

## بررسی نقش پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی، افزایش شفافیت اطلاعات مالی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی

جمال محمدی<sup>۱</sup>، علی خوزین<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۴/۳۰

تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۶/۱۳

### چکیده

زبان نوین گزارشگری مالی در عصر جدید، زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر است. این زبان بعنوان ابزاری قدرتمند، کارایی و اثربخشی فرآیند گزارشگری مالی را تسهیل، و فرآیند تحصیل اطلاعات و شفافیت در افشا را بهبود می‌بخشد. بنابراین پژوهش حاضر به، بررسی نقش پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی، افزایش شفافیت اطلاعات مالی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، می‌پردازد. تحقیق از نوع کاربردی، روش تحقیق تحلیلی - پیمایشی و جامعه آماری، حسابرسان مستقل عضو جامعه حسابداران رسمی ایران هستند که به منظور کسب دیدگاه‌های آنان پرسشنامه‌ای برای سه فرضیه، و ۲۱ سؤال طراحی شد و به صورت تصادفی میان ۱۶۵ نفر از اعضای جامعه، در سال ۱۳۹۵ توزیع گردید و در نهایت ۱۵۰ پرسشنامه توسط اعضای نمونه تکمیل و جمع‌آوری شد و با استفاده از روش‌های آماری (آزمون دو جمله‌ای و آزمون t) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت که نتایج پژوهش، فرضیه‌های تحقیق را تأیید نمود و نشان داد که پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) باعث بهبود کیفیت گزارشگری مالی، ارتقای شفافیت اطلاعات مالی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود.

**واژه‌های کلیدی:** زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL)، بهبود کیفیت، شفافیت اطلاعات، تقارن

اطلاعاتی، گزارشگری مالی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41

کد DOI: 10.22051/ijar.2017.16509.1328

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری، گروه حسابداری واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد، علی آباد کتول، ایران، نویسنده مسئول، (mohamady\_jamal@yahoo.com)

<sup>۲</sup> استادیار گروه حسابداری واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد، علی آباد کتول، ایران، (khozain@yahoo.com)

## مقدمه

نوآوری‌های مطرح شده در عرصه فناوری اطلاعات، باعث شده است تا اتکاپذیری و شفاف‌سازی اطلاعات با استفاده از روش‌هایی مانند گزارشگری مالی اینترنتی و گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) افزایش یابد. زبان XBRL زیرمجموعه‌ای از XML<sup>۲</sup> است که برای توصیف اطلاعات گزارشگری مالی ایجاد شده است این زبان برای تهیه، انتشار، تبادل، تحصیل و تحلیل داده‌های حسابداری و تجاری مفید بوده و شیوه‌ای استاندارد شده برای تبادل اطلاعات گزارشگری مالی بین نرم‌افزارهای کاربردی مختلف فراهم می‌نماید. در محیط XBRL به اطلاعات مالی بر چسب‌هایی نصب می‌گردد که به نرم‌افزار اجازه می‌دهد تا داده‌ها را درک کند و بتواند گزارش‌های مد نظر کاربران را تولید کند (فلوردی و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۶). هدف از به‌کارگیری زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر، در بازار سرمایه، گزارش‌دهی یکسان صورت‌های مالی و کمک بیشتر به استفاده‌کنندگان از اطلاعات و صورت‌های مالی است. استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، با استفاده از زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر نیازی به تبدیل اطلاعات مالی از شکلی به شکل دیگر ندارند و این امر باعث افزایش سرعت گزارشگری و همچنین، استخراج اطلاعات قابل اتکا، و کارا، خواهد شد (بزرگ اصل و پورکنی، ۱۳۸۵).

کنسرسیوم XBRL، نیز آن را به این گونه معرفی می‌کند: XBRL زبانی برای تبادل الکترونیکی داده‌های مالی و تجاری است که گزارشگری مالی را در سراسر جهان دگرگون کرده و منافع عمده‌ای در تهیه، تجزیه تحلیل و تبادل اطلاعات واحد تجاری فراهم نموده و برای تمام افرادی که با امر تهیه و استفاده از داده‌های مالی سر و کار دارند، موجب صرفه جویی در هزینه‌ها، کارایی بیشتر، بهبود دقت و قابلیت اتکا شده است (آلس و پیچوکی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۲). از آنجایی که بخش ۴۰۹ قانون ساربنز آکسلی لزوم ارزیابی خدمات اطمینان‌بخشی نسبت به صحت گزارش‌های آنلاین موجود را مطرح می‌نماید، XBRL، قابلیت فراهم نمودن زمینه گزارشگری مالی مستمر را که می‌تواند باعث افزایش دقت در گزارشگری آنلاین گزارش‌های مالی شود، دارا می‌باشد (افندی و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۴). همچنین XBRL، امکان تسریع و تسهیل در تهیه، تحلیل اطلاعات حسابداری از لحاظ بررسی صحت و شفافیت گزارشگری، برای حساب‌برسان فراهم می‌کند (لیو و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۴). این زبان گزارشگری، با استانداردسازی بین محتوا و متن یا زمینه هماهنگی ایجاد می‌کند و استفاده از اطلاعات را برای مقاصد مختلف امکان‌پذیر می‌کند.

داده‌هایی که از طریق XBRL برچسب‌گذاری می‌شود، استفاده‌کننده را قادر می‌سازد تا داده‌های مالی را در قالب‌های متفاوت و با به کارگیری مفروضات مختلف مشاهده نمایند. بنابراین استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی دیگر محدود به مشاهده داده‌ها تنها به شکلی که شرکت‌ها ارائه می‌دهند، نخواهند بود. به عبارتی این زبان گزارشگری مالی، پتانسیل تسهیل تبادل، مقایسه و تجزیه و تحلیل اطلاعات را دارد و همچنین عدم تقارن اطلاعاتی را به دلیل بهبود شفاف‌سازی و قابلیت استفاده مجدد اطلاعات گزارشگری کاهش می‌دهد (عرب مازار و سرافراز، ۱۳۹۵).

