

دار المنظومة
DAR ALMANDUMAH
الرواد في قواعد المعلومات العربية

- العنوان: إطار مقترح لتطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة XPRL
لتحقيق الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات :
دراسة تطبيقية فى البيئة المصرية
- المصدر: الفكر المحاسبي
- الناشر: جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة
والمراجعة
- المؤلف الرئيسي: إسماعيل، عصام عبدالمنعم أحمد
- المجلد/العدد: مج20, ع2
- محكمة: نعم
- التاريخ الميلادي: 2016
- الشهر: يوليو
- الصفحات: 625 - 700
- رقم MD: 771967
- نوع المحتوى: بحوث ومقالات
- اللغة: Arabic
- قواعد المعلومات: EcoLink
- مواضيع: الإفصاح الإلكتروني، تقارير الأعمال، الشفافية، المعلومات
المحاسبية، سوق الأموال المالية، مصر
- رابط: <https://search.mandumah.com/Record/771967>

© 2018 دار المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.
هذه المادة متاحة بناء على الإتفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر
محفوظة. يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو
النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الإلكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق
النشر أو دار المنظومة.

**إطار مقترح لتطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XPRL)
لتحقيق الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات
دراسة تطبيقية في البيئة المصرية**

**د/ عصام عبد المنعم اسماعيل
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة المنصورة**



إطار مقترح لتطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XPRL) لتحقيق الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات

دراسة تطبيقية في البيئة المصرية

د. غصام عبد المنعم إسماعيل^(١)

ملخص البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى وضع إطار مقترح لتطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) في بيئة الأعمال المصرية . ويتضمن هذا الإطار مجموعة من المتغيرات التي لها تأثير أو ارتباط بالتطبيق الناجح لهذه اللغة ، بما يفيد في تحقيق الأهداف الأساسية للمعلومات المحاسبية ، والتي تتمثل في رفع مستوى الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات في سوق الأوراق المالية .

و تضمن هذا الإطار محددات تطبيق لغة (XBRL) في البيئة المصرية ، والمشاكل التي يمكن أن تعوق هذا التطبيق ، ثم آليات التطبيق الناجح . وقد تناول الباحث أثر المحددات والمشاكل وآليات التطبيق على المنافع التي يمكن أن تحققها هذه اللغة في البيئة المصرية ، محددا أكثر المتغيرات تأثيرا على منافع التطبيق .

وقد استخدم الباحث منهج الدراسة الميدانية باستخدام قائمة الاستقصاء كأداة بحث لتحديد أكثر هذه المتغيرات تأثيرا على منافع تطبيق لغة (XBRL) في البيئة المصرية . كما استخدم الباحث - إضافة لقائمة الاستقصاء - طريقة نلفي لاستخلاص أكثر المتغيرات توافقا بين مجموعة من الخبراء الذين لديهم معرفة بهذه اللغة ، وكيفية استخدامها بنجاح عند النشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية .

و استخدم الباحث الأسلوب الإحصائي Warp PLS 5 . ويعتبر هذا البرنامج مناسباً للعينات الصغيرة ، ويستخدم في تحليل علاقات السببية ، كما أنه يساهم في تخفيض البواقي للمتغير المستقل . وخلصت الدراسة إلى تحديد مجموعة من المتغيرات هي الأكثر تأثيرا ومساهمة في التطبيق الناجح للغة (XBRL) ، وشملت هذه المتغيرات :

- محددات تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) في البيئة المصرية ، وشملت المتغيرات الأكثر تأثيرا مجموعة متنوعة من المحددات التنظيمية والرقابية والتكنولوجية والبيئية ، كان من أهمها ضرورة وجود إلزام من الجهات المهنية ، أو التنظيمية ، باعتماد

(١) أستاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة المنصورة .

لغة XBRL لنشر المعلومات المحاسبية ، إضافة إلى وجود بنية تحتية لتكنولوجيا المعلومات (شبكة إنترنت سريعة/ مواقع للشركات / برامج محاسبية / محركات بحث).

- معوقات تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) في البيئة المصرية ، وشملت المعوقات الأكثر تأثيرا على تطبيق هذه اللغة ، عدم وجود المستثمر الواعي المؤهل للتعامل مع المعلومات المحاسبية في شكل لغة XBRL ، إضافة إلى عدم توافر محاسبين مؤهلين لاستخدام وتطبيق لغة XBRL .

- آليات نجاح تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) في البيئة المصرية ، وخلصت الدراسة إلى أن أكثر هذه الآليات تأثيرا على منافع التطبيق ، صدور قواعد تنظيمية من لجنة البورصة بإلزام الشركات المسجلة بالنشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية باستخدام لغة XBRL ، إضافة إلى التوسع في الإقصاد عن المعلومات غير المالية التي يصعب نشرها بالطرق التقليدية ، و تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS .

وقد استخدم الباحث المتغيرات الأكثر تأثيرا - في ضوء التحليل الإحصائي المستخدم - في صياغة إطار مقترح لتطبيق لغة (XBRL) بشكل ناجح في البيئة المصرية ، يجمع هذا الإطار بين محددات ومعوقات وآليات نجاح تطبيق هذه اللغة بما يتناسب مع طبيعة وخصائص البيئة المصرية ، بما يساهم في زيادة مستويات الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات في البيئة المصرية .

الكلمات المفتاحية : الإقصاد الإلكتروني، لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) ، الشفافية ، تماثل المعلومات المحاسبية ، أسلوب دلقي .

١- طبيعة المشكلة :

أحدثت التطورات الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية التي شهدها العالم في نهاية القرن العشرين آثارا هامة على أنشطة منشآت الأعمال ، فقد كان للتطورات الإلكترونية أثرا كبيرا على عمليات إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية بين منتجي ومستخدمي المعلومات المحاسبية . فقد أسفرت التطورات التكنولوجية في مجالات الحاسبات والاتصالات وظهور شبكة الإنترنت عن توافر إمكانات هائلة تتيح حفظ ونشر وتوزيع المعلومات المحاسبية فورا ، وإتاحتها لكافة المستخدمين في أي مكان في العالم .

ولهذا أشار (Hindi & Rich, 2010) إلى أن شبكة الإنترنت أصبحت من المصادر الرئيسية للمعلومات بالنسبة للمستثمرين ، وأن العديد من الشركات تفصح عن المعلومات المحاسبية على مواقعها الإلكترونية .

وترتب على هذه التطورات نتائج إيجابية تمثلت في زيادة كبيرة في مستويات الثقة والشفافية في التقارير المالية التي تعدها وتشرها منشآت الأعمال ، كما ساهمت في توفير كميات ونوعيات أكبر من المعلومات المحاسبية لكافة المستخدمين في توقيت ملائم . وساهمت هذه التطورات في إحداث نقلة نوعية في طرق العرض والإفصاح لاقت قبولا لدى كافة الأطراف المنتجة والمستخدمة للمعلومات المحاسبية .

وكان من آخر وأفضل التطورات في هذا المجال ظهور لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) والتي جاءت تتويجا لجهود كبيرة سبقها ظهور واستخدام أوراق عمل الكترونية بسيطة في صورة ملف (PDF) ثم ظهرت لغة الترميز التفاعلية (HTML) ، وتلي ذلك ظهور لغة أكثر تطورا وهي (XML) والتي أتاحت روابط يمكن استخدامها في إدراج امتدادات لكافة المعلومات المنشورة . وكان لظهور لغة تقارير الأعمال الموسعة وما أتاحتها من إمكانيات هائلة في مجال تسهيل نشر وتحليل المعلومات المحاسبية .

ويصنف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) كأحد أفضل عشر أدوات تكنولوجية يعتمد عليها المهنيون من المحاسبين والمراجعين (Peng & Chang, 2010).

وتعمل لغة تقارير الأعمال الموسعة على تعزيز الدقة والموثوقية للمعلومات المحاسبية المنشورة ، كما أنها تزيد من كفاءة التوصيل الإلكتروني للمعلومات المحاسبية ، فهي بمثابة وسيلة فعالة لتحديد ومقارنة المعلومات من شركة لأخرى من خلال التدفق السهل للمعلومات بين مختلف الأطراف . (Taylor & Dzurainin, 2010 ; Yoon et al., 2011)

كما ساعدت لغة التقرير الموسعة (XBRL) على تحسين كفاءة الاتصالات كنتيجة لسرعة الوصول إلى شبكة الإنترنت، كما تزيد قدرة مستخدمي المعلومات لدمج معلومات الشركات مباشرة لمستودعات البيانات ونماذج القرار . كما تزيد أيضا من قدرة المحرك في العثور على المعلومات الملائمة المطلوبة ذات صلة من خلال روابط التعريفات والتصنيفات التي تسمح للبرامج بفهم بيانات السياق والربط بين الأنواع المختلفة من البيانات (Debreceeny et al., 2010; Vasarhelyi et al., 2012) .

واحد المنافع الأساسية المتوقعة لتحسين إفصاح الشركات من تكنولوجيا جديدة مثل XBRL هو الحد من التباين في المعلومات وتحسين نوعية المعلومات ، الأمر الذي يمكن أن يؤدي إلى تحسين دقة توقعات المحللين . ويعتبر المحللون الماليون من بين أكثر طوائف المستخدمين أهمية ، حيث يلعب المحللون الماليون أدواراً هامة كوسطاء اقتصاديين ، فهم الأكثر ثقافة ورؤية من بين مستخدمي التقارير المالية ، ويؤثر دورهم على أسعار الأسهم في البورصة (Yoon et al., 2011; Yu, 2010; Rock et al., 2001; Hope, 2003) .

و لا تكشف البحوث التي أجريت لدراسة العلاقة بين بيئة معلومات سوق رأس المال و استخدام XBRL عن نتائج واحدة . فمثلاً دراسة (Yoon et al. 2011) تكشف عن وجود علاقة سلبية كبيرة مع استخدام XBRL حيث يسفر التطبيق عن عدم تماثل المعلومات في سوق الأوراق المالية في كوريا . أما دراسة (Kim et al., 2012) فقد توصلت إلى نتائج عكسية فبينت أن الإفصاح باستخدام XBRL في سوق الأوراق المالية الأمريكية يزيد من كفاءة المعلومات ويقلل من تقلب العائد .

كما أشارت دراسة (Liu et al., 2013) إلى وجود تأثير إيجابي للغة XBRL على سلوك المحلل في الولايات المتحدة، ولكن هذا الأثر كان سلبياً في الصين . وقد يرجع ذلك لاختلاف الظروف المحيطة وتباين الخصائص البيئية ، الأمر الذي يسفر عن اختلافات في تأثير XBRL كما بينتها الدراسات التجريبية في مراحل سابقة .

وتشير التطورات الحالية إلى أن تكنولوجيا المعلومات الحاسوبية تشكل جزءاً مهماً من نسيج البيئة التنظيمية ، وتحتاج إلى أن يعاد تقييمها في نطاق أوسع من السياق البيئي (Liu, 2011; Otley, 1980; Yao et al., 2010) . فتقدير مدى تحقق قيمة للتكنولوجيا يعتمد على التوافق بين تكامل نظام المعلومات الحاسوبية وخصائص البيئة المحيطة . فالمعلومات الحاسوبية ترتبط بأنظمة الثقافة المحلية وأحكام القانون والطرق والظروف البيئية المحيطة (Nicolaou, 2000; lexander, 2011; Ionascu et al., 2011).

وتلعب الثقافة الوطنية دوراً رئيسياً في تحديد ردود الأفعال على أنماط تكنولوجيا المعلومات الجديدة ، وبالتالي تلعب دوراً هاماً في التأثير على نجاح تطبيق واستخدام تكنولوجيا المعلومات . الجوانب والأبعاد الثقافية تساهم في تشكيل المعايير والممارسات . تأثير الاختلافات الثقافية على استخدام لغة XBRL له أهمية خاصة لأنه وضعت لتكون معياراً عالمياً، بينما الاختلافات الثقافية بين الدول قد تؤدي لوجهات نظر مختلفة عن قيمة وملائمة لغة XBRL وقابليتها للتطبيق . (Leidner & Kayworth, 2006 ;Fang et al., 2011; Gray, 1988; Hope, 2003)

وتكشف الأبحاث الحالية عن أن تكنولوجيا المعلومات تعتمد على الترميز ، وبالتالي تخضع لتفسيرات وفقا لتقافات مختلفة مع اختلاف البيئة التي تستخدم فيها . فاختلاف الثقافات قد يؤثر على قيمة نتائج التطبيق لإدارة تكنولوجيا المعلومات وبالتالي على نظم المعلومات .
(Leidner & Kayworth, 2006)

لاحظت بعض الدراسات أن مصممي النظم الذين ينتمون لتقافات مختلفة لديهم أولويات مختلفة في استخدام نظرية X (المنهج والكفاءة) ، وكذلك نظرية Y توجهات السكان في عملية تطوير النظم. كشفت دراسات أخرى أن قيم المصممين الدنمركيين تضع تأكيدات أكبر على القضايا الاشتراكية المرتبطة بالشعب في عمليات تطوير النظم ، بينما المصممين الكنديين لديهم قيم رأسمالية تميل إلى التركيز أكثر على القضايا الفنية. (Davison & Martinsons,2003)
(Dagwell et al. ,1983 ; Kumar et al. ,1990)

٢- بلورة مشكلة الدراسة :

تتطلب طبيعة الدراسة تحديداً للأبعاد المختلفة التي يمكن أن تشكل إطارا متكاملًا لتطبيق لغة XBRL في البيئة المصرية ، فإننتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية الكترونيا من خلال شبكة الإنترنت ، رغم أنه يحقق الكثير من المنافع لكافة الأطراف ، إلا أنه يواجه بالعديد من التحديات التي يمكن أن تشكل عائقا أمام تحقيق الأهداف المتوقعة من نشر هذه المعلومات .

وبهذا يمكن صياغة مشكلة هذا البحث في الإجابة على الأسئلة التالية :

- ماهية لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) وما هو دورها في توصيل المعلومات المحاسبية ، والمنافع التي تتحقق لكافة الأطراف من استخدام هذه اللغة ؟
- ما هي محددات تطبيق لغة (XBRL) في البيئة المصرية ؟
- ما هي معوقات تطبيق لغة (XBRL) في البيئة المصرية ؟
- ما هي الوسائل والأساليب التي يمكن من خلالها التغلب على معوقات ومشاكل تطبيق هذه اللغة في البيئة المصرية ؟
- كيف يساهم التطبيق الناجح للغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) في تحقيق الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات في البيئة المصرية ؟

٣- أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة لتكوين إطار مقترح لتطبيق لغة (XBRL) في البيئة المصرية ، بما يحقق الشفافية ويحد من عدم تماثل المعلومات ، ويتضمن هذا الإطار مجموعة من المتغيرات المرتبطة بطبيعة وأهداف النشر الالكتروني للمعلومات المحاسبية ، وتشمل :

- تحديد محددات تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة في البيئة المصرية .
- تحديد معوقات تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة في البيئة المصرية .
- تحديد أساليب تطوير استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة في البيئة المصرية .
- تحديد الدور الذي يمكن أن تلعبه لغة تقارير الأعمال الموسعة في تحقيق الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات في البيئة المصرية .

٤- أهمية ودوافع الدراسة :

تعتبر سوق الأوراق المالية مرآة لمستوى قوة اقتصاد أي دولة ، وتلعب المعلومات المحاسبية المنشورة الدور الأكبر في رفع كفاءة السوق . ولاشك أن النشر الالكتروني للمعلومات المحاسبية باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة سيكون له نتائج هامة ومؤثرة ، من خلال الزيادة في مستويات الإفصاح والشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية في السوق ، الأمر الذي سينعكس إيجاباً على مستوى كفاءة السوق .

وتأتى هذه الدراسة استكمالاً لدراسات سابقة (Baldwin, et al., 2006; Vasarhelyi et al., 2012; Hodge et al., 2004) هدفت للتعرف على طبيعة وأبعاد لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) والمنافع التي يحققها استخدام هذه اللغة لكافة الأطراف ، مع إجراء دراسة ميدانية لاستكشاف محددات تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة في البيئة المصرية، والمعوقات والمشاكل التي يمكن أن تعترض التطبيق ، وأيضاً تحديد الوسائل والآليات التي تزيد من كفاءة وفعالية تطبيق هذه اللغة لكافة الأطراف ، ويمكن - من خلال التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة - تحديد أكثر هذه المتغيرات تأثيراً على المنافع التي يحققها استخدام اللغة ، ثم تجميع المحددات والمعوقات وآليات التطبيق في إطار مقترح يفيد في التطبيق الناجح لهذه اللغة بما يلائم طبيعة وخصائص البيئة المصرية ، وبما يحقق شفافية المعلومات المحاسبية ويحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية في السوق .

ومن أهم دوافع هذه الدراسة أن لغة تقارير الأعمال الموسعة قد تم تطبيقها في كثير من دول العالم وحقت نتائج جيدة كما أشارت لهذا العديد من الدراسات السابقة (Baldwin and Trinkle, 2011; Olivera, G., et al., 2012; Vasarhelyi. et al., 2012; Alles & Piechochi, 2012) . كما لا توجد دراسات كافية تعطي أطراً متكاملة لتطبيق هذه اللغة في البيئة المصرية ، ولهذا تسعى هذه الدراسة لتضييق هذه الفجوة البحثية ، وتشجيع الأطراف المختلفة على التعاون في سبيل تطبيق هذه اللغة لتحقيق المنافع المختلفة المتمثلة في زيادة مستويات الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات في سوق الأوراق المالية في مصر .

٥- حدود البحث :

يخرج عن نطاق البحث للجوانب الفنية المتعلقة باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) ، وكيفية تطبيقها عند النشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية . كما لم يتطرق البحث للفروق الجوهرية بين عينات الدراسة بخصوص مقترحات الإطار المقترح ، فهي ليست من مجال البحث . وأخيرا فإن قابلية نتائج البحث للتعميم مشروطة بضوابط اختيار عينات الدراسة

٦- منهج البحث :

لتحقيق هدف البحث ، وللإجابة عن أسئلة الدراسة المتعلقة بطبيعة وأبعاد مشكلة الدراسة، اعتمد الباحث على كل من :

أ- المنهج الإستقرائي : من خلال عرض وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بلغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) ، مبينا مضمونها ومنافعها لكافة الأطراف ، ومحددات استخدام هذه اللغة في البيئات المختلفة ، والمشاكل التي تعترض تطبيقها ، ووسائل وآليات تطوير هذه اللغة بما يحقق الشفافية ويحد من عدم تماثل المعلومات .

ب- الدراسة الميدانية : والتي تعتمد على :

- أسلوب الاستبيان : لاستكشاف منافع تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة ومحددات استخدام هذه اللغة في البيئة المصرية ، ومشاكل ومعوقات التطبيق ، والوسائل التي يمكن استخدامها للتغلب على هذه المشكلات ، وأدوات وآليات التطوير اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية تطبيق هذه اللغة بما يتناسب مع ظروف البيئة المصرية ويحقق الشفافية ويحد من عدم تماثل المعلومات في البيئة المصرية (Kim, et al., 2012; Oyelere et al., 2003).

- أسلوب دلفي : نظرا لضعف أسلوب الاستبيان بالطريقة التقليدية في الحصول على نتائج متكاملة بخصوص متغيرات الدراسة ، لجأ الباحث لأسلوب دلفي (Delphi Survey Method) الذي يتميز باختيار مجموعة من الخبراء في مجال الدراسة ، إضافة إلى وجود تفاعل بين المشاركين . ويرتكز هذا الأسلوب على إجراءات منهجية للحصول على توافق في الآراء بين الخبراء بشأن احتمالات وتأثيرات الاتجاهات المستقبلية فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة (Lonstone,1985; Adams,2001; Topper, 2006; Skulmoski, Hartman,2002)

حيث يقوم الخبراء بالإجابة عن الاستبيانات المتعلقة بالموضوع المطلوب في جولتين أو أكثر . بعد كل جولة، يتم إرسال رسالة مختصرة تحتوي على خلاصة توقعات الخبراء من الجولة

السابقة والأسباب التي بنيت أحكامهم على أساسها . وبالتالي يتم تشجيع الخبراء على مراجعة إجاباتهم السابقة على ضوء الردود من الأعضاء الآخرين من لجنة الخبراء. وخلال هذه العملية يتم تقليص نطاق الإجابات ، وتتقارب آراء مجموعة الخبراء نحو الإجابة "الصحيحة. ويتم إيقاف العملية عند "معيار توقف" محدد مسبقا (على سبيل المثال عدد الجولات، تحقيق التوافق واستقرار النتائج) ومتوسط درجات الجولات النهائية يحدد النتائج.

٧- خطة البحث :

في ضوء طبيعة المشكلة وأهداف وحدود وتساؤلات الدراسة ، سوف تستكمل الدراسة على النحو التالي :

القسم الأول : الإطار النظري : ويشمل النقاط التالية :

أولا : تحليل الدراسات السابقة المرتبطة باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) في نشر المعلومات المحاسبية .

ثانيا : دور لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) في نشر المعلومات المحاسبية ، والمنافع المحققة منها .

ثالثا : الجهود الدولية في استخدام وتطوير لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) في النشر الالكتروني للمعلومات المحاسبية .

رابعا : محدّدات استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) في البيئات المختلفة .

خامسا : معوقات ومشاكل تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) .

سادسا : وسائل تطوير لغة تقارير الأعمال الموسعة كأداة لزيادة الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية .

سابعا: واقع تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) في مصر

القسم الثاني : الدراسة الميدانية : يشمل كلا من : أسلوب الدراسة الميدانية وفروض الدراسة و مجتمع وعينة الدراسة ومتغيرات الدراسة ثم تحليل النتائج واختبار الفروض .

القسم الأول : الإطار النظري للبحث

يتناول الباحث في هذا القسم مجموعة من العناصر تشمل عرض وتحليل الدراسات السابقة وإيضاح لطبيعة وأهداف استخدام لغة (XBRL) ، والجهود الدولية في هذا الخصوص ، ومحددات استخدام هذه اللغة في البيئات المختلفة ، والمعوقات والمشاكل التي تعترض استخدام هذه اللغة ،

وسبل التطوير اللازمة وواقع البيئة المصرية فيما يتعلق بمحددات ومشاكل تطبيق هذه اللغة وسبل التطوير اللازمة لتحقيق الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات ، وذلك على النحو التالي:
أولا : تحليل الدراسات السابقة المرتبطة باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) في نشر المعلومات المحاسبية :

تعددت الأبحاث التي تناولت موضوع استخدام لغة (XBRL) لنشر المعلومات المحاسبية من نواحي عديدة ، سواء من ناحية تحديد مفهوم وطبيعة هذه اللغة ، أو من ناحية المزايا والمنافع التي تعود على الأطراف المختلفة من استخدام هذه اللغة ، أو من ناحية المحددات التنظيمية والفنية المرتبطة بالاستخدام وكذلك المعوقات والمشاكل المرتبطة باستخدام هذه اللغة وأيضا الوسائل والأساليب التي يمكن إتباعها لتطوير هذه اللغة بما يحقق منافع لكافة الأطراف .

