



تدوین مدل پذیرش و بکارگیری زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر (XBRL) در ایران

غلامرضا کرمی

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران. (نویسنده مسئول مکاتبات).
ghkarami@ut.ac.ir

محمد مرادی

استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران.

روح‌اله توکلی‌زاده

دانشجوی دکتری حسابداری، پردیس البرز، دانشگاه تهران.

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۸/۰۶ تاریخ پذیرش: ۹۷/۱۰/۱۰

چکیده

زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر انقلابی در گزارشگری بود که هزینه‌های ایجاد، پردازش و دسترسی به اطلاعات را کاهش می‌دهد. بکارگیری XBRL در ایران بنا به دلایلی که در این تحقیق در پی شناسایی آن هستیم تاکنون بدرستی محقق نشده است. هدف این تحقیق شناسایی موانع و راهبردهای بکارگیری XBRL است. روش تحقیق نظریه زمینه بنیاد، روش جمع‌آوری داده مصاحبه، نمونه‌گیری نظری و گلوله برفی و با ۱۹ مصاحبه اشباع نظری حاصل شد. با کدگذاری باز، محوری و گزینشی مدل مفهومی شامل شرایط بستر و راهبردها در ۳ سطح شرکت/ سازمانهای ناظر/ تولیدکنندگان نرم‌افزار استخراج شد. در سطح شرکت موانع آگاهی و شناخت، پیچیدگی، زیر ساخت، هزینه بری و مقاومت در برابر تغییر و راهبردهای آموزش و آگاه‌سازی، تخصیص بودجه، سیاستهای انگیزشی شناسایی شد. در سطح تولیدکنندگان نرم‌افزار موانع پیچیدگی، هزینه بری، تحریم ها و راهبردهای زیرساختی، تخصیص بودجه و... شناسایی شد. در سطح سازمانهای ناظر مسائل فرهنگی، الزام و فشار، زیر ساختی، عدم وجود متولی و راهبردهای تشکیل کارگروه تخصصی، متولی در سطح وزارت، فرهنگ سازی، آموزش و آگاهی بخشی و... شناسایی گردید.

واژه‌های کلیدی: زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر، کد گذاری، نظریه زمینه بنیاد، واژه‌نامه، سند مصداق.

۱- مقدمه

سالهاست که رویکرد حسابداری و گزارشگری مالی به سودمندی در تصمیم‌گیری یافته است. بر اساس این رویکرد تصمیم‌گیرنده فردی منطقی فرض می‌شود که توان تجزیه و تحلیل اطلاعات را دارد. لذا کلیه اطلاعاتی که دارای ویژگی فزونی منافع بر مخارج هستند بایستی گزارش شوند و تصمیم‌گیرندگان مختلف بر اساس نیاز اطلاعاتی خود از آنها استفاده می‌نمایند. بنابراین نیاز به زبان گزارشگری که این نیاز را مرتفع نماید احساس می‌شود. زبان گزارشگری تجاری توسعه پذیر،^۱ XBRL، در سال ۱۹۹۸ توسط چارلی هافمن به جامعه حسابداری شناسانده شد. در واقع نوعی گزارشگری مالی است که بجای استفاده از فرمت خشک و خاص از قبیل pdf و ... از گزارشگری انعطاف پذیر استفاده می‌نماید. در این روش که بر اساس زبان xml بنا نهاده شده است ابتدا مفاهیم تعریف شده و به هریک از مفاهیم (concepts) موجود در صورتهای مالی یک بارکد (برچسب) تخصیص می‌دهد پس از آن نوع داده (type) مشخص شده و balance بیانگر نحوه محاسبه مفهوم در روابط محاسباتی بین مفاهیم است تعریف می‌گردد. این موارد یکبار تعریف شده و پس از آن توسط کاربران اطلاعات فیلدهای مختلف تکمیل می‌گردد. برای اینکه این مفاهیم و واژگان از یکپارچگی برخوردار شوند مجامع حرفه‌ای اقدام به تعریف واژگان استاندارد^۲ نموده‌اند بعنوان نمونه ifrs taxonomy یا نمونه دیگری که توسط سازمان بین‌المللی XBRL تعریف شد (این سازمان متشکل از ۶۰۰ کشور و نهاد بین‌المللی است). کشورها و نهادها واژگان را با توجه به محیط گزارشگری خود بومی سازی نموده اند.

استفاده کننده، خروجی گزارش را با توجه به نیازهای اطلاعاتی خود مشخص می‌کند و اطلاعات را در قالب سند مصداق که مشتمل بر مفاهیم، مقدار عددی و اطلاعات توضیح-دهنده است دریافت می‌کند. برخی کشورهای پیشرو در این زمینه عبارتند از آمریکا، انگلیس، استرالیا و ژاپن. اما در ایران علیرغم اینکه بورس اوراق بهادار اقداماتی در این خصوص انجام داده است در عمل این پروژه تاکنون به سرمنزل مقصود نرسیده و این طفل هنوز یارای حرکت و جست و خیز نیست. برخی مزایای این زبان گزارشگری عبارتند از: انعطاف پذیری، قابلیت مقایسه سنوات مختلف و صنعت بصورت یکجا، افزایش کارایی و اثر بخشی، برچسب گذاری داده ها یکبار و امکان دریافت خروجی با فرمت ها و جزئیات مورد نیاز، بهینه‌سازی وقت و هزینه و... (سازمان بین‌المللی XBRL، ۲۰۱۸).

۲- بیان مساله

صورتهای مالی بخش مهمی از زندگی اقتصادی یک واحد تجاری است. ایجاد یک نسخه دیجیتالی، یکپارچه، دقیق و قابل استفاده مجدد از صورتهای مالی یکی از قابلیت های اصلی XBRL استاندارد است. XBRL علاوه بر اشکال پیچیده، ایجاد، انتشار و تبادل صورتهای مالی را امکان پذیر می‌سازد بگونه‌ای که گزارشگران در محیط های مختلف بر اساس الزامات و وضعیت خاص خود، سطح انعطاف پذیری در آن وضعیت را فراهم می‌کنند. زبان گزارشگری تجاری توسعه-پذیر، XBRL، به عنوان انقلابی در گزارشگری مالی تلقی می-گردد که موجب کاهش هزینه ایجاد، پردازش و دسترسی به اطلاعات جهت تولیدکنندگان و استفاده کنندگان از اطلاعات صورتهای مالی می‌شود. این سیستم گزارشگری می‌تواند افزایش کیفیت اطلاعات، کاهش میزان خطا در اطلاعات و دسترسی سریعتر و ارزانتر به اطلاعات را برای کاربران ایجاد نماید. XBRL شکاف موجود میان سیستمهای سازمانی را از بین برده و با حذف دوباره‌کاریها موجب افزایش اثربخشی و کارایی سازمان می‌گردد. به علت اهمیت و فواید قابل توجه این سیستم گزارشگری، رئیس SEC از آن بعنوان "گزارشگری تعاملی" یاد کرده و آن را به عنوان آینده گزارشگری مالی معرفی می‌نماید. زبان XBRL، یک سیستم گزارشگری مبتنی بر منبع باز است که برای تهیه و مبادله الکترونیکی گزارش های بازرگانی در سراسر جهان، ایجاد شده است. این زبان در کل درباره برچسب گذاری الکترونیکی داده ها و شکل بسط یافته زبان نشانه‌ای XML می باشد. از سوی دیگر، سیاست های دولت جمهوری اسلامی مبنی بر توسعه بازار سرمایه از طریق اجرای اصل چهل و چهار قانون اساسی و تلاش در جهت جذب سرمایه های خارجی در بازار سرمایه کشور، نیازمند یک بازار کارا با سیستم های اطلاع رسانی سریع، دقیق و قابل اتکاست. سیستم گزارشگری XBRL به عنوان ابزار کارای تهیه، تبادل و تحلیل اطلاعات مالی در بازارهای مهم سرمایه دنیا به شکل اجباری و یا اختیاری مورد استفاده قرار می گیرد. این سیستم گزارشگری می‌تواند به تحقق سیاست های دولت در امر تعامل با بازارهای سرمایه دنیا و جذب سرمایه گذاران خارجی کمک نماید.

۲-۱- اهمیت و هدف تحقیق

سازمان جهانی XBRL در دسامبر ۲۰۱۸ اعلام نمود: شناخت فزاینده‌ای از اهمیت شفافیت محیط، اجتماعی و حکومتی (ESG) سازمانها و شرکتهای برای بازار کارا و اقتصاد پایدار و انعطاف پذیر شکل گرفته است. و ادامه داد سازمان

- شناسایی شرایط بستر و مشکلات در سطح تولیدکنندگان نرم‌افزار
- شناسایی شرایط بستر و مشکلات در سطح سازمانهای ناظر

پس از شناسایی موانع و مشکلات در مرحله بعد راهبردهای حل مسائل شناسائی شده مورد تحلیل و مصاحبه قرار می‌گیرند. راهبردها نیز در ۳ سطح مطرح خواهد شد.

