起了相当一部分学者对其优势的夸大。刘勤 (2006) 在总结上海国家会计学院和财政部财科所召开的两次 XBRL 研讨会后认为, 当前一些有关 XBRL 的流行观点有: 只要公司采用统一的 XBRL 形式披露商业报告, 该公司的信息使用者就可以方便地从中抽取自己所需的信息并能快捷地分析它们; 利用 XBRL 技术, 公司的信息使用者不仅可以方便地进行纵向跨多年份的分析, 还可以进行横向跨多报表、多公司、多行业、多国家的比较; XBRL 是一种关于对财务和商业报告数据进行及时、准确、高效和经济的存储、处理和重制以及交流的、开放式的、不局限特定操作平台的国际标准; 随着 XBRL GL 账簿分类标准框架技术体系的出台和版本升级, XBRL 不仅可用来向企业外部发布财务报告, 还可将应用范围延伸到企业内部, 用于在各种信息系统中进行业务数据的存储、传递和处理。从 Debreceny et al (1998)、Charles Hoffman (1998) 等人最早提出将 XML 语言应用到财务报告中的想法到 XBRL 的产生, 只有 10 年的时间, XBRL 的技术规范、分类标准 (Taxonomy) 等还不成熟和完善, 理论框架尚未建立, 许多未知的领域尚待探索, 将 XBRL 大规模直接应用于企业财务报告提供尚存在一定的距离。企业应用 XBRL 后, 大量的网络安全风险、法律风险、成本攀升风险等也严重挫伤了企业应用 XBRL 于财务报告披露的积极性。当前的会计业务流程主要是用于提供财务会计信息, 而不是提供非财务信息, 应用 XBRL 后, 会

计信息使用者不仅仅是要求其提供统一格式的会计报表,提高会计信息的可靠性及处理效率,而更多是要求披露与利益相关者决策相匹配的非财务信息,会计业务流程再造若不能解决非财务信息的收集、处理问题,增加业务数据采集能力,XBRL进一步应用于企业会计报告输出将遇到相当大的阻力。这也反映出会计业务流程再造是XBRL应用于财务报告输出的关键,会计业务流程再造是解决XBRL应用财务报告披露的“源头问题”。一部分学者认为可以采用统一的XBRL商业披露模式,共享同一企业发布的业务信息,但XBRL并不能解决企业信息披露的动机问题,XBRL只是一种先进的信息技术,不能替代任何会计准则、规范,更不能解决企业虚假财务报告披露的意图等问题,XBRL只是对当前会计业务流程的信息披露提供先进的信息技术支持。因此,对于XBRL的应用前景不能只是持盲目乐观的态度,应谨慎看待XBRL在会计报告披露以及会计业务流程中的优势,正确对待XBRL在会计业务流程再造中的困境。

三、当前会计业务流程中应用XBRL的几点思考

XBRL在会计业务流程中的应用不能墨守成规,对事物的瞬息万变应有敏感性和预见性,对于XBRL在当前会计业务流程中的应用,应审时度势,结合我国企业当前的实际情况加以考虑。

(一)加强XBRL分类标准的制定

我国XBRL地区组织从2006年开始筹备,于2008年正式成为XBRL国际组织的国家成员,改变了XBRL标准制定与推广没有政府组织参与的状况,但XBRL分类标准的制定仍然是任重而道远。高锦萍、张天西(2006)针对财务报表附注项目,将12个行业117个上市公司2005年年报中披露的项目与上交所制定的《中国上市公司信息披露分类》标准中定义的相应标记匹配,发现二者间存在着较大的差异,并且行业间的差异不显著,认为XBRL网络财务报告目前还不适宜全面应用,当务之急是进一步修改完善分类标准。没有科学、合理的XBRL分类标准,有效利用企业会计信息以及监管企业财务报告的披露将成为“海市蜃楼”。当务之急是基于企业会计准则建立一套科学合理的XBRL分类标准(Taxonomy)。制定XBRL分类标准是一项政策性、技术性和专业性都很强的工作,我国XBRL分类标准的制定应立足于我国的国情,兼顾国际上XBRL分类标准制定的动态,使XBRL分类标准适合我国会计实务和监管

