

# زبان ایکس بی آر ال سند مصداق و حسابرسی آن

کهن حسن حاجیان



همانطور که می‌دانید، گسترش روزافزون استفاده از اینترنت برای تبادل اطلاعات و اشتیاق فعالان اقتصادی، به‌خصوص فعالان بازارهای پول و سرمایه به دسترسی هرچه سریعتر به اطلاعات کسب‌وکار مشتریان و ناشران سهام و اوراق بهادار، زمینه‌ساز طراحی زبان ایکس بی آر ال<sup>۱</sup> (XBRL) شد. زبانی توسعه‌پذیر برای گزارشگری اطلاعات کسب‌وکار در فضای اینترنت، که به نوبه خود می‌توان آن را انقلابی در انتشار اطلاعات مالی تلقی کرد؛ اطلاعاتی که اکثریت قریب به اتفاق ذینفعان و تمامی مدیران و ناظران بنگاههای اقتصادی، دسترسی به آنها را لازمه رصد فعالیتها و اتخاذ تصمیمهای کلیدی خود می‌دانند. با توجه به اهمیت و حساسیت اطلاعات مالی، اعمال نظارت بر کیفیت و اعتبار این‌گونه اطلاعات به‌خصوص هنگام انتشار برای بهره‌برداران بیرون از واحد گزارشگر بسیار ضروری و اجتناب‌ناپذیر است. در گزارشگری بر پایه زبان ایکس بی آر ال، واحد گزارشگر با استفاده از یک ابزار کامپیوتری، مجموعه عناصر داده‌ای موردنظر برای گزارش را طبق ضوابط تعیین‌شده در یک **نظام طبقه‌بندی**<sup>۲</sup> از پیش تعریف‌شده، برچسب‌زنی و در قالب یک سند دیجیتال به نام **سند مصداق**<sup>۳</sup> مقداره‌می و منتشر می‌کند و از این طریق این امکان برای ذینفعان اطلاعات فراهم می‌شود که با استفاده

سلام. امیدوارم حال و احوالتان خوب باشد و ایام به کام و در آستانه سال نو سلامت باشید و برقرار. چندی پیش افتخار داشتم همنشین جمعی از سروران گرامی در نخستین همایش انجمن حسابرسان داخلی ایران باشم. در مراسم افتتاحیه همایش، ریاست محترم سازمان بورس و اوراق بهادار ضمن بیان مزایای استفاده از زبان ایکس بی آر ال، به برنامه‌های جدی آن سازمان در رابطه با تهیه مقدمات الزام شرکتهای بورسی به گزارشگری براساس این زبان اشاره مفصلی داشتند. البته چند سالی می‌شود که در کشورمان گزارشگری به زبان ایکس بی آر ال بر سر زبانها افتاده و مطالب متعددی در رابطه با آن در مجله‌های حرفه‌ای منتشر شده است. ولی مثل اینکه واقعاً بحث دارد جدی می‌شود: «ایکس بی آر ال اینجا، ایکس بی آر ال آنجا، ایکس بی آر ال همه‌جا».

با خودم فکر کردم شاید این شب عیدی بد نباشد با یکدیگر گپ‌وگفت کوتاهی در رابطه با این موضوع، البته از منظری متفاوت، یعنی از منظر حسابرسی و اطمینان‌بخشی به گزارشهای ایکس بی آر ال داشته باشیم. نظرتان چیست؟ اگر موافق هستید لطفاً زحمت بکشید یک فنجان چای داغ برای خودتان بریزید که مطمئنم در حین خواندن این مطلب خیلی می‌چسبد.

مثال با تخصیص برچسب به عنصر داده‌ای «جمع داراییهای جاری» و توصیفات مکمل، این داده حسابداری دارای القابی منحصر به فرد می‌شود که به موجب آنها از موجودیتی مستقل از دیگر عناصر صورتهای مالی برخوردار می‌گردد؛ موجودیتی که از آن به بعد هویت آن برای کامپیوتر قابل شناسایی است و امکان ارجاعات بعدی و استفاده از آن در پردازشها و تحلیلهای موردنظر با استفاده از کامپیوتر و حتی ذخیره‌سازی و مبادله با سیستمهای کامپیوتری دیگر فراهم می‌شود.

در گزارشهای متنی مرسوم، هر صورت مالی، برای مثال «ترازنامه»، یک موجودیت است ولی در گزارشگری بر پایه زبان ایکس‌بی‌آرال این صورت مالی در قالب موجودیتی متشکل از موجودیتهای فرعی دیگری شامل سرفصلها، دوره‌های زمانی، واحد پولی، جمعهای فرعی، یادداشتها و ... می‌شود که تمامی آنها در عین استقلال دارای روابطی منطقی با یکدیگرند. علاوه بر اینها، برچسب‌گذاری ایکس‌بی‌آرال، فعالیت پرهزینه و مشقت‌بار وارد کردن دستی داده‌ها در سیستمهای مختلف که خود مستلزم تحمل هزینه کنترل انطباق با منبع اولیه است را نیز منتفی می‌کند. از توجهتان بیداست که به موضوع علاقه‌مند شدید؛ خوشحالم.

به‌طور خلاصه، ایکس‌بی‌آرال دربرگیرنده دو چیز است؛ اول، تعریف ساختار و سلسله مراتب داده‌ها و دوم، تعبیر و عرضه داده‌هایی که محتویات گزارش را تشکیل می‌دهند. این دو مفهوم در زبان ایکس‌بی‌آرال به‌ترتیب «Taxonomy» و «Instance» نامگذاری شده است. «Taxonomy» در ایکس‌بی‌آرال عبارت از مجموعه قواعد تعریف و دسته‌بندی موجودیتهای داده‌ای است، که از طریق آن امکان مبادله اطلاعات

از ابزار موجود برای خواندن اسناد مصداق<sup>۴</sup>، از آن عناصر داده‌ای، متناسب با نیاز و شکل گزارشگری موردنظرشان بهره‌برداری کنند. با توجه به اهمیت انطباق سند مصداق و ضمیمه‌های آن با قواعد و استانداردهای پیش‌بینی‌شده در زبان ایکس‌بی‌آرال و همچنین مغایرت نداشتن مندرجات این سند با گزارشهای مرسوم واحد گزارشگر که به‌طور معمول به‌صورت حسابرسی‌شده منتشر شده‌اند، استفاده از خدمات حسابرس مستقل در راستای کسب اطمینان معقول از نبود اشتباههای سهوی و عمدی در تهیه اسناد ایکس‌بی‌آرال، امری منطقی به نظر می‌رسد؛ این‌طور نیست؟