- شناسائی راهبردها در سطح شرکت
- شناسائی راهبردها در سطح تولیدکنندگان نرم‌افزار
- شناسائی راهبردها در سطح سازمانهای ناظر

برای دستیابی به اهداف فوق ضرورت دارد به سوالات تحقیق که هسته اصلی آن را تشکیل می‌دهند پاسخ داده شود که عبارتند از:

- مدل مناسب برای پذیرش و بکارگیری XBRL در ایران چگونه است؟

۲-۲- سوالات فرعی

- ◀ چه موانع و محدودیتهایی برای بکارگیری XBRL در ایران وجود دارد؟
- ◀ چه راهبردهایی برای بکارگیری XBRL در ایران وجود دارد؟
- ◀ شرایط بستر و مشکلات بکارگیری در سطح شرکت چیست؟
- ◀ شرایط بستر و مشکلات بکارگیری در سطح تولیدکنندگان نرم‌افزار چیست؟
- ◀ شرایط بستر و مشکلات بکارگیری در سطح سازمانهای ناظر چیست؟

۳- مبانی نظری تحقیق

XBRL چیست؟

از دیدگاه سازمان بین‌المللی XBRL این زبان چارچوبی مبتنی بر XML است که به منظور ایجاد و تبادل و تحلیل اطلاعات گزارش‌های مالی شامل صورتهای مالی سالانه و فصلی و اطلاعات عمومی و برنامه‌های حسابرسی، در معرض استفاده زنجیره تامین اطلاعات کسب و کار بین‌المللی قرار می‌گیرد (۲۰۱۸). بر اساس این گزارش کشورهای انگلستان، آمریکا، دانمارک، ژاپن، سوئیس، کره جنوبی، چین، استرالیا و ... کشورهای پیشرو در این زمینه بوده‌اند (www.xbrl.org, 2018)

جهانی XBRL با جدیت تمام از تلاش برای گسترش افشای ESG حمایت می‌کند، اما توجه سیاست‌گذاران و استانداردها را به اهمیت حیاتی ساختار داده‌ها و گزارشگری ESG موثر خواستاریم. با توجه به نیازهای مختلف استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی ارائه اطلاعات بصورت خشک و در قالب یک فرمت خاص برای کلیه استفاده‌کنندگان از پذیرش لازم برخوردار نیست. از طرفی کشورهای پیشرفته گامی استوار جهت بکارگیری XBRL بر داشته‌اند که در نتیجه شناسایی (پی بردن به) نیازهای آنها در سطح ملی و بازارهای سرمایه بین‌المللی بوده است.

در XBRL، استفاده‌کننده انعطاف‌پذیری بالاتری برای استخراج اطلاعات مورد نیاز در اختیار دارد. اما بواسطه نبودن این روش در گزارشگری مالی بکارگیری آن در ایران با چالشهایی مواجه است لذا در این تحقیق در پی شناسایی مدلی برای بکارگیری آن بر اساس نظریه زمینه‌ای هستیم. با توجه به اینکه XBRL شیوه کارآ و موثری در گزارشگری می‌باشد و از طرفی جهت دستیابی به منابع مالی خارجی در بورس اوراق بهادار، شفافیت گزارشگری و تبعیت از استانداردها و فرمتهای گزارشگری مالی بین‌المللی ضرورت دارد لذا بکارگیری این شیوه جدید تا حدودی کمک‌کننده است. اما هرچند گزارشگری مالی ایران استفاده از ifrs را مجاز و اخیراً ایجاب نموده است اما بنا به شرایط خاص محیطی و انسانی بکارگیری آن هنوز بدرستی محقق نشده است. از سوی دیگر بکارگیری XBRL در ایران بنا به دلایلی که در این تحقیق در پی شناسایی آن هستیم تاکنون بدرستی محقق نشده است. لذا هدف اصلی این تحقیق تدوین مدلی برای پذیرش و بکارگیری XBRL در ایران می‌باشد. که جهت حصول به هدف یاد شده ضرورت دارد اهداف بصورت مرحله‌ای و گام به گام تدوین شود. در مرحله اول اهداف عبارتند از:

- شناسایی عوامل موثر و محدودیتهای بکارگیری XBRL در ایران.
- شناسایی راهبردهای بکارگیری XBRL در ایران.
- شناسایی شرایط علی موثر در بکارگیری XBRL در ایران
- شناسایی پیامدهای بکارگیری XBRL در ایران.

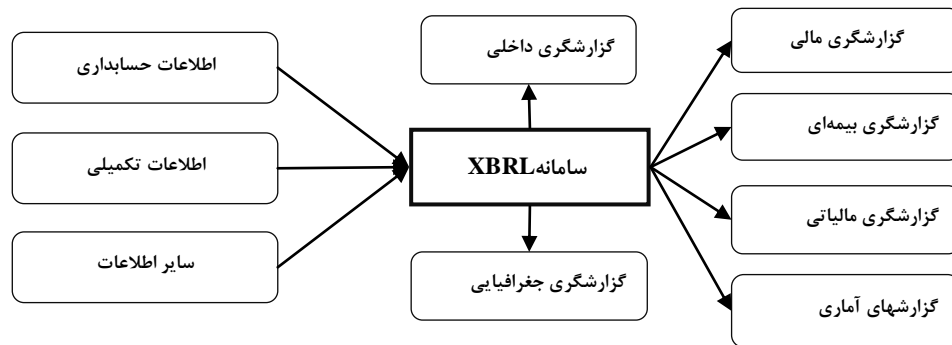
اما در مرحله بعد موانع و محدودیتهای بکارگیری XBRL در ۳ سطح شرکت/تولیدکنندگان نرم‌افزار/سازمانهای ناظر مورد بررسی و شناسایی قرار می‌گیرند. لذا اهداف فرعی تر عبارتند از:

- شناسایی شرایط بستر و مشکلات در سطح شرکت

تحلیل، ذخیره و تبادل آنها با سایر کامپیوترها بوده و می توانند اطلاعات را به اشکال گوناگون و به صورت اتوماتیک به استفاده کنندگان ارائه دهند. با استفاده از برچسب‌های XBRL پردازش اطلاعات توسط نرم‌افزارهای کامپیوتری به صورت خودکار انجام پذیرفته و از فرایند پرهزینه و دشوار ثبت مجدد در سیستم اجتناب می شود. این زبان سرعت پردازش اطلاعات مالی را به طرز چشمگیری افزایش داده و به کمک کنترل خودکار اطلاعات احتمال وجود خطا را کاهش می دهد. شرکت ها می-توانند به منظور صرفه جویی در هزینه ها و افزایش کارایی عملیات جمع آوری و گزارش دهی اطلاعات مالی از XBRL استفاده کنند. بدین ترتیب، استفاده کنندگان از این اطلاعات (سرمایه گذاران، تحلیلگران، موسسات مالی و مراجع قانونی) در هر نقطه از جهان می‌توانند در هر لحظه صورت وضعیت های مالی را به همراه آخرین تغییرات مشاهده و تجزیه و تحلیل نمایند. نحوه کارکرد XBRL بدین شرح است که؛ اطلاعات را از سیستم حسابداری، داده‌های تکمیلی و منابع ثانویه می‌گیرد و پس از ذخیره در پایگاه داده در قالب فایل‌های XML پردازش و خروجیها را بر اساس نیاز استفاده کننده مختلف و بصورت انعاف پذیری در اختیار آنها قرار می‌دهد که شکل ساده شده آن در ذیل نمایش داده شده است (سازمان بین المللی xbrl، ۲۰۱۸).

. در این زبان گزارشگری اطلاعات مربوط به مفاهیم در قالب پرونده‌های مختلف XML ذخیره شده و بوسیله نرم‌افزارهای ویژه‌ای که مانند دستگاه بارکدخوان عمل می‌کنند، شناسایی و استخراج و بازیابی مفاهیم انجام می‌شود. محتوای بارکدها برای کاربران عادی فهمیدنی نیست اما استاندارد بودن این زبان موجب شده که نرم‌افزارهای گوناگون آنها را پشتیبانی نمایند و اطلاعات پرونده‌های آن را فارغ از مفاهیم دربرگیرنده پردازش نمایند. همانگونه که مشتریان فروشگاه در نهایت یک صورتحساب فهمیدنی چاپ شده دریافت می‌کنند، کاربران سامانه‌های مبتنی بر XBRL نیز به گزارش‌های فهمیدنی دست می‌یابند (عبدالمی و یعقوبی ۱۳۹۳).

XBRL یا زبان گزارشگری تجاری توسعه پذیر، یک رویکرد استاندارد جهانی است که تبادل اطلاعات و بخصوص گزارشگری مالی را در سراسر جهان متحول نموده است. این استاندارد شکاف موجود میان سیستمهای سازمانی را از بین برده و باعث افزایش اثربخشی و کارایی سازمان شده است و تأثیر مهمی بر روش انجام کسب و کارها و نحوه گزارش‌دهی بر جای گذاشته است. XBRL به جای قراردادن اطلاعات مالی در قالب یک متن -صفحه استاندارد اینترنت یا متن چاپی برای هر یک از اقلام داده ها به طور اختصاصی برچسبی مشخص ارائه می دهد که توسط کامپیوتر قابل بازخوانی است. کامپیوترها قادر به شناسایی متن اطلاعات XBRL، تجزیه و



شکل ۱- فرآیند کارکرد xbrl

مالی یا عناصر مالی می باشد. در واژه نامه مفاهیم مالی تعریف شده و ارتباط هر مفهوم با دیگر مفاهیم نیز مشخص می‌گردد. قابلیت گسترش واژه‌نامه XBRL (اضافه نمودن واژه جدید) یکی از مهمترین ویژگیهای آن است که باعث استفاده از آن در سطحی وسیع شده و پذیرش آن را راحت تر نموده است. در واژه نامه، به هر یک از مفاهیم موجود در گزارش‌های مالی برچسبی اختصاص داده می شود که به درک کامپیوتر از این

۳-۱- مفاهیم پایه ای

درک کارکرد XBRL نیازمند آشنایی با دو مفهوم کلیدی می باشد. این مفاهیم عبارتند از: واژه نامه و سند مصداق. **واژه نامه^۳**

واژه نامه طبقه بندی سلسله مراتبی از موجودیت هاست. XBRL دارای واژه‌نامه‌ای است که شامل مجموعه ای از مفاهیم

استراتژی پیاده سازی افزایشی xbrl^۶

ابتدا یک سری صنایع (صنعت‌های خاص در بورس) سپس افزایش حوزه بکارگیری (از طریق حوزه‌های دیگر). بعنوان نمونه در برنامه کاری استرالیا آمده است: استراتژی باید به گونه ای تعریف شود که متمرکز بر تحریک انگیزه و تقاضای بخشهای مهم زنجیره تأمین و در نتیجه ایجاد انگیزه در دیگر بخشها باشد. کسب موفقیت منوط به دستیابی به سطوح مشخصی از آگاهسازی گروههای مختلف، اعم از حسابداران تحلیلگران حرفه ای سرمایه، سازمانهای مالیاتی و ناظران دولتی می باشد (Hui Du 2018,6).