گگس<sup>۷</sup>، رئیس سابق کمیته مبادلات اوراق بهادار آمریکا، بیان می‌دارد که XBRL، تسهیل تبادل اطلاعات را در پی خواهد داشت و قابلیت ریشه‌کنی مدیریت سود را توسط ناظران حاکمیتی در درون شرکت مانند هیأت مدیران و حساب‌برسان داخلی دارد. از مزایای دیگر استفاده از زبان گزارشگری مالی را می‌توان به امکان انتقال اطلاعات به شکل زنده، افزایش قابلیت مقایسه گزارش‌های مالی، دسترسی سریع به انواع اطلاعات موجود در طبقه‌بندی‌های تعریف شده، اشاره نمود. همچنین در زمینه حسابرسی می‌توان به اعتبارسنجی اتوماتیک مبالغ محاسبه شده یا تطبیق آن‌ها با چک لیست‌های افشاء شده و در سایر زمینه‌ها نیز می‌توان به افزایش محافظت از شرکت‌کنندگان در بازار سرمایه، آشکارسازی سوءاستفاده‌ها و اشتباه‌های پرداخت‌کنندگان مالیات، و همچنین ایجاد اطمینان در استقراض‌دهندگان اشاره نمود (آلیس و پیچوکی، ۲۰۱۲). در سال‌های اخیر، استفاده از این زبان از سوی نهادهای نظارتی در حوزه‌های مختلف بازار سرمایه، بانکداری، سرپرستی مالی، مالیاتی، نهادهای مسئول ثبت شرکت‌ها و غیره الزامی شده و بیشتر کشورهای توسعه‌یافته اقدام به پیاده‌سازی این زبان نموده‌اند (عزیزخانی و همکاران، ۱۳۹۴). بنابراین XBRL، تحول بزرگ در گزارشگری مالی در سطح جهان است و مزایای زیادی در تهیه، تحلیل و مبادله اطلاعات مالی ایجاد می‌کند که باعث افزایش کارایی اطلاعات مالی، می‌گردد. ایناچی و آون<sup>۸</sup> در سال ۲۰۱۵ بیان نمودند که سیستم گزارشگری XBRL به عنوان یک انقلاب در گزارشگری مالی تلقی شده که باعث کاهش میزان خطا، دسترسی سریع‌تر و ارزان‌تر به اطلاعات، افزایش ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات، برای تولیدکنندگان و استفاده‌کنندگان از اطلاعات صورت‌های مالی می‌شود.

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### مبانی نظری

موسسه CFA<sup>۱</sup> در سال ۲۰۰۷، یک نظرسنجی به منظور سنجش سطح آگاهی در زمینه XBRL و کاربردهای آن برای ارائه گزارشگری مالی و افشاگری برای کاربران نهایی شامل تحلیل‌گران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و مشاوران سرمایه‌گذاری، انجام داد. نتایج این بررسی نشان داد XBRL، قابلیت ارزیابی تطابق اطلاعات با اقلام استخراج شده از گزارش را افزایش می‌دهد و تجزیه و تحلیل داده‌ها را راحت‌تر و قابلیت بروزرسانی به موقع گزارش‌ها افزایش و اشتباهات بالقوه انسانی را در فرایندهای گزارشگری، حذف می‌نماید. همچنین با استفاده از XBRL، قابلیت قیاس اقلام اطلاعاتی گزارشات با شرکت‌های دیگر و همچنین دوره‌های مالی مختلف افزایش می‌یابد. در دسامبر سال ۲۰۰۸، کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا (SEC<sup>۱۰</sup>) به ضرورت تهیه صورت‌های مالی با استفاده از XBRL رای داد. طبق این ضرورت، از ژوئن ۲۰۰۹ نزدیک به ۵۰۰ شرکت بزرگ (براساس ارزش بازار) ملزم به انجام این الزام جدید شدند و استفاده از این الزام برای دیگر شرکت‌ها در ژوئن ۲۰۱۱ کامل شد. در این راستا تلاش‌هایی در میان مجامع حرفه‌ای و دانشگاهی مبنی بر ضرورت استفاده از این زبان در تهیه صورت‌های مالی شکل گرفت (جیمز<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۷). روند رو به رشد به‌کارگیری و استفاده از XBRL در دنیا نشانگر اینست که این روش به عنوان روش آتی در گزارشگری مالی محسوب شده و چه بسا موجب کنار گذاشتن روش‌های موجود برای گزارشگری مالی می‌گردد (تقفی و همکاران، ۱۳۸۴). پذیرش XBRL در سطح جهانی به سرعت رو به افزایش است. در سراسر دنیا فعالیت‌ها و دسته‌بندی‌های جدیدی بر اساس این زبان در حال ظهور هستند (آلیس و گری<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۲). با وجود اینکه شرکت‌هایی از اکثر کشورهای توسعه‌یافته، قسمت اعظم گزارشگری‌های خود را با استفاده از زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر، انجام داده‌اند، در کشور ما این زبان گزارشگری آن گونه که باید و شاید مورد توجه قرار نگرفته و مدیران اکثر شرکت‌های داخلی، استفاده از زبان گزارشگری سنتی را ترجیح می‌دهند. در این پژوهش هدف، بررسی میزان ارتباط استفاده از زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر، توسط شرکت‌های ایرانی و تأثیر آن بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی، افزایش شفافیت اطلاعات مالی و همچنین کاهش عدم تقارن اطلاعاتی است. بر این اساس، سؤال‌های پژوهش حاضر این است که آیا پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی

