

روندی به سوی افشای داوطلبانه اطلاعات شرکت: چارچوب‌های گزارشگری، XBRL، XARL و اثرات آن

دکتر حمیدرضا وکیلی فرد*

علی محمدی**

مهدي محمدی***

چکیده

امروزه با مطرح شدن پدیده جهانی‌سازی بازار، رقابت و پیشرفت‌های تکنولوژیک، شرکت‌ها به سمت بین‌المللی شدن پیش می‌روند. به همین منظور با توجه به پیچیده‌تر شدن محیط‌های تجاری، فرصت‌های سرمایه‌گذاری جدیدی به وجود می‌آیند که جهت استفاده از این فرصت‌ها، سرمایه‌گذاران نیازمند اطلاعات کافی درباره شرکت‌ها می‌باشند. در راستای پاسخگویی به نیاز اطلاعاتی فوق، علاوه بر افشای اطلاعات بر طبق الزامات گزارشگری تجاری، افشای داوطلبانه اطلاعات توسط شرکت از اهمیت بالایی برخوردار شده و به عنوان یک مزیت رقابتی مطرح می‌شود. در این مقاله سعی بر این است که با مطرح کردن عدم تقارن اطلاعات بین مدیریت و سرمایه‌گذاران، دلایل ایجاد شکاف ارزش بررسی شده و سپس چارچوب‌های موجود برای افشای داوطلبانه اطلاعات توسط شرکت به همراه زبان گزارشگری تجاری قابل توسعه (XBRL)^۱ و زبان گزارشگری اطمینان بخش قابل توسعه (XARL)^۲ به طور کامل تشریح و نهایتاً اثرات احتمالی افشای داوطلبانه اطلاعات بیان گردد. هدف مقاله این است که با معرفی ابعاد مختلف افشای داوطلبانه اطلاعات، به اهمیت این نوع افشا در برقراری روابط مناسب بین مدیریت و سرمایه‌گذاران و کاهش عدم تقارن اطلاعات بین دو گروه فوق، بپردازد.

واژگان کلیدی

افشای داوطلبانه اطلاعات، چارچوب‌های گزارشگری^۳، عدم تقارن اطلاعات^۴، شکاف ارزش^۵، چارچوب گزارشگری ارزش PWC^۶، چارچوب گزارشگری تجارت لایبورت^۷، ارزیابی جامع عملکرد^۸، زبان نشانه گذاری قابل توسعه (XML)^۹، زبان گزارشگری تجاری قابل توسعه و زبان گزارشگری اطمینان بخش قابل توسعه.

* استادیار، عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران (accounting.group@yahoo.com)

تهران - بزرگراه اشرافی اصفهانی - به سمت حصارک - دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران

** مربی، عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد زنجان (ali_mohammadi93@yahoo.com)

زنجان - خیابان معلم - دانشگاه آزاد اسلامی، واحد زنجان

*** دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران (mehdi.mohammadi@yahoo.com)

تهران - بزرگراه اشرافی اصفهانی - به سمت حصارک - دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران

نویسنده مسئول یا طرف مکاتبه: دکتر حمیدرضا وکیلی فرد

مقدمه

امروزه در بازار سرمایه، افشای داوطلبانه^۱ اطلاعات از اهمیت بالایی برخوردار است. سؤالاتی پیرامون افشای داوطلبانه اطلاعات وجود دارد که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- چه اطلاعاتی گزارش شوند؟
- چه کسانی این اطلاعات را گزارش نمایند؟
- افشای داوطلبانه اطلاعات چه منافع و مشکلاتی برای شرکت‌ها در پی دارد؟

پدیده جهانی‌سازی بازار^۲، شرکت‌ها را به سمت بین‌المللی شدن سوق می‌دهد و منجر به پیچیدگی‌های زیادی در محیط‌های تجاری می‌شود. امروزه بازارهای سرمایه، فرصت‌های سرمایه‌گذاری پیش‌بینی نشده‌ای را به وجود می‌آورند که جهت استفاده از این فرصت‌ها، سرمایه‌گذاران نیازمند اطلاعات زیادی در رابطه با فعالیت شرکت‌ها می‌باشند. شرکت در راستای پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی اشخاص، علاوه بر افشای اطلاعات بر طبق الزامات گزارشگری، اطلاعات دیگری را در رابطه با فعالیت‌های خود به منظور مشخص نمودن عناصر پنهان ارزش شرکت در بازار سرمایه، ارائه می‌نماید.

در عصر حاضر، در رابطه با روند رو به رشد افشای داوطلبانه اطلاعات هیچ ابهامی وجود ندارد و اهمیت موضوع تا حدی است که می‌توان گفت، به زودی افشای داوطلبانه اطلاعات، به رودخانه اطلاعات اضافی تشبیه خواهد شد. در این مقاله سعی بر این است که با مطرح کردن تقارن اطلاعات بین مدیریت و سرمایه‌گذاران، دلایل ایجاد شکاف ارزش بررسی شده و سپس بعضی چارچوب‌های گزارشگری همانند چارچوب گزارشگری تجاری AICPA^۳ و FASB^۴، چارچوب گزارشگری ارزش PWC، چارچوب گزارشگری تجاری لابارت و چارچوب گزارشگری ارزش سهامدار^۵ به همراه زبان گزارشگری تجاری قابل توسعه و زبان گزارشگری اطمینان بخش قابل توسعه تشریح گردیده و نهایتاً اثرات و کاربردهای افشای داوطلبانه اطلاعات بیان شود.