بسط زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر

آماده سازی، انتشار، تبادل، استفاده و تجزیه و تحلیل صورتهای مالی همیشه هدف اصلی طراحی سیستم‌های گزارشگری مالی بوده و توانایی کلیدی XBRL برای سال‌ها بر همین ستون استوار شده است. می‌توان یک طبقه بندی XBRL کمی شبیه ساختار درختی برای آن متصور بود. این دیدگاهی عام از جنبه مالی برای xbrl است. با این حال، در جنگل، دو درخت یکسان نیستند. طبقه بندی XBRL را می‌توان توسط سازمان خود تغییر داد به طوری که نسخه دیجیتال، نمای دقیق گزارش کاغذی آن است که سبکتر و انعطاف‌پذیرتر می‌باشد. به عنوان مثال شرکت A ممکن است از یک نوع گزارش منحصر به فرد استفاده کند، می‌تواند قالبی را برای ثبت، نگهداری و گزارشگری این ایده منتشر کند. پسوند به قالب درخت اصلی افزوده می‌شود و سپس اعداد و متن که باید با هر برچسب مرتبط شوند پر شده است. شرکت B ممکن است جایی که یک مفهوم در ساختار درختی ظاهر شود حرکت کند. شرکت C ممکن است اطلاعات خاصی را درباره هر یک از تقسیمات آن منتشر کند. برای انجام این کار، شرکت می‌تواند آنچه را که "ابعاد" نامیده می‌شود ایجاد کند که بخشی از ساختار درختی را یک بار برای هر یک از ابعاد مختلف تکرار می‌کند. با استفاده از این مکانیسم‌های توسعه (معمولا ترکیبی از آنها) امکان ایجاد گزارش‌های XBRL وجود دارد که نماینده دقیق صورتهای مالی هستند (سازمان بین‌المللی xbrl، ۲۰۱۸).

مهمترین پذیرندگان xbrl

سازمان بین‌المللی در وبسایت خود به لیستی ۱۹ موردی از بکارگیرندگان xbrl به تفکیک کشور، سازمان، واژه‌نامه، تعداد شرکت و نوع xbrl مورد استفاده منتشر نموده است که جدول

مفاهیم کمک می‌کند. معمولا کاربران با این برچسب‌ها سروکاری ندارند بلکه این برچسب‌ها ساختاری به اطلاعات می‌دهد که انتقال بین سیستمی گزارشات مالی را امکان پذیر می‌سازد. ذکر این نکته ضروری است که یک واژه نامه شامل هیچگونه داده‌ای نمی‌باشد (<http://xbrl.seo.ir>).

سند مصداق^۴

واژه نامه‌های XBRL فاقد مقادیر عددی بوده و تنها در بر دارنده مفاهیم و ارتباطات آنها می‌باشند. اطلاعات کسب و کار یا مقادیر عددی در سند مصداق قرار دارند. بدین ترتیب، هر مقدار عددی دارای برچسبی معین است که این برچسب به یک مفهوم و تعریف مشخص در واژه نامه مربوط می‌شود. اسناد مصداق علاوه بر مقادیر عددی، اطلاعات دیگری نیز در اختیار خواننده قرار می‌دهند که به "زمینه"^۵ مرتبط می‌گردد.

سازمان بین‌المللی XBRL

سازمانی با بیش از ۶۰۰ عضو بخش خصوصی و عمومی است. یکی از روشهای برقراری ارتباط با سازمان مذکور وب سایت آن به آدرس www.xbrl.org است. نحوه عضوگیری سازمان مذکور (دفتر مرکزی آن در کشور آمریکا است) بصورت مستقیم یا از طریق نمایندگی‌های منطقه‌ای آن می‌باشد. بر اساس اعلامیه مندرج در وب سازمان بین‌المللی xbrl عضویت در آن سازمان دارای مزایایی بدین شرح است:

- ۱) راهنمایی بکارگیری xbrl برای اعضا از طریق آموزش کاغذی و مطالعه موردی.
- ۲) ارتباط با اعضای خبره و پیشرو منطقه‌ای سازمان مذکور.
- ۳) ایجاد فرصت جدید در لبه علم بودن و تاثیر مستقیم بر آینده با در اختیار داشتن گروه کاری متمایز.
- ۴) قدرت نفوذ منابع انسانی در خدمات مشاوره‌ای و پروژه‌های تحقیقاتی.
- ۵) کار کردن با همتایان جهت بهبود گزارشگری و ارتقای سطح اطلاعات در دسترس جهت تصمیم‌گیری.
- ۶) دسترسی به کنفرانسها و رویدادها با تخفیف مناسب.
- ۷) مشارکت در گروه‌های کاری، اعضاء دسترسی کامل به گروه‌های کاری فنی دارند که دانش فنی آنها را بهبود بخشیده و ارتقا می‌دهد.

مطلب حائز اهمیت دیگر، تنوع نوع xbrl مورد استفاده است که در ستون آخر نشان داده شده است. موارد یاد شده می‌تواند بعنوان چراغ راه سایر کشورها و سازمانها (من جمله ایران) برای بکارگیری xbrl باشد. تعداد زیاد شرکتهای بکارگیرنده هر واژه-نامه (تکسونومی) بیانگر یکپارچگی تکسونومی زیربنا است، هرچند مانع انعطاف‌پذیری گزارشگری تجاری نمی‌شود.

زیر ۱۰ مورد اول منتشره را پس از خلاصه‌سازی نشان می‌دهد.

همانگونه که در جدول (۱) مشاهده می‌گردد در برخی کشورها مانند آمریکا و انگلستان بیش از یک سازمان بکارگیرنده وجود دارد. از طرفی واژه‌نامه‌های مختلفی در سطح دنیا و حتی در یک کشور (مانند آمریکا) استفاده می‌شود.

جدول ۱- مهم‌ترین سازمانهای بکارگیرنده xbrl

نوع xbrl	تعداد شرکت بکارگیرنده	بکارگیرندگان	کشور	واژه‌نامه	سازمان بکارگیرنده
Open filing with extensions	7000 public company filers	US Public Companies	USA	US GAAP	SEC Interactive Data
Open filing	Federal government, 26 States and 5570 municipalities	Brazilian government entities	Brazil	XBRL GL, SICONFI Taxonomy	Project SICONFI
Closed Filing	571 filing entities	Islamic Banks	Indonesia	Sharia Taxonomies	Bank Indonesia Islamic Banking Regulatory Reporting System
Closed Filing	400,000 companies	Belgian companies	Belgium	Belgian taxonomies	NBB Annual Financial Statement
XBRL filing	210,000 companies	Danish Companies	Denmark	Danish Taxonomies	Danish Business Authority
Open Filing	~270 companies	Chilean Listed Companies	Chile	IFRS Taxonomies	SVS Listed Company Filing
Closed Filing	250 companies	UAE Listed Companies & Brokers	United Arab Emirates	IFRS Taxonomies	ESCA Securities Filings
Closed filing	6900 filers	US Banks	USA	---	FFIEC Call Reports
iXBRL Open Filing	~2.2 million filers	UK Corporations	UK	UK Taxonomies	HMRC Corporate Tax Returns
iXBRL Open Filing	~1.5 million filers	UK Corporations	UK	UK Taxonomies	Companies House Financial Statement Filing

منبع: www.xbrl.org

آماده سازی و افشا مناسب به حسابداری پیچیده نیاز دارد، این جنبه پیچیدگی می‌تواند احتمال اشتباهات، استفاده نادرست از GAAP را افزایش دهد و در نهایت منجر به گزارش های مالی با قابلیت اتکا کم می‌شود. به طور مداوم، ما دریافتیم که Arc با احتمال بیشتری از تحریفات و افشای ضعف های مادی، تاخیر ممیزی بیشتر و هزینه های حسابرسی بالاتر مرتبط است. در مقایسه با ملاحظات معمول استفاده شده از پیچیدگی عملیاتی و زبانی، ارتباط بین ARC و این نتایج بیشتر سازگار است، قدرت تفسیری بیشتری را نشان می‌دهد و دارای اهمیت اقتصادی قوی تر است. این آزمون ها و اعتبار سنجی اضافی و تست های قوی نشان می‌دهد که ARC به طور کامل بازتاب پیچیدگی حسابداری است. علاوه بر این، ARC دارای چندین ویژگی سودمند است، از جمله تغییرات درون و درون شرکت، دسترسی به جهان SEC filers و اتصال مستقیم به حسابداری، ذاتی بودن آن از افشای حسابداری دقیق. در نهایت، به دلیل مجموعه ای جامع از اطلاعات

۴- پیشینه تحقیق

Hui Du در سال ۲۰۱۸ در تحقیقی به بررسی بموقع بودن اطلاعات در زمان بکارگیری xbrl پرداخت؛ تحقیق ایشان که به بررسی گزارشگری مالی فصلی و سالانه SEO طی سالهای ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۴ انجام شده است نشان داد: زمانیکه xbrl بکار گرفته شود گزارشات سالانه یک تا ۲ روز بعد قابل ارائه هستند و گزارشهای دوره‌ای (۳ ماهه) نیز با فاصله یک روز. لذا بموقع بودن اطلاعات در زمان بکارگیری xbrl تقریباً آنی است (Hui Du, 2018,3).