توسعه‌پذیر توسط شرکت‌ها، در بهبود کیفیت گزارشگری مالی تأثیرگذار است؟ آیا استفاده از این زبان می‌تواند باعث ارتقای شفافیت اطلاعات مالی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی شود؟ و از طرفی دیگر می‌توان مزایای به کارگیری XBRL، از قبیل افزایش سرعت دسترسی به اطلاعات و قدرت قیاس‌پذیری اطلاعات حسابداری در راستای افزایش شفافیت اطلاعات مالی و ارتقای کیفیت گزارشگری مالی، برای استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی را تشریح نمود. بنابراین انجام این قبیل پژوهش‌ها در ایران، جهت شناساندن زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر و تشریح نحوه عملکرد آن در تسهیل عملیات گزارشگری مالی، ضروری است و از طرفی چنانچه کشوری خود را با پیشرفت‌های فناوری اطلاعات وفق ندهد و به این موج شتابان و فراگیر نپیوندد، در آینده‌ای نه چندان دور، در رقابت بین‌المللی به حاشیه رانده خواهد شد و بسیاری از فرصت‌های کسب و کار را به سود دیگران از دست خواهد داد.

### پیشینه پژوهش

کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا منافع بالقوه پذیرش XBRL را این گونه بیان می‌کنند؛ زبان یاد شده، روش‌های هزینه‌بر جمع‌آوری دستی اطلاعات را حذف می‌کند و پردازش و تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی و مقایسه مالی و عملکرد تجاری بین شرکت‌ها، دوره‌های گزارشگری و صنایع را تسهیل خواهد نمود (جیمز، ۲۰۰۷). چودهاری و همکاران<sup>۱۳</sup> (۲۰۱۴) بیان می‌کنند که XBRL، پتانسیل بهبود کارایی اطلاعات و کاهش هزینه‌های آن را دارد. از طرفی دیگر آلس و پیچوکی (۲۰۱۲) بیان می‌کنند که XBRL امکان گزارشگری بسیار به موقع را فراهم می‌کند و این قابلیت، تاخیر در فرایند پایش را کاهش می‌دهد. بنابراین امکان انجام تجزیه و تحلیل‌های به موقع نیز فراهم می‌شود. لیو و همکاران (۲۰۱۴)، بیان می‌کنند که تحلیلگران مالی مهم‌ترین و تخصصی‌ترین استفاده‌کنندگان گزارشگری مالی هستند. با توجه به نقشی که آنها به عنوان واسطه‌گران مالی در بازار سرمایه بر عهده دارند و همچنین از آنجایی که از توانایی بهتری برای پردازش اطلاعات برخوردار هستند، بنابراین با این پیش‌فرض که اگر به کارگیری XBRL بتواند دقت تحلیلی تحلیل‌گران و تعداد تحلیل‌گرانی که فعالیت‌های شرکت را دنبال می‌کنند افزایش دهند، اغلب مشخصه مناسبی برای سنجش محتوای اطلاعاتی محیط اطلاعاتی خواهند بود. آن‌ها این موضوع را به صورت تجربی در بورس اوراق بهادار آمریکا از طریق انجام یک مطالعه رویدادی بررسی کردند و نتیجه پژوهش آن‌ها نشان داد که

بین تعداد تحلیلگرانی که اطلاعات شرکت را پیگیری می‌کنند و همچنین افزایش میزان دقت پیش‌بینی تحلیل‌گران با اجباری شدن استفاده از XBRL توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا رابطه‌ای مثبت وجود دارد. همچنین یافته‌های آن‌ها به خوبی نشان داد که اجباری شدن XBRL توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا باعث غنی‌تر شدن و افزایش کیفیت اطلاعاتی محیط اطلاعاتی شده است. یون و همکاران<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۱) در پژوهشی تأثیر پذیرش XBRL بر عدم تقارن اطلاعاتی در بورس اوراق بهادار کره را بررسی نمودند. یافته‌های پژوهش بر این موضوع دلالت داشت که پذیرش XBRL باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود و تقاضا جهت به‌کارگیری XBRL زمانی روند رو به رشدی خواهد داشت که دولت پذیرش XBRL را برای گزارشگری مالی ترویج نماید. راسل و هاگ<sup>۱۵</sup> (۲۰۰۴) در طی پژوهشی بیان کردند که به‌کارگیری از XBRL زمانی اتفاق می‌افتد که سازمان در این زمینه سرمایه‌گذاری کرده و از این فناوری استفاده نماید. این امر در دو مرحله صورت می‌گیرد، مرحله اول شامل تصمیم‌گیری برای به‌کارگیری این فناوری در سطح سازمان است و مرحله دوم به‌کارگیری آن توسط کاربران سازمانی است.