عدم تقارن اطلاعات و افشای داوطلبانه اطلاعات

هدف اصلی گزارشگری مالی سنتی، افشای اطلاعات مالی در

قالب اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری^۶ بوده است. اما امروزه بیشتر شرکت‌ها در کشورهای توسعه یافته، داده‌های مالی را تحت یکی از دو مجموعه اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا و یا استانداردهای حسابداری بین‌المللی^۷ گزارش می‌کنند. علی‌رغم اهمیت جهانی هر دو مجموعه، از نظر بازار سرمایه هر دو گروه استانداردهای ذکر شده دارای نواقص عمده‌ای هستند. به عنوان نمونه، استانداردهای قراردادی^۸، آزادی عمل بیشتری را برای مدیران فراهم می‌سازد و آنها می‌توانند برای انعکاس یک رویداد، از روش‌های حسابداری متنوعی بهره گیرند و این امر علاوه بر ایجاد امکان هموارسازی سود، قابلیت مقایسه اطلاعات مالی را کاهش می‌دهد. ضمناً ماهیت فرآیند گزارشگری مالی به این گونه است که معمولاً داده‌های گزارش شده پایه و اساس مطمئنی برای پیش‌بینی عملکرد آتی شرکت‌ها نمی‌باشند و این امر منجر به کاهش اعتبار اطلاعات از دیدگاه سهامداران می‌شود. گذشته از این، امروزه گزارشگری مالی بیشتر بر داده‌های کمی تمرکز داشته و کمتر به موضوعاتی مثل ریسک سرمایه‌گذاری‌ها و اثرات بلندمدت سرمایه‌گذاری‌ها می‌پردازد. همچنین عوامل اصلی مؤثر بر ارزش شرکت همانند سرمایه انسانی^۹، ارتباطات با مشتری^{۱۰}، نوآوری^{۱۱}، تحقیق و توسعه^{۱۲} و شهرت شرکت^{۱۳} در مدل حسابداری سنتی گزارش نمی‌شوند. در سال‌های اخیر، دو گروه نظریه‌پردازان و عمل‌گرایان^{۱۴} در راستای تشخیص نواقص موروثی گزارشگری سنتی گام برداشته و مدل‌هایی را برای افشای داوطلبانه اطلاعات، همانند مدل گزارشگری ارزش کوپرز که در ادامه تشریح خواهد شد، ارائه نموده‌اند. این چارچوب‌های گزارشگری اطلاعات، گزارشگری مالی سنتی را تکمیل نموده و به سرمایه‌گذاران کمک می‌کند تا فعالیت‌های سودآور را بهتر تشخیص دهند. به هر حال گزارشگری داوطلبانه اطلاعات به عنوان بخشی از گزارشگری اطلاعات به استفاده‌کنندگان برون سازمانی، مورد قبول واقع شده است. به طور کلی، قابلیت‌های گزارشگری داوطلبانه اطلاعات تا حدودی منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعات بین مدیریت و سرمایه‌گذاران می‌شود که در شکل ۱، این موضوع مورد بررسی قرار گرفته است.

6. Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)

7. International Accounting Standards (IAS)

8. Conventional Standards

9. Human Capital

10. Customer

11. Innovation

12. Research and Development (R & D)

13. Corporate Reputation

14. Theorists and Practitioners

1. Voluntary Disclosure

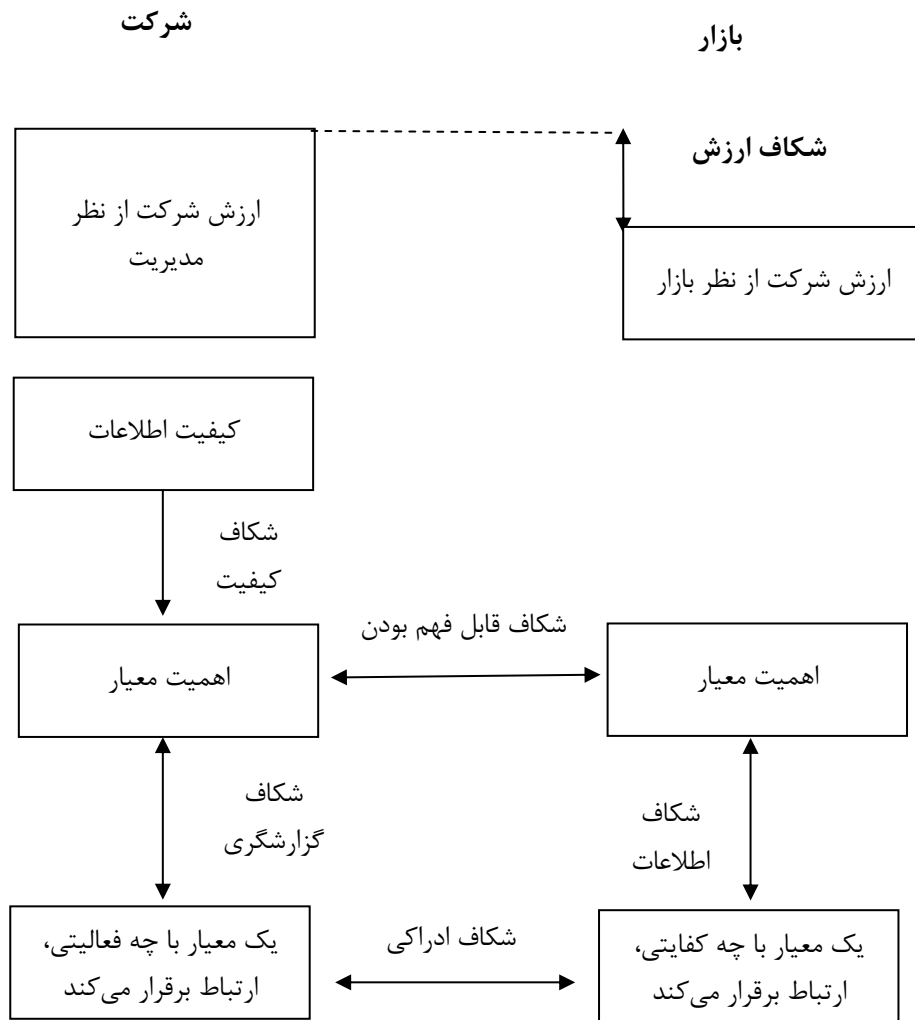
2. Market Globalization

3. American Institute of Certified Public accountants (AICPA)

4. Financial Accounting standards Board (FASB)

5. Shareholder Value Reporting Framework

شکل ۱: تجزیه و تحلیل شکاف اطلاعات



منبع: WWW.PWC.COM/EXTWEB/PWCPUBLICATIONS.NSF/DOCID/

که شرکت به اهداف پیش‌بینی شده، دست یافته است یا خیر؟^۴ اگر این امر صورت نگیرد، شکاف گزارشگری^۴ اتفاق می‌افتد. شکاف کیفیت^۵ بیان می‌کند که اطلاعات درباره معیارهای کلیدی عملکرد، آن طوری که باید باشند، قابل اطمینان نیستند. نهایتاً، شکاف ارزش، عبارت است از تفاوت بین ارزش بازار شرکت و درک مدیریت از چیزی که باید ارزش واقعی شرکت باشد. در واقع شکاف ارزش، اثر تجمعی همه شکاف‌ها را نشان می‌دهد و میزان شکاف ارتباطی بین شرکت و بازار را آشکار می‌سازد.