اجازه بدهید نگاهی کوتاه به تاریخچه این زبان و ایده اولیه آن داشته باشیم. ایده اولیه زبان ایکس‌بی‌آرال به‌وسیله یکی از حسابداران رسمی امریکا بنام چارلز هوفمن (Charles Hoffman) مطرح شد و در پی پشتیبانی و حمایت انجمن حسابداران رسمی امریکا<sup>۵</sup> از آن، که البته کار راحتی نبود و با سماجت هوفمن تداوم پیدا کرد، منجر به تشکیل کنسرسیوم

بین‌المللی ایکس‌بی‌آرال<sup>۶</sup> در سپتامبر سال ۱۹۹۹ شد که در حال حاضر نزدیک به ۴۵۰ شرکت بزرگ، مؤسسه حسابرسی مطرح، سازمان و اداره دولتی در آن مشارکت دارند! دیدگاه پشتوانه ایکس‌بی‌آرال ساده است:

«استفاده از برچسبهای (Tags) معرف و توصیفگر برای هر یک از عناصر اطلاعات به جای ارائه اطلاعات به‌صورت قالبهای متنی معمول صفحات اینترنت و گزارشهای چاپی».

با معرفی داده‌ها به کامپیوتر از طریق برچسب‌گذاری، کامپیوتر قادر به خواندن و تشخیص داده‌ها و استفاده از آنها در پردازشهای بعدی می‌شود. برای



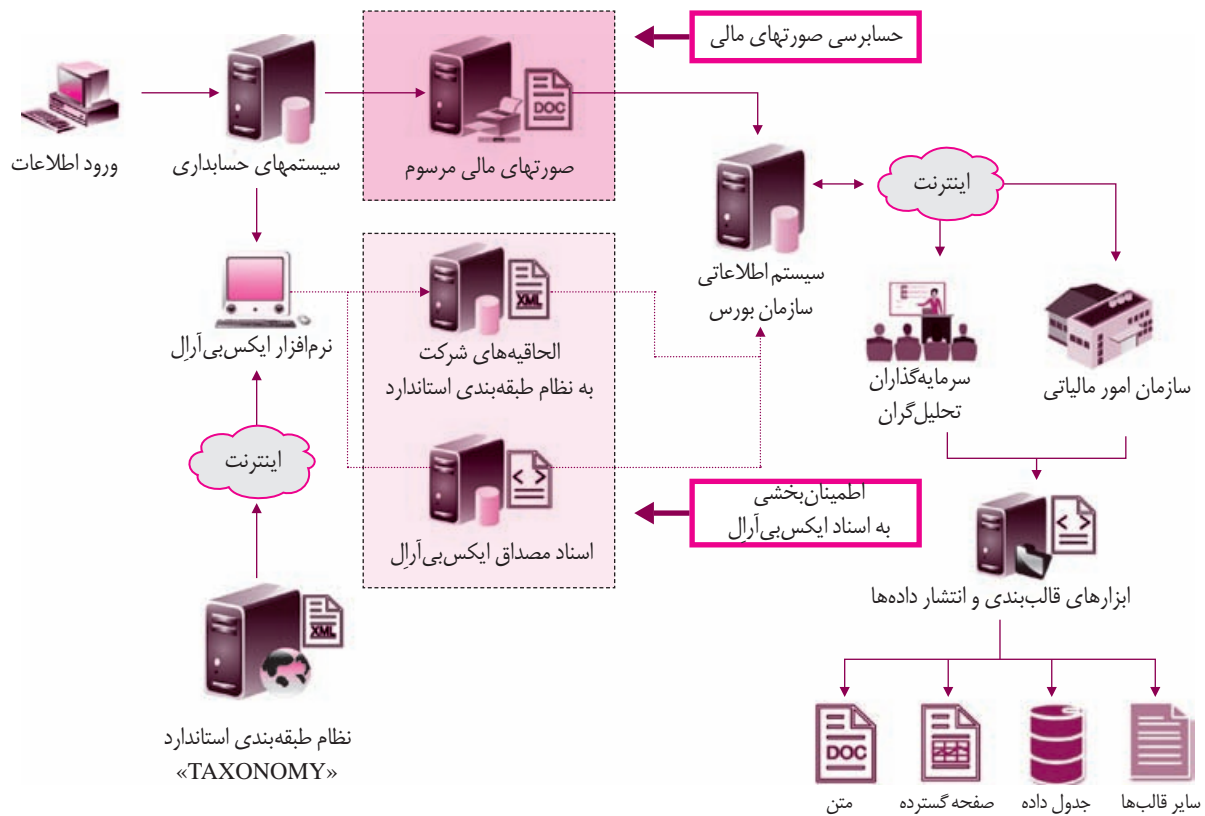
## در ضرورت استفاده از

## خدمات اطمینان بخشی حسابرس مستقل

### نسبت به

## اسناد ایکس‌بی‌آرال

## ابهامی وجود ندارد



شکل ۱- نمای کلی گزارشگری مالی بر پایه زبان ایکس‌بی‌آرال و جایگاه خدمات اطمینان‌بخشی

بفرمایید چایتان را میل کنید، فکر کنم قابل نوشیدن شده؛ نوش جان! لطفاً در همین حین شکل ۱ را هم ملاحظه کنید. در این شکل نمای کلی فرایند گزارشگری مالی بر پایه زبان ایکس‌بی‌آرال و جایگاه خدمات اطمینان‌بخشی در آن به تصویر کشیده شده است.<sup>۷</sup>

با توجه به مطالبی که مطرح شد به نظر نمی‌رسد ابهامی در رابطه با ضرورت استفاده از خدمات اطمینان‌بخشی حسابرس مستقل نسبت به اسناد ایکس‌بی‌آرال وجود داشته باشد، ولی نکته‌ای که باقی مانده این است که این اسناد از چه جنبه‌هایی می‌بایست مورد بررسی و اطمینان‌بخشی قرار گیرد.