发展的要求。

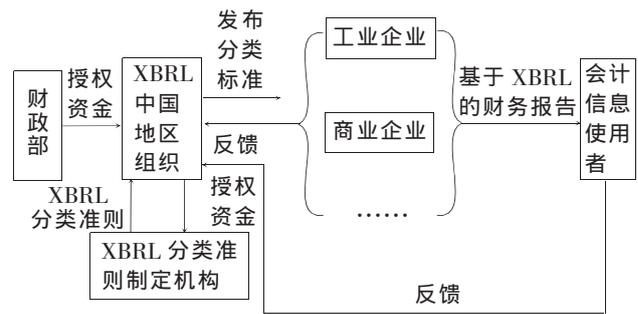


图1 我国XBRL分类准则制定程序

在XBRL分类准则制定的具体程序上,分类准则的制定应在财政部的统一领导下进行,授权并提供资金给XBRL中国地区组织,由XBRL中国地区组织成立独立的XBRL分类准则制定机构,授权其制定XBRL分类准则,并提供相应的资金,由XBRL中国地区组织发布XBRL分类准则供企业编制财务报告,会计信息使用者对基于XBRL分类准则编制的财务报告进行分析。XBRL分类准则的制定是一个长期动态的过程,因此,XBRL中国地区组织必须保证并提供XBRL分类准则应用效果的反馈渠道,监控XBRL的应用效果,不断完善XBRL分类准则。

(二)会计业务流程再造是XBRL应用的基础

运用XBRL可以起到会计信息一次输入、多次重复利用以及多角度分析的效果,但这只是对会计报告本身的一次输入、重复利用,解决了互联网上不同平台和不同操作系统之间的财务报告传送问题,但对于减少会计报告产生以前的会计信息重复录入以及防止会计业务数据录入差错的产生,XBRL却无能为力。如果会计业务流程在源头上不能保证会计数据录入的及时、准确,不能高效地处理会计信息,基于XBRL的财务报告就无法保证财务报告的提供效率和真实可靠。为匹配决策者对会计信息的需求,基于XBRL的财务报告将会增加对非财务信息、定性和定量信息的披露,当前会计业务流程在产生非财务信息方面缺乏丰富有序的数据源、缺乏高效数据自动转换与处理手段,在提供非财务信息方面存在着先天不足。因此,会计业务流程合理高效与否以及业务流程控制是XBRL应用的关键。为满足XBRL非财务信息输出的要求,应对当前会计业务流程进行再造,不仅要采集财务会计信息,也要采集管理会计信息,如在销售业务中,采集与经管责任有关的商品类别、品名规格、交易币种及数量等特征,同时也采集交

易顾客、销往地点、发货仓库、业务部门、经销人员等特征,强化当前会计业务流程的数据采集能力。

虽然 XBRL 当前应用于财务报告披露需要合理高效的会计业务流程,但 XBRL 的应用并非处于被动地位,XBRL 可以积极主动地参与到会计业务流程再造的过程中(如图 2 所示)。基于 XBRL 的财务报告能跨平台使用、搜索快速准确、避免重复输入等特点,给会计信息使用者带了极大的方便。因此,会计信息使用者可以利用基于当前会计业务流程所产生的 XBRL 会计报告去匹配决策者的会计信息需求,若匹配程度不高或者完全不匹配,则可以通过匹配结果分析当前会计业务流程中的缺陷,产生新的会计业务流程再造规则,根据企业经营管理的外部决策者的会计信息需求更新现有会计业务流程,从而达到互相促进的目的。