وبخصوص تعريف لغة تقارير العمال الموسعة (XBRL) فقد أشارت دراسة (Burnett, et al., 2006; Plumlee, et al., 2008; Janvrin & No., 2012) إلى أنها نظام يعتمد على شبكة الإنترنت في عرض وتصنيف المعلومات المحاسبية ، وأكدت هذه الدراسات على ملاءمة هذه اللغة للتطبيقات المالية والمحاسبية ، وأنها تعتمد على قدرة الحاسب على قراءة علامات Tapes الحقول المحاسبية وفقا لتصنيف محدد ، بما يساعد في تحقيق الشفافية .

يمكن تصنيف الدراسات السابقة في هذا الخصوص لعدة مجموعات :

المجموعة الأولى : الدراسات المعنية بمنافع واستخدامات لغة (XBRL) في تقارير الأعمال :

بينت دراسة (Baldwin, et al., 2006) كيفية استخدام لغة (XBRL) في نشر المعلومات المحاسبية ، وأثر ذلك على مستخدمي المعلومات وتأثير استخدام اللغة على خصائص المعلومات المحاسبية . وأكدت الدراسة على دور لغة (XBRL) في تبسيط الإفصاح وتسهيل عمليات توصيل المعلومات لمستخدميها من المستثمرين والمحللين الماليين وغيرهم عبر الإنترنت ، وتوقعت الدراسة أن لغة (XBRL) ستصبح اللغة الرسمية لتوصيل المعلومات المحاسبية لكافة الأطراف المهتمة .

أما دراسة (Bovee, et al., 2002) فقد عدت مزايا استخدام لغة (XBRL) في نشر وتوصيل المعلومات المحاسبية والتي تتمثل في سهولة الاستخدام وزيادة القابلية للمقارنة واتساق المعلومات المحاسبية ، إضافة لسهولة الوصول والفهم من جانب المستخدمين .

كما أشارت دراسة (Hodge, et al., 2004) إلى أن استخدام لغة (XBRL) يزيد من سهولة البحث عن المعلومات التي يحتاجها المستخدمين ، حيث أنه يعزز من إمكانيات استخدام

محركات البحث عن المعلومات ، وهذا من شأنه مساعدة المستخدمين غير المحترفين في الحصول على معلومات مالية كافية تساعدهم في اتخاذ قرارات استثمار رشيدة . وخلصت الدراسة إلى أن لغة (XBRL) تساهم في زيادة مستويات الشفافية .

وتوقع (Vasarhelyi et al., 2012; Hodge et al., 2004) أن لغة XBRL ستزيد من قابلية القوائم المالية للمقارنة كنتيجة للتحديد الجيد لكل بند في القوائم المالية، مع وضع علامات عن الطريقة المحاسبية المستخدمة . فاستخدام التصنيفات وفقا للغة XBRL على نحو ملائم من المحتمل أنه سيمكن المستخدمين من استخراج معلومات من القوائم المالية أكثر قابلية للمقارنة ، كما أن وجود أدوات بحث أكثر فعالية سيؤدي إلى تحسين الشفافية التقارير المالية. وقام (Florescu, et al., 2009) بإجراء دراسة على الشركات المدرجة في البورصة الأمريكية ، وتوصلت الدراسة إلى أنه - بغض النظر عن معايير المحاسبة المستخدمة - فإنه يجب عرضها باستخدام نموذج أو شكل موحد يؤدي إلى تحسين الاتصالات وتجميع البيانات ومراقبة وتحليل المعلومات المالية ، وأوصت الهيئات التنظيمية والرقابية أن يكون النموذج أو الشكل الموحد هو لغة تقارير الأعمال الموسعة ، لأن استخدام هذه اللغة يحقق منافع عديدة ، وعرضت الدراسة تصنيفا لهذه المنافع على الشركات والهيئات التنظيمية وأسواق الأوراق المالية والمحللين الماليين والبنوك والمؤسسات المالية .

وخلصت دراسة (Zheyang, et al., 2013) إلى أن استخدام لغة (XBRL) في البيئة اليابانية - والتي يوجد بها آلاف الشركات المسجلة في البورصة - قد ساهم في تحسين بيئة المعلومات . و أن منافع تطبيق لغة (XBRL) تتمثل في خفض التكاليف وتحسين نتائج الشركات ، وتحسين دقة البيانات المالية ، وتركيز الجهود نحو التنبؤ والتحليل وصنع القرار ، وتحسين العلاقات مع المساهمين ، وتبسيط العمليات وانخفاض تكلفة إعداد التقارير المالية ، وفعالية واكتمال وموثوقية عمليات جمع البيانات إضافة إلى زيادة الشفافية والموثوقية في سوق الأوراق المالية .

وتناولت دراسة (Kim, et al., 2012) تأثير الإفصاح الإلزامي في التقارير المالية المعدة وفقا للغة (XBRL) على نواحي مختلفة من بيئة لمعلومات المالية . وأجريت الدراسة على ٤٢٨ شركة . وقد أظهرت نتائج الدراسة أن استخدام هذه اللغة زاد من كفاءة المعلومات ، كما أحدث تخفيضا في تقلبات عوائد الأوراق المالية . كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق لغة (XBRL) ساعد في التخفيف من حدة خطر المعلومات في سوق الأوراق المالية ، خاصة في حالة زيادة عدم التأكد .

أما دراسة (Kim, et al., 2013) فقد اختلفت أثر استخدام لغة (XBRL) على تخفيض حجم المستحقات المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية الأمريكي ، وشملت الدراسة مقارنة بين حجم المستحقات التقديرية قبل وبعد تطبيق لغة (XBRL) . وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق هذه اللغة أسفر عن تخفيض حجم المستحقات الاختيارية ، كما خلصت إلى أن استخدام هذه اللغة يفيد في الحد من الانتهازية الإدارية في إعداد التقارير المالية ، وهذا من شأنه تحسين الشفافية والقبالية للمقارنة للتقارير المالية .

وقد أظهرت التطورات الأخيرة وتطبيقات لغة التقارير الأعمال (XBRL) نجاحا في التصدي لكثير من التحديات. فمثلا جمع المعلومات إلكترونيا، وإدماج عناصر البيانات من المصادر المختلفة ، وإضافة قاموس البيانات (التصنيف) لتوحيد المصطلحات المالية المستخدمة. بما يسمح بمقارنات مالية ذات مغزى في الشركة الواحدة ، وأيضا بين الشركات ، ويسمح بتجميع المعلومات المالية على مستوى القطاعات . كما يتيح التصنيف تطويرا لتطبيقات البرمجيات لجعل المعلومات المالية قابلة للقراءة. كما أن المعلومات التي تم نشرها لمرة واحدة في شكل XBRL تمثل مستودعا للبيانات يمكن للشركات نقلها إلكترونيا لأغراض الرقابة والتوجيه (Kim,at al.,2013)

كما أشارت دراسة (Roohani, F., & Koizumi, 2009) إلى أن الشركات متعددة الجنسيات يمكن أن تستفيد من استخدام XBRL لزيادة الشفافية وفقا للمعايير الدولية ، لزيادة قدرات المستخدمين المختلفين في دول العالم على جلب ومقارنة وتحليل المعلومات المالية وفقا لأنظمة مختلفة في جميع دول .

كما أشارت دراسة (Baldwin and Trinkle, 2011) إلى أن المحللين الماليين سيكونوا أكثر قدرة على استرجاع البيانات مباشرة من أنظمة الشركات" ، وبالتالي تصبح تحليلاتهم أكثر كفاءة ، كما سيتم تعزيز التواصل بين الشركة ومدقق حساباتها، مما يسهل رقابة مدى الالتزام بالمعايير .

وبهذا تتضح منافع تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة في دول العالم ، بما يفيد في تحقيق مصالح كافة الأطراف المنتجة. والمستخدمة للمعلومات المحاسبية .

المجموعة الثانية : الدراسات الخاصة بمحددات تطبيق لغة (XBRL) في البيئات المختلفة :

لا شك أن المحاسبة وليدة البيئة ، نشأت وتطورت كنتاج لعوامل اقتصادية وثقافية واجتماعية ، ويرتبط الإفصاح بصفة خاصة مع تطور النظم المحاسبية ، وتتأثر ممارسات ومعايير الإفصاح بالنظم القانونية والسياسية والاقتصادية ومستوى الثقافة والتعليم (Choi, 2004) .

فقد حددت دراسة (Oyelere et al., 2003) محددات الإفصاح الاختياري عن المعلومات المحاسبية باستخدام شبكة الإنترنت ، وقد شملت هذه المحددات النشر الالكتروني ومستوى الربحية ومدى عالمية الشركة والهيكل التمويلي للشركة .

وبينت دراسة (Fahy, et al., 2009) كيفية إعادة تصميم العلاقات البيئية بين منظمات الأعمال فيما يسمى بسلسلة توفير المعلومات الخاصة بالخدمات المالية ، ويتم ذلك باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) بين هذه المنظمات ، وأن يتم ذلك تحت إشراف وتوجيه هيئة الحفظ بالبورصة الاسترالية والبنك المركزي الأسترالي ، وأشارت الدراسة إلى وجود قدر من التعقيد والاستقلالية في استهلاك المعلومات ، ولعلاج هذه المشكلة أكدت الدراسة على أهمية بناء البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات بما يسمح ببناء نظام يقوم على التعاون بين المنظمات المشاركة .

كما أكدت دراسة (Garbellotto,2008) على أهمية وضع إطار عام لحسابات الأستاذ وفقا للغة عالمية موحدة للتقرير المالي الالكتروني (The XBRL Global Ledger Framework) ، وترجع أهمية هذا الإطار إلى يساهم في تقليص الفجوة بين مصادر البيانات والتقارير النهائية ، كما يدعم أيضا البيئة الرقابية ويساهم في تسهيل خدمات التأكيد والتدقيق . وترجع أهمية هذه الدراسة على وجه الخصوص إلى أن القائم بها هو رئيس مجموعة العمل الدولية المكلفة بإعداد حسابات الأستاذ وفقا للغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) وعضو مجلس المعايير الدولية لـ (XBRL) .

أما دراسة (Gunn,2007) فخلصت إلى تحديد سلسلة تدفق المعلومات المالية في ظل تطبيق لغة (XBRL) ، وتشمل هذه السلسلة في العمليات التجارية وإعداد التقارير المالية الداخلية ، وإعداد التقارير المالية الخارجية ، وإجراءات الاستثمار والاقتراض ثم السياسات الاقتصادية . وحددت الدراسة المشاركين في الإجراءات السابقة وهم الشركات والشركاء التجاريون والمحاسبون الإداريون والمراجعون ، وفي آخر مرحلتين يأتي معدو وناشروا المعلومات والمستثمرون والبنوك المركزية والقانونيون ثم موردي برامج لغة (XBRL) .

وفي دراسة (Javrin & No., 2012) التي اعتمدت على أسلوب المقابلات مع المحاسبين المسؤولين عن تنفيذ لغة (XBRL) في خمس من الشركات الأمريكية ، أشار البعض إلى أن الحافز الرئيسي لتطبيق لغة (XBRL) يتمثل في إلزام (SEC) بتطبيقها ، وأوضح البعض الآخر أن الحافز يتمثل في الحصول على ميزة تنافسية ، إلا أن الدراسة خلصت إلى أهمية توافر المعرفة المحاسبية إضافة إلى معارف متعمقة في الحاسب وتكنولوجيا المعلومات كمتطلبات تطبيق لغة (XBRL) .

يخلص الباحث من الدراسات السابقة إلى أن محددات الإفصاح الإلكتروني باستخدام لغة (XBRL) تشمل عناصر عديدة ، أهمها وجود بنية تحتية لتكنولوجيا المعلومات ، ووجود بيئة رقابية ، وتوافر المعرفة المحاسبية لدى كافة الأطراف ، إضافة إلى المعرفة المتعمقة بالحاسب وتكنولوجيا المعلومات .

المجموعة الثالثة : الدراسات الخاصة بمعوقات تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) في البيانات المختلفة :

ركزت دراسة (Abo-Musa,2006) على التهديدات التي تؤثر على أمن تقنية نظم المعلومات المحاسبية في البنوك ، وحددت الدراسة أهم تلك المعوقات في الإدخال الخاطئ لبيانات غير سليمة بواسطة العاملين والتدمير غير المقصود للبيانات بواسطة العاملين بالبنك ومشاركة العاملين في كلمة السر ، إضافة إلى أن رؤساء أقسام نظم المعلومات أقل حرصا على أمن المعلومات المحاسبية الإلكترونية من مديري المراجعة الداخلية .

وقد أضاف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) مجموعة من التحديات والتهديدات التي تواجه منظمات الأعمال ، ومستخدمي المعلومات ، يجب أخذها في الحسبان لضمان نقل المعلومات المحاسبية بأمان بين الأطراف المختلفة وتشمل : (www.itep.com)

- خصوصية المعلومات وارتفاع خطر دخول أفراد غير مصرح لهم لسرقة البيانات .
 - سلامة المعلومات وزيادة احتمالات تغيير محتوى البيانات المنشورة إلكترونيا .
 - التحقق من هوية الأطراف الأخرى وزيادة المشكلات التي تواجهها المنظمة في حالة اختراقها أمام المستثمرين و العملاء والموردين .
 - تخوف المحاسبين من التعرض للمشكلات القضائية لإمكانية استغلال العملاء لبعض البيانات أو المعلومات المرحلية أو النهائية .
 - التخوف من ارتفاع معدل دوران العاملين في منظمات الأعمال في حالة المقارنة بين المعلومات التي تخصهم بالمعلومات التي تخص نظرائهم في المنشآت الأخرى .
- ويرى (Bumett et al., 2006) أن المصدر الرئيسي للمخاطر من تطبيق لغة (XBRL) يتمثل في الفجوة التي يمكن أن تحدث بين النظام المحاسبي المطبق بالمنشأة والحقول التي يتم إدراجها في لغة (XBRL) .

ويخلص الباحث من هذه الدراسات إلى وجود تحديات عديدة لتطبيق لغة (XBRL) في البيانات المختلفة ، من أهمها المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها هذه النظم ، إضافة لاحتمال اختلاف النظام المحاسبي المستخدم مع الحقول التي تم إدراجها في هذه اللغة .

المجموعة الرابعة : الدراسات الخاصة بدور المعلومات المحاسبية في تحقيق الشفافية والحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات في ظل استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) :

بداية أشار (Rajgopal, Shiva, 2011; Chatterjee & Hawkes, 2008) إلى أن هناك علاقة سلبية بين مستوي الإفصاح وعدم تماثل المعلومات ، حيث يؤدي تحسين عملية الإفصاح إلى الحد من عدم تماثل المعلومات ، بما يفض من التقلبات في أسعار الأسهم . وتلعب آليات الحوكمة والنشر الالكتروني باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة دورا هاما في زيادة مستويات الإفصاح وتعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، وهذا من شأنه تحقيق منافع لكافة الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية من حيث الإتاحة الفورية للمعلومات لكافة المستخدمين وفي توقيت واحد ، بما يزيد من مستوى الشفافية ويحد من عدم تماثل المعلومات .

وأكدت دراسة (العبيدي ، ٢٠٠٨) على أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه التقارير المالية المنشورة الكترونيا في تخفيض حالة عدم تماثل المعلومات في سوق رأس المال ومحددات هذا الدور في البيئة المصرية ، كما أشارت الدراسة إلى الآثار السلبية الناتجة عن ظاهرة عدم تماثل المعلومات الناتجة عن انخفاض نوعية التقارير المالية المنشورة ووجود معلومات داخلية أو خاصة تزيد من درجة عدم تماثل المعلومات لدى الطوائف المختلفة المستخدمة بما يخفض من كفاءة سوق المال ويضر بمصالح كافة الأطراف ، وأوصت الدراسة بالتوسع في الإفصاح للتخفيف من الآثار الضارة الناتجة عن وجود معلومات داخلية أو خاصة ، مع ضرورة تشجيع الشركات على إنشاء مواقع لها على شبكة الإنترنت .

واستهدفت دراسة (Kim et al., 2012) اختبار مدى تأثير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية باستخدام لغة (XBRL) على مخاطر المعلومات ومستويات عدم تماثل المعلومات . وتوصلت الدراسة إلى أن التطبيق الإلزامي للغة (XBRL) يحد من درجة عدم تماثل المعلومات ، حيث أنه يخفض من الانحراف المعياري لتقلبات عوائد الأسهم بما يزيد من كفاءة سوق الأوراق المالية .

وأوضحت دراسة (Premurso et al., 2008) أن استخدام لغة (XBRL) للإفصاح عن المعلومات المحاسبية يساهم بدرجة كبيرة في تخفيض التباين المحتمل بين الشركات فيما يتعلق بمحتويات التقارير المالية المنشورة ، وأكدت الدراسة على أن تطبيق لغة (XBRL) يساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات ، حيث أنه يزيد من فعالية قرارات الاستثمار التي يتخذها المستثمرون .

واختبرت دراسة (Yoon et al., 2012) أثر استخدام لغة (XBRL) على مستويات تماثل المعلومات ، فوجدت أنه يوجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين استخدام هذه اللغة وانخفاض مستويات عدم تماثل المعلومات .

ويحقق استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) استخداماً أفضل للمعلومات ، من حيث الإتاحة الفورية للمعلومات المحاسبية لكافة المستخدمين في وقت واحد ، بما يزيد من مستوى الشفافية وبالتالي يساهم في الحد من درجة عدم تماثل المعلومات ، ويمكن المستثمرين من التقييم الواعي لتصرفات الإدارة ، ويزيد من قدراتهم على تحديد الفرص الاستثمارية ، وهذا من شأنه رفع كفاءة السوق (Olivera, G., et al., 2012; Vasarhelyi. et al., 2012; Alles & Piechochi, 2012) .

ويتضح من الدراسات السابقة أهمية التطبيق الإلزامي للغة (XBRL) في الحد من درجة عدم تماثل المعلومات ، فالإتاحة الفورية للمعلومات المحاسبية لكافة المستخدمين في وقت واحد وبتكلفة منخفضة يساهم في وصول هذه المعلومات لكافة المستخدمين بما يساهم في تحقيق مستويات أعلى من الشفافية .

**ثانياً : دور لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) في نشر المعلومات المحاسبية،
والمنافع المحققة منها.**

تعد المحاسبة في مقدمة العلوم الاجتماعية التي تتأثر بالتطورات في البيئة التي تعمل بها، ومن أكثر التطورات التي حدثت في هذه البيئة التطورات في تكنولوجيا المعلومات ، وكانت أبرز مجالات هذا التأثير التطورات الضخمة في عمليات إنتاج المعلومات المحاسبية وكذلك في عمليات توصيل ونشر هذه المعلومات لمستخدميها . وبعد انتشار أساليب النشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية تعاقبت التطورات بغرض التغلب على المشكلات المرتبطة بهذه الوسيلة أو لزيادة كفاءة وفعالية عمليات التوصيل لتحقيق مستويات أعلى من الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات بما يزيد من كفاءة سوق الأوراق المالية ويحقق مصالح كافة الأطراف. ولعل أهم التطورات الأخيرة في هذا الخصوص هو ظهور لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) وتزايد استخدامها في العديد من دول العالم (Yoon, et al., 2011; Wagenhofer,2003).

وكما يرى البعض (Troshani & Lymer, 2010; Plumlee et al., 2008; Buldwin et al., 2000) فقد أصبحت هذه اللغة وسيلة جيدة لنشر وتوصيل المعلومات المحاسبية إلكترونياً ، ويتميز بأنها تتيح عدداً غير محدود من العلامات Tags لوصف وتجميع المعلومات المالية ، كما تتميز بأنها يمكن أن تتفاعل مع جميع أنظمة التشغيل ، إضافة لقدرة

برامج الحاسب على قراءتها بسهولة . وبهذا تتيح هذه اللغة للمستثمرين والمحللين الماليين إمكانيات كبيرة لتحليل التقارير المالية التقليدية وأيضاً المعدة وفقاً للغة (XBRL) مع إمكانية تحويل البيانات لبرامج محاسبية أو برامج لأغراض التحليل .

ووصفها رئيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية ورئيس (XBRL International) ، Kurt Ramin خلال قمة المحاسبة الدولية التي عُقدت في دبي عام ٢٠٠٦ ، بأنها معيار إلكتروني دولي يعتمد ترميز بنود المعلومات بموجب المعايير المحاسبية الدولية على نحو يمكن من إرسالها، وتخزينها، ومعالجتها إلكترونياً في أي نظام، ثم عرضها بسهولة بعد ذلك على النسق المعياري المستخدم في عرض التقارير المالية.

لقد أدى ظهور لغة (XBRL) إلى حل المشاكل المتعلقة بتبادل المعلومات كاستخدام مصطلحات مختلفة لوصف الشيء نفسه ، فلو كان لدينا شركتان (أ) ، (ب) ، وأن الشركة (أ) تصدر تقاريرها المالية ولديها مصطلحات مختلفة كأن تستخدم مصطلح "إهلاك الأصول الثابتة"، بينما الشركة (ب) تستخدم مصطلح "استهلاك الأصول الثابتة"، فإن الحاسب سيقراً المصطلحان على أنهما مختلفين . ولهذا جاءت لغة (XBRL) لتوحيد المصطلحات وتسهيل عمليات المقارنة بين كافة التقارير المالية المنشورة محلياً أو دولياً .

فإعطاء كود واحد لكل الحسابين ، بحيث يعبر الحسابان عن ملول واحد على النحو التالي :

<Depreciation> إهلاك الأصول الثابتة <Depreciation>

<Depreciation> استهلاك الأصول الثابتة <Depreciation>

و جعل هذا من لغة (XBRL) وسيلة هامة لتوصيل مغزى واحد للمعلومات المحاسبية لكافة الأطراف المحلية والدولية ؛ (Farewell, 2006; Vaserhelyi , et al., 2012 ; IASB , Snapshot, 2010)

وهيات لغة (XBRL) المجتمع المالي للتعامل مع طريقة معيارية موحدة مع تقارير الأعمال بصفة عامة ، والقوائم المالية بصفة خاصة ، سواء عند إعدادها أو نشرها في عدة صيغ ، وتوفير إمكانية اقتطاع أو نسخ جزء من البيانات بشكل موثوق فيه مع إمكانية تبادلها إلكترونياً (قنطجى ، سامي ، ٢٠١٢) .

كما أكدت دراسة (الزمر، ٢٠١٢) على أن أكثر المتغيرات التكنولوجية تأثيراً في الآونة الأخيرة تمثل في توجه المنشآت لتطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) لتتوافق مع عمليات الشركة ونظم المعلومات المحاسبية والبنية الأساسية ، كما أكدت الدراسة على وجود علاقة إيجابية بين تطبيق هذه اللغة وتحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .

ويحقق استخدام النشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية بالاعتماد على لغة (XBRL) منافع لكافة الأطراف المنتجة والمستخدمة للمعلومات المحاسبية والجهات الأخرى ذات العلاقة مثل المحللين الماليين ، وأيضاً شركات البرمجيات وشركات الدعم الفني المسؤولة عن إنشاء وصيانة مواقع للشركات على الإنترنت .

