

الآثار الحتمية لاستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة [XBRL] (*)

على مهنة المراجعة

دراسة استكشافية (**)

د. محمود رجب يس غنيم

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة بنها

معارضاً لجامعة المجمعة

(*) Extensible Business Reporting Language [XBRL]

(**) هذا البحث مدعم من عمادة البحث العلمي بجامعة المجمعة ، بمركز العلوم الإنسانية والإدارية لعام ٢٠١٢ م تحت رقم (١٦) ، والباحث يتقدم بخالص الشكر إلى عمادة البحث العلمي بجامعة المجمعة ، على هذا الدعم وعلى اهتمامهم بالبحث العلمي .

الآثار الحتمية لاستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) (*) على مهنة المراجعة دراسة استكشافية

د. محمود رجب يس فنييم
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة بنها
معارحاليا لجامعة المجمعة

المستخلص

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف وجهات نظر عينة من مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، بشأن كل من الآثار الحتمية لاستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL على عملية مراجعة الحسابات، وأهم الآليات المهنية العملية لمواجهة هذه الآثار، ومتطلبات تنفيذ هذه الآليات .

واعتمد الباحث على الدراسة الاستكشافية كمنهج مناسب لذلك، مستخدماً قائمة استقصاء ملائمة، لم تشمل على أسئلة متدرجة انطلاقاً من عدم أو نقص خبرة الأفراد بموضوع البحث. وتم استخدام البرنامج الإحصائي الجاهز (MINITAB) لحساب قيمة (p. value)، وكانت أهم نتائج الدراسة ما يلي : (١) تتفق آراء معظم أفراد العينة، على أن استخدام XBRL سوف تؤثر على نظم المعلومات المحاسبية والتي ستعتمد بشكل كبير على التكنولوجيا المتقدمة، ومن ثم على النموذج التقليدي لعملية مراجعة الحسابات (قبول التكليف، عملية التخطيط، تنفيذ عملية المراجعة، واعداد التقرير). (٢) تتفق آراء معظم أفراد العينة، على ان تطوير النموذج التقليدي لعملية المراجعة لمواجهة الآثار المهنية الحتمية لاستخدام لغة XBRL، يحتاج لعدة متطلبات أهمها، تطوير برامج التعليم المحاسبي، والتأهيل العلمي والتدريب المستمر للمراجعين على التطبيقات التقنية الحديثة ومستجداتها.

وقدم البحث مجموعة من التوصيات أهمها ما يلي :

- ينبغي على الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين اصدار معايير وارشادات مهنية مناسبة، وضوابط التراخيص بممارسة الخدمات المهنية الإلكترونية، مثل المراجعة المستمرة في ظل استخدام XBRL، والتأكيد على نظم المعلومات الفورية، والثقة في مواقع الشركات على الإنترنت.
- ينبغي أن يواكب التأثيرات الحتمية لاستخدام لغة XBRL، على الخدمات التي يقدمها مراقبي الحسابات، تطور مماثل وقوى في التشريعات المهنية في المملكة العربية السعودية، ذات التأثير المهني مثل الأدلة الإلكترونية والمالية والاقتصادية.

الكلمات الدالة: تكنولوجيا XBRL، نموذج عملية المراجعة، المراجعة المستمرة، قضايا التوكيد .

(*) Extensible Business Reporting Language [XBRL]

الجزء الأول: الإطار العام للبحث

١- مقدمة ومشكلة البحث :

تمثل لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) مستقبل الإفصاح المحاسبي عبر الإنترنت بما توفره من مزايا ومنافع لكافة الفئات المهتمة بالإفصاح المحاسبي، وكذلك بما تحققه من توافر لأوجه القصور التي تشوب باقي لغات وتقنيات الإفصاح الأخرى .
وتعتبر لغة (XBRL) إحدى لغات إعداد التقارير المالية وأكثرها مرونة، حيث أنها تسمح لمستخدمي المعلومات بتحليل وإعادة تنسيق المعلومات بما يتفق واحتياجات كل فئة من هؤلاء المستخدمين .

وقد عرفها البعض (Arnoled et al., 2012) بأنها تكنولوجيا تم تصميمها بصفة أساسية لمساعدة مستخدمي المعلومات في البحث عن والحصول على محتوى معلوماتي محدد بطريقة ميسرة.

وأشار آخرون (Alles and Piechocki 2012) إلى أن استخدام لغة XBRL يؤدي إلى توفير تقارير مالية فورية لمستخدميها، ولا تكون هناك حاجة إلى إدخال بيانات يدوية لبرامج التحليل، كما تنعدم الحاجة إلى شراء بيانات من قواعد بيانات خاصة .

واكد (Yoon et al., 2011) على أن لغة XBRL تختلف عن النظم التقليدية لنشر التقارير المالية، حيث أنها تدعم كل من البيانات المالية وغير المالية، كما أنها تجعل عملية تدفق المعلومات بين الشركة والموردين أكثر انسيابية، ومن ثم فهي تساهم في زيادة كفاءة سلسلة التوريد .
ويرى الباحث أنها تعد طريقة نمطية لإعداد ونشر وتبادل المعلومات المالية، كما تعتبر من أهم لغات البرمجة المستخدمة في تحليل وتكوين المعلومات المالية، وكدليل على ذلك اجاب استاذ المحاسبة Bob Jensen على سؤال ماهي أهم حدثين في تاريخ المحاسبة ؟ أوضح انهما القيد المزدوج، ولغة XBRL. (٢٠٠٦، صبيحي).

وهناك اتجاه دولي نحو الاهتمام بهذه اللغة، فعلى الرغم من أن جمعية المحاسبة الأمريكية قد نشرت العديد من الدراسات عن التصنيف الأمريكي U.S Taxonomy، إلا أن هناك العديد من الدراسات تمت في أقطار مختلفة مثل دراسة (Richards & Tower, 2004) ودراسة (Fahy, et.) (Al., 2009)، في أستراليا، ودراسة (Boritz & Gyun, 2009) ودراسة (Abu-Mosa, 2006) في مصر، فضلاً عن دراسات ركزت على التصنيفات الدولية الواردة على موقع [WWW.Tryxbri.com] .

كما أن هناك مجموعة من النوافذ التي عبرت عن كيفية الاستفادة من التقارير المالية والتي أعدتها شركة ميكروسوفت باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL، وذلك بالاعتماد على كل من المتطلبات التي تنشر عبر موقع هذه اللغة (WWW.XBRL.org) وكذلك تقنيات ميكروسوفت والمعتمدة من موقع (WWW.Microsoft.com) وأخيراً موقع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA (WWW.AICPA.com, Naumann, Jeffrey W., 2004).

وحظيت لغة تقارير الأعمال الموسعة XBR ، باهتمام العديد من الجهات المعنية، كالحكومة وإدارات البورصات والبنوك وصناديق الاستثمار حول العالم، وغيرها من الاتحادات النوعية للعديد من الصناعات، حيث تم التعامل مع هذه اللغة على أنها أداة تفاعلية للبيانات An Interactive Data، فهي تمثل شكل مفتوح لاستخدام المعلومات وتبادلها بشكل فوري جاهز، للاستخدام من خلال تطبيقات الحاسب ونماذج التحليلية عبر شبكة الإنترنت، ولهذا نالت هذه اللغة اهتمامات دولية متنوعة (Weirich, R. & H, S,2010, Janvrin, D., & W. No, 2012, Kernan, K., 2008)

وقامت اللجنة الدولية للويب W3C (ملحق رقم ٣) في عام ١٩٩٨م بتبني لغة XML كمعيار رسمي لتبادل المعلومات عبر شبكة الإنترنت، ثم قام المحاسب Charless Hoffman - المحاسب بشركة Knight - بفحص هذه اللغة للتعرف على مدى إمكانية الاعتماد عليها في التقرير الإلكتروني عن المعلومات المالية، وبعد ذلك قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA - المسئول عن وضع المعايير الأمريكية - باختبار النتائج التي توصل إليها هذا المحاسب .

وفي عام ٢٠٠٠م أعلن المعهد بالاشتراك مع أكثر من ٣٠ منظمة على توحيد الجهود لإعداد وتبادل البيانات والتقارير المالية تحت مسمى XBRL، ثم بعد ذلك تكونت منظمة دولية تحت اسم (XBRL International Organization) (ملحق رقم ٣) ،وقامت بإنشاء موقع لها تحت اسم XBRL.org، ومن الجدير بالذكر، أصبح الآن عدد أعضاء هذه المنظمة يزيد عن (٦٠٠) عضو ينتمون لأكثر من (٣٠) دولة حول العالم. (Srivstava and Liu 2012)

هذا ويؤكد على أهمية فعالية لغة XBRL والرغبة الرسمية من لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية [SEC] في الاتجاه السريع نحو إعداد التقارير المالية ونشر المعلومات المحاسبية إلكترونياً عبر هذه اللغة، كلغة موحدة بين المتعاملين، ما يلي :

▪ قامت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) في ١٦ مارس عام ٢٠٠٥م رسمياً باعتماد تأسيس قاعدة برنامج التقديم الاختياري للقوائم المالية للشركات (Voluntary Filing (VFP) Program على لغة XBRL، حيث مكنت هذه اللغة من تحقيق تكامل في نظم المحاسبة مع تسهيل توحيد القوائم المالية للشركات على مستوى العالم، وفي ١٧ ديسمبر عام (٢٠٠٨) طبقت (SEC) قواعد جديدة تتطلب من الشركات العامة المسجلة الإفصاح عن قوائمها المالية باستخدام لغة XBRL (Kim et al 2012).

▪ أصدرت لجنة تداول الأوراق الأمريكية قواعد جديدة في ٣٠ يناير ٢٠٠٩م، تلزم فيها الشركات المسجلة لديها بتطبيق لغة تقارير الأعمال الممتدة XBRL على ثلاثة مراحل، تنهى في ١٤/٦/٢٠١٢، والتي فيها تلتزم الشركات التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير [IFRS] International Financial Reporting Standards بتطبيق لغة XBRL على تقاريرها المالية. (AICPA, 2009)

ويمكن إظهار أهمية لغة تقارير الأعمال التجارية الممتدة XBRL من خلال عرض مزايا هذه اللغة: (أبو العزم، ٢٠٠٣)

(أ) تكامل نظم المحاسبة وسهولة توحيد القوائم المالية: حيث توفر هذه اللغة طريقة أفضل وأرخص وأسرع لتوحيد القوائم المالية للشركات التي تعمل في مستوى قطاعي واحد.

ب) تعمل وفق الطرق والمعايير المقبولة بالصناعة: حيث تتسق هذه اللغة مع مبادئ المحاسبة الأمريكية US.GAAP، وعليه فلا تتطلب هذه اللغة وضع معايير محاسبية جديدة، كما لا تتطلب من الشركات الإفصاح عن أي معلومات إضافية أكثر من الإفصاح المطلوب وفقاً للمعايير المحاسبية الحالية.

ج) انخفاض الجهود المطلوب لمعالجة البيانات للحصول على كل أنواع التقارير: قبل استخدام هذه اللغة كان يتم استخلاص المعلومات المالية من قواعد البيانات لإعداد التقارير، ثم يتم تشغيلها عدة مرات حسب رغبة المستفيد، سواء للمراجع الخارجي، للبورصة أو البنوك... إلخ، وكل جهة من هذه الجهات قد تحتاج لإعادة إدخال ومعالجة إضافية للمعلومات للحصول على التقرير المطلوب، ولكن في ظل لغة XBRL يتم إدخال وترميز المعلومات مرة واحدة ثم تصبح جاهزة للاستخدام إلكترونياً لإعداد جميع أشكال التقارير لكل المستفيدين، والتي يمكن أن تسلم إليهم إلكترونياً بدون الحاجة للتقارير المعتمدة على الورق.

د) السماح بإمكانية التبادل البيني للبيانات: تتفق هذه اللغة مع توصيات لجنة W3C، ومن ثم فهي تظهر على الويب، كما يمكن إرسالها إلى أي قاعدة بيانات أو أي طابعة أو أي بريد إلكتروني أو شاشة، كما يمكن استخدامها لإعداد ملف آخر بلغة XML.

هـ) معظم بائعي البرامج سوف يتكاملون مع هذه اللغة: حيث يشترك أكثر من ٢٥ بائع للبرامج المالية، وفي مقدمتهم شركة مايكروسوفت في المنظمة الدولية لتطوير لغة XBRL، ودمج هذه اللغة في البرامج والتطبيقات المحاسبية مستقبلاً.

و) مجانية الاستعمال: نتاح هذه اللغة بالمجان لجميع الشركات والمستفيدين عبر العالم، حيث لا يمتلكها أحد، كما أنها نتاج جهودات عالمية مشتركة.

مما سبق يتضح للباحث ما يلي :

- أن أهم خاصية تتحقق عند تطبيق لغة XBRL، هي أن البيانات تعد مرة واحدة في حين يمكن إعادة نشرها بأشكال مختلفة، وبذلك تسمح هذه اللغة بإجراء تحليل مباشر - مقارن- وبدقة عالية للمعلومات المحاسبية المحفوظ بها للشركات المرجعية أو المنافسة مما يرتفع بكفاءة وفعالية التحليلات المالية والمحاسبية .
- تؤثر لغة تقارير الأعمال الممتدة XBRL تأثيراً مباشراً على إعداد محتوى وطريقة عرض القوائم المالية، وتوفير المعلومات التفاعلية للمستفيدين (البنوك .. البورصة ..المراجع الخارجي...الخ).

وتتركز طبيعة مشكلة البحث، في أن تأثير لغة XBRL امتد خارج نطاق حدود الإفصاح ومتطلباته إلى موضوعات أخرى، كالمراجعة الداخلية، وخدمات التأكيد، ومراجعة النظم الإلكترونية للمعلومات المحاسبية المعتمدة على تقنية الـ Web، الأمر الذي ينعكس على متطلبات تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة وجمع الأدلة، خاصة ما يتعلق بمخاطر المراجعة، وأمن وسلامة المعلومات، واتخاذ كافة الإجراءات الاحترازية بشكل منهجي قائم على تطوير متكامل لكافة مقومات هيكل الرقابة الداخلية (النظام المحاسبي، والإجراءات الرقابية، والبيئة الرقابية).

واستجابة من مراقب الحسابات لهذه التأثيرات على نموذج عملية مراجعة الحسابات، باعتباره نموذج مرناً يتأثر بمتغيرات الممارسة المهنية، فقد بدأ يتجه نحو تخطيط وممارسة هذه المراجعة وفق نماذج متطورة، أهمها ما يعرف بنموذج عملية المراجعة المستمرة (Continuous Auditing Process Model (CAPM) والعمل على تطوير تشكيلة خدماته، لتشمل التأكيد على الثقة في موقع العميل Web Trust، والتأكيد على كفاءة وفعالية نظام المعلومات المحاسبي الفوري Sys. Trust، والخدمات الإدارية والاستشارية، خاصة في مجال تصميم نظم المعلومات المحاسبية الفورية ونظم أمن وسلامة المعلومات .

ويترتب على ذلك حاجة المراجعين (الداخليين والخارجيين) إلى مزيد من التأهيل العملي والتدريب المهني المستمر على التطبيقات التقنية الحديثة خاصة في ظل المخاطر والتهديدات التي تواجه شركة العميل نتيجة تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL.

ومن هذا المنطلق يجب توجيه اهتمام الباحثين، وكذا المنظمات المهنية المحاسبية، بالبحث في أهم صور تأثير استخدام لغة XBRL على عناصر أو مكونات النموذج التقليدي لعملية مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، بهدف اقتراح وتأسيس أهم متطلبات التطوير الملحة في هذا النموذج من ناحية، وتحديد أهم سبل تنظيم وتدعيم هذا التطوير من ناحية أخرى، بما يحقق أفضل استجابة مهنية إيجابية لتحديات الممارسة المهنية في ظل بيئة استخدام لغة XBRL، وهذا ما سوف يجب عليه البحث نظرياً وميدانياً .

وفي ضوء ذلك يمكن بلورة التساؤلات الرئيسية لهذا البحث، فيما يلي :

(أ) ماهي أهم مظاهر تأثير استخدام لغة XBRL على ممارسة الأعمال وعلى نظم المعلومات المحاسبية، وبالتالي على النموذج التقليدي لمراجعة الحسابات، وذلك في ضوء الأدبيات السابقة ؟

(ب) ماهي أهم آليات ومداخل الاستجابة المهنية لهذا التأثير ؟

(ج) ماهي متطلبات تنفيذ ودعم هذه الآليات عملياً في المملكة العربية السعودية ؟

(د) وأخيراً ما مدى ادراك مراقبي الحسابات في المملكة العربية السعودية لآثار استخدام لغة XBRL على مراجعة الحسابات ؟ وماهي وجهة نظرهم بشأن متطلبات تحقيق الاستجابة المهنية الإيجابية لهذه التأثيرات ؟

٢- أهمية البحث :

وتتبع أهمية هذا البحث في الجوانب التالية :

أولاً: الجانب العلمي: حيث يفتح البحث مجالاً جديداً من مجالات البحث العلمي، ينطوي على عدم وجود دراسات متوفرة باللغة العربية، من حيث آثار استخدام لغة XBRL على مهنة المراجعة، وبالتالي فإنها تعتبر دراسة استكشافية في طبيعتها، وتسبق تطوير النماذج النظرية والقيام بالبحث العلمي الهادف، وعليه فإنها تطرح أسئلة ومشكلات تكون مناسبة لدراسات مستقبلية .

ثانياً: الجانب العملي: حيث يهتم البحث بتوجيه اهتمام المراجعين الخارجيين إلى معرفة الآثار الحتمية لاستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL، على إجراءات عملية المراجعة، والفرص والتحديات التي تترتب عليها، وآليات التطوير للتغلب على ذلك بما يحقق أعلى مستوى لجودة عملية المراجعة.

٣- هدف البحث :

يهدف البحث إلى بلورة أهم متطلبات تطوير النموذج التقليدي لعملية مراجعة الحسابات لمواجهة التأثيرات الحتمية لاستخدام لغة XBRL على مكونات هذا النموذج ، كما يهدف إلى استكشاف وجهات نظر عينة من مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، بشأن كل من الآثار الحتمية لاستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL على عملية مراجعة الحسابات، وأهم الآليات المهنية العملية لمواجهة هذه الآثار، ومتطلبات تنفيذ هذه الآليات.