شکاف ادراکی^۱، در صورتی وجود دارد که مطلوبیت اطلاعات برای بازار سرمایه نسبت به شرکت، متفاوت درک شود. شکاف قابل فهم بودن^۲، وقتی به وقوع می‌پیوندد که مدیریت و سرمایه‌گذاران، داده‌ها را به روش‌های متفاوتی ارزیابی نمایند. شکاف اطلاعات^۳، به این معنا است که از دیدگاه شرکت‌کنندگان در بازار، داده‌های اصلی عملکرد، به طور کافی به آنها منتقل نشده است. ضمناً، مدیریت باید اهداف تجاری خود را گزارش نماید تا سرمایه‌گذاران بتوانند تشخیص دهند

4. Reporting Gap
5. Quality Gap

1. Perception Gap
2. Understanding Gap
3. Information Gap

- باید زمینه‌ای در شرکت فراهم شود که اطلاعات مربوط به دارایی‌های نامشهود و مشهود به طور کامل گزارش گردد.
- ارائه اطلاعات در خصوص دارایی‌های نامشهود، جزئیاتی را در زمینه‌هایی همانند فعالیت‌های تحقیق و توسعه، منابع انسانی، نوآوری، شهرت و علائم تجاری فراهم می‌کند.

چارچوب گزارشگری ارزش PWC

مدل گزارشگری تجاری PWC یک رویکرد بدیل برای افشای داوطلبانه اطلاعات است. همانطور که در شکل ۲، ملاحظه می‌کنید، مدل PWC از اجزاء مرتبط به هم تشکیل شده است که عبارتند از: بررسی بازار^۱، استراتژی ارزش^۲، مدیریت ارزش^۳ و سکوی ارزش (Value Platform)^۴.

با بررسی بازار، موقعیت رقابتی شرکت مورد تحلیل قرار می‌گیرد و فرضیاتی در مورد محیط اقتصادی و رشد آتی صنعت فراهم می‌شود. ضمناً این گزارش، دیدگاه‌هایی در رابطه با محیط و درک کارشناسانه از توسعه تکنولوژی‌های جاری و آتی ارائه می‌کند. بخش استراتژی ارزش، خط مشی کلی شرکت همانند استراتژی‌های واحدهای تجاری انفرادی را بررسی می‌نماید. علاوه بر آن، این بخش نشانگر تمایل شرکت به اجرای این استراتژی‌ها در ساختار سازمانی و فرآیندها می‌باشد. بخش مدیریت ارزش، به بررسی معیارهایی می‌پردازد که نشانگر ارزش شرکت از نظر سهامداران می‌باشد. ضمناً اطلاعات مربوط به عملکرد واقعی شرکت را در مقایسه با اهداف آن و رقبای شرکت، ارائه می‌کند.

از بین بردن شکاف‌های اطلاعاتی: چارچوب‌های گزارشگری داوطلبانه مبتنی بر ارزش

تجزیه و تحلیل شکاف‌ها در شکل ۱، نشانگر عدم تقارن اطلاعات بین مدیریت و سرمایه‌گذاران می‌باشد. با وجود این که عدم تقارن اطلاعات برای هر یک از سرمایه‌گذاران دارای درجه متفاوتی است، محققان بر چگونگی تأثیر شکاف اطلاعات بر سهامداران توجه نموده و برای رفع این شکاف (اثر جمعی که در شکاف ارزش منعکس شده است) چارچوب‌های گزارشگری مبتنی بر ارزش را طبق جدول ۱ پیشنهاد داده‌اند.

جدول ۱: چارچوب‌های گزارشگری تجاری و سازماندهی‌کنندگان آنها

| سازمان دهنده | چارچوب |
|--|-----------------------|
| AICPA و FASB | گزارشگری تجاری |
| Price water house Coopers | گزارشگری ارزش |
| پیتر لاپارت | گزارشگری تجاری |
| میشل مولر، برنارد پلنس، فرانس هیلبراند و کلود توماسجسکی و توماس فیشر | گزارشگری ارزش سهامدار |

چارچوب گزارشگری تجاری AICPA و FASB

در سال ۱۹۹۴، کمیته ویژه گزارشگری مالی AICPA، چارچوبی را با عنوان گزارشگری تجاری ارائه نمود که این گزارش نیازهای استفاده‌کنندگان را در پنج بخش طبقه‌بندی می‌نمود. در سال ۲۰۰۱، FASB با اضافه کردن بخش ششم به چارچوب فوق آن را نهایی نمود. این شش بخش عبارت است از:

- داده‌های تجاری، که به معیارهای اصلی عملکرد و داده‌های عملیاتی مورد استفاده مدیریت جهت اهداف کنترلی برمی‌گردد. مثل فروش و عملکرد مالی.
- تجزیه و تحلیل مدیریت از داده‌های تجاری، که روندهای اصلی و اثرات آنها را بر تجارت گزارش می‌نماید.
- آینده‌نگری در اطلاعات، که روندهای اصلی پیش‌بینی شده و فرصت‌ها و تهدیدها در توسعه آتی شرکت را مدنظر قرار می‌دهد.

• اطلاعات در مورد مدیران و سهامداران، باید اطلاعاتی جهت معرفی مدیریت و سرمایه‌گذاران داده شود که این اطلاعات شامل عملکرد مدیریت و درصد مالکیت سهامداران اصلی می‌باشد.

1. Market Overview
2. Value Strategy
3. Managing for Value
4. Value Platform

شکل ۲: مدل گزارشگری تجاری ارزش PWC

| | | | |
|--|--|---|---|
| | | بررسی بازار | |
| | | استراتژی ارزش | |
| | | مدیریت ارزش | |
| سکوی ارزش | | | |
| <ul style="list-style-type: none"> • نوآوری • علائم تجاری • مشتریان • چرخه عرضه • مردم • وجه ○ اجتماعی ○ محیطی ○ اخلاقی | <ul style="list-style-type: none"> • عملکرد مالی • وضعیت مالی • مدیریت ریسک • تفکیک واحدها | <ul style="list-style-type: none"> • اهداف استراتژیک (Goals) • اهداف عملیاتی (Objectives) • نظارت • سازماندهی | <ul style="list-style-type: none"> • محیط رقابتی • محیط قانونی • اقتصاد کلان |

ارزیابی جامع عملکرد است که محور آن را استراتژی سازمان تشکیل می‌دهد. در این روش، استراتژی به اهداف قابل سنجش تبدیل شده و سیستمی جهت نظارت بر استراتژی در چهار حوزه رشد و یادگیری، فرآیند داخلی، مشتری و مالی فراهم می‌آید. (Kaplan and Norton, 2000, 87-104)

در ارزیابی به کمک BSC، سازمان از چهار دیدگاه مورد بررسی قرار می‌گیرد که عبارتند از:

- ۱- وجه رشد و یادگیری^۴: بحث عمده در این قسمت مربوط به منابع انسانی است که به عنوان مهمترین سرمایه تلقی می‌شوند.
- ۲- وجه فرآیند داخلی^۵: در فرآیندهای داخلی روی فاکتورهایی تاکید می‌شود که موجب رضایت مشتری شده و از این طریق روی فاکتورهای مالی نیز تأثیر می‌گذارد.
- ۳- وجه مشتری^۶: با افزایش رقابت، توجه به مشتری به عنوان مهمترین مسأله شرکت‌ها مورد توجه قرار گرفته است به نحوی که تداوم تصمیم‌گیری‌ها یکی از ارکان اصلی مورد توجه مشتری است.
- ۴- وجه مالی^۷: از دیرباز، سیستم‌های اندازه‌گیری بر اساس شاخص‌های مالی بنا شده است که این شاخص تنها

