



أثر التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية على جودة الإفصاح المحاسبي وفقاً لتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

بحث مُستل من رسالة ماجستير في المحاسبة

إعداد

د. داليا عادل عباس

أستاذ المحاسبة المالية

كلية التجارة، جامعة دمياط

daliaadel2000@yahoo.com

أ.فاطمة الزهراء سعد الرفاعي

باحثة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة،

جامعة دمياط

zahraasaad057@gmail.com

د. حنان حسن أبو جاد الله

مدرس المحاسبة

كلية التجارة، جامعة دمياط

hanan128_2006@yahoo.com

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد السادس - العدد الثاني - الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢٥

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

الرفاعي ، فاطمة الزهراء سعد؛ عباس، داليا عادل؛ أبو جاد الله، حنان حسن.(٢٠٢٥). أثر التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية على جودة الإفصاح المحاسبي - وفقاً لتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٦ (٢) ج ٢، ٢٩٩-٣٢٨.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

أثر التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية على جودة الإفصاح المحاسبي وفقاً لتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

أ.فاطمة الزهراء سعد الرفاعي؛ د. داليا عادل عباس؛ د. حنان حسن أبو جاد الله

المخلص:

تستهدف الدراسة تحليل أثر التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفق تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Taxonomy 2023 على جودة الإفصاح المحاسبي. ولتحقيق هدف الدراسة اعتمدت الباحثة في دراسة الحالة لمجموعة من الشركات عددها ثلاث شركات وهي (أوراسكوم للاستثمار القابضة - ديجيتايز للاستثمار والتقنية - فوري لتكنولوجيا البنوك والمدفوعات الإلكترونية) على اختبار ماكنمار McNemar لتحديد أثر التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفقاً لتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة الإفصاح المحاسبي من خلال إجراء التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية عبر برنامج Fujitsu Taxonomy editor/ Instance creator وقياس جودة الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية التقليدية قبل التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية، وجودة الإفصاح بعد التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية لكل شركة من الشركات الثلاث من خلال مؤشر قياس جودة الإفصاح المحاسبي والذي يحتوي على ١٦٠ عنصراً. وتشير نتائج دراسة الحالة إلى وجود أثر معنوي للتحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفق تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Taxonomy 2023 على جودة الإفصاح المحاسبي. وتوصي الدراسة بضرورة التوسع في التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية في البيئة المصرية وفقاً للإصدارات السنوية الأحدث لتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Taxonomy وذلك لما لها من آثار إيجابية هامة على كلاً من الشركة وأصحاب المصالح المختلفة.

الكلمات الرئيسية: التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية، تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Taxonomy، جودة الإفصاح المحاسبي.

١. المقدمة:

على مدار العقود الأخيرة الماضية كان هناك نشاطاً كبيراً لتطوير إعداد التقارير المالية للشركات لمواكبة التحول الرقمي، وذلك من خلال تقديم تقارير مالية رقمية نظراً للتطور التكنولوجي المتزايد وأثره على التقارير المالية للشركات. فكان مجلس معايير المحاسبة الدولية سباقاً في محاولة إنشاء معيار تكنولوجي لمواكبة التغيرات المستمرة والمحافظة على مهنة المحاسبة. وتمثل ذلك في تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Taxonomy)، والذي يمكن المستخدمين من الاستمرار في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ظل التوجه الرقمي (Troshani et al., 2019, p.133).

وتتيح الرقمنة فرصًا ابتكارية مناسبة لكلاً من المبتكرين والمؤسسات، حيث أدى التنبؤ الواسع النطاق للتقنيات الذكية والرقمية مثل: وسائل التواصل الاجتماعي والبيانات الضخمة والحوسبة السحابية وانترنت الأشياء إلى تبسيط جمع بيانات الشركات ومعالجتها، مما يسمح للشركات بتقديم تقاريرها المالية بشكل رقمي. (Lombardi, Secundo, 2021,p.1)

وتعد التقارير المالية المنشورة للشركات وسيلة الإفصاح الرئيسة التي يتم من خلالها الإفصاح للشركات وإظهار نتائج أعمالها خلال الفترة المالية ومركزها المالي نهاية نفس الفترة، حيث أنه من المعروف أن جميع المستخدمين سواء كانوا داخليين أو خارجيين يعتمدون وبدرجة كبيرة على هذه التقارير المالية عند اتخاذهم لقراراتهم المختلفة وبناء التوقعات المستقبلية حول مستقبل الشركات ونتائجها، ولذلك تلعب هذه التقارير دورًا أساسيًا وجوهريًا في قرارات المستخدمين بكافة فئاتهم.

ويتم إعداد التقارير المالية الرقمية للشركات باستخدام تقنية لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL والتي تختلف اختلافاً جوهرياً عن طرق إعداد التقارير المالية التقليدية للشركات. والتي تكون في صورة تنسيقات إلكترونية مثل PDF، HTML إلا أنها تظل في جوهرها ورقية. ونتيجة لذلك تكون التقارير المالية التقليدية أسهل في قراءتها، ولكنها تتطلب عمليات يدوية كثيرة وغير فعالة ومعرضة للخطأ من قبل المستخدمين من حيث الوصول للمعلومات المطلوبة وتنفيذ المعالجة والتحليلات (مثال: عند مقارنة الإجراءات المحاسبية لمختلف الشركات لأغراض تحليل الاستثمار) (Shan, Troshani, 2020,p.4)

وتم تطوير لغة XBRL في عام ١٩٩٩م بواسطة Charles Hoffmon لمعالجة الضعف في التقارير المالية التقليدية خاصةً نقاط ضعف التقارير المالية نتيجة عدم توافق الأنظمة العملية المحدودة للبيانات التي يتم إعدادها ورقياً بطريقة تقليدية. ولذا اعتمدت العديد من المنظمات المهنية لغة XBRL في مختلف الدول لإفصاح الشركات عن تقاريرها المالية وذلك لتحسين جودة الإفصاح المحاسبي. (Ilias et al., 2020,p.202)

٢. مشكلة الدراسة:

تواجه التقارير المالية التقليدية بصيغة pdf العديد من التحديات، أبرزها ضعف الكفاءة وصعوبة الوصول إلى الإفصاحات المطلوبة، مما يعوق عملية اتخاذ القرار لدى المستثمرين وأصحاب المصلحة، ويرجع ذلك إلى محدودية البحث داخل التقارير المالية التقليدية. حيث تتطلب جهداً إضافياً ووقتاً أطول للوصول إلى المعلومات المالية المطلوبة، كما أن عدم الدقة في محركات البحث داخل التقارير المالية التقليدية يؤدي إلى صعوبة استخراج الإفصاحات المتممة للعناصر المالية (AI- (Okaily, Boshnak, 2023,p.3). واستجابةً لهذه التحديات، تبنت العديد من الجهات التنظيمية حول العالم التحول نحو التقارير المالية الرقمية. ومواكبةً لهذه التطورات قامت البورصة المصرية بتشجيع الشركات المدرجة على استخدام نظام الإفصاح الإلكتروني ODS، كما أنشأت إدارة التحليل المالي والإفصاح المحاسبي لتعزيز جودة التقارير المالية (سيد، ٢٠١٩، ص ١٧٢).

وعلى الصعيد الدولي، أوضحت لجنة الأوراق المالية والبورصات SEC في الولايات المتحدة الأمريكية الإمكانيات المتوفرة في التقارير المالية الرقمية ومنها الإفصاحات المالية اللازمة لحماية المستثمرين، والتي بدورها تنعكس على تكوين رأس المال والتي تُعتبر في حد ذاتها أساس لعمل لجنة الأوراق المالية والبورصات. ولذا أدرجت لجنة الأوراق المالية والبورصات SEC لغة XBRL لإعداد التقارير المالية الرقمية منذ عام ٢٠٠٥م وتم تضمينها داخل التقارير المالية المنشورة على مواقع الشركات والتي تُسهّل عرض البيانات وتحليلها بشكل أسرع وأكثر كفاءة. (Well, 2020,p.8).

وفي السياق ذاته، سعى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لإنشاء معيار تكنولوجي يُسهّل إعداد التقارير المالية الرقمية وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث أُصدر تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Taxonomy، والذي يُعرّف بأنه قاموس بيانات إلكتروني يُمكن مُعدّي التقارير المالية من التمثيل الرقمي لتقارير الشركات التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS، بالإضافة إلى أنه يحدد مجموعة من العلامات القياسية Tags بناءً على الإفصاحات المتوقعة من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقد تم تطوير تصنيف IFRS بالتوافق مع لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL، إلى أن توالى التطورات التكنولوجية وظهرت لغة Inline XBRL وذلك بهدف زيادة شفافية التقارير المالية وتعزيز قدرة الشركات على المنافسة من خلال تقديم بيانات مالية أكثر دقة وسهولة في الوصول إليها. (Well,2020,p.11)

وعلى الرغم من الفوائد العديدة للتقارير المالية الرقمية، إلا أن تحديات تبني تقنيات التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية لا تزال قائمة، مما يتطلب من الشركات والجهات التنظيمية العمل على تحسين البنية التحتية التقنية وتعزيز قدرة المستخدمين على الاستفادة من التقارير المالية الرقمية في عملية صنع القرار (Troshani et al., 2018,p.18).

ومع ذلك، لا يزال هناك تساؤل جوهري حول مدى تأثير التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية على جودة الإفصاح المحاسبي، خاصة في ظل التحديات التي تواجه الشركات عند تبني آليات التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية، مثل الحاجة إلى التكامل التقني، وتطوير المهارات، وتحقيق الامتثال لمتطلبات الإفصاح. لذا تسعى الدراسة إلى تحليل أثر التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفقاً لتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Taxonomy من خلال تقييم قدرة التقارير المالية الرقمية وفقاً لتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الرقمية IFRS Taxonomy على الوفاء باحتياجات مستخدمي التقارير المالية من معلومات وسهولة الوصول إليها وتحليلها مقارنةً بالتقارير المالية التقليدية بصيغة pdf.

وبناءً على ما سبق تتبلور مشكلة البحث تتبلور في الإجابة على التساؤل التالي:

"ما هو أثر التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية في ظل تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Taxonomy على جودة الإفصاح المحاسبي؟"

٣. أهداف الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة يتمثل الهدف العام في دراسة وتحليل أثر التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفقاً لتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة الإفصاح المحاسبي من خلال دراسة مفهوم التقارير المالية الرقمية وتحليل تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٤. أهمية الدراسة:

١/٤ الأهمية العلمية

ترجع الأهمية العلمية للدراسة إلى عدة عوامل واعتبارات هامة يمكن عرضها في النقاط التالية:

- ١ - الاهتمام المتزايد بالتحول الرقمي ليس فقط في البيئة المصرية بشكل عام، ولكن في مجال المحاسبة على وجه الخصوص، ومطالبة الجهات التنظيمية بالإفصاح المالي الإلكتروني للتقارير المالية عبر موقعها الإلكتروني.