٤- حدود البحث :

- أ) لم يتطرق البحث إلى الجوانب الفنية المتعلقة باستخدام لغة XBRL، وكيفية تطبيقها، وخطوات تنفيذها .
- ب) يقتصر البحث على دراسة واستكشاف الآثار الحتمية لاستخدام لغة XBRL على نموذج عملية مراجعة الحسابات كخدمة تصديقية تأكيدية ايجابية تقليدية، وما إذا كان يجب تطوير أساليب ومداخل ممارسة هذه المراجعة .
- ج) يكتفى الباحث بالإشارة إلى الخدمات الأخرى لمراقب الحسابات، بخلاف مراجعة الحسابات، بما يخدم هدف البحث .

٥- منهج البحث:

سوف ينتهج الباحث المنهج الاستقرائي، وذلك من خلال تحليل واستقراء الدراسات والكتابات العلمية، والجهود العملية سواء التي قام بها باحثون أو محاسبون على الفرص والتحديات لاستخدام لغة XBRL، ونظراً لأن الممارسة المهنية في هذا المجال الجديد في مرحلة الإعداد للتطبيق عالمياً، يعتبر الباحث الدراسة الاستكشافية هي المنهج المناسب في هذا البحث كدراسة استقصائية ميدانية، على عينة من مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

وتقع خطة هذا البحث في خمسة أجزاء، هي:

- الجزء الأول: الإطار العام بالبحث.
- الجزء الثاني: الدراسة النظرية للبحث.
- الجزء الثالث: تقييم الأدبيات السابقة واستخلاص متطلبات تطوير النموذج التقليدي لمراجعة الحسابات.
- الجزء الرابع: الدراسة الاستكشافية في البيئة السعودية.
- الجزء الخامس : نتائج البحث وانعكاسها على مهنة المراجعة.

الجزء الثاني: الدراسة النظرية للبحث

هناك اتجاه متزايد لدى كثير من دول العالم - خاصة الدول المتقدمة - نحو الزام منشآت الأعمال بتطبيق لغة XBRL، وصاحب ذلك تزايد الدراسات النظرية والتطبيقية التي تتناول الأبعاد المتعددة لهذا المجال البحثي الجديد، فهناك دراسات تناولت النواحي الفنية لهذه اللغة، وكيفية تطبيقها، وخطوات تنفيذها، ودراسات تناولت المنافع والمزايا نتيجة تطبيق هذه اللغة، ودراسات تناولت آثارها على مستخدمي المعلومات المحاسبية وحوافز تطبيقها، ودراسات تناولت اثر تكنولوجيا المعلومات على عملية مراجعة الحسابات وقضايا التوكيد المتعلقة بتكنولوجيا XBRL. ويركز الباحث على الدراسات التي تناولت قضايا التوكيد المتعلقة بتكنولوجيا XBRL، وأثرها على النموذج التقليدي لعملية مراجعة الحسابات، حيث تشكل هذه الدراسات الأساس الذي يعتمد عليه الباحث في دراسته النظرية والميدانية .

أولاً: الدراسات المتعلقة بقضايا التوكيد المتعلقة بتكنولوجيا xbrl :

ويتناول الباحث أهم هذه الدراسات فيما يلي :

١- دراسة (Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB, 2005)

قام مجلس الإشراف والرقابة المحاسبية بوضع إطار عام للتوكيد، لمساعدة مراجعي الحسابات للتصديق على المعلومات المالية التي تم إعدادها بلغة XBRL، وذلك في إطار برنامج التحول الاختياري لإعداد القوائم المالية على أساس XBRL، والقائم على EDGAR SYSTEM (ملحق ٣)، وتضمن الإطار مجموعة من الأسئلة والأجوبة (ثمانية)، تغطي المراحل الرئيسية لعملية المراجعة كما يلي :

أولاً: مرحلة قبول التكليف (Client Acceptance) : حدد المجلس بعض الأمور التي يجب أخذها في الاعتبار في هذه المرحلة، حيث أكد على ضرورة توافر المعرفة الكافية للمراجعين للقواعد المنظمة لهيئة سوق المال الأمريكية (SEC)، واللوائح القانونية المطبقة، وتصنيفات ومواصفات (XBRL)، هذا بالإضافة استقلالية المراجع، لأداء عملية المراجعة والتصديق على المستندات ذات الصلة بـXBRL (ملحق رقم ٣)، ولتقييم خطر التحريفات الجوهرية فيها، وتم ذلك من خلال السؤالين الرابع والسادس .

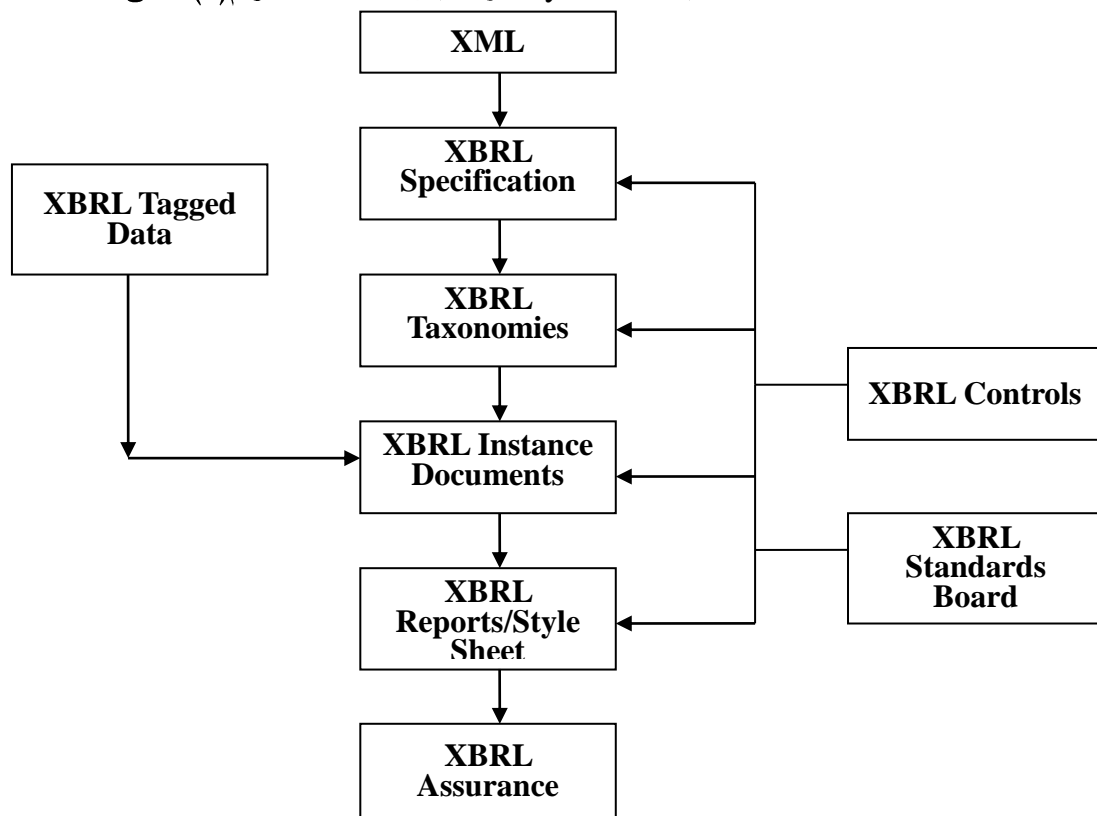
ثانياً: مرحلة التخطيط (Planning): تم تحديد مواصفات المعايير المتاحة والمناسبة المتعلقة بفحص المستندات ذات الصلة بـXBRL، حيث اقترحت استخدام مواصفات اصدار ٢،١، وهو المعتمد لتصنيف XBRL، بالإضافة إلى ذلك يجب على المراجع أن يقيم مدى ملائمة التصنيفات الممتدة (الملحقة) للشركة بالتصنيفات المعتمدة (ملحق رقم ٣)، وتم ذلك من خلال الأسئلة الثالث والرابع والخامس .

ثالثاً: مرحلة تنفيذ اعمال المراجعة (Testing and Evidence): يجب على المراجع الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة والتي تمكنه من استنتاج فيما إذا كانت بيانات XBRL الموسومة

(الوصف)، قدمت تماماً وبدقة وبتساق في كافة الجوانب، وتقييم ما إذا كانت البيانات في المستند المستخلص Instance Document (ملحق رقم ٣) تعكس نفس المعلومات الموجودة في ملفات قاعدة البيانات الرسمية EDGAR، وتم ذلك من خلال السؤال السابع .
 رابعاً: مرحلة التقرير (Evaluation and Reporting): تقييم المراجع للأدلة، ويقوم بإعداد تقرير بشأن المستندات ذات الصلة بـXBRL، وتم ذلك من خلال السؤال الثامن .
 ويشير الباحث ان المجلس تناول في السؤال الأول المعلومات العامة عن XBRL، وفي السؤال الثاني معلومات عن برنامج التحول الاختياري لإعداد القوائم المالية على أساس XBRL، والقائم على EDGAR SYSTEM .

٢- دراسة (CICA Information Technology Advisory Committee, 2005) " AUDIT & CONTROL IMPLICATIONS OF XBRL "

أوضحت الدراسة كيف تعمل لغة XBRL، والعلاقات بين مكوناتها : (ملحق رقم ٣) تصنيفات XBRL Taxonomies، ومواصفات XBRL Specification المناسبة، المستند المستخلص Instance Document، القائمة النمطية Style sheet، وعملياتها كما بالشكل رقم (١) التالي:



شكل رقم (١) عمليات XBRL

وأكدت الدراسة على انه عندما يتم استخدام XBRL لإعداد القوائم المالية والتقارير المالية الأخرى، يجب توجيه اهتمام المراجعين إلى عدد من العوامل الإضافية، وهي انه " كحد أدنى" يجب

اهتمامهم بالإجراءات والضوابط الرقابية المستخدمة في عملية وضع العلامات XBRL، ومدى ملائمة التصنيفات المناسبة مع المستندات ذات الصلة بـ XBRL .
وخلصت الدراسة إلى أنه من الممكن (الأرجح) أن يحتاج المراجعين إلى إجراءات المراجعة المستمرة ليتم تطبيقها.
ويرى الباحث ان استخدام المراجعة المستمرة في ظل XBRL، سوف يحسن من جودة عملية المراجعة، كما سيتم توضيحها في اجزاء لاحقة من البحث.

٣- دراسة Assurance Working Group of XBRL International (AWG), 2006

اقترحت مجموعة عمل التوكيد الدولي لاستخدام XBRL اطاراً لتوكيد التقارير المالية الإلكترونية على أساس مبادئ (ISA 3000)، وتضمن الإطار المراحل الرئيسية لعملية المراجعة كما يلي :

أولاً: مرحلة قبول التكليف (Client Acceptance): وشمل هذه المرحلة :

أ) القبول ، يجب على الممارس (المراجع) قبول التكليف على التوكيد، إذا اقتنع ان الأشخاص الذين يؤدون العمل لديهم الكفاءات المهنية الضرورية، وقد يتطلب الأمر مهارات ومعارف متخصصة (ISA 3000, Paragraph 9) ، كما يجب الأخذ في الإعتبار متطلبات الخبرة، وخاصة عند التعاقد مع الشركات التي تستخدم لغة XBRL، حيث يتطلب الأمر المعرفة الكافية بمفاهيم وتوصيفات هذه اللغة، وطبيعة ومدى الاستعانة بخبراء .

ب) شروط التعاقد، يجب على المراجع الموافقة على شروط التعاقد مع العميل لتجنب سوء الفهم، وتسجيل شروط التعاقد في خطاب التكليف، أو أى شكل آخر مناسب في العقد Paragraph (ISA 3000, 10)

ثانياً: مرحلة التخطيط: يجب على المراجع الحصول على الفهم الكافي لموضوع المراجعة وغيرها من ظروف التعاقد، لتحديد وتقييم المخاطر المرتبطة بالموضوع ومدى ملائمته ومدى مناسبة المعايير، وتصميم وتنفيذ مزيد من الإجراءات وجمع الأدلة (ISA Paragraph 15) (3000).

ثالثاً: مرحلة تنفيذ اعمال المراجعة : تشمل هذه المرحلة الحصول على الأدلة، والاستعانة بخبير، وتمثيلات الإدارة، حيث يجب على المراجع الأخذ في الاعتبار اجراءات الفحص التالية للمستندات المقدمة بلغة XBRL:

- تحديد ما إذا كان المحتوى في المستندات المستخلصة تتوافق مع المتطلبات التنظيمية والتشريعية المطبقة والمعمول بها .
- تحديد ما إذا كانت المستندات ذات الصلة بـ XBRL، تتوافق مع المتطلبات التنظيمية والتشريعية المطبقة والمعمول بها، ولتحقيق ذلك يجب مراعاة الإجراءات التالية :
- تقييم ما إذا كانت المستندات ذات الصلة بـ XBRL تتوافق مع تصنيفات XBRL، ومواصفات XBRL المناسبة .

- اختبار ما إذا كانت عناصر البيانات (النص واسماء البند وما يرتبط بهما من قيم وتواريخ وغيرها من التسميات) تعكس نفس المعلومات الموجودة في المستند الأصلي (المصدر).
- تقييم ما إذا كانت التصنيفات الممتدة (الملحقات) للشركة تتسق مع المتطلبات التنظيمية والتشريعية المطبقة والمعمول بها، وكذلك مع مواصفات XBRL .
- اختبار ما إذا كانت عناصر البيانات في المستندات ذات الصلة بـ XBRL مطابقة مع العلامات (الوصف) المناسبة وفقاً للتصنيف المطبق والمعمول به .
- تحديد ما إذا كانت المستندات ذات الصلة بـ XBRL، تتوافق مع المتطلبات التنظيمية والتشريعية المطبقة، والحصول على خطاب تمثيل من الإدارة يتضمن بياناً في هذا الشأن .

رابعاً: **مرحلة التقرير:** في الوقت الحاضر لا تتوفر إرشادات بشأن تقديم رأي في الأشكال الإلكترونية، وتوفر المعايير الحالية الإرشادات فقط في كيفية التقرير في ورقة نموذج Apaper Paradigm، ونحن في حاجة إلى تقديم إرشادات للمراجع عند إصدار رايه في شكل الكتروني متعلق بموضوع XBRL - المستند المستخلص - وكيفية ضمان سلامة وصحة رأى المراجع .

ويرى الباحث أن هذا الإطار تم اعداده بعد (PCAOB,2005)، ونعتقد انه يوفر وسيلة او طريقة مفيدة لتنظيم المناقشة في هذا البحث .

٤- دراسة (Boritz, J. Efrim & No, won Gyun, 2008)

أشارت الدراسة إلى أن لغة XBRL يتم استخدامها وتنفيذها أو اختبارها تجريبياً في جميع أنحاء العالم لإعداد التقارير المالية، فضلاً عن استخدامات أخرى، كما تم تطويرها لتوفير المعلومات المالية للمستخدمين بطريقة موحدة لإعدادها، ونشرها، وتبادل المعلومات المالية .

واجريت هذه الدراسة على UNITED TECHNOLOGIES CORPORATION، لمراجعة المستندات المرتبطة بـ XBRL في اكتوبر ٢٠٠٥ (Q-10)، وذلك لتحديد القضايا التي تواجهها الشركات، والمراجعين إذا تم طلبهم لتقديم التوكيد على المستندات ذات الصلة بـ XBRL، وتم مناقشة الإطار المطبق في عملية المراجعة بإيجاز، وكذلك النتائج من عملية المراجعة، مع الآثار المترتبة عليها .

وأكدت الدراسة على الرغم من أن هناك زيادة في الوعي حول قضايا التوكيد المتعلقة باستخدام XBRL، فإن المعايير والممارسات الحالية للمراجعة قاصرة عن توفير الإرشادات اللازمة لتوفير التوكيد على المستندات المرتبطة باستخدام لغة XBRL.

ويوضح الباحث في الملحق رقم (١) المقارنة بين دراسة (PCAOB)، ودراسة (AWG)

٥- دراسة (Garbellotto, 2008):

أشارت هذه الدراسة إلى ضرورة الاهتمام الدولي بوضع (Ledger Framework The) إطار عام لحسابات الأستاذ العامة باللغة العالمية للتقرير المالي الإلكتروني [XBRL GL]، الأمر الذي يؤدي إلى تدعيم البيئة الرقابية، وخدمات التأكيد والمراجعة .

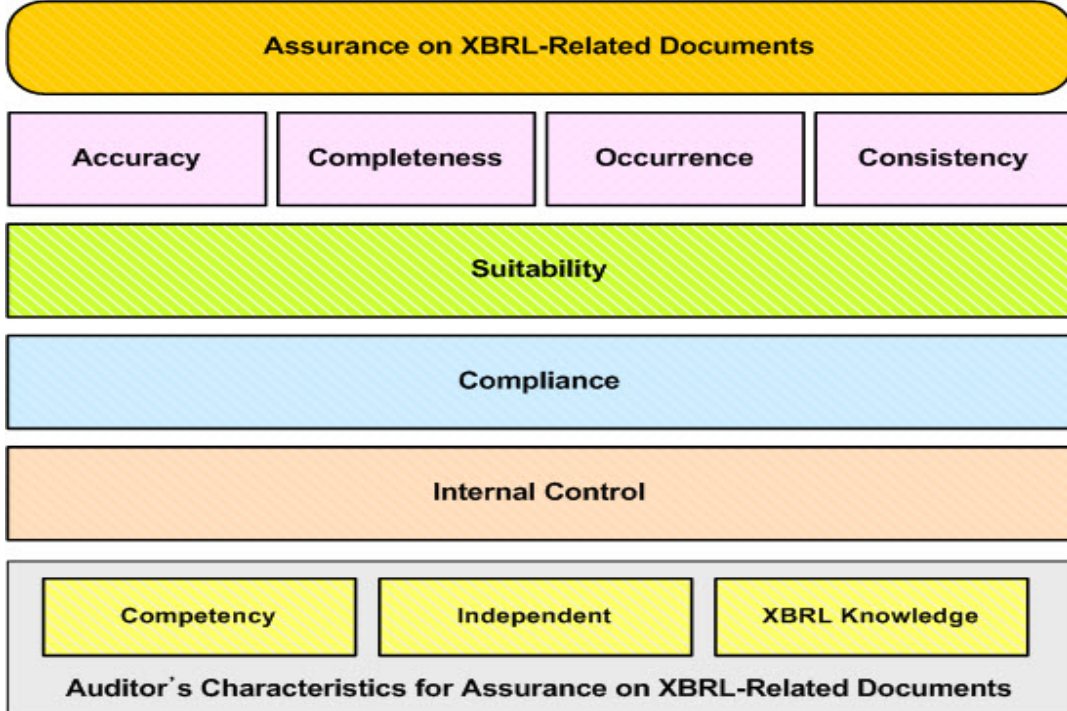
٦- دراسة (Plumlee, D., and M. A. Plumlee. 2008)

أوضحت الدراسة أن هناك طلب متزايد على خدمات التوكيد للمعلومات المالية المعدة عن طريق لغة XBRL، وبخاصة مع تزايد استخدامها (في الدول المتقدمة)، وعدم وجود الزام بمراجعة القوائم المالية المعدة بتكنولوجيا XBRL .