برگ و هانن<sup>۱۶</sup> (۲۰۰۷) و هوپ و توماس<sup>۱۷</sup> (۲۰۰۸) در پژوهشی مشابه، به این نتیجه رسیدند که ارائه اطلاعات منظم و مفصل از طریق XBRL سهام‌داران خارج از سازمان را در شناخت هر چه بهتر محیط خویش یاری می‌کند و یک تقارن اطلاعاتی بین سهام‌داران خارج از سازمان و داخل سازمان (هیأت‌مدیره) فراهم می‌آورد. بلنک اسپور و همکاران<sup>۱۸</sup> در سال ۲۰۱۲ به نقش XBRL در عدم تقارن اطلاعاتی میان سرمایه‌گذاران، به پژوهش پرداختند. نتیجه پژوهش آن‌ها نشان داد در سال‌های اولیه پذیرش این زبان از سوی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار آمریکا (SEC) عدم تقارن اطلاعاتی میان سرمایه‌گذاران افزایش یافته و واکنش SEC را به همراه داشته است و کسانی که از گزارش‌های با فرمت XBRL استفاده می‌کنند، اطلاعات بیشتری را در اختیار داشته و توانایی آن‌ها برای پیش‌بینی رویدادهای آتی بیشتر شده است. ایناچی و آون (۲۰۱۵) با استفاده از یک سیستم امتیازدهی، کیفیت داده‌های مالی مبتنی بر XBRL و سایر گزارش‌های مالی که بر مبنای XBRL تهیه نشده بود را مقایسه نمودند و به این نتیجه رسیدند که کیفیت داده‌های مالی مبتنی بر XBRL نسبت به سایر داده‌ها برتری دارد. این برتری شامل دسترسی بیشتر، دقت بیشتر و به موقع بودن می‌شود.

مسیح‌آبادی و برزگرخاندوزی در پژوهشی در سال ۱۳۸۸ تحت عنوان " کاهش عدم تقارن اطلاعاتی با استفاده از شبکه عصبی مصنوعی و زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر " به چگونگی کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین استفاده‌کنندگان داخلی صورت‌های مالی با استفاده‌کنندگان برون سازمانی این صورت‌ها، پرداختند و زبان تجاری گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر را ابزار کارآمدی برای ایجاد تقارن اطلاعاتی مطرح کردند. البته آن‌ها پا را فراتر گذاشته و بیان نمودند که اگر این زبان را با استفاده از برنامه‌های هوش مصنوعی، هوشمند ساخت، می‌توان صورت‌های مالی شرکت را به بهترین شکل در اختیار استفاده‌کنندگان قرار داد (مسیح‌آبادی و برزگرخاندوزی، ۱۳۸۸). نیکومرام و شکاری (۱۳۸۹) در پژوهش خود به بررسی ارتباط گزارشگری مالی قابل توسعه (XBRL) با ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری از دیدگاه حسابداران ارشد شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار پرداخته‌اند. اهداف این پژوهش شامل بررسی رابطه XBRL و ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری، شناسایی XBRL و کاربرد آن در حسابداری، تشریح و ارائه نحوه عملکرد XBRL و تحلیل معایب و مزایای XBRL با عنوان ارتباط XBRL با ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری از دیدگاه حسابداران ارشد شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بود. نتایج ارتباط XBRL با هر یک از متغیرهای مربوط بودن، قابلیت اعتماد و قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری را تأیید نمود. عزیزخانی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان تأثیر زبان گزارشگری مالی گسترش‌پذیر بر حسابرسی، فرصت یا چالش‌ها، دریافتند که به کارگیری زبان گزارشگری مالی گسترش‌پذیر، در سه حوزه، قابلیت مقایسه و صحت اطلاعات و شکل ارائه اطلاعات برای حرفه حسابرسی باعث ایجاد فرصت شده و می‌تواند باعث بهبود کیفیت حسابرسی گردد.

عرب مازار و جابری نسب (۱۳۸۸) در مقاله‌ای با عنوان "XBRL انقلاب گزارشگری مالی در دهه اخیر"، بیان نمودند که زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر، یک ابزار ضروری گزارشگری عصر جدید بوده و دوره گزارشات سنتی (گزارشات چاپی) رو به اتمام می‌باشد. عرب مازار و سرافراز (۱۳۹۵) در مقاله‌ای با عنوان "بهبود راهبری شرکت‌ها به کمک زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر" بیان نمودند که بین بهبود شفافیت و کارایی اطلاعات، با بهبود راهبری شرکت‌ها رابطه مستقیم وجود دارد. از این رو استفاده از تکنولوژی XBRL توانسته است در عرضه بهبود راهبری شرکت‌ها تأثیر بسزایی بگذارد.

### فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) در بهبود کیفیت گزارشگری مالی تأثیرگذار است.

فرضیه دوم: پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) باعث ارتقای شفافیت اطلاعات مالی می‌شود.

فرضیه سوم: پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود.

### روش پژوهش

این پژوهش از نظر روش پژوهش، تحلیلی پیمایشی است که ارتباط میان متغیرها بر اساس هدف‌های پژوهش تحلیل می‌شوند. از لحاظ مکانی این تحقیق در زمره پژوهش‌های میدانی و کتابخانه‌ای است. بر اساس هدف پژوهش که بررسی نقش پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی، افزایش شفافیت اطلاعات مالی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌باشد، حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، در سال ۱۳۹۵ به عنوان جامعه آماری انتخاب گردید، تا با استفاده از دیدگاه‌ها و نظرات این گروه تخصصی (به علت آشنایی کامل با انواع سیستم‌های حسابداری و نحوه کارکرد با آن بخصوص در حوزه گزارشگری مالی) پژوهش انجام شود. بر این اساس با استفاده از روش کوکران حجم نمونه جهت بررسی آماری تعیین گردید. ابزار مورد استفاده جهت جمع‌آوری اطلاعات، در این پژوهش پرسشنامه است.