وكما أشارت كثير من الدراسات : (Vascerehelyi, et al.,2012; Ashbaugh, et al., 1999; Fisher et al., 2004; Wagenhofer,2003; Chatterjee & Hawkes, 2003; Lymer et al., 1999; Rowbottom & Lymer, 2009; Willis, 2003; Ryaw, 2010) فإن من أهم هذه المنافع ما يلي :

١- الإتاحة الفورية للمعلومات المحاسبية لكافة المستخدمين الحاليين والمرتبقيين ، فالنشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية وباستخدام مصطلحات وطرق تصنيف موحدة من خلال لغة (XBRL) يوجد المنافع التالية :

- إتاحة المعلومات المحاسبية لعدد غير محدود من المستثمرين الحاليين والمرتبقيين، حيث يمكن جذب أعداد جديدة من المستثمرين محلياً ودولياً ، نظراً لوجود لغة مشتركة ومتعارف عليها لدى كافة الأطراف .

- سرعة الوصول للمعلومات لكافة الأطراف في وقت واحد ، مما يدعم من خاصية التوقيت الملائم ، كما أنه يحقق قدراً كبيراً من العدالة في توقيت الوصول للمعلومات .

٢- انخفاض تكلفة نشر وتوصيل المعلومات المحاسبية : حيث يترتب على سرعة النشر وسهولة الوصول للمعلومات إضافة إلى انخفاض التكلفة المنافع التالية :

- بخصوص الشركات المنتجة للمعلومات المحاسبية ، فإنها توفر تكاليف طباعة وإرسال التقارير الدورية للمستخدمين .

- بخصوص مستخدمي المعلومات ، الوصول السريع والمباشر إضافة لإمكانية نسخ ونقل أجزاء كبيرة من البيانات من مواقع الشركات واستخدامها من قبل المستثمرين والمحللين الماليين ، وهذا يساهم في خفض التكلفة لكل الأطراف .

- تسمح أدوات التصفح على الإنترنت بالبحث فائق السرعة عن بيانات إجمالية أو تفصيلية محددة مسبقاً لمتخذ القرار .

٣- توفير إمكانات وآليات الربط بين المعلومات المتاحة ، فقد وفرت تكنولوجيا شبكات الإنترنت ما يسمى بالروابط التفاعلية Hyperlinks ، ويساعد استخدام هذه الخاصية فيما يلي :

- ربط موقع الشركة بأي مواقع أخرى تحقق منفعة للمستثمر ، كمواقع التحليل المالي وغيرها .

- ربط عنصر من عناصر المركز المالي ببيانات تفصيلية ، أو برسوم إيضاحية .

- ربط أجزاء من التقرير المالي بأجزاء أخرى ذات صلة .

وهذا من شأنه أن يزيد من كمية ونوعية المعلومات المنشورة ، ويحقق للمستخدمين قدرا عاليا من المرونة في الحصول على المعلومات المرغوبة ، فاستخدام لغة (XBRL) سيتيح مستويات مختلفة من التجميع بغرض التحليل والمقارنة الرأسية والأفقية ، وهذا يساعد في تسهيل عمليات التحليل المالي لبيانات وقتية تم تحديثها أولا بأول ، مما يساهم في زيادة مستويات الشفافية ويحد من عدم تماثل المعلومات المتاحة في السوق .

٤- تحديث المعلومات أولا بأول : استخدام لغة (XBRL) في نشر وتوصيل المعلومات المحاسبية من خلال شبكة الإنترنت يعزز من خاصية التوقيت الملائم ، نظرا للتحديث المستمر والفوري للمعلومات ، وهذا يتيح وجود حوار معلوماتي دائم بين المستثمرين والمنشأة ، ويساعد ذلك في الدعم الفعال لعمليات اتخاذ القرار لكافة المستثمرين الحاليين والمرتقبين في السوق ، ويترتب على ما سبق زيادة حجم السوق نظرا لتزايد أعداد المتعاملين و تزايد عدد صفقات البيع والشراء .

٥- زيادة كمية ونوعية المعلومات الممكن توصيلها للمستخدمين : فقد أتاح النشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية باستخدام لغة (XBRL) إمكانية زيادة كمية ونوعية المعلومات التي يمكن نشرها وتوصيلها للمستخدمين ، فيمكن أن تشمل :

- الإفصاح عن كميات تفصيلية من البيانات ، فيمكن مثلا إتاحة روابط عن تفصيلات لبند المبيعات ، سواء حسب المناطق أو حسب الفترات الزمنية .

- الإفصاح عن نوعيات إضافية من المعلومات ، كالإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية أو تقارير الاستدامة .

- الإفصاح عن معلومات غير مالية ، كالنشرات الصحفية وتعليمات لجنة البورصة ، وأي بيانات تاريخية .

- ٦- تحقيق الدمج والتكامل بين البيانات المالية والبيانات غير المالية : فيمكن أن يقوم المستخدم بدمج البيانات المالية مع غير المالية كالبيانات الاقتصادية والنشرات الإعلامية والبيانات الداخلية ، بما يزيد من منفعة البيانات .
 - ٧- الحيادية في توفير المعلومات لكافة الأطراف : حيث أن نشر المعلومات من خلال شبكة الإنترنت سيتيح فرصة تأمين وصولها لكافة المستخدمين ، بنفس الشكل والمحتوى ، وفي نفس الوقت أيضا ، بما يوفر قدرا كبيرا من الحيادية التي تحد كثيرا من ظاهرة عدم تماثل البيانات .
 - ٨- إمكانية التصنيف الموحد للبيانات المالية : بما يساعد في إجراء التحليلات والمقاربات الراسية والأفقية بدقة عالية .
 - ٩- توحيد شكل الإفصاح : استخدام لغة (XBRL) يزيد من إمكانية توحيد شكل الإفصاح في القوائم المالية للشركات العاملة في نفس الصناعة ، ويتم ذلك من خلال رموز "توصيفات" للمعلومات بالقوائم المالية سواء على مستوى شامل أو من خلال جداول أو سياسات محاسبية هامة .
 - ١٠- تسهيل عمليات المراجعة : حيث يتيح استخدام لغة (XBRL) تطوير عمليات المراجعة بجودة وسرعة أكبر ، كما يتيح استخدام برامج وتطبيقات يمكنها قراءة الملفات ، مع إمكانية تطبيق المراجعة الآلية .
 - ١١- تسهيل عمليات النشر بلغات عديدة : حيث يتيح استخدام لغة (XBRL) إمكانية نشر المعلومات المحاسبية بلغات عديدة كالعربية والإنجليزية والفرنسية وغيرها من اللغات المعروفة عالميا .
- وأضاف البعض (Kim, et al., 2013; Peng et al., 2011) لما سبق فائدة من نوع آخر، تتمثل في أن الإفصاح الإلكتروني عن المعلومات المحاسبية باستخدام لغة (XBRL) يساعد في تقييد الانتهازية الإدارية في إعداد التقارير المالية ، فقد أكدت الدراسة التي شملت بيانات عدد من الشركات المقيدة في البورصة الأمريكية حدوث انخفاض في حجم المستحقات التقديرية بشكل ملحوظ بعد تطبيق لغة (XBRL)، أي أن استخدام هذه اللغة يحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ثالثا : الجهود الدولية في مجال استخدام وتطوير لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) في نشر المعلومات المحاسبية .

قامت مجموعة XBRL فيما بين عامي ١٩٩٨ و ٢٠٠٠- والتي تتكون من محاسبين قانونيين وفنيين مختصين بتطوير لغة XBRL - بتطوير نموذج لنشر المعلومات المحاسبية الكترونيا باستخدام لغة XBRL ، وقد حاز هذا النموذج على اهتمام غالبية العاملين في المجتمع المالي سواء من المحاسبين أو التقنيين ، واثبت النموذج أن لغة XBRL لا يقتصر منافعها على مجرد نقل المعلومات المحاسبية عبر شبكة الإنترنت ، بل ستمتد منافعها لتشمل إمكانية التوسع المكاني ليشمل دول العالم ، كما يمكن توحيد البيانات المالية المنشورة عالميا باستخدام تصنيفات هذه اللغة ، كما يمكن قراءتها آليا (Maling,2005) .

وتشير دراسة (Li, et al., 2006) إلى ٢٩.١% من الشركات المدرجة في بورصة ناسداك الأمريكية و ١٦% من الشركات المدرجة في بورصة نيويورك للأوراق المالية تحظى بزيادة في قيمتها السوقية ، وأن ذلك جاء كرد فعل لتوقعات المحللين الماليين الإيجابية نحو قدرتها على جذب فرص استثمارية ورؤوس موال جديدة بتكلفة منخفضة ، نظرا لاعتماد هذه الشركات على التكنولوجيا المتطورة (لغة XBRL إضافة للأجهزة الذكية) في مجال الإفصاح الالكتروني عن المعلومات المحاسبية .

وقد تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) كلغة تقارير معتمدة ، وقد شكل تبنى هذه اللغة تحديا كبيرا أمام المحاسبين ، وقد تحركت شركات ضخمة للمساهمة في هذا التطور الكبير في أساليب نشر وتوصيل المعلومات المحاسبية ، ومن أهم الإنجازات لدعم هذه اللغة الجهود الكبيرة من شركة مايكروسوفت عملاق صناعة البرمجيات ، فقد تبنت لغة (XBRL) وأصدرت بالفعل التطبيق المالي الشهير Microsoft FRX وهو أحد التطبيقات الخاصة بالتقارير المالية ويمكن استخدامها في مكاتب المراجعة (www.Microsoft.com) (Business Portal) .

وفي مايو 2012 اعترف Christopher, COX رئيس لجنة البورصة الأمريكية بفضل منظمة (XBRL Intl) في تنمية الدور التفاعلي للمعلومات المحاسبية ، ويتوقع نائب رئيس XBRL الدولية العالمية أن الموجة التالية سوف تتجه صوب مشروعات تطوير معايير إعداد التقارير في منظمات الأعمال، حيث يتبنى هذا الاتجاه كل من هولندا، وأستراليا، ونيوزلندا، وتستوعب XBRL حاليا ما يزيد عن 32 لغة إقليمية (Naumann, 2004) .

كما نشر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) دراسة عن النشر الإلكتروني ، وأشار فيها لأشكال التوسع في تقديم التقارير ، كما نشرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) بشأن نشر تقارير الأعمال على شبكة الإنترنت ، وناقش التقرير حجم وطبيعة التقرير في جميع دول العالم ، وأوصى بتحديد قواعد السلوك لتوجيه معدي التقارير لأفضل الممارسات، كما أوصى بتطوير ما يسمى "لغة تقارير الأعمال" لتنسيق وتكامل التقرير المالي (Lymer et al., 1999; Trites, 1999) .

وقامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) بدور مهم في تطوير لغة (XBRL) ، وساهم بتطوير مصطلحاتها التصنيفية (Taxonomy) التي أصبحت معروفة باسم معايير إعداد التقارير المالية الدولية (IFRS-GP). كما اتخذ عدة خطوات نحو اعتماد تطبيق لغة (XBRL) لنشر التقارير المالية على المستوى الدولي ، ومن أهم الإنجازات في هذا الخصوص المبادرة الثنائية بالتعاون بين المجلس والمنظمة الدولية للغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL Intl) عام ٢٠١٠ . وتمثل هدف المبادرة الثنائية في إصدار تقارير مالية قابلة للمقارنة على المستوى الدولي . وتضمنت المبادرة إعداد معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) باستخدام لغة (XBRL) . وقد أسفرت هذه الجهود أيضا عن وجود قاموس تصنيف معايير التقارير المالية الدولية (IFRS, Taxonomy) ، ويتوافر هذا التصنيف بعدة لغات عالمية منها العربية والإنجليزية والفرنسية والألمانية وغيرها من اللغات المنتشرة عالميا (AICPA, 2009; IASC , 2010)

وقامت SEC الأمريكية بإلزام الشركات العامة باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) ، وقد دخل هذا الإلزام حيز التنفيذ لأكثر من ٥٠٠ شركة أمريكية للإفصاح المالية المنشورة بعد ١٥ يونيو عام ٢٠٠٩ (Sylwia, Stive, 2011) .

وقد تطور تنفيذ لغة XBRL من جانب لجنة البورصة مع مرور الوقت ، فقد كان في البداية أمرا طوعيا منذ أبريل ٢٠٠٥ وقد شارك في التطبيق عدد قليل من الشركات لا تزيد على ٢% من الشركات المدرجة بالبورصة الأمريكية ، إلا أنه في ديسمبر عام ٢٠٠٨ تحولت لجنة البورصة للنهج الإلزامي لكل الشركات التي تزيد قيمتها السوقية على ٥ مليار دولار ، وقد ساهم هذا في تزايد الشركات المشاركة في تطبيق اللغة .

رابعاً : محددات استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) في البيانات المختلفة .

بداية فقد أشارت دراسة (Debreceeny, R. & Gray, G., 2001) إلى أنه يوجد ثلاث عوامل تمثل شروط مسبقة للنشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية وهي :

- أن يتم عرض المعلومات المحاسبية على شبكة الإنترنت بشكل يزيد من دقة البحث .
- إمكانية توفير تحليلات موثوق فيها من البيانات المنشورة .
- وجود آليات ملزمة للشركات بتقديم أشكال موحدة من التقارير المالية .

كما أشارت بعض الدراسات (Gordon & Pathak, 1999; Chen and Rada, 2000; Zhang et al., 1996; Huizingh, 2000) إلى الصعوبات التي يمكن إن تواجه مستخدمي المعلومات المحاسبية المنشورة إلكترونياً باستخدام لغة (XBRL) وحددت الدراسة بعض الخصائص التي يمكن أن تساهم في حل مشكلة كيفية تحديد مكان معلومات معينة ، أو كيفية الانتقال بين المعلومات المختلفة ، ومن هذه الخصائص أن يتوافر نوعيات مختلفة من محركات البحث ، واستخدام النص التشعبي مع استخدام واجهات المستخدم بأشكال مختلفة .

وأظهرت دراسة (Bonson, E.; Escobar, T., 2006) وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح الإلكتروني عن المعلومات المحاسبية وكل من حجم الشركة ونوعية النشاط وحجم مكتب المحاسبة .

كما أظهرت دراسة (Premuroso, R.; Bhattacharya, S., 2008) وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح الإلكتروني عن المعلومات المحاسبية باستخدام لغة (XBRL) وكل من المتغيرات المتصلة بالأداء (السيولة وصافي الربح والعائد على حقوق المساهمين) ، وأيضاً مع المتغيرات المتعلقة بالهيكل التمويلي (نسبة الرافعة المالية وحجم الشركة) ، وترتبط أيضاً مع حوكمة الشركات .

وبينت دراسة (مهدي ، ٢٠٠٩) أن يوجد تأثير إيجابي لعدد من خصائص الشركة على درجة الإفصاح الإلكتروني منها حجم الشركة ومعدل الرافعة المالية وعمر الشركة ، وأنه يوجد تأثير سلبي لخاصية تركيز الملكية ، أما خواص نسب الربحية ونسب السيولة فلم يكن لها تأثير . وقد أجريت هذه الدراسة على عينة من الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان ويبلغ عددها ١٢٧ شركة في نهاية عام ٢٠٠٨ .

كما بينت دراسة (الخيال ، ٢٠٠٩) أن حجم الشركة وربحية الشركة ونسب المديونية وطبيعة نشاطها ونوعية الملكية (عامة أو خاصة) وعمر الشركة من أهم الخصائص المؤثرة على النشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية ، وتم إجراء هذه الدراسة على عينة من الشركات السعودية تبلغ ٧١ شركة مسجلة في البورصة السعودية .

كما بينت دراسة (Momany & Al-Shorman, 2006) أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين نشر المعلومات المحاسبية من خلال شبكة الإنترنت وحجم الشركة ، والمستوى الأعلى للرافعة المالية وتركز الملكية والملكية المؤسسية .

وخلصت دراسة (Gandia, 2008) إلى أن مستوى الإفصاح الإلكتروني عن المعلومات المحاسبية يعتمد على عمر الشركة في السوق ، كما يعتمد على القطاع الذي تنتمي إليه الشركة .

وأكدت دراسات أخرى (Monterio, 2011; Al Arussi et al., 2008; Grabski et al., 2011) إلى النشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية يرتبط بعدة محددات منها مستوى التكنولوجيا وحجم الشركة . كما أشارت دراسة (Aly et al., 2010) إلى أن بعض الخصائص المالية مثل الربحية ونوع الصناعة وإدراج أسهم الشركة بأسواق عالمية تمثل محددات لحجم وطريقة عرض المعلومات من خلال شبكة الإنترنت ، وبينت نفس الدراسة أن الخصائص الأخرى مثل حجم الشركة والرافعة المالية والسيولة وحجم مكتب المحاسبة ليست عوامل مهمة إحصائياً في تفسير التباينات في الإفصاح الإلكتروني للشركات المصرية .

وتشير نتائج دراسة (Henderson, et al., 2012) إلى أن محددات الاعتماد الداخلي للغة XBRL في الشركات تختلف عن محددات اعتماد هذه اللغة فيما بين الشركات ، وقسمت الدراسة هذه المحددات إلى محددات تكنولوجية ومحددات تنظيمية ومحددات بيئية . كما أشارت دراسات أخرى إلى أن العوامل البيئية مثل الضغط من الشركاء التجاريين يمكن أن يكون لها تأثيراً كبيراً في التوجه نحو اعتماد XBRL كلغة لنشر التقرير المالي بين الشركات (Johnson and Vitale, 1988; Chwelos et al., 2001; Lyytinen and Damsgaard, 2001; Yao et al., 2007) .

إلا أن دراسة (Bhattacharya, 2008) أشارت إلى أن توجه الشركات نحو الاعتماد على لغة يتأثر بشكل كبير بحوكمة الشركات والسيولة المالية وحجم الشركة . كما أكدت دراسة (Henderson, et al., 2012) أن العوامل التكنولوجية تلعب الدور الأكبر في الاعتماد الداخلي لإدارة الشركة للغة (XBRL) ، وتلعب العوامل البيئية الدور الأكثر تأثيراً فيما بين الشركات .

وبهذا يتضح من الدراسات السابقة أن محددات الإفصاح المحاسبي الإلكتروني تتمثل في حجم الشركة ، ودرجة السيولة ، القطاع الذي تنتمي إليه و مستوى الربحية، مدى عالمية الشركة، الهيكل التمويلي للشركة، السيولة المالية ، ومستوى تطبيق حوكمة الشركات ، ومستوى الرافعة المالية ، وتركز الملكية .

خامسا : معوقات ومشاكل تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) .

لقد أشار (Weirich, R. & Harrast, S., 2010) إلى وجود مجموعة من التحديات التي يمكن أن تواجه النشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية ، وتتمثل هذه التحديات في خصوصية المعلومات الإلكترونية فلا يطلع عليها إلا الأطراف المسموح لهم فقط ، وسلامة المعلومات خلال عمليات النقل والتخزين لمنع أي تغيير متعمد أو غير متعمد في المحتوى ، وأيضا التحقق من هوية الأطراف الأخرى .

ويشير (عبد الصادق، ٢٠١٠، Burnett, et. al, 2006; Burnett, et. al, 2006) إلى

أن التحديات التي تواجه تطبيق لغة XBRL تتمثل في :

- فقدان سيطرة منظمات الأعمال على بياناتها وهذا يعنى فقدان السيطرة على العملاء والمستثمرين وباقي طوائف المستخدمين .
 - اتجاه المحاسبين الماليين نحو قضايا لا ترتبط بشكل مباشر بالربحية وإدارة النقدية ، واتجاههم لقياس رضا المستثمرين أو العملاء .
 - تخوف المحاسبين من التعرض لإقضاء أسرار العمل ، حيث يمكن استغلال العملاء لبعض البيانات أو المعلومات المرحلية أو النهائية لمواجهة الشركة لأسباب من وجهة نظرهم قد تكون غير حقيقية .
 - التخوف من ارتفاع معدلات دوران العاملين في الشركة عند مقارنة المعلومات التي تخصهم بالمعلومات التي تخص نظرائهم في المنظمات الأخرى .
 - وجود فجوة بين النظام المحاسبي المطبق بالمنشأة والحقول Existing Accounting System التي يتم إدراجها في لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL tags .
- وأكد(عبد الصادق، ٢٠١٠) إلى أنه لتخفيض المخاطر المصاحبة للنشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية فإنه يمكن مراعاة إعادة صياغة وتكوين المعرفة التقنية للمحاسبين ، والتأهيل العلمي والتدريب المستمر على التطبيقات التقنية الحديثة وتطوير هيكل الرقابة الداخلية.
- وبهذا تتضح المخاطر التي يمكن أن تواجه النشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية باستخدام لغة XBRL تتركز حول أمن المعلومات والمخاطر التي يمكن أن تتعرض لها عمليات نشر المعلومات إلكترونيا .

سادسا: وسائل تطوير لغة تقارير الأعمال الموسعة كأداة لزيادة الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية

رغم أن مصطلح الشفافية (Transparency) لم يرد ضمن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في مشروع الإطار الفكري للمحاسبة المالية الذي قدمه مجلس معايير المحاسبة المالية إلا أن هذا المصطلح يكاد يصبح المعيار الرئيسي لترتيب الشركات في السوق الأمريكي من قبل المؤسسات المالية الكبرى مثل Standard & Poor Moody'S . حيث تلعب الشفافية دورا كبيرا في تحقيق كفاءة أسواق المال من خلال الحد من عدم تماثل المعلومات . حيث أنها تساعد المستثمرين على التقييم الواعي والصحيح لوضع الشركة ، بما يساعد في اتخاذ قرارات الاستثمار الأفضل وتخصيص أفضل للموارد المتاحة (القباني، ٢٠١٠، ٢٠٠٦; Mensah et al., 2006) ويشير مصطلح الشفافية إلى التعبير الصادق للمعلومات المحاسبية عن أحداث ومعاملات المنشأة ، بشكل يسمح بتزويد كافة المستخدمين الحاليين والمرتبين في السوق بكافة المعلومات الملائمة ، بما يمكنهم من إجراء التقييم الدقيق لوضع المنشأة وأدائها المالي وما تتعرض له من مخاطر . فالشفافية تمكن كافة المستخدمين من اتخاذ القرارات الرشيدة . (قنطججى ، ٢٠١٢ ، السيد، ٢٠٠٩، عليان، ٢٠١٠) .

كما يشير مصطلح الشفافية إلى الإفصاح الذي يتخطى المبادئ المحاسبية ذات القبول العام والمعايير والمتطلبات التشريعية للتقرير المالي ، لتزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ القرارات ، كما أنها تشير إلى حصول المستخدمين الخارجيين على المعلومات التي تجعلهم قادرين على رقابة الإدارة ، كما يقصد بها البيئة التي يتم من خلالها إتاحة المعلومات المحاسبية ليطلع عليها ويفهمها كافة المستخدمين المشاركين في السوق (حماد، ٢٠٠٥، Frank & Thomas, 2004)

حيث يترتب على عدم تماثل المعلومات آثارا سيئة على كافة الأطراف منها :

- تخفيض درجة السيولة للأوراق المالية نتيجة إجماع كثير من المستثمرين عن اتخاذ أي قرارات لشعورهم بأن هناك جهات تتحكم في المعلومات .
- زيادة أعباء التمويل لارتفاع تكلفة رأس المال .
- انخفاض أسعار الأسهم .
- صغر حجم السوق (محدودية عدد صفقات الشراء والبيع للأوراق المالية) .
- انخفاض حجم وقيمة العمليات (أسعار البيع والشراء) .