وفي هذا الصدد أجرى معهد المحللين الماليين عام (٢٠٠٨) مسحاً ميدانياً بشأن الطلب على خدمات التوكيد المتعلقة باستخدام XBRL، وأوضح أن 69% يفضلون الحصول على خدمات التوكيد عن طريق المراجع الخارجي، ١٦% يمكن الحصول على الثقة في المعلومات المالية المعدة باستخدام XBRL عن طريق شهادة من الإدارة، ١٢% يمكن الحصول على خدمات التوكيد عن طريق فاحص مستقل، ٣% يرون أنه ليس هناك حاجة إلى خدمات التوكيد بشأن مخرجات XBRL .

٧- دراسة (Boritz, J. Efrim & No, won Gyun, 2009)

وضعت الدراسة إطاراً للتوكيد على المستندات ذات الصلة بـ XBRL، يتمثل في الخصائص الضرورية للمراجعين، فضلاً عن الأهداف السبعة للمراجعين الذين هم بحاجة للتعامل مع (المستند المستخلص، ملحقات التصنيف)، كما موضح بالشكل رقم (٢) التالي :



شكل رقم (٢) إطاراً للتوكيد على المستندات ذات الصلة بـ XBRL

ولتحقيق التوكيد على المستندات ذات الصلة بـXBRL ، يلزم القيام بما يلي :

- أ) الرقابة الداخلية على إعداد المستندات ذات الصلة بـXBRL ، لتحديد ما إذا كانت الضوابط (الرقابة) على انشاء المستندات ذات الصلة بـ XBRL،تعمل بكفاءة وفعالية .
- ب) (compliance الامتثال، تحديد ما إذا كانت المستندات ذات الصلة بـXBRL ، تم إعدادها وفقاً لمواصفاتXBRL المناسبة، والمتطلبات التنظيمية (اللوائح القانونية المعمول بها) .
- ج) Suitability الملاءمة، تحديد ما إذا كانت العناصر المناسبة والتي استخدمت لوضع العلامة (التوصيف)، ويقوم عليها كافة حقائق الأعمال في الملفات الرسمية وملحقات التصنيف، ضرورية .
- د) Accuracy الدقة، تحديد ما إذا كانت البيانات في المستند المستخلص، تعكس بدقة جميع حقائق الأعمال المعروضة في الملفات أو المستندات الأصلية (المصدر).
- هـ) Completeness الاكتمال، تحديد جميع حقائق الأعمال في الملفات أو المستندات الأصلية (المصدر) هي تماماً الموجودة في المستند المستخلص .
- و) Occurrence الحدوث، تحديد ما إذا كانت المستندات ذات الصلة بـXBRL ، تحتوى على معلومات ليست في الملفات أو المستندات الأصلية (المصدر).
- ز) Consistency الثبات، تحديد ما إذا كانت المستندات ذات الصلة بـXBRL ، تم إعدادها بطريقة متسقة مع الفترات السابقة .
- ويوضح (الجدول رقم ١) الخصائص التي يجب توافرها في المراجعين لتقديم توكيدات على المستندات ذات الصلة بـXBRL :

Audit Team Criteria	Description
Competency	The auditor should possess the necessary professional competencies
Independent	The auditor should be independent in order to provide assurance on the XBRL-related documents
XBRL Knowledge	The auditor must have sufficient knowledge of: The XBRL taxonomies and specifications The applicable regulations How to evaluate the extension taxonomies The company's financial statement creation process and the process used to create theXBRL-related documents. Relevant regulatory requirements in terms of context and formats (e.g., the SEC rules and EDGAR Filer Manual).

(جدول رقم ١)

Audit Team Criteria for Assurance on XBRL-Related Documents

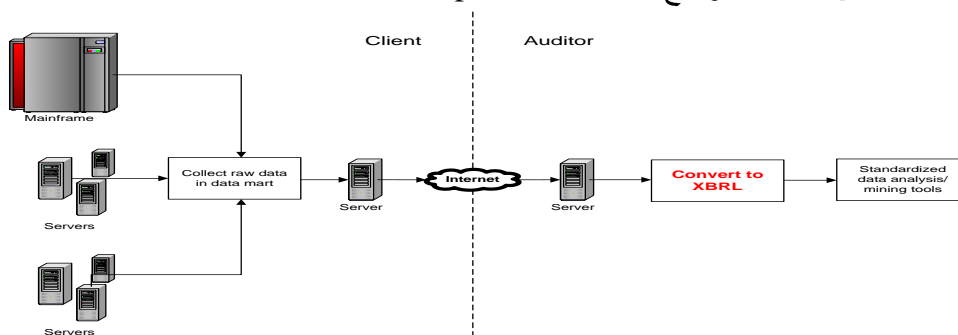
- (أ) Competency الكفاءة، حيث يجب أن يمتلك المراجع الكفاءة المهنية الضرورية .
- (ب) Independent الاستقلال، حيث يجب أن يكون المراجع مستقلاً من أجل تقديم التوكيد على المستندات ذات الصلة بـXBRL .
- (ج) يجب أن يكون لديه المعرفة الكافية عن :
- مواصفات وتصنيفات XBRL .
 - اللوائح القانونية المطبقة .
 - كيفية تقييم التصنيفات الممتدة .
 - عملية إعداد القوائم المالية للشركة، والعملية المستخدمة في إنشاء المستندات ذات الصلة بـXBRL .
 - المتطلبات التنظيمية من حيث السياق والأشكال (قواعد هيئة سوق الأوراق المالية SEC، ودليل EDGAR). (Grant, G. & C., J., 2006)
- ويرى الباحث أن هذه الدراسة قامت بمقارنة اطار دراسة (PCAOB)، ودراسة (AWG)، ووضع اطار اشمل للتوكيد على المستندات ذات الصلة بـXBRL .

٨- دراسة (Debreceeny, et. al, 2010)

استهدفت الدراسة فحص مدى وجود أخطاء محاسبية عند تطبيق لغة XBRL، وذلك باعتبار وجود هذه الأخطاء واحداً من المؤشرات الهامة على دقة معلومات التقارير المالية، وإمكانية الاعتماد عليها، وأوصى الباحثون بضرورة تحسين عمليات توكيد الجودة على إنتاج التقارير المالية، وزيادة توكيدها عن طريق المراجعين الخارجيين .

٩- دراسة (Alles, M., and G.L.Grey, 2012) :

أكدت الدراسة على ضرورة اضعاف الثقة في التقارير والقوائم المالية والمعدة باستخدام لغة XBRL، وأوضحت انه يمكن تأتي هذه الثقة عن طريق خدمات التوكيد التي يقدمها مراقبي الحسابات، وأيضاً الثقة في البرامج المستخدمة في هذه التكنولوجيا، ويوضح الشكل رقم (٣) محور بيانات XBRL من جانب المراجع: (Glen, Rick, presentation).



(شكل رقم ٣)

Auditor-side XBRL Implementation

ويرى الباحث انه يمكن للمراجعين الإستفادة من استخدام لغة XBRL، حيث لديها القدرة على تجميع قواعد البيانات للمراجعة والتقييم الفوري من قبل المراجعين وادواتهم الآلية، وبالتالي بزيادة فرص تنفيذ المراجعة المستمرة للمعلومات المالية، حيث تنطوي المراجعة المستمرة على تقييم المعاملات فى وقت حدوثها (فورياً) أو بعده بفترة وجيزة .

ثانياً: الدراسات التى تناولت بيئة التقرير المالى بتكنولوجيا: ومن أهم هذه الدراسات مايلى :

١- دراسة (أبو العزم، ٢٠٠٣)

تعد هذه الدراسة من أول الدراسات العربية التى تناولت دور لغة XBRL فى تعظيم الاستفادة من معلومات تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً، حيث ركزت هذه الدراسة على غياب معايير مهنية محاسبية لتنظيم ظاهرة نشر التقارير عبر الإنترنت مما يؤدي إلى وجود فوضى فى نشر تقارير الأعمال، ولعل أهم ما توصلت إليه الدراسة فى هذا الشأن، هو تباين محتوى تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً.

ويرى الباحث أنها لم تقدم أى آثار لاستخدام هذه اللغة على مهنة المراجعة.

٢- دراسة (pinsker and Ii ، 2008) :

اجريت الدراسة على أربع من الشركات الكبرى الرائدة فى تطبيق XBRL فى كل من الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، المانيا، جنوب افريقيا، وتوصلت إلى ما يلى :-

(أ) استخدام XBRL ادى إلى تخفيض التكاليف ،وقد تعددت مصادر هذا التخفيض، وتمثل فى : تخفيض تكرار البيانات وزيادة امكانية تشغيلها - زيادة كفاءة عملية إعداد التقارير المالية وانخفاض تكاليف مسك الدفاتر - انخفاض وقت إعداد القوائم المالية من خمس إلى ستة أيام لكل قائمة .

(ب) استخدام XBRL يعطى المنشأة ميزة تنافسية تميزها عن غيرها من المنشآت الأخرى فى أسواق المال، وتزيد من فعالية اتخاذ القرارات الإدارية .

(ج) استخدام XBRL يزيد من الثقة بين الإدارة ومستخدمي المعلومات المحاسبية، كما أنها تؤدى إلى تخفيض المخاطر ومستويات التأكد.

٢- دراسة (Bonsón, et.al. 2009)

اوضحت الدراسة إلى أن XBRL تعتبر من المتطلبات الضرورية لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، فهى أداة هامة تساعد فى فهم وتطبيق (IFRS)، كما أنها تحسن من وصول المستخدمين للمعلومات المحاسبية، وزيادة امكانيات المحللين الماليين على اجراء تحليلات دقيقة، مما يؤدي إلى تحسين قراراتهم الإستثمارية .

ويرى الباحث أن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فى ظل استخدام XBRL سوف يسهل من توصيل المعلومات للمستخدمين بشكل متجانس، كما يسهل عمليات تبادل المعلومات بين برامج التطبيقات المختلفة .

٣- دراسة (الصادق)، (٢٠١٠) :

ركزت هذه الدراسة على الانعكاسات الدولية لاستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة على بناء التصنيف المصري للمعلومات المحاسبية المنشورة إلكترونياً، حيث تناولت ماهية لغة تقارير الأعمال الموسعة، والنواحي الفنية لهذه اللغة، وكيفية تطبيقها، وخطوات تنفيذها، واقتрحت الدراسة بعض الأفكار كبحوث علمية مستقبلية في هذا المجال .

٤- دراسة (Baldwin, A., and B. S. Trinkle. 2011)

حاولت الدراسة باستخدام طريقة دلفي (Delphi Survey Method)، الوصول إلى مدى الاتفاق في الآراء بين كل من معدى ومستخدمي القوائم المالية، والمراجعين الخارجيين حول آثار استخدام XBRL، وتوصلت إلى أن هناك اتفاق في الآراء بين المشاركين حول أهمية XBRL في تسهيل الوصول إلى قطاعات كبيرة من المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح بالشركة، بجانب مساعدتها للمنشأة في تسهيل عملية إعداد تقارير مالية مستمرة (Continuous Reporting CR) . ويرى الباحث أن هذه الدراسة تعتبر تأكيداً وامتداداً لدراسة (Elliott, 2002)، والتي ناقشت مفاهيم إعداد التقارير المالية المستمرة، أى جعل المعلومة الرقمية Digitized متاحة للغير عبر القنوات الإلكترونية بشكل متزامن مع عملية انتاجها، كما ناقشت امكانية دخول المستثمرين على قواعد بيانات الشركات عبر الإنترنت (امكانية اختيار المعلومات التي يريدونها حتى لو كانت منتجة للإدارة، بل ويمكن باستخدام لغة XBRL اجراء تحليل وتفسير لهذه البيانات)، ومن ثم الطلب على التأكيد المستمر، كخدمة مهنية يجب أن يقوم بها مراقب الحسابات كما خلصت إلى أن هذه المتغيرات الجديدة في بيئة الممارسة المهنية ستؤثر على خدمة التأكيد المهني بالضرورة، وأن مراجعة الحسابات مستقبلاً ستكون مستمرة، تنتهى بتأكيد مهني، مجالها المعلومات التي يختارها الطرف الثالث لأغراض اتخاذ القرارات .

٥- دراسة (Vasarhelyi, et. al. 2012)

تناولت الدراسة مزايا بيئة التقرير المالي بتكنولوجيا XBRL، وتوصلت إلى أن تطبيق XBRL يؤدي إلى زيادة مستويات تجميع الحسابات، وتنميط معلومات التقارير المالية بين قطاعات الصناعة الأمر الذى يزيد من فعالية عملية المقارنة، بجانب زيادة تنميط شكل الإفصاح من حيث المحتوى والدلالات اللفظية الأمر الذى يجعل القوائم المالية أكثر ثباتاً وفهماً من قبل مستخدميها، ويزيد من فعالية المقارنة .

ويرى الباحث ان استخدام XBRL يضيف قيمة مضافة على جودة معلومات التقارير المالية ويزيد من فعالية عمليات المقارنة، وذلك لأنها تقدم تعريفات واضحة ومحددة للمفاهيم التى تتضمنها القوائم المالية، كما تقدم هذه المفاهيم بطريقة نمطية، وتظهر بوضوح العلاقات بين هذه المفاهيم وبعضها البعض، مما ينعكس على تسهيل عمليات المقارنة .

ويضيف الباحث إلى أن من أهم المقالات التي تناولت موضوع البحث :

- ١- (Yigal Rechtman, 2004): "Continuous Auditing and XBRL".
- ٢- (Burnett, et. al., 2006): "Financial Reports: Why you Need XBRL?"
- ٣- (Glen Gray, 2007): "Using xbrl – Audit and Control Implications"
- ٤- (Nigel Matthews, 2008): "How Continuous Auditing and XBRL-GL Work Together to Provide Improved Business Value"

حيث طرح Yigal Rechtman (2004)، مجموعة من الأسئلة، ماهي الآثار المترتبة على استخدام لغة XBRL على المراجعة المستمرة؟ وكيف يمكن استخدام التدقيق عن البيانات في بيئة المراجعة المستمرة؟ وكيف يمكن للتكنولوجيا الناشئة مثل XBRL، والتدقيق عن البيانات أن تؤثر على الطريقة التي يتم بها تنفيذ عملية المراجعة؟

وأكد على أن مراجعي الحسابات بحاجة إلى التدريب على استخدام أدوات التدقيق عن البيانات وتقييم النتائج، وأن المراجعة المستمرة تتطلب المراجعين الذين لديهم مهارات نظم المعلومات الفورية، والفهم الشامل للتقنيات الإحصائية والتكنولوجية، هذا بالإضافة إلى ضوابط أمنية قوية المحيطة بنقل البيانات إلى قاعد بيانات المراجع تكون ضرورية للمراجعة المستمرة .

كما تناول (Burnett, et. al., 2006)، لغة XBRL ومدى تأثيرها على عملية تطوير التقارير المالية، كما تناولت جانباً من التحليل للجوانب الرقابية و الدور الحيوي الذي تقدمه هذه اللغة في تدعيم قانون Sarbanes-Oxley act [SOX], حيث تلعب دوراً هاماً كنظام للرقابة الداخلية له القدرة على المراجعة والتقييم والإمداد الإلكتروني للمعلومات للمستخدمين بتحليل وإعادة تنسيق المعلومات بما يتفق واحتياجات كل فئة من المستخدمين .

ويترتب على ذلك توافر خاصية إتاحة المعلومات، وإمكانية الوصول في الوقت الحقيقي لكافة المستخدمين لشبكة الإنترنت، مما يحقق النزاهة والشفافية التي يتطلبها القانون.

وهذا ما أكده بعض الكتاب (Phillips, et.al, 2008) بأن هذه اللغة ستصبح أحد المرتكزات الأساسية لتطبيق قانون Sarbanes-Oxley act [SOX], الأمر الذي دعا لجنة تداول الأوراق المالية بإلزام جميع الشركات العاملة في السوق الأمريكية بتطبيق هذه اللغة على مراحل لن تتعدى منتصف يونيو من عام ٢٠١٢ .

ويرى الباحث ان هناك توافق بين لغة XBRL ومتطلبات قانون Sarbanes-Oxley act [SOX] الذي أقره الكونجرس الأمريكي عام ٢٠٠٢، بعد سلسلة فضائح الأعمال، وأضحت سمة سرعة الإفصاح مطلباً قانونياً بعد ما كان مطلباً فنياً، فقد طلب قانون Sarbanes-Oxley act [SOX] أن يكون الإفصاح سريعاً وموثوقاً، حيث تطلب في المادة رقم (٤٠١) من منظمات الأعمال المزيد من اجراءات المساءلة والشفافية، لاسيما بالنسبة للمنظمات المدرجة اسهمها في سوق الأوراق المالية.

كما أوضح (Glen Gray,2007)، ان تطبيق لغة XBRL لديها القدرة على تحسين تحليل البيانات، والسرعة في استخدام المراجعة المستمرة، والحد من انتشار جداول البيانات في جميع أنحاء سلسلة توريد المعلومات، ، وأن المراجعين الداخليين الذين يرغبون في استخدام XBRL في حاجة إلى ادراكهم للتحديات المختلفة المرتبطة باستخدامها، كما ان المراجعين الخارجيين في حاجة إلى :
أ) مراجعة السياسات والإجراءات التي توضح كيفية إنشاء المستندات والقوائم المالية بلغة XBRL في الوقت الحقيقي (At appoint in time)، وللتأكد من فعالية هذه السياسات والإجراءات، قد تكون هناك حاجة إلى ضوابط اضافية لضمان سلامة ودقة البيانات .