طبق استانداردهای حسابرسی، مدیریت هر بنگاه اقتصادی برای ارائه مطلوب صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، به‌طور ضمنی یا به‌روشنی، ادعاهایی<sup>۸</sup> را درباره شناسایی، اندازه‌گیری، ارائه و افشای عناصر مختلف صورتهای مالی و موارد افشای مربوط ابراز می‌کند و حسابرس با در نظر

به‌گونه قابل فهم برای کامپیوتر فراهم می‌شود. «Taxonomy»، یا به فارسی «نظام طبقه‌بندی»، چیزی شبیه لغتنامه و البته بسیار فراتر از لغتنامه، در حوزه‌ای است که قرار است گزارشگری در حیطه آن انجام شود و با ارائه توصیف‌های لازم، کامپیوتر را به درک واژه‌های تخصصی و هستی‌شناسی موجودیتهای آن حوزه، روابط فی‌مابین و نحوه پیدایش، محاسبه و ارائه هر یک از آن موجودیتهای قادر می‌کند. «Instance» عبارت از مصداق عینی اطلاعات واحد گزارشگر بر پایه «Taxonomy» است. این همان سندی است که در گزارشگری بر پایه زبان ایکس‌بی‌آرال از سوی واحد گزارشگر منتشر و در دسترس ذینفعان اطلاعات قرار می‌گیرد. کمی مطلب پیچیده شد ولی نگران نباشید، خیلی هم سخت نیست. مقاله‌هایی که در رابطه با زبان ایکس‌بی‌آرال در شماره پیشین مجله حسابرس چاپ شد، راهنمای ارزشمندی برای آشنایی مفصل‌تر با این زبان است.

قابلیت بسط و توسعه این زبان است. این قابلیت از طریق گسترش عناصر و موجودیتهای نظامهای طبقه‌بندی تأیید شده مرجع رسمی ایکس‌بی‌آرال، با استفاده از الحاقیه برای نظام طبقه‌بندی به وسیله واحد گزارشگر به کار گرفته می‌شود. هنگام تدوین الحاقیه، همواره این امکان وجود دارد که در تعریف یک عنصر جدید، برخی از مشخصه‌های الزامی برای توصیف عناصر از قلم بیافتد و منجر به بی‌اعتباری الحاقیه شود. ادعای مورد تهدید از این‌گونه اشتباه، «ادعای استفاده از الحاقیه معتبر برای نظام طبقه‌بندی» است.

#### • معرفی غیر ضروری عناصر جدید در الحاقیه نظام

**طبقه‌بندی و یا اشتباه منطقی در معرفی عناصر:** نمونه‌ای از اشتباه معرفی عناصر غیر ضروری، تعریف عنصر جدید در الحاقیه، به رغم وجود عین آن در نظام طبقه‌بندی استاندارد است. به عنوان مثال، یک شرکت خدمات بیمه‌ای ممکن است تصمیم به معرفی عنصری با نام «مطالبات بیمه‌ای» در الحاقیه بگیرد در حالی که این عنصر از نظر کارکرد به طور کامل با عنصر «حق بیمه‌های دریافتی» نظام طبقه‌بندی استاندارد برای صنعت بیمه یکسان است. خطاهای منطقی، نوع دیگری از اشتباه هنگام معرفی عناصر جدید است. **خطای منطقی**<sup>۱۲</sup> در برنامه‌نویسی کامپیوتر عبارت از اشتباهی است که ناشی از رعایت نکردن **رسم الخط**<sup>۱۳</sup> و قواعد زبان برنامه‌نویسی نیست و به همین دلیل منجر به توقف اجرای برنامه نمی‌شود ولی به دلیل وجود خطای منطقی و محتوایی در برنامه، نتایج حاصل از اجرای چنین برنامه‌ای اشتباه خواهد بود. به عنوان مثال، یک شرکت هواپیمایی را در نظر بگیرید که عنصری جدید با نام «تجهیزات پرواز» را در الحاقیه نظام طبقه‌بندی تعریف نماید ولی **مشخصه**<sup>۱۴</sup> ماهیت مانده این حساب را «بستانکار» تعیین کند. این‌گونه اشتباهها، «ادعای زیندگی و صحت عناصر الحاقیه» را با چالش مواجه می‌کند.

#### • استفاده از پیوندگاههای<sup>۱۵</sup> اشتباه یا نامناسب در توصیف

**عناصر الحاقیه نظام طبقه‌بندی (مشمول بر انتخاب القاب گمراه‌کننده برای عناصر):** پیوندگاه، مفهومی خاص در زبان ایکس‌بی‌آرال است که با استفاده از آن توصیفاتی برای عناصر از جنبه معنی<sup>۱۶</sup>، لقب<sup>۱۷</sup>، محاسبه<sup>۱۸</sup>، نمایش<sup>۱۹</sup> و عطف<sup>۲۰</sup> ارائه می‌شود. به عنوان مثال، شرکت هواپیمایی یادشده در

گرفتن انواع مختلف اشتباههای ممکن، از ادعاهای مدیریت برای ارزیابی خطرها استفاده می‌کند و به طراحی روشهای حسابرسی متناسب با خطرهای ارزیابی شده می‌پردازد<sup>۹</sup>. اگرچه اطمینان بخشی به اسناد ایکس‌بی‌آرال، در دامنه استانداردهای حسابرسی صورتهای مالی قرار نمی‌گیرد ولی می‌توان از رهنمودهای حسابرسی در این کار استفاده کرد، چرا که همان‌طور که بهتر از من می‌دانید خدمت اطمینان بخشی، که حسابرسی صورتهای مالی نیز از انواع آن است، خدمتی است که طی آن حسابرس نظر خود را درباره حاصل ارزیابی یا اندازه‌گیری یک موضوع بر اساس معیارهای از پیش تعیین شده، برای افزایش اطمینان استفاده‌کنندگان مورد نظر، اظهار می‌کند<sup>۱۰</sup>.