Rani Hoitash نیز در سال ۲۰۱۸ در تحقیقی تحت عنوان "اندازه‌گیری پیچیدگی گزارشگری مالی با xbrl به بررسی پیچیدگی گزارشگری xbrl از طریق شمارش آیتمهای موجود در فرم 10-k که در xbrl می‌آیند پرداخت. همانگونه ایشان اعلام می‌نماید با این روش در پی شناخت (و شناساندن) مقیاس جدیدی از گزارشگری مالی تحت عنوان ARC است.

۴) چشم‌انداز استفاده‌کننده شامل زیر فاکتورهای؛ سهولت استفاده، رابطه شغلی، توصیف نتیجه، کیفیت خروجی (برونداد)، ذهنیت، تصویر، پذیرش داوطلبانه. روش گردآوری داده‌های ایشان مصاحبه، از متخصصان حسابداری و گزارشگری مالی هلندی، بود. نتیجه تحقیق فوق بیانگر میانگین ۰,۵۸، برای چشم‌انداز سازمانی، ۰,۵۰ برای چشم‌انداز تکنولوژی و کمتر از ۰,۴۲ برای چشم‌انداز استفاده‌کننده بود.

در تحقیق دیگری که توسط Teemu Kettuala در سال ۲۰۱۵ تحت عنوان "روشهای بکارگیری XBRL در گزارشگری پرداخت؛ روشهای برنامه‌ریزی، توصیف و بکار بستن XBRL را در ابتدا و فرآیند دوره گذار مورد بررسی قرار داد. ایشان برای جمع‌آوری داده‌ها از مصاحبه و ادبیات تحقیق استفاده نمود و در نهایت آنها را با یکدیگر مقایسه کرد. نتیجه تحقیق ایشان چارچوب و آزمونی برای دوره گذار نیز پیشنهاد نمود. در این تحقیق ۷ ویژگی از ادبیات تحقیق استخراج شد که برای بکارگیری XBRL موثر بودند. مقایسه نظرات پاسخ‌دهندگان و ادبیات تحقیق نشان داد پاسخ‌دهندگان برای ۴ ویژگی ارزش بیشتری نسبت به ۳ ویژگی دیگر قائل‌اند. در این تحقیق شرکتها به ۴ دسته؛ بدون بکارگیری^۷ XBRL، بکارگیری ضعیف^۸، بکارگیری متوسط^۹ و بکارگیری پیشرفته^{۱۰} تقسیم شده‌اند. شرکتها با بکارگیری ضعیف XBRL، معمولاً از طریق برونسپاری این سیستم گزارشگری را مستقر نموده‌اند و شرکتهایی هستند که تجربه‌ای در این خصوص ندارند و استقرار سیستم جدید گزارشگری برای آنها بصورت سریع و بین ۳ تا ۴ ماه به اتمام صورت می‌پذیرد. نوع متوسط برای سازمانهایی با نیازهای گزارشگری پیشرفته و فرآیندهای گزارشگری فراگیر کاربرد دارد، که شدیداً پرهزینه و اصولی هست. در این نوع بکارگیری، سیستم XBRL بعنوان یک سیستم جانبی و کمکی وجود دارد و سیستم گزارشگری داخلی سازمانها نیز وجود دارد. در نوع پیشرفته، سازمان کنترل کامل بر فرآیند ایجاد، تبدیل و انتقال اطلاعات مالی و داخلی دارد و XBRL سیستمی کتمل و بدون نیاز به سیستم گزارشگری جداگانه است (Teemu Kettuala, 2015).

Heitman و annica ohling در تحقیقی تحت عنوان "حسابرسی آینده- تجزیه و تحلیل تاثیر XBRL بر حسابرسی و اطمینان‌بخشی" در سال ۲۰۰۵ به با هدف توصیف تاثیر استفاده از XBRL بر حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخشی انجام شد. در این تحقیق هر دو مورد گزارشگری اینترنتی و استمرار اطمینان‌بخش مورد توجه قرار گرفتند. مقصود از حسابرسی آینده تغییر در تکنولوژیهای کامپیوتری موثر بر

حسابداری دقیق، ARC به طور گسترده‌ای پیچیدگی حسابداری را در بر می‌گیرد، در حالی که در عین حال می‌توان آن را به اندازه‌گیری‌های پیچیدگی حساب‌های خاص تقسیم کرد (Rani Hoitash, 2018, 1).

AICPA به بررسی هزینه بکارگیری xbrl در شرکت‌های کوچک پرداخت نتیجه تحقیق مذکور که در آگوست ۲۰۱۸ منتشر شد بیانگر کاهش هزینه‌های گزارشگری شرکت‌های کوچک به میزان ۴۵٪ با استفاده از xbrl است. یافته‌های این تحقیق نشان داد: 68.6 درصد از شرکت‌ها سالانه به میزان ۵,۵۰۰ دلار یا کمتر (به ترتیب ۲۹,۹ درصد از شرکت‌ها در نظرسنجی ۲۰۱۴) را پرداخت کرده‌اند تا بتوانند به صورت کامل برونسپاری و راه‌حل‌های جایگزین خود را برای XBRL ثبت کنند. در عین حال، ۱۱,۸ درصد از این شرکت‌ها هزینه‌های سالانه بین ۵۵۰۰ دلار تا ۸۰۰۰ دلار برای برون‌سپاری کامل عملیات بکارگیری xbrl خود را پرداخت کردند. تنها ۱۳,۱ درصد از شرکت‌ها هزینه‌های سالانه بیش از ۱۰,۰۰۰ دلار را در مقایسه با ۳۱ درصد در نظرسنجی سال ۲۰۱۴ پرداخت کردند. بالاترین مبلغ سالانه که در طول سال ۲۰۱۷ پرداخت شد ۵۱,۵۰۰ دلار بود که توسط یک شرکت پرداخت می‌شود؛ بالاترین هزینه بعدی ۳۸,۸۰۰ دلار بود. میانگین هزینه ثبت نام ۲۵۰۰ دلار بود که به ترتیب ۶۹ درصد از سال ۲۰۱۴ به میزان ۸۰۰۰ دلار در سال بود (said Ami (Beers, 2018).

Leon Lekkerkerker در سال ۲۰۱۱ تحقیقی تحت عنوان "پذیرش و بکارگیری XBRL در سازمانهای با حسابداری کوچک و متوسط" در کشور هلند را به انجام رساند؛ در این تحقیق ۴ فاکتور کلان، مورد بررسی قرار گرفت که هر فاکتور نیز به زیر فاکتورهایی تقسیم می‌شود. فاکتورهای تحقیق فوق عبارتند از:

- ۱) چشم‌انداز عمومی سازمان شامل زیرفاکتورهای اندازه سازمان، زمینه فعالیت، تعداد شعب، فواید تصمیم‌گیری براساس XBRL.
- ۲) چشم‌انداز سازمانی شامل زیرفاکتورهای ساختار تصمیم‌گیری، پشتیبانی مدیران ارشد، هماهنگی اهداف، میزان دانش مدیریتی، سبک مدیریت، تخصیص منابع.
- ۳) چشم‌انداز تکنولوژیکی شامل انعطاف‌پذیری سیستم اطلاعاتی، یکپارچگی سیستم اطلاعاتی، پشتیبانی استفاده‌کننده، ساختار سیستم اطلاعاتی.

شد موارد زیر مطرح گردید: در این تحقیق از روشهای کتابخانه‌ای و میدانی استفاده شد، در روش میدانی ابتدا پرسشنامه‌ای بین ۲ نفر از اساتید دانشگاه، ۲ نفر از اعضای جامعه حسابداران رسمی و ۲ متخصص IT جهت تدوین پرسشنامه نهایی توزیع گردید. و در ادامه ۲ فرضیه اصلی ۶ فرضیه فرعی به شرح زیر تدوین شد بدین شرح: فرضیه اصلی اول؛ XBRL را یک فرصت می‌داند و دارای ۳ فرضیه فرعی بدین مضمون است که استفاده از XBRL سرعت، صحت و دقت در حسابرسی را افزایش می‌دهد. فرضیه اصلی دوم بیان می‌دارد؛ استفاده از XBRL برای حسابرسی صورتهای مالی چالش ایجاد می‌کند. ۳ فرضیه فرعی بدین مضمون مطرح شد؛ استفاده از XBRL: ۱- ریسک حسابرسی را بدلیل وجود واژه-نامه غلط افزایش می‌دهد ۲- پیچیدگی کار حسابرسی را بدلیل پیچیدگی طراحی نرم‌افزار XBRL افزایش می‌دهد ۳- با استفاده از XBRL تغییر گسترده وظایف حسابرسی باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. نتایج آزمون فرضیات حاکی از تایید فرضیه‌ها به استثنای فرضیه فرعی دوم از فرضیه اصلی دوم است. همچنین استفاده از XBRL هم باعث ایجاد فرصت می‌شود البته چالش‌هایی دارد. بعبارتی استفاده از XBRL موجب بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود در نتیجه منجر به کشف تحریف و پیشگیری از گزارشگری متقلبانه می‌گردد. از طرفی وجود خطا در واژه‌نامه و تغییر گسترده وظایف باعث کاهش کارایی و افزایش ریسک حسابرسی می‌شود. تعریف واژه‌نامه غلط بر محاسبات و شواهد حسابرسی تاثیر منفی داشته و در نهایت خدشه به اعتباردهی حسابرسان در گزارش‌های مبتنی بر XBRL می‌گردد. از طرفی تغییر گسترده در وظایف حسابرسان و بدون وجود پیش‌زمینه و دانش مورد نیاز در حسابرسان می‌تواند بر حسابرسی تاثیر نامطلوب گذاشته و ریسک حسابرسی را افزایش می‌دهد (مسعود عزیزخانی، محمد ایمانی برندق و حمیدرضا مردانی، ۱۳۹۴).