- التوجيه الخاطئ للاستثمارات .

- خلق فجوة بين قيمة السهم وسعر السهم .

(Janvrin & Mascha, 2010; Pinsker and Wheeler,2009 ;Yoon et al.,2011; كريمة، (٢٠١١) .

ويوجد كثير من العوامل التي يمكن استخدامها لتحقيق الشفافية ، ولحد من عدم تماثل المعلومات بما يساهم في رفع كفاءة السوق ، ومن هذه العوامل (الدباغ، باش، ٢٠١٣ ؛ (Wagenhofer,2003 :

• إتاحة المعلومات المحاسبية لجميع المتعاملين في وقت واحد دون تكلفة ، ويتضمن ذلك :

- توفير المعلومات لكافة المتعاملين الحاليين والمرتقبين .

- أن يتم التوفير في وقت واحد .

- أن تتوفر المعلومات للجميع دون تكلفة .

• عدم وجود أي قيود على التعامل .

• وجود عدد كبير من المستثمرين .

ولاشك أن استخدام الإفصاح الإلكتروني عن المعلومات المحاسبية في شكل (XBRL) سيساهم بفعالية في إتاحة المعلومات المحاسبية لكافة المتعاملين الحاليين والمرتقبين في وقت واحد ، دون تكلفة ودون أي قيود ، بما يساهم في زيادة حجم السوق من خلال زيادة عدد المتعاملين وزيادة صفقات البيع والشراء .

وأثبتت دراسة (Yoon, et al., 2011) وجود علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين اعتماد لغة (XBRL) والتباين في المعلومات ، وهذا يعني أن اعتماد هذه اللغة سيحد من التباين في المعلومات ، ويزيد هذا الأثر مع الشركات كبيرة الحجم .

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن عدم تماثل المعلومات في سوق الأوراق المالية يحدث الكثير من الآثار السلبية ، كارتفاع درجة السيولة ، وزيادة أعباء التمويل ، وانخفاض سعر السهم . ويمكن التغلب على هذه الظاهرة من خلال الشفافية في توصيل المعلومات لكافة الأطراف في وقت واحد ودون تكلفة . ورغم عدم إدراج الشفافية ضمن الخصائص النوعية للمعلومات إلا أنه يكاد أن يصبح المعيار الرئيسي لترتيب الشركات في السوق الأمريكي من قبل المؤسسات المالية الكبرى ، فهو يلعب الدور الأكبر في الحد من عدم تماثل المعلومات وبالتالي في تحقيق كفاءة أسواق رأس المال .

سابعا: واقع تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) في مصر :

رغم عدم وجود قواعد منظمة للإفصاح الإلكتروني في مصر سواء من جانب الجهات المعنية بإصدار معايير المحاسبة أو من جانب البورصة المصرية ، إلا أن هناك إشارات لاهتمام البورصة المصرية بهذا الأمر ، فقد أشار دليل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام الصادر في فبراير ٢٠١١ عن وزارة الاستثمار إلى أنه يفضل أن يكون للشركات مواقع الكترونية لتوصيل كافة المعلومات والتقارير للأطراف المعنية بسهولة ويسر (وزارة الاقتصاد ، ٢٠١١) .

وقد أصدرت هيئة سوق المال في مصر القرار رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٦ بوجوب تقديم كافة البيانات والمعلومات للمحللين الماليين وإدارة البحوث بالشركات العاملة في مجال الأوراق المالية ، بما يمكنهم من إعداد بحوث عن الشركة ، ومما يساعد في نشر كافة المعلومات لمساعدة المستثمرين في ترشيد قراراتهم ، وأن يتم النشر بكافة الوسائل سواء في شكل نشرات مطبوعة أو على موقع الشركة على الإنترنت .

ويرى الباحث أن ترك الخيار للشركات للإفصاح عن المعلومات المحاسبية بأشكال مختلفة ورقية أو الكترونية ليس بالأمر الجيد لأنه سيفسح المجال لهذه الشركات لاختيار الطريقة الأسهل ، وكان من الأفضل للسوق ولكافة المتعاملين إلزام كافة الشركات المقيدة بالبورصة بإنشاء مواقع الكترونية ، وأن يتم الإفصاح عن كافة المعلومات المحاسبية من خلال هذه المواقع باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة وفقا لتصنيف مصري يتم إصداره بمعرفة الجهات المختصة .

القسم الثاني : الدراسة الميدانية

تستهدف الدراسة الميدانية اختبار فروض البحث ، وذلك من خلال كل من : أسلوب الدراسة الميدانية ، وفروض الدراسة ، ومجتمع وعينة الدراسة ، ومتغيرات الدراسة ، ثم تحليل النتائج واختبار الفروض .
وفيما يلي بيان النقاط السابقة .

١- أسلوب الدراسة الميدانية :

لتحقيق أهداف البحث واختبار الفروض ، اعتمد الباحث على أداتين للبحث هما :

- قائمة الاستبيان : نظراً لعدم تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة في البيئة المصرية رغم

انتشار استخدامها دولياً ، فقد عمد الباحث إلى التوصل إلى إطار مقترح لتطبيق هذه اللغة في

البيئة المصرية ، بما يحقق الشفافية ويحد من عدم تماثل المعلومات ، وذلك من خلال

استكشاف محددات ومعوقات تطبيق هذه اللغة في البيئة المصرية ، واستكشاف الآليات

التي تعزز من نجاح تطبيق هذه اللغة في البيئة المصرية ، ولهذا فمن الملائم استخدام أسلوب الاستبيان لتجميع آراء كافة الأطراف المعنية بتطبيق هذه اللغة في مصر (Kim, 2003; Oyelere et al., 2012; .et al. ، وقد شملت الاستبانة أربعة أجزاء تغطي كل فروض الدراسة وهي :

- منافع تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XPRL) ، ودورها في تحقيق الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات في البيئة المصرية.
- محددات تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) في البيئة المصرية .
- معوقات ومشاكل تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) في البيئة المصرية .
- وسائل تطوير لغة (XBRL) لتحقيق الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات في البورصة المصرية .

وتم تصميم قائمة الاستقصاء المرفقة (ملحق رقم ١) ضمن ملاحق البحث باستخدام مقياس ليكرت ذي التدرج الخماسي .

أ- أسلوب دلفي : يعاب على الطرق التقليدية لتجميع البيانات عن طريق الاستبانة عدم وجود تفاعل بين المشاركين ، فكل مشارك يبدي رأيه من وجهة نظره الشخصية دون أن يسمع أو يتعرف على آراء الآخرين ، ورغبة من الباحث في إتباع أساليب أفضل لتحسين منهجية البحث ، فقد أضاف الباحث طريقة دلفي ، للوصول لنتائج أفضل وأكثر موثوقية ، حيث يتم - وفقاً لهذه الطريقة - استخدام أسلوب حلقات النقاش بين مجموعة مختارة من الخبراء في استخدام لغة XBRL للحصول على نتائج أكثر دقة وتحديداً (Garsombke & Cerrulo, 1984) .

ويرى (Skulmoski, Hartman, Krahn, 2007; Baldwin-Morgan, 1993) أنه يمكن استخدام أسلوب دلفي مع مناهج بحثية أخرى للتحقق من صحة النتائج، كما يمكن استخدام أسلوب دلفي وفق طرق تختلف باختلاف الهدف من الدراسة ، فطريقة دلفي هو عملية تكرارية تستخدم في جمع واستخلاص الأحكام من الخبراء باستخدام سلسلة من الاستبيانات تتخللها ردود الفعل. ويتم تصميم الاستبيانات للتركيز على المشاكل والفرص والحلول أو التوقعات. ويوضع كل استبيان لاحق بناءً على نتائج الاستبيان السابق. وتتوقف العملية عند الإجابة على سؤال البحث أي عندما يتم التوصل إلى توافق في الآراء ، أو عندما تم تبادل معلومات كافية. فالممارسون المهمتون - على سبيل المثال - أكثر دراية حول نقاط القوة والضعف في موضوع الدراسة. ثم يعد

تقرير نهائي يلخص نتائج آراء الخبراء ومعالجتها الإحصائية، مبنية على المتوسطات الحسابية أو مقياس النزعة المركزية أو التشتت، ويجب ألا تتدنى نسب الإجماع عن ٦٨%.

ويشار اليوم إلى أسلوب دلفي Delphi بأنه حجر الزاوية لبحوث المستقبل ، وبأنه الأسلوب الأكثر استخداماً في التوقع للمستقبل. وكانت بداية دراسة المستقبل والتنبؤ به وفق المنهجية العلمية الموضوعية لأسلوب دلفي في وزارة الدفاع الأمريكية في الخمسينيات من القرن العشرين الميلادي، حيث أوكلت مهمة رسم صورة للمستقبل العالمي وموازن القوى الدولية إلى مؤسسة راند RAND (Corporation Development And Research) المتخصصة في الدراسات المستقبلية ، فاستخدمت هذا الأسلوب لأول مرة، ويعود نجاح هذا الأسلوب تم استخدامه في مجالات متعددة: اجتماعية واقتصادية وإدارية وسكانية ، والآن تستخدم منهجية دلفي في العديد من المجالات مثل الإدارة العامة والاقتصاد والقطاعات الصناعية والأعمال والموارد والإدارة البيئية، والتعليم، والرعاية الصحية، وتكنولوجيا المعلومات وسياسة الطاقة، والتحليل الحضري والإقليمي بسبب مزاياها المختلفة (Miller, 1993; Czinkota & Ronkainen, 1997).

وتتضح مرونة أسلوب دلفي في إمكانية إحداث تغييرات في الأسلوب دون التعرض للخصائص الأساسية لهذا الأسلوب . وهي طريقة لتنظيم عملية التواصل الجماعي لتسهيل حل المشكلة جماعياً (Linstone & Turloff, 1975) ، حيث يمكن أن تستفيد من الأحكام الشخصية للأفراد على أساس جماعي وتركيز الذكاء البشري الجماعي على المشكلة المطروحة . ويتميز بارتفاع معدل الصدق، كخاصية سيكومترية لأدوات دلفي (الاستبانات في الغالب)، وذلك لتعامل الباحث مباشرة مع الخبراء، وإمكانية الاتصال المباشر بهم لفهم فقرات الأداة فهماً سليماً ودقيقاً. يتفادى أسلوب دلفي النواحي الشخصية وتأثيرها على مصداقية آراء الخبراء، حيث إن من أسسه الهامة إخفاء شخصيات الخبراء عن بعضهم البعض (Adler & Ziglio, 1996; Delbeq et al., 1975).

ويتضمن أسلوب دلفي عدة جولات متتالية لجمع واستخلاص أحكام مجهولة عن طريق مجموعة من الخبراء لا تتجاوز في الغالب ٣٠ خبيراً ، باستخدام سلسلة من تقنيات جمع البيانات وتحليلها مع إعطاء أهمية كبيرة لردود فعل المشاركين . وتتناسب طريقة دلفي كأداة بحثية عندما يكون هناك معرفة غير مكتملة حول المشكلة أو الظاهرة . وتستخدم طريقة دلفي بشكل جيد عندما يكون الهدف هو تحسين إدراكنا وفهمنا للمشاكل والفرص والحلول، أو لوضع التوقعات. (Skulmoski et al., 2007)

وبهذه الخصائص فإن أسلوب دلفي يناسب في إجراءاته وأهدافه طبيعة هذا البحث ، فلغة (XBRL) لم تستخدم حتى الآن في البيئة المصرية ، كما أن الباحث لا يعرف على وجه التحديد المحددات والعوامل التي يمكن أن تنفع الشركات المقيدة في البورصة المصرية لاستخدام هذه اللغة ، أو المعوقات والمشاكل التي يمكن أن تعترض تطبيق هذه اللغة في البيئة المصرية ، ولهذا يمكن اللجوء لمجموعة من الخبراء المعنيين بتطبيق هذه اللغة في مصر ، ومناقشتهم من خلال عدة جولات حول مقترحاتهم بخصوص قضايا البحث الثلاث أي المحددات والعوائق وآليات التطوير . ويصف (Cabaniss, 2001; Keil et al., 2002 ; Rowe & Wright, 1999) طريقة دلفي الكلاسيكية بعدة خصائص أساسية :

- عدم الكشف عن هويته المشاركين : وهذا يسمح للمشاركين بالتعبير عن آرائهم بحرية دون أي ضغوط اجتماعية لا مبرر لها لتتوافق مع الآخرين في المجموعة. يتم تقييم القرارات على أساس الجدارة، بدلا من الذي اقترح هذه الفكرة .
- أن تكون عبارات الاستبانة محددة بما لا يزيد عن ٥٢ سؤالاً، مراعاة لوقت الخبراء والحصول منهم على إجابات جادة ومدروسة.
- التكرار : يسمح للمشاركين لصقل وجهات نظرهم في ضوء التغذية العكسية لوجهات النظر من جولة إلى جولة .
- يجب ألا تتننى نسب الإجماع عن ٦٨%.
- ردود أفعال يمكن التحكم فيها : بإعلام المشاركين وجهات نظر المشاركين الآخرين، ويوفر أسلوب دلفي الفرصة للمشاركين لتوضيح أو تغيير وجهات نظرهم.
- التجميع الإحصائي لاستجابات مجموعة المشاركين : بشكل يسمح بالتحليل والتفسير الكمي للبيانات .

وتوجد طرق مختلفة للتفاعل وفقاً لأسلوب دلفي ، فقد أشار (Cabaniss, 2001; Silverman, 1981; Richards, 2000; Schmidt, 1999; Keil et al., 2002; Lecklitner, 1984; Carmer, 1990) إلى أن الباحثين كانوا في البداية يقومون بالاستطلاعات وريقاً عن طريق البريد ، لكن مع ظهور البريد الإلكتروني وشبكات الحاسب الشخصية، أصبح البريد الإلكتروني يتيح العديد من المزايا لكل من الباحث والمشاركين على حد سواء. ولعل أهم فائدة تتمثل في سرعة تبادل الرسائل بين الباحث والمشاركين لعدة مرات ، مما يساعد في استمرار حماس المشاركين ، كما يتميز أيضا بإمكانية توسيع دائرة المشاركة لتشمل كل الفئة المختارة . ويمكن إتباع أسلوب حلقات النقاش ، إلا أن هذا الأسلوب يعاب عليه التأثير

السلبية للشخصيات ذات التأثير القوي على بقية الأطراف ، مما يؤدي إلى نتائج منحازة تتفق مع وجهات نظر الشخصيات الأكثر تأثيراً .

ويرى البعض (Linstone & Ziglio, 1996; Delbeq et al., 1975; Adler & Ziglio, 1996; Turloff, 1975) أن هذه التقنية يمكن تعديلها على نحو فعال لتلبية احتياجات دراسة معينة. وعادة تستخدم تقنية دلفي ثلاثة جولات من الدراسة المسحية على أعضاء من فريق الخبراء للبحث في مدى توفر احتمال حدوث حدث معين والأساس المنطقي للتنبؤ بها .

وسيقوم الباحث باستطلاع آراء عينة مختارة من هذه الفئات بخصوص متغيرات الدراسة ، وأن يتم استطلاع الآراء على ثلاث جولات من الدراسة المسحية للحصول على أكبر قدر من التوافق بخصوص آرائهم حول متغيرات الدراسة ، في نهاية الجولات الثلاث فإن حلقات النقاش ستصل إلى توافق أو سيظهر أنه ليس من المحتمل الوصول إلى حل (Cundiff, 1985; Linstone & Turoff, 1975; Hasson et al., 2000).

لقد شارك أعضاء جماعة الخبراء في الدراسة المسحية عن طريق شبكة الإنترنت ، وطلب منهم رأيهم بخصوص أربع مجموعات من المتغيرات المرتبطة بتطبيق لغة XBRL في مصر ، مع توفير مدى قوة العلاقة لكل متغير ومبررات ذلك . تلقى المشاركون رسالة على البريد الإلكتروني يتضمن طلبا للمشاركة في الجولة الحالية .

فريق الخبراء :

وقفا لأسلوب دلفي ، يتم اختيار الأفراد الأكثر دراية بواقع ومتغيرات الدراسة ، ويجب أن يتوافر في المشاركين أربعة شروط هي : (Adler & Ziglio, 1996) هي : الخبرة أي المعرفة بالقضايا قيد الدراسة ، والقدرة والاستعداد للمشاركة ، ووجود وقت كاف للمشاركة في المناقشات ، مع توافر مهارات الاتصال الفعال . ولضمان توافر المعرفة لدى أعضاء فريق الخبراء بالمتغيرات المختلفة المتعلقة بلغة XBRL تم اختيار الخبراء كمجموعات مناقشة من :

- الأكاديميون في مجالات المحاسبة ونظم المعلومات القائمون بإجراء البحوث على XBRL
- منتجو المعلومات المحاسبية (المديرون الماليون والمحاسبون في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية).

- العاملون في مجال البرمجيات والتقنيين في مجال إنشاء مواقع الشركات .

- مستخدمو المعلومات المحاسبية من المستثمرين والمحللين الماليين .

وتم إدراج الأكاديميين من الباحثين على مستوى الماجستير والدكتوراه ممن لهم اهتمام بالإقصاد المحاسبي الإلكتروني وبلغة XBRL ، وتم اختيار هذه الفئة كضابط رقابي نظرا لتوافر المعرفة العلمية لديهم بخصوص متغيرات الدراسة ، وأيضا لتوسيع قاعدة كبيرة من وجهات النظر .

٢- فروض الدراسة :

- ف١- يوجد تأثير سلبي لمعوقات تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) على الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات .
- ف٢- يوجد تأثير إيجابي لمحددات تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) على الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات .
- ف٣- يوجد تأثير إيجابي لآليات تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) على الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات .

وبخصوص محددات تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة فقد قسمها الباحثين (Henderson, D. et al., 2012) إلى ثلاث عوامل هي العوامل التكنولوجية (انتشار الابتكارات) ، والعوامل التنظيمية من منظور التعلم التنظيمي، والعوامل البيئية أي العوامل من الناحية النظرية المؤسسية.

٣- مجتمع وعينة الدراسة :

يتضمن مجتمع الدراسة كافة الأطراف المهمة بإنتاج وتوصيل واستخدام المعلومات المحاسبية عبر شبكة الإنترنت باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL . ونظرا لصعوبة الحصر الشامل لمجتمع الدراسة ، فقد اعتمد الباحث على سحب عينة تحكمية تبلغ ٢٠٠ مفردة ، وركز الباحث على أن تكون مفردات العينة من ذوى المعرفة بلغة XBRL ، وتشمل عينة الدراسة ثلاث مجموعات كما يلي : أمين، ٢٠١٢، 2012; Henderson, D. et al., 2012; (Alles & Piechochi, 2012;

- المدبرون الماليون والمحاسبون في عدد من الشركات المقيدة بالبورصة وفي قطاعات مختلفة .
- العاملون في شركات الدعم التقني، سواء المشاركون في إنشاء وتطوير مواقع للشركات على شبكة الإنترنت ، أو العاملون في شركات البرمجيات اللازمة عند استخدام لغة (XBRL) .
- مستخدمو المعلومات المحاسبية ، سواء المحللون الماليون أو المستثمرون الحاليون أو المرتقبون .
- الأكاديميون في مجالات المحاسبة ونظم المعلومات الذين يقومون بإجراء البحوث على XBRL .

ويبلغ عدد الاستمارات التي لم يتم الرد عليها ٦٢ استمارة ، كما تم رفض عدد ٨ استمارات لوجود أخطاء بها أو أنها لا تستوفي الشروط . وبذلك يصبح عدد الاستمارات الصحيحة ١٣٠ استمارة ، بنسبة استجابة تصل إلى ٦٥% .

ويوضح الجدول رقم (١) توزيع عينة الدراسة حسب الفئات الأربع ، ونسبة الاستجابة في

كل فئة على حدة :

جدول رقم (١) توزيع عينة الدراسة حسب الفئات

م	فئات الدراسة		عدد الاستمارات المرسله		عدد الاستمارات المستلمة	
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
١	٦٠	%٣٠	٣٨	%٢٩.٢		
٢	٧٥	%٣٧.٥	٥٢	%٤٠		
٣	٣٥	%١٧.٥	١٦	%١٢.٣		
٤	٣٠	%١٥	٢٤	%١٨.٥		
	٢٠٠	١٠٠	١٣٠	١٠٠		
						إجمالي

أما بالنسبة لعدد الخبراء وفقا لأسلوب دلفي ، فقد تم اختيار عينة البحث من الخبراء الذين لديهم معرفة وإطلاع على لغة XBRL ، وحرص الباحث أن تكون عينة الدراسة - وفقا لأسلوب دلفي - بخلاف عينة الدراسة وفقا للطريقة التقليدية مع ثبات استمارة الاستقصاء في المجموعتين ، حتى تتم مقارنة النتائج بشكل جيد دون تداخل بين العينتين ، ونظرا لاقتصار هذه العينة على الخبراء فقد اختار الباحث ٢٨ خبيرا ، وتم الاتصال بهم مباشرة والاتفاق معهم على طريقة تلقي الردود ، وتم التواصل معهم من خلال البريد الإلكتروني ، وبعض من تأخر منهم أمكن التواصل معه هاتفيا ، وللحصول على نتائج جيدة ، وقد أكمل الباحث ثلاث جولات من المناقشات ، وبلغت الردود في الجولة الأولى ٢٠ خبيراً ، وفي الجولة الثانية بلغت ١٢ خبيراً ، وفي الجولة الأخيرة بلغت ٨ خبراء فقط . وهذا يتسق مع رأي (Trinkle, & Baldwin, 2011) بخصوص الحد الأدنى للخبراء في كل جولة والذي حدده بعدد ٧ خبراء، ويظهر الجدول رقم (٢) توزيع عينة الخبراء حسب المجموعات الأربع ونسب استجابة كل منهم في الجولات الثلاث .