بر پایه ساختار زبان ایکس‌بی‌آرال، دو گروه کلی اشتباه به عنوان عامل ریسک در ارتباط با اسناد ایکس‌بی‌آرال می‌تواند موضوعیت پیدا کند. این اشتباهها یا هنگام برچسب‌زنی، توصیف و طبقه‌بندی داده‌ها و یا هنگام تخصیص مقادیر به داده‌ها، محتمل هستند. گروه اول، اشتباههای ممکن در به‌کارگیری قواعد زبان، هم در سطح نظام طبقه‌بندی و هم در سطح اسناد مصداق را در بر می‌گیرد و گروه دوم، اشتباههای مربوط به موجودیتهای داده‌ای اسناد مصداق را شامل می‌شود. بیا بیدنگاهی مختصر به این اشتباهها و ادعاهای متأثر از آنها داشته باشیم.

### اشتباههای ممکن در به‌کارگیری نظام طبقه‌بندی و توسعه‌های آن

• **انتخاب نظام طبقه‌بندی نامتناسب با زمینه فعالیت واحد گزارشگر:** نمونه‌ای از این اشتباه، استفاده یک شرکت بیمه‌ای از نظام طبقه‌بندی مربوط به شرکتهای بازرگانی و تولیدی به جای استفاده از نظام طبقه‌بندی مبتنی بر استانداردهای حسابداری مختص صنعت بیمه است. این‌گونه اشتباهها، «ادعای گزارشگری مبتنی بر نظام طبقه‌بندی زینده» را با ریسک مواجه می‌کند.

• **تخطی از قواعد زبان ایکس‌بی‌آرال هنگام تهیه الحاقیه برای نظام طبقه‌بندی<sup>۱۱</sup>:** توانمندی اصلی ایکس‌بی‌آرال، همان‌گونه که از نامگذاری آن مشخص است،

بالا را در نظر بگیرید که برای عنصر «تجهیزات پرواز» پیوندی محاسباتی با عنصر دیگری به نام «داراییهای جاری» ایجاد کند (پیوند جزء به کل)، در حالی که پیوند صحیح می‌بایست با عنصر «داراییهای ثابت» برقرار می‌گردد. ادعای مورد تهدید از جانب این‌گونه اشتباهها، «ادعای زیندگی پیوندگاهها» است.

### اشتباههای ممکن در نشان‌گذاری و توصیف موجودیتهای داده‌ای در سند مصداق

• **اشتباه ناشی از رعایت نکردن قواعد و رسم‌الخط زبان در نشان‌گذاری‌های سند مصداق:** به‌عنوان مثال، در زبان ایکس‌بی‌آرال، کار تخصیص مقدار برای هر یک از موجودیتهای داده‌ای، باید با نشانگر شروع<sup>۲۱</sup> آغاز و با نشانگر پایان<sup>۲۲</sup> خاتمه یابد. نشانگر شروع با رسم‌الخط «نام موجودیت» و نشانگر پایان با رسم‌الخط «نام موجودیت» در سند مصداق منعکس می‌شود. اگر یکی از این نشانگرها فراموش شود، همانند آن است که در یک فرمول ریاضی علامت پرانتز باز یا پرانتز بسته فراموش شده باشد. مشکلات متعدد حاصل از این اشتباه، استفاده از سند مصداق را

برای کاربردهای کامپیوتری با موانع بسیاری مواجه می‌کند. اشتباههای از این دست، «ادعای خوش ساختی سند مصداق» را تهدید می‌کند.

• **اشتباه ناشی از عدم رعایت الگوی<sup>۲۳</sup> توصیف موجودیتهای داده‌ای:** این اشتباه در نتیجه بی‌توجهی به ساختار معرفی‌کننده موجودیتهای تعریف‌شده در نظام طبقه‌بندی یا الحاقیه آن به‌وجود می‌آید. به‌عنوان مثال، اگر هنگام تخصیص مقدار به یک موجودیت دارای ساختار چهار مشخصه‌ای، تنها سه مشخصه از آن مقداردهی شود، این اشتباه واقع شده است. سند حاوی چنین اشتباهی، منجر به اختلال در پردازشهای نرم‌افزاری می‌شود. این اشتباه، «ادعای معتبر بودن موجودیتهای سند مصداق» را

تهدید می‌کند.

• **اشتباه نامگذاری عناصر داده‌ای در سند مصداق:** به‌عنوان مثال، مبلغی در صورتهای مالی حسابرسی شده با عنوان «حسابهای دریافتی» منعکس شده باشد ولی در سند مصداق، لقب «داراییهای جاری» برای آن انتخاب شود. این‌گونه اشتباه منجر به مغایرت بین صورتهای مالی حسابرسی شده و سند مصداق می‌گردد. «ادعای صحت طبقه‌بندی و ارائه»، ادعایی است که در معرض ریسک این‌گونه اشتباه است.

### اشتباههای ممکن در داده‌های اسناد مصداق

• **مغایرت سند مصداق با صورتهای مالی حسابرسی شده، ناشی از قلم افتادگی موجودیتهای داده‌ای:** به‌عنوان مثال، صورتهای مالی حسابرسی شده حاوی مانده «حسابهای دریافتی از شرکتهای گروه» باشد ولی در سند مصداق چنین داده‌ای منعکس نباشد. این‌گونه اشتباهها، «ادعای تمامیت» را در سند مصداق با ریسک مواجه می‌کند.

• **برخورداری سند مصداق از موجودیتهای داده‌ای افزون بر مندرجات صورتهای مالی حسابرسی شده:** به‌عنوان مثال، سند مصداق در بردارنده سرفصل «سرمایه‌گذاریهای کوتاه‌مدت» باشد ولی در صورتهای مالی حسابرسی شده چنین سرفصلی منعکس نشده باشد. این‌گونه اشتباهها، «ادعای وجود» را در سند مصداق با ریسک مواجه می‌کند.

• **مغایرت در مقدار داده‌ها و یا در ماهیت داده‌ها، بین سند مصداق و صورتهای مالی حسابرسی شده:** به‌عنوان مثال، سند مصداق مانده «سرفصل سرمایه‌گذاریهای کوتاه‌مدت» را به مبلغی متفاوت از مبلغ منعکس در صورتهای مالی حسابرسی شده منعکس کند و یا



### حسابرس برای ارائه

### خدمات اطمینان بخشی به

### اسناد ایکس‌بی‌آرال

### باید دانش و تواناییهای خود

### نسبت به زبان ایکس‌بی‌آرال را

### به‌طور مستمر ارتقا دهد

اجرای روش‌های توافقی پیرامون تمامیت، درستی و یکنواختی داده‌های برچسب‌گذاری شده طبق ضوابط ایکس‌بی‌آرال و چگونگی گزارشگری یافته‌ها است.