نهایتاً بخش سکوی ارزش، به فعالیت‌ها و اقداماتی می‌پردازد که نشانگر چگونگی ایجاد ارزش توسط شرکت می‌باشد. این بخش همچنان به بررسی عوامل اصلی ایجادکننده ارزش می‌پردازد که مرتبط با رشد دارایی‌های نامشهود شرکت است. از جمله این عوامل می‌توان به موارد زیر اشاره نمود: توانایی نوآوری^۱، مدیریت علائم تجاری^۲، کارایی زنجیره عرضه^۳ و افزایش مشتری. علاوه بر آن، در این قسمت درباره عملکرد سازمان از نظر مسئولیت‌های اجتماعی، اخلاقی و زیست محیطی، اطلاعاتی ارائه می‌شود.

چارچوب گزارشگری تجاری لابارت

چارچوب گزارشگری تجاری پیتر لابارت، مفهوم ارزیابی جامع عملکرد را متصور می‌سازد. به خصوص این که لابارت توضیح می‌دهد شرکت باید اطلاعاتی را برای سرمایه‌گذاران در قالب پنج طبقه مدیریت، مشتریان، فرآیندها، عملکرد مالی و توسعه آتی شرکت منتشر نماید. که چهار مورد اول در مفهوم BSC به‌طور کامل معرفی گردیده است. تکنیک BSC، در سال ۱۹۹۲ توسط پروفسور کاپلان و دکتر نورتون ارائه گردید. BSC تکنیکی برای

4. Learning and Growth Perspective (L & GP)
5. Internal Perspective (IP)
6. Customer perspective (FP)
7. Financial perspective (FP)

1. Innovation Ability
2. Brand management
3. The Efficiency of the Supply Chain

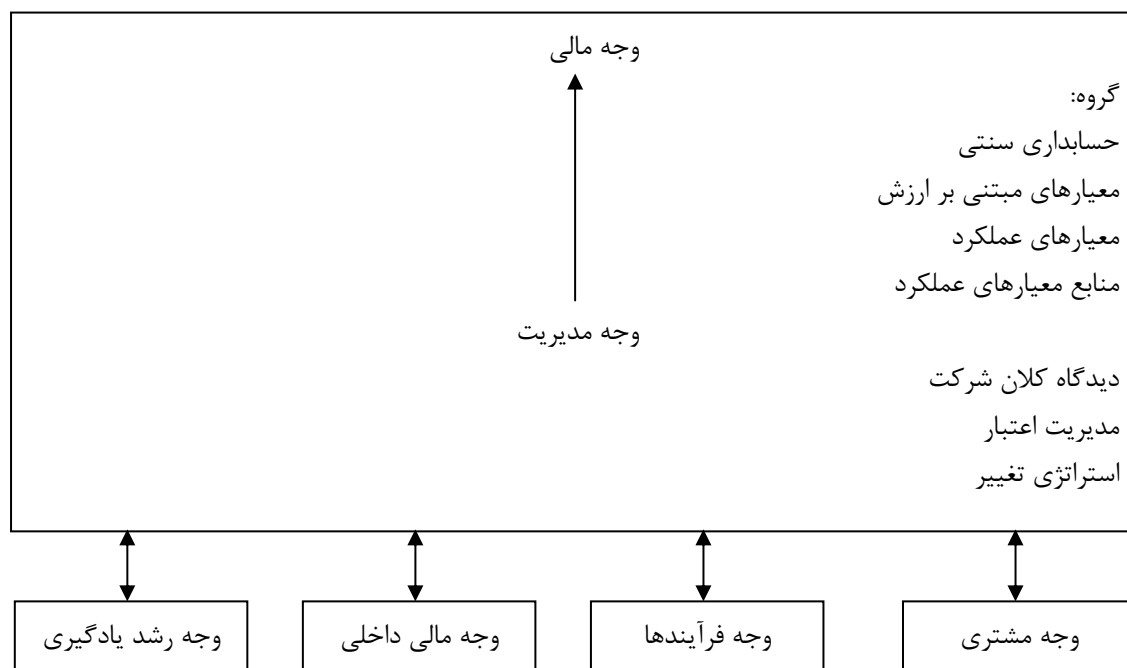
قراردادی چهارگانه BSC را در رابطه با توسعه آتی شرکت گزارش نماید. (شکل ۳)

هدف این قسمت از مقاله، معرفی چارچوب گزارشگری تجاری لاباتر بود و جهت آشنایی بیشتر با BSC، می‌توان به نوشته‌های کاپلان و نورتون مراجعه نمود

منعکس‌کننده رویدادهای مالی سازمان می‌باشد، به عبارتی رویدادهای غیرمالی را مدنظر قرار نمی‌دهد.

پیش‌بینی توسعه شرکت، بخش جدیدی است که توسط پیتر لاباتر^۱ توصیه شده است در واقع پیتر لاباتر بیان می‌کند که شرکت باید داده‌های داخلی مربوط به بخش‌ها و اطلاعات

شکل ۳: چارچوب گزارشگری لاباتر



• گزارشگری مزیت راهبردی^۹

قسمت گزارشگری بازده کل، بر درآمدهای ایجاد شده توسط شرکت تمرکز دارد و ایجاد ارزش از دیدگاه سهامداران را بیان می‌نماید.

قسمت گزارشگری ارزش افزوده، اطلاعاتی در رابطه با توانایی شرکت در ایجاد ارزش را مد نظر قرار داده و معیارهایی همانند بازده نقدی سرمایه‌گذاری^{۱۰} و ارزش افزوده اقتصادی^{۱۱} را در کنار اطلاعاتی راجع به سیاست بازخرید سهام و سیاست پاداش بکار می‌برد.

نهایتاً در قسمت گزارشگری مزیت راهبردی، درآمدهای آتی احتمالی شرکت پیش‌بینی می‌شود، تا سهامداران از توانایی شرکت در ایجاد ارزش بهتر مطلع گردند.