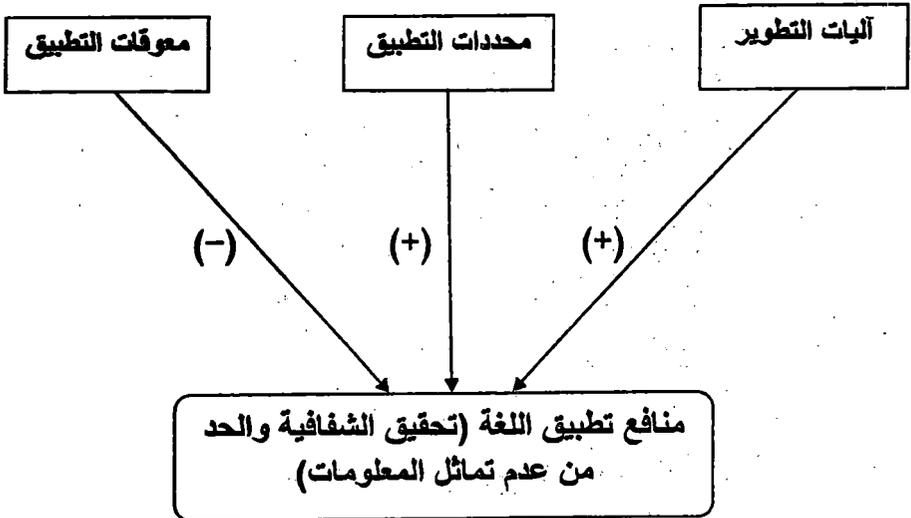
جدول رقم (٢)

توزيع عينة الخبراء حسب المجموعات الأربع ونسب استجابة كل منهم

م	خبراء الدراسة	عدد المشاركون في الجولة الأولى		عدد المشاركون في الجولة الثانية		عدد المشاركون في الجولة الثانية	
		عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
١	مديرون ماليون ومحاسبون	٤	%٢٠	٢	%١٦.٧	٢	%٢٥
٢	مستخدمو المعلومات المحاسبية	٦	%٣٠	٣	%٢٥	١	%١٢.٥
٣	العاملون ف شركات الدعم التقني	٤	%٢٠	٢	%١٦.٧	١	%١٢.٥
٤	الأكاديميون مجالات المحاسبة ونظم المعلومات	٦	%٣٠	٥	%٤١.٦	٤	%٥٠
	إجمالي	٢٠	١٠٠	١٢	١٠٠	٨	١٠٠

٤- متغيرات ونموذج الدراسة :

يمكن بيان متغيرات الدراسة من خلال الشكل رقم (١) :



شكل رقم (١) من إعداد الباحث يوضح متغيرات الدراسة

١/٤- المتغيرات المستقلة :

تشمل مجموعة من المتغيرات المرتبطة بتطبيق لغة (XBRL) وتشمل محددات تطبيق هذه اللغة في البيئة المصرية ، ومعوقات تطبيقها ، ثم آليات تطوير هذه اللغة لضمان نجاحها في البيئة المصرية ، ويتم قياس هذه المتغيرات من خلال مجموعة من المؤشرات التي تعبر عنها :

أ- محددات تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) لنشر وتوصيل المعلومات المحاسبية البيئة المصرية .

ب-معوقات تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) لنشر وتوصيل المعلومات المحاسبية البيئة المصرية .

ت-آليات تطوير لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) لنشر وتوصيل المعلومات المحاسبية البيئة المصرية .

٢/٤- المتغير التابع :

يتمثل في منافع تطبيق لغة (XBRL) (تحقيق الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات). ويتم قياس هذا المتغير من خلال مجموعة من المؤشرات التي تدل على تحقق الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات .

ويتم قياس المتغيرات المستقلة والمتغير التابع من خلال قائمة استقصاء تم توجيهها لمقررات عينة الدراسة ، ملحق رقم (١) . وذلك قياسا على كل من (Barth,2008; Arnold et al., 2007; Isenmann et al., 2008)

ويخصوص الأساليب الإحصائية المستخدمة ، فقد تم استخدام الأساليب التالية :

أ- أسلوب تحليل المسار لاختبار الفروض باستخدام برنامج Warp PLS 5 ، ويعتبر من الأساليب الإحصائية التي تتسم بالكفاءة في تحليل البيانات لتحديد العلاقات السببية ، وهو مناسب للعينات الصغيرة ، وتبرز أهمية هذا الأسلوب في قدرته على دراسة تأثيرات عدة عوامل على ظاهرة معينة ، كما أنه يساعد في تقييم الأهمية النسبية للمتغيرات الخارجية ، كما أنه يساهم في تخفيض البواقي للمتغير المستقل ، ويعتمد هذا البرنامج على طريقة التحليل الجزئي للمربعات الصغرى (PLS). على وجه التحديد، الإصدار الخامس من هذا البرنامج - والذي استخدمته هذه الدراسة - يقوم بالتحليل التنبؤي لعلاقات السببية في

حالات عالية التعقيد. كما أنه يقلل الفروق المتبقية من المتغيرات المستقلة ويضمن متانة العلاقات الخطية المتعددة. (Hair et al., 2014; pryaniishnikov, 2003).

ب- الإحصاء الوصفي : ويتضمن التكرارات والنسب ، وهذا فيما يتعلق بتحليل البيانات وفقا لأسلوب دلقي

• الإحصاء الوصفي لأهم منافع تطبيق لغة تقارير الأعمال في مصر : الإحصاءات الوصفية المتعلقة بأهم المنافع المرتبطة بتطبيق الإطار المقترح تتضح من خلال الجدول رقم (٣) :

جدول رقم (٣) الإحصاء الوصفي للمتغير التابع
Descriptive statistics

	N	Sum	Mean
B4	130	605.00	4.6538
B5	130	593.00	4.5615
B3	130	593.00	4.5615
B1	130	587.00	4.5154
B2	130	578.00	4.4462
B7	130	571.00	4.3923
B6	130	549.00	4.2231

تشير التحليلات الإحصائية إلى إجماع الآراء على أن أهم المنافع المتحققة من تطبيق الإطار المقترح تتمثل - كما يتضح من الجدول رقم (٤) - في المنافع التالية :

- المنفعة رقم (٤) : الإتاحة الفورية للمعلومات المحاسبية ، وتسهيل الوصول السريع لكافة المتعاملين في سوق الأوراق المالية وفي وقت واحد . وقد حازت هذه المنفعة على موافقة أغلبية الآراء (متوسط 4.6538) ، ولهذا أخذت موقع الصدارة كأهم منفعة يمكن أن تترتب على تطبيق الإطار المقترح لتطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) في البيئة المصرية ، وهذه الخاصية من أهم الخواص المرتبطة بالشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات ، بما يزيد من كفاءة السوق .

- المنفعة رقم (٥) : توفير معلومات محاسبية أكثر دقة لكافة الأطراف بأدنى تكلفة ، وقد أخذت هذه المنفعة المرتبة الثانية (متوسط 4.5615) ، وتكتمل هذه الخاصية مع المنفعة الأولى الأسباب التي تحقق الشفافية وتحد من عدم تماثل المعلومات .

- المنفعة رقم (٣) : زيادة خاصية القابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية ، وأخذت هذه الخاصية المرتبة الثالثة (متوسط 4.5615) ، وهو متوسط مساوٍ للمنفعة السابقة ، وهذه الخاصية أيضا تساهم مع الخواص السابقة في زيادة مستوى الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات .

- المنفعة رقم (١) : القيمة العالية لمحتوى التقارير المالية نتيجة التوسع في الإفصاح المحاسبي ، سواء البيانات المالية أو غير المالية ، وأخذت هذه الخاصية المرتبة الرابعة (متوسط 4.5154) .

فإتاحة البيانات المالية وغير المالية يزيد من مستويات الإفصاح ، ويحسن من مستوى الشفافية .

- المنفعة رقم (٢) : المساهمة في جلب أعداداً جديدة من المتعاملين في السوق من المستثمرين الحاليين والمرتبين محليا ودوليا ، بما يزيد من أعداد المتعاملين في السوق ، وقد أخذت هذه المنفعة المرتبة الخامسة (متوسط 4.4462) ، فمن شروط كفاءة أسواق الأوراق المالية كثرة عدد المتعاملين ، ولهذا تعتبر هذه الخاصية من المنافع الهامة التي يمكن أن يحققها استخدام لغة (XBRL) ، فتزيد من مستوى الشفافية وتحد من عدم تماثل المعلومات .

- المنفعة رقم (٧) : ترشيد قرارات الاستثمار نتيجة زيادة إمكانيات التحليل المالي ، والتحديث المستمر للمعلومات المحاسبية ، وأخذت هذه المنفعة المرتبة السادسة (متوسط 4.3923) ، فلا شك أن كافة المنافع السابقة سيكون من شأنها ترشيد قرارات الاستثمار ، نتيجة زيادة وتسهيل إمكانيات التحليل المالي والتحديث المستمر للمعلومات ، فكل هذه الخصائص تزيد من مستويات الشفافية وتحدد من عدم تماثل المعلومات .

- المنفعة رقم (٦) : عدم وجود أي قيود على التعامل مع المعلومات المحاسبية ، وأخذت هذه الخاصية المرتبة السابعة (متوسط 4.2231) ، وتعتبر هذه الخاصية من أهم شروط تحقق الشفافية ، والحد من عدم تماثل المعلومات .

وتعتبر كل هذه المنافع من المتغيرات التي ترفع من مستويات الشفافية وتحد من عدم

تماثل المعلومات (الدباغ، باش، ٢٠١٣؛ Wagenhofer,2003; Yoon, et al., 2011)

• نتائج اختبار الفروض : تتضح نتائج التحليل الإحصائي من خلال الجدول رقم (٤) :

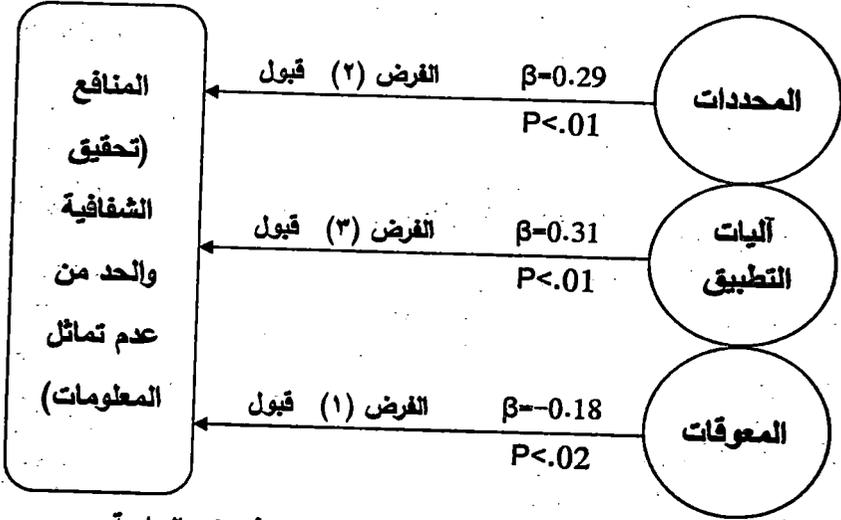
جدول رقم (٤) قيمة معاملات المسار لاختبار الفروض

الفروض	المتغير المستقل	المتغير التابع	قيمة معامل المسار (β)	المعنوية	القرار
الفرض الأول	المعوقات :	المنافع	-0.18	p < .02	قبول الفرض
	- مشكلة رقم (١)	المنافع	-0.28	p < .01	
	- مشكلة رقم (٣)	المنافع	-0.14	p < .05	
	- مشكلة رقم (٨)	المنافع	-0.14	p < .05	
	- مشكلة رقم (١٠)	المنافع	-0.20	p < .01	
الفرض الثاني	المحددات :	المنافع	0.29	p < .01	قبول الفرض
	- تنظيمية :	المنافع	0.29	p < .01	
	المحدد رقم (١)	المنافع	-0.11	p < .10	
	المحدد رقم (٣)	المنافع	-0.20	p < .01	
	- رقابية	المنافع	-0.11	p < .10	
	المحدد رقم (١)	المنافع	-0.21	p < .01	
	المحدد رقم (٢)	المنافع	-0.32	p < .01	
	- تكنولوجية	المنافع	-0.06	p < .26	
	المحدد رقم (2)	المنافع	-0.15	p < .04	
	المحدد رقم (3)	المنافع	-0.13	p < .06	
الفرض الثالث	- آليات التطوير	المنافع	0.31	p < .01	قبول الفرض
	الآلية (١)	المنافع	-0.21	p < .01	
	الآلية (٥)	المنافع	-0.20	p < .01	
	الآلية (٨)	المنافع	-0.15	p < .04	
	الآلية (١٠)	المنافع	-0.17	p < .02	

وتبلغ قيمة معامل التحديد (R^2) = ٢٤% . وهذا يعني أن ٢٤% من منافع تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL والمتمثلة في الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات ، تتأثر بالمشاكل والمحددات والآليات ، والباقي (١٠٠%-٢٤%) = ٧٦% ترجع لعوامل أخرى يمكن

إضافتها لنموذج الدراسة كما يتضح من الشكل رقم (٢) الذي يوضح تحليل المسار لاختبار فروض الدراسة ، ويرى الباحث أن هذا المعدل المنخفض في معامل التحديد قد يرجع إلى عدم تجانس مفردات العينة مما أدى إلى اختلاف تقييم المتغيرات من مجموعة لأخرى .

معامل التحديد ٢٤%



شكل رقم (٢) يوضح تحليل المسار لاختبار فروض الدراسة

ويتضح من نتائج التحليل الإحصائي ، كما هو موضح بالجدول رقم (٣) :

١- يوجد تأثير سلبي معنوي لمعوقات أو لمشاكل تطبيق هذه اللغة في مصر على منافع البرنامج ، والتي يترتب عليها تحقيق الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات ، وهذا يعني قبول الفرض الأول ، حيث بلغت قيمة معامل المسار $(\beta = -0.018 ; P < .02)$.

كما أوضح التحليل أن أهم المعوقات التي لها تأثير سلبي ذو دلالة إحصائية على منافع البرنامج تتمثل في المعوقات التالية :

(أ) المشكلة رقم (١) والتي تتمثل في عدم توافر محاسبين مؤهلين لاستخدام وتطبيق لغة XBRL حيث بلغت قيمة المعامل $(\beta = -0.28 ; P < .01)$.

(ب) المشكلة رقم (٢) والتي تتمثل في ضعف نظم الرقابة الداخلية في الشركات بما يعوق تطبيق لغة XBRL ، فقد بلغت قيمة المعامل $(\beta = -0.14 ; P < .05)$.

(ج) المشكلة رقم (٨) والتي تتمثل في عدم وجود المستثمر الواعي المؤهل للتعامل مع المعلومات المحاسبية في شكل لغة XBRL ، فقد بلغت قيمة المعامل $(\beta = -0.14 ; P < .05)$.

(د) المشكلة رقم (١٠) والتي تتمثل في ضعف البنية الأساسية لتكنولوجيا المعلومات والتي تشمل في عدم توافر شبكة انترنت سريعة /مواقع للشركات/برامج محاسبية/ محركات بحث .

٢- يوجد تأثير إيجابي معنوي لمحددات تطبيق لغة XBRL على منافع البرنامج ، والتي يترتب عليها تحقيق الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات ، وهذا يعنى قبول الفرض الثاني ، حيث بلغت قيمة معامل المسار ($\beta = 0.29$; $P < .01$).

كما أوضح التحليل أن أهم المحددات التي لها تأثير إيجابي أكبر على منافع لغة تتمثل في المحددات التالية :

أ- من المحددات التنظيمية التي أظهر التحليل الإحصائي وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية مع منافع تطبيق لغة XBRL ما يلي :

- المحدد رقم (١) : حجم الشركة ، حيث أنه يوجد علاقة إيجابية بين حجم الشركة ، ومنافع تحقيق اللغة ، فقد بلغت قيمة المسار ($\beta = -0.11$; $p < .05$) ، وهذا يشير إلى أن حجم الشركة يمثل أحد المحفزات لتطبيق لغة XBRL .

- المحدد رقم (٣) : إدراج الشركة لأسهمها في البورصات العالمية ، حيث توجد علاقة إيجابية بين إدراج الشركة لأسهمها في البورصات العالمية وبين منافع تطبيق اللغة ، فقد بلغت قيمة المسار ($\beta = -0.20$; $p < .01$) ، وهذا يتسق مع الدراسة النظرية التي أشارت إلى قوة هذا العامل كأحد العوامل المحفزة للشركات لتطبيق لغة XBRL .

ب- من المحددات الرقابية التي أظهر التحليل الإحصائي وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية مع منافع تطبيق لغة XBRL ما يلي :

- المحدد رقم (١) : وجود إلزام من الجهات المهنية أو التنظيمية باعتماد لغة XBRL لنشر المعلومات المحاسبية ، فقد بلغت قيمة المسار ($\beta = -0.21$; $p < .01$) ، وهذا يشير إلى أهمية هذا العامل كأحد المحددات الأساسية لنجاح تطبيق لغة XBRL في مصر .

- المحدد رقم (٢) : وجود إدارة متخصصة في كل شركة لرقابة وصيانة موقع الشركة على شبكة الإنترنت ، فقد بلغت قيمة المسار ($\beta = -0.32$; $p < .01$) ، وهذا يشير لأهمية اهتمام الشركات بصيانة وتطوير مواقعها كأحد العوامل التي تساعد في نجاح تطبيق لغة XBRL في مصر .

ج- من المحددات التكنولوجية التي أظهر التحليل الإحصائي وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية مع منافع تطبيق لغة XBRL ما يلي :

- المحدد (٢) : الاستعانة بشركات الدعم الفني وشراء البرامج الجاهزة المساعدة للغة XBRL ، فقد بلغت قيمة المسار ($\beta = -0.15; p < 0.04$) ، وهذا يشير إلى أن وجود شركات الدعم الفني والاستعانة بالبرامج الجاهزة يعد أحد العوامل الهامة لنجاح تطبيق لغة XBRL في مصر .

- المحدد (٣) : وجود بنية أساسية لتكنولوجيا المعلومات (شبكة إنترنت سريعة / مواقع للشركات / برامج محاسبية / محركات بحث) ، فقد بلغت قيمة المسار ($\beta = -0.13; p < 0.06$) ، وهذا يشير إلى أن وجود بنية أساسية لتكنولوجيا المعلومات يعتبر من العوامل الهامة ، ومن المحددات الأساسية لنجاح تطبيق لغة XBRL في مصر .

د- من المحددات البيئية التي أظهر التحليل الإحصائي وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية مع منافع تطبيق لغة XBRL ، المحدد رقم (١) : تزايد احتياجات المستثمرين من المعلومات المحاسبية ، فقد بلغت قيمة المسار ($\beta = -0.15; p < 0.04$) ، وهذا يشير إلى أن تزايد احتياجات المستثمرين من المعلومات يعتبر أحد الأسباب أو المحددات الهامة التي تستدعي تطبيق لغة XBRL في مصر .

٣- يوجد تأثير إيجابي معنوي لآليات نجاح تطبيق لغة XBRL على منافع البرنامج ، والتي يترتب عليها تحقيق الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات ، وهذا يعني قبول الفرض الثالث ، حيث بلغت قيمة المسار ($\beta = 0.31; P < 0.01$) .

ومن الطبيعي أن يظهر التحليل كثير من الآليات التي لها تأثير إيجابي كبير على منافع تطبيق لغة XBRL تتمثل في الآليات التالية :

- الآلية رقم (١) : صدور قواعد تنظيمية من لجنة البورصة بإلزام الشركات المسجلة بالبورصة بالنشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL ، فقد بلغت قيمة المسار ($\beta = 0.21; P < 0.01$) ، وهذا يشير على أهمية صدور مثل هذه القواعد التنظيمية لإلزام كافة الشركات باستخدام هذه اللغة بما يفيد في تحقيق الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات .

- الآلية رقم (٥): تطبيق قواعد حوكمة الشركات، فقد بلغت قيمة المسار ($P < 0.01$; $\beta = -0.20$)، وهذا يشير لأهمية آلية تطبيق قواعد حوكمة الشركات كأحد الآليات التي يمكن أن تساهم ف نجاح تطبيق لغة XBRL في مصر .

- الآلية رقم (٨) : التوسع في الإفصاح عن المعلومات غير المالية التي يصعب نشرها بالطرق التقليدية ، فقد بلغت قيمة ومعامل المسار ($P < 0.04$; $\beta = -0.15$) ، وهذا يشير أن استخدام النشر الالكتروني للإفصاح عن المعلومات المحاسبية باستخدام لغة XBRL ، يتيح إمكانية الإفصاح عن المعلومات غير المالية ، بما يساهم في تحقيق مزيد من المنافع المتعلقة بالشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات.

- الآلية رقم (١٠) : الاشتراك كعضو رسمي في المنظمة الدولية (XBRL Intl) للاستفادة من التجارب الدولية والتفقد بالإرشادات والتعليمات الصادرة من هذه المنظمة ، فقد بلغت قيمة ومعامل المسار ($P < 0.02$; $\beta = -0.17$) ، وهذا يشير إلى أهمية هذه الآلية في إعطاء دفعة كبيرة لتطبيق لغة XBRL في مصر بشكل صحيح يتسق والمتطلبات العالمية ، ويحقق مزيدا من قابلية المعلومات للمقارنة على المستويين المحلي والدولي ، بما يعزز من منافع استخدام لغة XBRL في مصر .

تحليل النتائج :

أولا : النتائج وفقا لطريقة دلفي :

تمت الاستعانة بمجموعة من الخبراء ، كما ذكر الباحث تشمل عينة من كبار العاملين في سوق المال ، والمديرون الماليون في بعض الشركات المصرية المقيدة بالبورصة وعدد من الفنيين في مجال الدعم الفني إضافة لعدد من الأكاديميين ، وروعي في الاختيار إلمامهم بلغة (XBRL) والمتغيرات المرتبطة بتطبيق هذه اللغة ، وتمت الاتصالات مع بعضهم بصورة مباشرة ، والبعض الآخر هاتفيا ، وأمكن الحصول منهم على البريد الالكتروني لكل منهم ، وتم التواصل معهم بشكل فعال على النحو التالي :

-ال الجولة الأولى: تم إرسال المقترحات ضمن الإستبانة الأساسية ، وتم تلقى الردود من عدد 20 مشاركا ، بعد إتمام التوافق على عدد (٢٩) مقترحا من أصل ٥٣ مقترحا ، وقد تم استبعاد المقترحات التي حازت التوافق في الجولة الثانية .

-الجولة الثانية : أرسلت المقترحات ، وتم تلقى الردود من عدد ١٢ مشاركا ، بعد أن تم التوافق على عدد (٨) مقترحات إضافية ، تم استبعادهم في الجولة التالية .

-الجولة الثالثة : تم إرسال باقي المقترحات مصحوبة بنتيجة الجولة الأولى والثانية ، وتم تلقى الرد من ٨ مشاركين ، بعد إتمام التوافق على عدد (٢) مقترح ، ليصل عدد المقترحات التي تم التوافق عليها عدد ٣٩ مقترحا من أصل ٥٣ مقترحا ضمن قوائم الاستقصاء الأساسية بنسبة ٧٤% من إجمالي عدد المقترحات ، وقد تراوحت نسب التوافق عليها ما بين ٧٥% و ١٠٠ .