۵- روش شناسی تحقیق

۵-۱- پیاز تحقیق

جهت توصیف روش شناسی تحقیق لازم است پیاز (لایه‌های) تحقیق مشخص شود؛ لایه‌های تحقیق حاضر به شرح ذیل می‌باشد:

- از لحاظ فلسفه پژوهش: تفسیری (interpretive)
- از لحاظ جهت گیریهای پژوهش: کاربردی (applied)
- از لحاظ رویکردهای پژوهش: استقرایی (inductive)
- از لحاظ صبغه پژوهش: کیفی (qualified)
- از لحاظ نوع پژوهش: اکتشافی (exploratory)

فرآیند حسابرسی که اطلاعات الکترونیکی گسترده را با صرفه اقتصادی فراهم می‌کند است. در این تحقیق از روشهای مختلف کمی و کیفی استفاده شده است من جمله روش مصاحبه؛ در مصاحبه مذکور از ۱۶ سوال اصلی و ۱۶ سوال فرعی استفاده شده است. که سوالات اصلی در بخشهای ۱- سوالات مربوط به مشخصات مصاحبه شونده (۳ سوال اصلی) ۲- سوالات کلی (۳ سوال اصلی و ۳ سوال فرعی) ۳- سوالات مرتبط با قانونگذاران (۲ سوال اصلی و ۳ سوال فرعی) ۴- سوالات مرتبط با تهیه کنندگان اطلاعات (۳ سوال اصلی و ۵ سوال فرعی) ۵- سوالات مرتبط با استفاده کنندگان اطلاعات (۵ سوال اصلی و ۳ سوال فرعی). نتیجه نهایی تحقیق: در میان مدت XBRL تاثیر معناداری بر حسابرسی و خدمات اطمینان بخشی ندارد (annica ohling & Heitman, 2005).

در تحقیق دیگری که بصورت مشترک توسط ملیحه رستمی و محمود دهقان نیری به ترتیب از دانشگاه‌های Grenoble فرانسه و تربیت مدرس ایران تحت عنوان "فاکتورهای موثر بر بکارگیری XBRL" در سال ۲۰۱۵ انجام شد بدین شرح صورت گرفت: XBRL را به عنوان زبانی مبتنی بر xml که داده‌ها و گزارشهای مالی را در اینترنت منتقل می‌نماید تعریف نمودند. این نوع گزارشگری فرآیند کشف دانش در خصوص شرکت را منقطع می‌نماید. متغیرهای تحقیق در ۴ سطح محیطی، سازمانی، تکنولوژیکی و دانش شناسایی شدند. که در سطح محیطی به ۳ متغیر فرهنگ، فشارهای درونی و فشارهای رقابت محیطی تقسیم بندی شد؛ هر ۳ متغیر موثر شناسایی گردید. در سطح سازمانی متغیرهای بکارگیری مدل موفقیت آمیز، مهارت و تجربه کارکنان، منابع در دسترس شناسایی گردید که هر ۳ متغیر موثر شناخته شد اما متغیر بکارگیری مدل موفقیت آمیز رتبه اول، مهارت و تجربه کارکنان رتبه دوم و منابع در دسترس در رتبه سوم شناسایی گردید. در سطح تکنولوژیکی نیز ۲ متغیر سهولت فهم سیستم، قابل اتکا بودن سیستم قبلی بعنوان مولفه‌های آن قلمداد و هر دو مولفه موثر شناخته شد که به ترتیب دارای رتبه یک و دو شناسایی شد. در سطح دانش ۳ مولفه فهم فزونی منافع بر مخارج، سبک مدیریت، آموزش و آگاهی کارکنان بعنوان مولفه‌های آن شناسایی شد که مولفه فزونی منافع بر مخارج دارای رتبه یک و دو مولفه دوم و سوم بطور مشترک رتبه بعدی را به خود اختصاص دادند (ملیحه رستمی، دهقان نیری، ۲۰۱۵).

در تحقیق مشترکی که بین محققین دانشگاه ملی استرالیا و دانشگاه ارومیه تحت عنوان "تاثیر گزارشگری مالی گسترش پذیر بر حسابرسی: فرصت یا چالش" توسط مسعود عزیزخانی، محمد ایمانی برندق و حمیدرضا مردانی در سال ۱۳۹۴ انجام

گزینشی استفاده می‌شود. در این تحقیق نیز از روشهای کدگذاری در روشهای نظریه زمینه‌ای استفاده می‌گردد.

۲) تایید؛ در یک مطالعه کیفی، اعتبار بر میزانی اشاره دارد که مشاهده محقق توانسته باشد موضوع تحقیق یا مفاهیم مرتبط با آن را انعکاس دهد. در این تحقیق تایید اعتبار بر اساس مثلث سازی، کنترل اعضا و ارزیابی بر اساس معیار مقبولیت استفاده می‌شود.

• گزارش دهی؛ در این تحقیق نتیجه فرآیند تحقیق با در نظر گرفتن روش های علمی، اخلاق و در نهایت ارائه گزارش در قالب مدل نهائی پذیرش و بکارگیری XBRL انجام خواهد شد.

روش گردآوری داده در این پژوهش مصاحبه است. جهت مصاحبه سوالاتی از قبل تهیه و سپس نظرات مصاحبه‌شوندگان (خبرگان دارای تجربه عملیاتی در XBRL / تالیف کتاب یا مقاله/ تدریس دروس مرتبط با XBRL) دریافت شد. سوال‌ها یا عرصه اولیه مصاحبه بر پایه مفاهیم بر گرفته از ادبیات یا تجربه و از همه مهم‌تر کار میدانی مقدماتی شکل گرفت. بدلیل اینکه این مفاهیم از دنیای واقعی گرفته نشده‌اند آنها را موقتی در نظر گرفته و با بدست آوردن داده‌های جدید می‌توان آنها را دور ریخت. با وجود این، مفاهیم اولیه اغلب نقطه عزیمت‌اند و گردآوری داده‌ها با آنها آغاز می‌شود. چسبیدن بی انعطاف به رهنمودهای اولیه در سرتاسر پژوهش جلوی اکتشاف را می‌گیرد؛ زیرا میزان و نوع داده‌هایی را که می‌توان گردآورد، محدود می‌کند. مصاحبه‌های ساختار نیافته به پاسخگو مجال بیشتری می‌دهد تا بر اساس آنچه خود مهم می‌پندارد، پاسخ دهد، لذا این رهنمود در مصاحبه‌ها مورد توجه قرار گرفت.

دوره های زمانی انجام تحقیق
دوره زمانی تحقیق سالهای ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ است.
مکان تحقیق

مکان تحقیق کشور ایران می‌باشد. عبارت دیگر خبرگان این حوزه در دانشگاه ها، مجامع علمی، بورس اوراق بهادار و... مورد مصاحبه و پرسش قرار گرفتند.

جامعه آماری
جامعه آماری تحقیق حاضر اعضای کارگروه XBRL ایران، اساتید دانشگاه، مولفین کتاب در زمینه XBRL، استانداردها گزارن حوزه حسابداری با این پیش شرط که در ارتباط با XBRL دارای تخصص، کارکرد، تدریس یا تدوین مقاله، کتاب و ... باشند.

- از لحاظ استراتژی: نظریه زمینه بنیاد (grounded theory)
- از لحاظ هدف: کشف (explore)
- از لحاظ شیوه گردآوری: مصاحبه (interview)

۲-۵- اجزاء پژوهش گراند تئوری

- ۱) داده‌ها: داده‌ها از طریق مصاحبه، مشاهده، اسناد و مدارک، فیلم و ... جمع‌آوری می‌گردد.
- ۲) کدگذاری: ترتیبات و گام‌های عملی برای تفسیر و سازمان دادن داده‌ها.
- ۳) گزارش: گزارش‌های کتبی و شفاهی بصورت پایان-نامه، مقاله، سخنرانی و ... (استراوس و کوربین ۱۹۹۰).