گزارشگری ارزش سهامدار

آخرین مدلی که در اینجا ارائه می‌شود، مدل گزارشگری ارزش سهامدار است که توسط میشل مولر^۲، برنارد پلنس^۳، فرانس هیلبراند^۴، کلود توماسچسکی^۵ و توماس فیشر^۶ ارائه شده است. چارچوبی که آنها به طور پیوسته ارائه داده‌اند، بیان می‌دارد که سیستم گزارشگری باید دارای سه قسمت زیر باشد: (شکل ۴)

- گزارشگری بازده کل^۷
- گزارشگری ارزش افزوده^۸

9. Strategic Advantage Reporting

10. Cash Flow Return on Investment

11. Economic Value Added (EVA)

1. Peter Labhart

2. Michael Muller

3. Bernhard Pellens

4. France Hillebrandt

5. Claud Tomaszewski

6. Tomas Fisher

7. Total Return Reporting

8. Value – Added Reporting

انتشاردهندگان و استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی و غیرمالی می‌باشد همانند کاهش هزینه انتشار اطلاعات، کاهش زمان تهیه اطلاعات، دسترسی به اطلاعات ساده شده، توانایی دسترسی به اطلاعات بیشتر و افزایش اعتبار تحلیل‌های انجام شده.

مهمترین عامل در ارائه اطلاعات در قالب XBRL، امنیت می‌باشد. از آنجایی که گزارشگری اینترنتی دارای انعطاف‌پذیری بالایی است، این امکان وجود دارد که افراد غیرمجاز، داده‌های گزارش شده در اینترنت را دستکاری نمایند. به این دلیل، اطلاعات ارائه شده در قالب فوق، غالباً نسبت به اطلاعات چاپ شده به صورت سنتی، از قابلیت اتکاء کمتری برخوردار هستند که این موضوع در بخش بعدی تشریح خواهد شد. ضمناً علاوه بر خطرات امنیتی، عملاً هنوز استانداردهای حساسی برای گزارشگری اینترنتی وجود ندارد و AICPA، به وب سایت‌ها به عنوان سند و مدرک، توجهی ندارد. بنابراین، حساب‌برسان مجبور به اظهار نظر نسبت به گزارشگری اینترنتی نیستند. در بخش بعدی، XBRL و مزایا و معایب آن به همراه زبان نشانه‌گذاری قابل توسعه (XML) و XARL بطور کامل تشریح می‌شود.

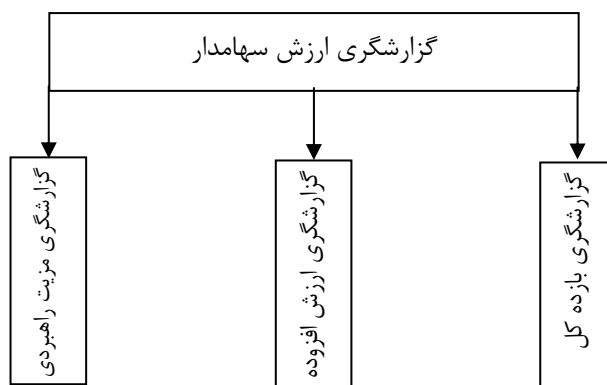
XML، XBRL و XARL

در غیاب استانداردهای لازم برای مبادله داده‌ها، جامعه مالی در یکنواخت نمودن فرآیند گزارشگری مالی ناکام خواهد ماند. در حال حاضر، داده‌های مالی در اشکال متفاوتی همانند HTML^۲، اسناد مایکر و سافت اکسل، فایل‌های متنی و PDF ارائه می‌گردند که این موارد به جزء امکان ویرایش، هیچ مزیتی نسبت به کپی‌های کاغذی ندارند.

XBRL، یک استاندارد اطلاعاتی پیشرفته در سطح گسترده می‌باشد که بسیاری از محدودیت‌های گزارشگری را برطرف نموده و امکان مبادله اطلاعات مالی را به طور یکنواخت در بین سیستم‌های کامپیوتری، نرم افزارهای کاربردی و عامه مردم فراهم می‌کند.

XBRL مبتنی بر زبان نشانه‌گذاری قابل توسعه می‌باشد. XML، زبانی با کاربری عمومی و شیوه‌ای جهت ارائه اطلاعات می‌باشد، که برای تعریف متن و علائم دارای قواعد و قالب‌هایی می‌باشد. XML مادر بسیاری از زبان‌ها از جمله XBRL می‌باشد. در سال ۱۹۹۸ چارلز هاف من^۳، XML را برای گزارشگری الکترونیکی اطلاعات مالی مورد بررسی قرار داد و

شکل ۴: چارچوب گزارشگری ارزش سهامدار



افشای داوطلبانه اطلاعات و معرفی XBRL

بسیاری از پیشرفت‌هایی که در گزارشگری مالی روی داده است در جهت رفع نقایص ذاتی آن بوده است. به عنوان نمونه، گزارشگری فصلی در پاسخ به ارائه اطلاعات به موقع ایجاد شد. امروزه با پیشرفت در مکانیسم‌های ارتباطی، مشکل عدم ارائه به موقع اطلاعات تا حدود زیادی بر طرف گردیده است. با پیشرفت‌های تکنولوژیک نیز بسیاری از مشکلات افشای اطلاعات حل شده است. فناوری اطلاعات^۱، اینترنت و بسیاری از پیشرفت‌های تکنولوژیکی دیگر در ارائه به موقع اطلاعات، نقش به‌سزایی را دارند. سایت‌های اینترنتی شرکت‌ها، ابزاری نیرومند برای ارائه به موقع اطلاعات می‌باشند که وسیله‌ای انعطاف‌پذیر، کم‌هزینه و مطمئن برای انتقال اطلاعات محسوب می‌شوند. اینترنت، مکانیسمی برای انتقال سریع اطلاعات است و پیشرفت‌های تکنولوژیک اخیر همانند زبان گزارشگری مالی قابل توسعه (XBRL) توانایی اینترنت را به‌عنوان مکانیسم انتقال اطلاعات، توسعه داده است.

XBRL، روش استانداردی برای تبادل و انتقال اطلاعات است که تغییرات عمده‌ای را در نحوه ارائه اطلاعات توسط شرکت‌ها برای سرمایه‌گذاران و ناظرین شرکت‌های مورد نظر، ارائه داده و بر استفاده سهامداران از اطلاعات حسابداری تأثیرگذار خواهد بود.

اطلاعات منتشر شده در قالب XBRL، سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران را قادر می‌سازد تا اطلاعات را به طور دقیق و بدون انجام فرآیند پردازش جداگانه دریافت و استفاده نمایند. علاوه بر آن، XBRL دارای منافع حائز اهمیتی برای دو گروه

2. Hyper Text Markup Language (HTML)
3. Charles Haffman

1. Information Technology

تعریف شده

• امکان ذخیره‌سازی داده‌ها توسط دریافت‌کننده و انجام عملیات محاسباتی بعدی روی آنها

• امکان داد و ستد اطلاعات مالی بین سیستم‌های مختلف

• امکان استفاده از نرم‌افزارهای هوشمند تحلیلگر مالی مبتنی بر دریافت مستقیم اطلاعات از شرکت‌ها.

