

أثر النشر الإلكتروني باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) على مهنة التدقيق
The impact of electronic publishing using Extensible Business Reporting
Language (XBRL) on the audit profession

يحي ظهراوي¹، حمزة ضويفي²

¹طالب دكتوراه، مخبر الاقتصاد الحديث و التنمية المستدامة جامعة تيسمسيلت، الجزائر،

yehya.dahraoui@cuniv-tissemsilt.dz

²أستاذ التعليم العالي، مخبر الاقتصاد الحديث و التنمية المستدامة جامعة تيسمسيلت، الجزائر،

douifi.hamza@cuniv-tissemsilt.dz

تاريخ النشر: 1.9.2022

تاريخ القبول: 3.7.2022

تاريخ الاستلام:

27.6.2022

ملخص:

تناولت الدراسة أثر النشر الإلكتروني باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة على تحسين مهنة التدقيق وذلك من خلال التطرق إلى التعريف بمتغيرات الدراسة، ولقد هدفت الدراسة إلى قياس هذه العلاقة من خلال تحليل فقرات الإستبيان وإجراء عدة إختبارات على عينات الدراسة،

وخلصت الدراسة إلى أن النشر باستخدام لغة XBRL يؤدي إلى تحسين جودة التقارير ، وأن هناك علاقة قوية بين النشر باستخدام لغة XBRL و تحسين مهنة التدقيق وهذا ما تؤكد قيمة معامل الارتباط R الذي بلغ 96.9% في عينة الدراسة.

كلمات مفتاحية: النشر الإلكتروني، لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL، تحسين مهنة التدقيق؛ الإفصاح الإلكتروني.

تصنيف JEL : M42 ، M49 ، R49 .

Abstract:

The study dealt with the impact of electronic publishing using the language of extended business reports on improving the audit profession, by addressing the definition of the study variables, and the study aimed to measure this relationship by analyzing the questionnaire paragraphs and conducting several tests on the study samples.

The study concluded that publishing using XBRL language leads to improving the quality of reports, and that there is a strong relationship between publishing study sample.

Keywords: Electronic publishing; Extensible Business Reporting Language (XBRL); improving the audit; electronic disclosure.

Jel Classification Codes: R49, M49, M42.

المؤلف المرسل: يحي ظهراوي، الإيميل: @mail.comdahraoui.yehya87

1. مقدمة:

في ظل تطور مخرجات المحاسبة و التدقيق ظهر ما يسمى بالإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية، الأمر الذي استحسنه المجتمع المالي و مستخدمي المعلومات حول العالم ، بما يتميز به من تخفيض للتكاليف و اختصار للمسافات و الوقت من جهة و الرغبة في زيادة شفافية التقارير المالية و تحسين قراراتهم من جهة ثانية.

كما شهد النشر الإلكتروني للمعلومات تطورات عديدة كانت بدايتها استخدام النشر بالورق الإلكتروني للإفصاح عن المعلومات، ثم بعض الأشكال الرقمية مثل (HTML) (Xml, Excel)، إلى اعتماد لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) المخصصة أساسا للعلوم المالية و المحاسبية كأداة لنشر التقارير و الإفصاح المحاسبي للشركات و مكاتب التدقيق، و قد ظهرت كنتيجة لبعض نقائص النماذج التقليدية للإفصاح الإلكتروني.

1.1 الإشكالية: للإمام بدارسة لغة XBRL في مجال نشر التقارير، ارتأينا أن تكون الإشكالية على النحو التالي: ما مدى تأثير استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) كأداة للنشر الإلكتروني في تحسين مهنة التدقيق.

و يندرج عن هذه الاشكالية الاسئلة الفرعية التالية:

- هل يؤثر النشر الإلكتروني باستخدام PDF في تحسين مهنة التدقيق ؟

- هل يؤثر النشر الإلكتروني باستخدام لغة الترميز الموسعة في تحسين مهنة التدقيق ؟

2.1 فرضيات الدراسة: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين النشر الإلكتروني للتقارير

باستخدام لغة (XBRL) و تحسين مهنة التدقيق.

3.1 أهمية الدراسة: تكمن أهمية البحث في النقاط التالية:

- حداثة الموضوع قيد الدراسة عموما في عالمنا العربي و خصوصا الجزائر .

- السير المتسارع للشركات و مكاتب التدقيق نحو الاستفادة من مزايا تكنولوجيا

المعلومات المتمثلة في السرعة و الدقة ، و قلة التكلفة.

- دور لغة (XBRL) في توحيد قراءة التقارير و الإفصاح عن المعلومات المالية .

4.1 أهداف الدراسة: تتمثل أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- الالمام بواقع الإفصاح الإلكتروني في الجزائر.

- الوقوف على أهم المميزات و المشاكل المرتبطة بلغة تقارير الأعمال الموسعة

(XBRL).

- تنوير الشركات و مكاتب التدقيق بأهمية (XBRL) كأداة افصاح الكتروني.

5.1 الدراسات السابقة: من بين الدراسات السابقة التي لها علاقة بمتغيرات الدراسة نجد:

- دراسة (Rosa & Caserio, 2013)، بعنوان:

"Are Auditors Interested in XBRL? A Qualitative Survey of Big Auditing Firms in Italy"

بحثت هذه الدراسة في مدى اقتناع مدققي إيطاليا بفائدة لغة XBRL و تطبيقها في عملهم، و اعتمدت الدراسة على الاستبيان الإلكتروني و المقابلات الشبه منظمة. و توصلت الدراسة إلى أن معرفة المدققين منخفضة لـ XBRL ، و أن اهتمامهم بلغة XBRL محدود.