وقد تم تجميع كل المقترحات التي حازت على توافق الخبراء المشاركين ، وتحليلها في مجموعات متجانسة وفقا لمتغيرات الدراسة ، وقد قدم أسلوب دلفي طريقة متكاملة ذات تفاعل مفيد ومتعدد الاتجاهات والجولات بين الخبراء ، وقد تم إخفاء شخصية الخبراء المشاركين والجهات الممثلة في الدراسة حتى يتم الحصول على نتائج واقعية وموضوعية ، ومن مصادر مختلفة . (Sahaf, 2008) ورغم التكلفة العالية، والوقت الطويل، والجهد الذي استغرقه هذا الأسلوب إلا أنه ساعد في الوصول لمجموعة من النتائج الجيدة التي تتسق مع طبيعة وأهداف الدراسة وواقع البيئة المصرية . وكانت نتائج الجولات على النحو التالي :

- تكونت الحلقة الأولى من النقاش من ٢٠ عضوا ، وقد تم الاتفاق على مشاركتهم إما بالاتصال المباشر ، بقيام الباحث بزيارتهم في مواقع عملهم أو الاتصال بهم هاتفيا ، وتعريفهم بمضمون وأهداف البحث وأسلوب المشاركة والهدف من وجود ثلاث جولات، وتم

الاتفاق أن يتم ذلك باستخدام البريد الإلكتروني لكل الأعضاء ، وبلغ عدد المقترحات وفقا لقائمة الاستقصاء الأساسية ٥٣ اقتراحا ، وأسفرت الجولة الأولى عن عدد ٢٩ من الردود صالحة للاستخدام ، وهو معدل استجابة مرتفع يصل إلى ٥٥% وتركزت الموافقة على المتغيرات المرتبطة بمنافع البرنامج ، حيث تمت الموافقة على كافة المنافع من الجولة الأولى .

- وأسفرت الجولات الثانية والثالثة عن ١٠ ردود صالحة ، بمعدل ١٩% من إجمالي المقترحات . ووصل عدد الخبراء المشاركين حتى الجولة الأخيرة ٨ خبراء من أصل ٢٠. خبيرا استمروا منذ الجولة الأولى بنسبة ٤٠% وهو معدل مقبول وفقا لدراسة دلفي (Hasson et al., 2000; Rowe & Wright, 1999) . فالحد الأدنى الموصى به من المناقشين حسب دراسة دلفي هو سبعة (Dalkey & Helmer, 1963).

النتائج الأكثر توافقا :

النتائج النهائية لكل القوائم ولجميع البيانات في الجدول (٣) لكل الجولات . وعندما وصلت التوقعات على أي اقتراح لتوافق الآراء، تمت إزالة هذا الاقتراح من الجولة التالية. وفقا لدراسة (Linstone, 1985) . في معظم استقصاءات دلفي، يفترض إنجاز التوافق عندما تحقق نسبة معينة من الاستجابات تقع ضمن نطاق محدد، يصل إلى ٦٨ في المائة . باستخدام هذه الطريقة أنجز المشاركون نسبة توافق مقبولة بخصوص عدد ٣٩ من ٥٣ مقترحا . بطول نهاية الجولة الثالثة.

النتائج الأقل توافقا :

عدا اقتراح واحد، بشأن الاكتفاء بقواعد إرشادية غير ملزمة لاستخدام اللغة والذي تم رفضه من غالبية الخبراء منذ الجولة الأولى ، تم تقييم هذا الاقتراح على أنه غير متوقع جدا، باقي المقترحات وتبلغ ١٣ اقتراحا لم تحصل على أي توافق في الجولات الثلاث .

وتتضح أكثر المقترحات توافقا من خلال ملخص نتائج آراء مجموعات الخبراء وفقا لطريقة دلفي من خلال الجدول رقم (٥) :

جدول رقم (٥) ملخص نتائج جلسات دلفي

مقترحات الإطار المقترح			الجلسة الأولى	الجلسة الثانية	الجلسة الثالثة
			نسبة الموافقة	نسبة الموافقة	نسبة الموافقة
المنافع					
١	القيمة العالية لمحتوى التقارير المالية نتيجة التوسع في الإفصاح المحاسبي ، سواء البيانات المالية أو غير المالية	90%			
٢	المساهمة في جلب أعداد جديدة من المتعاملين في السوق من المستثمرين المرتقبين محليا ودوليا ، بما يزيد من عدد المتعاملين في السوق .	95%			
٣	زيادة خاصية القابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية .	100%			
٤	الإتاحة الفورية للمعلومات المحاسبية ، وتسهيل الوصول السريع لكافة المتعاملين في سوق الأوراق المالية وفي وقت واحد .	95%			
٥	توفير معلومات محاسبية أكثر دقة لكافة الأطراف بأدنى تكلفة	85%			
٦	عدم وجود أي قيود على التعامل مع المعلومات المحاسبية	85%			
٧	ترشيد قرارات الاستثمار نتيجة زيادة إمكانيات التحليل المالي ، والتحديث المستمر للمعلومات المحاسبية	100%			
٨	أن تطبق هذه اللغة بلائم سوق الأوراق المالية في مصر ويزيد من مستوى كفاءتها	100%			
٩	زيادة قدرات المستخدمين المختلفين في دول العالم على جلب ومقارنة وتحليل المعلومات المالية وفقا لأنظمة مختلفة على المستوى الدولي .	90%			
			المحددات		

مقترحات الإطار المقترح			
الجملة الثالثة	الجملة الثانية	الجملة الأولى	
نسبة الموافقة	نسبة الموافقة	نسبة الموافقة	
			المحددات التنظيمية :
			١ حجم الشركة
	75%		٢ ربحية الشركة .
		90%	٣ إدراج الشركة لأسهمها في البورصات العالمية
			٤ توافر الخبرات التنظيمية لدى الشركة
			٥ المنافع التي يحققها استخدام اللغة لكافة الأطراف
	92%		٦ توافر الخبرات الفنية بلغة (XPRL) لدى المحاسبين في الشركات
			تتبعيا: المحددات الرقابية والقانونية :
		95%	١ وجود إلزام من الجهات المهنية أو التنظيمية باعتماد لغة XPRL لنشر المعلومات المحاسبية
88%			٢ وجود إدارة متخصصة في كل شركة لرقابة وصيانة موقع الشركة على شبكة الإنترنت
		90%	٣ وجود إجراءات وآليات مناسبة لتحقيق أمن وسلامة المعلومات
			٤ الاكتفاء بقواعد إرشادية غير ملزمة لاستخدام اللغة
			ثالثا: المحددات التكنولوجية :
		80%	١ توافر الخبرة الفنية لدى إدارات الشركات
			٢ الاستعانة بشركات الدعم الفني وشراء البرامج الجاهزة المساعدة للغة XPRL
		100%	٣ وجود بنية أساسية لتكنولوجيا المعلومات (شبكة إنترنت سريعة / مواقع للشركات / برامج محاسبية/محركات بحث)
			رابعاً: المحددات البيئية
	83%		١ تزايد احتياجات المستثمرين من المعلومات المحاسبية

مقترحات الإطار المقترح		الجلسة الأولى	الجلسة الثانية	الجلسة الثالثة
		نسبة الموافقة	نسبة الموافقة	نسبة الموافقة
٢	اعتبارات المنافسة مع الشركات الأخرى			
٣	سهولة فهم واستخدام اللغة من جانب المستخدمين			
٤	توافر الخبرات والبرامج الجاهزة لدى المحللين الماليين والمستثمرين		83%	
المعوقات				
١	عدم توافر محاسبين مؤهلين لاستخدام وتطبيق اللغة			
٢	عدم توافر شركات للدعم الفني للشركات لإنشاء المواقع أو توفير البرمجيات المساعدة			
٣	ضعف نظم الرقابة الداخلية للشركات	80%		
٤	عدم توافر مستوى الوعي اللازم بأهمية ومنافع اللغة	80%		
٥	عدم توافر كوادرات متخصصة ومؤهلة لدى هيئة سوق المال			
٦	التخوف من حدوث أخطاء أو تعطل النظام			
٧	التخوف من اختراق النظام وعدم توافر إجراءات تأمين المعلومات المتشورة		65%	
٨	عدم وجود المستثمر الواعي المؤهل للتعامل مع المعلومات المحاسبية في شكل XPRL	80%		
٩	غياب إدراك الجهات المهنية والتنظيمية لأهمية ومنافع تطبيق اللغة	80%		
١٠	ضعف البنية الأساسية لتكنولوجيا المعلومات (شبكة إنترنت سريعة / مواقع للشركات / برامج محاسبية / محركات بحث)	85%		
آليات النجاح				
١	صدور قواعد تنظيمية إلزامية من لجنة البورصة لإلزام كل الشركات المسجلة بالنشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية باستخدام	80%		

مقترحات الإطار المقترح			
الجلسة الأولى	الجلسة الثانية	الجلسة الثالثة	
نسبة الموافقة	نسبة الموافقة	نسبة الموافقة	
			لغة XPRL
		85%	٢ دعم وتقوية نظم الرقابة الداخلية بالشركات
			٣ إنشاء إدارات فنية في الشركات لرقابة وصيانة المواقع والشبكات وتوفير الدعم الفني
	75%		٤ الاستعانة بشركات الدعم الفني لإنشاء المواقع وصيانتها وتوفير البرمجيات اللازمة
		80%	٥ تطبيق قواعد حوكمة الشركات
		85%	٦ وجود إدارة متخصصة في هيئة سوق المال لرقابة ومتابعة التقارير المالية المنشورة والتعرف على مدى تقيدها باللوائح والتعليمات
			٧ الرقابة الفنية على المواقع الالكترونية للتحقق من توافر إجراءات الحماية والتأمين للمعلومات
		85%	٨ التوسع في الإفصاح ليشمل المعلومات غير المالية التي يصعب نشرها بالطرق التقليدية
		90%	٩ تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS
		85%	١٠ الاشتراك كعضو رسمي في منظمة الدولية XBRL للاستفادة من التجارب الدولية والتقييد بالإرشادات والتعليمات الصادرة من هذه المنظمة
	73%		١١ توافر روابط متعددة على مواقع الشركات بما يفيد المستخدمين المختلفين (كالروابط المتصلة ببرامج التحليل المالي)
		75%	١٢ توافر إمكانات تحميل المعلومات المحاسبية لكافة المستخدمين
		90%	١٣ توافر نظم رقابية جيدة من جانب هيئة سوق المال لمراقبة محتويات التقارير المالية

مقترحات الإطار المقترح			
الجلسة الأولى	الجلسة الثانية	الجلسة الثالثة	
نسبة الموافقة	نسبة الموافقة	نسبة الموافقة	
			المنشورة وتوقيت النشر
			١٤ اعتماد التصنيف الدولي الداعم للغة XPRL
	92%		١٥ التأهيل العلمي والعملي المستمر للمحاسبين على التطورات الجديدة في مجال تكنولوجيا المعلومات
88%			١٦ تشجيع الشركات على التطبيق الأفضل للغة XPRL من خلال الإعلان دوريا عن أفضل الشركات التزاما بالقواعد والتعليمات في هذا الخصوص .
		80%	١٧ نشر المعلومات المحاسبية بعدة لغات لجذب أكبر عدد من المستثمرين خاصة إذا كانت أسهم الشركة مسجلة في بورصات أخرى
2	8	29	إجمالي

تحليل نتائج جلسات دلفي : في ضوء نتائج جلسات دلفي الثالث ، يمكن عرض نتائج التحليل عن القوائم الأربع فيما يلي :

• القائمة الأولى : منافع تطبيق لغة (XBRL) في البيئة المصرية :

شملت هذه القائمة ٩ اقتراحات تمثل كلها منافع لتطبيق لغة (XBRL) في البيئة المصرية، وكما توقع الباحث فقد حازت متغيرات هذه القائمة بالكامل على توافق مجموعة الخبراء من الجلسة الأولى ، وينسب عالية وصلت في بعض المتغيرات لنسبة ١٠٠% ، فقد أكد الخبراء على أن تطبيق هذه اللغة يساهم في زيادة خاصية القابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية، ويساهم في الإتاحة الفورية للمعلومات المحاسبية لكافة المستخدمين في وقت واحد ودون تكلفة ، وهذا يساعد في وترشيد قرارات الاستثمار نتيجة زيادة إمكانيات التحليل المالي والتحديث المستمر للمعلومات المحاسبية ، كما أن تطبيق اللغة يساعد في جلب المزيد من مستخدمي المعلومات مما يزيد من عدد المتعاملين في السوق ، كما يزيد من كمية ونوعية المعلومات المتاحة . وتساهم كل هذه المنافع في تحقيق مستويات عالية من الشفافية وتحد من عدم تماثل المعلومات ، الأمر الذي ينعكس على مستوى كفاءة سوق الأوراق المالية . وهذا يشير إلى قناعة كل الخبراء بأهمية ومنافع

تطبيق هذه اللغة في مصر . وكان ترتيب أهمية المنافع حسب آراء مجموعة الخبراء وفقا للترتيب التالي :

- زيادة خاصية القابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية ، (نسبة توافق ١٠٠%) .
 - ترشيد قرارات الاستثمار نتيجة ، زيادة إمكانات التحليل المالي ، والتحديث المستمر للمعلومات المحاسبية ، (نسبة توافق ١٠٠%) .
 - أن تطبيق هذه اللغة يلائم سوق الأوراق المالية في مصر ويزيد من مستوى كفاءتها ، (نسبة توافق ١٠٠%) .
 - الإتاحة الفورية للمعلومات المحاسبية ، وتسهيل الوصول السريع لكافة المتعاملين في سوق الأوراق المالية وفي وقت واحد ، (نسبة توافق ١٠٠%) .
 - المساهمة في جلب أعداد جديدة من المتعاملين في السوق من المستثمرين المرتقبين محليا ودوليا ، بما يزيد من عدد المتعاملين في السوق ، (نسبة توافق ٩٥%) .
 - القيمة العالية لمحتوى التقارير المالية نتيجة التوسع في الإفصاح المحاسبي ، سواء البيانات المالية أو غير المالية
 - زيادة قدرات المستخدمين المختلفين في دول العالم على جلب ومقارنة وتحليل المعلومات المالية وفقا لأنظمة مختلفة على المستوى الدولي ، (نسبة توافق ٩٥%) .
 - عدم وجود أي قيود على التعامل مع المعلومات المحاسبية ، (نسبة توافق ٨٥%) .
 - توفير معلومات محاسبية أكثر دقة لكافة الأطراف بأدنى تكلفة ، (نسبة توافق ٨٥%) .
- وتساهم كافة المنافع السابقة خاصة ما يتعلق بالإتاحة الفورية للمعلومات المحاسبية ، وتسهيل الوصول السريع لكافة المتعاملين في سوق الأوراق المالية وفي وقت واحد ، وعدم وجود أي قيود على التعامل مع المعلومات المحاسبية ، و توفير معلومات محاسبية أكثر دقة لكافة الأطراف بأدنى تكلفة ، و المساهمة في جلب أعداد جديدة من المتعاملين في السوق من المستثمرين المرتقبين محليا ودوليا ، كل هذه العوامل تساهم في جعل كافة الأطراف المتعاملة في سوق الأوراق المالية على قدم المساواة في الحصول على المعلومات ، كما يساهم في زيادة عدد المتعاملين في السوق وهذا كله يزيد من مستويات الشفافية ويحد من عدم تماثل المعلومات .
- ويخصوص المقترح الخاص بأن لغة (XBRL) تساهم في توفير معلومات محاسبية أكثر دقة لكافة الأطراف بأدنى تكلفة ، فقد أشار (Debrecey et al., 2005) إلى أن صغار المستثمرين يفضلون هذه اللغة لأنها جاءت كبديل لنظم قواعد البيانات التي كانت أكثر تكلفة .

ويخصوص مساهمة اللغة في زيادة قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة فقد أشار (Milkos, et al., 2012) إلى أن تطبيقات لغة XBRL لديها إمكانات مقابلة البيانات أو إعادة حسابها بطريقة أوتوماتيكية للتغلب على الاختلاف في المصطلحات والاختلاف في السياسات المتبعة ، بما يوفر للمستخدم بيانات قابلة للمقارنة .

وقد أكدت بعض الباحثين (Janvier et al., 2011) على المنافع السابقة لاستخدام لغة (XBRL) ، إلا أنهم أكدوا - من خلال دراستهم التجريبية - على أهمية إدراك المستخدمين بأن استخدام لغة (XBRL) تعتبر أكثر نفعاً وسهولة من الأشكال البديلة .

• القائمة الثانية : محددات تطبيق لغة (XBRL) في البيئة المصرية :

شملت هذه القائمة ١٧ اقتراحاً تناول جوانب تنظيمية وقانونية وتكنولوجية وبيئية ، وقد حازت ٦ مقترحات على أعلى نسبة توافق ، خلال الجولة الأولى والثانية ، بينما بلغ عدد المقترحات التي لم يتم التوافق عليها بالمرّة ٥ مقترحات كما يلي :

أ- المقترحات الأكثر توافقاً : من المقترحات التي حازت على أكبر نسبة من التوافق كمحدد

لتطبيق لغة (XBRL) في البيئة المصرية ، تمثلت في المحددات التالية :

- المحدد رقم (٣) ضمن المحددات التكنولوجية : وجود بنية أساسية لتكنولوجيا المعلومات (شبكة إنترنت سريعة / مواقع للشركات / برامج محاسبية/محركات بحث) ، (نسبة توافق ١٠٠%) ، وهذا تأكيد على أنه لا يمكن تنفيذ النشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية باستخدام لغة XBRL دون توافر بنية أساسية لتكنولوجيا المعلومات .

فوجود بنية أساسية لتكنولوجيا المعلومات سواء على مستوى الشركات ، أو على مستوى البيئة كلها ، يمثل أحد العوامل والمحددات الحاسمة التي لا يمكن بدونها أن يتم النشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية . وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Henderson, et al.,2012) التي أكدت على أن توافر بنية أساسية جيدة لتكنولوجيا المعلومات تعتبر العامل أو المحدد الأكثر حسماً في استخدام لغة (XBRL) .

- المحدد رقم (١) ضمن المحددات الرقابية : وجود إلزام من الجهات المهنية أو التنظيمية للشركات المقيدة بالبورصة باعتماد لغة (XBRL) للنشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية ، (نسبة توافق ٩٥%) ، وهذا يعنى أنه من المقترحات المرجحة جداً ، وقد أضاف المشاركون لهذا الاقتراح أنهم يفضلون أن تقوم هيئة سوق المال

بهذه المهمة ، وأن يتضمن ذلك أيضا إطارا موحدًا للإفصاح ، يتضمن تحديدا لشكل ومحتوى التقارير المالية ، بما يزيد من خاصية القابلية للمقارنة لكل المعلومات التي تنشر في السوق . وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Milkos ,et al.,2012)

- المقترح (١) ضمن المحددات التكنولوجية : توافر الخبرات التنظيمية والفنية لدى الشركات (نسبة توافق ١٠٠%) . فيمثل أيضا أحد المحددات الهامة لتطبيق لغة (XBRL) ، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Fahy et al., 2009) التي أكدت على أهمية بناء البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات بما يسمح ببناء نظام يقوم على التعاون بين المنظمات المشاركة .

- المقترح (٣) ضمن المحددات التنظيمية : إدراج الشركة لأسهمها في البورصات العالمية (نسبة توافق ٩٠%) ، يمثل أحد الدوافع الهامة التي تحفز الشركة لاستخدام هذه اللغة ، خاصة وأن معظم البورصات العالمية ألزمت الشركات المقيدة بها باستخدام لغة (XBRL) عند نشر تقاريرها المالية .

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Xiao et al., 2004) التي خلصت إلى وجود علاقة إيجابية بين سعى الشركات لتطبيق لغة (XBRL) وإدراج أسهمها في البورصات العالمية ، فالشركات ذات العلاقة بالبورصات العالمية أكثر سعيا نحو تطبيق هذه اللغة ، نظرا لتوفر مستوى عال من المعلومات المالية تساعد في الحد من تباين المعلومات بين المستثمرين المحليين والدوليين .

ب- المقترحات الأقل توافقا : تعددت الاقتراحات لإقل توافقا لتشمل الآتي :

- المقترح (١) ضمن المحددات التنظيمية : رحية الشركة
- المقترح (٣) ضمن المحددات الرقابية : وجود إجراءات وآليات مناسبة لتحقيق أمن وسلامة المعلومات .
- المقترح (٢) ضمن المحددات التكنولوجية : الاستعانة بشركات الدعم الفني وشراء البرامج الجاهزة .
- المقترح (٣) ضمن المحددات البيئية : سهولة فهم واستخدام اللغة من جانب المستخدمين .

وقد يرجع عدم توافق المشاركين على هذه المقترحات راجعا إلى ما اتفقوا عليه من قبل، بشأن أهمية إلزام الشركات باستخدام لغة (XBRL) عند النشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية، وبالتالي فإن المقترحات الثلاث الأخيرة هي إجراءات تالية للتطبيق الإلزامي للغة يمكن إنجازها خلال فترة مناسبة .

• القائمة الثالثة : معوقات ومشاكل تطبيق لغة (XBRL) في مصر :

شملت هذه القائمة تسعة مقترحات تتعلق بالمشكلات التي يمكن أن تعوق تطبيق اللغة في مصر ، وقد حازت ثلاث معوقات على توافق المشاركين من أول جولة ، بينما يوجد ٤ مقترحات لم يتم حسمها رغم الجولات الأربع ، كما يتضح من التحليل التالي :

أ- المقترحات الأكثر توافقا : من المقترحات التي حازت على أعلى نسبة توافق منذ الجولات

الأولى كمعوقات أمام تطبيق لغة (XBRL) في البيئة المصرية ما يلي :

- المقترح (١٠) ضعف البنية الأساسية لتكنولوجيا المعلومات (شبكة إنترنت سريعة / مواقع للشركات / برامج محاسبية / محركات بحث) ، (نسبة توافق ٨٥%) .
- المقترح (٨) عدم وجود المستثمر الواعي المؤهل للتعامل مع اللغة . (نسبة توافق ٨٥%) .

- المقترح (٣) ضعف نظم الرقابة الداخلية للشركات (نسبة توافق ٨٠%) .

ب- المقترحات الأقل توافقا : من المشاكل والمعوقات الأقل توافقا بين مجموعة المشاركين ما

يلي :

- المقترح (٧) التخوف من اختراق النظام وعدم توافر إجراءات تأمين للمعلومات المنشورة
- المقترح (٢) عدم توافر شركات للدعم الفني للشركات لإنشاء المواقع أو توفير البرمجيات المساعدة

- المقترح (٦) التخوف من حدوث أخطاء أو تعطل النظام

وقد يرجع ذلك إلى أنه بعد إلزام الشركات بتطبيق اللغة يمكن إتباع إجراءات أمنية مناسبة ، كما يمكن أن يصاحب الإلزام من الجهات التنظيمية إلزاما بوجود إجراءات أمنية مناسبة لتأمين المعلومات المنشورة ، سواء من جانب الشركات المسجلة بالبورصة ، أو من جانب جهات متخصصة تتولى أعمال الصيانة والتأمين للمواقع ولشبكة الإنترنت وكافة وسائط نقل المعلومات .

• القائمة الرابعة: أدوات وآليات تطوير استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XPRL) لتحقيق

الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات في البيئة المصرية :

حاز عدد كبير من مقترحات القائمة الثالثة على درجة توافق عالية ، وتم استبعادها من الجولة الأولى أو الثانية على الأكثر ويتضح ذلك من التحليل التالي :

أ- المقترحات الأكثر توافقاً : تعددت المقترحات التي حازت على أكبر قدر من التوافق خلال الجولتين الأولى والثانية ، والتي تمثل وسائل وآليات تعزز من استخدام لغة (XPRL) لتحقيق الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات في سوق الأوراق المالية في مصر ، وتمثلت هذه المقترحات فيما يلي :

- المقترح (١٥) التأهيل العلمي والعملية المستمر للمحاسبين عن التطورات الجديدة في مجال تكنولوجيا المعلومات (نسبة توافق 92%) .