ب) مراجعة الضوابط وأدوات الرقابة التي تشرف على استخدام وسيلة التصنيف المناسبة والملائمة، ولذلك يحتاج المراجعون إلى توثيق واختبار هذه الضوابط وادوات الرقابة لتحديد فعاليتها، وما إذا كان التصنيف المناسب تم استخدامه عند انشاء البيانات .

ج) يحتاج المراجعون إلى مراقبة الإنترنت والبرمجيات التي تستخدمها الشركة، كما يمكن تطوير اجراءات المراجعة المستمرة، وذلك لغرض التوكيد .

وأكد (Nigel Matthews ، 2008)، على ان لغة XBRL تتيح للمراجعين امكانية تحقيق الوصول إلى البيانات في الوقت الفوري (الحقيقي) أو الأقرب إلى الحقيقي، والملائمة والفورية للمعلومات المالية التي يتم مراجعتها .

كما اكدت على ان عملية المراجعة المستمرة اصبحت الآن أمراً واقعاً، ولكن لا تزال هناك تحديات في سلسلة توريد التقارير المالية، وباستخدام [XBRL GL] يمكن جعل عملية المراجعة المستمرة اسرع واكثر كفاءة، وبالتالي تكون النتيجة اقل معدل للأخطاء ،وأقل اعادة العمل ،وتحسين الكفاءة لجميع أصحاب المصلحة في عملية إعداد التقارير المالية .

فالمراجعة المستمرة توفر الكثير من الفوائد للشركات في جميع أنحاء العالم، من خلال الكشف المبكر عن الأخطاء والغش، والسماح للشركات للتحرك بسرعة للاستجابة والسيطرة على نقاط الضعف والثغرات، والتغلب على تحديات الوصول إلى البيانات في الوقت الحقيقي .

ويرى الباحث ان ذلك يتفق مع دراسة (Rezaee et al., 2002)، والتي استهدفت بحث طبيعة المراجعة المستمرة كمدخل للمراجعة الخارجية في ظل تطبيقات نظم معلومات المحاسبة الفورية، وخلصت إلى أن المراجعة المستمرة هي عملية مراجعة إلكترونية شاملة، تمكن مراقب الحسابات من عمل تأكيد مهني بدرجة ما على معلومات مستمرة بصورة متزامنة مع الإفصاح عن هذه المعلومات، أو فور الإفصاح عنها بوقت قصير، وأن المراجعة المستمرة تؤثر على إمام مراقب الحسابات بطبيعة نشاط عميله (بما يضمن له صدق وملاءمة المستندات والسجلات والبيانات الإلكترونية)، وتقدير مخاطر المراجعة، خاصة خطر الرقابة (حيث يجب التركيز على مدى ملاءمة وفعالية أنشطة الرقابة الداخلية لنظام المحاسبة الفورية)، وبالتالي تحديد مدى وتوقيت وطبيعة الاختبارات الأساسية للمراجعة، مع استخدام أساليب المراجعة المعتمدة على الحاسب في هذا الشأن .

كما خلصت الدراسة إلى أن من فوائد المراجعة المستمرة، تخفيض تكاليف المراجعة، تحسين جودة المراجعة، تحديد أساس اختيار المعاملات التي يجب التحقق منها، وأداء اختبارات الرقابة التي تكون متزامنة مع الإختبارات الأساسية على مدار السنة المالية بصفة مستمرة .

وفى ضوء ما سبق، يمكن للباحث استنتاج ما يلي :

(أ) أصبحت لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL)، جزءاً رئيسياً من تكنولوجيا نظم المعلومات المحاسبية، وذلك للتوجه العالمي نحو تطبيق هذه اللغة .

(ب) أن XBRL تعتبر من المتطلبات الضرورية لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، فهي أداة هامة تساعد في فهم وتطبيق (IFRS)، وتسهل من توصيل المعلومات للمستخدمين بشكل منجانس

(ج) تتلخص مهمة لغة XBRL - بكونها ابتكار يسعى إلى خفض تكلفة التقارير والإفصاح عن بيئة الأعمال - في تخفيض تكلفة المعلومات، وتسريع تدفقها، وزيادة فائدتها، وعولمة شكل تقاريرها ومحتواها.

(د) باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL، يمكن جعل عملية المراجعة المستمرة اسرع واكثر كفاءة، حيث تتيح للمراجعين امكانية تحقيق الوصول إلى البيانات في الوقت الفوري (الحقيقي) أو الأقرب إلى الحقيقي للمعلومات المالية التي يتم مراجعتها .

(هـ) تزايد البحوث النظرية والتطبيقية المتعلقة بالأبعاد المختلفة لهذه التكنولوجيا المستحدثة (XBRL) .

(و) في ظل توجه السوق المالية السعودية نحو تطبيق هذه اللغة، تحاول الدراسة استكشاف الآثار المحتملة لتطبيق لغة XBRL على مهنة المراجعة بصفة عامة، والنموذج التقليدي لعملية مراجعة الحسابات بصفة خاصة .

ويتساءل الباحث ماهي أهم مظاهر تأثير استخدام لغة XBRL على النموذج التقليدي لمراجعة الحسابات، وماهي أهم متطلبات تطوير هذا النموذج ليتلاءم ويتفاعل مع بيئة لغة XBRL، وهذا ما يتناوله في الجزء التالي.

الجزء الثالث

تقييم الأدبيات السابقة واستخلاص متطلبات تطوير النموذج التقليدي لمراجعة الحسابات.

تستهدف الدراسة في هذا الجزء إجراء تقييم انتقادي للأدبيات السابقة (لتحديد مساحة الاتفاق فيما بينها)، بشأن أهم مظاهر تأثير استخدام لغة XBRL على النموذج التقليدي لمراجعة الحسابات من ناحية، ومن ثم الانطلاق نحو محاولة تحديد وبلورة وصياغة أهم متطلبات تطوير هذا النموذج ليتلاءم ويتفاعل مع بيئة لغة XBRL، من ناحية أخرى.

ويتناول الباحث في هذا الجزء ما يلي:

أولاً : الأثر العام على مهنة المراجعة.

ثانياً: أهم مظاهر تأثير استخدام لغة XBRL على النموذج التقليدي لمراجعة الحسابات.
ثالثاً: آليات تطوير تشكيلة خدمات مراقب الحسابات لمواجهة الآثار المهنية الحتمية لاستخدام لغة XBRL.

أولاً : الأثر على مهنة المراجعة :

لقد توسع الطلب على حلول المراجعة القائمة على التكنولوجيا (XBRL والمراجعة المستمرة) بسبب فضائح الشركات المالية، فمستخدمي المعلومات (حملة الأسهم والمحللين والبنوك و....) يطالبون بالحصول على المعلومات في الوقت المناسب من خلال التقارير والمراجعة المستمرة، والتي تشير إلى الإفصاح المستمر عن مؤشرات الأداء الرئيسية المالية والغير مالية (الاقتصادية، وحوكمة الشركات، الأخلاق، والمسؤولية الاجتماعية) .

وهذا ما أكده أحد الكتاب Zabihollah, (2005), Rezaee, بأن المراجعة المستمرة والتوكيد يلعبان دوراً حيوياً في استدامة الأعمال الناشئة وتقارير المسؤولية، كما أن تطوير المراجعة القائمة على التكنولوجيا يستفيد منها جميع مستخدمي تقارير الأعمال، حيث تتضمن تكنولوجيا XBRL برامج تمكن (XBRL - enabled software)، تسمح لمستخدمي المعلومات بالحصول على المعلومات المرغوب فيها مباشرة وإدراجها في برامجهم التحليلية، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض التكاليف، ويحسن من دقة البيانات وتحويلها إلى النمط المطلوب للاستفادة منها. (Badwin and Tinkle 2011)

وطبقاً لاتحاد XBRL الدولي XBRL International Consortium، فإن لغة XBRL تؤمن مزايا متعددة لمراجع الحسابات لأنها :- (www.xbrl.org/whatisxbrl، xbrl.org/Benefits And Uses)

أ) لديها القدرة على تجميع قواعد البيانات للمراجعة والتقييم الفوري من قبل المراجعين وادواتهم الآلية، وبالتالي زيادة فرص تنفيذ المراجعة المستمرة للمعلومات المالية التي يتم مراجعتها .

ب) تسمح لقراءتها الدخول إلى المعلومات التي يحتاجونها بسرعة، مما يخفف الأعمال الكتابية ويوفر الوقت والجهد والمال .

ج) تسمح بالتبادل الآلي والموثوق للعمليات المالية عبر صيغ وتقنيات البرامج بما فيها الإنترنت.

د) لا تتطلب تغيير معايير المحاسبة المالية من سياسات الإفصاح وغيرها .

هـ) تحسن الوصول إلى المعلومات المالية بتوفيرها رقمياً، مما يمكن من إعادة استعمالها أكثر من مرة .

و) تقلل أخطار إعادة إدخال البيانات المالية، حيث لا حاجة لمستخدميها إعادة إدخالها مرة ثانية مما يخفف من تكاليف تحضير وتوزيع البيانات المالية .

ز) تحسن أداء محلل البيانات وترشد قرارات المستثمر.

وقد حدد (Burnett, et. al., 2006)، التأثيرات الخارجية والداخلية التي تتحقق من تطبيق

أى شركة للغة (XBRL)، في المحاور التالية :

المحور الأول : الأثر على إعداد التقارير:

- الانخفاض في الدورة الزمنية لإعداد التقارير.
- التحديث في الوقت المناسب .
- القيمة العالية للمحتوى المعلوماتي .
- تحسين الاتصال مع الأطراف المستفيدة .
- التحليل والتقييم .

المحور الثاني : الأثر على المعلومات:

- الوصول الفوري إلى المعلومات .
- الجودة، والدقة، والكفاءة، والفعالية، والتبادل الإلكتروني للمعلومات .
- الفعالية العالية في استرجاع المعلومات .
- التسهيلات الخاصة بتخفيض المخاطر.

المحور الثالث : الأثر على التكاليف :

- انخفاض تكلفة المعلومات .
- تدنية التكامل بين البرامج .
- انخفاض جهود إعداد التقارير.

ويرى الباحث، أن من المنافع المحتملة لاستخدام XBRL، تطوير جودة وسرعة المراجعة باستخدام برامج وتطبيقات تستطيع قراءة ملفات XML وتطبيق المراجعة الآلية، مما يجعل أداء مراقبي الحسابات أكثر كفاءة وسرعة.

ثانياً: أهم مظاهر تأثير استخدام لغة XBRL على النموذج التقليدي لمراجعة الحسابات:-
يعتقد الباحث أنه من المنطقي أن نحدد مساحة اتفاق الدراسات والادبيات السابقة، بشأن مظاهر التأثير الحتمي لاستخدام لغة XBRL على النموذج التقليدي لعملية مراجعة الحسابات، من خلال التأثير على كل أو بعض عناصر كل مرحلة من مراحل عملية مراجعة الحسابات الأربعة، كل على حدة كما يلي:(نصر، ٢٠٠٣)

(أ) الأثر على قبول التكلفة .

(ب) الأثر على تخطيط أعمال المراجعة .

(ج) الأثر على أداء أعمال وتنفيذ المراجعة.

(د) الأثر على المنتج النهائي لعملية المراجعة .

ويتناول الباحث ذلك بإيجاز فيما يلي:

(أ) الأثر على قبول التكلفة :

انتهت الكثير من الدراسات السابقة إلى أن هناك سمات عمل الشركات في ظل بيئة استخدام لغة XBRL، ومن أهمها، اعتماد الشركة على تصنيفات ومواصفات XBRL، واعتمادها على نظم المحاسبة الفورية، وزيادة حجم وأهمية المعاملات الفورية، وقدرة الشركات على تقديم خدمات فورية لعملائها، وسهولة عرض القوائم المالية بصفة فورية ودولية، وزيادة مشاكل الرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بأمن وسلامة المعلومات .

وتتفق غالبية الدراسات السابقة في هذا المجال، على أنه يجب على مراقب الحسابات قبل قبول التكلفة، ضرورة فهم تصنيفات لغة XBRL، ومواصفات لغة XBRL، و معرفة السياسات والإجراءات التي تصف كيفية إنشاء المستندات ذات الصلة بـ XBRL، وفهم دقيق لماهية نظم المعلومات الفورية، والمعرفة الكافية بكيفية تقييم التصنيفات الممتدة، وقدرة المكتب على استعمال أدوات تكنولوجيا المعلومات في المراجعة الفورية

ويجب على مراقبي الحسابات لا نجاح هذه المرحلة أن يضع الخطة العامة لأعمال المراجعة في ضوء واعتبارات التوقيت، والجهود المهنية، والمردود الاقتصادي للمراجعة، وطبيعة الأدلة الإلكترونية وإجراءات جمعها، ومستوى خطر الرقابة المبدئي.

ويمكن للباحث القول بأن أهم مظاهر تأثير استخدام لغة XBRL على قرار قبول التكلفة

تتمثل فيما يلي :

- اعتماد الشركات على تصنيفات ومواصفات XBRL .
- مدى توافر الخبرات المهنية الكافية للمعرفة الفنية لاستخدام لغة XBRL .
- اعتماد العميل (الشركات) على نظم المحاسبة الفورية.
- مدى توافر الخبرات المهنية المؤهلة والمدرّبة لمراجعة المعلومات الفورية.
- قدرة المكتب على استعمال أدوات تكنولوجيا المعلومات في المراجعة الفورية.

- كيفية استخدام مراقبي الحسابات شبكة الانترنت في انجاز أعمال المراجعة الفورية وتوصيل نتائج المراجعة.
- مستوى خطر التكليف بالمراجعة المستمرة المقدر. (ملحق رقم ٣)

(ب) الأثر على مرحلة تخطيط أعمال المراجعة:

اتفقت الدراسات السابقة على أن استخدام لغة XBRL، سيكون لها تأثير على نموذج خطر المراجعة، حيث سيزداد مستوى الخطر المتلازم بسبب وجود فجوة بين النظام المحاسبي المطبق بالشركة، والحقول التي يتم ادراجها في لغة XBRL ، وفقد سيطرة الشركات على بياناتها، وامكانية فقد مستندات المعاملات الإلكترونية، ووجود مخاطر جديدة أوجدتها التكنولوجيا المعقدة، وأوجدتها نظم المعلومات عالية التداخل، وخطر الإعتماد على برامج جاهزة غير سليمة .

وتؤكد غالبية الدراسات السابقة على أن لغة XBRL سيكون لها تأثيرات جوهرية على أنظمة وسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية، كما ستؤدي إلى زيادة مستوى خطر الرقابة لكثير من الأسباب أهمها :

اتساع نطاق الرقابة الداخلية ليشمل الرقابة الداخلية على إعداد وانشاء المستندات ذات الصلة بـ XBRL، وسلامة ودقة البيانات التي تتضمنها، وضرورة أداء الرقابات العامة ورقابات التطبيق والرقابات الفورية معاً، وضرورة سلامة وأمن المعلومات والبرامج الجاهزة .

ويعتقد الباحث أن التأثيرات السابقة، تفرض على مراقب الحسابات في هذه المرحلة البحث عن آليات جديدة لتخفيض مستوى خطر الاكتشاف المخطط، وتخطيط الاختبارات الأساسية للمراجعة بالشكل والمدى والتوقيت الذي يخفض مستوى هذا الخطر، وصولاً إلى مستوى خطر المراجعة الكلي عند أدنى مستوى مقبول له.

ويمكن للباحث القول بأن أهم مظاهر تأثير استخدام لغة XBRL على مرحلة تخطيط أعمال المراجعة تتمثل فيما يلي :

- وجود أنواع جديدة من مخاطر المراجعة مرتبطة باستخدام لغة XBRL يجب تقدير مستوياتها.
- وجود رقابيات داخلية مهمة في ظل XBRL، خاصة على أمن وسلامة المعلومات وحياسة والحفاظ على البرامج الجاهزة وأدوات تكنولوجيا المعلومات.
- وجود فجوة بين النظام المحاسبي المطبق بالشركة، والحقول التي يتم ادراجها في لغة XBRL .
- لا بد من تعديل برنامج المراجعة لمواجهة متطلبات عمليات التحقق الفورية المستمرة.
- امكانية فقد سيطرة الشركات على بياناتها .
- كيف يتم تخطيط مستوى خطر الاكتشاف عند وضع برنامج المراجعة المستمرة؟
- ما مدى أهمية الاعتماد على خبراء تكنولوجيا المعلومات في تقدير خطر الرقابة؟
- ماهي أنواع اختبارات الرقابة في ظل لغة XBRL.

ج) الأثر على مرحلة تنفيذ أعمال المراجعة:

تؤكد الدراسات السابقة على عدة حقائق هامة بشأن أنواع الإجراءات الواجب تنفيذها في هذه المرحلة، وأهمها: تحديد ما إذا كانت الضوابط الرقابية على انشاء المستندات ذات الصلة بـ XBRL، تعمل بكفاءة وفعالية، تحديد ما إذا كانت المستندات ذات الصلة بـ XBRL، تم إعدادها وفقاً لمواصفات XBRL المناسبة، وأن تمكن المراجع من استخدام البرامج الجاهزة، ومراقبة الإنترنت والبرمجيات التي تستخدمها الشركة. وأن تشمل التحقق من أمن وسلامة البيانات والتوقعات الرقمية، وتشمل طلب مصادقات الكترونية والوكلاء الرقميون، وان يتم تقييم تأكيدات الإدارة بشأن الاكتمال والدقة والاتساق .