## مدل پژوهش و ساختار پرسشنامه

در این پژوهش برای اعتبار و روایی پرسشنامه، پرسشنامه اولیه‌ای تنظیم و به رویت صاحب‌نظران رسید و نکات مبهم و نارسا برطرف و برخی از گونه‌ها که ارتباطی با فرضیه‌ها و اهداف پژوهش نداشتند، حذف یا اصلاح شدند. پس از اعمال نظرات اصلاحی، پرسشنامه نهایی تنظیم گردید که روایی آن را بیان می‌کند. همچنین برای تعیین پایایی یا قابلیت اعتماد نتایج از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. پس از تایید صاحب‌نظران تعداد ۱۶۵ پرسشنامه (با استفاده از فرمول کوکران) بین اعضای جامعه توزیع گردید که ۱۵۰ پرسشنامه جمع‌آوری گردید. نتایج آزمون آلفای کرونباخ برابر با ۰/۸۱ تعیین گردید. یعنی پرسشنامه از پایایی لازم برخوردار است. برای ارزیابی نتایج از مقیاس لیکرت استفاده شده است که برای آزمون هر فرضیه مجموع امتیاز هر یک از افراد نمونه پس از تقسیم بر تعداد سؤالات لحاظ شده است. میانگین بدست آمده بیشتر از عدد ۳ نشان‌دهنده موافقت با فرضیه می‌باشد.

## آمار توصیفی

یافته‌های توصیفی پژوهش به صورت زیر می‌باشد:

۴۸٪ پاسخ‌دهندگان بین ۳۱ تا ۴۰ سال سن دارند و ۵۹٪ پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی فوق لیسانس یا دکتری می‌باشند که این امر تحقیق را از نظر مبانی تئوریک قوی‌تر می‌سازد. ۴۲٪ پاسخ‌دهندگان دارای سابقه بالای ۱۰ سال در حرفه حسابداری هستند که درصد قابل توجهی است.

۷۶٪ پاسخ‌دهندگان دارای رده‌های شغلی بالایی در حرفه حسابداری و حسابداری می‌باشند لذا پاسخ آنان می‌تواند از اطمینان قابل ملاحظه‌ای برخوردار باشد.

## آمار تحلیلی

بررسی فرضیه اول:

فرضیه صفر و فرضیه مقابل مربوط به فرضیه اول پژوهش، به صورت زیر تعریف شده‌اند:

H0: پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) در بهبود کیفیت گزارشگری مالی تأثیر گذار نیست.

H1: پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) در بهبود کیفیت گزارشگری مالی تأثیر گذار است.

مقدار احتمال آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برابر ۰/۰۰۲ است که از ۰/۰۵ کوچک‌تر است بنابراین با اطمینان ۰/۹۵ فرض نرمال بودن رد می‌شود در نتیجه برای بررسی فرضیه شماره اول، از آزمون تی یک نمونه‌ای نمی‌توان استفاده کرد.

نگاره ذیل نتیجه آزمون کولموگروف-اسمیرنوف یک نمونه‌ای را که جهت بررسی فرض نرمال بودن داده‌ها که از شروط استفاده از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت برای فرضیه اول می‌باشد را نشان می‌دهد.

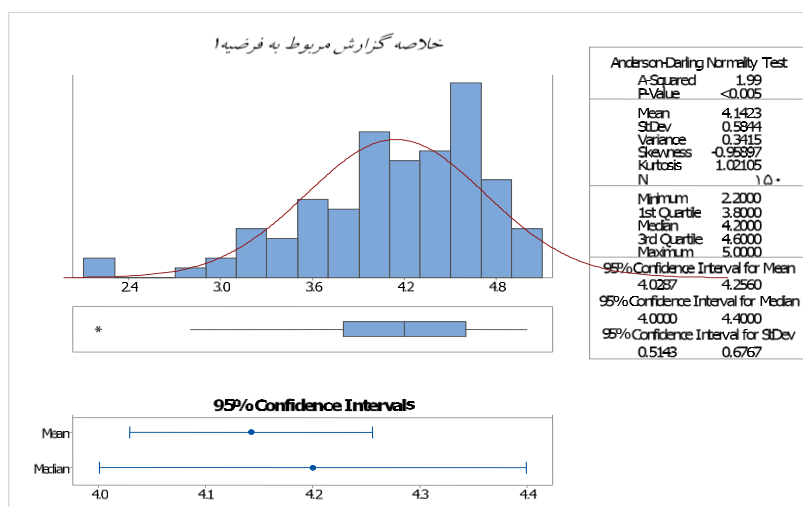
نگاره (۱): نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه

مقدار احتمال (P-Value)	آماره کولموگروف-اسمیرنوف	فرضیه ۱
۰/۰۰۲	۰/۱۰۱	فرضیه نرمال بودن

اگر میانگین امتیازات داده شده به گویه‌های مربوط به این فرضیه که "پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) در بهبود کیفیت گزارشگری مالی تأثیر گذار است." بزرگتر از عدد ۳ باشد فرض H0 رد می‌گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H1 تأیید می‌گردد.

مقدار احتمال مربوط به آزمون ویلکاکسون یک نمونه‌ای جهت بررسی فرضیه آماری  $H_0: \leq 3$  در مقابل  $H_1: > 3$  برابر ۰/۰۰۲ است که از ۰/۰۵ کوچک‌تر است. بنابراین با اطمینان ۰/۹۵ فرضیه H0 رد می‌شود و فرضیه مقابل آن H1 تأیید می‌شود. ضمناً مقادیر میانگین و میانه گزینه‌های انتخابی به ترتیب برابر ۴/۱۴ و ۴/۲۰ شده که به طور تقریبی آن‌را معادل ۴ می‌توان در نظر گرفت که معادل گزینه زیاد خواهد بود و این مسئله موید نتیجه حاصل از آزمون آماری انجام شده است. نمودار زیر در برگیرنده اطلاعات مربوط به فرضیه یک است.