بین مربوط بودن و قابلیت اتکاء به عنوان ویژگی‌های کیفی اولیه اطلاعات حسابداری باید موازنه برقرار شود. با توجه به مطالبی که ارائه شد می‌توان گفت، XBRL منجر به ارائه اطلاعات به موقع و مربوط می‌شود. ولی قابلیت اتکاء اطلاعات ارائه شده در قالب XBRL، باید مورد بررسی قرار گیرد.

اینترنت، محیطی ناامن می‌باشد. در نتیجه به امنیت در ارائه اطلاعات از طریق اینترنت باید توجه خاصی نمود. XBRL هم از این ناامنی در امان نیست. به طور کلی امنیت اطلاعات، در سه اصل زیر خلاصه می‌شود:

• محرمانه بودن: به این معنی که، فقط افراد مجاز حق دسترسی به اطلاعات را داشته باشند.

• صحت و استحکام: به این معنی که، اطلاعات دست نخورده بماند و تغییر در آنها فقط توسط افراد مجاز، در صورت لزوم و به صورت درست و قابل پیگیری، انجام شود.

• دسترس بودن: به این معنی که اطلاعات در موقع نیاز به صورت قابل استفاده در دسترس قرار گیرند.

برای افزایش قابلیت اتکاء و امنیت اطلاعات ارائه شده در اینترنت در قالب XBRL، زبان گزارشگری اطمینان بخش قابل توسعه (XARL) طراحی شده است.

XARL، کاربردی از XML است که جهت افزایش قابلیت اتکاء اطلاعات تهیه شده در XBRL، طراحی شده است. XBRL، در اصل توسط افریم بورتیز^{۱۳} و ون نو^{۱۴} (۲۰۰۳)، جهت امکان‌پذیر ساختن تهیه گزارش یکپارچه اسناد XBRL، برای ارائه در اینترنت به وجود آمد. اطمینان بخش بودن اسناد XBRL، با استفاده از XARL، می‌تواند به استفاده‌کنندگان از اطلاعات و شرکت‌ها در کاهش ابهام در مورد یکپارچگی اسناد کمک نماید و از طریق ارائه اطلاعات قابل اتکاء، اعتماد استفاده‌کنندگان را جلب نماید.

به طور کلی، XARL، شیوه‌ای برای ایجاد اطمینان درباره قابلیت اتکاء اطلاعات مالی ارائه شده در اینترنت است. با این حال XARL، نیز در مقابل سوء استفاده و دستکاری آسیب‌پذیر

اقدام به ایجاد صورت‌های مالی و برنامه‌های حسابرسی با استفاده از XML نمود. پس از تکمیل مدل ایجاد شده، چارلز هاف من آن را به AICPA معرفی نمود. AICPA به تهیه گزارشات مالی مبتنی بر XML راغب شد و در آن سرمایه‌گذاری نمود و در اکتبر ۱۹۹۹ مدل فوق کامل گردید و XFRML^۱ نام گرفت. نهایتاً در آوریل ۲۰۰۰ از XFRML به XBRL تغییر نام داد.

XBRL، زبان تعریف داده‌ها است که مبادله قابل فهم و منحصر به فرد اطلاعات مالی را امکان‌پذیر ساخته و امکان مبادله خودکار و انتخاب اطلاعات مالی را در اشکال مختلف نرم‌افزاری و فناوری در اینترنت فراهم می‌سازد.

واحدهای تجاری با ارائه اطلاعات مالی در اینترنت، اکسترانت^۲ و وب سایت‌های شخصی، استفاده‌کنندگان را در دسترسی آسان‌تر و به موقع اطلاعات مورد نیاز شان، یاری می‌رسانند. ولی در حالت عادی، استفاده‌کنندگان پس از دریافت اطلاعات به طریق فوق دوباره باید پردازش و تحلیل‌های لازم را در جهت کسب اطلاعات مورد نیاز خود انجام دهند، در حالیکه XBRL، تا حدود زیادی این امکان را فراهم می‌کند. به عبارتی دیگر، در صورت استفاده از XBRL، اطلاعات ارائه شده در وب سایت شرکت‌ها، دیگر نقش اطلاعات چاپ شده در کاغذها را ایفاء نمی‌کنند بلکه، اطلاعات نهایی با توجه به نیاز استفاده‌کنندگان در اشکال مختلف پیش‌بینی شده، در اختیار آنها قرار می‌گیرد.

XBRL، یک استاندارد حسابداری ایجاد نمی‌کند، بلکه به دنبال ارتقای قابلیت استفاده بیشتر از اطلاعات تهیه شده با استفاده از داده‌های موجود است. البته این نکته قابل ذکر است که استفاده از XBRL، استفاده‌کنندگان را در بهره‌برداری از سایر اطلاعات قابل کسب از منابع و مراجع خارج از محیط XBRL بی‌نیاز نمی‌کند.

مهمترین دستاوردهای XBRL را می‌توان در موارد زیر خلاصه کرد: (عرب مازار یزدی، ۱۳۸۳، ۷۷-۹۷)

- امکان انتقال اطلاعات به شکل زنده
- امکان دسترسی ارقام توسط کاربر
- استفاده از رده‌بندی واحد اطلاعاتی و حذف مشکلات مفاهیم اطلاعات

- افزایش قابلیت مقایسه گزارش‌های مالی
- دسترسی سریع به انواع اطلاعات موجود در طبقه‌بندی‌های

3. Efrim Bortiz

4. Wan No

1. eXtensible Financial Reporting by Markup Language (XFRML)