- اما فيما يتعلق باختبارات المراجعة الأساسية، فإنه يلزم أدائها مبكراً أثناء الفترة المحاسبية، ومتزامنة مع اختبارات الرقابة، ومعتمدة على المعاينة الفورية، مؤداه من خلال الأدوات الالكترونية وتكنولوجيا المعلومات.
- واما بشأن أدلة الاثبات في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات، وهي أن هذه الأدلة ستكون في غالبيتها أدلة غير ورقية الكترونية يصعب استرجاعها بسهولة، ويلزم جمعها من خلال إجراءات جديدة يعتمد الكثير منها على تكنولوجيا المعلومات خاصة البرامج الجاهزة، وأن من أهم صور هذه الأدلة التوقيع الالكتروني والمصادقات الالكترونية .
- ويمكن للباحث القول بأن أهم مظاهر تأثير استخدام لغة XBRL على مرحلة تنفيذ أعمال المراجعة تتمثل في الآتي :

- ماهي السياسات والإجراءات التي تصف كيفية إنشاء المستندات ذات الصلة بـ XBRL ؟
- تحديد ما إذا كانت الضوابط الرقابية على انشاء المستندات ذات الصلة بـ XBRL تعمل بكفاءة وفعالية؟
- تحديد ما إذا كانت المستندات ذات الصلة بـ XBRL، تم إعدادها وفقاً لمواصفات XBRL المناسبة ؟
- تطبيق كافة الضوابط الرقابية اللازمة ليس فقط فيما يتعلق بالتعامل مع الحاسب، ولكن أيضاً فيما يتعلق بتطبيقات الحاسب الخاصة بالتعامل مع شبكة الإنترنت ؟
- ما هي أنواع الاختبارات الأساسية الجديدة؟
- تصبح الأدلة الواجب جمعها أدلة غير ورقية.
- ما هي اجراءات جمع الأدلة الالكترونية ومتطلبات الحكم عليها؟
- ماهي الاجراءات الالكترونية للمراجعة المستمرة؟

د) الأثر على تقرير عملية المراجعة:

اشار الباحث إلى أننا في حاجة إلى تقديم ارشادات للمراجع عند اصدار رايه في شكل الكثر وني متعلق بموضوع XBRL - المستند المستخلص - وكيفية ضمان سلامة وصحة رأى المراجع ،

وتتفق الدراسات السابقة على أنه في ظل استخدام لغة XBRL، بأن يؤدي مراقب الحسابات مراجعة مستمرة CA خارجية، والتي تعني بأن يؤكد مراقب الحسابات إيجابياً على عدم وجود استثناءات جوهرية في المعلومات المفصح عنها فوراً In Real Time عبر موقع الشركة على شبكة المعلومات الدولية.

وسوف يستخدم مراقب الحسابات البرامج الجاهزة لأداء المراجعة المستمرة للمعلومات المالية وتقارير الاستثناء الجوهرية الفورية، التي تفصح عنها الشركة عبر الشبكة ذاتها، فإن خلص إلى عدم وجود تحريفات جوهرية في هذه المعلومات والتقارير فسوف يصادق عليها برأي وختم يتم توصيله للطرف الثالث عبر الإنترنت، وبهذا المعنى، فإن ختم المراجعة المستمرة يعني مايلي لزائري موقع الشركة على الإنترنت : (نصر، ٢٠٠٣)

▪ أن مراقب الحسابات قد قام باختبار وتقييم ما إذا كانت المعلومات المالية المفصح عنها عبر موقع الشركة على الإنترنت متمشية مع مبادئ المراجعة المستمرة.

▪ أن مراقب الحسابات أعد تقريراً أوضح فيه اتباع هذه المبادئ بما يتمشى مع معايير المراجعة الالكترونية المقبولة قبولاً عاماً.

ويمكن للباحث القول بأن أهم مظاهر تأثير استخدام لغة XBRL على مرحلة تقرير عملية المراجعة تتمثل فيما يلي:

- إلى أي مدى تتأثر النواحي الشكلية والفنية لتقرير مراقب الحسابات في ظل استخدام XBRL .
- ما صورة ومحتوى رأي مراقب الحسابات على المعلومات المالية الأساسية الفورية، والاستثناءات الجوهرية؟
- ما دلالة ختم المراجعة المستمرة على موقع منشأة العميل؟
- ما هو تاريخ تقرير مراقب الحسابات عن أعمال المراجعة المستمرة، وما مدة صلاحية الختم على الموقع الخاص بالمنشأة؟
- تحتاج الأدلة الالكترونية لخبرة خاصة للحكم على مدى كفايتها وملاءمتها.

ثالثاً: آليات تطوير تشكيلة خدمات مراقب الحسابات لمواجهة الآثار المهنية الحتمية

لاستخدام لغة XBRL

يرى الباحث لمواجهة الآثار المهنية الحتمية لاستخدام لغة XBRL، لابد من تطوير نموذج المراجعة التقليدي من جانب، وتطوير تشكيلة خدمات مراقب الحسابات من جانب آخر، وذلك يمكن التمييز بين آليتين رئيسيتين للتطوير المهني وهما:

أ) المراجعة المستمرة.

ب) خدمات التوكيد المتعلقة بتكنولوجيا XBRL.

ويتناول الباحث ذلك بإيجاز فيما يلي:

أ) المراجعة المستمرة:

تعرف المراجعة المستمرة بأنها " عملية نظامية لجمع أدلة المراجعة الالكترونية كأساس ملائم لتقديم رأى ملائم عن عدالة عرض القوائم المالية المعدة في ظل نظام محاسبي غير ورقي وفوري، وأوجد نشر المعلومات المالية عبر الإنترنت طلباً على المراجعة المستمرة متضمنة تطبيقات أو برامج مراجعة مثبتة في نظام معلومات المنشأة، تنقل المعلومات للمراجع عبر الإنترنت ".
(شعيل، ٢٠٠٣)

ومن هذا المنطلق، تعتبر المراجعة المستمرة مدخلاً مناسباً لتطوير نموذج مراجعة الحسابات التقليدي، باعتبارها مدخلاً مرناً يسمح بممارسة المراجعة الفورية In Real Time باستخدام أدوات تكنولوجيا المعلومات، مثل: البرامج الجاهزة، وشبكة المعلومات الدولية(الإنترنت)، والتشغيل المتزامن للبيانات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي الفوري، ويفصح عن معلومات مالية فورية. هذا بالإضافة إلى اعتمادها على أداء الإجراءات الالكترونية التي تساعد على جمع أدلة الكترونية، غير ورقية في معظمها، تساعد مراقب الحسابات على ابداء رأي فوري بشأن ما إذا كانت امكانية الاعتماد على هذه المعلومات.

وأشار (Rogem,2006) إلى أن تطبيق نموذج مراجعة مستمرة يوفر طريقة كفاء وعملية للتوافق و الاذعان لاطار COSO والمتطلبات التنظيمية للجنة SOX من خلال توفير معلومات فورية " أقرب للوقت الحقيقي "، بالإضافة لتحسين ادارة الخطر والالتزام، ومن ثم أصبح مفهوم المراجعة المستمرة محل اهتمام العديد من الاطراف مثل المديرين، والاكاديميين، ومراقبي الحسابات. وقدما كلا من (SEC and AICPA) التأكيد المستمر كمكون حيوي في مجموعة الأشكال المطلوبة لإعادة ثقة المجتمع في مهنة المراجعة خاصة بعد تأثير سلسلة فضائح الأعمال بدءاً من شركة إنرون وما تبعها . (Srivastava, R., and A. K., 2010)

ويرى الباحث أن تطبيق التأكيد المستمر مازال في مراحل المبكرة، ولم يلقى الاهتمام الاكاديمي الكافي.

كما يوضح الباحث المراجعة المستمرة، قبل استخدام XBRL وفي حالة استخدامXBRL:

- قبل XBRL : يحتاج المراجع لتنفيذ عملية المراجعة المستمرة (باستخدام الأساليب الالكترونية) إلى اعداد برنامج خاص يتوافق مع البرنامج المحاسبي لكل شركة يقوم بمراجعتها، مما يكلفه تكاليف باهظة خاصة في ظل عدم التأكد التام من استمراره أكثر من فترة مالية مع العميل (الشركة التي يقوم بمراجعتها).
- حالة استخدام XBRL : نظراً لما تتميز به هذه اللغة في التوحيد عند اعداد النظم المحاسبية على مستوى جميع الشركات التي تعمل في نفس القطاع محلياً و دولياً. وفي ظل الإمكانيات المحدودة للبرامج الجاهزة المتاحة، فإن الشركات الكبرى تقوم بإعداد برنامج مراجعة خاص بها يتوافق مع لغة XBRL دون الحاجة إلى تكراره، ويمكن استخدامه في أكثر من شركة (وأكثر من مرة)، ويظهر كفاءتها وخبرتها في مجال البرمجة وتحليل التنظيم

ومراجعة تكنولوجيا المعلومات، ويحتوي البرنامج على قاعدة بيانات، وعند التعامل مع الشركة يأخذ مراقب الحسابات قاعدة بيانات الشركة لتركيبها على قاعدة بيانات برنامجه لتمكنه من اجراء المراجعة الفورية وتساعده على اتخاذ القرار.

وبالتالي فإن البرنامج قد يكون مكلفا في البداية، إلا أن ذلك يمكن تقليصه بعد ذلك، لأنه يحتاج إلى تطوير فقط ولا يحتاج إلى اعداده من جديد .

التكامل بين لغة XBRL والمراجعة المستمرة :

يرى الباحث أن القيام بالمراجعة المستمرة في ظل استخدام لغة XBRL، يضيف قيمة مضافة على جودة إعداد التقارير المالية وعملية المراجعة، وأداء عمل مراقب الحسابات، وفقاً لما يلي:

- إن لغة XBRL لديها القدرة على تجميع قواعد البيانات للمراجعة والتقييم الفوري من قبل المراجعين وادواتهم الالية.
- يمكن الإستفادة من استخدام لغة XBRL، بزيادة فرص تنفيذ المراجعة المستمرة للمعلومات المالية، حيث تتطوى المراجعة المستمرة على تقييم المعاملات فى وقت حدوثها (فورياً) أو بعده بفترة وجيزة .
- استخدام XBRL يؤدي إلى زيادة كفاءة وخفض تكاليف المراجعة المستمرة، والتي تعتبر مفتاح الرقابة المالية، كما تساعد على التغلب على تحديات الوصول إلى البيانات في الوقت الحقيقى .

وفى ضوء ما سبق يرى الباحث انه، يجب على المنظمات المهنية أن تطور معايير المراجعة الخارجية لتشمل الأدلة الإلكترونية، وذلك لأن مراقب الحسابات أصبح مطالب باستخدام اجراءات الكترونية لجمع أدلة الكترونية لإبداء راي، مازال هو هدفه من المراجعة ، كما أن اعتماد مراقب الحسابات على البرامج الجاهزة، سوف يتيح له الوقت الكافي اللازم للوقوف على مشاكل عميله المعقدة، وسوف يتحول توجه المراجعة من المساعدة على الرقابة اللاحقة إلى دعم آليات الرقابة المانعة، والكشف المبكر عن الغش .

ب) خدمات التوكيد المتعلقة بتكنولوجيا XBRL:

مع تزايد استخدام لغة XBRL، وفي ظل التزام عديد من الدول بتطبيقها، ومع عدم وجود الزام بمراجعة القوائم المالية المعدة بتكنولوجيا XBRL، فإن هناك طلب على خدمات التوكيد المتعلقة بها، وذلك لإضفاء الثقة عليها.

ويجب توسيع مجال خدمات مراقب الحسابات سواء كمحاسب أو كممارس، لمواجهة آثار استخدام لغة XBRL على نموذج مراجعة الحسابات، أي تطوير الخدمات التصديقية (الثقة في النظام (Sys Trust)، الثقة في الويب (Web Trust))، أو غير التصديقية مثل: (نصر، ٢٠٠٣)

- (١) تصميم نظام معلومات فوري للشركة.
- (٢) تصميم موقع الشركة نفسه على شبكة المعلومات الدولية.
- (٣) اعداد دراسات جدوى لإدارة الشركة بشأن بدائل عروض موردي خدمة الإنترنت.
- (٤) تصميم ودراسة وتقويم نظم الرقابة الداخلية وأمن وسلامة المعلومات.

وتعرف مراجعة أمن المعلومات وسلامة المعلومات الإلكترونية (الثقة في النظام)، بأنها إجراءات المراجعة للتأكد من كفاية الاحتياطات لمنع تحوير أو تضليل البيانات المحاسبية سواء كان عن طريق القصد، أو الجهل بتشغيل نظم المعلومات الإلكترونية. (القطار، ٢٠٠٠)

كما تقوم خدمة الثقة في الويب (مراجعة مواقع الإنترنت) على أساس اختبار المراجع الخارجي لمواقع المنشأة عبر شبكة المعلومات الدولية من حيث التزامه على الأقل بواحد من سبعة مبادئ تحددها تلك الخدمة هي: الخصوصية، وتكامل العملية، والأمن، والتوافر أو الإتاحة، والمكاشفة، والسرية، والإفصاح المفصل. ويسترشد المراجع الخارجي بمعايير خاصة لكل مبدأ، والموقع الملتمزم على الأقل بواحد من تلك المبادئ ومعايير يحصل على ختم الثقة في الموقع التجاري، الذي يظهر بموقع المنشأة. (عيسى، مبارك، ٢٠٠٢)

وفى هذا الصدد، أكد (Martin J.Coe, 2006)، على أن خدمات الثقة التي يؤديها مراقب الحسابات، تعد طريقة جيدة لتقييم هيكل رقابة تكنولوجيا المعلومات، كما ان الإطار الأفضل لتقييم نظم الرقابة الداخلية التي تعتمد على تكنولوجيا المعلومات هو اطار خدمة الثقة المقدم من المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) والمجمع الكندى للمحاسبين القانونيين (CICA).

كما قدمت الدراسات السابقة والتي تناولها الباحث اطاراً لتوكيد تكنولوجيا XBRL، ومن أهمها: (PCAOB 2005)، (AWG), 2006)، (Efrim Boritz and Won No 2009).

رابعاً: متطلبات تطوير النموذج التقليدي لمراجعة الحسابات لمواجهة الآثار المهنية الحتمية لاستخدام لغة XBRL:

يمكن اقتراح متطلبات تطوير النموذج التقليدي لمراجعة الحسابات، خاصة ليأخذ بمدخل المراجعة المستمرة، في مواجهة الآثار المهنية الحتمية لاستخدام لغة XBRL على النحو التالي:

١ - التأهيل العلمي والتدريب المستمر للمراجعين على التطبيقات التقنية الحديثة ومستجدياتها .

لم تعد قدرة المحاسب على تشغيل النظام المحاسبى بإعتباره نظام معلومات هى المعيار لتأهيله، بل امتد الأمر إلى ضرورة قدرته على متابعة التطورات التقنية الحديثة التى تتطوى بشكل مباشر على تبادل البيانات إلكترونياً، وتخطيط موارد المشروع. (الصادق، ٢٠١٠)

ونظراً لأن المراجعة المستمرة تستهدف أساساً مراجعة مخرجات نظم المحاسبة الفورية فإن كفاءة المحاسبين المسؤولين عن تشغيل نظم المعلومات المحاسبية الفورية، وكذا المراجعين الداخليين بالشركات التي تستخدم لغة XBRL، تعتبر محددات رئيسية لكفاءة هذه النظم، فإن الامر يحتاج ان تسرع إدارة الشركات بإعادة تأهيل وتدريب المراجعين الداخليين، ومحاسبها على مشاكل المحاسبة في ظل بيئة استخدام لغة XBRL . والحاquem ببرامج نظرية وعملية في مجال مشاكل المحاسبة الفورية وأمن وسلامة المعلومات وموقع الشركة على الإنترنت، وكيفية التعاون مع مراقب الحسابات المنفذ للمراجعة المستمرة. (نصر، ٢٠٠٣)

٢- تطوير التنظيم المهني القائم :

من المعروف أن التنظيم المهني معنى بشئون ومتابعة العمل على الارتقاء بالمهنة والممارسين لها . ومن الطبيعي أن تحتاج الممارسة المهنية في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات المتقدمة إلى عدة مساهمات مهنية من القائمين على المهنة، خاصة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ومن أهم المساهمات تشكيل مجموعات وورش عمل لمناقشة آليات التطوير المهني العلمي، وإصدار النشرات المهنية المتتابعة للمساعدة في حل مشاكل الممارسة الجديدة، وإصدار الإرشادات المهنية الملائمة لتوجيه الممارسة المهنية في هذه البيئة الجديدة. وإنشاء لجان فعالة لدراسة مشاكل الممارسة المهنية الجديدة.(نصر، ٢٠٠٣)

٣- تطوير معايير المراجعة:

إن الممارسة المهنية في ظل تكنولوجيا المعلومات المتقدمة تتطلب بالضرورة تطويراً مسبقاً ومستمرًا في هذه المعايير وسبل الالتزام بها. حيث ترى لجنة ممارسات المراجعة IAPC التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC أن التطورات المتسارعة في تكنولوجيا المعلومات تستدعي تطوير مماثل في إرشادات المراجع الخارجي لمواجهة آثار هذه التطورات على الممارسة المحاسبية والمهنية، ويؤكد الباحث على ما يراه البعض أن من أهم جوانب التطوير المطلوبة في هذه المعايير تتمثل في الآتي:(عمار، ٢٠٠٨ ، نصر، ٢٠٠٣)

- ١/٣ تطوير معايير تأهيل وتدريب للمراجع الخارجي.
- ٢/٣ تطوير معيار استقلال المراجع الخارجي.
- ٣/٣ تطوير معيار تحديد مسئولية المراجع الخارجي.
- ٤/٣ تطوير معيار أدلة الإثبات الإلكترونية.
- ٥/٣ تطوير معيار التقرير الخارجي.

٤- ضرورة فهم تعقد وصعوبة النظم المحاسبية الإلكترونية:

ترتب على التطور السريع لتكنولوجيا المعلومات وتنوع نظم تشغيل البيانات زيادة تعقيد هذه النظم، حيث يمكن تشغيل البيانات الخاصة بمنشأة معينة عبر فروعها المنتشرة في أماكن متفرقة، وذلك من خلال النهايات الطرفية ؛ ويمكن تحديد مستويات تعقيد نظم تكنولوجيا المعلومات فيما يلي:
(عمار، ٢٠٠٨)

- ١/٤ المستوى الأول: النظم غير المعقدة.
- ٢/٤ المستوى الثاني: النظم المعقدة.
- ٣/٤ المستوى الثالث: النظم المتقدمة.

٥- تطبيق كافة الضوابط الرقابية اللازمة ليس فقط فيما يتعلق بالتعامل مع الحاسب:

ولكن أيضاً فيما يتعلق بتطبيقات الحاسب الخاصة بالتعامل مع شبكة الإنترنت، وهو ما أطلق عليه "حوكمة الإنترنت" .