• **پیش‌نویس اصول و ضوابط اطلاعات قالب‌بندی شده بر پایه ایکس‌بی‌آرال<sup>۲۹</sup>**، منتشر شده از سوی کارگروه اطمینان بخشی ایکس‌بی‌آرال کمیته اجرایی خدمات اطمینان بخشی انجمن حسابداران رسمی امریکا، که فکر کنیم به خوبی از عنوان آن می‌توانید حدس بزنید دربرگیرنده چه مطالبی است.

به موجب این بیانیه‌ها، فرایند اطمینان بخشی به اسناد

ایکس‌بی‌آرال، شامل چهار مرحله اصلی، پذیرش کار، برنامه‌ریزی، انجام آزمونها و جمع‌آوری شواهد و سرانجام ارزیابی شواهد و گزارشگری است.

طبق نظر هیئت نظارت بر شرکتهای سهامی عام و انجمن حسابداران رسمی امریکا، حسابرس در مرحله پذیرش کار اطمینان بخشی به اسناد ایکس‌بی‌آرال و همچنین در اجرای روش‌های توافقی نسبت به آنها (در شرایطی که پذیرش ارائه خدمات اطمینان بخشی برای حسابرس میسر نباشد و یا او به دلایلی نخواهد چنین خدماتی را ارائه کند) علاوه بر استقلال می‌بایست از آگاهی کافی در زمینه‌هایی چون ویژگیهای زبان ایکس‌بی‌آرال و الزامات حاکم بر تهیه اسناد آن و همچنین از اشراف بر صورت‌های مالی واحد گزارشگر برخوردار باشد تا قادر به ارزیابی تمامیت، درستی، انسجام و یکنواختی در ارائه داده‌ها در گزارش‌های مبتنی بر این زبان گزارشگری باشد.

حسابرس در مرحله انجام آزمونها و گردآوری شواهد، باید نسبت به جمع‌آوری شواهد متناسب و کافی آن‌گونه اقدام کند که او را قادر به سنجش رعایت ضوابط نظام طبقه‌بندی مورد استفاده واحد گزارشگر و میزان انطباق برچسب‌زنی داده‌ها با قواعد زبان ایکس‌بی‌آرال و همچنین ارزیابی انطباق

## اشراف کافی نسبت به ساختار اسناد ایکس‌بی‌آرال و قواعد حاکم بر طراحی و تهیه آنها

### تهیه آنها

### لازمه شناسایی عوامل

### ریسک تهدیدکننده

### اعتبار این اسناد است



اینکه سند مصداق مبلغی را به‌عنوان مانده پایان سال جاری یک سرفصل اعلام نموده ولی در صورتهای مالی حسابرسی شده، مبلغ مذکور مانده سال قبل آن سرفصل باشد. این‌گونه اشتباهها، «ادعای صحت» را در سند مصداق با ریسک مواجه می‌کند که متشکل از دو ادعای درستی در مقدار و درستی در مشخصه است.

ملاحظه می‌فرمایید، در رابطه با اسناد ایکس‌بی‌آرال چقدر اشتباه می‌تواند واقع شود! اهمیت توجه به این دست از اشتباهها به‌عنوان عوامل ریسک در گزارشگری بر پایه زبان ایکس‌بی‌آرال به اندازه‌ای است که مراجع حرفه‌ای را هم به فکر

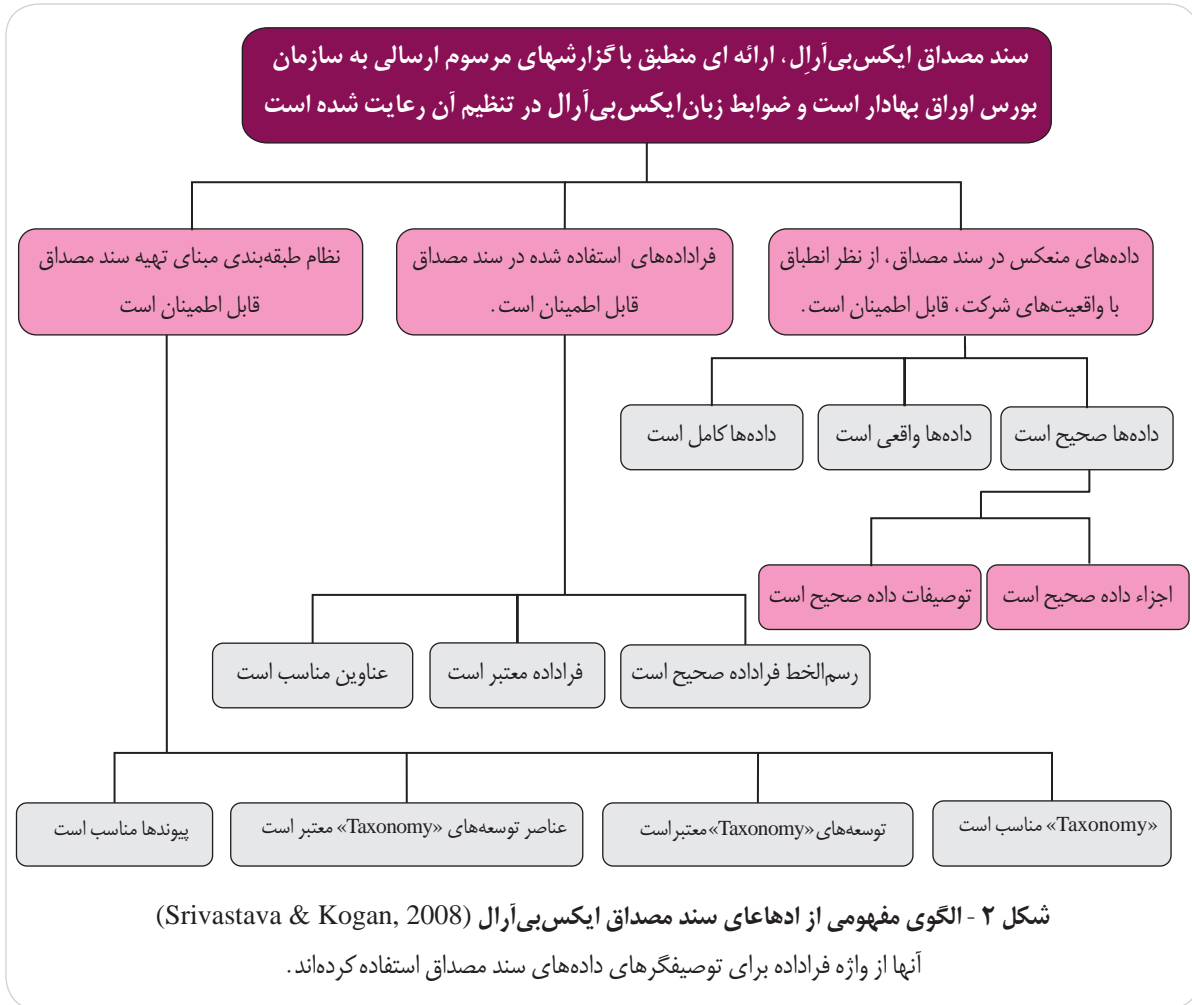
انداخته است؛ در بررسی که داشته‌م پنج بیانیه را پیدا کردم.