- دراسة (غنيم، 2013) بعنوان:

"الآثار الحتمية لاستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) على مهنة المراجعة، دراسة استكشافية".

بحثت هذه الدراسة في إستكشاف لوجهات نظر لمجموعة من مراقبي الحسابات في المملكة العربية السعودية، بشأن الآثار الحتمية لاستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL على عملية مراجعة الحسابات، وأهم الآليات المهنية العملية الممكنة لمواجهة هذه الآثار.. و توصلت الدراسة إلى أن:

- الاتفاق على أن استخدام XBRL سوف يؤثر على نظم المعلومات المحاسبية، ومن ثم على النموذج التقليدي لعملية مراجعة الحسابات.

- أن تطوير النموذج التقليدي لعملية المراجعة لمواجهة الآثار المهنية الحتمية لاستخدام لغة XBRL ، يحتاج لعدة متطلبات أهمها، والتأهيل العلمي والتدريب المستمر للمراجعين .

- دراسة (رشوان و أبو مصطفى، 2017) بعنوان:

"أثر استخدام لغة التقارير (XBRL) كأداة للإفصاح الإلكتروني على جودة التقارير المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية".

بحثت هذه الدراسة في مدى أثر لغة XBRL على جودة التقارير المالية، باستخدام الاستبانة و عينة من المختصين و المهندسين في فلسطين. و توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح المتوافق مع معايير IFRS يعزز من استخدام لغة (XBRL).

- دراسة (الوشاح، 2020) بعنوان:

"مدى فعالية استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) على مهنة تدقيق الحسابات لتحسين جودة التدقيق".

بحثت هذه الدراسة في مدى فاعلية استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) على مهنة تدقيق الحسابات لتحسين جودة التدقيق، و اعتمدت على الاستبانة الموزعة على عينة من مكاتب و شركات التدقيق في الأردن، و توصلت الدراسة إلى أن استخدام لغة (XBRL) يؤدي إلى زيادة كفاءة التدقيق و يخفض تكاليفه مما يحسن منجودته.

من نتائج الدراسات السابقة نرى أن مهنة المراجعة أمامها تحديات حتمية كاستخدام لغة XBRL على سبيل المثال مرهونة بتأهيل و تدريب مدققي الحسابات على التطبيقات التقنية الحديثة، كما بينت لنا الدراسات السابقة أن معرفة المدققين لهذه اللغة لا تزال منخفضة.

● أهم ما يميّز دراستنا عن الدراسات السابقة:

- ان قياس أثر النشر الإلكتروني للتقارير باستخدام لغة XBRL سيكون بالمقارنة مع النشر الإلكتروني في شكله التقليدي (الورق الإلكتروني، HTML، XML) ، على مهنة التدقيق .
- تقدير النموذج باستخدام نموذج الانحدار البسيط.
- منهجية الدراسة:** من أجل الإلمام بجوانب هذه الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، و ذلك بالاعتماد على الاستبيان و تحليل نتائجه لاختبار مدى صحة الفرضيات و الوصول الى النتائج.
- 2. مفهوم و أساليب النشر الإلكتروني للتقارير المالية:**
للإحاطة بمفهوم النشر الإلكتروني نعرف كل من النشر الإلكتروني و الأساليب المعروف بها
- 1.2 مفهوم النشر الإلكتروني للتقارير المالية:**
يطلق على النشر الإلكتروني للبيانات و المعلومات المحاسبية في أديبات المحاسبة العديد من المسميات الإفصاح الإلكتروني للبيانات المالية، النشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية، النشر الإلكتروني للتقارير المالية.
- و من أهم التعاريف نجد أن النشر الإلكتروني " أحد أساليب الإفصاح المحاسبي الذي يعتمد على إمكانية الاستفادة من وسائل و تقنيات الاتصال الحديثة في توصيل نتائج الأعمال التي تقوم بها الشركة لتلبية حاجات مستخدمي التقارير و القوائم المالية المحاسبية من البيانات و المعلومات" (عدي، 2018، صفحة 53)
- 2.2 أساليب النشر الإلكتروني للتقارير المالية:**
تعددت و تنوعت أساليب الإفصاح الإلكتروني بتعدد المراحل التي مرّت بها عملية النشر، و هي أربعة مراحل متتالية وفق التطور التكنولوجي للغات و الترميز هي كالتالي:
- **طريقة النشر باستخدام الورق الإلكتروني :** بدأت هذه الطريقة بالتزامن مع اكتشاف و ظهور الشبكة العالمية ، و قد كان و لا يزال نشر التقارير المالية على المواقع الإلكترونية للشركات من خلال الورق الإلكتروني كاستعمالصيغة PDF (قسوم، 2015، صفحة 266) .
- **طريقة النشر باستخدام لغة ترميز النصوص التفاعلية (HTML) :** عرفت هذه الطريقة انتشار الإفصاح الإلكتروني و تميزت هذه بإمكانية فهرسة المعلومات و استخدام الروابط التفاعلية، و مشاهدة المعلومات المعروضة مباشرة باستخدام متصفح الإنترنت (عبد الحميد، 2015، الصفحات 47-48).
- **طريقة النشر باستخدام لغة الترميز الموسعة :** تميزت هذه الطريقة باستدراك مشاكل لغة (HTML)، و وفرت إمكانية إنزال الملفات المكتوبة و كذا التوقيع الرقمي، كما مكّنت من المعالجة المباشرة للمعلومات على شاشة الحاسوب (السيد مصطفى و محمد كمال، 2020-2021، صفحة 249).
- **طريقة النشر باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) :** تعتبر هذا اللغة من أحدث وسائل النشر الإلكتروني للتقارير المالية.