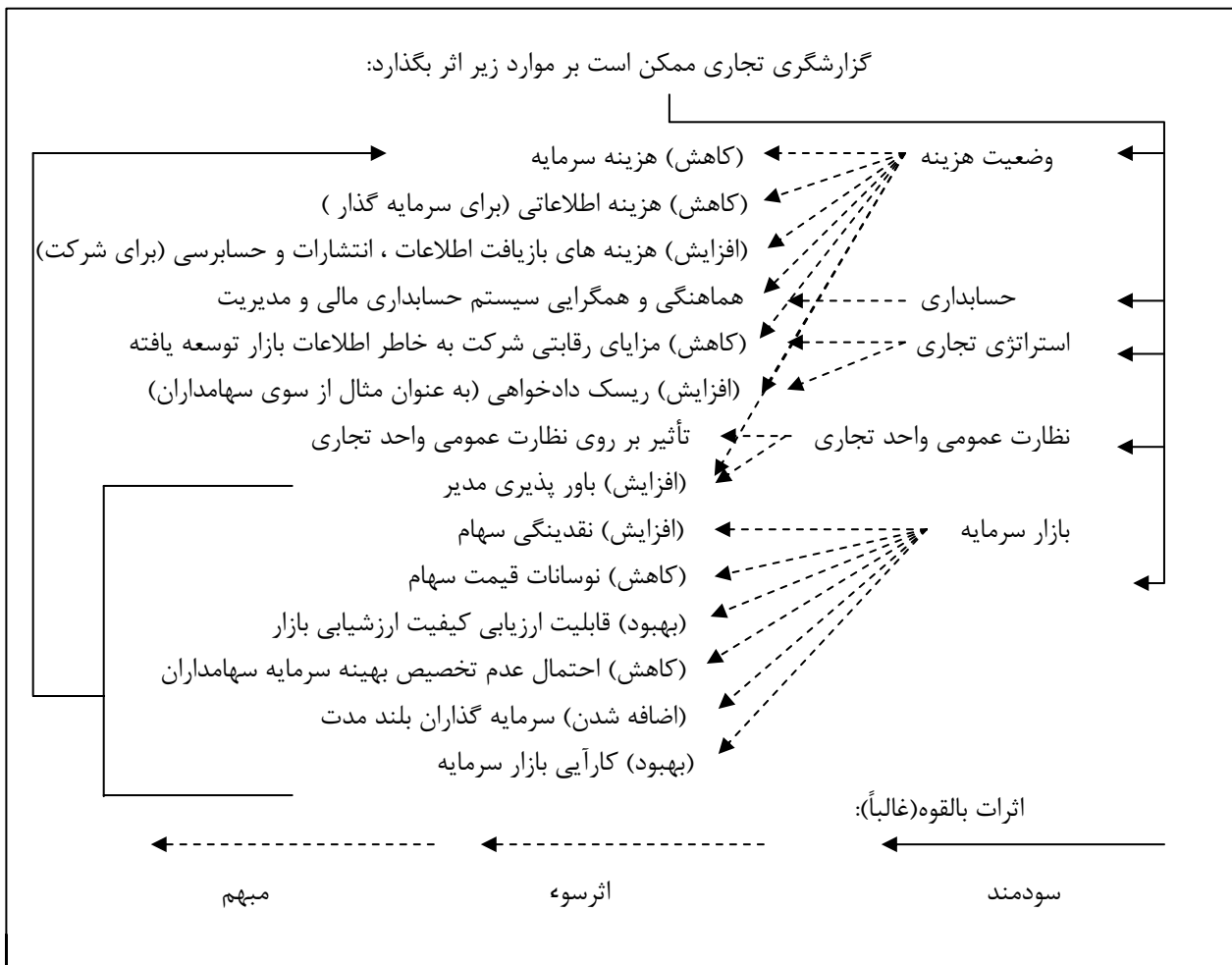
2. Extranets

اثرات احتمالی افشای داوطلبانه اضافی اطلاعات

همان‌طور که گفته شد، پیشرفت در افشای داوطلبانه اطلاعات، اثرات حائز اهمیتی را بر سازمان دارد. شکل ۵ بعضی از این اثرات مهم را به صورت خلاصه ارائه نموده که در ادامه به طور کامل تشریح خواهد شد.

است. XARL، منجر به افزایش قابلیت اتکاء اطلاعات ارائه شده از طریق اینترنت نسبت به شکل XBRL می‌شود. در نتیجه با اضافه شدن XARL به XBRL، نه تنها می‌توان شیوه‌ای استاندارد برای تهیه، انتشار و مبادله اطلاعات مالی فراهم نمود، بلکه می‌توان عدم اطمینان نسبت به یکپارچگی اطلاعات مالی را به‌طور چشمگیری کاهش داد و تا حدودی توازن لازم بین قابلیت اتکاء و مربوط بودن را برقرار نمود.

شکل ۵: اثرات احتمالی گزارشگری تجاری مبتنی بر ارزش



سطح بالایی افشاء می‌نمایند تا ریسک سرمایه‌گذاری و هزینه‌های تجاری مربوطه کاهش یابد. با افزایش شفافیت و اعتبار در گزارشگری مالی، مرحله جدیدی در حوزه روابط سرمایه‌گذار آغاز می‌شود. از این رو، افشای داوطلبانه و زیاد اطلاعات، هزینه سرمایه را به خاطر کاهش عدم اطمینان، از دیدگاه سرمایه‌گذار، می‌کاهد. ضمناً با برقراری ارتباطات مناسب

مفاهیم هزینه

روند رو به رشد افشای داوطلبانه اطلاعات، اثرات مهمی را بر کیفیت و کمیت اطلاعات در دسترس دارد. به طور کلی، با جهانی‌سازی بازار و افزایش رقابت برای جذب سرمایه، تمرکز سرمایه‌گذاران بلندمدت بر شرکت‌هایی است که اطلاعات را در

اگر چه قوانین تجاری و بازرگانی منجر به افزایش سطح افشای اطلاعات می‌شوند، ولی هر سیستم مدیریتی که فراتر از الزامات قانونی، اطلاعات را افشا نماید، اعتبار بیشتری را در میان سرمایه‌گذاران کسب می‌نماید.

علاوه بر این، انتشار اطلاعات در رابطه با طرح‌های راهبردی، باید به سرمایه‌گذاران در راستای حصول درک بهتر از توجه مدیریت به توانایی‌های واقعی شرکت جهت ایجاد ارزش، کمک نماید. ضمناً، مدیریت باید به افزایش تعهد خود در قبال کارکنان آگاه باشد و اگر چنین تعهدی وجود داشته باشد، نیروی کار با انگیزه، با تمرکز و پر انرژی به فعالیت می‌پردازد. بنابراین افشای اطلاعات در مورد طرح‌های آتی منجر به عملکرد بالای شرکت خواهد شد.

اثرات افشای داوطلبانه در بازار سرمایه

احتمالاً، افشای زیاد اطلاعات منجر به اتخاذ تصمیمات مناسب در رابطه با تخصیص سرمایه از طریق ارزیابی ریسک و بازده می‌شود. از دیدگاه کلان، افزایش افشای داده‌ها، منجر به گسترش نقش بازار به عنوان مکانیسم تخصیص سرمایه می‌شود. علاوه بر آن، دانش زیاد در مورد چالش‌ها و فرصت‌های پیش رو منجر به اتخاذ تصمیمات بلندمدت سرمایه‌گذاری می‌شود. هر پیشرفتی در این زمینه، نوسانات قیمت سهام را کاهش داده و کارایی بازار سرمایه را افزایش می‌دهد. با این وجود، از نظر سرمایه‌گذاران، در اثر افشای زیاد اطلاعات، مقداری ریسک به وجود می‌آید.