## بررسی نقش پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر...



### نمودار (۱): اطلاعات مربوط به فرضیه شماره یک

نتیجه: پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) در بهبود کیفیت گزارشگری مالی تأثیرگذار است.

بررسی فرضیه دوم:

فرضیه صفر و فرضیه مقابل مربوط به فرضیه ۲ پژوهش، به صورت زیر تعریف شده‌اند:

H0: پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) باعث ارتقای شفافیت اطلاعات مالی نمی‌شود.

H1: پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) باعث ارتقای شفافیت اطلاعات مالی می‌شود.

مقدار احتمال آزمون کولموگروف اسمیرنوف برابر  $0/000$  است که از  $0/05$  کوچک‌تر است که با اطمینان  $0/95$  فرض نرمال بودن رد می‌شود. بنابراین برای بررسی فرضیه شماره دو از آزمون تی یک نمونه‌ای نمی‌توان استفاده کرد.

نگاره ذیل نتیجه آزمون کولموگروف - اسمیرنف یک نمونه‌ای را که جهت بررسی فرض نرمال بودن داده‌ها که از شروط استفاده از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت برای فرضیه دوم می‌باشد را نشان می‌دهد.

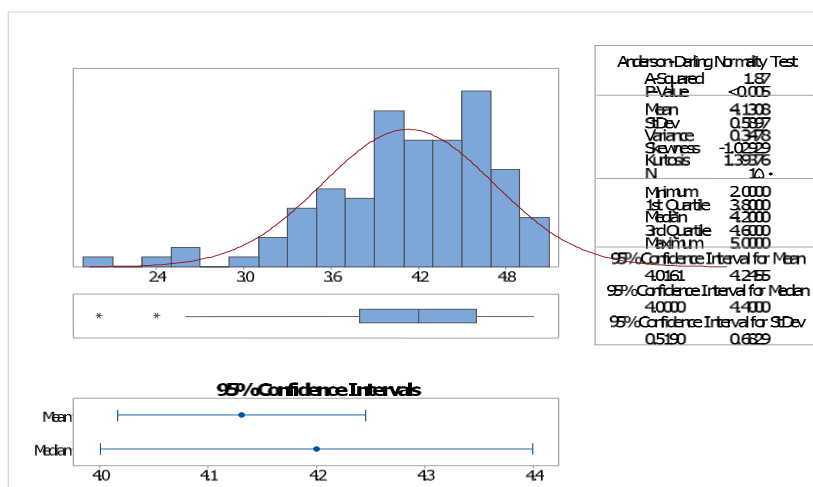
نگاره (۲): نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه دو

مقدار احتمال (P-Value)	آماره کولموگروف-اسمیرنف	فرضیه ۲
۰۰۰.۰	۰/۱۲۶	فرضیه نرمال بودن

اگر میانگین امتیازات داده شده به گویه‌های مربوط به این نظریه که "پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) باعث ارتقای شفافیت اطلاعات مالی می‌شود." بزرگتر از عدد ۳ باشد فرض  $H_0$  رد می‌گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض  $H_1$  تأیید می‌گردد.

مقدار احتمال مربوط به آزمون ویلکاکسون یک نمونه‌ای جهت بررسی فرضیه آماری  $H_0: \leq 3$  در مقابل  $H_1: > 3$  برابر  $0/000$  است که از  $0/05$  کوچک‌تر است. بنابراین با اطمینان  $0/95$  فرضیه  $H_0$  رد می‌شود و فرضیه مقابل آن  $H_1$  تأیید می‌شود. ضمناً مقادیر میانگین و میانه گزینه‌های انتخابی به ترتیب برابر  $4/13$  و  $4/20$  شده که به طور تقریبی آنرا معادل ۴ می‌توان در نظر گرفت که معادل گزینه زیاد خواهد بود و این مسئله موید نتیجه حاصل از آزمون آماری انجام شده است. نمودار زیر در برگیرنده اطلاعات مربوط به فرضیه دو است.

## بررسی نقش پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر...



نمودار (۲): اطلاعات مربوط به فرضیه شماره دو

نتیجه: پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) باعث ارتقای شفافیت اطلاعات مالی می‌شود.

بررسی فرضیه سه:

فرضیه صفر و فرضیه مقابل آن به صورت زیر تعریف شده‌اند.

$H_0$ : پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی نمی‌شود.

$H_1$ : پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود.

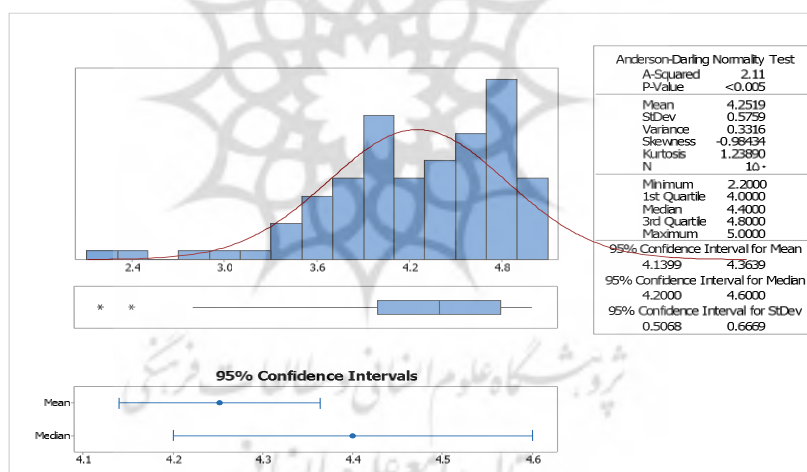
مقدار احتمال آزمون کولموگروف اسمیرنف برابر  $0.03$  است که از  $0.05$  کوچک‌تر است. بنابراین با اطمینان  $0.95$  فرض نرمال بودن رد می‌شود در نتیجه برای بررسی فرضیه شماره سه، از آزمون تی یک نمونه‌ای نمی‌توان استفاده کرد.

