

Vykazování podnikových dat v elektronické podobě – XBRL[#]

Jana Ištvánfyová – Ladislav Mejzlík***

Prudký rozvoj počítačů v posledních desetiletí způsobil to, že jsou zpracovávány stále větší objemy dat ve stále více oblastech, avšak metody předávání dat mezi jednotlivými subjekty, které se podílí na zpracování a užívání takto zpracovaných dat, tento prudký rozvoj nekopírovaly. Integrace počítačových systémů probíhala intenzivně uvnitř organizací, ale nedosahovala žádoucí úrovně mezi organizacemi, a to zejména v případech, kdy nebylo možné nebo efektivní dosáhnout dohody o formátech předávaných dat mezi těmito subjekty. Taková dohoda je relativně snadná mezi dvěma smluvními partnery (dodavatel – odběratel), ale obtížná například ve vztahu podnik – investoři. Globalizace ekonomiky tuto situaci spíše zhoršovala. Důsledkem toho je skutečnost, že velmi často musí paradoxně zabezpečovat komunikaci mezi počítači člověk. Při použití moderních podnikových informačních systémů, otevřených datových formátů a internetu jako komunikačního média mohou být počítačové systémy předkladatelů účetních informací a jejich uživatelů propojeny on-line. Vznikají nové potřeby komunikace podnikových dat, kdy každá zaúčtovaná operace může být v systému předkladatele bezodkladně zpracována a převedena do výkazů, které mohou být prezentovány na internetu tak, že mohou být převzaty opět on-line počítačovým systémem uživatele, který tak může sám nebo dokonce automaticky na vykazované údaje okamžitě reagovat. Takovouto možnou potřebu vyvolal závažný důsledek rozšiřování použití výpočetní techniky při zpracování ekonomických informací.

V nejtriviálnější podobě může mít taková komunikace následující podobu: data zpracovaná podnikem prostřednictvím nejmodernějšího podnikového informačního systému jsou prezentována prostřednictvím internetu (například účetní výkazy ve výroční zprávě), ale do sofistikovaného analytického programového vybavení analytika, či burzovního makléře se vkládají ručně prostřednictvím kopírování z jednoho okna do druhého okna na jednom monitoru jednoho počítače, a to ručně prostřednictvím relativně kvalifikované obsluhy, která určuje, který údaj z rozvahy podniku přijde do kterého vstupního pole analytického programu. Na celém světě jsou takto přenášeny milióny údajů, což spotřebovává obrovské množství pracovního času s neúměrným rizikem výskytu nesystematických chyb, a v neposlední řadě i vysoké finanční náklady.

O řešení popsaného stavu se již od 70. let minulého století snaží nejružnější iniciativy vytvářející dohodnuté pevné formáty dat určené pro výměnu informací mezi subjekty, které tyto formáty přijmou a implementují do svých informačních systémů tak, aby byly schopny data v předepsaném formátu vyhotovit i přijmout. Takové systémy elektronické výměny dat (Electronic Data Interchange – EDI) dosáhly v určitých oblastech a za určitých situací relativně vysoké účinnosti.

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

^{*} Ing. Jana Ištvánfyová, Ph.D. – odborná asistentka; Katedra finančního účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <istvanfy@vse.cz>.

^{**} Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. – vedoucí katedry, odborný asistent; Katedra finančního účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <lmejzlík@vse.cz>.

Jak ale postupovat v případech, kdy zpracovatelé dat předkládají informace ve variabilní struktuře pro adresáty, které neznají a jichž je veliké množství a jsou rozprostřeny po celém světě v různém jazykovém, technologickém a regulačním prostředí? Typickým příkladem takové situace jsou účetní výkazy podniku předkládané pro potřeby kapitálového trhu. Účetní výkazy mohou být regulovány co do obsahu jejich jednotlivých položek, avšak nejsou a ani nemohou být regulovány po formální stránce. Stejně tak nelze předpokládat kdo, do jakých počítačových systémů, a které údaje z těchto účetních závěrek bude vkládat. Obsahově stejný údaj se může nacházet v účetních výkazech firem na různém místě, s různým označením v různých jazycích a měnách, a přesto je žádoucí, aby mohl být správně načten do jiného programového vybavení uživatele těchto informací. Pravděpodobnost užívání takových informací uživateli v mezinárodním měřítku je zvyšována postupující globalizací kapitálových trhů a ekonomiky vůbec.