الجزء الرابع: الدراسة الاستكشافية

تستهدف الدراسة في هذا الجزء عرض أهداف ومنهج وأدوات الدراسة الاستكشافية وعينة ومجتمع الدراسة وأهم نتائجها وذلك على النحو التالي:

أولاً: تستهدف الدراسة الاستكشافية:

استطلاع رأي عينة من مراقبي الحسابات في المملكة العربية السعودية، بشأن الآثار الحتمية لإستخدام لغة XBRL على النموذج التقليدي لعملية مراجعة الحسابات من جهة، وأهم مداخل تطوير مراجعة الحسابات لتواكب مستجدات بيئة لغة XBRL ومتطلبات هذا التطوير من ناحية أخرى.

ثانياً: منهج وأدوات الدراسة الاستكشافية :

في حدود علم الباحث لم يطبق هذا الموضوع في الدول العربية ، باستثناء سوق ابو ظبي للأوراق المالية، (قمة المحاسبة الدولية في دبي ، ٢٠٠٦) ، وأن بيئة التقرير المالي في المملكة العربية السعودية ،مهياة لإدخال تكنولوجيا XBRL، وذلك لأن نظم المعلومات المحاسبية التي تستخدمها معظم الشركات السعودية تعتمد بشكل كبير على التكنولوجيا المتقدمة . وبالتالي فإن الممارسة المهنية في السعودية لم تتضح بعد في هذا المجال الجديد، كما يعتبر في مرحلة الجدل العلمي والمهني في كثير من الدول الأجنبية .

لذلك تعتبر الدراسة الاستكشافية هو المنهج المناسب لهذا البحث كدراسة استقصائية ميدانية على عينة من مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة في المملكة العربية السعودية. وتشمل أدوات الدراسة الاستكشافية على قائمة استقصاء ملائمة، وروعي في إعدادها سهولة ووضوح الأسئلة لحدائة معرفة مفردات العينة بموضوع البحث، كما روعي أن تكون الأسئلة في معظمها مغلقة، ولم تشمل القائمة أسئلة متدرجة انطلاقاً من عدم أو نقص خبرة الأفراد بموضوع البحث. (ملحق رقم ٢).

ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة الاستكشافية:

نظراً لحدائة الموضوع في البيئة السعودية، هناك شرط جوهري يجب توافره في مجتمع وعينة الدراسة، وهو التركيز على ذوي المعرفة بلغة XBRL مثل: بعض مراجعي الحسابات فى البيئة السعودية، وبعض المسؤولين فى السوق المالية السعودية، من ذوى الخبرة التى لا تقل عن عشرة سنوات فى الممارسة العملية فى مجال مراجعة حسابات الشركات المساهمة، ولهم معرفة بلغة XBRL، وذلك لأن هؤلاء الأفراد سيكون لديهم القدر الكافى من الخبرة العملية .

أما عينة الدراسة فقد تكونت من عدد (٩٠) مراقب الحسابات وبعض المسؤولين فى السوق المالية السعودية من هذا المجتمع، وهم الأفراد الذين وزعت لهم قائمة الاستقصاء المرفقة ،وطلب منهم الرد على مابها من أسئلة بهدف استكشاف آرائهم فى آثار استخدام لغة XBRL على نموذج عملية المراجعة، وآليات ومتطلبات تطوير عملية المراجعة الحالية لمواجهة آثارها على مراجعة الحسابات .

رابعاً: أدوات وإجراءات الدراسة الاستكشافية:

من المتفق عليه أن استخدام لغة XBRL في الواقع العملي بالمملكة العربية السعودية لم يتم استخدامها بعد، وأن المملكة اتخذت قراراً بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، اعتباراً من يناير ٢٠١٦، الأمر الذي يساعد على إنشاء قاموس XBRL على أساس هذه المعايير، مع ضرورة توافق محتوى هذا القاموس مع بيئة التقرير المالي في المملكة العربية السعودية . ومن ثم يجب أن تنحى البحوث في هذا المجال نحو التنظير والاستكشاف الميداني معاً، بغية استشراف مدى استعداد الممارسين للمراجعة لتفهم آثار استخدام لغة XBRL على عملية مراجعة الحسابات، وأهم أساليب تجاوبهم إيجابياً نحو هذه الآثار.

من أجل ذلك فقد اعتمد الباحث على أسلوب الاستبيان والمقابلة الشخصية مع مراقبي الحسابات من بينهم شركاء ومدبرو مراجعة في بعض المكاتب الكبيرة، وتم توزيع عدد (٩٠) قائمة استبيان على مفردات العينة، وامكن استلام (٦٠) رداً عليها بنسبة (٦٦,٧%) ، تم فحصها واستبعاد الردود غير الصادقة منها، وبلغ عدد الردود الصادقة التي خضعت للتحليل الإحصائي ٥٠ قائمة بنسبة (٨٣,٣%) من إجمالي الردود.

أما المقابلات فقد تمت مع عدد من مراقبي الحسابات من بينهم شركاء ومدبرو مراجعة في بعض المكاتب الكبيرة، واشتملت المناقشات مع المراجعين على نفس محاور قائمة الاستقصاء التي ردوا عليها، وهي التأثيرات المهنية الحتمية لاستخدام لغة XBRL على ممارسات الأعمال، ومن ثم على مراجعة الحسابات، وأهم مداخل تطوير مراجعة الحسابات لمواجهة هذه التأثيرات ومتطلبات تدعيم هذا التطوير.

خامساً: التحليل الإحصائي للردود على قائمة الاستبيان.

نظراً لأن كافة أسئلة الاستبيان كانت مغلقة يجب عليها الأفراد بنعم أو لا، فإن اختبار النسبة أو (p. value) يعتبر اختباراً إحصائياً مناسباً، حيث يتم صياغة فرض العدم والفرض البديل لكافة الأسئلة كالتالي : (نصر، ٢٠٠٣)

$$H_0 : P = .5$$

$$H_1 : P > .5$$

حيث تعبر قيمة (p) عن نسبة الردود بنعم أو نسبة القبول، وبعد حساب قيمة (p) باستخدام البرنامج الإحصائي الجاهز (MINITAB)، وعند مستوى ثقة ٩٥ %، ودون افتراض ان التوزيع الأصلي لمجتمع الدراسة توزيعاً معتدلاً، وفيما يلي الأسئلة التي اشتمل عليها الاستبيان مصحوبة بالردود بنعم والردود بلا، وقيمة p. value، ويتم بعد ذلك تطبيق قاعدة القرار التالية :

- إذا كانت p. value أكبر من ٥% نقبل فرض العدم، القائل بأن ٥٠% من مفردات العينة سوف يجيب بنعم على السؤال المعين .
- إذا كانت p. value أقل من ٥% نرفض فرض العدم، القائل بأن ٥٠% من مفردات العينة سوف يجيب بنعم على السؤال المعين، ونقبل الفرض البديل، القائل بأن أكثر من ٥٠% من مفردات العينة سوف يجيب على السؤال بنعم .

سادساً : نتائج الدراسة الاستكشافية

في ضوء عدد ونسبة الردود بنعم أو لا على الأسئلة التي تضمنها الاستبيان وقيمة (p. value) من ناحية، وخلاصة مناقشة الباحث ومقابلاته مع قدامى مفردات العينة من ناحية أخرى، يمكن إيجاز أهم نتائج الدراسة الاستكشافية الميدانية على النحو التالي :

(١) فيما يتعلق بواقع الممارسة المهنية في المملكة العربية السعودية:

استهدفت الأسئلة من الأول حتى الثالث معرفة الواقع الفعلي للممارسة المهنية في المملكة العربية السعودية، لمراقبي الحسابات فيما إذا كانوا قد مارسوا، أو يمارسون فعلاً الآن مراجعة حسابات لشركات تستخدم لغة XBRL.

وجاءت النسبة (p. value) مساوية للواحد الصحيح، مما يعنى قبول فرض العدم، بمعنى أن مراقبو الحسابات لا يمارسون فعلاً مراجعة حسابات لشركات تستخدم لغة XBRL، ولم يقوموا بتنفيذ أى عملية من عمليات المراجعة في هذا الصدد.

(٢) فيما يتعلق بأثر استخدام لغة XBRL على قبول التكليف بعملية المراجعة :

استهدفت الأسئلة من الرابع حتى السادس، استكشاف رأى العينة فيما يتعلق بأثر استخدام لغة XBRL على قبول التكليف بعملية المراجعة، وكما هو موضح بملحق البحث فإن (p. value) لم يتجاوز ٠.٠٥، إلا بالنسبة للسؤالين (١/٥، ٢/٥) .

ويستنتج من ذلك أن أفراد العينة يرون أن اجراءات قبول التكليف لن تختلف عما هو متبع في ظل النموذج التقليدي لعملية المراجعة .

كما يتفق معظم افراد العينة على أن من أهم سمات عمل الشركات التى تستخدم لغة XBRL، والتي يجب أن يركز عليها مراقبو الحسابات في سياق استكشاف بيئة عمل عميله تمهيداً لتخطيط أعمال المراجعة تشمل :

▪ اعتماد الشركة على تصنيفات ومواصفات XBRL، سهولة عرض القوائم المالية بصفة فورية ودولية، زيادة حجم وأهمية المعاملات الفورية، و زيادة مشاكل الرقابة الداخلية وأمن وسلامة المعلومات.

▪ وتوافق جميع افراد العينة على أن مراجعة حسابات الشركات التى تستخدم لغة XBRL غير موجودة الآن في المملكة العربية السعودية، ولكنها ستكون مطلوبة بشده في السنوات القادمة، حيث (p. value = .119).

ويعتقد الباحث أن هذه النتيجة تتفق مع ما صرح به المدير التنفيذي للسوق المالية السعودية (تداول) في السابع من ابريل ٢٠١٢ م، بأنه يتم حالياً تطوير نظام للإفصاح الإلكتروني باستخدام لغة XBRL، سيتم تطبيقه خلال الفترة القادمة في السوق السعودي .

(٣) فيما يتعلق بأثر استخدام لغة XBRL على تخطيط المراجعة :

استهدفت الأسئلة من السابع حتى العاشر استكشاف رأى أفراد العينة فيما يتعلق بأثر استخدام لغة XBRL على تخطيط المراجعة، وجاءت ردود الأفراد في هذا الشأن متباينة، حيث يرى غالبيتهم أن مستوى الخطر المتلازم IR لحسابات والمعاملات الإلكترونية سوف تزيد (كما في السؤال ١/٨ حيث $p. value = 0.007$)، كما يزيد مستوى خطر الرقابة CR، وخطر الاكتشاف DR . ويبرر الأفراد وجهة نظرهم بأن اجراءات الرقابة الداخلية ستكون أضعف وأن الاختبارات الأساسية التي اعتادها مراقب الحسابات لن تمكن من اكتشاف التحريفات الجوهرية . ويعتقد الباحث أن هذا التخوف يمكن قبوله الآن، ولكن مهنياً سوف يطور مراقب الحسابات اجراءات المراجعة للوصول بخطر المراجعة الكلى عند مستوى مقبول، وبالطبع تخفيض خطر الاكتشاف .

ويتحفظ أفراد العينة على بعض التأثيرات الممكنة لـXBRL على نموذج خطر المراجعة، فهم يوافقون على أن الرقابة الداخلية الإلكترونية لن تخل بالرقابة العامة والفورية ورقابيات التطبيق (كما في السؤال ٥/٧ حيث $p. value = 0.119$).

ويعتقد الباحث أن ردود الأفراد بهذا الشكل تعكس بدرجة كبيرة عدم الإلمام بالمفاهيم المهنية الجديدة المصاحبة للمراجعة في ظل استخدام لغة XBRL من ناحية، وتأثير الممارسة التقليدية القوية عليهم من ناحية أخرى .

ويتفق افراد العينة على امكانية فقد مستندات المعاملات (كما في السؤال ٣/٩ حيث $p. value = 0.480$) واستخدام الأدلة الإلكترونية لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى مقبول (كما في السؤال ٤/٩ حيث $p. value = 0.480$).

وفيما يتعلق بطبيعة الأدلة التي يجب تخطيط أعمال المراجعة عندئذ جمعها، يتفق معظم الأفراد على أنها ستكون غير ورقية ويجب جمعها اعتماداً على ادوات تكنولوجيا المعلومات، ولن يصعب استرجاعها، وأنها يمكن أن تكون في صورة توقيع الكتر ونى . ويعتقد الباحث أن معظم هذه الردود منطقية، وأن بعضها غير مقبول ، ويرجع ذلك إلى نقص المعرفة والخبرة المهنية هذا الشأن تبرر جيداً هذه الردود.

(٤) فيما يتعلق بأثر استخدام لغة XBRL على تنفيذ أعمال المراجعة :

استهدف السؤالين الحادي عشر والثاني عشر الوقوف إلى رأى أفراد العينة فيما يتعلق بأثر استخدام لغة XBRL على تنفيذ أعمال المراجعة، وجاءت قيمة $p. value$ المحسوبة لمعظم هذه الأسئلة صفرية، أو أقل من ٥%، مما يعنى أن الأفراد يؤيدون أن يتم تطوير اجراءات المراجعة، وأن تعتمد على تكنولوجيا المعلومات وأن تودى إلكترونياً، وأن تتزامن مع الاختبارات الأساسية مع اختبارات الرقابة، وتستخدم البرامج الجاهزة ومراقبة الإنترنت والبرمجيات التي تستخدمها الشركة .

ومن ناحية أخرى يرى أغلبية الأفراد أن اجراءات المراجعة في ظل استخدام XBRL لن تساعد مراقب الحسابات في التحقق من أمن وسلامة التوقيع الإلكتروني (السؤال ٤/١١ حيث $p. value = .119$)، كما ان عملية مراجعة الحسابات للشركات التي تستخدم لغة XBRL ، لن تساعده في تقييم هيكل الرقابة الداخلية ككل (السؤال ٧/١٢ حيث $p. value = .119$). ويعتقد الباحث أن أفراد العينة وان كانوا يؤيدون وجود صور جديدة للأدلة واجراءات جديدة أيضاً لجمع الأدلة، إلا ان الاتساق بين جمع الدليل والدليل نفسه في ظل استخدام XBRL، أمر لم يعتادوه بعد، مثلما كان الوضع في ظل المراجعة التقليدية، خاصة وأن الأدلة كانت مادية وورقية .

(٥) فيما يتعلق بأثر استخدام لغة XBRL على المنتج النهائي لعملية المراجعة :

كما يتضح من ردود الأفراد على السؤال الثالث عشر، فإن غالبيتهم يرى أن المدخل الملائم للمراجعة هو مدخل المراجعة المستمرة الفورية، سواء لإنتاج تأكيد إيجابي مستمر أو تأكيد إيجابي مستمر بجانب تأكيد إيجابي في نهاية الفترة المحاسبية أيضاً، كما اتضح أن الأفراد لا يؤيدون أن تكون المراجعة المستمرة مجرد تقييم مستمر لموقع الشركة على الإنترنت مع أداء مراجعة كاملة في نهاية الفترة المحاسبية كما في السؤال ٢/١٣ (حيث $p. value = 1$)، كما لا يؤيدون مدخل المراجعة السنوية كما في السؤال ٣/١٣ (حيث $p. value = 1$)، كما لا يوافقون على أداء المراجعة المستمرة باستخدام البرامج الجاهزة للتحقق من الاستثناءات في المعاملات (حيث $p. value = .480$). كما في السؤال ٤/١٣ .

ويعتقد الباحث أن آلية المراجعة المستمرة باستخدام البرامج الجاهزة عن بعد باستخدام الإنترنت أمر لم يألفه أفراد العينة، مما يحبذ اعادة النظر في تأهيلهم وتدريبهم على الممارسة المهنية لهذا الأمر.

(٦) فيما يتعلق بمتطلبات تطوير النموذج التقليدي لعملية المراجعة لمواجهة الآثار المهنية الحتمية

لاستخدام لغة XBRL:

يخلص الباحث مما سبق، أن أفراد العينة يرون أن ممارسة مراجعة الحسابات كمراجعة مستمرة في ظل استخدام لغة XBRL، تمثل استجابة مهنية ضرورية مستقبلاً في المملكة العربية السعودية، ولتحقيق هذه الاستجابة فإن الأمر يحتاج إلى متطلبات أو آليات لمواجهة الآثار المهنية الحتمية لاستخدام لغة XBRL.

ويوافق معظم آراء العينة في ردودهم على السؤال الرابع عشر (حيث قيمة $p. value$ اما صفر أو أقل من ٥%، على أن من أهم هذه المتطلبات، اهتمام كليات ادارة الأعمال بتدريس تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة والمراجعة، تدريب طلاب المحاسبة على مشاكل ممارسة المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة استخدام لغة XBRL، اهتمام مكاتب المحاسبة بالتأهيل العلمى والتدريب

المستمر للمراجعين على التطبيقات التقنية الحديثة ومستجداتها، قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإصدار الإرشادات المهنية الملائمة للمراجعة، وتقنين المسؤوليات الجديدة لمراقب الحسابات في ظل بيئة استخدام لغة XBRL.

ولم يوافق أفراد العينة على ألا يشرف المراجع القائم على المراجعة المستمرة على تشغيل نظام المعلومات المحاسبي الفوري لدى عميله لكي يحافظ على استقلاله كما في السؤال ٩/١٤، (حيث $p. value=1$).

ويعتقد الباحث أن ردهم هذا متنسق مع واقع الممارسة المهنية الآن، والذي يجمع فيه المراجع بين خدمتي المراجعة والخدمات الاستشارية للإدارة، لما لهذه الخدمات من تأثير إيجابي على إيرادات المكتب.

(٧) فيما يتعلق بالطلب على خدمات التوكيد المتعلق بتكنولوجيا XBRL :

يوافق جميع أفراد العينة في ردودهم على السؤال الخامس عشر والسادس عشر (حيث قيمة $p. value=0$)، على أن هناك طلب على خدمات التوكيد المتعلق بتكنولوجيا XBRL، في ظل تزايد استخدام لغة XBRL، وفي ظل الزام عديد من الدول المتقدمة بتطبيقها، ومع عدم وجود إلزام بمراجعة القوائم المالية المعدة بتكنولوجيا XBRL، ويفضل الحصول على خدمات التوكيد لا ضفاء الثقة عليها من خلال مراجع خارجي مستقل .