۳-۵- روش تحقیق

در تحقیق حاضر ترتیبات و گام‌های عملی با هدف شناسایی، پرورش و مربوط کردن مفاهیم با یکدیگر دنبال شده‌اند. از سوی دیگر با استفاده از نمونه‌گیری نظری، نمونه-گیری در جریان پژوهش و مبتنی بر مفاهیم مستخرج از پژوهش، در حین پژوهش شکل گرفت و با نظریه در حال تکوین مرتبط شد. لذا مفاهیمی که در جریان تحلیل پدیدار شده‌اند شناسایی و مفاهیم مشابه در قالب یک مقوله نشان داده شد. از دیگر سو با پرسش‌های تحلیلی و مقایسه مداوم فرآیند گردآوری داده‌ها هدایت شده و پرسش‌ها و مصاحبه شونده بعدی انتخاب گردید. فرآیند پژوهش به شرح ذیل جریان یافت. پس از مشخص نمودن جامعه آماری، با استفاده از روش نمونه‌گیری خوشه‌ای و گلوله برفی گروه مورد مصاحبه و پرسش شناسایی می‌گردد. سپس اقدام به مصاحبه می‌گردد. که مراحل اجرای آن بطور خلاصه در ادامه می‌آید:

- تعیین موضوع مصاحبه؛ که در تحقیق حاضر هدف، دریافت نظر خبرگان در خصوص شناسایی راهبردهای پذیرش و بکارگیری XBRL در ایران است.
- ۱) طراحی مصاحبه؛ در این تحقیق مصاحبه ساختار نیافته و دارای رویکردی اکتشافی است و از تعدادی سوال باز استفاده شده است.
- ۲) اجرای مصاحبه؛ چارچوب مصاحبه مشخص شده و با یک یا چند سوال باز فرآیند مصاحبه شروع شده و در ادامه تحت کنترل مصاحبه گر، ادامه می‌یابد.
- نسخه برداری؛ با اجازه مصاحبه شونده، گفتگو ضبط شده و در مرحله بعد در word پیاده سازی می‌گردد.
- ۱) تحلیل؛ برای تحلیل مصاحبه بر اساس نظریه زمینه‌ای از کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری

۵-۴- نمونه گیری

نظریه زمینه بنیاد^{۱۲} مانند دیگر روشهای کمی و کیفی متکی بر تصورات معرف بودن نمونه آماری برای تعمیم پذیری داده ها و اصالت یافته ها نیست و عموماً نمونه ها بصورت هدفمند انتخاب می شوند. در این تحقیق از روش نمونه گیری نظری^{۱۳} استفاده شده است. در این روش نمونه گیری جمع آوری داده های مداوم برای خلق نظریه در جریان است. بگونه ای که تحلیل قبلی بر نحوه تصمیم گیری در مورد اینکه چه داده هایی باید جمع آوری شود تاثیرگذار است بعبارت دیگر جمع آوری و تحلیل داده بصورت همزمان انجام می شود (مقایسه ی پیوسته ی داده ها). نمونه گیری نظری یکی از ویژگی های اساسی نظریه پردازی زمینه بنیاد است. با توجه به هدف پژوهش از روش نمونه گیری گلوله برفی یا زنجیره ای استفاده شد. لذا در پایان هر مصاحبه از مصاحبه شونده سوال می شد که چه افراد دیگری در خصوص موضوع تحقیق آشنایی داشته و می توانند جهت پیشبرد تحقیق موثر واقع شوند. این اقدام تا جایی پیش رفت که مقوله ها و مفاهیم جدید از مصاحبه حاصل شود و زمانی که مصاحبه جدید فاقد این ویژگی باشد به اشباع نظری^{۱۴} رسیده و نیاز به نمونه جدید نیست. در واقع در اشباع نظری (الف) هیچ داده جدید یا مرتبط به یک مقوله به دست نمی آید (ب) مقوله از لحاظ ویژگی ها و ابعاد به خوبی پرورش یافته و گوناگونی های آن را به نمایش گذاشته باشد (ج) مناسبات میان مقوله ها به خوبی مشخص و اعتبارشان ثابت شده باشد. که در تحقیق حاضر با ۱۹ مصاحبه به این موقعیت دست یافتیم.

۵-۵- فرآیند اجرائی تحقیق

(الف) طراحی ساختار مصاحبه و انجام آن: ابتدا با بررسی سوابق اجرای XBRL در کشورها، سازمانها و اتحادیه های مختلف (من جمله کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، اتحادیه اروپا، استرالیا و ...) مسیر طی شده توسط ایشان مورد بررسی قرار گرفت تا آشنایی کاملتری نسبت به موضوع و مساله پژوهش حاصل شود و سوالات اولیه در ذهن محقق شکل بگیرد. سپس ساختار سوالات اولیه مصاحبه جهت شروع طراحی و اولین مصاحبه شروع شد که سوالات مصاحبه باز و مصاحبه شونده دارای آزادی عمل در پیشبرد موضوع اما جریان مصاحبه تحت کنترل مصاحبه گر قرار داشت. پس از خاتمه هر مصاحبه مطالب ضبط شده از هر مصاحبه، پیاده سازی و مدل اولیه هر مصاحبه استخراج و با مدل مصاحبه های قبلی مقایسه می شد.

(ب) استخراج مقوله ها و مفاهیم: با استفاده از کدگذاری باز مفهومها شناسائی و ویژگی ها و ابعاد آن در داده ها کشف و پس از آن از طریق مفاهیم مشابه مقوله ها ساخته شد. در واقع پدیده ها ایده های مرکزی در داده ها هستند که بصورت مفهوم نمایان می شوند. مفهومها بلوک هایی هستند که بنای نظریه را تشکیل می دهند و مقوله ها مفهوم هایی هستند که معنای پدیده ها را می رسانند. این عمل تا آنجا ادامه یافت تا اشباع نظری حاصل گردد. اشباع نظری نقطه ای است ویژگی/ ابعاد/ روابط جدید حاصل نشود.

(ج) ارتباط بین مقوله ها: به کمک کدگذاری محوری مقوله ها به مقوله های فرعی و مفاهیم مرتبط شد و مقوله ها در سطح ویژگی ها و ابعاد با یکدیگر نیز مرتبط شدند. پس از آن ساختار مقوله از طریق شناسایی بستر یا زمینه ای که مقوله در آن قرار دارد صورت گرفت.

(د) پالایش نظریه و تدوین مدل نهائی تحقیق: با استفاده از کدگذاری گزینشی، یکپارچه سازی و پالایش نظریه انجام شد. در نهایت مدل مفهومی تحقیق استخراج گردید که شامل بستر و راهبردها در ۳ سطح شرکت/ سازمانهای ناظر/ تولیدکنندگان نرم افزار و مقوله محوری و شرایط علی می باشد.

جدول شماره ۱- ترکیب مصاحبه شوندگان

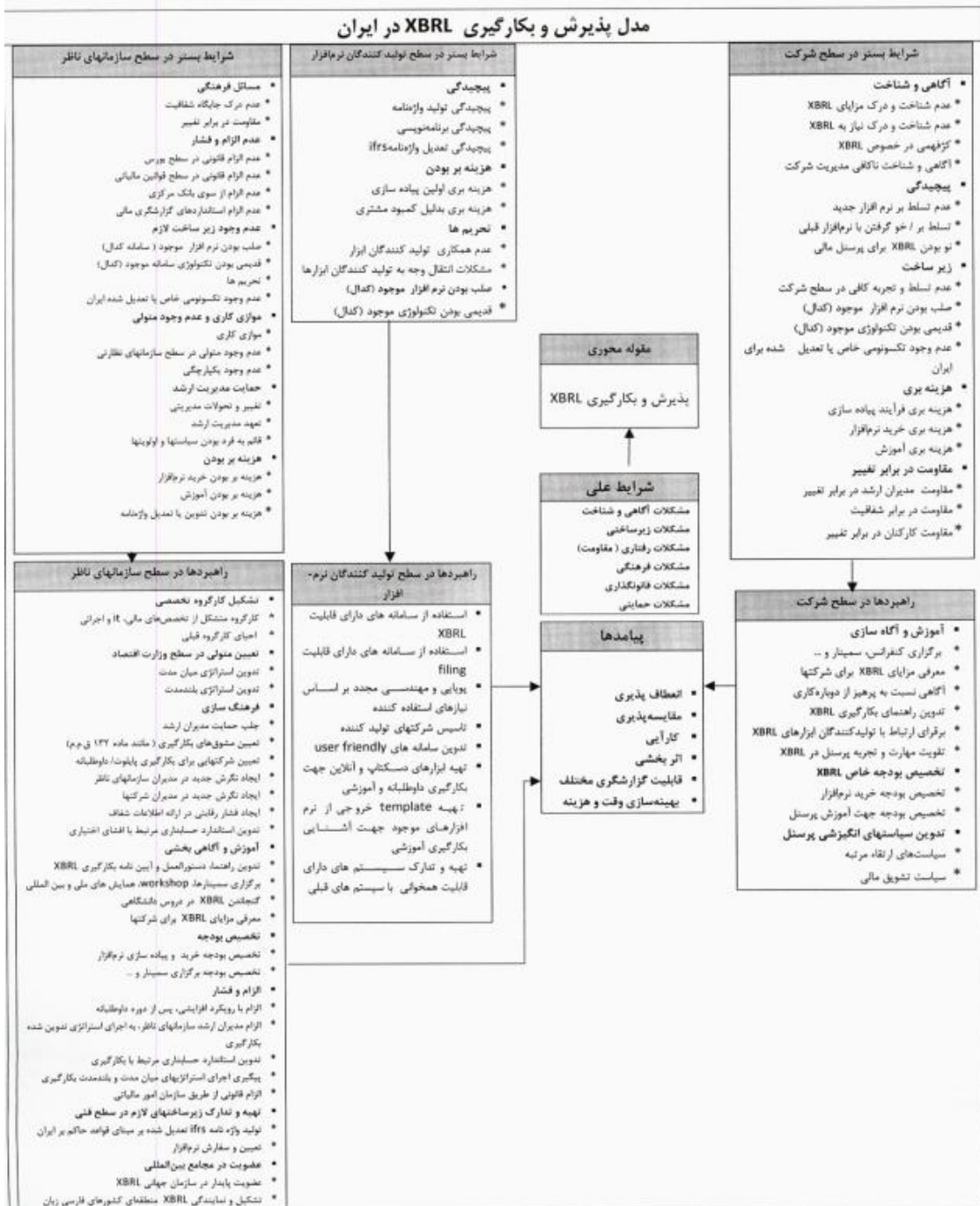
شغل	تعداد	تحصیلات	
		کارشناسی	کارشناسی ارشد
عضو هیات علمی/ تدریس مطالب مرتبط با XBRL	۶	۱	۵
عضویت در کمیته پیاده سازی XBRL	۴	۱	۳
مؤلف کتاب یا مقاله در خصوص XBRL	۳	۲	۱
پرسنل شرکتهای نرم افزاری	۶	۲	۴
جمع	۱۹	۲	۸