- ٢- ندرة الدراسات العلمية التطبيقية في البيئة المصرية عن التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وذلك لعدم التطبيق الفعلي لآلية التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية.
- ٣- محاولة إلقاء الضوء على التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وأهميته لكلاً من مستخدمي التقارير المالية.
- ٤- تقديم دليلاً عملياً من بيئة الأعمال المصرية عن أثر التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية في ظل تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Taxonomy على جودة الإفصاح المحاسبي.

٢/٤ الأهمية العملية:

تتبع الأهمية العملية للدراسة من عدة عوامل واعتبارات هامة يمكن عرضها في النقاط التالية:

- ١- توجه الجهات المهنية والتنظيمية نحو التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Taxonomy توحيداً للمفاهيم، كما تطالب بتطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL كلغة موحدة لإعداد التقارير المالية الرقمية مما يعود بالنفع على مستخدمي القوائم المالية.
- ٢- تقديم دليل تطبيقي من خلال المقارنة بين بيانات عربية متشابهة عن أثر التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية في ظل تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة الإفصاح المحاسبي.

٥. خطة الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة، وتحقيقاً لأهدافها تم تنظيم الدراسة كما يلي:

١/٥ الإطار الفكري للتحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وجودة الإفصاح المحاسبي.

٢/٥ تحليل أدبيات الفكر المحاسبي واشتقاق الفروض

٣/٥ منهجية الدراسة واختبار الفروض

٤/٥ نتائج الدراسة، والتوصيات والأبحاث المستقبلية.

١/٥ الإطار الفكري للتحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وجودة الإفصاح المحاسبي

١/١/٥ تطور إعداد التقارير المالية الرقمية

يعد إعداد التقارير المالية الرقمية نقلة نوعية حقيقية في واقع الإفصاح الالكتروني، ونتيجة لذلك أصبح الاهتمام بلغة إعداد التقارير المالية الرقمية ضرورة من وجهة نظر كافة مستخدمي ومعدّي التقارير المالية والجهات المعنية كافة، وألزمت البورصات العالمية الشركات المقيمة بها بتقديم تقاريرها المالية بطريقة رقمية. (Well,2020,p.11)

وعلى الرغم من أن لغة إعداد التقارير الأعمال الموسعة XBRL تعتبر التقنية الأساسية لإعداد التقارير المالية الرقمية، إلا أنها تستدعي تحول البنية التحتية المعلوماتية إلى طرق تمكن من تحول التقارير المالية التقليدية إلى رقمية والتي تعمل على تحليل وتنظيم البيانات المحاسبية. (Shan,Troshani,2020)

فكان إعداد التقارير المالية بلغة XBRL بداية من عام ٢٠٠٥ بشكل طوعي، حيث تم إتاحة برنامج (XBRL VFP) The XBRL Voluntary Filing Program والذي يهدف إلى تزويد المشاركين بفرصة لتقديم تقاريرهم المالية بصيغة XBRL مما يتيح للجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية بيانات أكثر حول اعتماد لغة XBRL في إعداد التقارير المالية. وتم إعداد التقارير المالية الرقمية الإلزامية بصيغة XBRL على مراحل محددة لشكل التقارير وهي: (Hoitash et al., 2021, p6)

- في العام الأول لإلزامية التطبيق ٢٠١٧م تم الطلب من مقدمي التقارير المالية وضع علامات على البنود الفردية والإفصاحات الكمية في الإفصاحات ولم يتطلب وضع علامات على أرقام الإفصاحات الأخرى والجداول المتممة.

- وفي عام ٢٠١٨ تبنت لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية SEC تعديلاً يتطلب تقديم التقارير المالية بصيغة (IXBRL) inline XBRL بحيث يتضمن كلاً من صيغة XBRL ، HTML في ملف واحد بدلاً من إعداد ملفين منفصلين، بهدف تقليل العبء على معدي التقارير المالية عن طريق القضاء على ازدواجية الملفات، ومنح معدي التقارير تحكماً كاملاً في عرض التقارير المالية بصيغة IXBRL، بالإضافة إلى تحسين جودة التقارير المالية عن طريق تسهيل تحديد الخطأ بها (Hoitash et al., 2021, p6).

ويتم تنفيذ متطلبات IXBRL على ثلاث مراحل خلال ثلاث سنوات بداية من عام ٢٠١٩م، وعلى الرغم من عدم إلزاميتها حتى الآن إلا أن بعض الشركات قامت بتقديم تقاريرها المالية بصيغة IXBRL.

وأصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB تصنيفاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والذي يعكس متطلبات العرض والإفصاح وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار تحديثات لتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Taxonomy عندما يصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير محاسبية جديدة أو معدلة تؤثر على محتوى تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتم إصدار التحديثات أيضاً بعد تحليل الإفصاحات المبلغ عنها بشكل شائع لتعكس التحسينات في المحتوى العام أو التكنولوجيا الخاصة بتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Taxonomy. وعادةً ما ينشر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الربع الأول من كل عام.^١

وفي عام ٢٠٢٣م كشفت هيئة الأوراق المالية والأسواق الأوروبية ESMA عن مقترحاتها الجديدة بشأن الإفصاح عن الأصول المشفرة بلغة Inline XBRL ولتعريف المشاركين بلغة Inline XBRL أصدرت هيئة الأوراق المالية والأسواق الأوروبية ESMA دليلاً يوضح التطبيق العملي لمتطلبات التنسيق المقترح الموجود بمسودة المعيار الفني التنفيذي ITS بشأن النماذج والتنسيقات المطلوبة.^٢

1- <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-taxonomy/#about>

2- <https://www.xbrl.org/news/esma-looks-to-expand-inline-xbrl-mandates>

لذا تعمل رقمنة التقارير المالية على تغيير طريقة التواصل مع مستخدمي التقارير المالية، حيث يتم استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL التي أصبحت لغة عالمية فعلية لتبادل المعلومات المالية وغير المالية إلكترونياً، وقد تم اعتمادها في أكثر من ثلثي أسواق رأس المال العالمية. حيث أقرتها لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية SEC كلغة الكترونية موحدة لإعداد التقارير المالية الرقمية بسوق الأوراق المالية الأمريكية، وتستخدم علامات تعريفية لكل عنصر بالقوائم المالية سواء كانت بيانات رقمية أو وصفية إلى جانب تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Taxonomy الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومن ثم باتت لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL لغة عالمية تحظى بالقبول والانتشار (Beerbaun,2021,p2).

وتبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية لغة إعداد تقارير الأعمال الموسعة XBRL كلغة تقارير معتمدة من خلال مبادرة نشأت بين IASB ومنظمة لغة تقارير الأعمال الموسعة تتمثل في إصدار تقارير مالية رقمية موحدة دولية يمكن مقارنة محتوياتها عالمياً متمثلة في قاموس تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Taxonomy والذي يُصدر بأكثر من ١٠ لغات على مستوى العالم. ويمكن تحميل التصنيف مجاًناً من خلال EDGER من خلال الرابط الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية والذي يتم تحديثه سنوياً^١.

٢/١/٥ جودة الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية الرقمية

يعتبر الإفصاح المحاسبي عنصراً أساسياً في نظرية المحاسبة، لذلك ازداد اهتمام الجهات العلمية والمهنية بالإفصاح المحاسبي، وارتبط هذا التطور بالقوائم المالية التي تعبر عن مخرجات ونتائج نشاط المنشآت وما تتضمنه من بيانات ومعلومات وأسس قياس يمكن استخدامها من قبل متخذي القرار. (عبد الغني، ٢٠١٥، ص ١٢) وكان الاهتمام بالإفصاح المحاسبي الإلكتروني حيث يمثل تقديم ونشر القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها عبر المواقع الإلكترونية للشركات بشكل أسرع وأكثر دقة، مما يسهل على مستخدميها الحصول عليها في التوقيت المناسب.

إنّ التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية يُمكن الشركات من جمع البيانات المتعلقة بالأعمال ومراقبتها والإشراف عليها والإفصاح عنها بشكل فوري ومستمر، وتقلل من تكلفة إعادة إدخالها للتحليل، كما أنها تُمكن المساهمين والمستثمرين المحتملين من الحصول على معلومات مالية وغير مالية دقيقة في التوقيت المناسب، إلى جانب أن رقمنة التقارير المالية تساعد في تحديد قيمة المنشأة التي قد يكون من الصعب استنتاجها من الإفصاحات المحاسبية في التقارير التقليدية نظراً للتحديات التي تواجه مستخدمي التقارير المالية التقليدية في تحديد القيمة. (Hu et al.,2024,p.4)

وفي إطار ذلك قامت الشركات الكبرى بالولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من دول العالم باعتماد لغة XBRL في إعداد تقاريرها المالية الرقمية بعد توجه المنظمات والجهات المهنية بالزامية تطبيقها كلغة موحدة للإفصاح الإلكتروني، حيث توفر طريقة معيارية لإعداد ونشر التقارير المالية الرقمية ومعالجة ما بها من معلومات بدقة وكفاءة عالية وما يترتب على ذلك من زيادة جودة الإفصاح المحاسبي.

وفي أعقاب الأزمة المالية العالمية في التسعينات، بدأ المجتمع الدولي بمجموعة من المبادرات لتعزيز الهيكل المالي الدولي ركزت فيها على الإفصاح المالي لما له من دور هام في دعم الأداء الفعال في أسواق رأس المال، وما تقدمه التقارير المالية القوية من زيادة ثقة المستثمرين، فقد عرفت اللجنة

3- <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2020/03/ifrs-foundation-publishes-ifrs-taxonomy-2020-and-ifrs-taxonomy-formula-linkbase-2020#/>

الخاصة المعنية بالإفصاح المالي - والتي أنشأها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين_ الإفصاح بأنه عملية تقديم المعلومات الخاصة بالوحدة الاقتصادية إلى الجهات المستفيدة عن طريق تفعيل مجموعة من العناصر المختلفة التي تتكامل معًا بهدف مساعدة تلك الجهات في عملية اتخاذ القرارات المناسبة. (Rashid,Jaf,2023.p.928)

ولكي تقي عملية الإفصاح بمتطلباتها يجب أن تتسم بالجودة، وتعتبر المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية عندما تفي باحتياجات مستخدميها لاتخاذ قرارات استثمارية سليمة، وعرفت الجودة في ذاتها بأنها مجموعة من الخصائص والمعايير التي يجب أن تتوفر في المنتج ليتطابق مع رغبات مستخدميها، ويتم تحديد معايير تقييم جودة الإفصاح من خلال الإطار المفاهيمي الذي أصدره مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB .

ومن هنا تعرف جودة الإفصاح المحاسبي بمدى مطابقة الإصدار المعترف به للمعلومات المالية سواء كانت رقمية أو نوعية، إلزامية أو طوعية من خلال قنوات رسمية أو غير رسمية مع متطلبات مستخدمي المعلومات المحاسبية، كما تسعى الشركات إلى مراقبة عمليات الإفصاح للوصول إلى أعلى درجات الجودة من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات وذلك لتلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المفصحة عنها (Hassan,Marston,2019,p.4).