مما سبق لاحظنا بما أن لغة XBRL هي من أحدث الأساليب التي تستخدم في نشر التقارير المالية، الأمر الذي يقودنا التطرق الى ماهيتها .

3. ماهية لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL).

بعد التعرف على مراحل النشر الإلكتروني لتقارير المالية نتطرق لنشأة و تطور لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL، وكذا تعريفها و عناصرها:

1.3 تعريف لغة (XBRL) ونشأتها:

أخذت لغة تقارير الأعمال الموسعة عدّة تعاريف أهمها:

هي " لغة إلكترونية لتبادل و مشاركة المعلومات بالاعتماد على مجموعة XML التي تربط كل معلومة ببياناتها الوصفية، تسهل عملية استخدام و تحليل الوثائق الإلكترونية لاتخاذ أفضل القرارات (Messaoudi , 2011, p. 82).

و ترجع نشأة لغة تقارير الأعمال الموسعة حسب مجمع المحاسبين القانونيين إلى التواريخ التالية: (Hamon, 2009, pp. 18-19)

● خلال سنة 1998: قام الخبير المحاسبي الأمريكي "Charles Hoffman" بأبحاث حول لغة الترميز

XML، و تمكّن من تطوير نماذج مالية باستخدام XML.

● خلال سنة 1999: قام كل من الخبير "Charles Hoffman" رفقة كل من

"Mark Jewett" و "Jeffery Ricker" بعرض نموذج XML و مشروع

code XFRML، كما تم في هذه السنة اختبار قوائم مالية بصيغة XML لعشرة شركات.

● خلال سنة 2000: لجنة XBRL تقدم أول نسخة لها خصصتها للمؤسسات الأمريكية،

و توسع هذه اللجنة في أكثر من 50 مؤسسة منها منظمات عالمية.

2.3 عناصر لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL):

هناك مجموعة العناصر التي تتشكل منها لغة XBRL، و يمكن توضيحها على النحو الآتي:

- البطاقات التعريفية Tags: هي مصطلحات تكون داخل أقواس <>. (قطنجي، لغة

الافصاح المالي و المحاسبي، صفحة 170)

- قاموس التصنيف Taxonomy: يضم تعريف و تصنيف المئات من تعابير

التقارير المالية و العلاقات الرياضية و التعريفية التي تربطها. (قطنجي، لغة

الافصاح المالي و المحاسبي، صفحة 171).

- قواعد الربط Link Base: هي قواعد تعطي معلومات إضافية حول عناصر

التقارير المالية كالعلاقة بين الصندوق والأصول الثابتة. (بيومي، 2018، صفحة

11).

- التوبوب Classification: هو وصف مفهرس يمكّن المستخدم من معرفة مضمون

كل عنصر في قاموس المصطلحات، و كذلك مصدر العنوان المستخدم، و يسهل

عملية تنظيم بنية التقارير و مبادلة البيانات (قنطنجي، لغة الافصاح المالي و المحاسبي، صفحة 187).

- **مخططات schemes:** هي أدوات تعريف مستندات XML، حيث تقوم بتزويد بطاقات Tags بالمنطق و الذكاء لتعريف الأجزاء الأساسية للمستند. (بيومي، 2018، صفحة 12).

- **المستند المقترح بصيغة XBRL:** يتمثل في المخرجات النهائية للبيانات التي تم معالجتها باستخدام قاموس XBRL-Taxonomy (عبد الحميد، 2015، صفحة 11).

من خلال ما سبق و بعد التعرف على مراحل النشر الإلكتروني و ماهية لغة تقارير الأعمال الموسعة يرى الباحثان أن النشر الإلكتروني باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) هو أسلوب الكتروني حديث يعتمد على لغة تسهل عملية قراءة و تبادل التقارير المالية نظامها يشبه الباركود.

4. مزايا النشر الإلكتروني للتقارير المالية.

أدى استخدام الحاسوب إلى التأثير على كل من نوعية و القوائم و التقارير المالية و على الوسائل المستخدمة في عرض هذه القوائم و التقارير، حيث أدى إلى تميز هذه التقارير عما سبق من حيث الشكل و التفصيل الدقة و السرعة المناسبة. (فياض، 2011، صفحة 97)

1.4 مزايا النشر الإلكتروني بالنسبة للشركات:

في البداية كانت المؤسسات تعتمد على النشر التقليدي لمعلوماتها عبر مواقع الويب باستخدام (Excel، Word، PDF)، مما أدى إلى صعوبة فهم التقارير و بطء التحليل، و مع محاولات العديد من خبراء المحاسبة منذ عام 1998 تم الاتفاق و إيجاد طريقة موحدة لوصف و تبادل البيانات بطريقة الكترونية تسمى لغة XBRL، و التي تحقق للشركات المزايا التالية (ناظم، 2011، صفحة 185):

- تعمل لغة تقارير الأعمال الموسعة بطريقة منتظمة في ترجمة البيانات، و يمكن استخدامها بشكل برنامج مستقل من خلال الحاسوب.
- إمكانية ربطها بين عناصر البيانات بما يلاءم تنوع التقارير المالية للمؤسسات
- توصيل المعلومات لمستخدميها في وقت سريع الامر الذي يتناسب مع تطورات التجارة الإلكترونية
- إمكانية الوصول إلى أكبر عدد من المستثمرين و المتعاملين حول العالم.
- تخفيض التكاليف المرتبطة بإعداد و نشر التقارير المالية للشركات.
- إمكانية المقارنة بين معلومات مختلف المؤسسات بطريقة أفقية و عمودية.