نتیجه‌گیری

پدیده جهانی‌سازی، رقابت و پیشرفت‌های تکنولوژیک، شرکت‌ها را به سمت بین‌المللی شدن سوق داده و محیط‌های تجاری پیچیده و فرصت‌های سرمایه‌گذاری جدید را به وجود می‌آورد که جهت استفاده از این فرصت‌ها، سرمایه‌گذاران نیازمند اطلاعات کافی درباره شرکت‌ها هستند. شرکت‌ها علاوه بر رعایت الزامات گزارشگری، با افشای اطلاعات اضافی دیگر، یک نوع مزیت رقابتی برای خود ایجاد می‌کنند. با افشای زیاد اطلاعات توسط شرکت، عدم تقارن اطلاعات بین مدیریت و سرمایه‌گذاران، تا حدود زیادی کاهش می‌یابد. ضمناً برای این که افشای داوطلبانه اطلاعات توسط شرکت‌ها، شکل یکنواخت و منظمی را به خود گیرد، نظریه‌پردازان و مراجع حسابداری، چارچوب‌های گزارشگری خاصی را برای افشای داوطلبانه اطلاعات ارائه نموده‌اند، از آن جمله می‌توان به چارچوب

با تحلیل‌گران، عدم اطمینان برای بعضی شرکت‌های خاص کاسته می‌شود و این امر منجر به پیش‌بینی دقیق‌تر درآمد و کاهش نوسانات قیمت سهام می‌شود. با کاهش نوسانات قیمت سهام، صرف ریسک شرکت مورد نظر، کاهش می‌یابد.

از نظر تحلیل‌گران، افشای زیاد اطلاعات ممکن است منجر شود تا سهام شرکت از نقدینگی بیشتری برخوردار شود و این توان شرکت را در جذب سرمایه افزایش می‌دهد. بررسی این موضوع از دیدگاه اعتباردهندگان نیز بسیار مهم است. به این صورت که با افزایش افشای اطلاعات، هزینه تهیه اطلاعات و هزینه‌های حسابرسی افزایش می‌یابد. البته افشای داوطلبانه اطلاعات تا جایی پیش می‌رود که هزینه افشای اطلاعات، از منافع حاصل از آن بیشتر نشود در غیر این صورت، افشای داوطلبانه اطلاعات از نظر اقتصادی توجیهی ندارد.

کاربردهای افشای داوطلبانه اطلاعات برای سیستم حسابداری

از دیگر اثرات افشای داوطلبانه اطلاعات، این است که به‌طور کلی اطلاعات جمع‌آوری شده از سیستم‌های اطلاعاتی (مثل سیستم حسابداری مدیریت) قابل دسترسی بوده و افزایش افشای داوطلبانه اطلاعات، همگرایی بین سیستم‌های حسابداری مالی و مدیریت را افزایش می‌دهد.

مفاهیم راهبردی افشای داوطلبانه اطلاعات

از آنجایی که اطلاعات توسط رقبا هم استفاده می‌شود احتمالاً، افشای داوطلبانه اطلاعات منجر به کاهش مزیت رقابتی شرکت خواهد شد. ضمناً، افشای زیاد اطلاعات، ریسک دادخواهی علیه شرکت را افزایش می‌دهد. از آنجایی که پیش‌بینی‌های مدیریت در گزارشگری منعکس می‌شود، ممکن است که شرکت را با خطر شکایت قانونی مبنی بر پیش‌بینی نادرست توسط مدیریت، مواجه سازد. در نتیجه این امر منجر می‌شود که مدیریت اطلاعات کلی و عمومی را درباره آینده شرکت ارائه دهد.

کاربردهای نظارتی

در محیط‌های امروزی که مدیریت شرکت باید برای ایجاد ارتباط مناسب با سرمایه‌گذاران سخت تلاش نماید، افشای داوطلبانه اطلاعات در قالب چارچوب‌های گزارشگری بیان شده، یکی از روش‌های ایجاد و افزایش ارتباط با سرمایه‌گذاران است.

طبقه‌بندی شده ارائه شد. امید است که در کشور ما نیز به اهمیت واقعی گزارشگری مالی، توسط شرکت‌ها پی برده شود و شرکت‌های ایرانی علاوه بر رعایت الزامات گزارشگری مالی سازمان حسابرسی، در افشای داوطلبانه اطلاعات اضافی سودمند، البته در قالب چارچوب‌های گزارشگری تجاری مورد قبول حرفه، گامی رو به جلو جهت کاهش شکاف اطلاعاتی بین مدیریت و سرمایه‌گذاران بردارند.

گزارشگری تجاری AICPA و FASB، چارچوب گزارشگری ارزش PWC، چارچوب گزارشگری تجاری لابارت و چارچوب گزارشگری ارزش سهامدار، اشاره کرد. در این مقاله علاوه بر معرفی چارچوب‌های گزارشگری، استفاده از زبان گزارشگری تجاری قابل توسعه (XBRL) و زبان گزارشگری اطمینان بخش قابل توسعه (XARL)، در جهت افشای داوطلبانه اطلاعات توسط شرکت، تشریح شد. نهایتاً، مزایا و معایب و اثرات متنوع احتمالی افشای داوطلبانه اطلاعات توسط شرکت به صورت

منابع و مأخذ

- ۱- شباهنگ، رضا و محمدحسن ابراهیمی سرو علیا «طراحی و اجرای BSC به عنوان سیستم جامع ارزیابی عملکرد»، اقتصاد و مدیریت، دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، ش ۶۷، زمستان، صص ۱-۱۱.
- ۲- شباهنگ، رضا «تئوری حسابداری جلد دوم»، سازمان حسابرسی، تهران، ۱۳۸۲، چاپ اول، ش ۱۴۹، صص ۱۶۷-۱۸۰.
- ۳- عرب مازاریزدی، محمد «گزارشگری در عصر الکترونیکی، سخنرانی‌ها و مقالات همایش گزارشگری مالی و تحولات پیشروی»، حسابدار، انجمن حسابداران خبره ایران، دی ماه ۱۳۸۳، صص ۷۷-۹۷.
- 4- Schuster, Petter, O'Connell, Vincent, The Trend Toward Voluntary Corporate Disclosures, Management Accounting Quarter, Winter 2005, Vol. 7, No. 2.
- 5- Financial Accounting Standards Board (FASB), Business Reporting Research project, 2001, www.FASB.org,
- 6- American Institute of Certified public Accountants (AICPA), Improving Business Reporting – A customer Focus : Meeting the Information Needs of Investors, New York, 1994.
- 7- Kaplan, R.S and D.Norton, Translating the Balanced Scorecard from Performance Measuremet to Strategic Management, Accounting Horizon, March 2001, 87-104.
- 8- Kaplan, R.S and D.Norton, Translating Strategy into Action: The Balance Scorecard, Harward Business School Press, 2000.
- 9- Wallis, Hugh, XBRL Standards – status Report, Munchen, Germany – June 2007, www.XBRL.org/Home/[2007-08-027]