ويتسم الإفصاح المحاسبي بالجودة في دراسة (Lakshan et al.,2021.p2) إذا تناولت الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية للشركة تفسير الأنشطة التي أثرت بشكل كبير على النتائج المالية للشركة، وعملت على توصيل السياسات المتبعة في الشركة وتوفير الوضوح بشأن المعلومات المهمة والقضاء على التكرار في تقديم معلومات مفيدة ومحددة عن الشركة. أي أن جودة الإفصاح يمكن تعريفها على أنها (ثراء الإفصاح) بالمعلومات التي تُمكن أصحاب المصالح من تقييم التأثيرات المختلفة لأنشطة الشركة، فجودة الإفصاح لا تعني التوسع في تقديم المعلومات فحسب، وإنما تعتمد على جوانب متعددة متمثلة في المحتوى والمصادقية وطريقة العرض ومستوى الإفصاح (Hameed et al.,2024,p.435)

وقد ارتبط تطور مناهج تقييم جودة الإفصاح المحاسبي بتطور أهداف التقارير المالية المفصحة عنها والتي اهتمت في بداية الأمر بوجهة نظر إدارة المنشأة ومن ثم تطورت تدريجيًا لتتجه نحو وجهة نظر مراجعي الحسابات، ومؤخرًا اهتمت بوجهة نظر مستخدمي التقارير المالية، وهو ما يعرف بالمدخل النفعي "فائدة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات". حيث يرى أن إشباع احتياجات مستخدمي التقارير المالية ينبغي أن يكون الدافع الرئيسي في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية (احمد، ٢٠١٨، ص٧٧). وبالتالي فالإفصاح المحاسبي الجيد في ظل هذا المدخل هو الذي يفي باحتياجات مستخدمي التقارير المالية في ترشيد القرارات الاستثمارية.

وذكرت دراسة (Tawiash,2022,p.818) أن اعتماد لغة XBRL كأداة للإفصاح قد يقلل من التباينات المحتملة بين الشركات فيما يتعلق بمستوى ومحتوى الإفصاح، بالإضافة إلى أن تنفيذ البنية الأساسية للغة XBRL لإعداد التقارير المالية الرقمية من قبل الشركات من شأنه أن يعزز ويسهل تنفيذ متطلبات الإفصاح المختلفة والامتثال لها.

٣/١/٥ تطور دور مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية الرقمية

يمتد تاريخ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأكثر من ٤٠ عام. وتم إصدار المجموعة الأولى من معايير المحاسبة الدولية عام ١٩٧١م من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية وتمت إعادة هيكلته ليكون منظمة مستقلة وهي مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية^١. وهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB إلى تزويد أسواق رأس المال العالمية بالمعايير التي تضمن طريقة موحدة لإعداد التقارير المالية لضمان جودة الإفصاح المحاسبي، كما اهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية بإعداد التقارير المالية الرقمية وذلك من خلال مبادرة قائمة بين IASB وXBRL Intel تتمثل في إصدار تقارير مالية دولية موحدة يمكن مقارنة محتواها، ولكي تمكن المعايير الشركات من التحول إلى الإفصاح الإلكتروني وإعداد التقارير المالية الرقمية أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية قاموس تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Taxonomy. (بكر، آخرون، ٢٠١٨، ص ٤٧) وأضافت كلاً من دراسة (Troshani, et al, 2019) (locke, et al, 2018) أن إعداد التقارير المالية الرقمية بلغة XBRL قد سبق رقمنة وضع المعايير المحاسبية، حيث أن مجلس معايير المحاسبة الدولية ألزم بتطبيق IFRS Taxonomy كلاً من الشركات التي تفصح عن تقاريرها المالية الرقمية بلغة XBRL بداية من عام ٢٠٢٠م وقبل عام ٢٠٢٠م كانت الشركات تفصح بلغة XBRL بالاعتماد على IFRS Taxonomy بشكل طوعي وأن التقارير المالية الرقمية والإفصاح الإلكتروني ما هي إلا شكل من أشكال عرض المعلومات المالية.

وبدأ تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Taxonomy كفكرة لاحقة لوضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إلا أن التصنيفات حالياً تعتبر جزء لا يتجزأ من عملية وضع المعايير، حيث يتم إصدار تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بصورة دورية لملائمة احتياجات مستخدمي التقارير المالية. (Troshani, Rowbottom, 2021, p8)

ونشرت هيئة الأوراق المالية والأسواق الأوروبية European Securities and Markets Authority (ESMA) بيان تعليقات يحدد التنسيق الرقمي للمعايير وألزامت الشركات بتقديم تقاريرها المالية والإفصاح عنها وفقاً لهذا التنسيق اعتباراً من يناير ٢٠٢٠م (Awad, 2018, p.56).

ويعد تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عنصراً أساسياً في تشكيل البنية التحتية للغة XBRL والتي تعكس بطبيعتها المعنى الدلالي لمفاهيم البيانات المحاسبية بالتقارير من خلال الترميزات Tags، كما تحتوي التصنيفات على إشارات إلى معايير المحاسبة المطبقة سواء كانت UK GAAP أو IFRS، وبالتالي تشكل المعايير المحاسبية أساس التصنيف الهرمي لمفاهيم المحاسبة. (Mishchenko, 2019, p51)

٢/٥ تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث

تتناول الباحثة في هذا الجزء من الدراسة عرض وتحليل مجموعة من الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث والتي يمكن من خلالها تحديد الفجوة البحثية التي تهدف هذه الدراسة لتغطيتها ولاشتقاق فروض الدراسة. لذلك تم تقسيم الدراسات السابقة إلى ثلاث مجموعات كما يلي:

1 - <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history>

المجموعة الأولى: الدراسات التي تناولت إعداد التقارير المالية الرقمية في ظل تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المجموعة الثانية: الدراسات التي تناولت أثر إعداد التقارير المالية الرقمية على جودة الإفصاح المحاسبي

أولاً :- الدراسات التي تناولت إعداد التقارير المالية الرقمية في ظل تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

إن الجمع بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتكنولوجيا وضع العلامات الرقمية يخلق معياراً متداخلاً يعكس عملية توحيد القياس ويخلق اختلافات جديدة بين التقنيات والجهات المهنية والتنظيمية. لذلك سعى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى توفير تقنية وضع العلامات الرقمية لإمكانية الوصول للمعلومات بسهولة من قبل المستخدمين. فتعتبر العلاقة التكاملية بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والطابع الرقمي أمر هام بالنسبة لمجلس المحاسبة الدولية. لذا طالبت لجنة الأوراق المالية والبورصات SEC بضرورة الالتزام بتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (Troshani et al., 2019).

وقد تناولت دراسة (locke et al., 2018) تحليل عملية تحويل التقارير المالية التقليدية للشركات إلى تقارير رقمية تتناسب مع لغة الآلة ، فتم الاعتماد على موقعين أساسيين للترجمة، أولهما مرتبط بترجمة المبادئ والمعايير والممارسات المحاسبية إلى تصنيفات للعلامات الرقمية. والثاني مرتبط بإنتاج ونشر التقارير المالية الرقمية. كما أوضحت الدراسة أن التحول إلى التقارير المالية الرقمية لم تعد ثانوية بل هي المحور الأساسي الذي تركز عليه كلاً من الجهات التنظيمية والمهنية للمحاسبة مواكبة لعصر التحول الرقمي. وتوصلت الدراسة إلى أن ترجمة المعايير المحاسبية والقواعد الرقمية أدت إلى تطوير المعايير المحاسبية وتقديم معايير عالية الجودة تتناسب في اتساقها مع الرقمنة، بالإضافة إلى أن التصنيفات الرقمية لإعداد التقارير المالية أصبحت جزءاً من البنية التحتية للمحاسبة "بمثابة الصندوق الأسود للمهنة" فقد لا تؤثر ممارسة إعداد التقارير المالية الرقمية على التصنيفات فحسب بل تؤثر أيضاً على الفروق الدقيقة المفقودة أو المكتسبة في تعريف وصياغة المفاهيم المحاسبية

وتناولت دراسة (Troshani et al., 2019) الآثار المترتبة على الدمج بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وما نتج عنه من معيار جديد يعكس عملية توحيد القياس، وهدفت إلى التعرف على أثر تطوير تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Taxonomy على الممارسات المحاسبية في ظل التحول الرقمي كنتيجة للبيانات الضخمة وتأثيرها على تقارير الشركات. فكان التوجه من الجهات التنظيمية الأوروبية بإلزامية الشركات التابعة للاتحاد الأوروبي بتوحيد لغة الإفصاح بالتقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال إجراء دراسة ميدانية قائمة على ٣١ مقابلة شخصية مع أفراد الجهات التنظيمية ومنهم مجلس معايير المحاسبة الدولية، وذلك خلال الفترة من عام ٢٠١٢ حتى عام ٢٠١٥م والتي تمثل فترة إنشاء IFRS Taxonomy. وتوصلت الدراسة إلى أن تصنيف IFRS Taxonomy تم وضعه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية بهدف تسجيل تقارير الأعمال بلغة الآلة لتمكين تحليل البيانات الضخمة. ويمكن الاعتماد على IFRS Taxonomy عند إعداد التقارير المالية الرقمية، فهو يمثل ترجمة رقمية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي أقرها مجلس معايير المحاسبة الدولية، وأصبح وسيلة لتمكين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في البيئة الرقمية. ولما كانت لغة XBRL الأفضل في إعداد التقارير المالية الرقمية، كانت العلاقة بينها وبين IFRS Taxonomy قوية بما يكفي لتمكين عمل IFRS Taxonomy.

بينما تناولت دراسة (Lugovsky, Kuter, 2019) التحديات والقيود الرئيسية التي تواجه إعداد التقارير المالية في ظل الاقتصاد الرقمي وتطوير طرق لمواجهة هذه التحديات. وأشارت إلى أن التحديات التي تواجه إعداد التقارير المالية التقليدية في بيئة الاقتصاد الرقمي تتمثل في: احتياجات مستخدمي التقارير المالية لمعلومات إضافية حول بنود القوائم المالية التي تتصف بالدقة والموثوقية، والاختلاف في السياسات المحاسبية المتبعة من شركة لأخرى، مما يعوق المقارنة بين عناصر القوائم المالية عند اتخاذ القرارات المختلفة، بالإضافة إلى عدم تماثل المعلومات عند الاعتراف بتقييم الأصول الطارئة والخصوم. وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن مواجهة التحديات السابقة من خلال توحيد السياسات المحاسبية المتبعة عند إعداد التقارير المالية وذلك للحد من عدم تماثل المعلومات، عن طريق الامتثال للمبادئ المحاسبية المقبولة لضمان دقة المعلومات المحاسبية وموثوقيتها ووصولها للمستخدمين في التوقيت المناسب. كما أوصت الدراسة بضرورة توجه الباحثين إلى استخدام تقنيات المعلومات والذكاء الاصطناعي في تشكيل السياسة المحاسبية بما يتناسب مع بيئة التحول الرقمي.