Uvedená situace vytváří poptávku po řešení, které by umožnilo formálně nestrukturovaná data strukturovat a významově označit tak, aby mohla být přečtena jinými počítačovými systémy bez nutnosti dohody o pevném formátu mezi zúčastněnými subjekty. Reálnou šancí na efektivní řešení popsaného problému nabízí jazyky založené na významovém značkování dat založené na otevřeném formátu označovaném jako XML (eXtended Markup Language).

Jazyk XML je obecným řešením značkování libovolných dat a nemá ve svém principu nic společného s jakýmkoliv oborem lidské činnosti. Jeho použití je tedy nezávislé a možné pro libovolný účel. Jednou z možných oblastí aplikace jazyka XML je komunikace podnikových dat, které vyústilo ve vytvoření oborově zaměřené nadstavby nad jazykem XML, nazývané XBRL (eXtended Business Reporting Language). Taková organizace vykazování účetních informací bourá stávající paradigma účetní závěrky vyhotovované vždy do určitého termínu po skončení daného období a zavádí se pro něj nový termín „on-line reporting“. Následně popsané technologické možnosti jsou jednou stránkou věci, avšak nepochybně existují i obsahové problémy a omezení takového řešení.

Jakýkoliv posun od tradičního vykazování za období k on-line reportingu, ale částečně i samotné použití XBRL pro tradiční informace za období, mohou znamenat i změnu koncepce auditu účetních informací. Auditor bude muset při plánování a provádění auditu klást stále větší důraz na prověření vnitřního kontrolního systému a na identifikaci a prověření testů zabudovaných do informačního systému předkladatele. Těžiště jeho práce se tak bude posunovat více od kontroly věcné správnosti jednotlivých operací ke kontrole spolehlivosti systému jejich zpracování, tj. k testování hypotézy, že spolehlivý systém nemůže s přiměřeným rizikem produkovat nesprávné výsledky. Takovou kontrolu spolehlivosti systému zpracování dat již nebude možno provádět jednorázově po skončení účetního období a výsledek vyjádřit výrokem auditora k účetní závěrce, ale spíše by se mělo jednat o kontinuální sledování systému, jeho spolehlivosti a změn prováděných v jeho nastavení a fungování, což by mohlo být vyjádřeno trvalým a ne jednorázovým výrokem auditora ke spolehlivosti systému jako takového a ne k účetní závěrce – vzniká další nový pojem „kontinuální audit“ (continuous auditing).

XBRL je oborovou nadstavbou založenou na XML, určenou pro výměnu podnikových dat. Nejedná se o žádný nový účetní standard, protože nezabezpečuje obsahovou regulaci předávaných dat, ale pouze jejich významovou čitelnost. Samozřejmě, že obsahová regulace takových dat je při globální komunikaci podnikových dat nezbytným předpokladem použitelnosti poskytovaných informací, ale ta je zajištěna jinými standardy – například Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydávanými Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB) apod. XBRL tedy „pouze“ rozšiřuje možnosti a efektivnost

distribuce a zabezpečuje významovou čitelnost stávajících účetních informací při předávání mezi různými počítačovými systémy.

Z popsaného je zřejmé, že obsahová regulace a významová čitelnost jsou pro uživatele neoddělitelně spjaté a jedna druhou podmiňuje. Významová čitelnost nedojde svého užitku pokud nebudou předávaná data obsahově regulována a standardy zabezpečující obsahovou regulaci budou intenzivněji přijímány, pokud budou podpořeny rovněž globální významovou čitelností předávaných dat.