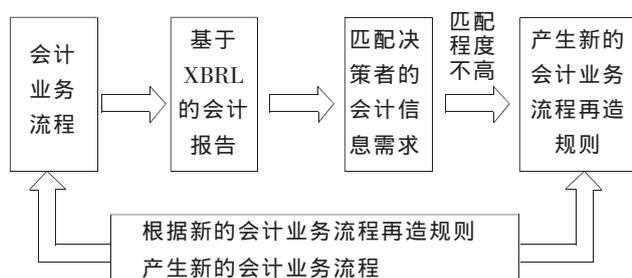


图 2 XBRL 应用于会计业务流程再造的过程

(三)XBRL 应用于当前会计业务流程的基本思路

XBRL 是一种先进的信息技术,本身不能取代现有财务报告和会计准则,也不能盲目地在企业所有会计报告中采用 XBRL 的输出格式。会计信息化建设的目的在于提供会计信息整合企业内、外部资源,实现物流、资金流和信息流的统一。这种整合过程不应仅仅包括业务流程、信息、供需链、人力资源等的整合,同时也应包含对现有软、硬件资源的整合,综合运用企业可以获得的软、硬件资源。XBRL 是集优点与挑战于一身的商业报告语言,决策者可以访问企业内生成的各种信息和通过互联网方便快捷地查找外部信息,但其在当前会计业务流程中的应用仍然是困难重重。企业所有会计报告转换为 XBRL 输出格式,存在着一定的转换成本,包括数据存储成本、数据处理成本、人员培训成本等,不是所有的企业都可以承受,即使企业能够承受转换成本,也可能使企业以会计报告输出缺乏灵活性为代价,反而不利于企业经营管理活动。信息技术并无优劣之分,其关键在于如何在实务工作中加以应用。新华人寿信息技术中心二部主任 2003 年到日本考察保险公司的信息化建设

时发现,日本的许多保险公司采用的 IT 技术远比国内落后,但这些系统却支撑着这些百年老店有条不紊地运作。因此,企业在当前会计业务流程中应用 XBRL 时,应整合各种会计报告输出技术,弥补信息技术自身存在的缺陷,实现信息技术与企业经营管理思想的合理匹配,不见得一定要采用激进的方式进行变革,完全采用 XBRL 的输出模式。XBRL 在当前会计业务流程中的应用应有计划、按步骤进行,根据国家相关法律法规的要求,在财务报告的披露部分,企业可以完全采用 XBRL 的信息披露模式,而在管理会计报告的披露方面,企业应根据经营管理的需要,综合运用各种信息技术灵活地披露各种会计报告,包括运用 XBRL、Word 等信息技术手段。

XBRL 与会计业务流程再造都致力于向会计信息使用者提供与其决策息息相关的会计信息,XBRL 的诞生为统一格式的会计报告输出提供了信息技术支持,会计业务流程的合理高效与否是 XBRL 应用的关键。因此,XBRL 与会计业务流程再造应在互动中共同发展,为企业经营管理决策提供更加相关、可靠的会计信息。

主要参考文献

- [1]Michael Hammer.Reengineering Work:Don't Automate,Obliterate [J].Harward Business Review,1990(7/8):104-112.
- [2]K Vergidis, C J Turner, A Tiwari.Business Process Perspectives: Theoretical Developments vs Real-world Practice [J].International Journal of Production Economics,2008,114(1):91-104.
- [3]M Bovee, M L Ettredge,et al.Does the Year 2000 XBRL Taxonomy Accommodate Current Business Financial-reporting Practice? [J].Journal of Information Systems,2002,16(2):165-182.
- [4]Eric E Cohen. Compromise or Customize: XBRL's Paradoxical Power [J].Canadian Accounting Perspectives,2004,3(2):187-206.
- [5]刘勤.对当前一些有关 XBRL 流行观点的思考[J].会计研究,2006(8):80-85.
- [6]杨周南,吴沁红,续慧泓.中国 XBRL 研讨会综述[J].会计研究,2006(8):86-89.
- [7]张天西.网络财务报告:XBRL 标准的理论基础研究[J].会计研究,2006(9):56-63.
- [8]高锦萍,张天西.XBRL 财务报告分类标准评价——基于财务报告分类与公司偏好的报告实务的匹配性研究 [J].会计研究,2006(11):24-29.
- [9]应唯.加快中国 XBRL 分类标准建设 共同推进我国会计信息化进程——在会计信息化委员会暨 XBRL 中国地区组织成立大会上的讲话 [C].会计信息化委员会暨 XBRL 中国地区组织成立大会专辑.会计信息化委员会秘书处编.北京:中国财政经济出版社,2009.