وفي البيئة المصرية تناولت دراسة (Awad, 2018) موضوع التقارير المالية الرقمية عن طريق تقييم جودة المعلومات المحاسبية في ظل تطبيق تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم الحصول عليها من خلال لغة تقارير الأعمال الموسعة في البيئة المصرية، وعلى الرغم من عدم تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL في البيئة المصرية، وانخفاض مستوى الوعي بها استعرضت الدراسة مجموعة من الدراسات الاستقصائية السابقة ليقوم من خلالها مدى ملائمة تصنيف IFRS مع معايير إعداد التقارير المالية المستخدمة في البيئة المصرية. التي توصلت إلى أن اعتماد لغة XBRL في إعداد التقارير المالية يزيد من جودة التقارير المالية الإلكترونية، ويحسن من كفاءة سوق رأس المال المصري. ولكي تحقق الدراسة هدفها قامت الدراسة بتقديم إطار عمل مقترح ليوضح إمكانية تطبيق XBRL في ظل تصنيف IFRS في البيئة المصرية. وتوصلت الدراسة إلى اختلاف نتيجة تطبيق XBRL في ظل تصنيف IFRS مع اختلاف مكان التطبيق، وأعدت الدراسة السبب إلى كثرة الاعتماد على الامتدادات والإيضاحات غير الضرورية داخل التقارير المالية الرقمية، مما يؤثر سلباً على جودة المعلومات المالية عند المقارنة. فالبيئة المصرية لكونها غير مطبقة للغة XBRL يجعل مستخدمي القوائم المالية يهدرون وقتاً طويلاً في إدخال البيانات ومراجعتها قبل تحليلها. وعلى الرغم من ذلك فإن الاعتماد على لغة XBRL تقلل من تكلفة عرض المعلومات حيث تعمل على توحيد لغة النشر وتزيد من قابليتها للمقارنة وجودة التقارير المالية. وتشير نتائج الدراسة إلى أن ٨٣٪ من عناصر القوائم المالية الثلاث (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية) تتوافق مع تصنيف IFRS. فقد أوصت الدراسة بتوسيع حدود الدراسة الحالية لتشمل البيانات المالية لشركات أخرى في مختلف القطاعات لتحديد درجة الملاءمة بين تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ومعايير المحاسبة المصرية.

وقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية مؤخراً بمجهودات كبيرة تتعلق بمبادرة للإفصاح، وصدرت مسودة حول عرض البيانات المالية الأولية في ديسمبر ٢٠١٩، مما يمثل حتماً حلاً وسطاً في تلبية احتياجات المستخدمين المختلفين حيث درجة الخبرة والتخصص بشأن إعداد التقارير المالية الرقمية، والقدرة على تكيف التقارير المالية مع احتياجاتهم المختلفة. بالإضافة إلى أنه سيتمح المستخدمون بالاشتراك مع مزودي البرامج القدرة على تحديد ما هي المعلومات التي تفي باحتياجات مستخدميها وكيف يتم تقديمها (well, 2020,p.11)

ومن هنا ترى الباحثة أن العلاقة بين كلاً من التقارير المالية الرقمية عامةً ولغة XBRL خاصة وتصنيف IFRS علاقة قوية، والمنظمات الدولية والجهات المهنية في طريقها للإلزامية بتطبيق تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكونها بمثابة الصندوق الأسود للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حيث تمثل الصيغة الرقمية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ثانيًا:- الدراسات التي تناولت أثر إعداد التقارير المالية الرقمية على جودة الإفصاح المحاسبي.

تناول العديد من الكُتّاب في مجال الفكر المحاسبي مفهوم وأهمية تبويبات الإفصاح المحاسبي وآليات قياس جودته. وفيما يلي الدراسات التي تناولت جودة الإفصاح المحاسبي.

تناولت دراسة (La Torre et al.,2018) أثر التحول من التقارير المالية التقليدية إلى التقارير المالية المعدة باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL على تحسين الإفصاح في ظل التقارير المتكاملة، وذلك من خلال الاعتماد على منهج تحليل المحتوى وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام لغة XBRL في إعداد التقارير المالية في ظل التقارير المتكاملة يؤدي إلى الحد من الانتقادات الموجهة للتقارير المتكاملة. حيث أن لغة XBRL لها القدرة على تحسين تقارير الشركات المتكاملة وذلك لأنها توفر إفصاحات أكثر صلة بمستخدمي التقارير المالية. بالإضافة إلى أنها تعرض التقارير المالية بشكل يُمكن المستخدمين من الوصول للمعلومات حول البنود المالية المطلوبة بسهولة وسرعة من خلال التنقل بين الإفصاحات المختلفة.

وتناولت دراسة (Jana, McMeeking, 2021) محددات جودة الإفصاح من خلال مقاييس الأداء البديلة (APMs) Alternative performance measures. حيث هدفت إرشادات مقاييس الأداء البديلة لهيئة الأوراق المالية والأسواق الأوروبية إلى تعزيز الإفصاحات المالية للشركات. وتوصلت الدراسة إلى أنه على الرغم من التوسع في الإفصاحات، إلا أن جودة الإفصاح المحاسبي تتأثر بشكل إيجابي بحجم الشركة، وبشكل سلبي بربحية الشركة. وعلى الرغم من ذلك لا يمكن القول بأن جودة الإفصاح المحاسبي ترتبط بكل خصائص الشركة كمحددات للجودة.

وتناولت دراسة (Alkyed,2023) أثر تطبيق لغة XBRL في إعداد التقارير المالية على تعزيز شفافية وجودة الإفصاح المحاسبي للشركات المالية الأردنية، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية على عينة مكونة من ١٢٤ من المحاسبين والأكاديميين والمراجعين الذين على دراية كاملة بلغة XBRL. وتوصلت الدراسة إلى أن اعتماد لغة XBRL في إعداد التقارير المالية الرقمية يحسن من شفافية المعلومات وكفاءة الشركات المالية الأردنية، حيث تسهل لغة XBRL من عملية إعداد التقارير المالية الرقمية المفصح عنها، وتحسن من موثوقية المعلومات المالية. كما أوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات على القطاعات غير المالية حول تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة.

انصب الاهتمام المحاسبي البحثي والاكاديمي منذ فترة طويلة على الدور الذي تلعبه المعلومات المالية المنشورة للشركات ودورها في التأثير على نوعية وجودة القرارات التي يتخذها مستخدمي القوائم المالية. وقد بُذلت جهود بحثية كبيرة للاهتمام بنوعية المعلومات المحاسبية وخصائصها التي تخدم فئات المستخدمين كافة. ومن الدراسات التي تناولت آثار إعداد التقارير المالية الرقمية على جودة الإفصاح المحاسبي والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ما يلي:

وقد هدفت دراسة (Kim et al., 2019) إلى تحليل أثر استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL لإعداد التقارير المالية على جودة الإفصاح المحاسبي وتقييمها من منظور إدارة الأرباح وذلك من خلال إجراء دراسة مقارنة لحجم الاستحقاقات التقديرية للشركات المطبقة للغة XBRL في إعداد تقاريرها المالية خلال فترات ربع سنوية قبل وبعد تطبيق لغة XBRL. وتوصلت الدراسة إلى أن الاستحقاقات التقديرية المطلقة تنخفض بشكل كبير بعد تطبيق لغة XBRL في إعداد التقارير المالية، مما يشير إلى أن اعتماد لغة XBRL يحد من إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات التقديرية.

وتناولت دراسة (chen et al., 2020) أثر إعداد التقارير المالية الرقمية باستخدام لغة XBRL على جودة الإفصاح المحاسبي من خلال إدارة الأرباح الحقيقية، بالتطبيق على مجموعة من الشركات المحتمل تواجد إدارة أرباح حقيقية بها عن طريق مقارنة مستوى إدارة الأرباح بالشركات قبل وبعد تطبيق لغة XBRL في إعداد التقارير المالية الرقمية. وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تطبق لغة XBRL في إعدادها للتقارير المالية الرقمية تزداد بها معدل إدارة الأرباح الحقيقية نتيجة لازدواج السياسات المتبعة في إعداد التقارير المالية الرقمية، مما يؤثر بالسلب على قيمة المنشأة.

وأوضحت دراسة (Shan et al., 2020) الآثار المترتبة على إعداد التقارير المالية الرقمية للشركات على أهمية وقيمة المعلومات المحاسبية باستخدام لغة XBRL، اعتماداً على نماذج ملائمة السعر Stock Price والقيمة للعائد Return Value وذلك لإمكانية مقارنة ملائمة القيمة الدفترية لحقوق الملكية والأرباح السنوية للسهم الواحد قبل وبعد تطبيق لغة XBRL لدعم قرارات الاستثمار في كل من الولايات المتحدة الأمريكية واليابان. وقد توصلت الدراسة إلى أن المعلومات المقدمة من خلال مقاييس المحاسبة المختارة كانت قيمتها أكبر بعد تطبيق XBRL مقارنة بالفترة التي تسبق تطبيق XBRL في الولايات المتحدة الأمريكية. وذلك على عكس النتائج الخاصة بالشركات اليابانية. بالإضافة إلى أن كلاً من مستخدمي المعلومات المحاسبية والجهات التنظيمية يمكنهم الاستفادة من إعداد التقارير المالية الرقمية باستخدام لغة XBRL نظراً للدور الذي تلعبه في تعزيز الاتصال بين الشركات ومستخدمي التقارير المالية. وقد أرجعت الدراسة اختلاف النتائج بين كلا من الولايات المتحدة واليابان إلى اختلاف بيئة التطبيق التي تعتمد في إعداد تقاريرها المالية على معايير خاصة بها، والتمديدات والإيضاحات الإضافية التي يمكن أن تختلف من دولة لأخرى. وأشارت الدراسة إلى أنها غير كافية وبحاجة إلى دعم بدراسة تجريبية إضافية لتأكيد ما إذا كانت لغة XBRL تواجه قصوراً في التطبيق من عدمه.

وتناولت دراسة (Johnston, 2020) تحليل الارتباط بين معدل التمديدات وخطأ وتشتت توقعات المحللين الماليين. واستخدمت عينة مكونة من ١٩٦ ملاحظة ربع سنوية للشركات خلال الفترة من عام ٢٠١٠ حتى عام ٢٠١٤. وتوصلت الدراسة إلى أن الزيادة في معدلات التمديدات عند إعداد التقارير المالية باستخدام لغة XBRL يؤدي إلى زيادة خطأ توقعات المحللين الماليين، نتيجة لزيادة التعقيدات وعدم قابلية التقارير المالية للمقارنة كأحد صور الاستخدام الخاطئ للغة XBRL عند إعداد التقارير المالية الرقمية. فالشركات ذات معدلات التمديد المرتفعة level of extensions في الإفصاحات تتسم بارتفاع معدلات أخطاء توقعات المحللين الماليين. وقد أوصت الدراسة بضرورة الالتزام بمعدلات الإفصاح والتمديدات التي وضعتها GAAB الأمريكية عند إعداد التقارير المالية الرقمية باستخدام لغة XBRL. وذلك لتقديم معلومات مالية قابلة للمقارنة تتصف بالموثوقية.