Cílovou vizí budoucnosti tedy je, že údaje účetních výkazů sestavených podle IFRS budou prezentovány v XBRL a budou tak čitelné a obsahově srozumitelné libovolným počítačovým systémem uživatele bez ohledu na to jakým počítačovým systémem předkladatele byly vyhotoveny, a to v celosvětovém měřítku.

Tvůrcem, správcem a šířitelem XBRL je celosvětově nezisková organizace XBRL International. Tuto organizaci se sídlem v New Yorku založilo v roce 1998 13 zakládajících členů, přičemž významným iniciátorem vzniku byla Americká komora auditorů (AICPA). V roce 2002 vstoupila XBRL International na mezinárodní pole již se 140 členy a v současnosti je členy více než 300 organizací z celého světa.

Princip fungování XBRL International je založen na zakládání individuálních jurisdikcí v jednotlivých zemích, které pracují rovněž na neziskovém základě a mají své národní členy napomáhající k prosazení XBRL zejména tvorbou taxonomií a implementací XBRL v nejrůznějších oblastech možného použití. Jednotlivé národní jurisdikce musí projít definovanými fázemi přípravy a závěrečného schválení, aby dosáhly plného členství v XBRL International, čímž rovněž získávají právo podílet se na práci a řízení XBRL International.

Významným mezníkem v historii XBRL International je spolupráce s IASB na vytvoření taxonomie pro účetní závěrky sestavené podle IFRS, která byla poprvé zveřejněna v roce 2002. Tato spolupráce nadále pokračuje ve vzájemné symbióze. IASB využívá XBRL pro vyšší podporu užívání IFRS a XBRL rovněž využívá výhod IFRS ke svému širšímu prosazení. Výsledkem je kromě taxonomie pro účetní závěrky podle IFRS i taxonomie pro obecné použití při zveřejňování podnikových dat, která byla vytvořena v rámci spolupráce mezi XBRL International a IASB. Taxonomie jsou veřejně a zdarma přístupné – jejich použití je oběma institucemi doporučeno a vítáno.

Přes veškeré výhody XBRL, které byly popsány a přesto, že je po takovém řešení výměny podnikových dat objektivní poptávka, není prosazení se XBRL v praxi automatické a jednoduché. Zásadní význam v rozšíření XBRL mají regulační orgány, do jejichž kompetence patří stanovení pravidel pro zveřejňování podnikových dat. Mezi tyto instituce patří komise pro cenné papíry, centrální banky a banky vůbec, statistické úřady, vlády a vládní agentury, orgány dohledu a kontrolní úřady apod. Tyto orgány mají formální pravomoc stanovit pravidla vykazování podnikových dat prostřednictvím regulačních pravidel, které v rámci své kompetence vydávají a mohou tedy použití XBRL vyžadovat.

Vůdčí institucí podporující projekt XBRL je Americká komora auditorů (AICPA), která je rovněž zakládajícím členem XBRL International a která se významnou měrou podílí na tvorbě regulačních pravidel pro audit a účetní výkaznictví v USA. Hlavním tvůrcem amerických účetních standardů (US GAAP) je Výbor pro americké účetní standardy (US FASB), který se kromě všeobecné podpory XBRL zaměřuje zejména na využití XBRL ve

výkaznictví malých a středních firem, kde je menší míra regulace a větší varieta potenciálních uživatelů vykazovaných informací a jejich informačních potřeb.

Klíčové postavení při stanovování regulačních pravidel pro kapitálový trh má americká komise pro cenné papíry. Jí vydávaná pravidla regulují největší a nejrozvinutější kapitálový trh na světě. Americká komise pro cenné papíry dlouhodobě sleduje a podporuje projekt XBRL zejména s ohledem na možnosti použití XBRL při plnění informačních povinností podniků, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na americké burze. Tato podpora vyústila formálně v rozhodnutí SEC z 3. února 2005, kterým byl vyhlášen dobrovolný program vykazování v XBRL.