الجزء الخامس: نتائج البحث وانعكاسها على مهنة المراجعة

تستهدف الدراسة في هذا الجزء بلورة أهم نتائج البحث وانعكاسها على مهنة المراجعة، وذلك على النحو التالي:

أولاً: نتائج البحث :

- بناءً على ما انتهت إليه الدراسة الاستكشافية من ناحية، وما خلصت إليه الدراسة النظرية الاستقرائية الانتقادية، من ناحية أخرى، يمكن إيجاز أهم نتائج البحث فيما يلي :
- ١- تتفق آراء معظم أفراد العينة، على أن استخدام XBRL سوف تؤثر على نظم المعلومات المحاسبية والتي ستعتمد بشكل كبير على التكنولوجيا المتقدمة، ومن ثم على النموذج التقليدي لعملية مراجعة الحسابات، وذلك باعتبار أن نموذج مراجعة الحسابات مرن، ويتأثر بمتغيرات بيئة الممارسة المهنية .
 - ٢- تعتبر المراجعة المستمرة، انسب المداخل الملائمة لممارسة عملية المراجعة الخارجية في ظل بيئة XBR، وذلك باستخدام أدوات تكنولوجيا المعلومات، مثل: البرامج الجاهزة، وشبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)، والتشغيل المتزامن للبيانات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي الفوري، ويفصح عن معلومات مالية فورية.
 - ٣- استخدام لغة XBRL ، يؤدي إلى زيادة كفاءة وخفض تكاليف المراجعة المستمرة، والتغلب على تحديات الوصول إلى البيانات في الوقت الحقيقي، حيث لديها القدرة على تجميع قواعد البيانات للمراجعة والتقييم الفوري من قبل المراجعين وادواتهم الآلية.
 - ٤- في المرحلة الأولى من عملية المراجعة، وهي قبول التكاليف ووضع الخطة المبدئية لأعمال المراجعة الحسابات كمراجعة مستمرة، سوف تتأثر بالضرورة بمتغيرات ممارسات الأعمال المستحدثة، خاصة اعتماد الشركات على تصنيفات ومواصفات XBRL، والتحول نحو نظم معلومات المحاسبية الفورية، والمعاملات الإلكترونية غير الورقية والفورية، والتصديق على المستندات ذات الصلة بـ XBRL .
 - ٥- في مرحلة عملية التخطيط، يجب على مراقبي الحسابات، الأخذ في الحسبان اثر استخدام XBRL على مكونات نموذج خطر المراجعة من ناحية، وأثر المخاطر الجديدة مثل الفجوة بين النظام المحاسبي المطبق بالشركة، والحقول التي يتم ادراجها في لغة XBRL، وخطر سلامة وأمن المعلومات، وامكانية فقد سيطرة الشركات على بياناتها، ومدى ملائمة ومناسبة المعايير، وتصميم مزيد من الإجراءات وجمع الأدلة، من ناحية أخرى .
 - ٦- في مرحلة تنفيذ عملية المراجعة، فإنها تحتاج إلى اجراءات جديدة تعتمد على تكنولوجيا المعلومات، لتحديد ما إذا كانت الضوابط الرقابية على انشاء المستندات ذات الصلة بـ XBR تعمل بكفاءة وفعالية، وما إذا كانت المستندات ذات الصلة بـ XBR تم إعدادها وفقاً لمواصفات XBRL المناسبة، وجمع أدلة الإثبات والتي ستكون أدلة الكترونية وغير ورقية

وغير مادية، مع تطبيق كافة الضوابط الرقابية اللازمة ليس فقط فيما يتعلق بالتعامل مع الحاسب، ولكن أيضاً فيما يتعلق بتطبيقات الحاسب الخاصة بالتعامل مع شبكة الإنترنت (حوكمة الإنترنت)

٧- في مرحلة اعداد التقرير فإنه سوف يتاثر في ظل استخدام XBRL، ومدخل المراجعة المستمرة، حيث سيقدم مراقب الحسابات تأكيداً إيجابياً مستمراً، مسحوباً بختم المراجعة المستمرة، كما يظهر على موقع منشأة العميل على الإنترنت، مع عدم الإخلال بإعداد تقرير المراجعة السنوية في نهاية الفترة المحاسبية .

٨- ان تطوير النموذج التقليدي لعملية المراجعة لمواجهة الآثار المهنية الحتمية لاستخدام لغة XBRL، يحتاج لعدة متطلبات أهمها، اعادة صياغة وتكوين المعرفة التقنية للمحاسبين والمراجعين، وتطوير برامج التعليم المحاسبي لإنتاج محاسب قادر على تشغيل نظم المعلومات الفورية كمحاسب، واهتمام مكاتب المحاسبة والزامها بالتأهيل العلمي والتدريب المستمر للمراجعين على التطبيقات التقنية الحديثة ومستجداتها، في ظل اشراف متطور من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مع اصدارها الإرشادات المهنية الملائمة لتوجيه الممارسة المهنية في ظل بيئة استخدام لغة XBRL.

٩- تتفق آراء معظم أفراد العينة، على أن هناك طلب متزايد على خدمات التوكيد للمعلومات المالية المعدة عن طريق لغة XBRL - وبخاصة في الدول المتقدمة- و التأكيد على الثقة في موقع الشركات على الإنترنت، التأكيد على صدق وسلامة نظم المعلومات المحاسبية الفورية، والخدمات الاستشارية الإلكترونية، وكذلك استخدام المراجعة المستمرة .

١٠- على الرغم من أن هناك زيادة في الوعي حول قضايا التوكيد المتعلقة باستخدام XBRL (في الدول المتقدمة)، فإن المعايير والممارسات الحالية للمراجعة قاصرة عن توفير الإرشادات اللازمة لتوفير التوكيد على المستندات المرتبطة باستخدام لغة XBRL.

ثانياً : انعكاسها على مهنة المراجعة (التوصيات):

في ضوء النتائج التي انتهى إليها البحث بشقيه النظري والميداني، وفي حدود أهدافه والمشكلة التي تناولها، يرى الباحث أن انعكاس ذلك على مهنة المراجعة يتمثل في تطوير جودة وسرعة المراجعة باستخدام برامج وتطبيقات تستطيع قراءة ملفات XML وتطبيق المراجعة الآلية، مما يجعل أداء مراقبي الحسابات أكثر كفاءة وسرعة، ولذلك يوصى الباحث بما يلي :-

(١) على المستوى المهني :-

أ) نظراً لأن بيئة التقرير المالي في المملكة العربية السعودية، مهياً لإدخال تكنولوجيا XBRL - وذلك لأن نظم المعلومات المحاسبية التي تستخدمها معظم الشركات السعودية تعتمد بشكل كبير على التكنولوجيا المتقدمة - فإنه ينبغي على الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

اصدار معايير وارشادات مهنية مناسبة، ووضع برامج التنمية المهنية الإلكترونية، وضوابط التراخيص بممارسة الخدمات المهنية الإلكترونية، مثل المراجعة المستمرة في ظل استخدام XBRL، والتأكيد على نظم المعلومات الفورية والثقة في مواقع الشركات على الإنترنت .

(ب) قيام مكاتب المحاسبة الكبرى بالاستعانة بالخبرات الأكاديمية والمهنية المتخصصة لأغراض تصميم ومتابعة وتنفيذ برامج تعليم وتدريب وورش عمل مهنية متخصصة، في مجالات تكنولوجيا XBRL، وآثارها وتطبيقاتها المحاسبية والمهنية .

(ج) ينبغي أن يواكب التأثيرات الحتمية لاستخدام لغة XBRL، على الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات، تطور مماثل وقوى في التشريعات المهنية في المملكة العربية السعودية، ذات التأثير المهني مثل الأدلة الإلكترونية والمالية والاقتصادية ذات البعد المهني مثل قوانين سوق رأس المال والبنوك والشركات .

(٢) على المستوى الأكاديمي :

(أ) قيام الجامعات بدورها الأكاديمي بعقد المؤتمرات والندوات العلمية المتخصصة لمناقشة المشاكل المحاسبية والمهنية لاستخدام لغة XBRL، مع التركيز بآثارها على :-

▪ الإطار الفكري للمحاسبة .

▪ المعايير والممارسات المحاسبية.

▪ معايير وممارسات المراجعة .

(ب) يجب تطوير محتويات برامج البحث العلمي والمهني لإنتاج المحاسب العصري، بحيث تتيح له تطبيقات XBRL المحاسبية والمهنية، المراجعة المستمرة في ظل استخدام XBRL، نظم ادارة قواعد البيانات المحاسبية، والتقارير المالية الإلكترونية، دراسة نظم المعلومات المحاسبية الفورية، وذلك لمواكبة ثورة تكنولوجيا المعلومات .

(ج) في ضوء نتائج البحث، يعتقد الباحث بأهمية اتجاه البحوث المحاسبية مستقبلا نحو الآتي:

▪ أتمته عملية المراجعة المستمرة في بيئة تقارير الأعمال الموسعة XBRL .

▪ أثر استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL على كم ومحتوى الخدمات المنتظرة من مراقب الحسابات .

▪ دراسة تحليلية مقارنة لمدى ملائمة تشكيلة ومحتوى المقررات المحاسبية في أقسام المحاسبة بالجامعات العربية للمتطلبات المحاسبية والمهنية لاستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL.

▪ حدود ومتطلبات وفاء مراقب الحسابات بمسؤولياته القانونية والمهنية في ظل استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL .

▪ اطار مقترح لإرشادات المراجع عند اصدار تقريره الإلكتروني المتعلق بالمستند المستخلص XBRL .

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- أبو العزم ، فهيم محمد (٢٠٠٣)، " استخدام لغة XBRL فى تعظيم الاستفادة من معلومات تقارير الأعمال المنشورة الكترونياً "، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ١ - ٢٧.
- الصادق، اسامة سعيد (٢٠١٠)، "الانعكاسات الدولية لاستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة على بناء التصنيف المصري للمعلومات المحاسبية المنشورة الكترونياً " مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني المجلد السابع والأربعين، يوليو .
- العطار، حسن عبد الحميد (٢٠٠٠) ، " نموذج مقترح لتقييم مخاطر بيئة التشغيل الإلكتروني مدخل لتدعيم دور مراقب الحسابات فى ظل التحديات المعاصرة "، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، يناير، ص ٥٧.
- شعيل، عبد الله (٢٠٠٣)، " دراسة تحليلية لدور المراجع فى ظل نظم المعلومات المحاسبية الفورية "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية العدد الأول، المجلد التاسع والثلاثون، مارس، ص ٣٩٥.
- صبيحي، خالد محمد حسنى عبد الجليل (٢٠٠٦) ، " تطوير التقارير المالية لمقابلة احتياجات الاقتصاد العالمي الجديد من المعلومات "، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ص ١.
- عبدالوهاب، إبراهيم طه (٢٠٠٥)، تطوير دور وأداء المراجع الخارجي لتأكيد الثقة فى المعلومات المتبادلة والتقارير المالية المنشورة على شبكة المعلومات العالمية: المؤتمر العلمي الرابع، كلية العلوم الادارية والمالية، جامعة فيلادلفيا، ص ١-٣٠ .
- عيسى، سمير كامل، مبارك، حسام محمد (٢٠٠٢)، " دراسة تحليلية لخدمة غضفاء الثقة على المواقع التجارية عبر شبكة المعلومات الدولية فى ظل مبادئ معهدي المحاسبين القانونيين الأمريكي والكندي "، مؤتمر التجارة الإلكترونية الافاق والتحديات، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢٥-٢٧ يوليو .
- عمار، صفاء محمد أحمد (٢٠٠٨)، " اطار مقترح لمراجعة نظم المعلومات المحاسبية لزيادة فعالية التقارير المالية المتداولة عبر شبكات الاتصال الإلكتروني "، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد الثالث، يوليو، ص ٤٨١ - ٥١١ .
- قمة المحاسبة الدولية فى دبی (٢٠٠٦) ، جمعية المحاسبين " سوق أبو ظبى " <http://www.alittihad.ae/details.php?id=58153&y=2006>
- د. نصر، عبد الوهاب علي (٢٠٠٣)، " دراسة الآثار الحتمية للتجارة الالكترونية على نموذج مراجعة الحسابات "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية العدد الأول، المجلد ٤٠، ص ٩-٦٠.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Abu-Musa, Ahmed A., 2006, "Perceived Security Threats of Computerized Accounting Information Systems in the Egyptian Banking Industry ", Journal of Information Systems, 20, pp. 187- 203.
- AICPA, 2009, "New XBRL Taxonomy for IFRS Released for public comment.", Journal of Accountancy, Jan., I .
- Alles, M., and G. L. Gray, 2012. " A relative Cost Framework of Demand for External Assurance of XBRL Filings' . Journal of Information Systems, 26 (1), pp. 103–126.
- Alles, M.and M. Piechocki, 2012 . " Will XBRL Improve Corporate Governance? A framework for Enhancing Governance Decision Making Using Interactive Data", International Journal of Accounting Information Systems, 13(2), pp. 91–108
- Arnold,V.,J.C.Bedard,and S.G.Sutton, 2012,"The Impact of Tagging Qualitative Financial Information on Investors Decision Making:Implication for XBRL ", International Journal of Accounting Information Systems,13,pp.2-20.
- Assurance Working Group of XBRL International (AWG), 2006. " Interactive Data: The Impact On Assurance, New Challenges For The Audit Profession :XBRL International", available at :<http://www.xbrl.org/Announcements/Interactive-Data-Assurance-2006-11-10.pdf>. (Accessed on June 23, 2012)
- Baldwin, A.,and s. Trinkle, 2011, "The Impact of XBRL: A Delphi Investigation", The International Journal of Digital Accounting Research, 11,pp.1-24.
- Boritz, J. Efrim & No, won Gyun, 2008, "Assurance on XBRL-Related Documents: The Case of United Technologies Corporation." Journal of Information Systems, 23, pp. 49- 78.
- Boritz, J. Efrim & No, won Gyun, 2009," Computer –Assisted Tools for Auditing-XBRL-RelatedDocuments", http://eycarat.faculty.ku.edu/myssi/_pdf/1-Boritz-No-Computer-Assisted%20Functions%20for%20Auditing%20XBRL-Related%20Documents.pdf. (Accessed on April 3 , 2012)

- Bonsón, E., V. Cortijo, and T. Escobar, 2009," Towards the Global Adoption of XBRL Using International Financial Reporting Standards (IFRS). ", International Journal of Accounting Information Systems, 10 (1), pp. 46–60.
- Burnett, Royce D., et. al, 2006, "Financial Reports: Why you Need XBRL, Journal of corporate Accounting & Finance, Jul./Aug, pp. 33-40.
- CICA Information Technology Advisory Committee, 2005 , " Audit & Control Implication of XBRL", December.
- Debreceeny, Roger S., John J. Cheh, Barbara Lamberton, Denise Guithues-Amrhein, Diane Janvrin, Maureen Mascha, Saeed Roohani, Rajendra P. Srivastava, Neal J. Hannon, Samir Trabelsi, Gerald Trites, Akhilesh Chandra, Miklos A. Vasarhelyi, Roberta Ann Jones, Andy Lymer, Robert Nehmer, Thomas Tribunella ,2005, " Financial Reporting in XBRL on the SEC's EDGAR System: A Critique & Evaluation.", Journal of Information systems, 19, pp.191-210.
- Debreceeny, R. S., S. Farewell, M. Piechocki, C. Felden, and A. Gräning, 2010," Does it add up? Early evidence on the data quality of XBRL filings to the SEC.", Journal of Accounting and Public Policy, 29 (3), pp. 296–306.
- Elliott, Robert K., 2002, "Twenty-First Century Assurance ", Auditing :A Journal of Practice and Theory, 21(1),pp.139-146.
- Exposure Draft, AICPA/CICA, (2002) “Trust Services Principles and Criteria, Incorporating Sys Trust and Web Trust.”, Version 1.0, American Institute of Certified Public Accountants, available at: <http://nysscpa.org/commentletter/trustservices.pdf>. (Accessed on May 3, 2012)
- Fahy, Martin, et. al., 2009," Co-operatively Reengineering a Financial Services Information Supply chain: A Case Study.", Canadian Journal of Administrative Sciences, 26, pp. 125-135.
- Garbellatto, Gianluca, Sep. 2008 , " The Other Side of the Bridge: XBRL GL and Transactions ", Strategic Finance, pp. 57-58.
- Glen Gray,2007, " Using xbrl – Audit and Control Implications." ,The Institute of Internal Auditors(ITAUDIT), August10, Vol.10.