وبينت دراسة (Tawiash,Borgi,2022) أثر اعتماد لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL على جودة التقارير المالية على مستوى الدول النامية والمتقدمة. وقامت الدراسة على بيانات ٩٨ دولة من الدول المتقدمة والنامية خلال الفترة من عام ٢٠٠٥م حتى عام ٢٠١٨م بالاعتماد على كلاً من مؤشري التنمية والحوكمة العالمية وبيانات الموقع الرسمي للغة XBRL. وتوصلت الدراسة إلى أن جودة التقارير المالية مرتبطة بالتحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية بلغة XBRL وتزداد قوة العلاقة في الدول المتقدمة عن الدول النامية، ويرجع ذلك إلى سنوات الخبرة بلغة XBRL عند إعداد التقارير المالية الرقمية، بالإضافة إلى أن لغة تقارير الأعمال الموسعة تعمل على تحسين كفاءة المعلومات من خلال إمكانية البحث بالتقارير المالية بلغة XBRL عن المعلومات المطلوبة بسرعة ودقة أعلى من التقارير المالية التقليدية وقابليتها للمقارنة.

وتشير دراسة (Mustafa,2023) إلى أن تبني لغة تقارير الأعمال الموسعة كأداة لتعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من ملائمة وموثوقية وقابلية للمقارنة وقابلية للتحقق وقابلية للفهم وأثرها على جودة الأرباح المفصح عنها كأداة لتقييم جودة التقارير المالية المفصح عنها. وقامت الدراسة بالتطبيق على عينة من الشركات السعودية التي تفصح عن تقاريرها المالية بصيغة XBRL، واعتمدت على بيانات الشركات المدرجة بالبورصة السعودية بصيغة EXCEL باعتبار أن البيانات المالية موحدة سواء كانت بلغة XBRL أو EXCEL وذلك خلال الفترة من ٢٠١٩م حتى ٢٠٢١م. وتوصلت الدراسة إلى أن التطبيق الإلزامي للغة XBRL في السوق المالية السعودية لم يقلل من إدارة الأرباح، ولم يحسن من جودة الأرباح المبلغ عنها في التقارير المالية. وازداد اتجاه المدبرون إلى إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق في مرحلة ما بعد تبني لغة XBRL خاصة في عام ٢٠٢١م.

كما هدفت دراسة (Lim et al.,2023) إلى عرض مقاييس جديدة لجودة الإفصاح المحاسبي استناداً إلى التمديدات بالتقارير المالية الرقمية بلغة XBRL ، وتم تصميم لغة XBRL للسماح لمستخدميها بتحليل المزيد من تفاصيل البيانات المالية، حيث تُحسّن من طريقة عرض البيانات ومقارنتها وبالتالي تزيد من شفافية وتناسق البيانات وقابليتها للمقارنة. لذا تناولت الدراسة أثر التمديدات بالتقارير المالية الرقمية بلغة XBRL على جودة الإفصاح المحاسبي، وذلك من خلال قياس أثر التمديدات على تزامن عوائد الأسهم للشركات، حيث تعكس عوائد الأسهم كلاً من تصور السوق للإفصاحات التي تقدمها الشركات، والمعلومات الخاصة بالسوق والشركة. وتوصلت الدراسة إلى أن تزامن عوائد الأسهم ينخفض مع زيادة التمديدات بالتقارير المالية الرقمية بلغة XBRL، مما يشير إلى أن الزيادة في تمديدات العناصر بالتقارير المالية الرقمية يقلل من جودة الإفصاح المحاسبي.

وتناولت دراسة (Borrero-Domínguez et al.,2024) الإفصاح الطوعي في ظل التحول الرقمي للتقارير المالية، حيث تقوم الدراسة بتحليل العوامل التي قد تؤثر على إعداد التقارير المالية الرقمية التي تتبناها الشركات وذلك بالتطبيق على الشركات الأوروبية الرائدة. كما هدفت الدراسة إلى التعرف على ممارسات الإفصاح الطوعي التي تتبعها الشركات في تقاريرها السنوية والتي قد تؤثر على رقمنة التقارير المالية. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك اختلافات كبيرة في ممارسات إعداد التقارير التقليدية والرقمية. مما يعني أنه لا يزال هناك نقصاً في توحيد القياس، والذي يمكن التغلب عليه من خلال اتباع إرشادات الإفصاح الطوعي حال رقمنة التقارير المالية. كما توصلت إلى أن حجم الشركة والقطاع الاقتصادي التابعة له قد يؤثران على ممارسات الإفصاح الطوعي عن التحول الرقمي.

ويتضح من عرض وتحليل الدراسات السابقة أن الدراسات العربية في البيئة المصرية اعتمدت على الدراسة الميدانية أو دراسة الحالة وذلك لعدم تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL في البيئة المصرية، ولذلك تحاول الدراسة الحالية سد هذه الفجوة البحثية من خلال إجراء دراسة تطبيقية وذلك من خلال تحويل التقارير المالية التقليدية إلى تقارير رقمية بلغة Inline XBRL وذلك لدراسة أثر التحول على جودة الإفصاح المحاسبي. كما تضاربت نتائج الدراسات السابقة حيث توصلت دراسة (Tawiash, Borgi, 2022) إلى وجود تأثير إيجابي بين التقارير المالية الرقمية وجودة الإفصاح المحاسبي، بينما أشارت دراسة (Mustafa, 2023) أشارت إلى أن التقارير المالية الرقمية لا تحسن من جودة الإفصاح المحاسبي حيث يتجه المديرون إلى إدارة الأرباح في ظل التقارير المالية الرقمية، الأمر الذي يتطلب المزيد من الدراسة والبحث حول أثر إعداد التقارير المالية الرقمية على جودة الإفصاح المحاسبي في ظل اعتماد تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الرقمية.

وتحقيقاً لأهداف الدراسة وفي ضوء تحليل الدراسات السابقة يُمكن صياغة فروض الدراسة كما يلي:

الفرض العدم (H_0): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لأثر التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية على جودة الإفصاح المحاسبي في ظل تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Taxonomy.

الفرض البديل (H_1): توجد فروق ذات دلالة إحصائية لأثر التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية على جودة الإفصاح المحاسبي في ظل تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Taxonomy.

٣/٥ منهجية الدراسة واختبار الفروض

تسعى الباحثة لاختبار فروض الدراسة في ظل الممارسة العملية، وذلك عن طريق إجراء دراسة حالة لمجموعة من الشركات عددها ثلاث شركات وهي (أوراسكوم للاستثمار القابضة Orascom Investment Holding - ديجيتايز للاستثمار والتقنية Digitize for Investment and Technology - فوري لتكنولوجيا البنوك والمدفوعات الإلكترونية Fawry For Banking Technology And Electronic Payments) والتي تمثل الثلاث شركات الأكبر في قطاع الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات، ونظرًا لعدم تطبيق التقارير المالية الرقمية في البيئة المصرية، سعت الباحثة من خلال دراسة الحالة إلى دعم التوجه التكنولوجي للشركات نحو رقمنة التقارير المالية، وذلك من خلال القيام بالتحول من التقارير المالية التقليدية بصيغة PDF إلى التقارير المالية الرقمية مثيلة للغة XBRL من خلال استخدام برنامج Fujitsu Taxonomy editor/ Instance creator. فهو يُمكن الباحثين من إجراء مستند مثيل للغة XBRL، ولكن من الصعب التوسع في التحول لعدد كبير من التقارير المالية للشركات وذلك لمحدودية فترة السماح للعمل على البرنامج للباحثين التي حددتها الشركة، وتتمثل في ١٤ يومًا من تاريخ بدء العمل بالبرنامج بعد إرسال ملف التعريف لها عبر البريد الإلكتروني الجامعي الخاص بالباحثة. لذا لجأت الباحثة إلى دراسة الحالة لمعرفة أثر التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية على جودة الإفصاح المحاسبي للشركات الثلاث محل الدراسة.

١/٣/٥ التعريف بالمنشآت محل الدراسة:

يمثل قطاع الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات بالبورصة المصرية مجتمع الدراسة. حيث نجح القطاع في تعزيز الشفافية والإفصاح في السنوات الأخيرة من خلال تطوير بوابة الكترونية للإفصاح والتواصل المستمر مع ذوي المصالح. بالإضافة إلى أن شركات القطاع طورت من البرامج التكنولوجية لإدارة المعلومات المالية والتشغيلية، وتطوير البنية التحتية لتلبية متطلبات تقنيات التحول الرقمي مثل تطبيق تقنيات الذكاء الاصطناعي والتحليلات الرقمية في عمليات الشركات والاعتماد على القنوات الرقمية في التواصل مع أصحاب المصالح المختلفة. (صالح، ٢٠٢٥، ص ٢٢٣) وتتمثل عينة الدراسة في مجموعة من الشركات عددها ثلاث شركات وهي (أوراسكوم للاستثمار القابضة Digitize for Investment Orascom Investment Holding - ديجيتايز للاستثمار والتقنية Fawry For Banking and Technology - فوري لتكنولوجيا البنوك والمدفوعات الالكترونية Technology And Electronic Payments)

٢/٣/٥ مصادر جمع البيانات ومتغيرات الدراسة.

اعتمدت الدراسة في جمع البيانات من مصادرها الأولية والمتمثلة في التقارير المالية التقليدية التي نشرتها الشركات الثلاث سواء عبر موقعها الإلكتروني أو موقع البورصة المصرية عن السنة المالية ٢٠٢٣م وذلك للقيام بإجراء التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وقياس متغيرات الدراسة المتمثلة في:

المتغير المستقل: (التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفق تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2023 IFRS Taxonomy).

وتقوم الباحثة بإجراء التحول بالاعتماد على التقارير المالية للشركات الثلاث كلاً على حدة وفق تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2023 IFRS Taxonomy باتتبع الخطوات السابق ذكرها في دراسة (Awad,2028) وذلك بهدف تحديد أثر التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفقاً لتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة الإفصاح المحاسبي.

المتغير التابع: (جودة الإفصاح المحاسبي):

والذي يتم قياسه بالاعتماد على مؤشر قياس جودة الإفصاح المحاسبي الذي وضعته دراسة (Akhtaruddin,2005) واعتمدت عليه كلاً من دراسة (عبد الغني، ٢٠١٥)، ودراسة (أبو العلا، ٢٠٢٠)، والذي يشمل ١٦٠ عنصر لقياس جودة الإفصاح المحاسبي لكل شركة من الشركات محل الدراسة كلاً على حدة. ويتضمن هذا المؤشر معلومات عامة حول الشركة، عناصر الميزانية العمومية، عناصر قائمة الدخل، السياسات المحاسبية، وتقرير الإدارة.