- المقترح (٩) تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) (نسبة توافق 90%) .

- المقترح (١٣) : توافر نظم رقابية جيدة من جانب هيئة سوق المال لمراقبة محتويات التقارير المالية المنشورة وتوقيت النشر ، (نسبة توافق 90%) .

- المقترح (١٦) : تشجيع الشركات على التطبيق الأفضل للغة XPRL من خلال الإعلان دورياً عن أفضل الشركات التزاماً بالقواعد والتعليمات في هذا الخصوص ، (نسبة توافق 88%) .

- مقترح (٢) : دعم وتقوية نظم الرقابة الداخلية بالشركات ، (نسبة توافق 85%) .

- المقترح (٦) : وجود إدارة متخصصة في هيئة سوق المال لرقابة ومتابعة التقارير المالية المنشورة ، ومعرفة مدى تقيدها باللوائح والقوانين ، (نسبة توافق 85%) .

- المقترح (٨) : التوسع في الإفصاح ليشمل المعلومات غير المالية التي يصعب نشرها بالطرق التقليدية ، (نسبة توافق 85%) .

- المقترح (١٠) الإشتراك كعضو رسمي في منظمة الدولية XBRL للاستفادة من التجارب الدولية والتفيد بالإرشادات والتعليمات الصادرة من هذه المنظمة ، (نسبة توافق 85%) .

- المقترح (١) : إصدار قواعد تنظيمية إلزامية من لجنة البورصة ، بإلزام كل الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بالنشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية باستخدام لغة (XPRL) ، (نسبة توافق 80%) .

ويخصوص المقترح (٩) فإن تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) سيحقق العديد من المنافع لكافة الأطراف ، حيث أنه سيزيد من قابلية التقارير المالية المنشورة دولياً للمقارنة ، إضافة إلى ما تتمتع به هذه المعايير من قبول واسع على المستوى الدولي .

أما المقترح (١) الخاص بالقواعد الإلزامية باستخدام اللغة (XPRL) والذي حاز على موافقة شبه جماعية منذ الجولة الأولى ، فإنه يؤكد التوافق شبه التام على الأهمية القصوى لوجود قواعد إلزامية لكافة الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، وسبق أن حصل هذا المقترح على نسبة توافق عالية ضمن المجموعة الأولى الخاصة بمحددات تطبيق لغة (XPRL) في البيئة المصرية .

وهذا التوافق على أهمية وجود قواعد إلزامية باستخدام لغة XPRL في البيئة المصرية ، سبق أن أكدت عليه جهات مهنية وتنظيمية في الولايات المتحدة (Salwia & Stive, 2011; Ohlgart, & Ernst, 2011) ، حيث مزجت بين أهمية صدور قواعد إلزامية باستخدام هذه اللغة إضافة إلى الالتزام أيضا باستخدام المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) ، حيث أشارت هذه الجهات إلى أن نجاح تبني IFRS سيكون مشروطا بالتقدم نحو إحداث تحسينات في استخدام البيانات اللازمة لإعداد التقارير وفقا لقواعد IFRS ، ويحدث هذا من خلال قيام هيئة تداول الأوراق المالية بالزام الشركات العامة باستخدام لغة (XPRL) في إعداد ونشر التقارير المالية ، وقد دخل الإلزام حيز التنفيذ على أكبر ٥٠٠ شركة أمريكية بعد ١٥ مايو ٢٠٠٩ . وهذا يؤكد على أهمية المقترح رقم (١) والمقترح رقم (٩) .

وقد يختلف هذا الرأي مع دراسة (Florescu, et al., 2009) التي خلصت إلى أنه أيا كانت المعايير المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية ، فإنه يجب عرضها باستخدام نموذج أو شكل موحد يكون قادرا على تحسين الاتصالات وجمع البيانات ومراقبة وتحليل المعلومات ، وهذا يتوافر في لغة (XPRL) .

وقد يناسب هذا الرأي الدول المتقدمة التي يتوافر لديها هيئات مهنية قوية قادرة على توفير معايير محاسبية ملائمة ، أما في الدول النامية فلديها قصور دائم في هذا الخصوص ، فتحتاج دائما إلى معايير متطورة على درجة عالية من الجودة ، يمكن أن تأخذ بها إلى أن تتمكن من توفير ما يلائمها من معايير .

ب- المقترحات الأقل توافقا : أما المقترحات التي حازت على أقل قدر من التوافق في القائمة الثالثة ، تمثلت في المقترحات التالية :

- المقترح (١٢) توافر إمكانات تحميل المعلومات المحاسبية لكافة المستخدمين .
- المقترح (٣) إنشاء إدارات فنية في الشركات لرقابة وصيانة المواقع والشبكات وتوفير الدعم الفني .

- المقترح (١١) توافر روابط متعددة على مواقع الشركات بما يفيد المستخدمين المختلفين (كالروابط المتصلة ببرامج التحليل المالي)

وقد أرجع المشاركون أسباب رفضهم لهذه المقترحات ، بأن الاقتراح الخاص بالزام هيئة سوق المال للشركات بالنشر الإلكتروني باستخدام لغة (XBRL) يجب أن يتضمن قواعد تفصيلية تشمل كل الأمور المتعلقة بإتاحة المعلومات المحاسبية لكافة الأطراف ، مع وجود إجراءات رقابية من جانب الهيئة لكافة المتغيرات التي تزيد من كفاءة وفعالية الإفصاح المحاسبي .
مقارنة نتائج قائمة الاستقصاء مع نتائج جلسات دلفي:

بمقارنة نتائج قائمة الاستقصاء مع نتائج جلسات دلفي ، يتضح أن من أهم المتغيرات التي حازت على أكبر نسب التوافق من الجدول رقم (٦) :

جدول رقم (٦) مقارنة نتائج قائمة الاستقصاء مع نتائج جلسات دلفي

المتغيرات	قائمة الاستقصاء	جلسات دلفي
مغوقات		
١	عدم توافر محاسبين مؤهلين لاستخدام وتطبيق لغة XBRL	لم يحصل على توافق $(\beta = -0.28 ; P < .01)$
٣	ضعف نظم الرقابة الداخلية في الشركات	نسبة توافق 80% $(\beta = -0.14 ; p < .05)$
٨	عدم وجود المستثمر الواعي المؤهل للتعامل مع المعلومات المحاسبية في شكل لغة XBRL	نسبة توافق 80% $(\beta = -0.14 ; p < .05)$
١٠	ضعف البنية الأساسية لتكنولوجيا المعلومات (عدم توافر شبكة انترنت سريعة /مواقع للشركات/برامج محاسبية/ محركات بحث	نسبة توافق 85% $(\beta = 0.29; p < .01)$
محددات		
١	حجم الشركة (تنظيمية)	لم يحصل على توافق $(\beta = -0.11 ; p < .05)$
٣	إدراج الشركة لأسهمها في البورصات العالمية (تنظيمية)	نسبة توافق 90% $(\beta = -0.20 ; p < .01)$
١	وجود إلزام من الجهات المهنية أو التنظيمية باعتماد لغة XBRL لنشر المعلومات المحاسبية (رقابية)	نسبة توافق 95% $(\beta = -0.21 ; p < .01)$
٢	وجود إدارة متخصصة في كل شركة لرقابة وصيانة موقع الشركة على شبكة الإنترنت (رقابية)	نسبة توافق 88% $(\beta = -0.32 ; p < .01)$
٢	الاستعانة بشركات الدعم الفني وشراء البرامج الجاهزة المساعدة للغة XBRL (تكنولوجية)	لم يحصل على توافق $(\beta = -0.15 ; p < .04)$

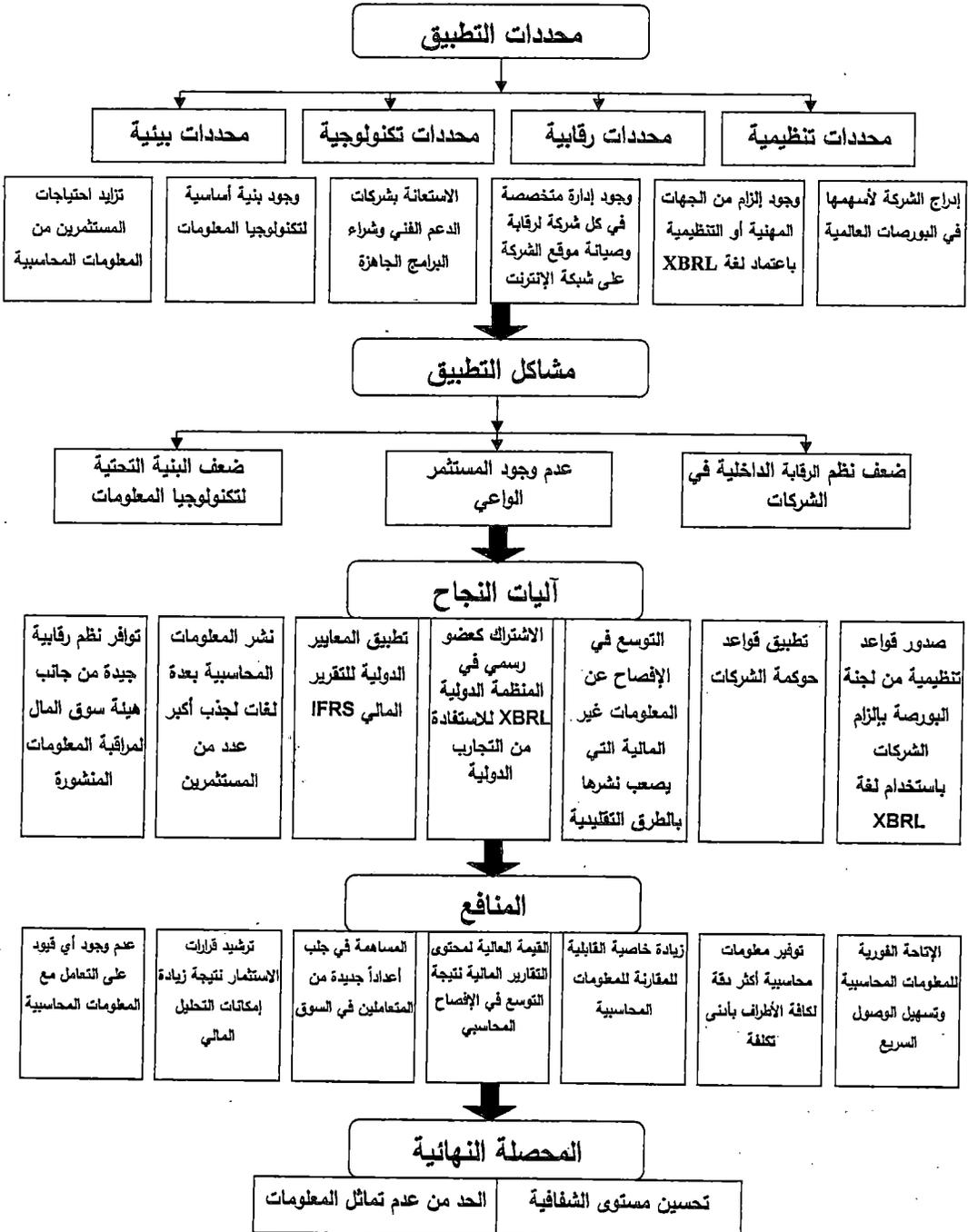
المتغيرات	قائمة الاستقصاء	جلسات دلفي
٣	وجود بنية أساسية لتكنولوجيا المعلومات (شبكة إنترنت سريعة / مواقع للشركات / برامج محاسبية / محركات بحث)	نسبة توافق 100% ($\beta = -0.13 ; p < .06$)
١	تزايد احتياجات المستثمرين من المعلومات المحاسبية (بيئية)	نسبة توافق 83% ($\beta = -0.15 ; p < .04$)
	آليات نجاح	
١	صدور قواعد تنظيمية من لجنة البورصة بإلزام الشركات المسجلة بالنشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية باستخدام لغة XBRL	نسبة توافق 80% ($\beta = 0.21 ; p < .01$)
٥	تطبيق قواعد حوكمة الشركات	نسبة توافق 80% ($\beta = -0.15 ; p < .04$)
٨	التوسع في الإفصاح عن المعلومات غير المالية التي يصعب نشرها بالطرق التقليدية	نسبة توافق 85% ($\beta = -0.15 ; p < .04$)
١٠	الاشتراك كعضو رسمي في المنظمة الدولية XBRL للاستفادة من التجارب الدولية والتقييد بالإرشادات والتعليمات الصادرة من هذه المنظمة	نسبة توافق 85% ($\beta = -0.17 ; p < .02$)
٩	تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS	نسبة توافق 90% ($\beta = -0.15 ; p < .03$)
١٧	نشر المعلومات المحاسبية بعدة لغات لجذب أكبر عدد من المستثمرين خاصة إذا كانت أسهم الشركة مسجلة في بورصات أخرى	نسبة توافق 80% ($\beta = -0.16 ; p < .04$)
١٣	توافر نظم رقابية جيدة في هيئة سوق المال لمراقبة محتويات التقارير المالية المنشورة وتوقيت النشر	نسبة توافق 90% ($\beta = -0.11 ; p < .04$)
	المنافع	
٤	الإتاحة الفورية للمعلومات المحاسبية ، وتسهيل الوصول السريع لكافة المتعاملين في سوق الأوراق المالية وفي وقت واحد	متوسط 4.6538 نسبة توافق 95%
٥	توفير معلومات محاسبية أكثر دقة لكافة الأطراف بأدنى تكلفة	متوسط 4.5615 نسبة توافق 85%
٣	زيادة خاصية القابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية	متوسط 4.5615 نسبة توافق 100%
١	القيمة العالية لمحتوى التقارير المالية نتيجة التوسع في الإفصاح المحاسبي	متوسط 4.5154 نسبة توافق 90%
٢	المساهمة في جلب أعداداً جديدة من المتعاملين في	متوسط 4.4462 نسبة توافق 95%

جلسات دلفي	قائمة الاستقصاء	المتغيرات	
		السوق من المستثمرين الحاليين والمرتبطين محليا ودوليا	
نسبة توافق 100%	متوسط 4.3923	٧ ترشيد قرارات الاستثمار نتيجة زيادة إمكانات التحليل المالي ، والتحديث المستمر للمعلومات المحاسبية	
نسبة توافق 85%	متوسط 4.2231	٦ عدم وجود أي قيود على التعامل مع المعلومات المحاسبية	

الإطار المقترح :

أسفر تحليل نتائج قوائم الاستقصاء ، وتحليل نتائج الجلسات الثلاث وفقا لطريقة دلفي عن تحديد عدد من المتغيرات التي حازت على أعلى نسب التوافق وفقا للطريقتين ، وبهذا يمكن استنتاج الإطار المقترح لمتغيرات الإطار المقترح لتطبيق لغة XBRL في البيئة المصرية .
و يمكن عرض الإطار المقترح من خلال الشكل رقم (٣) .

شكل رقم (٣) الإطار المقترح لتطبيق لغة XBRL في البيئة المصرية



النتائج والتوصيات :

يخلص الباحث من هذه الدراسة لمجموعة من النتائج والتوصيات يمكن عرضها فيما يلي :

أ- نتائج الدراسة :

بناء على ما انتهت إليه تحليلات الدراسة الميدانية من واقع البيئة المصرية واختبار الفروض ، وما خلصت إليه الدراسة النظرية من ناحية أخرى ، يمكن عرض النتائج فيما يلي :

١- خلصت الدراسة النظرية أن استخدام لغة (XBRL) في توصيل المعلومات المحاسبية يحقق العديد من المنافع لكافة الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية منها وأهمها زيادة مستويات الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية .

٢- كما خلصت الدراسة النظرية والميدانية إلى انتشار استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة في غالبية دول العالم ، وهذا يتطلب من الهيئات المحاسبية ولجان البورصة الاهتمام بتطبيق هذه اللغة على كافة الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .

٣- أوضحت الدراسة الميدانية اتفاق نتائج التحليل الإحصائي لبيانات قائمة الاستقصاء مع نتائج لجنة الخبراء - وفقا لأسلوب دلفي - على أن أهم منافع تطبيق لغة XBRL تتمثل في :

- الإتاحة الفورية للمعلومات المحاسبية وتسهيل الوصول السريع لكافة الأطراف .
- عدم وجود أي قيود على التعامل مع المعلومات المحاسبية .
- توفير معلومات محاسبية أكثر دقة لكافة الأطراف بأدنى تكلفة .
- زيادة خاصية القابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية محليا ودوليا .
- القيمة العالية لمحتوى التقارير المالية نتيجة التوسع في الإفصاح المحاسبي وإضافة الإفصاح غير المالي .

- ترشيد قرارات الاستثمار نتيجة زيادة إمكانات التحليل المالي
ولاشك أن كل هذه المنافع المتحققة من الإفصاح الإلكتروني باستخدام لغة XBRL ستساهم بشكل كبير في زيادة درجات الشفافية ، وفي الحد من عدم تماثل المعلومات .

٤- توصل الباحث إلى إطار مقترح لتطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة في البيئة المصرية وتضمن هذا الإطار المتغيرات التي حازت على توافق لجنة الخبراء وفقا لأسلوب دلفي، وأيضا حازت على إجماع عينة الدراسة وفقا للتحليل الإحصائي لبيانات قائمة الاستقصاء ، وشملت هذه المتغيرات ، محددات تطبيق لغة XBRL في البيئة المصرية ، ومجوعات التطبيق ، وآليات نجاح تطبيق هذه اللغة ، والمنافع الناتجة عن التطبيق .

٥- شملت محددات تطبيق لغة XBRL في البيئة المصرية ، والتي حازت على أكبر درجة من توافق عينة الاستقصاء وخبراء أسلوب دلفي ، والتي تضمنها الإطار المقترح المحددات التالية :

- وجود بنية أساسية لتكنولوجيا المعلومات .
 - وجود إلزام من الجهات المهنية أو التنظيمية باعتماد لغة XBRL .
 - تزايد احتياجات المستثمرين من المعلومات المحاسبية .
 - إدراج الشركة لأسهمها في البورصات العالمية .
- فقد اتفقت الآراء على أنه لا يمكن تطبيق لغة XBRL في البيئة المصرية دون توافر هذه المقومات ، وقد تتشابه بعض هذه المحددات مع آليات النجاح ، فكلاهما يمثل ضمانات لنجاح التطبيق .

٦- شملت معوقات تطبيق لغة XBRL في البيئة المصرية ، والتي حازت على أكبر درجة من توافق عينة الاستقصاء وخبراء أسلوب دلفي ، والتي تضمنها الإطار المقترح المعوقات التالية :

- ضعف البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات .
 - ضعف نظم الرقابة الداخلية في الشركات .
 - عدم وجود المستثمر الواعي .
- فضعف البنية الأساسية لتكنولوجيا المعلومات يمثل عائقا أساسيا لتطبيق هذه اللغة في أي بيئة ، كما أن عدم وجود المستثمر الواعي سيمثل عقبة كبيرة لاستخدام وفهم وتحليل المعلومات المحاسبية المنشورة وفقا للغة XBRL .

٧- شملت آليات نجاح تطبيق لغة XBRL في البيئة المصرية ، والتي حازت على أكبر درجة من توافق عينة الاستقصاء وخبراء أسلوب دلفي ، والتي تضمنها الإطار المقترح الآليات التالية :

- صدور قواعد تنظيمية من لجنة البورصة بإلزام الشركات باستخدام لغة XBRL
- التوسع في الإفصاح عن المعلومات غير المالية التي يصعب نشرها بالطرق التقليدية .
- تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS .
- نشر المعلومات المحاسبية بعدة لغات لجذب أكبر عدد من المستثمرين .
- تطبيق قواعد حوكمة الشركات .
- توافر نظم رقابية جيدة من جانب هيئة سوق المال لمراقبة المعلومات المنشورة

ب- توصيات الدراسة :

في ضوء نتائج الدراسة ، يوصى الباحث بما يلي :

١- أن معظم دول العالم قامت باعتماد وتطبيق لغة (XBRL) بسبب المنافع السابقة ، وأنه من الضروري الآن اعتماد وتطبيق هذه اللغة في البورصة المصرية لتحقيق الشفافية وزيادة كفاءة سوق المال المصري .

٢- أن تقوم كافة الجهات المهنية والهيئات المهتمة بالمعلومات المحاسبية في مصر ببذل مزيدا من الجهود لاعتماد لغة تقارير الأعمال الموسعة في البورصة المصرية - في ضوء الإطار المقترح من الباحث .

٣- أن تلزم اللجان المختصة في البورصة المصرية كافة الشركات المقيدة بأن تتشعب وتستخدم مواقع لها على شبكة الإنترنت ، وأن تستخدم لغة (XBRL) عند نشر معلوماتها مع استخدام قاموس تصنيف معايير التقارير المالية الدولية (IFRS, Taxonomy) ، مع الالتزام بإرشادات لجنة (XBRL Intl) الدولية) .

٤- أن تقوم المنظمات المهنية في مصر بالتعاون مع ممارسي المهنة والأكاديميين بالتعاون مع جمعية المحاسبة المصرية بإصدار معيار مصري ينظم طبيعة ومضمون ووسائل الإفصاح الإلكتروني باستخدام التطبيق الموحد للغة (XBRL) ، في نشر وتوصيل المعلومات المحاسبية في البيئة المصرية ، وبما يتسق مع المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) .

مقترحات لأبحاث تالية :

يمكن في ضوء نتائج وتوصيات البحث اقتراح موضوعات لأبحاث مستقبلية كما يلي :

١- أثر مستويات الإفصاح في التقارير المالية الإلكترونية والمنشورة بلغة تقارير الأعمال الموسعة على كفاءة الأسواق المالية .

٢- العلاقة بين مستويات الإفصاح في التقارير المالية الإلكترونية والمنشورة بلغة تقارير الأعمال الموسعة وخصائص الشركة (الحجم / الربحية / الرافعة المالية هيكل الملكية) .

٣- أثر اختلاف آراء المعنيين بتطبيق الإطار المقترح (محددات / معوقات / آليات نجاح) للغة تقارير الأعمال الموسعة في مصر على منفعة المعلومات المحاسبية .

٤- دور التقارير المالية الإلكترونية المعدة بلغة تقارير الأعمال الموسعة في الإفصاح عن المعلومات غير المالية .

قائمة المراجع

أ- المراجع العربية :

- العبيدي ، صالح ، (٢٠٠٨) ، "الإفصاح الالكتروني وأثره في ترشيد قرارات الاستثمار في سوق مسقط للأوراق المالية" على الرابط التالي :

<Http://www.google.lq?url=t&rct=e&src=s&frm.>

- العتيبي ، عبد الله بن شعيل، (٢٠٠٠) "تحو إطار مقترح لإعداد معيار محاسبي سعودي لتنظيم نشر التقارير المالية الفورية عبر الإنترنت"، المجلة العلمية لكلية ، التجارة ، جامعة أسيوط، العدد ٣٨، ص ٣١-٥٩.