نگاره ذیل نتیجه آزمون کولموگروف-اسمیرنف یک نمونه‌ای را که جهت بررسی فرض نرمال بودن داده‌ها که از شروط استفاده از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت برای فرضیه سوم می‌باشد را نشان می‌دهد.

نگاره (۳): نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۳

مقدار احتمال (P-Value)	آماره کولموگروف-اسمیرنوف	فرضیه ۳
۰/۰۰۳	۰/۱۲۱	فرضیه نرمال بودن

اگر میانگین امتیازات داده شده به گویه‌های مربوط به این نظریه که "پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود." بزرگتر از عدد ۳ باشد فرض  $H_0$  رد می‌گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض  $H_1$  تأیید می‌گردد. مقدار احتمال مربوط به آزمون ویلکاکسون یک نمونه‌ای جهت بررسی فرضیه آماری  $H_0: \leq 3$  در مقابل  $H_1: > 3$  برابر ۰/۰۰۳ است که از ۰/۰۵ کوچک‌تر است. بنابراین با اطمینان ۰/۹۵ فرضیه  $H_0$  رد می‌شود و در نتیجه فرضیه مقابل آن  $H_1$  تأیید می‌شود. ضمناً مقادیر میانگین و میانه گزینه‌های انتخابی به ترتیب برابر ۴/۲۵ و ۴/۴۰ شده که به طور تقریبی آن را معادل ۴ می‌توان در نظر گرفت که معادل گزینه زیاد خواهد بود و این مسئله موید نتیجه حاصل از آزمون آماری انجام شده است. نمودار زیر در برگیرنده اطلاعات مربوط به فرضیه سوم است.



نمودار (۳): اطلاعات مربوط به فرضیه شماره سه

نتیجه: پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود.

نگاره (۴): خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌ها

ردیف	فرضیه	عنوان فرضیه	نتیجه
۱	فرضیه اول	پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) در بهبود کیفیت گزارشگری مالی تأثیر گذار است.	تأیید
۲	فرضیه دوم	پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) باعث ارتقای شفافیت اطلاعات مالی می‌شود.	تأیید
۳	فرضیه سوم	پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود.	تأیید

نتیجه‌گیری

امروزه سیستم گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL)، به عنوان یک انقلاب در گزارشگری مالی تلقی شده که باعث کاهش میزان خطا، دسترسی سریع‌تر و ارزان‌تر به اطلاعات و افزایش ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات برای تولیدکنندگان و استفاده‌کنندگان از اطلاعات صورت‌های مالی می‌شود. بنابراین زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر به برجسب‌دار و نشانه‌دار کردن اطلاعات الکترونیکی استوار است و این امکان را برای تهیه و استفاده‌کنندگان از اطلاعات فراهم می‌کند تا گزارش‌های مالی مد نظر خود را بتوانند تهیه نمایند. پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر توسط شرکت‌ها منجر به شفاف‌سازی اطلاعات و باعث کاهش چشم‌گیر عدم تقارن اطلاعاتی موجود در بازار سرمایه خواهد شد و همچنین به کارگیری این زبان گزارشگری مالی منجر به تسریع در قابلیت مقایسه‌پذیری اطلاعات مالی بین شرکت‌های مختلف خواهد شد. در این پژوهش نقش پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی و افزایش شفافیت اطلاعات مالی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، بررسی شده است. نتایج حاصل از تجربه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها، حاکی از مورد تأیید قرار گرفتن کلیه فرضیه‌ها است. یافته‌های این پژوهش نشان داد که پیاده‌سازی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر توسط شرکت‌ها، باعث بهبود کیفیت گزارشگری مالی، ارتقای شفافیت اطلاعات مالی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود. نتایج آزمون فرضیه اول این پژوهش همسو با پژوهش نیکومرام و شکاری (۱۳۸۹)، ایناچی و آون (۲۰۱۵) و لیو و همکاران (۲۰۱۴) و نتایج آزمون فرضیه دوم این پژوهش همسو با پژوهش عرب مازار و سرافرازان (۱۳۹۵)، آلس پیچوکی (۲۰۱۲) و دلیو و

همکاران (۲۰۱۴) و نتایج آزمون فرضیه سوم این پژوهش همسو با پژوهش مسیح آبادی و برزگر خاندوزی (۱۳۸۸)، برگ و هانن (۲۰۰۷)، هوپ و توماس (۲۰۰۸)، یون و همکاران (۲۰۱۱) و بلنک اسپور و همکاران (۲۰۱۲) می باشد.

### پیشنهادات

به مدیران و کمیته حسابرسی شرکت‌ها پیشنهاد می گردد تا با آشنایی بیشتر با زبان گزارشگری مالی توسعه پذیر و مزایای حاصل از به کارگیری آن، همگام با تحولات جهانی در حوزه گزارشگری مالی، استراتژی‌های مناسبی را جهت پیاده سازی این فناوری نوین، اتخاذ نمایند. همچنین پیشنهاد می شود در ادامه این پژوهش موضوعاتی همچون بررسی نقش زبان گزارشگری مالی توسعه پذیر در تسهیل امر پاسخگویی مدیران، در کاهش مدیریت سود و اثر آن بر حاکمیت شرکتی بررسی شود.