وتم اختيار هذا المقياس دون غيره من مقاييس جودة الإفصاح المحاسبي لاتصافه بالشمول، حيث يشمل كافة عناصر الإفصاح اللازمة بالتقارير المالية، بالإضافة إلى أن المقياس المناسب لطبيعة الدراسة والبيانات المتاحة للتطبيق. حيث يتم حصر العناصر المالية بالتقارير المالية التي تقدمها الشركات محل الدراسة ومقارنتها بعناصر الإفصاح بالمؤشر. يُمنح العنصر المفصّل عنه في التقرير المالي قيمة (١)، بينما يأخذ العنصر غير المفصّل عنه قيمة (٠). تُطبق هذه الآلية على التقارير المالية التقليدية المعلنة بصيغة PDF قبل التحول الرقمي، وكذلك على التقارير المالية الرقمية بعد التحول. ومن ثمّ يُحسب عدد العناصر المفصّل عنها في كل حالة، وتُحدد نسبته من إجمالي العناصر البالغ عددها ١٦٠ عنصراً.

٣/٣/٥ الأساليب الإحصائية المستخدمة.

تستعرض الباحثة في هذا الجزء التحليل الإحصائي الوصفي لبيانات الدراسة يليه اختبار فروض الدراسة لمعرفة وتحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة. وقامت الباحثة باستخدام أسلوب إحصائي مناسب لطبيعة البيانات والتمثل في:

اختبار ماكنمار McNemar : (McNemar,1947)

هو اختبار يستخدم لتحليل البيانات الاسمية الثنائية المرتبطة عندما تجرى التجربة على نفس المشاهدة مرتين (قبلية وبعديّة) وذلك لدراسة أثر متغير مستقل وصفي (فئوي) على نتائج أو قياسات متغير تابع من النوع الثنائي قبل وبعد تطبيق المتغير المستقل (Agresti,2018,p.246). واستخدمته دراسة (Bayerlein, Farooque,2012) ودراسة (Ugalde et al.,2024) في مجال المحاسبة.

٤/٣/٥ اختبارات الفروض وتحليل النتائج.

يتمثل الفرض العدمي في اختبار ماكنمار في عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية بين القياسات القبلية و القياسات البعدية لعينة الدراسة، وذلك مقابل الفرض البديل وهو وجود فروق ذات دلالة احصائية بين القياسات القبلية والبعدية لعينة الدراسة. مما يشير إلى وجود أثر للمتغير المستقل على قياسات المتغير التابع في العينتين المرتبطتين عند تطبيقه على حالة الدراسة (McNemar,1947).

ويتمثل الفرض العدمي والفرض البديل في الدراسة الحالية في:

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لأثر التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية على جودة الإفصاح المحاسبي في ظل تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية لأثر التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية على جودة الإفصاح المحاسبي في ظل تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وتستخدم الخوارزمية التالية عند حساب القيمة الإحصائية لاختبار ماكنمار (Edward,1948) (Raschka,2018,p37):

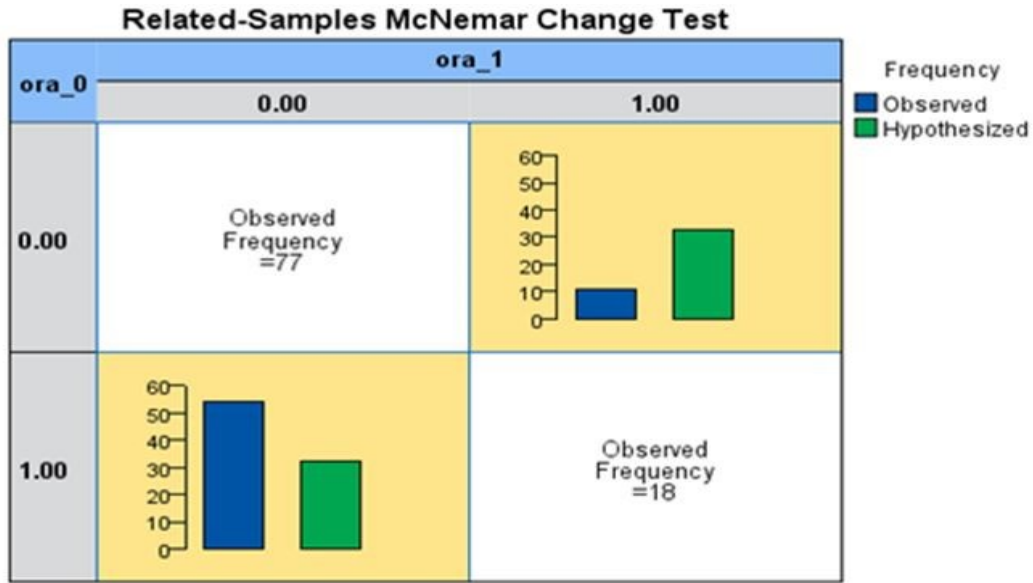
$$\chi^2 = \frac{(|b - c| - 1)^2}{b + c}$$

وتقوم طريقة حساب القيمة الإحصائية لاختبار ماكنمار على الفرق المطلق بين عدد الأزواج المتنافرة The conflicting pairs للقيم وتتجاهل الأزواج المتوافقة.

- حيث تشير القيمة b إلى عدد الحالات التي تحولت فيها القيمة من 0 إلى 1.
- وتشير القيمة c إلى عدد الحالات التي تحولت فيها القيمة من 1 إلى 0.

والأزواج المتنافرة The conflicting pairs هي التي تختلف فيها المشاهدة البعدية عن المشاهدة القبلية لنفس العنصر. وتستخدم القيمة الاحتمالية لإحصاء الاختبار لإثبات وجود دلالة إحصائية كافية على وجود فروق معنوية بين القياسات القبلية والبعدية لعينة الدراسة (قبل التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وبعد التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية) وذلك عندما نقل القيمة الاحتمالية عن مستوى الدلالة 5%.

وفيما يلي النتائج المتعلقة بإجراء اختبار ماكنمار لتحليل بيانات المشاهدات في الشركات المختلفة محل الدراسة :



١- الشركة الأولى:

كانت النتائج لدراسة بيانات شركة أوراسكوم للاستثمار القابضة قبل وبعد التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفقاً لتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Taxonomy 2023 واختبار الفروق الاحصائية باستخدام اختبار ماكنمار كما هو موضح بالجدول (١-٥) حيث يمثل الجدول اختبار ماكنمار لعينتان مترابطتان قبل وبعد التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية.

جدول (١-٥)

Total N	160
Test Statistic	27.138
Degree Of Freedom	1
Asymptotic sig.(2.sided test)	0.000

ويمثل كلاً من جدول (٢-٥) (٣-٥) (٤-٥) الإحصاء الوصفي لعينتان مترابطتان قبل وبعد التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية لشركة أوراسكوم للاستثمار القابضة لاختبار ماكنمار ونتائج الاختبار.

جدول (٢-٥) Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
ora_0	160	.55	.499	0	1
ora_1	160	.82	.386	0	1

جدول (٣-٥) ora_0 & ora_1

ora_0	ora_1	
	0	1
0	18	54
1	11	77

جدول (٤-٥) Test Statistics^a

	ora_0 & ora_1
N	160
Chi-Square ^b	27.138
Asymp. Sig.	.000

a. McNemar Test

b. Continuity Corrected

جدول (٥-٥) Hypothesis Test Summary

Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
The distributions of different value across Ora_0 and Ora_1 are equally likely.	Related samples McNemar Test	.000	Reject the null hypothesis

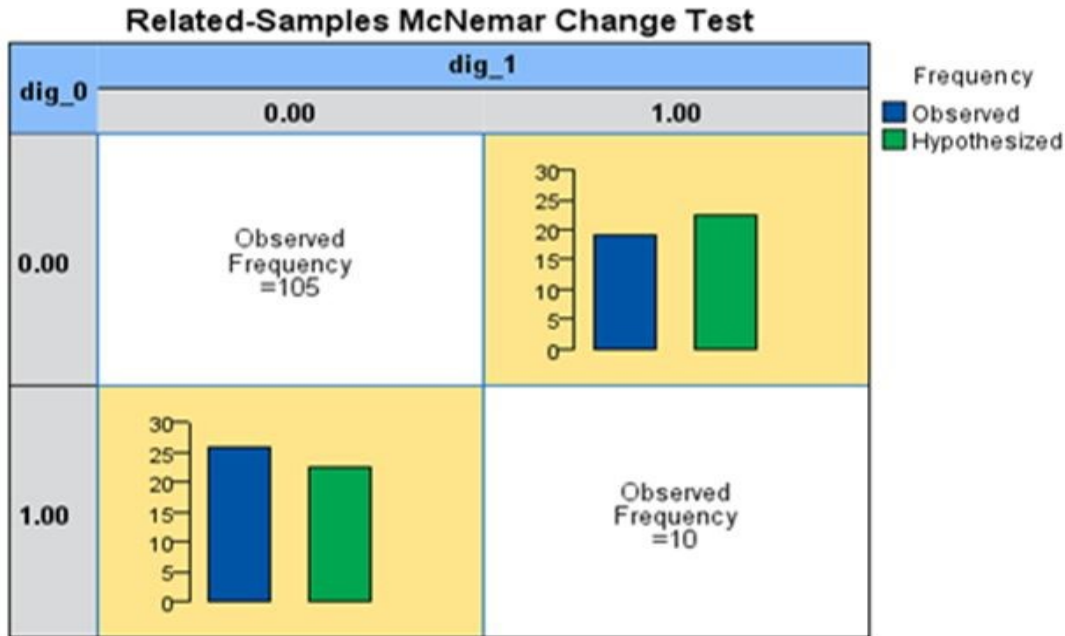
Asymptotic significances are displayed. The significance level is 0.05

ويمثل الجدول (٥-٥) ملخص نتائج اختبار ماكنمار لاختبار الفروض، ويتضح من الإحصاء الوصفي للاختبار ونتائج الاختبار أن عدد الحالات التي تحولت بإيجابية وعددها ٥٤ والتي ظهرت بتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالتقارير الرقمية IFRS Taxonomy2023 ولم تظهر بالتقارير المالية التقليدية، وهي أكبر من عدد الحالات التي تحولت بسلبية وعددها ١١ حالة، والتي تم ذكرها بالتقارير المالية التقليدية ولم تظهر بالتقارير المالية الرقمية، وبالتالي يكون للتحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفق IFRS Taxonomy2023 أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية على جودة الإفصاح المحاسبي.

حيث حدث تغير من 0 إلى 1 في عدد حالات من المشاهدات قدره ٥٤ بينما حدث تغير من 1 إلى 0 في عدد حالات من المشاهدات قدرها ١١ حالة فقط وبالتالي يتضح الأثر الإيجابي للتحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفق IFRS Taxonomy 2023 على جودة الإفصاح المحاسبي. كما توضح قيمة الدلالة الاحصائية (0.00) في اختبار Test Statistic والتي هي أقل من مستوى الدلالة (0.05) أن تلك الفروق ذات دلالة إحصائية، وبالتالي يوجد أثر إيجابي للتحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفق IFRS Taxonomy 2023 في الشركة الأولى على جودة الإفصاح المحاسبي.