Závěr

Využití XBRL pro komunikaci podnikových dat a zejména údajů účetních závěrek podniků nemá vliv jen na zvýšení efektivity výměny takových informací, ale může mít dopady koncepčního charakteru i na celkové pojetí účetního výkaznictví a ověřování údajů obsažených v účetních závěrkách auditorů. Možnosti a meze takového uplatnění on-line reportingu a kontinuálního auditu jsou však samostatnou oblastí, která přímo nesouvisí s tématem tohoto příspěvku a jejich realizovatelnost ukáže až budoucnost.

Počínaje 1. 1. 2005 byly rozhodnutím EU implementovány pro podniky, jejichž cenné papíry jsou veřejně obchodovány na regulovaných kapitálových trzích, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Evropská unie rozpoznala velmi časně význam, možnosti a výhody XBRL pro efektivnost výměny podnikových dat a tím i pro zvýšení konkurenceschopnosti evropské ekonomiky. Z uvedeného důvodu byl vytvořen projekt implementace XBRL v EU, jehož realizace je plánována a financována z 6. rámcového programu EU. XBRL-EU představuje nekomerční nezávislý projekt jehož realizace je prováděna ve spolupráci s XBRL International a jeho účelem je vytvořit podporu pro vytvoření národních jurisdikcí v jednotlivých členských zemích EU a dále je podporovat při tvorbě taxonomií a aplikaci XBRL v konkrétních projektech.

Literatura:

- [1] Bergeron, B.: *Essentials of XBRL*. New York, John Wiley, 2003.
- [2] Hoffman, C. – Strand, C. (2001): *XBRL Essentials*. New York, American Institute of Certified Public Accountants, 2001.
- [3] Willis, M. – Tesnière, B. – Jones, A. (2003): *Corporate Communications for the 21st Century*. New York, PricewaterhouseCoopers, c2003, [cit. 7. 3. 2006],
<http://www.pwc.com/gx/eng/about/svcs/xbrl/corporatecommunications_21st_century.pdf>.
- [4] Collet, L. – Hamscher, W. – Willis, M. – Tesnière, B. (2004): *Standards Based Regulatory Reporting*. New York, PricewaterhouseCoopers 2004, [cit. 7. 3. 2006].
- [5] Cohen, E. E. – Hamscher, W. – Seddigh, R. – Willis, M. (2004): *XBRL Improving Business Reporting through Standardization*. [on-line], New York, PricewaterhouseCoopers, c2004, [cit. 7. 3. 2006],
<http://www.pwc.com/techforecast/pdfs/XBRL_web_X.pdf>.

- [6] Turner, J. aj. (2004): *Improving Regulatory Reporting – Realizing the Benefits of XBRL*. [on-line], New York, KPMG, c2004, [cit. 7. 3. 2006],
<<http://www.kpmg.com/xbrl/XBRL%20Improv%20Reg%20Reporting%20A4.pdf>>.

Vykazování podnikových dat v elektronické podobě – XBRL

Jana Ištvánfyová – Ladislav Mezlík

ABSTRAKT

Příspěvek se věnuje obecně problému komunikace podnikových dat, zejména pak možnostem využití otevřeného formátu XBRL. Popsány jsou hlavní dopady implementace XBRL na účetní výkaznictví, jako je online reporting a kontinuální auditing. Závěrem je zmíněna funkce neziskové organizace XBRL International a informace o procesu implementace XBRL Komise pro cenné papíry USA.

Klíčová slova: Finanční účetnictví; Účetní informační systémy; XBRL; Podnikové výkaznictví na internetu; Mezinárodní standardy účetního výkaznictví; Elektronická výměna dat.

ABSTRACT

The paper deals with general questions of business data communication, particularly it focuses on the XBRL open data format. Moreover, a brief list of possible XBRL implementation impacts on financial reporting issues are discussed, mainly online reporting and continuous auditing is surveyed. Finally, the structure and activities of the non-profit XBRL International association is described, together with a report on an XBRL implementation process carried out by the US SEC.

Key words: Financial Accounting; Accounting Information System; XBRL; Business Reporting on the Internet; International Financial Reporting Standards; Electronic Data Interchange.

JEL classification: M40, L86.