2.4 مزايا النشر الإلكتروني بالنسبة لمكاتب التدقيق:

في البداية تقارير التدقيق المتعلقة بالشركات كانت تنشر من خلال الجرائد و المجلات، قبل استخدام وسائل النشر الإلكتروني و مع مرور الوقت و تطوير هذه الوسائل أصبحت لغة XBRL كأداة فعالة للإفصاح الإلكتروني.

و بعد التطور الذي طال وسائل النشر، تحقق من خلاله فوائد عند نشر تقارير التدقيق الخاصة بالشركات، و من أهم هذه المزايا نجد: (عياصرة، 2017، الصفحات 215-216):

- توصيل تقارير التدقيق لمختلف المستخدمين بشكل سريع.
 - تخفيض تكاليف تحضير وتوزيع تقارير التدقيق، وأخطار اعادة ادخال البيانات.
 - زيادة شهرة الشركة و كسب مستثمرين جدد.
 - تخفيض الأعمال الكتابية و توفير الوقت و التكاليف.
 - إمكانية التبادل الآلي و الموثوق للمعلومات المالية عبر صيغ و تقنيات الكتروني.
 - تحسين أداء مدققي الحسابات و جعلهم أكثر كفاءة و سرعة.
- أما **المشاكل الناتجة** عن اعتماد هذه اللغة فتتمثل أساسا في الآتي: (خروبي، مقدم، و زرقون، 2019، صفحة 105):
- إشكالية التوفيق بين التغيرات التي تمس معايير التقارير المالية الدولية و إدماجها ضمن التصنيفات لنظام XBRL.
 - جودة التصنيفات و إمكانية فقدان جزء من المعلومات عند عملية نقلها من التقارير الأصلية إلى هذا النظام.

5. التحديات التي فرضها النشر الإلكتروني للتقارير على مهنة التدقيق:

تعتبر مهنة التدقيق عن جهد ذهني يقوم به مدقق الحسابات، يهدف من خلاله إلى تحقيق منفعة و خدمات عامة للمجتمع، و يشترط على من يزاوله أن يكون على قدر عال من التخصص و التكوين في هذا المجال، كما يخضع للرقابة الذاتية عن الأداء للوفاء بمسؤوليته تجاه المجتمع ككل ". (حسن، 2010، صفحة 106)

- من خلال التعريف السابق نستنتج أن المقومات اللازمة لممارسة مهنة التدقيق، هي كالآتي:
- يجب اكتساب مستوى من التأهيل العلمي للممارسة مهنة التدقيق
 - أن يتحمل المدقق المسؤولية تجاه المجتمع عند ممارسة مهنته
 - تعتمد مهنة التدقيق على جهد ذهني و من خلال استخدام تكنولوجيا المعلومات سيقال من هذا الجهد.
 - الخضوع للرقابة الذاتية عن طريق المنظمات و الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق.
- و تواجه مهنة التدقيق مشاكل و تحديات مرتبطة بالنشر الإلكتروني للتقارير مما أثر على مصداقية المعلومات المالية ، و تتمثل أهم هذه التحديات فيما يلي (الجمال، 2014، الصفحات 466-467):

- الطبيعة المتغيرة للمستندات المنشورة على صفحات الويب و هو ما يتيح إمكانية اختراق و تعديل تقارير المراجعة و التلاعب بها ، كإرفاق التقرير بشكل وهمي أو إجراء مسح ضوئي لتوقيع المراجع.
- تضليل مستخدمي القوائم المالية من خلال استخدام الوسائط المتعددة لعرض المعلومات المالية مع التحديث الفوري لها كما لو أنها قد خضعت للمراجعة.

- نشر قوائم مالية بدون إرفاق تقرير المراجعة، أو ربط بعض المعلومات التي تم مراجعتها مع تلك التي لم تخضع لعملية المراجعة.
 - توفير معلومات مالية جزئية و حذف البعض من القوائم المالية الأساسية أو الإيضاحات المتممة لها، أو حذف معلومات مهمة يتضمنها تقرير المراجعة.
 - تضمين المواقع الإلكترونية بمعلومات تنبؤية مستقبلية لا تعكس نسختها الورقية، كما لو كانت قد خضعت للفحص المحدود من قبل المراجع.
- مما سبق نستنتج أن لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL تتميز بمجموعة الخصائص لا تتوفر في غيرها من وسائل النشر ، أبرزها المصطلحات و الإيضاحات المعبرة عن التقرير المالي، عدم إمكانية طمس البيانات خلال مراحل تشغيلها، مما يزيد من أمنها و يساعد المراجع في أداء مهنته بأريحية.

6. أثر النشر الإلكتروني باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) على مهنة التدقيق:

من أجل الإجابة على فرضيات الدراسة و قياس أثر استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة على مهنة التدقيق تم توزيع 80 استبانة على مختلف المهنيين و محافظي الحسابات و المؤسسات في كل من ولايات الوادي و الجزائر العاصمة، ورقلة، و كان العدد المسترجع 60 و هي العينة النهائية التي استقرت عليها الدراسة، حيث من خلال الاستبيان نلاحظ أن كل المشاركين ذوي تأهيل علمي جامعي، بحيث نجد 47 % لهم شهادات عليا ماجستير و دكتوراه، و 48 % بين من لهم شهادات ماستر و ليسانس ، أما من لهم شهادات مهنية فبلغت نسبتهم 5 % . و بالنسبة للخبرة المهنية، فان 36.67 % لديهم خبرة مهنية تتراوح بين 5 و 10 سنوات، في حين نجد 46.75 % لديهم خبرة تزيد عن 10 سنوات. و بالنسبة لمهن مجتمع الدراسة نجد 47 % أساتذة جامعيين ، 38 % محافظي حسابات، و 15 % مستخدمين للمعلومات.