• **تفسیرنامه شماره ۵ انجمن حسابداران رسمی امریکا<sup>۲۴</sup>**، که با محوریت قراردادهای بررسی اطلاعات مالی اسناد مصداق ایکس‌بی‌آرال تنظیم شده و دربرگیرنده توضیحات متعددی در رابطه با شرایطی است که حسابرس عهده‌دار آزمون و گزارشگری نسبت به انطباق سند مصداق با اطلاعات مالی واحد گزارشگر، باید مدنظر قرار دهد.

• **پرسش و پاسخهای فنی هیئت نظارت بر شرکتهای سهامی عام در مورد مستندات مرتبط با ایکس‌بی‌آرال<sup>۲۵</sup>**، که هدف آن ارائه راهنمایی‌هایی برای حساب‌رسان هنگام بررسی و صدور گزارش در خصوص انطباق اطلاعات مالی منعکس در مستندات ایکس‌بی‌آرال با گزارشهای مرسوم متناظر آنها است.

• **گزارش رسمی کارگروه اطمینان بخشی کنسر سیوم بین‌المللی ایکس‌بی‌آرال<sup>۲۶</sup>**، که طی آن به چارچوبی برای اطمینان بخشی نسبت به گزارشهای کسب‌وکار، بر پایه اصول استاندارد ۳۰۰۰<sup>۲۷</sup> (ISAE 3000) پرداخته شده است.

• **بیانیه سال ۲۰۰۹ انجمن حسابداران رسمی امریکا<sup>۲۸</sup>**، که دربرگیرنده راهنمایی‌هایی برای حساب‌رسان در خصوص



پژوهش‌های یادشده، مبنای معرفی چارچوبی نظری برای اطمینان بخشی به مستندات مرتبط با ایکس بی آر آل از سوی ایفریم بوریتز (Efrim Boritz) و ون گیون نو<sup>۳۲</sup> (Won Gyun No) در سال ۲۰۱۱ شد (شکل ۳) که شخصاً فکر می‌کنم چارچوب مناسب و کاملی است؛ تا نظر شما چه باشد.

ظاهراً کمی خسته شده‌اید. پس بهتر است هر چه زودتر به سراغ مطالب کاربردی‌تر بریم. با یک فنجان چای دیگر موافقت؟ در جدول‌های بعدی عوامل ریسک اسناد ایکس بی آر آل یا به عبارت دیگر آنچه می‌تواند در اسناد ایکس بی آر آل خطا باشد، همراه با اقداماتی که حسابرس می‌تواند برای کسب اطمینان معقول از نبود آنها انجام دهد، به تفکیک هر یک از عناصر چارچوب یادشده، ارائه شده است. مندرجات این جدول می‌تواند راهنمای مناسبی برای حسابرس هنگام ارائه خدمات اطمینان بخشی به اسناد ایکس بی آر آل باشد.

داده‌های سند مصداق با اطلاعات متناظر منعکس در گزارش‌های مرسوم ارسالی به مراجع ناظر کند. بد نیست بدانیم که ضرورت اطمینان بخشی به اسناد ایکس بی آر آل، زمینه‌ساز پژوهش‌های متعددی در مراکز آموزشی و مؤسسه‌های حرفه‌ای نیز شده است. در سال ۲۰۰۸ دو نفر از استادان دانشگاه یوتا به نام‌های آر دی پلاملی و ام ای پلاملی<sup>۳۰</sup> (Plumlee R.D. and Plumlee M.A.) در مطلبی با عنوان «اطمینان به ایکس بی آر آل برای گزارشگری مالی» موضوع‌های مطرح در اطمینان بخشی به اطلاعات برچسب‌گذاری شده بر پایه زبان ایکس بی آر آل را مورد بحث قرار دادند و در همان سال، سریواستاوا و کوغان<sup>۳۱</sup> (Srivastava & Kogan) الگوی پیشنهادی خود را برای ادعاهای اصلی و فرعی مرتبط با سند مصداق ایکس بی آر آل مطرح کردند که در شکل ۲ به حضورتان تقدیم شده است. رهنمودهای مراجع حرفه‌ای و دیدگاه‌های منعکس در

### کنترل‌های داخلی

هدف حسابرسی: اطمینان از اینکه کنترل‌های حاکم بر تهیه الحاقیه برای نظام طبقه‌بندی و اسناد مصداق به‌طور کارا و مؤثر عمل می‌کند.	
عوامل ریسک (اشتباه‌های محتمل)	اقدامات حسابرسی
اشاعه اشتباه‌های موجود در اسناد پایه‌ای (نظام طبقه‌بندی، الحاقیه‌ها و اسناد مصداق).	۱- آزمون طراحی و اثربخشی کنترل‌های حاکم بر نگاشت کامل صورتهای مالی در نظام طبقه‌بندی، بر تهیه الحاقیه نظام طبقه‌بندی و بر برچسب‌زنیهای صورتهای مالی. ۲- آزمون طراحی و اثربخشی کنترل‌های حاکم بر دسترسی مطمئن و قابل اتکای ذینفعان اطلاعات به نظام‌های طبقه‌بندی ارجاع داده‌شده در سند مصداق.