### محدودیت‌ها

در فرآیند انجام پژوهش علمی مجموعه شرایط و مواردی وجود دارد که خارج از کنترل و اختیار پژوهشگر بوده و به صورت بالقوه می تواند نتایج را تحت تأثیر قرار داده و تعمیم پذیری آن را دچار مشکل سازد. پژوهش حاضر نیز از این موارد مستثنی نبوده است. از محدودیت‌های حاکم بر این پژوهش می توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱. از آنجایی که جامعه و نمونه آماری پژوهش مربوط به حسابرسان مستقل اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران می باشد، بنابراین یافته‌های پژوهش فقط برگرفته از دیدگاه و نقطه نظرات آنان می باشد که تعمیم نتایج آن از دیدگاه سایر صاحب نظران، باید با احتیاط انجام گیرد.
۲. با توجه به عدم عملیاتی شدن XBRL در ایران در زمان انجام این پژوهش، احتمال تفاوت نظرات پاسخ دهندگان بعد از پیاده سازی و اجرایی شدن XBRL در ایران را باید لحاظ نمود.



## پی نوشت

- |   |                                   |
|---|-----------------------------------|
| ۱ Extensible Business Reporting Language (XBRL) | ۱۰ Security & Exchange Commission |
| ۲ Extensible Markup Language                    | ۱۱ James                          |
| ۳ Flowerday et al                               | ۱۲ Alles&Gray                     |
| ۴ Alles & Piechocki                             | ۱۳ Chowdhuriet al                 |
| ۵ Efendiet al                                   | ۱۴ Yonet al                       |
| ۶ Liuet al                                      | ۱۵ Russell &Hoag                  |
| ۷ Cox   | ۱۶ Berger& Hann                   |
| ۸ Enachi& Ioan                                  | ۱۷ Hope& Thomas                   |
| ۹ Chartered Financial Analyst                   | ۱۸ Blankespooret al               |



- Alles, M. G. L. Gray. (2012). A Relative cost Frame-work of Demand for External Assurance of XBRL Filings. *Journal of Information Systems*, 26 (1) ,103-126.
- Alles, M. Pichoki, M. (2012). Will XBRL improve corporate governance? *International Journal of Accounting information Systems*, 13, 108-91.
- Arab Mazar Yazdi, M. Jaber Nasab, B. (2009). XBarral, The Financial Reporting Revolution in the Recent Decade. *Accountant Journal*, 203 (23) , 40-48. (In Persian)
- Arab Mazar Yazdi, M. Sarafaraz, M. (2016). Improving Corporate Governance through Extensible Business Reporting Language. *Journal of Accounting*, 290 (32) ,53-60. (In Persian)
- Aziz Khani, M. Imani Barandag, M. Mardiani, H. R. (2015). "The Effect of Extensible Financial Reporting Language (XBRL) on Auditing, Opportunity or Challenge". *Quarterly Journal of Empirical Accounting Research*, 4 (15) ,23-37. (In Persian)
- Berger, P. , and R. Hann. (2007). Segment profitability and the proprietary and agency costs of disclosure. *The Accounting Review*, 82 (4) ,869° 906.
- Blankespoor, E. , B. Miller, and H. White. (2012). Initial evidence on the market impact of the XBRLmandate. Working paper.
- Bozorg Asl, M. Poorrkhni. V. (2006). "Introduction to the Concepts and Applications of Extensible Business Reporting Languages". *Official Journal Quarterly*, 8 & 9. (In Persian)
- CFA Institute Member Survey: XBRL. (2009). CFA Institute Market Research.
- Chowdhuri, R, Yoon, V. Y, Redmond, R. T, Etudo, U. O. (2014). Ontology based integration of XBRL filings for financial decision making. *Decision Support Systems* , 68, 76-64.
- Efendi, J, Park, J. D, Smith, M. (2014). Do XBRL filings enhance informationl efficiency. Early evidence from post° earning announcement drift. *journal of Business Research*, 67,110-109.
- Enachi, Mihaelaand Ioan I. (2015). The progress of XBRL in Europe ° projects, users and prospects. *Procedia Economics and Finance* , 20,185 ° 192.
- Flowerday , S. , A. W. , Blundell, R. Von Solms. (2006). Continuous Auditing Technologi esandmodels: A discussion. *computers& security* , 25, 325-331.
- Hope, O. , and W. Thomas. (2008). Managerial empire building and firm disclosure. *Journal of Accounting Research* , 46 (3) ,591° 626.
- James, G. (2007). XBRL: Opportunities and challenges in Enhancing financial reporting and Assurance Processes. *Current Issues in Auditing*.
- Liu et al , C. (2014). XBRL is impact on analyst forecast behavior: An empirical study, *J. Account. Public Policy*, 33,69-82.
- Masih Abadi, A. Barzegar Khandozi, A. (2009). Reducing information asymmetry using the artificial neural network and the language of the commercially-developed commercial financial reporter. *Scientific and Experimental and Analytical. Review of the Auditor*, 47,96-103. (In Persian)
- Nikomram, H. Shekari, N. (2010). The Relationship of Financial Reporting (XBRL) with the qualitative characteristics of accounting information from the

viewpoint of senior accountants of listed companies. *Management Accounting Magazine*, 6, 77-88. (In Persian)

Russell D. M, Hoag, A. M. (2004). People and information technology in the supply chain: Social and organizational influences on adoption. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 34 (2), 102-122.

Saghafi A, Arab Mazar Yazdi, M, Baghomian, R. (2005). Financial reporting on the Internet and its situation in Iran. *Quarterly Journal of Accounting Studies*, 10 and 11, 127-156. (In Persian)

Yoon Hyungwook, Zo Hangjung, Ciganek Andrew. (2011). Does XBRL adoption reduce information asymmetry? *Journal of Business Research*, 64, 157-163