1.6 اختبار ثبات الاستبيان:

يبين اختبار الثبات مدى استقرار النتائج لو تم إعادة توزيع الاستبيان وفق نفس الشروط، و تحت نفس الظروف خلال مدة زمنية محددة لأكثر من مرة على أفراد العينة، و لاختبار ثبات أداة القياس في هذه الدراسة تم استخدام معامل Alpha Cronbach .

الجدول 01: معامل الثبات لمحاو الدراسة

عدد الفقرات	محاو الدراسة	معامل الثبات Cronbach's Alpha	معامل الصدق
19	معامل الثبات لمجموع الفقرات	0.91	0.95

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS 23 v

بما أن معامل الثبات محصور بين الصفر والواحد فإنه إذا كان هناك ثبات مطلق تكون قيمة ألفا كرونباخ Alpha Cronbach مساوية للواحد، والعكس صحيح ، غير أنه في دراستنا هذه وحسب الجدول المبين أعلاه وجدنا أن المعامل يساوي 91%، وهي نسبة أعلى

من النسبة المقبولة أي الحد الأدنى والذي يقدر ب 60%، ويمكن اعتبارها نسبة جيدة جدا و مقبولة من الناحية الإحصائية، وتدل على الثبات بنسبة كبيرة، أما عبارات الاستبيان فقد تراوحت ما بين 80% و 82%، وبالتالي يمكن اعتماد نتائج هذا الاستبيان والاطمئنان إلى ثبات أداة القياس وقدرتها على تحقيق أهداف الدراسة.

في حين أن معامل الصدق قُدر ب 95 % وهو مرتفع بشكل جيد وبالتالي يمكن القول بأن عبارات الاستبيان تمكن من الوصول إلى هدف الدراسة التي أعد من أجلها الاستبيان.

2.6 تحليل فقرات الاستبيان و تفسيرها:

سنقوم من خلال هذا المحور بتحليل فقرات الاستبيان من خلال الوسط الحسابي و الانحراف المعياري.

1.2.6 النشر الإلكتروني للتقارير باستخدام الأساليب التقليدية: لمعرفة دور النشر الإلكتروني التقليدي في تحسين مهنة التدقيق قمنا بتحليل فقرات الاستبيان المتعلقة بالنشر وفق هذه الأساليب ، و كانت النتائج ملخصة في الجدول التالي:

الجدول 02: النشر الإلكتروني التقليدي للمعلومات حسب عينة الدراسة

درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النشر الإلكتروني للتقارير باستخدام الأساليب التقليدية
موافق	3.53	72.0	الإفصاح باستخدام الورق الإلكتروني يزيد من جودة المعلومات المالية
موافق	3.95	0.62	يساعد الإفصاح على المواقع الإلكترونية للشركات على إمكانية مقارنة المعلومات المحاسبية
موافق بشدة	4.17	0.49	يساعد النشر بالورق الإلكتروني للبيانات في اتخاذ القرارات المناسبة
موافق	4.27	0.63	نشر التقارير على مواقع الويب يحسن بيئة الإفصاح المحاسبي.
موافق بشدة	4.25	0.68	استخدام تكنولوجيا المعلومات في توصيل التقارير يحسن جودة التقارير المالية للشركات ويحسّن أداء البورصة
موافق بشدة	4.61	0.52	يساعد نشر المعلومات باستخدام الانترنت أصحاب الحقوق و المصالح على سهولة تبادل البيانات مع الالتزام بالمعايير المحاسبية.
موافق بشدة	4.55	0.56	يساعد نشر التقارير باستخدام الورق الإلكتروني للمعلومات على تبادل البيانات بين الأطراف
موافق	4.13	0.61	نتيجة المحور الأول

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS 23 v

نلاحظ من الجدول أن متوسط إجابات العينة حول استخدام النشر الإلكتروني التقليدي يقع بين 3.55 و 4.61 ، و أن الوسط الحسابي المرجح لمؤشرات هذا المحور في الجدول أعلاه بلغ 4.13، و هذا يعني أن 82.6 % من أفراد العينة يوافقون على استخدام النشر الإلكتروني التقليدي (PDF، Web ...).

2.2.6 تحسين مهنة التدقيق في بيئة الإفصاح الإلكتروني: لمعرفة العناصر التي تؤثر على تحسين مهنة التدقيق في بيئة الإفصاح الإلكتروني قمنا بتحليل فقرات الاستبيان ، و كانت النتائج ملخصة في الجدول التالي:

الجدول 03: تحسين مهنة التدقيق في ظل البيئة الإلكترونية

درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	تحسين مهنة التدقيق في بيئة الإفصاح الإلكتروني
موافق	4.03	0.66	تخفيض مقدار الجهد والوقت وتكاليف التدقيق بالنشر الإلكتروني يحسّن مهنة التدقيق
موافق بشدة	4.88	0.37	توصيل تقارير التدقيق للمستخدمين حسب مختلف طلباتهم باستخدام آليات الكترونية آمنة يحسّن خدمات التدقيق.
موافق بشدة	4.43	0.56	تزيد جودة التدقيق باستخدام تكنولوجيا معلومات حديثة خلال التدقيق المستمر.
موافق بشدة	4.26	0.57	تقديم خدمات التأكيد لسلامة الموقع و ثقة المعلومات المحاسبية المنشورة الكترونياً يرفع من كفاءات التدقيق و يحسن مهنة التدقيق.
موافق	4.08	0.53	استخدام تكنولوجيا المعلومات في مكاتب التدقيق حسناً أداء التدقيق ويزيد منا الطلب عليه
موافق	4.10	0.65	نشر تقارير التدقيق بطريقة الكترونية آمنة يحد من فجوة التوقعات و يحسن مهنة التدقيق.
موافق بشدة	4.30	0.55	نتيجة المحور الثاني