جدول شماره ۲- نمونه مقوله و مفاهیم

مفهوم	مقوله	مفهوم	مقوله
<ul style="list-style-type: none"> عدم وجود الزام قانونی در سطح بورس عدم وجود الزام قانونی در سطح قوانین مالیاتی عدم وجود الزام از سوی بانک مرکزی عدم وجود الزام در سطح استانداردهای گزارشگری عدم ایجاد فشار اطلاعاتی از سوی ذینفعان 	عدم الزام و فشار	<ul style="list-style-type: none"> عدم شناخت مزایای XBRL عدم درک (ملموس بودن) نیاز به XBRL کژفهمی در خصوص XBRL آگاهی و شناخت ناکافی مدیریت ارشد عدم احساس نیاز عدم درک مزایا 	عدم آگاهی و شناخت کافی
<ul style="list-style-type: none"> عدم وجود زیرساخت نرم‌افزاری یکپارچه عدم وجود تسلط و تجربه کافی در سطح شرکت صلب بودن نرم افزار موجود (سامانه کدال) قدیمی بودن تکنولوژی سامانه موجود (کدال) تحریم ها (تولیدکنندگان ابزارهای XBRL) بعنوان مثال فوجیستو در زمان تحریم ها عدم وجود تکسونومی خاص ایران یا تعدیل شده برای ایران 	عدم وجود زیر ساخت لازم (فنی و انسانی)	<ul style="list-style-type: none"> مقاومت مدیران ارشد شرکتها در برابر تغییر مقاومت در برابر شفافیت مقاومت کارکنان در برابر تغییر مقاومت بدلیل عدم آشنایی با XBRL عدم تسلط بر نرم افزار جدید / تسلط بر نرم‌افزار قبلی عادت به وضع موجود 	مقاومت در برابر تغییر
<ul style="list-style-type: none"> موازی کاری عدم وجود متولی در سطح سازمانهای نظارتی عدم وجود یکپارچگی 	موازی کاری و عدم وجود متولی	<ul style="list-style-type: none"> عدم تسلط بر نرم افزار جدید تسلط بر / خو گرفتن با نرم‌افزار قبلی نو بودن XBRL برای پرسنل مالی 	پیچیدگی XBRL برای حسابداران و پرسنل مالی

جدول شماره ۳- نمونه ارتباط بین مقوله‌ها

مقوله	نوع / سطح مقوله	مقوله	نوع / سطح مقوله
<ul style="list-style-type: none"> آگاه سازی (برگزاری کنفرانس، سمینار و ...) آموزش (شرکت در کارگاه های آموزشی و ...) تخصیص بودجه خاص XBRL تدوین سیاستهای انگیزشی برای پرسنل 	راهبردها/ سطح شرکت	<ul style="list-style-type: none"> عدم آگاهی و شناخت کافی پیچیدگی XBRL برای پرسنل مالی عدم وجود زیر ساخت لازم (فنی و انسانی) هزینه بر بودن مقاومت در برابر تغییر 	شرایط بستر / سطح شرکت
<ul style="list-style-type: none"> تعیین متولی در سطح وزارت اقتصاد فرهنگ سازی آموزش و آگاهی بخشی تولید واژه نامه ifrs ایران تدوین استراتژیهای میان مدت و بلندمدت بکارگیری XBRL تخصیص بودجه تعیین شرکتهایی برای بکارگیری پایلوت/ داوطلبانه 	راهبردها/ سطح سازمانهای ناظر	<ul style="list-style-type: none"> مسائل فرهنگی (عدم اولویت شفافیت) عدم الزام و فشار عدم وجود زیر ساخت لازم (فنی و انسانی) موازی کاری و عدم وجود متولی حمایت مدیریت ارشد هزینه بر بودن 	شرایط بستر / سطح سازمانهای ناظر
<ul style="list-style-type: none"> مشکلات فرهنگی مشکلات قانونگزاری مشکلات زیرساختی مشکلات حمایتی 	شرایط علی / سطح سازمانهای ناظر	<ul style="list-style-type: none"> عدم درک جایگاه شفافیت 	شرایط علی / مسائل فرهنگی
<ul style="list-style-type: none"> مشکلات فرهنگی مشکلات قانونگزاری مشکلات زیرساختی مشکلات حمایتی 	شرایط علی / سطح سازمانهای ناظر	<ul style="list-style-type: none"> مشکلات آگاهی و شناخت مشکلات زیرساختی مشکلات رفتاری (مقاومت در برابر تغییر) 	شرایط علی / سطح شرکت



شکل ۱- مدل پذیرش و بکارگیری XBRL در ایران

۵-۶- ارزیابی کیفیت مدل

جهت ارزیابی کیفیت مدل استخراجی، مدل نهائی به ۶ نفر از مصاحبه شوندگان که بیشترین تعداد مقوله و مفاهیم از مصاحبه ایشان استخراج شده بود ارسال گردید و نظر نهائی و اصلاحی ایشان مجددا دریافت و با سایر نظرات مقایسه و تعدیلات لازم در مدل انجام شد.

۶- نتیجه گیری و بحث

بکارگیری XBRL دارای مزایای مختلفی از قبیل انعطاف پذیری، مقایسه پذیری، کارایی، اثر بخشی، قابلیت گزارشگری مختلف، بهینه سازی وقت و هزینه است. این امر میسر نمی شود مگر اینکه قبل از آن XBRL مورد پذیرش واقع شود. پذیرش نیز مستلزم شناسایی موانع و مشکلات آن و در نهایت شناسایی راهبردهایی برای پذیرش و بکارگیری است. از طرفی موانع و

از نرم افزارهای موجود جهت آشنایی بکارگیری آموزشی، تهیه و تدارک سیستم هایی که حتی الامکان با سیستم های قبلی همخوانی داشته باشد. همانگونه که در مدل مشهود است تحریم‌ها، که در حال حاضر نیز کشور با آن روبروست، یکی از موانع عمده انتقال تکنولوژی است. ۳ نفر از مصاحبه شوندگان که اعضای تیم xbrl بورس در سال ۹۱ بودند اعلام نمودند: در بخشی از فرآیند پیاده‌سازی xbrl نیاز به همکاری تولیدکنندگان ابزارهای xbrl بود که شرکت فوجیتسو ژاپن انتخاب شده بود (این شرکت در وبسایت سازمان بین‌المللی نیز بعنوان تولید کننده ابزار معرفی شده است) اما شرکت مذکور اعلام نمود بدلیل وجود تحریم علیه ایران امکان همکاری وجود ندارد لذا ایمیل با خزانه‌داری آمریکا مبنی بر غیر سیاسی بودن سازمان بین‌المللی xbrl و نوع مرادفات راهگشا نبود. این موضوع بیانگر این است که شرکتهای تولید کننده نرم‌افزار داخلی در حال حاضر می‌توانند کمک کننده باشند، البته که باید آنها را نیز حمایت نمود. در بخش ی دیگر اعلام شد که نرم‌افزار موجود (کدال) صلب می‌باشد، لذا با در نظر داشتن رویکرد افزایش و بهبود مستمر بایستی تغییر ساختاری در آن اتفاق افتد. البته شرکتهای نرم‌افزاری نیز بایستی وضعیت موجود را بعنوان بازاری ببینند که ورود به آن ایجاد منبع جدید درآمدی را برای آنها در پی خواهد داشت.

در سطح سازمانهای ناظر مسائل شناسائی شده عبارتند از:
حمایت مدیریت ارشد، مسائل فرهنگی، عدم الزام و فشار، عدم وجود زیر ساخت لازم، موازی کاری و عدم وجود متولی، هزینه بر بودن. در این راستا رهبردهایی جهت فائق آمدن به مسائل یاد شده شناسائی گردید که عبارتند از: تشکیل کارگروه تخصصی، تعیین متولی در سطح وزارت اقتصاد، فرهنگ سازی، آموزش و آگاهی بخشی، تخصیص بودجه، الزام و فشار، تهیه و تدارک زیرساختهای لازم در سطح فنی. بنابراین با تدوین استراتژی مناسب جهت رفع موانع یاد شده می‌توان امیدوار بود که XBRL در ایران پذیرفته و بکار گرفته شود. حمایت مدیریت ارشد خصوصا مدیریت سازمان بورس اوراق بهادار یکی از رموز کلیدی بکارگیری xbrl است زیرا وی بعنوان متولی و از طرفی نماینده طیف وسیعی از ذینفعان در بحث گزارشگری مالی می‌تواند کمک کننده باشد. برخی مصاحبه شوندگان اعلام نمودند تا همین حد هم پروژه xbrl در ایران پیش نمی‌رفت اگر حمایت ویژه رئیس بورس اوراق بهادار نبود. در خصوص مسائل فرهنگی نیز مسئولیت پاسخگویی و شفافیت باید جایگاه خود را پیدا کند، مانند بسیاری از کشورهای پیشرو در این زمینه، هر چند موارد یاد شده در قانون راهبری شرکتی نیز بعنوان اصول راهبری معرفی شده‌اند اما باید مدیران شرکت و ذینفعان

مسائل صرفا مربوط به شرکتهای نیست و بخشی از آن در سطح سازمانهای ناظر و بخش دیگری مربوط به تولیدکنندگان نرم‌افزار و ابزارهای XBRL است که بایستی مرتفع گردد. لذا در تحقیق حاضر ابتدا موانع و مسائل در هر یک از سطوح و سپس راهبردهای متناسب با آنها شناسائی شد، که در ادامه بیان می‌گردد.