### رعایت ضوابط

هدف حسابرسی: اطمینان از اینکه اسناد ایکس بی آر آل منطبق با ضوابط و قواعد حاکم بر زبان ایکس بی آر آل تهیه شده است.	
عوامل ریسک (اشتباه‌های محتمل)	اقدامات حسابرسی
• برقراری پیوندگاه‌های نامناسب بین عناصر و موجودیتهای داده‌ای. • اشتباه در گرد کردن ارقام و نیز اشتباه در تعیین اعشار (به‌عنوان مثال، مشخصه تعداد اعشار یک عدد اعشاری با دو رقم اعشار، با عدد صفر مقداردهی شود). • غفلت در ارزیابی مکرر اعتبار سند مصداق و الحاقیه نظام طبقه‌بندی. • کوتاهی در ارائه اطلاعات تفصیلی مشخص شده در نظام طبقه‌بندی.	۱- ارزیابی انطباق سند مصداق با ویژگیهای ایکس بی آر آل، با نظام طبقه‌بندی زیننده شرکت و با ضوابط و مقررات موضوعه (مثل الزامات سازمان بورس). ۲- ارزیابی سازگاری نظام طبقه‌بندی مورد استفاده با ضوابط و مقررات موضوعه و الزامات ابلاغی مقامات ناظر. ۳- ارزیابی الحاقیه نظام طبقه‌بندی از جنبه انطباق با شرایط واحد گزارشگر و مقاصد گزارشگری.



## تناسب الگو

**هدف حسابرسی:** اطمینان از اینکه نظام‌های طبقه‌بندی مبنای برچسب‌زنی به داده‌های مورد انتشار مناسب شرایط واحد گزارشگر است و به‌منظور تهیه اسناد مصداق، تهیه الحاقیه برای نظام‌های مزبور اجتناب‌ناپذیر بوده است.

عوامل ریسک (اشتباه‌های محتمل)	اقدامات حسابرسی
<ul style="list-style-type: none"> <li>• استفاده از عناصر منسوخ در نظام طبقه‌بندی.</li> <li>• ایجاد یک عنصر جدید علی‌رغم کفایت عنصر استاندارد موجود.</li> <li>• ایجاد یک عنصر جدید متناقض با عنصر استاندارد موجود.</li> <li>• توسعه عناصر وابسته به یک رویداد استثنایی (عناصر یکبار مصرف).</li> <li>• توسعه عناصر با هدف تبعیت از یک الگوی مدرن نه به فراخور نیاز و ضرورت.</li> <li>• انتخاب یک عنصر استاندارد با درجه مقبولیت پایین به‌رغم وجود عنصر متعارف‌تر.</li> <li>• استفاده از یک عنصر استاندارد در حالی که به‌دلیل ویژگی داده مورد انتشار، تعریف یک عنصر جدید برای بیان آن ضروریست.</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>۱- حصول اطمینان از به‌روز بودن نظام طبقه‌بندی مورد استفاده و تأیید آن از سوی مرجع رسمی.</li> <li>۲- حصول اطمینان از مناسبت و ضرورت الحاقیه تهیه‌شده توسط شرکت.</li> <li>۳- ارزیابی تناسب برچسبها با ماهیت داده‌های مورد گزارش.</li> <li>۴- حصول اطمینان از این‌که الحاقیه دارای عناصری نباشد که در نظام طبقه‌بندی استاندارد وجود دارد.</li> </ol>

## صحت

**هدف حسابرسی:** اطمینان از اینکه الحاقیه نظام طبقه‌بندی و اسناد مصداق، از تمام جنبه‌های بااهمیت با سوابق اطلاعاتی و گزارش‌های مرسوم منتشرشده از سوی واحد گزارشگر منطبق است.

عوامل ریسک (اشتباه‌های محتمل)	اقدامات حسابرسی
<ul style="list-style-type: none"> <li>• اشتباه در علامت مقادیر (مقادیر مثبت در قالب اعداد منفی و برعکس).</li> <li>• استفاده از عناصر حذف‌شده در نظام طبقه‌بندی.</li> <li>• عطف‌دهی نامناسب و یا اشتباه عناصر به یکدیگر.</li> <li>• از قلم افتادن برخی عناصر مرتبط هنگام برچسب‌زنی.</li> <li>• از قلم افتادن برخی عناصر مرتبط هنگام مقداردهی.</li> <li>• بیان یک عنصر، با مقداری مغایر با مقدار ذکرشده برای آن در بیان قبلی.</li> <li>• مقداردهی اشتباه عناصر. اشتباه در گرد کردن ارقام و نیز اشتباه در تعیین اعشار (به‌عنوان مثال، مشخصه تعداد اعشار یک عدد اعشاری با دورقم اعشار، با عدد صفر مقداردهی شود).</li> <li>• غفلت در ارزیابی مکرر نتایج بارگذاری مقادیر در سند مصداق.</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>۱- آزمون تطبیق مقدار یک عنصر طبق سند مصداق با مقدار آن در منبع اصلی داده‌ها.</li> <li>۲- حصول اطمینان از انطباق عناصر سند مصداق با عناصر نظام طبقه‌بندی.</li> <li>۳- مقایسه مقادیر منعکس در سند مصداق با مقادیر متناظر در گزارش‌های مرسوم منتشرشده.</li> <li>۴- حصول اطمینان از حذف نشدن، تجمیع، جابجایی و تغییر داده‌های گزارش‌های مرسوم منتشرشده هنگام تهیه سند مصداق.</li> <li>۵- ارزیابی کفایت داده‌های توصیف‌کننده عناصر سند مصداق برای دستیابی به مفاهیم پیش‌بینی‌شده در نظام طبقه‌بندی و انطباق موارد افشا و جداول تفصیلی سند مصداق با الزامات مدنظر مقامات ناظر.</li> </ol>

### تمامیت

**هدف حسابرسی:** اطمینان از اینکه تمامی داده‌های مندرج در گزارشهای مرسوم منتشر شده به‌طور رسمی، در سند مصداق هم منعکس شده و مغایرتی بین گزارشهای یادشده با سند مصداق وجود ندارد.