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS v 23

نلاحظ من الجدول أن متوسط إجابات العينة حول عناصر تحسين مهنة التدقيق في ظل النشر الإلكتروني يقعون بين 4.03-4.88، مما يؤكد أن الفقرات ترتبط بتحسين مهنة التدقيق في ظل النشر الإلكتروني للتقارير بدرجة عالية من خلال التجانس الذي يؤكد متوسط الانحراف المعياري للمحور حيث قدر بـ 0.55. كما نجد أن توصيل تقارير التدقيق لمختلف المستخدمين بطريقة آمنة يعتبر من أبرز عناصر تحسين مهنة التدقيق.

كما نلاحظ أن الوسط الحسابي المرجح لمؤشرات هذا المحور في الجدول أعلاه بلغ 4.30، وهذا يعني أن 86 % من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على تحسين مهنة التدقيق من خلال النشر الإلكتروني للتقارير. و عليه نثبت صحة الفرضية HI الخاصة بوجود علاقة بين استخدام لغة XBRL و تحسين مهنة التدقيق.

3.2.6 مميزات استخدام لغة xbrl: لمعرفة مميزات استخدام لغة xbrl كأداة إفصاح إلكتروني و

دورها في تحسين مهنة التدقيق قمنا بتحليل فقرات الاستبيان ، و كانت النتائج ملخصة في الجدول التالي:

الجدول 04: مميزات استخدام لغة Xbrl حسب عينة الدراسة

درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مميزات استخدام لغة Xbrl
موافق	4.03	0.71	يساهم استخدام الشراكات للغة (XBRL) على زيادة اعتمادها من طرف مكاتب التدقيق.
موافق بشدة	4.21	0.61	الاختلاف في احتياجات مستخدمي المعلومات يساهم في تطبيق لغة (XBRL) من أجل تحسين جودة التقارير المالية.
موافق بشدة	4.31	0.57	خصائص الأمان والسرية الموجودة في لغة (XBRL) تساهم في تطبيق هذه اللغة من طرف الشركات ومكاتب التدقيق.
موافق	3.96	0.55	تساعد بيئة الإفصاح المرتبطة بالتشريعات والبورصة والمنافسين على تطبيق لغة (XBRL).
موافق	4	0.41	يساعد تكوين المحاسبين و المدققين و مختلف العاملين على تطبيق المؤسسة للغة (XBRL) و زيادة كفاءتهم.
موافق	4.15	0.68	وجود منظمة دولية للغة (XBRL) و اتفاقها مع IFRS يشجع على تطبيق هذه اللغة من طرف الشركات و مكاتب التدقيق.
موافق	4.11	0.59	نتيجة المحور الثالث

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS v 23

نلاحظ من الجدول أن متوسط إجابات العينة حول مزايا استخدام لغة xbrl لتحسين جودة التدقيق في ظل النشر الإلكتروني يقع بين 3.96-4.31، أي أن العينة مقتنعة بمميزات استخدام لغة xbrl بدرجة عالية و بتجانس بين أفراد العينة، و هو ما يثبت متوسط الانحراف المعياري للمحور حيث بلغ 0.59.

كما نلاحظ أن الوسط الحسابي المرجح لمؤشرات هذا المحور في الجدول أعلاه بلغ 4.11، ما يعني أن نسبة 82.2 % من عينة الدراسة يوافقون على استخدام لغة XBRL كأداة للنشر الإلكتروني للتقارير من أجل تحسين مهنة التدقيق. و عليه تثبت صحة الفرضية H1 الخاصة بوجود علاقة بين استخدام لغة XBRL و تحسين مهنة التدقيق.

3.6 اختبار التوزيع الطبيعي:

حتى تتمكن من تقدير النموذج يجب أن يكون هذا الأخير يتبع التوزيع الطبيعي، و يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول 05: اختبار التوزيع الطبيعي Tests of normality

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		المتغيرات التابع والمستقل
Exact Sig. (2-tailed)	Test Statistic	
0.06	0.17	المحور الأول
0.07	0.19	المحور الثاني
0.08	0.21	المحور الثالث

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS v 23

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن جميع قيم مستوى المعنوية sig أكبر من 0.05، و منه نستنتج أن جميع البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

4.6 تقدير النموذج:

من أجل تقدير نموذج العلاقة بين أثر استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة xbrl و النشر باستخدام الأساليب التقليدية على تحسين مهنة التدقيق قاما الباحثان بإدخال المعطيات إلى برنامج SPSS v23 و تم الحصول على المعلومات المبينة في الجدول التالية.

الجدول 06: تقدير الارتباط و معامل التحديد لجميع المتغيرات

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0.983 ^a	0.967	0.969	0.06889

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS v 23

يبين الجدول أن معامل التحديد بين المتغيرات R^2 بلغ 0.969، و معامل الارتباط 0.983 و هي معاملات جيدة تدل على أن هناك علاقة و ارتباط بين المتغيرات.