موانع و مسائل شناسایی شده در سطح شرکت عبارتند از: آگاهی و شناخت، پیچیدگی، زیر ساخت، هزینه بری و مقاومت در برابر تغییر. بنابراین ضرورت دارد راهبردهائی جهت رفع این موانع شناسایی و بکار بسته شود. در این تحقیق جهت رفع موانع در سطح شرکتهای راهبردهای آموزش و آگاه سازی، تخصیص بودجه خاص XBRL، تدوین سیاستهای انگیزشی پرسنل شناسایی شد. البته هر کدام از این راهبردها نیز نیازمند برنامه استراتژیک خاص خود است بعنوان مثال جهت پیشبرد راهبرد آموزش و آگاه‌سازی می‌توان از برگزاری کنفرانس، سمینار و...، معرفی مزایای XBRL برای شرکتهای، آگاهی نسبت به پرهیز از دوباره‌کاری، تدوین راهنمای بکارگیری xbrl، برقراری ارتباط با تولیدکنندگان ابزارهای XBRL، تقویت مهارت و تجربه پرسنل در XBRL استفاده نمود، همینطور در خصوص سایر راهبردها که جزئیات آن در مدل جامع تحقیق بیان شده است. آگاهی بخشی می‌تواند موجب افزایش انگیزه شود و از طرفی مقاومتها در برابر تکنولوژی را کاهش دهد یکی دیگر از دلایل مقاومت پرسنل درون شرکت در برابر تغییر، عدم تسلط به تکنولوژی جدید است که آموزشهای مستمر و تدوین سیاستهای انگیزشی می‌تواند این مشکل را مرتفع نماید. تدارک زیرساخت مخصوصا در سالهای اول هزینه‌های زیادی را به شرکتهای تحمیل می‌کند، بنابراین ضرورت دارد از طریق نهاد یا مرجعی مافوق شرکتهای تامین گردد که می‌تواند توسط وزارت اقتصاد، بانک مرکزی، بورس اوراق بهادار ایجاد و در اختیار شرکتهای قرار گیرد. این رویکرد هزینه‌های دوباره‌کاری را کاهش و یکپارچگی را افزایش می‌دهد. البته در اولویت دوم می‌توان از سیاستهای تشویقی مانند مشوقهای مالیاتی نیز استفاده نمود. موانع و مسائل شناسایی شده در سطح تولیدکنندگان نرم‌افزار و ابزارها عبارتند از: پیچیدگی، هزینه بر بودن، تحریم‌ها، صلب بودن نرم افزار موجود (کدال). راهبردهای شناسائی شده در سطح شرکتهای تولید کننده ابزارها نیز عبارتند از: استفاده از سامانه‌های دارای قابلیت XBRL، استفاده از سامانه‌های دارای قابلیت filing، پویایی و مهندسی مجدد بر اساس نیازهای استفاده کننده، تاسیس شرکتهای تولید کننده، تدوین سامانه‌های user friendly، تهیه ابزارهای دستکتاب و آنلاین جهت بکارگیری داوطلبانه و آموزشی، تهیه template خروجی

ابزارهای XBRL است نیز با ایران همکاری نکنند (در سالهای ۹۰ و ۹۱). لذا یکی از راه‌حل‌ها استفاده از توان شرکت‌های نرم-افزاری داخلی در شرایط تحریم است. مسئله دیگر که مساله-ای رفتاری است مربوط به مقاومت در برابر تغییر است که فرهنگ‌سازی در این خصوص را ضروری می‌سازد و این بدین دلیل است که تصور می‌شود شفافیت ارزش افزوده‌ای عاید شرکت نمی‌کند (حداقل در سطح ارائه‌دهندگان اطلاعات). از دیگر سو جهت اجبار شرکتها به بکارگیری (البته پس از طی نمودن دوره داوطلبانه) تدوین قوانین در سطح کلان از قبیل قوانین مالیاتی، استانداردهای حسابداری و... لازم است. همه این موارد میسر نمی‌شود مگر اینکه سازمانی در بالاترین سطح مثل وزارت اقتصاد بعنوان متولی در نظر گرفته شود و امور پذیرش و بکارگیری را راهبری نماید.

فهرست منابع

- * افشار، ا. (۱۳۹۶). مبانی پژوهش کیفی فنون و مراحل تولید نظریه‌ی زمینه‌ای. تهران: نشر نی.
- * عبدالهی، ع.، و یعقوبی رفیع، ک. (۱۳۹۳). نگاهی جامع به زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر. تهران: انتشارات بورس.
- * مهرانی، س.، و اسکندر، ه. (۱۳۹۴). تبیین مدل‌سازی پارادایم مذاکرات حسابر-صاحبکار. پژوهش‌های تجربی در حسابداری، زمستان ۹۵ (شماره ۲۲)، صص ۱۶۹ - ۱۴۳.
- * Hui Du and Kean Wu (2018) XBRL Mandate and Timeliness of Financial Reporting: Do XBRL Filings Take Longer? Journal of Emerging Technologies in Accounting: Spring 2018, Vol 15, No. 1, pp. 57-75
- * Rani Hoitash and Udi Hoitash (2018) Measuring Accounting Reporting Complexity with XBRL. The Accounting Review: January 2018, Vol. 93, No. 1, pp. 259-287.
- * Rostami, m (2015). Affecting factors on XBRL adoption. Journal of Global Economics, Management and Business Research, 2(4), 171-181.
- * Lekkerkerker, . Adoption and acceptance of XBRL by small and medium-sized accounting organizations in the Netherlands. Erasmus University in Rotterdam, march 2011, 101-124.
- * Heiman, S, Annika Ohling. Audit of the Future - An Analysis of the Impact of XBRL on Audit and Assurance International Accounting, Goteborg University, 2005(3), 1-23.
- * Hertz, F. & Cardholm, L. (2004). XBRL Authenticity of Electronic Records (Discussion Paper). Stockholm: XBRL Sweden.
- * www.xbrl.org
- * <http://xbrl.seo.ir>
- * <https://www.aicpa.org>

حداقل درون سازمانی، بدین نتیجه برسند که شفافیت برای شرکت ضروریست. تا این نوع مسائل حل نشود و از لحاظ فرهنگی شفافیت و پاسخگویی جایگاه خود را نیابد، چندان انگیزه‌ای (بعنوان نیروی محرکه) مشاهده نخواهد شد. هزینه بر بودن و عدم وجود متولی را بهتر است در کنار یکدیگر ملاحظه نمود. در حال حاضر سازمانهای مختلف (از قبیل بورس، تامین اجتماعی، سازمان امور مالیاتی و ...) گزارشهای مختلف از شرکتها مطالبه می‌نمایند که این موجب دوباره کاری و تحمیل هزینه به شرکتها می‌گردد. از طرفی با بکارگیری xbrl در شرکتها می‌توان از این دوباره کاریها کاست از طرفی چنانچه سازمانهای ناظر (در سطح وزارت اقتصاد و دارایی) بعنوان متولی پروژه پذیرش و بکارگیری xbrl معرفی شوند ضمن پرهیز از دوباره کاری می‌توان با متمرکز کردن پروژه کاهش هزینه موازی کاری و افزایش یکپارچگی و بهبود کیفیت را انتظار داشت. طبیعتاً الزام و فشار نیز یکی از راهبردهاست و در کنار همه مسائل یاد شده بایستی با تصویب قوانین و آیین‌نامه‌هایی شرکتها را (حداقل گروه خاصی را) را ملزم به بکارگیری نمود. تجربه سایر کشورها نیز نشان‌دهنده وجود رویکرد داوطلبانه در ابتدا بوده و پس از کسب شناخت و آگاهی نسبی و تدارک زیرساختها، پذیرش و بکارگیری xbrl الزامی شده است. این نوع رویکرد تحت عنوان رویکرد افزایش در ایران نیز می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد، یعنی ابتدا با رویکرد داوطلبانه آگاهی، شناخت و انگیزه ایجاد شود سپس گروه (یا صنعت) خاصی را بعنوان پایلوت انتخاب و دامنه آن را مستمراً افزایش داد.

پیشنهادات کاربردی

همانگونه که در سطور قبل بیان شد پذیرش و بکارگیری XBRL با مسائل عدیده‌ای در سطوح شرکت، تولیدکنندگان نرم‌افزار و ابزار و سازمانهای ناظر مواجه است. لذا جهت نائل شدن به این مهم (پذیرش و بکارگیری) برنامه‌های مختلفی لازم است، که در ادامه بصورت مختصر بیان می‌شود:

اولین موضوع تدارک برنامه‌های حمایتی جهت افزایش پذیرش داوطلبانه و رفع موانع است. از دیگر سو با آموزش و آگاهی‌بخشی، ارائه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی را از مزایای XBRL آگاه نموده و آمادگی لازم در آنها ایجاد شود. مشکلات زیرساختی عدیده‌ای در این خصوص وجود دارد که یکی از مهم‌ترین آنها وجود تحریم‌های مالی بین‌المللی است که موجب شده است علی‌رغم اینکه سازمان بین‌المللی XBRL سازمانی غیر سیاسی است همکاری لازم را در این خصوص مقدور نسازد از طرفی شرکتی مانند فوجیتسو که تولید کننده

- ¹ Extensible Business Reporting Language
- ² Taxonomy
- ³ Taxonomy
- ⁴ Instance Documents
- ⁵ Context
- ⁶ Incremental Implementation Strategy
- ⁷ No implementation
- ⁸ Low implementation
- ⁹ Medium implementation
- ¹⁰ Medium implementation
- ¹¹ Methodology
- ¹² Grounded theory
- ¹³ Theoretical sampling
- ¹⁴ Theoretical saturation