عوامل ریسک (اشتباههای محتمل)	اقدامات حسابرسی
<ul style="list-style-type: none"> <li>• از قلم افتادن برخی مقادیر یا موارد افشا در سند مصداق.</li> <li>• برچسب‌زنی ناصحیح مبالغ کاهنده‌ای که در صورتهای مالی به‌صورت پرائتزی ارائه می‌شوند (مثل ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول).</li> </ul>	<p>۱- تطبیق سند مصداق با گزارشهای مالی منتشر شده به‌صورت مرسوم با هدف کسب اطمینان از برچسب‌زنی تمامی عناصر داده‌ای که می‌بایست در سند مصداق منعکس شود.</p> <p>۲- حصول اطمینان از اینکه سند مصداق دربردارنده تمامی داده‌هایی است که طبق ضوابط ابلاغی مراجع ناظر می‌بایست دارا باشد.</p>

### وجود/ تحقق

**هدف حسابرسی:** اطمینان از اینکه سند مصداق صرفاً شامل اطلاعات معتبر است.

عوامل ریسک (اشتباههای محتمل)	اقدامات حسابرسی
<ul style="list-style-type: none"> <li>• گزارش مبلغ برای یک عنصر هنگامی که نباید مبلغی برای آن اعلام شود و یا کلاً نباید افشا شود.</li> <li>• گزارش تکراری مبالغ.</li> </ul>	<p>۱- تطبیق سند مصداق با گزارشهای مالی منتشر شده به‌صورت مرسوم.</p>

### رعایت یکنواختی

**هدف حسابرسی:** اطمینان از اینکه برای دوره‌های مختلف، یکنواختی در الحاقیه‌های نظام طبقه‌بندی و اسناد مصداق رعایت شده است.


عوامل ریسک (اشتباههای محتمل)	اقدامات حسابرسی
<ul style="list-style-type: none"> <li>• اطلاعات دوره جاری و اطلاعات گزارش شده در دوره مشابه سال قبل براساس الحاقیه‌هایی متفاوت بر نظام طبقه‌بندی و یا با برچسب‌زنی‌های متفاوت در سند مصداق، ارائه شوند.</li> <li>• گزارش تکراری مبالغ.</li> </ul>	<p>۱- تطبیق سند مصداق با گزارشهای مالی منتشر شده به‌صورت مرسوم.</p> <p>۲- حصول اطمینان از یکسانی عناصر سند مصداق در دوره‌های مورد گزارش و نبود مغایرت نظام طبقه‌بندی و الحاقیه‌های آن در دوره‌های گزارشگری یادشده.</p>

خدمات اطمینان بخشی در این عرصه باید دانش و تواناییهای خود نسبت به زبان ایکس‌بی‌آرال را به‌طور مستمر ارتقا دهد تا همواره از اشراف کافی نسبت به ساختار اسناد این زبان و قواعد حاکم بر طراحی و تهیه آنها برخوردار باشد و بتواند عوامل ریسک تهدیدکننده آنها را شناسایی کند. این مهم مستلزم

بنابر آن چه ارائه شد، تصور می‌کنم همه با هم به این جمع‌بندی رسیده باشیم که اتکا به اطلاعات منتشر شده از طریق اسناد ایکس‌بی‌آرال بدون اطمینان بخشی به آنها از سوی حسابرس مستقل، ریسکهای قابل توجهی را متوجه استفاده‌کنندگان از این اسناد می‌کند. حسابرس برای ارائه

- 16- Definition Linkbase
- 17- Label Linkbase
- 18- Calculation Linkbase
- 19- Presentation Linkbase
- 20- Reference Linkbase
- 21- Start tag
- 22- End tag
- 23- Schema
- 24- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Interpretation No. 5, AICPA, 2003
- 25- PCAOB Staff Q&A, 2005
- 26- The Assurance Working Group of XBRL International, AWG, 2006
- 27- Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information
- 28- The AICPA issued Statement of Position, (SOP) 09-1, AICPA, 2009
- 29- Proposed Principles and Criteria for XBRL-Formatted Information, AICPA Assurance Services Executive Committee - XBRL Assurance Task force, 2011
- 30- Plumlee R.D., Plumlee M.A., Assurance on XBRL for Financial Reporting, Accounting Horizons, 2008
- 31- Rajendra P. Srivastava, Ernst & Young Professor and Director; Alexander Kogan, Department of Accounting and Information Systems of Rutgers Business School
- 32- Efrim Bortiz, University of Waterloo; Won Gyun No, Iowa State University

برگزاری دوره‌های آموزشی مناسب از سوی جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی است. هماهنگی تنگاتنگ بین این دو نهاد حرفه‌ای و سازمان بورس و اوراق بهادار در چگونگی جاری‌سازی گزارشگری بر پایه زبان ایکس‌بی‌آرال، ضامن حفظ اعتماد سرمایه‌گذاران به این سه نهاد کلیدی در امر نظارت بر بازار سرمایه خواهد بود.

موفق باشید؛ همچنین عیدتان هم مبارک. 

#### پانوشتها:

- 1- Extensible Business Reporting Language
- 2- Taxonomy
- 3- Instance Document
- ۴- از جمله ابزار فراهم شده برای برچسب زنی داده‌ها و خواندن اسناد ایکس‌بی‌آرال نرم‌افزار **دراگون تگ** (Dragon Tag) و **دراگون ویو** (Dragon View) محصول شرکت **ریوت** (Rivet) است که می‌توانید از اینترنت دانلود کنید.
- 5- AICPA
- 6- XBRL International Consortium (Efrim Bortiz & Won Gyun No, 2009)
- 7- برداشت‌شده از طرح **بوریتز و ونو** (Efrim Bortiz & Won Gyun No, 2009)
- 8- Assertions
- ۹- بندهای ۱۵ و ۱۶ بخش ۵۰۰ استانداردهای حسابرسی
- ۱۰- بند ۳ استاندارد حسابرسی ۲۰۰، هدف و اصول کلی حسابرسی صورتهای مالی
- 11- Taxonomy Extensions
- 12- Logical Errors
- 13- Syntax
- 14- Attribute
- 15- Linkbases