الجدول 07: اختبار معاملات النموذج

Sig.	T	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	Model
		B	Std. Error	Beta	
0.001	3.536	0.489	0.138		A
0.293	1.062	0.052	0.049	0.054	النشر بالأساليب التقليدية
0.000	18.325	0.873	0.048	0.928	xbrl النشر باستخدام

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS v 23

- نلاحظ أن قيم sig بالنسبة للنشر بالأساليب الإلكترونية التقليدية مرفوضة لأنها تقدر بـ 0.293 و هي تفوق مستوى المعنوية 0.05.

- نقوم بحذف المتغير المستقل النشر بالأساليب التقليدية بما أنه لا يؤثر على تحسين مهنة التدقيق و نبقى على المتغير المستقل النشر باستخدام لغة xbrl، و نعيد الاختبار

الجدول 08: تقدير الارتباط و معامل التحديد استخدام لغة xbrl، تحسين مهنة التدقيق

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0.969 ^a	0.939	0.938	0.09231

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS v 23

من خلال الجدول يمكن تقدير التحليلات التالية:

- معامل التحديد R^2 بلغ 0.939 مما يعني أن مدى الدقة في تحديد المتغير التابع هي 93.9 %، و أن المتغير المستقل النشر الإلكتروني باستخدام لغة xbrl بإمكانه تفسير 93.9 % من التغيرات التي تحصل في تحسين مهنة التدقيق، و الباقي يعود إلى عوامل عشوائية أخرى.

- معامل الارتباط R: بلغ 0.969 و هو يبين أن العلاقة الخطية بين المتغير المستقل لغة xbrl و المتغير التابع تحسين مهنة التدقيق بلغت 96.9 %.

الجدول 09: اختبار معاملات النموذج

Sig.	T	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	Model
		B	Std. Error	Beta	

0.000	4.373	0.551	0.126		a
0.000	29.915	0.911	0.030	0.969	النشر باستخدام لغة xbrl

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS 23 v

من خلال الجدول يمكن تقديم التحليلات التالية:

- نلاحظ من الجدول أن المتغير المستقل (استخدام لغة xbrl) كانت درجته معنوية من الناحية الإحصائية عند مستوى معنوية ($p \leq 0.05$) و بالتالي نقبل الفرضية H_1 وهي انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الثقة 95 % بين استخدام لغة xbrl و تحسين مهنة التدقيق، يمكن صياغتها في شكل نموذج خط الانحدار البسيط.
- و بالتالي يمكن إعطاء نموذج خط الانحدار بناء على مخرجات SPSS كما يلي:

$$Y = a + bx$$

$$Y = 0.551 + 0.911x$$

و يعني ذلك أن:

- القيمة الابتدائية (a) في حالة عدم استخدام لغة xbrl (تقاطع خط الانحدار مع محور المتغير التابع) هي النقطة 0.551.
- الميل الحدي لخط الانحدار $b = 0.911$ يعني أنه كلما توفر استخدام بنقطة واحدة للغة xbrl كأداة للإفصاح و النشر الإلكتروني تحسنت مهنة التدقيق بـ 0.911 نقطة.

7. اختبار النموذج:

لاختبار النموذج نستخدم تحليل التباين ANOVA.

الجدول 10: اختبار ANOVA النشر الإلكتروني باستخدام لغة XBRL - تحسين مهنة التدقيق

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	7.625	1	7.625		
Residual	0.494	58	0.009	894.916	0.000 ^b
Total	8.120	59			

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS 23 v

- نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الذي يستخدم لفحص مدى قبول نموذج الانحدار من الناحية الإحصائية أن اختبار (F-test) لمستوى دلالة الاختبار $\text{Sig} = 0.000$ أقل من مستوى المعنوية 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج و القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي البسيط و بالتالي نرفض الفرضية العدمية القائمة على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين النشر باستخدام لغة XBRL و تحسين مهنة التدقيق.

8. خاتمة:

تعتبر لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL مستقبل الإفصاح الإلكتروني، حيث تقدم العديد من المزايا لكل الأطراف المهتمة بعرض المعلومات المحاسبية كالشركات و المدققين، المحللين الماليين و باقي المجتمع المالي، فهي بذلك تفرض على مهنة التدقيق تحديات جديدة لممارستها و التعامل معها من أجل تحسين جودة التقارير المالية من حيث المحتوى و

التوصيل بهدف تضيق فجوة التوقعات ، و يمكن عرض أهم النتائج و التوصيات في بحثنا كما يلي:

• النتائج:

- من خلال هذه الدراسة تبين لنا أن عملية النشر الإلكتروني للمعلومات باستخدام لغة xbrl يكون لها أثر على تحسين مهنة التدقيق من خلال رفع كفاءات المدققين و تحسين جودة الإفصاح المحاسبي الإلكتروني مقارنة بأساليب الإفصاح التقليدية.
- عند دراسة الجانب المتمثل في تقدير و اختبار العلاقة بين استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة xbrl و تحسين مهنة التدقيق من خلال النموذج الخطي لاحظنا تأثير استخدام لغة xbrl كأداة للنشر الإلكتروني على مهنة التدقيق في شكل علاقة طردية موجبة، حيث بلغت نسبة الارتباط 96.9 %.
- النشر الإلكتروني التقليدي باستخدام (PDF، Web..) يصعب عملية قراءة الإفصاح و تبادل المعلومات بين الأطراف خصوصا عندما تكون البيانات كثيرة.
- يجد مدقق الحسابات اليوم نفسه أمام تحديات جديدة في ظل عصر الرقمنة و التكنولوجيا من حيث نشر تقاريره، من بين المشاكل نشر الشركات لتقاريرها بدون إرفاق تقرير المدقق على موقع الشركة أو إخفاء جزء من رأيه، رغم اختلاف الهيئات في تحديد مسؤولية مدقق الحسابات في ظل الإفصاح الإلكتروني.
- يعاني محافظو الحسابات في الجزائر من نقص كبير في استخدام و تطبيق تكنولوجيا المعلومات في مكاتب التدقيق، و هذا راجع لضعف البيئة الاقتصادية المرتبطة بمهنة التدقيق.
- تعمل لغة XBRL على تسهيل تبادل المعلومات و توصيلها لمختلف المستخدمين فهي بذلك تساهم تضيق فجوة التوقعات.