- الشريف ، عليان ، (٢٠١٠) "مبادئ المحاسبة المالية" ، دار الملية للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن .

- أمين ، عصام حمدي ، (٢٠١٢) " دراسة أثر تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL على منفعة المعلومات المحاسبية في قطاع البنوك التجارية - مع دراسة تطبيقية" ، رسالة ماجستير ، جامعة الإسكندرية .

- حماد، طارق عبد العال ، (٢٠٠٥) "حوكمة الشركات : المفاهيم - المبادئ - التجارب ، تطبيقات الحكومات في المصارف"، الدار الجامعية ، الإسكندرية .

- وزارة الاستثمار، مركز المديرين المصري ، (٢٠١١) "دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات" .

- قرار وزير الاستثمار المصري رقم ٢٦٣ لسنة ٢٠٠٦ الخاص بمعايير المحاسبة المصرية.

- قنطججي ، سامر مظهر ، (٢٠١٢) " لغة الإفصاح المالي والمحاسبي XBRL" ، دار أبي الفداء العالمية للنشر والتوزيع والترجمة ، سوريا .

- لطفي ، أمين السيد ، (٢٠٠٩) "نظرية المحاسبة : منظور التوافق الدولي" ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، الإسكندرية .

- عبد الصادق، أسامة سعيد ، (٢٠١٠) "الانعكاسات الدولية لاستخدام لغة تقارير الأعمال على بناء التصنيف المصري XBRL الموسعة للمعلومات المحاسبية المنشورة إلكترونياً" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، ٤٧ (٢) ٢١-١ .

ب-مراجع أجنبية :

- Abu-Musa, Ahmed A., ,(2006) "Perceived Security Threats of Computerized Accounting Information Systems in the Egyptian Banking Industry" , **Journal of Information Systems** , 20(1), pp. 187-203.
- Adams, S. J. (2001). "Projecting the next decade in safety management: A Delphi technique study". *Professional Safety*, 46 (10), 26-29.
- Adler, M. & Ziglio. E. (1996). "Gazing into the oracle: The Delphi Method and its application to social policy and public health". London: Jessica Kingsley Publishers.
- AICPA, (2009) "XBRL U.S. GAAP Tapes New Aligned to FASB Accounting Condification", **Journal of Accountancy** , <http://www.sec.gov/rules/final.shtml>.
- Alexander, D. C. (2004). "A Delphi study of the trends or events that will influence the future of California charter schools", **Digital Abstracts International**, 65 (10),p. 3629
- Ali, A. K. (2005)." Using the Delphi technique to search for empirical measures of local planning agency power, **The Qualitative Report** , 10(4),pp. 718-744.
- Ashbaugh, H., Johnstone, K. M. & Warfield, T. D. (1999) "Cprporate Reporting on the Internet", **Accounting Horizons**,13(3) pp.241-257.
- Baldwin, Amelia A., et. al, (2006) "XBRL: Impacts Framework and Research challenge" , **Journal of Emerging Technologies in Accounting**, 3(1), pp. 97- 117.
- Baldwin. A.A., Brown, C. E. & Trinkle, B.S. (2006) "XBRL : An Impacts Framwork and Research Challenge", **Journal of Emerging Technologies in Accounting**",3(1) pp.97-116.
- Barth, Mary E.,(2008) " Global Financial Reporting: Implications for U.S. Academic, **The Accounting Review**, 83(5) pp. 1159- 1179.
- Bonson, E.; Escobar, T., (2006) "Digital reporting in Eastern Europe: An empirical study", **International Journal of Accounting Information Systems**, 7 (2) pp.299-318.
- Booth, R. C. (2007) "**e-government act report for the U.S. Securities and Exchange Commission**", Washington, D.C.: U.S. Securities and Exchange Commission..

- Bovee, Mathew, et. al.,(2002) " Does the year 2003 XBRL Taxonomy Accommodate Current Business Financial Reporting Practice?", **Journal of Information systems**,16 pp. 165- 182.
- Burnett, Royce D., et. Al.,(2006)," Financial Reports: Why you Need XBRL, *Journal of corporate Accounting & Finance*"; Jul./Aug., pp. 33-40.
- Cabaniss, K. (2001)" Counseling and computer technology in the new millennium: An Internet Delphi study". **Digital Abstracts International**, 62 (01), 87. (UMI No. 3000284).
- Carson, W. A., III (2005)"Successful implementation of enterprise resource planning software: A Delphi study" , **Digital Abstracts International**, 66 (01)p. 242. (UMI No. 3161750).
- Chatterjee, B., & Hawkes, L. (2008) "Does Internet Reporting Improve the Accessibility of Financial information in a Global world? A Comparative Study of new Zealand and Indian Companies", **Australasian Accounting Business & Finance Journal**, 2 (4)pp.33-56.
- Christian, L. R. (2003)"Essential characteristics of accreditation site visit team members: A Delphi study, **Digital Abstracts International** , 64 (03)p. 1158. (UMI No. 3084176).
- Czinkota, M. & Ronkainen (1997). International business and trade in the next decade: Report from a Delphi study. **Journal of International Business Studies**, 28(4)pp. 827 - 844
- Debreceny, R. & Gray, G., (2001) "The production and use of semantically rich accounting reports on the Internet: XML and XBRL", **International Journal of Accounting Information Systems**, 2(1) pp. 47-74.
- Delbeq, A., Van de Ven, A., & Gustafson, D. H. (1975)"**Group techniques for program planning: A guide to nominal group and Delphi processes**". Glenview, USA: Scott, Foresman and Company.
- Dionne, C. E., et al. (2008), "A consensus approach toward the standardization of back pain definitions for use in prevalence studies, **Spine**, 33(1) pp. 95-103.
- Fahy, Martin, et. al.,(2009) " Co-operatively Reengineering a Financial Services Information Supply chain: A Case Study" , **Canadian Journal of Administrative Sciences**, 26(1) pp. 125- 135.
- Fang, X., Benamati, J. and Lederer, A.L. (2011), "Coping with rapid information technology change in different national cultures", **European Journal of Information Systems**,20(2) pp. 560-573.

- Farewell, S. M. (2006) "An Introduction to XBRL through the use of Research and Technical Assignments", **Journal of Information Systems**, 20(1) pp. 161-185.
- Fisher, R., Oyelere, P. & Laswad, F. (2004) "Corporate Reporting on the Internet :Audit Issues and Content Analysis of Practices", **Managerial Auditing Journal**,19(3)pp.412-439.
- Frank, B. G., Thomas, H. (2004) "On the Value of Transparency in Agencies with Renegotiation", **Journal of Accounting Research**, 24(5) pp. 871-893
- G. & Wright, G., (1999)" The Delphi technique as a forecasting tool: issues and analysis a, b c", **International Journal of Forecasting**, 15,pp. 353-375.
- Garbellatto, Gianluca,(2008) "The Other Side of the Bridge: XBRL GL and Transactions", **Strategic Finance** , Sep. pp. 57- 58.
- Grant, Garry H. & Conlon, Sumali J.,(2006) "EDGAR Extraction system: An Automated Approach to Analyze Employee Stock Option Disclosures" , **Journal of Information Systems**, 20(2) , pp. 119- 142.
- Gray, S. (1988), "Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally", **Abacus**, 24, pp. 1-15.
- Gunn, James, (2007) "XBRL: Opportunities and challenges in Enhancing Financial Reporting and Assurance processes" , **Current Issues in Auditing**, Dec, pp. 36- 43.
- Hofstede, G. (1991), "**Cultures and Organizations: Software of the Mind**" , McGraw-Hill, New York, NY.
- Hope, O. K. (2003), "Firm-level disclosures and the relative roles of culture and legal origin", **Journal of International Financial Management and Accounting**, 14(2) pp. 218-248.
- <http://www.xprl.org/>.
- Huizingh E.(2000)" The content and design of Web sites: an empirical study". **Information Manage**, 37(3)pp.123-34.
- Hussey, Roger, (2000) "**Consuming Information: The Need for Safety Regulations**", **Knowledge & Process Management**, 3(2), pp. 143- 150.
- IASC (2010) "**The IFRS Taxonomy** ", London, October, p.7.
- IASC-Foundation (2010) "**Due Process Handbook for XBRL Activities**", London, 7october, p.7.

- Isenmann, Ralf, et. al., (2007) "On Line Reporting for Sustainability Issues", **Business Strategy and the Environment**, 16(2), pp. 487-501.
- Janvrin, D. and Mascha, M. F. (2010), "The process of creating XBRL instance documents: a research framework", **Review of Business Information Systems**, 14 (2), pp. 11-34.
- Janvrin, D. & W. G., (2012), "XBRL Implementaion: Opportunities ", **Journal of Information Systems**, (26) PP.169-197.
- Keil, M., Tiwana, A. & Bush, A. (2002)" Reconciling user and project manager perceptions of IT project risk: A Delphi study, **Information Systems Journal**, 12(2), 103 - 119.
- Kim G.W., Joung W., Jee, L., (2013) "Does XBRL Adoption Constrain Managerial Opportunism in Financial Reporting? Evidence From Mandated U.S. Filers ", Working Paper, Available at SSRN :<http://ssrn.com/abstract=2201009>.
- Kim, J.W., Lim, J.H. and No, W. G. (2012), "The effects of first wave mandatory XBRL reporting across the financial information environment", **Journal of Information Systems**, 26 (1), pp. 127-153.
- Krell, Eric, (2008) " The XBRL Head Fake, Business Finance" , Sep, pp. 24- 26.
- Leidner, D. E. and Kayworth, T. (2006) "Areviewof culture in information systems research: toward a theory of information technology culture conflict", **MIS Quarterly**, 30(2) pp. 357-399.
- Linstone, H. & Turloff, M. (1975) " **The Delphi method: Techniques and applications**", London, UK: Addison-Wesley.
- Lymer, A., Debreceeny,R., Gray,G. & Rahman, A. (1999) "**Business Reporting on the Internet: International Accounting Standards Committee** , London.
- Miller, G. (2001)"The development of indicators for sustainable tourism: Results of a Delphi survey of tourism researchers. **Tourism Management**", 22(4)pp.351-362.
- Naumann, Jeffrey W. (2004) "Tap Into XBRL's power the Easy Way, **Journal of Accountancy**", pp. 32-41.
- Nicolaou, A. I. (2000), "A contingency model of perceived effectiveness in accounting information systems: organizational coordination and control effects", **International Journal of Accounting Information Systems**, 1(2), pp. 91-105.

- Ohlgart, C. & Ernst, S. (2011) "IFRS yes, No, Maybe. What US Companies Need to Know", **Financial Executive**, October, pp39-43.
- Oyelere, Peter, et. al, (2003) "Determinants of Internet Financial Reporting by New Zealand Companies", **Journal of International Financial Management and Accounting** , 14(1) pp. 26- 63.
- Peng, E. Y., Shon, J. and Tan, C. (2011), "XBRL and Accruals: Empirical Evidence from China" , **Accounting Perspectives**, 10(1) pp. 109-138
- Peng, J. and Chang, C. J. (2010), "Applying XBRL in an accounting information system design using the REA approach: an instructional case", **Accounting Perspectives**, 9(1) pp. 55-78.
- Plumlee, R. David & Plumlee, Marlene A., (2008) " Assurance on XBRL for Finance Reporting" , **Accounting Horizons**, 22(3) pp. 353-368.
- Posner, B. Z. and Munson, J. M. (1979), "The importance of values in understanding organizational behavior", **Human Resource Management**, 53, pp. 9-14.
- Premuroso, R.; Bhattacharya, S., (2008) "Do early and voluntary filers of financial information in XBRL format signal superior corporate governance and operating performance?", **International Journal of Accounting Information Systems**, 9 (1) 1-20.
- pryanyshnikov , I., Zigova , K. (2003)"Multinomial logit Model for the Austrian Labor Market ", **Austrian Journal**, 32(4), 267-282. www.statistik.tuwien.ac.at/oezstat/ausgo34/papers/pryan.pdf.
- Rock, S., Sedo, S. and Willenborg, M. (2001), "Analyst following and count-data econometrics", **Journal of Accounting and Economics**, 30(3) pp. 351-373.
- Roohani, S., Furusho, Y., & Koizumi, M. (2009)" XBRL: Improving transparency and monitoring functions of corporate governance", **International Journal of Disclosure and Governance**, 6(4), 355-369.
- Sahaf, Musadiq A. (2008)" **Strategic Marketing: Making Decisions for Strategic Advantage**", PHI Learning Pvt. Ltd. Delhi.
- Skulmoski, G. & Hartman, F. (2002). "The Delphi method: Researching what does not exist (yet)", **Proceedings of the International Research Network on Organization by Projects**, IRNOP V Conference, Renesse, The Netherlands.

- Skulmoski, G.; Hartman, F.; Krahn, J. (2007) "The Delphi Method for Graduate Research", **Journal of Information Technology Education**, 6(1)14-38.
- SSRN: <http://SSrn.com>.
- Sylwia, G. T. & Steve S., (2011) "IFRS in the United States: Challenges and Opportunities", **Review of Business**, Special Issue: Accounting, 30(2) pp. 84-112
- Taylor, E.Z. and Dzurainin, A. C. (2010), "Interactive financial reporting: an introduction to extensible business reporting language XBRL", **Issues in Accounting Education**, 25(1) pp. 71-83.
- Topper, W. W. (2006). "Leadership change in privately controlled businesses: A Delphi study of succession planning best practices", **Digital Abstracts International**, 67 (01). (UMI No. 3206379).
- Trinkle, B. S. & Baldwin, A. A., (2011) "The Impact of XBRL: A Delphi Investigation," **The International Journal of Digital Accounting Research**", 11(1) pp. 1-24.
- Vaserhelyi, M. et al., (2012) "Consequences of XBRL Standardization on Financial Statement Data", **Journal of Information Systems**, 26 (1) pp.155-167.
- Wagenhofer, A. (2003) "Economic Consequences of Internet Financial Reporting", **Schmalenbach Business Review: ZFBF**, 55(4) pp.262-279.
- Weirich, Thomas R. & Harrast, Steven, (2010) "Improving Financial Reporting with Interactive Data", **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, 21(2) pp. 61-69.
- Willis, M. (2003) "Corporate Reporting Enters the Information Age", **Regulation**, 26(3) pp.56-60.
- Yoon, H., Zo, H. and Ciganek, A.P. (2011), "Does XBRL adoption reduce information asymmetry?", **Journal of Business Research**, 64(2) pp. 157-163.
- Yu, M. (2010) "Analyst forecast properties, analyst following and governance disclosures: a global perspective", **Journal of International Accounting, Auditing, and Taxation**, 19(1) pp. 1-15.

ملحق رقم (١)
قائمة الاستبيان

أخي المحترم /

• مديرون ماليون ومحاسبون

• مستخدمو المعلومات المحاسبية (مستثمرون)

• العاملون في شركات الدعم الفني

• الأكاديميون

تحية طيبة وبعد

تتناول قائمة الاستقصاء موضوع :

"إطار مقترح لتطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XPRL) في البيئة المصرية لتحقيق الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات - دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال المصرية"

وقد تم اختيار سيادتكم ضمن عينة لمعرفة آرائكم حول هذا الموضوع ، لذا نرجو من سيادتكم التكرم بوضع علامة (✓) تحت الاختيار الذي ترونه من وجهة نظركم ، علما بأنه غير مطلوب نكر الاسم ، وسيقتصر استخدام هذه البيانات لأغراض البحث العلمي فقط . وتتضمن هذه القائمة أربعة أجزاء رئيسية هي :

الجزء الأول : منافع تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XPRL) ، في البيئة المصرية.

الجزء الثاني : محددات تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XPRL) في البيئة المصرية.

الجزء الثالث : معوقات ومشاكل تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XPRL) في البيئة المصرية .

الجزء الرابع : أدوات وآليات تطوير استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XPRL) لتحقيق الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات في البيئة المصرية.

وفيما يلي بيان بالمتغيرات المختلفة المرتبطة بالإطار المقترح لتطبيق لغة XPRL في البيئة المصرية :

الجزء الأول : منافع تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XPRL) في البيئة المصرية.
حدد درجة موافقتك على المنافع التي يمكن أن يحققها تطبيق لغة (XPRL) في مصر .

غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	المنافع
					١ القيمة العالية لمحتوى التقارير المالية نتيجة التوسع في الإفصاح المحاسبي ، سواء البيانات المالية أو غير المالية
					٢ المساهمة في جلب أعداد جديدة من المتعاملين في السوق من المستثمرين المرتقبين محليا ودوليا ، بما يزيد من عدد المتعاملين في السوق .
					٣ زيادة خاصية القابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية.
					٤ الإتاحة الفورية للمعلومات المحاسبية ، وتسهيل الوصول السريع لكافة المتعاملين في سوق الأوراق المالية وفى وقت واحد .
					٥ توفير معلومات محاسبية أكثر دقة لكافة الأطراف، بأدنى تكلفة
					٦ عدم وجود أي قيود على التعامل مع المعلومات المحاسبية
					٧ ترشيد قرارات الاستثمار نتيجة زيادة إمكانيات التحليل المالي ، والتحديث المستمر للمعلومات المحاسبية
					٨ أن تطبيق هذه اللغة يلائم سوق الأوراق المالية في مصر ويزيد من مستوى كفاءتها .
					٩ زيادة قدرات المستخدمين المختلفين في دول العالم على جلب ومقارنة وتحليل المعلومات المالية وفقا لأنظمة مختلفة على المستوى الدولي .

الجزء الثاني : محددات تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XPRL) في البيئة المصرية .
 ما هي درجة موافقتكم على محددات تطبيق لغة (XPRL) كدوافع لتوجه الشركات
 المصرية نحو تطبيق هذه اللغة .

المحددات	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
أولا : المحددات التنظيمية :					
١ حجم الشركة					
٢ ربحية الشركة .					
٣ إدراج الشركة لأسهمها في البورصات العالمية					
٤ توافر الخبرات التنظيمية لدى الشركة					
٥ المنافع التي يحققها استخدام اللغة لكافة الأطراف .					
٦ توافر الخبرات الفنية بلغة (XPRL) لدى المحاسبين في الشركات					
ثانيا : المحددات الرقابية والقانونية :					
٧ وجود إلزام من الجهات المهنية أو التنظيمية باعتماد لغة XPRL لنشر المعلومات المحاسبية					
٨ وجود إدارة متخصصة في كل شركة لرقابة وصيانة موقع الشركة على شبكة الإنترنت					
٩ وجود إجراءات مناسبة لتحقيق أمن وسلامة المعلومات					
١٠ الاكتفاء بقواعد إرشادية غير ملزمة لاستخدام اللغة					
ثالثا : المحددات التكنولوجية :					
١١ توافر الخبرة الفنية لدى إدارات الشركات					
١٢ الاستعانة بشركات الدعم الفني وشراء البرامج الجاهزة المساعدة لغة XPRL					
١٣ وجود بنية أساسية لتكنولوجيا المعلومات (شبكة إنترنت سريعة / مواقع للشركات / برامج محاسبية/محركات بحث)					
رابعاً : المحددات البيئية :					
١٤ تزايد احتياجات المستثمرين من المعلومات المحاسبية					
١٥ اعتبارات المنافسة مع الشركات الأخرى					
١٦ سهولة فهم واستخدام اللغة من جانب المستخدمين					
١٧ توافر الخبرات والبرامج الجاهزة لدى المحللين الماليين والمستثمرين					

الجزء الثالث : معوقات ومشاكل تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة (XPRL) في البيئة المصرية .

إلى أي مدى توافق على أن المشكلات التالية تمثل معوقات أمام تطبيق لغة (XPRL) في البيئة المصرية :

المعوقات	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
١					عدم توافر محاسبين مؤهلين لاستخدام وتطبيق اللغة
٢					عدم توافر شركات للدعم الفني للشركات لإنشاء المواقع أو توفير البرمجيات المساعدة
٣					ضعف نظم الرقابة الداخلية للشركات
٤					عدم توافر مستوى الوعي اللازم بأهمية ومنافع اللغة
٥					عدم توافر كوادر متخصصة ومؤهلة لدى هيئة سوق المال
٦					التخوف من حدوث أخطاء أو تعطل النظام
٧					التخوف من اختراق النظام وعدم توافر إجراءات تأمين المعلومات المنشورة
٨					عدم وجود المستثمر الواعي المؤهل للتعامل مع المعلومات المحاسبية في شكل XPRL
٩					غياب إدراك الجهات المهنية والتنظيمية لأهمية ومنافع تطبيق اللغة
١٠					ضعف البنية الأساسية لتكنولوجيا المعلومات (شبكة إنترنت سريعة / مواقع للشركات / برامج محاسبية / محركات بحث)

الجزء الرابع : أدوات وآليات تطوير استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XPRL) لتحقيق الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات في البيئة المصرية .

حدد درجة موافقتك على الآليات التي يمكن استخدامها لتعزيز منافع تطبيق لغة (XPRL) في مصر بما يساهم في تحقيق الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات

غير موافق جدا	غير موافق	محايد	موافق	موافق جدا	آليات النجاح
					١ صدور قواعد تنظيمية إلزامية من لجنة البورصة لإلزام كل الشركات المسجلة بالنشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية باستخدام لغة XPRL
					٢ دعم وتقوية نظم الرقابة الداخلية بالشركات
					٣ إنشاء إدارات فنية في الشركات لرقابة وصيانة المواقع والشبكات وتوفير الدعم الفني
					٤ الاستعانة بشركات الدعم الفني لإنشاء المواقع وصيانتها وتوفير البرمجيات اللازمة
					٥ تطبيق قواعد حوكمة الشركات
					٦ وجود إدارة متخصصة في هيئة سوق المال لرقابة ومتابعة التقارير المالية المنشورة والتعرف على مدى تقيدها باللوائح والتعليمات
					٧ الرقابة الفنية على المواقع الإلكترونية للتحقق من توافر إجراءات الحماية والتأمين للمعلومات
					٨ التوسع في الإفصاح ليشمل المعلومات غير المالية التي يصعب نشرها بالطرق التقليدية
					٩ تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS
					١٠ الاشتراك كعضو رسمي في المنظمة الدولية XBRL للاستفادة من التجارب الدولية، والتقييد بالإرشادات الصادرة من هذه المنظمة
					١١ توافر روابط متعددة على مواقع الشركات بما يفيد المستخدمين المختلفين (كالروابط المتصلة ببرامج التحليل المالي)
					١٢ توافر إمكانيات تحميل المعلومات المحاسبية لكافة المستخدمين
					١٣ توافر نظم رقابية جيدة من جانب هيئة سوق المال لمرقبة محتويات التقارير المالية المنشورة وتوقيت النشر
					١٤ اعتماد التصنيف الدولي الداعم للغة XPRL
					١٥ التأهيل العلمي والعملية المستمر للمحاسبين على التطورات الجديدة في مجال تكنولوجيا المعلومات
					١٦ تشجيع الشركات على التطبيق الأفضل للغة XPRL من خلال الإعلان دوريا عن أفضل الشركات التزاما بالقواعد والتعليمات في هذا الخصوص
					١٧ نشر المعلومات المحاسبية بعدة لغات لجذب أكبر عدد من المستثمرين خاصة إذا كانت أسهم الشركة مسجلة في بورصات أخرى