٢- الشركة الثانية

كانت النتائج لدراسة بيانات شركة ديجيتايز للاستثمار والتقنية قبل وبعد التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية واختبار الفروق الاحصائية باستخدام اختبار ماكنمار كما هو موضح بالجدول (٦-٥) ويمثل الجدول اختبار ماكنمار لعينتان مترابطتان قبل وبعد التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية.



جدول (٦-٥)

Total N	160
Test Statistic	0.800
Degree Of Freedom	1
Asymptotic sig.(2.sided test)	0.371

جدول (٧-٥) Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
dig_0	160	.78	.419	0	1
dig_1	160	.82	.386	0	1

جدول (٨-٥) dig_0 & dig_1

dig_0	dig_1	
	0	1
0	10	26
1	19	105

جدول (٩-٥) Test Statistics^a

	dig_0 & dig_1
N	160
Chi-Square ^b	.800
Asymp. Sig.	.371

a. McNemar Test

b. Continuity Corrected

جدول (١٠-٥) Hypothesis Test Summary

Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
The distributions of different values across dig_0 and dig_1 are equally likely.	Related samples McNemar Test	.000	Retain the null hypothesis

Asymptotic significances are displayed. The significance level is 0.05

ويتضح من الجداول والنتائج السابقة أن عدد الحالات التي تحولت بإيجابية وعددها ٢٦ أكبر من عدد الحالات التي تحولت بسلبية و عددها ١٩ حالة، وبالتالي يكون للتحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفق IFRS Taxonomy أثر إيجابي على جودة الإفصاح المحاسبي ولكن لم تثبت الدلالة الاحصائية لذلك الأثر في هذه الشركة. حيث حدث تغير من ٠ إلى ١ في عدد حالات من المشاهدات قدره ٢٦ بينما حدث تغير من ١ إلى ٠ في عدد حالات من المشاهدات قدره ١٩ حالة فقط

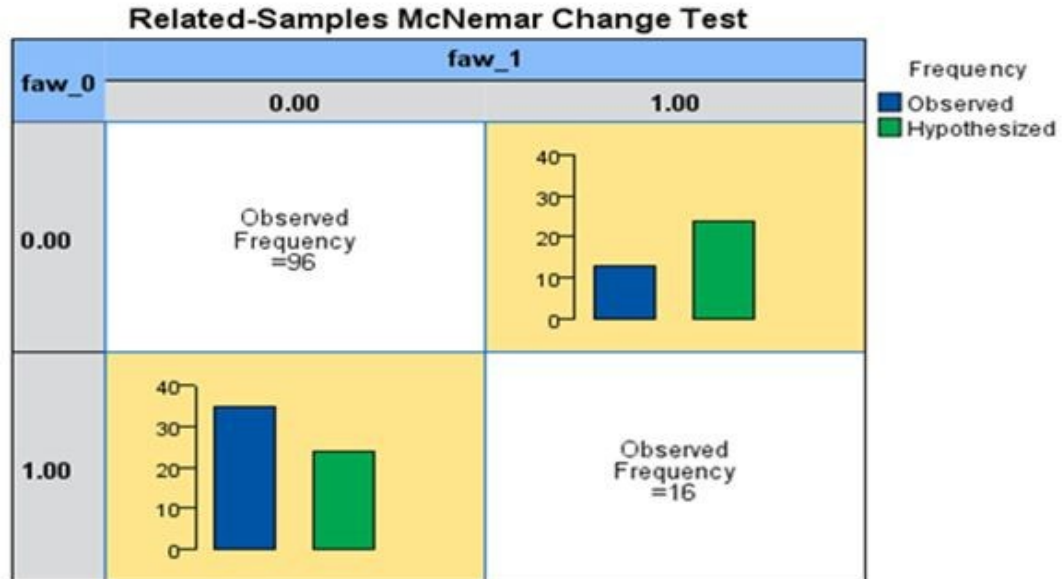
وبالتالي يتضح الأثر الإيجابي للتحويل إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفق IFRS Taxonomy2023 على جودة الإفصاح المحاسبي، كما توضح قيمة الدلالة الاحصائية (٠,٣٧١) في اختبار Test Statistic وهي أكبر من مستوى الدلالة (٠,٠٥) أن تلك الفروق لم تثبت لها الدلالة الاحصائية، وبالتالي لا يوجد أثر للتحويل إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفق IFRS Taxonomy2023 على جودة الإفصاح المحاسبي لشركة ديجيتايز للاستثمار والتقنية.

كما يتضح قبول الفرض العدمي (جدول ٥-١٠) حيث قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار تساوي (0.371) وهي أكبر من (0.05)، وبالتالي يرفض الفرض البديل بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين القياسات القبلية والبعدية لمتغير جودة الإفصاح المحاسبي لشركة ديجيتايز للاستثمار والتقنية عند التحويل إلى إعداد التقارير المالية الرقمية، وبذلك يتضح عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية أو أثر للتحويل إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفق IFRS Taxonomy على جودة الإفصاح المحاسبي في هذه الحالة.

وقد يرجع ذلك إلى توسع شركة ديجيتايز للاستثمار والتقنية في الإفصاحات بالتقارير المالية التقليدية لكونها مستحدثة بالبورصة المصرية، تهدف إلى جذب ثقة المستثمرين بها من خلال التوسع في الإفصاحات بالتقارير المالية.

٣- الشركة الثالثة :

كانت النتائج لدراسة بيانات شركة فوري لتكنولوجيا البنوك والمدفوعات الالكترونية قبل التحويل إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفق IFRS Taxonomy2023 و بعد التحويل واختبار الفروق الاحصائية باستخدام اختبار ماكنمار كما هو موضح في جدول (٥-١١) حيث يمثل الجدول اختبار ماكنمار لعينتان مترابطتان قبل وبعد التحويل إلى إعداد التقارير المالية الرقمية.



جدول (١١-٥)

Total N	160
Test Statistic	9.188
Degree Of Freedom	1
Asymptotic sig.(2.sided test)	0.002

جدول (١٢-٥) Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
faw_0	160	.68	.467	0	1
faw_1	160	.82	.386	0	1

جدول (١٣-٥) faw_0 & faw_1

faw_0	faw_1	
	0	1
0	16	35
1	13	96

جدول (١٤-٥) Test Statistics^a

	faw_0 & faw_1
N	160
Chi-Square ^b	9.188
Asymp. Sig.	.002

a. McNemar Test

b. Continuity Corrected

جدول (١٥-٥) Hypothesis test summary

Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
The distributions of different values across faw_0 and faw_1 are equally likely.	Related samples McNemar Test	.002	Reject the null hypothesis

Asymptotic significances are displayed. The significance level is 0.05

يتضح من الجداول المرفقة أن عدد الحالات التي تحولت بإيجابية وعددها ٣٥ أكبر من عدد الحالات التي تحولت بسلبية وعددها ١٣ حالة، وبالتالي يكون للتحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفق IFRS Taxonomy 2023 أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية على جودة الإفصاح المحاسبي. حيث حدث تغير من 0 إلى 1 في عدد حالات من المشاهدات قدره ٣٥ بينما حدث تغير من 1 إلى 0 في عدد حالات من المشاهدات قدره ١٣ حالة فقط وبالتالي يتضح الأثر الإيجابي للتحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفق IFRS Taxonomy 2023 على جودة الإفصاح المحاسبي، كما توضح قيمة الدلالة الاحصائية (0.002) في اختبار Test Statistic وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، أي أن تلك الفروق ذات دلالة إحصائية وبالتالي يوجد أثر إيجابي للتحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفق IFRS Taxonomy 2023 على جودة الإفصاح المحاسبي في شركة فوري لتكنولوجيا البنوك والمدفوعات الالكترونية.

وكما يتضح من الجدول (١٥-٥) رفض الفرض العدمي جزئياً حيث قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار هي (0.002) وهي أقل من (0.05)، وبالتالي يقبل الفرض البديل بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين القياسات القبلية والبعدي لمتغير جودة الإفصاح المحاسبي لشركة فوري لتكنولوجيا البنوك والمدفوعات الالكترونية عند التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفق IFRS Taxonomy 2023، وبذلك يتضح الأثر الإيجابي للتحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفق IFRS Taxonomy 2023 على جودة الإفصاح المحاسبي.

٥/٣/٥ تفسير نتائج دراسة الحالة:

في كلاً من حالتي (شركة أوراسكوم للاستثمار القابضة – شركة فوري لتكنولوجيا البنوك والمدفوعات الالكترونية) تم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل؛ أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية لجودة الإفصاح المحاسبي قبل التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وبعد التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفق تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. على عكس حالة (شركة ديجيتايز للاستثمار والتقنية) والتي تم قبول الفرض العدمي لها وهو أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لجودة الإفصاح المحاسبي قبل التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وبعد التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفق تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. فعلى الرغم من كون مجتمع الدراسة واحد، إلا أن الاختلاف في النتائج قد يرجع لاختلاف العمر المالي للشركات بالبورصة المصرية، فتجد الباحثة أن شركة ديجيتايز للاستثمار والتقنية تسعى للتوسع في الإفصاحات لها بتقاريرها المالية التقليدية لكونها حديثة العهد بالتداول بالبورصة المصرية (تم إدراجها بالبورصة المصرية عام ٢٠٢٣م) تهدف لجذب ثقة المستثمرين بها من خلال التوسع في الإفصاحات الخاصة بها بالتقارير المالية.

وتشير النتائج السابقة مجتمعة إلى رفض الفرض العدمي وهو (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لأثر التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية على جودة الإفصاح المحاسبي وفق تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية). ونقبل الفرض البديل وهو (توجد فروق ذات دلالة إحصائية لأثر التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية على جودة الإفصاح المحاسبي وفق تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Taxonomy) في حالتين من أصل ثلاثة حالات من حالات الدراسة، وبالتالي يمكن القول أنه يوجد أثر إيجابي للتحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية على جودة الإفصاح المحاسبي وفقاً لتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Taxonomy 2023.

٤/٥ نتائج الدراسة، والتوصيات والأبحاث المستقبلية.

١/٤/٥ نتائج الدراسة

ومن خلال إجراء دراسة الحالة على كلاً من الشركات الثلاث (أوراسكوم للاستثمار القابضة - ديجيتايز للاستثمار والتقنية - فوري لتكنولوجيا البنوك والمدفوعات الالكترونية) توصلت الدراسة إلى ما يلي:-

- ١- توجد فروق ذات دلالة إحصائية لجودة الإفصاح المحاسبي قبل التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفق تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الرقمية IFRS Taxonomy 2023 وبعد التحول لكلاً من شركتي أوراسكوم للاستثمار القابضة، فوري لتكنولوجيا البنوك والمدفوعات الالكترونية.
- ٢- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لجودة الإفصاح المحاسبي قبل التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفق تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الرقمية IFRS Taxonomy 2023 وبعد التحول لشركة ديجيتايز للاستثمار والتقنية.
- ٣- يوجد أثر للتحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية على جودة الإفصاح المحاسبي وفقاً لتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Taxonomy 2023 وتتفق النتيجة مع نتيجة دراسة (Domínguez et al., 2024).