• التوصيات:

- من الضروري توفير بيئة جبائية و تشريعية مناسبة في الجزائر حتى يتسنى لمكاتب التدقيق مواكبة التطور التكنولوجي الحاصل و اعتماد لغة XBRL كأداة إفصاح الكتروني بدلا من النشر باستخدام الورق الإلكتروني و المواقع الإلكترونية.
- من الضروري اعتماد لغة xbrl كأداة إفصاح محاسبية في الجزائر لتحريك ركود بورصة الجزائر من خلال إصدار تقارير مالية تخدم مختلف المستخدمين.
- ضرورة مواكبة التطور المتسارع في مجال الرقمنة و الذكاء الاصطناعي لتحسين مهنة التدقيق و الرفع من كفاءات المدققين في الجزائر

9. قائمة المراجع:

- Messaoudi , S. (2011, Mai 13). Impact de l'intégration d'une ontologie normée XBRL à la classification automatique de textes :Une application aux nouvelles financières (Mémoire pour l'obtention du grade de maître ès sciences). canada, Département d'informatique et d'ingénierie: Université du Québec en Outaouais.
- Hamon, P. (2009). *Comprendre XBRL et la taxonomie Comptes annuels*. Paris, France: Books on Demand GmbH.
- Rosa, F. L., & Caserio, C. (2013, April). Are Auditors Interested in XBRL? A Qualitative Survey of Big Auditing Firms in Italy. *Accounting Information Systems for Decision Making*, pp. 13-45.
- أحمد يحي عياصرة. (2017). *تدقيق الحسابات على الحاسوب (المجلد الأولي)*. عمان، الاردن: دار الاقصار العلمي للنشر و التوزيع.
- بسام سعيد محمد بيومي. (2018). قياس تأثير استخدام لغة XBRL على زيادة شفافية افصاح التقارير المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية لتحسين الأداء المالي للشركات في ظل حوكمة تكنولوجيا المعلومات (رسالة ماجستير). كلية التجارة، قسم المحاسبة و المراجعة، القاهرة: جامعة السويس.
- جيهان عبد المعز الجمال. (2014). *المراجعة في البيئة الالكترونية (المجلد الأولي)*. الامارات: دار الكتاب الجامعي.
- حسام ابراهيم حسن. (2010). *تدقيق الحسابات بين النظرية و التطبيق (المجلد الأولي)*. عمان: دار البداية ناشرون و موزعون.
- حسن رشيد ناظم. (2011). دور مراقب الحسابات في اضعاف الثقة بالبيانات المحاسبية المنشورة على الانترنت في بيئة التجارة الالكترونية. *مجلة تكرير للعلوم الادارية و الاقتصادية، العدد 23، الصفحات 173-197*.
- حمزة رملي فياض. (2011). *نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة(مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الادارية)*. السودان: الأباي للنشر و التوزيع.
- حنان غريب أحمد عبد الحميد. (2015). أثر استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) على زيادة جودة التقارير المالية الالكترونية لتحسين كفاءة سوق الأوراق المالية المصرية - دراسة ميدانية. (مذكرة ماجستير). كلية التجارة، القاهرة: جامعة السويس.
- حنان قسوم. (2015). دور لغة تقارير الاعمال الموسعة "XBRL" في تحسين جودة القوائم المالية- دراسة حالة البنك الفرنسي-. *مجلة الحقوق و العلوم الانسانية - دراسات اقتصادية، 9(3)*، الصفحات 262-283.
- سامر مظهر قنطنجي. (2012). *لغة الافصاح المالي و المحاسبي*. سوريا: دار أبي الفداء للنشر و التوزيع و الترجمة.
- سامر مظهر قنطنجي. (2012). *لغة الافصاح المالي و المحاسبي*. سوريا: دار أبي الفداء للنشر و التوزيع و الترجمة.
- عبد الرحمان محمد رشوان، و محمد غانم أبو مصطفى. (جوان، 2017). أثر استخدام لغة التقارير (XBRL) كأداة للافصاح الالكتروني على جودة التقارير المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية. *مجلة الدراسات المالية و المحاسبية و الادارية، الصفحات 11-31*.
- عبد العزيز السيد مصطفى، و أحمد نبيل محمد كمال. (2020-2021). *مراجعة نظم المعلومات (مدخل نظري و تطبيقي)*. القاهرة: جامعة القاهرة.

- محمود رجب يس غنيم. (2013). الأثار الحتمية لاستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) على مهنة المراجعة- دراسة استكشافية. *المجلة العلمية التجارة و التمويل، المجلد 33، العدد 04، الصفحات 53-106.*
- محمود عبد الفتاح الوشاح. (12 ديسمبر، 2020). مدى فعالية استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) على مهنة تدقيق الحسابات لتحسين جودة التدقيق. *مجلة دراسات في الاقتصاد و التجارة المالية، الصفحات 417-450.*
- يوسف خروبي، خالد مقدم، و عمر الفاروق زرقون. (2019). أثر تبني لغة تقارير الأعمال الموسعة على الافصاح المحاسبي الدولي. *المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، 6(1)، الصفحات 101-110.*