٢/٤/٥ التوصيات:

بناءً على النتائج التي توصلت إليها الباحثة توصي الباحثة بما يلي:

- ١- ضرورة توجه هيئة الرقابة المالية المصرية بالزامية الشركات بالإفصاح عن تقاريرها المالية بصيغة رقمية موحدة، حتى يتثنى لمستخدميها إمكانية المقارنة بين الشركات المماثلة واتخاذ قرارات استثمارية سليمة.
- ٢- زيادة الوعي نحو التقارير المالية الرقمية ولغة XBRL وتطوراتها من قبل الشركات وأصحاب المصالح وذلك لتحقيق أقصى استفادة منها، وخاصة لمعدي التقارير المالية بالشركة، وذلك لاختلاف مهامهم عند إعداد التقارير المالية الرقمية بلغة XBRL. حيث يتحول دور معدي التقارير المالية من مهام تقليدية تقتصر على تسجيل البيانات وإعداد التقارير المالية فقط، إلى محلل للبيانات من خلال تطوير مهاراته وطرق جمعه وإدارته للبيانات المالية وغير المالية وتحليلها كمياً ووصفياً وتحديد السلاسل الزمنية لها.
- ٣- ضرورة تطوير الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة بما يتلاءم مع متطلبات إعداد التقارير المالية الرقمية.

٣/٤/٥ مجالات البحث المقترحة:

- ١- أثر التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفقاً لتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على كفاءة الاستثمار.
- ٢- أثر إعداد التقارير المالية الرقمية وفقاً لتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على قيمة الشركة.
- ٣- أثر التحول إلى إعداد التقارير المالية الرقمية وفقاً لتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على عملية المراجعة الخارجية.
- ٤- أثر إعداد التقارير المالية الرقمية وفقاً لتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:-

- أبو العلا، أسامه مجدي فؤاد محمد، (٢٠٢٠)، أثر جودة الإفصاح المحاسبي على التصنيف الائتماني للشركات: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري، **مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، المجلد ٤٢، العدد ٢**.
- احمد، محمد رمضان ابراهيم، (٢٠١٨)، نموذج مقترح لقياس جودة المعلومات المحاسبية كمدخل لرفع كفاءة سوق الأوراق المالية في ضوء IFRS: دراسة تطبيقية، **رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة المنوفية**.
- بكر، حسيني، زيدان، أحمد السيد، البسيوني، هيثم محمد، (٢٠١٨)، انعكاسات استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية- دراسة نظرية تحليلية، **مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد ٢**.
- سيد ، سيد عبد الفتاح، (٢٠١٩)، أثر خصائص Block chain على تحسين التقارير المالية الرقمية: دراسة ميدانية ، **مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة ، جامعة كفر الشيخ، المجلد ٥ ، العدد ٨**.
- عبدالغني، هشام محمد محمد، (٢٠١٥)، أثر جودة الإفصاح المحاسبي وعدم تماثل المعلومات على نشاط سوق الأوراق المالية – دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري، **رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية**.

المراجع الاجنبية

- Akhtaruddin, M. (2005). Corporate mandatory disclosure practices in Bangladesh. **The international journal of accounting**, 40(4), 399-422.
- Agresti, A. (2018). An introduction to categorical data analysis. John Wiley & Sons.

-
-
- Awad, I. H. A. K. (2018). Evaluating the Quality of IFRS Information Obtained from XBRL/IFRS Taxonomy, with a Case Study (**Doctoral dissertation, Tanta University**).
- Al-Okaily, M., Boshnak, H., Alkayed, H., Shehadeh, E., & Alqam, M. (2024). From traditional to digital: the role of XBRL adoption in improving financial statements transparency. **Global Knowledge, Memory and Communication**. Available at: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/gkmc-04-2023-0117/full/html>
- Bayerlein, L., & Al Farooque, O. (2012). Influence of a mandatory IFRS adoption on accounting practice: Evidence from Australia, Hong Kong and the United Kingdom. **Asian review of accounting**, 20(2), 93-118.
- Beerbaum, D. O. (2021). What Are the Reasons for Extensions—Development of an Extension Framework. Available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3846764
- Borrero-Domínguez, C., Cortijo-Gallego, V., & Escobar-Rodríguez, T. (2024). Digital transformation voluntary disclosure: Insights from leading European companies. **International Journal of Accounting Information Systems**, 55, 100711.
- Chen, S., Guo, J., Liu, Q., & Tong, X. (2020). The impact of XBRL on real earnings management: unexpected consequences of the XBRL implementation in China. **Review of Quantitative Finance and Accounting**, 1-26.
- Edwards, A. L. (1948). Note on the “correction for continuity” in testing the significance of the difference between correlated proportions. **Psychometrika**, 13(3), 185-187.
- Faúndez-Ugalde, A., Toledo-Zúñiga, P., Toso-Milos, A., & Saffie-Gatica, F. (2024). Advancing fiscal transparency in Latin American countries: new findings in reports on tax sustainability in Chile. **Sustainability Accounting, Management and Policy Journal**, 15(7), 63-84.
- Hassan, O. A., & Marston, C. (2019). Disclosure Measurement in the Empirical Accounting Literature-A Review Article. **International Journal of Accounting**.
- Hameed, F., Wilmschurst, T., & Horner, C. (2024). CSR disclosure quantity to CSR disclosure quality—in pursuit of a disclosure quality index. **Pacific Accounting Review**, 36(3/4), 433-467.

-
-
- Hoitash, R., Hoitash, U., & Morris, L. (2021). eXtensible Business Reporting Language: A Review and Directions for Future Research. **Available at:** https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3595401
- Hu, M., Su, Y., & Yu, X. (2024). Does corporate digitalization improve disclosure quality?. **Internet Research. Available at:** <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/intr-12-2023-1149/full/html>
- IASB. (2018). **Conceptual framework for financial reporting. IFRS Foundation**, London: International Accounting Standards Board .
- Ilias, A., Ghani, E. K., Baidi, N., & Abdul, R. (2020). Xbrl adoption: An examination on the malaysian business reporting system (mbrs). **Humanities**, 8(2), 202-214.
- Jana, S., & McMeeking, K. (2021). Alternative Performance Measures: Determinants of Disclosure Quality–Evidence from Germany. **Accounting in Europe**, 18(1), 102-142.
- Johnston, J. A.(2020) Extended XBRL Tags and Financial Analysts' Forecast Error and Dispersion. **Journal of Information Systems**.
- Kim, J. B., Kim, J. W., & Lim, J. H. (2019). Does XBRL adoption constrain earnings management? Early evidence from mandated US filers. **Contemporary Accounting Research**, 36(4), 2610-2634.
- Lakshan, A. M. I., Wijekoon, W. M. H. N., & Herath, C. G. H. S. M. (2021). Firm specific characteristics and voluntary disclosure: evidence from a developing country. **International Journal of Accounting and Business Finance**, 7(2), 151-179.
- La Torre, M., Valentinetti, D., Dumay, J., & Rea, M. A. (2018). Improving corporate disclosure through XBRL: An evidence-based taxonomy structure for integrated reporting. **Journal of Intellectual Capital**.
- Lim, J. H., Richardson, V. J., & Smith, R. (2023). Does XBRL Tagging Indicate Disclosure Quality? The Relationship Between XBRL Standard and Extension Tags and Stock Return Synchronicity. **Journal of Information Systems**, 37(3), 81-100.
- Lombardi, R., & Secundo, G. (2021). The digital transformation of corporate reporting—a systematic literature review and avenues for future research. **Meditari Accountancy Research**, 29(5), 1179-1208.
- Locke, J., Rowbottom, N., & Troshani, I. (2018). Sites of translation in digital reporting. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**.

-
-
- Lugovsky, D., & Kuter, M. (2019, May). Accounting policies, accounting estimates and its role in the preparation of fair financial statements in digital economy. **In International Conference on Integrated Science** (pp. 165-176). Springer, Cham.
- McNemar, Q. (1947). Note on the sampling error of the difference between correlated proportions or percentages. **Psychometrika**, 12(2), 153-157.
- Mishchenko, L. (2020). The Development of a New Digital Business Reporting Standard-Inline XBRL (**Doctoral dissertation, The Open University**).
- Mustafa, S. A. (2023). Does Mandatory Adoption of XBRL Improve the Quality of Reported Earnings? Evidence from the Saudi Stock Exchange. **Alexandria Journal of Accounting Research**, 7(1), 1-25.
- Rashid, C. A., & Jaf, R. A. S. (2023). The Role of Accounting Measurement and Disclosure of Social Capital in Improving Quality of Accounting Information. **Iranian Journal of Management Studies**, 16(4).
- Raschka, S. (2018). Model evaluation, model selection, and algorithm selection in machine learning. **arXiv preprint arXiv:1811.12808**.
- Shan, Y. G., & Troshani, I. (2020). Digital corporate reporting and value relevance: evidence from the US and Japan. **International Journal of Managerial Finance**.
- Tawiah, V., & Borgi, H. (2022). Impact of XBRL adoption on financial reporting quality: a global evidence. **Accounting Research Journal**, 35(6), 815-833.
- Tohang, V., Limijaya, A., & Chitrahadi, M. (2020, August). An analysis of the impact of XBRL filings towards information asymmetry in Indonesia. In 2020 **International Conference on Information Management and Technology (ICIMTech)** (pp. 330-335). IEEE.
- Troshani, I., & Rowbottom, N. (2021). Digital corporate reporting: research developments and implications. **Australian Accounting Review**, 31(3), 213-232.
- Troshani, I., Janssen, M., Lymer, A., & Parker, L. D. (2018). Digital transformation of business-to-government reporting: An institutional work perspective. **International Journal of Accounting Information Systems**, 31, 17-36.
- Troshani, I., & Rowbottom, N. (2022). Digital Corporate Reporting: Global Experiences from the G20 and Implications for Policy Formulation.

Troshani, I., Locke, J., & Rowbottom, N. (2019). Transformation of accounting through digital standardisation: Tracing the construction of the IFRS taxonomy. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 32(1), 133-162.

Well.(2020).”The future of financial Reporting”.pp(1:14).available at:
https://www.charteredaccountantsanz.com/searchresults?fbclid=IwAR01Dn_F2udBaBFCDC_7RrP6tKGpX5X7JmM9OQN85JEbkzxPU_1muRFwYxk

المواقع الالكترونية

<https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2020/03/ifrs-foundation-publishes-ifrs-taxonomy-2020-and-ifrs-taxonomy-formula-linkbase-2020#/>

<https://www.sec.gov/structureddata/osd-inline-xbrl.html>

<https://www.xbrl.org/news/esma-looks-to-expand-inline-xbrl-mandates/>

<https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-taxonomy/#about>

<https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history>