- Grant, Garry H. & Conlon, Sumali J., 2006, " EDGAR Extraction system: An Automated Approach to Analyze Employee Stock Option Disclosures.", Journal of Information Systems, 20, pp. 119- 142.
- Glen, G., & Rick S. H.,"A Framework for Identifying Potential Synergistic Combinations of Continuous Auditing and XBRL" <http://raw.rutgers.edu/docs/wcars/19wcars/Glen,Rick,presentation.pdf>. [\(Accessed on March 11, 2013\)](#).
- Kernan, Karen, 2008, " XBRL Around The World.", Journal of Accountancy, Oct., pp.62-66.
- Kim, J. W., J. H. Lim, and W. G. No, 2012," The Effect of First Wave Mandatory XBRL Reporting Across the Financial Information Environment.", Journal of Information Systems ,26 (1), pp. 127–153.
- Janvrin, D., and W. G. No, 2012," XBRL implementation: A field Investigation to Identify Research Opportunities.", Journal of Information Systems ,26 (1), pp. 169–197.
- Martin J.Coe, 2005, " Trust Services: A Better Way to Evaluate I.T. Control". Journal of Accountancy, Online Issue <http://www.journalofaccountancy.com/Issues/2005/Mar/TrustServicesABetterWayToEvaluateITControls>. [\(Accessed on June 3, 2012\)](#)
- Naumann, Jeffrey W., 2004," Tap Into XBRL's power The Easy Way." Journal of Accountancy ,May.
- Nigel Matthews, 2008, " How Continuous Auditing and XBRL-GL Work Together to Provide Improved Business Value", Data Interactive, May 19.
- Phillips, May E., et.al, . 2008,"Six Steps to XBRL Learn How to Translate your Income Statement into Tagged Format ", Journal of Accountancy, Feb, pp.22-31.
- Pinsker,R.,and s.Li, 2008 ,"Cost and Benefits of XBRL Adoption: Early Evidence ", Communication of the ACM, 51,pp.47-50.
- Plumlee, D. R., and M. A. Plumlee, 2008, " Assurance on XBRL for Financial Reporting. ", Accounting Horizons, 22 (3), pp. 353–368.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), 2005," Staff Q&A Regarding XBRL", <http://pcaobus.org/Standards/QandA/05-25-2005.pdf>. [\(Accessed on May 9, 2012\)](#)

- Rezaee, Zabihollah, A. Sharabatoghlie, R. Elam, and Peter L., 2002, "Continuous Auditing :Building Automated Auditing Capability ", Auditing :A Journal of Practice and Theory, 21(1), pp.147-163.`
- Richards, Jim & Tower, Greg, 2004, " Progress on XBRL From an Australian Perspective." Australian Accounting Review, Mar., pp. 81-88.
- Srivastava, R. P., and A. Kogan. 2010, "Assurance on XBRL Instance Document: A conceptual Framework of Assertions.", International Journal of Accounting Information Systems, 11 (3), pp. 261–273.
- Srivastava, R. P., and Q.Liu, 2012 , " Special issue of JIS on XBRL ", Journal of Information Systems, 26, pp. 97 –101.
- Vasarhelyi, M. A., D. Y. Chan, and J. P. Krahel, 2012, " Consequences of XBRL Standardization on Financial Statement Data.", Journal of Information Systems, 26 (1), pp. 155–167
- Weirich, Thomas R. & Harrast, Steven ,2010, " Improving Financial Reporting with Interactive Data ", The Journal of Corporate Accounting & Finance, Jan./ Feb. pp. 61- 69.
- Yigal Rechtman,2004, " Continuous Auditing and XBRL" The Trusted Professional, The Monthly Newspaper of the NYSSCPA, May, 7, No.8.
- Yoon, H., H. Zo, and A. P. Ciganeck. 2011, " Does XBRL adoption reduce information asymmetry?", Journal of Business Research, 64 (2), pp. 157–163.
- Zabihollah, Rezaee, 2005, " Discussion of Principles and Problems of Audit Automation as a Precursor for Continuous Auditing", <http://accounting.uwaterloo.ca/uwcisa/symposiums/documents/Kogan.pdf> (Accessed on January 8, 2012).
- XBRL International Organization, 2004, "Extensible Business Reporting Language (XBRL) For Financial Reporting On The Internet" Available at: www.schmalenbch.org. (Accessed on March 9, 2012).

ثالثاً: مواقع على الإنترنت :

- [http:// www.xbrl.org/whatisxbrl](http://www.xbrl.org/whatisxbrl)
- [http://www. Tryxbrl.com](http://www.Tryxbrl.com).
- <http://www.Microsoft.com>.
- <http://www.AICPA.com>
- <http://xbrl.org/BenefitsAndUses>.

الملاحق

ملحق رقم (١) (مقارنة بين AWG and PCAOB)

	AWG PCAOB	AWG PCAOB
مراحل عملية المراجعة		Q1: General information about XBRL Q2: Information about the XBRL Voluntary Financial Reporting Program on the EDGAR System
Client Acceptance	Acceptance	Q4: Auditors' sufficient knowledge of the applicable SEC Regulations and XBRL taxonomies and specifications to perform the examination Q6: Auditor's independence in order to perform an attest engagement regardingL XBRL-Related Documents
	Terms of engagement	Q3: Primary engagement standards regarding XBRL-Related Documents Q7: Objectives and examination procedures regarding the XBRL-Related Documents
Planning	Planning the engagement- Understanding the subject matter	Q3: Primary engagement standards regarding XBRL-Related Documents Q4: Auditors' sufficient knowledge of the applicable SEC Regulations and XBRL taxonomies and specifications to perform the examination
	Assessing the appropriateness of the subject matter	Q5: The attributes of suitable and available criteria for examination engagements regarding XBRL-Related Documents
	Assessing the suitability of the criteria Risk and materiality	Q5: The attributes of suitable and available criteria for examination engagements regarding XBRL-Related Documents
Testing and Evidence	Obtaining evidence Using the work of an expert	Q7: Objectives and examination procedures regarding the XBRL-Related Documents
	Management representations	Q7: Objectives and examination procedures regarding the XBRL-Related Documents
Evaluation and Reporting	Reporting	Q8: Reporting requirements for examination engagements regarding XBRL-Related Documents

ملحق رقم (٢) (قائمة الاستبيان)

نظراً لأن كافة اسئلة الاستبيان كانت مغلقة يجيب عليها الأفراد بنعم أو لا، فإن اختبار النسبة أو (p. value) يعتبر اختباراً احصائياً مناسباً، وقد تم الإستعانة بالبرنامج الإحصائي الجاهز (MINITAB)، وذلك دون افتراض ان التوزيع الأصلي لمجتمع الدراسة توزيعاً معتدلاً، وعند مستوى ثقة ٩٥ %، وفيما يلي الأسئلة التي اشتمل عليها الاستبيان مصحوبة بالردود بنعم والردود بلا، وقيمة p. value .

م		نعم	%	لا	%	P-value
أولاً	واقع الممارسة المهنية في المملكة العربية السعودية					
١	هل سبق لك مراجعة حسابات شركات تستخدم لغة XBRL ؟ دالة علي وجود علاقة بين واقع الممارسة المهنية في المملكة العربية السعودية و عدم أسبقية مراجعة حسابات شركات تستخدم لغة XBRL	-	صفر	٥٠	١٠٠	١
٢	هل تراجع الآن حسابات شركات تستخدم لغة XBRL ؟	-	صفر	٥٠	١٠٠	١
٣	كم عملية مراجعة قمت بها لشركات تستخدم لغة XBRL ؟	-	صفر	٥٠	١٠٠	١
ثانياً	مرحلة قبول التكليف					
٤	الشركات التي تستخدم لغة XBRL، هل تعتقد أن مراجعة الحسابات لها:-					
١/٤	تحتاج إلى تأهيل مراقب الحسابات في مجال تكنولوجيا المعلومات، وفهم طبيعة وبيئة لغة XBRL . دال على وجود علاقة بين الشركات التي تستخدم لغة XBRL والحاجة الى تأهيل مراقب الحسابات في مجال تكنولوجيا المعلومات، وفهم طبيعة وبيئة لغة XBRL للوصول الى دقة مراجعة الحسابات .	٥٠	١٠٠	-	صفر	٠,٠٠٠
٢/٤	تحتاج إلى وسائل وطرق جديدة للمراجعة تعتمد على الحاسب .	٤٥	٩٠	٥	١٠	٠,٠٠٠
٣/٤	تحتاج إلى وسائل وطرق جديدة تعتمد على الإنترنت .	٤٥	٩٠	٥	١٠	٠,٠٠٠
٥	من وجهة نظرك، هل تعتقد أن مراجعة حسابات الشركات التي تستخدم لغة XBRL :-					
١/٥	مراجعة مطلوبة في المملكة العربية السعودية الآن؟ دال على وجود علاقة بين مراجعة حسابات الشركات التي تستخدم لغة XBRL وكونها مراجعة مطلوبة في المملكة العربية السعودية الآن	٢	٤	٤٨	٩٦	١
٢/٥	مراجعة سوف تكون مطلوبة في السنوات القادمة ؟	٤٧	٩٤	٣	٦	٠,٠٠٠

م		نعم	%	لا	%	P-value
٦						
	من وجهة نظرك كمراقب حسابات، هل توافق على أن من أهم سمات عمل الشركات في ظل استخدام لغة XBRL مايلي:-					
	اعتماد الشركة على تصنيفات ومواصفات XBRL .	٥٠	١٠٠	-	صفر	٠,٠٠٠
	دال على وجود علاقة بين أهم سمات عمل الشركات في ظل استخدام لغة XBRL و اعتماد الشركة على تصنيفات ومواصفات XBRL					
	١/٦					
	اعتماد الشركات على نظم المحاسبة الفورية .	٣٦	٧٢	١٤	٢٨	٠,٠٠٣
	٢/٦					
	سهولة عرض القوائم المالية بصفة فورية ودولية .	٣٧	٧٤	١٣	٢٦	٠,٠٠١
	٣/٦					
	أن الشركات أصبحت قادرة على تقديم خدمات فورية لعملائها .	٤٤	٨٨	٦	١٢	٠,٠٠٠
	٤/٦					
	زيادة حجم وأهمية المعاملات الفورية .	٤٥	٩٠	٥	١٠	٠,٠٠٠
	٥/٦					
	زيادة مشاكل الرقابة الداخلية وأمن وسلامة المعلومات .	٥٠	١٠٠	-	صفر	٠,٠٠٠
	٦/٦					
	إيجاد بواعث لتطوير أساليب ومداخل وأدوات المراجعة ..	٣٧	٧٤	١٣	٢٦	٠,٠٠١
	٧/٦					
ثالثاً						
٧						
	هل توافق على أن بيئة استخدام لغة XBRL ستؤثر على الرقابة الداخلية في الشركات بحيث:-					
	يكون من بين أهدافها الرقابة الداخلية على إعداد المستندات ذات الصلة بـ XBRL .	٤٥	٩٠	٥	١٠	٠,٠٠٠
	دال على وجود علاقة بين أن بيئة استخدام لغة XBRL ستؤثر على الرقابة الداخلية في الشركات و يكون من بين أهدافها الرقابة الداخلية على إعداد المستندات ذات الصلة بـ XBRL .					
	١/٧					
	يكون من بين أهدافها سلامة وأمن المعلومات.	٤١	٨٢	٩	١٨	٠,٠٠٠
	٢/٧					
	تضمن سلامة ودقة البيانات من خلال وجود ضوابط إضافية .	٣٦	٧٢	١٤	٢٨	٠,٠٠٣
	٣/٧					
	تضمن أمن البرامج الجاهزة وسلامة التوقيع الإلكتروني.	٤٥	٩٠	٥	١٠	٠,٠٠٠
	٤/٧					
	لا يتم الإخلال بالرقابات العامة ورقابات التطبيق والرقابات الفورية .	٣١	٦٢	١٩	٣٨	٠,١١٩
	٥/٧					
	توفر آليات الرقابة المانعة .	٣٥	٧٠	١٥	٣٠	٠,٠٠٧
	٦/٧					
٨						
	هل أداء الشركات لعملياتها في ظل استخدام لغة XBRL سيترتب عليه:-					
	زيادة مستوى الخطر المتلازم للحساب أو العملية الإلكترونية ..	٤٤	٨٨	٦	١٢	٠,٠٠٠
	دال على وجود علاقة بين أداء الشركات لعملياتها في ظل استخدام لغة XBRL و زيادة مستوى الخطر المتلازم للحساب أو العملية الإلكترونية					
	١/٨					

م		نعم	%	لا	%	P-value
	٢/٨	٣١	٦٢	١٩	٢٨	٠,١١٩
	٣/٨	٣١	٦٢	١٩	٢٨	٠,١١٩
٩						
	١/٩	٥٠	١٠٠	-	صفر	٠,٠٠٠
	٢/٩	٤٥	٩٠	٥	١٠	٠,٠٠٠
	٣/٩	٢٤	٤٨	٢٦	٥٢	٠,٨٨٨
	٤/٩	٢٨	٥٦	٢٢	٤٤	٠,٤٨٠
	٥/٩	٤٥	٩٠	٥	١٠	٠,٠٠٠
	٦/٩	٤١	٨٢	٩	١٨	٠,٠٠٠
١٠						
	١/١٠	-	صفر	٥٠	١٠٠	١
	٢/١٠	٥٠	١٠٠	-	صفر	٠,٠٠٠
	٣/١٠	٢٤	٤٨	٢٦	٥٢	٠,٨٨٨
	٤/١٠	٤٥	٩٠	٥	١٠	٠,٠٠٠
	٥/١٠	٤١	٨٢	٩	١٨	٠,٠٠٠
رابعاً						
١١						
	١/١١	٥٠	١٠٠	-	صفر	٠,٠٠٠

م		نعم	%	لا	%	P-value
	٢/١١	٥٠	١٠٠	-	صفر	٠,٠٠٠
	٣/١١	٤٥	٩٠	٥	١٠	٠,٠٠٠
	٤/١١	٣١	٦٢	١٩	٣٨	٠,١١٩
	٥/١١	٣٥	٧٠	١٥	٣٠	٠,٠٠٧
	٦/١١	٤٣	٨٦	٧	١٤	٠,٠٠٠
	٧/١١	٤١	٨٢	٩	١٨	٠,٠٠٠
	٨/١١	٤٣	٨٦	٧	١٤	٠,٠٠٠
	٩/١١	٤٥	٩٠	٥	١٠	٠,٠٠٠
	١٠/١١	٣٥	٧٠	١٥	٣٠	٠,٠٠٧
	١١/١١	٤٥	٩٠	٥	١٠	٠,٠٠٠
	١٢/١١	٤٤	٨٨	٦	١٢	٠,٠٠٠
١٢						
	١/١٢	٥٠	١٠٠	-	صفر	٠,٠٠٠
	٢/١٢	٥٠	١٠٠	-	صفر	٠,٠٠٠
	٣/١٢	٥٠	١٠٠	-	صفر	٠,٠٠٠
	٤/١٢	٥٠	١٠٠	-	صفر	٠,٠٠٠
	٥/١٢	٤٥	٩٠	٥	١٠	٠,٠٠٠
	٦/١٢	٤١	٨٢	٩	١٨	٠,٠٠٠
	٧/١٢	٣١	٦٢	١٩	٣٨	٠,١١٩
	٨/١٢	٤٣	٨٦	٧	١٤	٠,٠٠٠
	٩/١٢	٣٥	٧٠	١٥	٣٠	٠,٠٠٧

م		نعم	%	لا	%	P-value
خامساً	مرحلة إعداد التقرير .					
١٣	هل توافق على أن المدخل الملائم للمراجعة في ظل استخدام لغة XBRL :					
١/١٣	تطوير مدخل المراجعة المستمرة الفورية التي تستهدف تقديم ختم تأكيد على موقع الشركة باستمرار . دال على وجود علاقة بين المدخل الملائم للمراجعة في ظل استخدام لغة XBRL و تطوير مدخل المراجعة المستمرة الفورية التي تستهدف تقديم ختم تأكيد على موقع الشركة باستمرار	٥٠	١٠٠	-	صفر	٠,٠٠٠
٢/١٣	مجرد تقييم مستمر لموقع الشركة على الإنترنت على أن تؤدي المراجعة نهاية السنة المالية .	٥	١٠	٤٥	٩٠	١
٣/١٣	مدخل المراجعة السنوية .	٥	١٠	٤٥	٩٠	١
٤/١٣	أداء المراجعة المستمرة باستخدام البرامج الجاهزة للتحقق من الاستثناءات في المعاملات .	٢٨	٥٦	٢٢	٤٤	٠,٤٨٠
سادساً	متطلبات تطوير النموذج التقليدي لمراجعة الحسابات لمواجهة الآثار المهنية الحتمية لاستخدام لغة XBRL:					
١٤	هل توافق على أن مراجعة حسابات الشركات التي تستخدم لغة XBRL حالياً أو مستقبلاً في المملكة العربية السعودية تحتاج إلى:					
١/١٤	اهتمام كليات ادارة الأعمال بتدريس تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة والمراجعة . دال على وجود علاقة بين مراجعة حسابات الشركات التي تستخدم لغة XBRL حالياً أو مستقبلاً في المملكة العربية السعودية و اهتمام كليات ادارة الأعمال بتدريس تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة والمراجعة .	٤٨	٩٦	٢	٤	٠,٠٠٠
٢/١٤	تدريب طلاب المحاسبة على مشاكل ممارسة المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة استخدام لغة XBRL.	٤٦	٩٢	٤	٨	٠,٠٠٠
٣/١٤	اعادة صياغة وتكوين المعرفة التقنية للمحاسبين والمراجعين .	٤٥	٩٠	٥	١٠	٠,٠٠٠
٤/١٤	اهتمام مكاتب المحاسبة بالتأهيل العلمي والتدريب المستمر للمراجعين على التطبيقات التقنية الحديثة ومستجداتها .	٤١	٨٢	٩	١٨	٠,٠٠٠
٥/١٤	قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإصدار الإرشادات المهنية الملائمة للمراجعة في ظل بيئة استخدام لغة XBRL.	٤٩	٩٨	١	٢	٠,٠٠٠
٦/١٤	اهتمام الشركات بإعادة تأهيل وتدريب محاسبها على مشاكل المحاسبة في ظل بيئة استخدام لغة XBRL .	٤٨	٩٦	٢	٤	٠,٠٠٠

م		نعم	%	لا	%	P-value
	٧/١٤	٤٥	٩٠	٥	١٠	٠,٠٠٠
	٨/١٤	٣٥	٧٠	١٥	٢٠	٠,٠٠٧
	٩/١٤	٥	١٠	٤٥	٩٠	١
	١٠/١٤	٤٥	١٠	٤٥	٩٠	٠,٠٠٠
	١١/١٤	٤٧	٩٤	٣	٦	٠,٠٠٠
سابعاً						
		٤٨	٩٦	٢	٤	٠,٠٠٠
	١/١٦	٤٦	٩٢	٤	٨	٠,٠٠٠
	٢/١٦	٥	١٠	٤٥	٩٠	١

مع خالص تقديري واحترامي،،،

الباحث

ملحق رقم (٣)
(بعض المصطلحات الواردة بالبحث)

- ١- لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) Extensible Business Reporting Language، تعتبر نظام يعتمد على شبكة الإنترنت في عرض وتصنيف المعلومات الموجودة في ملفات المنظمة، بحيث يمكن تجميعها في شرائح بعدة طرق تزيد من فعالية النشر الإلكتروني للمعلومات المحاسبية، وصممت خصيصاً للتطبيقات المالية والمحاسبية، ومؤسسة على قدرة الحاسب الآلي على قراءة علامات Tages تميز الحقول المحاسبية وفقاً لتصنيف معين. وتشبه لغة التمييز الموسعة (XML) Extensible Markup Language، أو لغة تمييز النصوص العملاقة (HTML) Hyper Text Markup Language.
- ٢- W3C اتحاد نظام الشبكة العالمية World Wide Web Consortium تأسس في عام 1994 لقيادة الشبكة العالمية بكامل إمكانياتها بموجب الاتفاقيات المشتركة لترويج وتطوير الويب، ويضم W3C أكثر من 400 منظمة عضو حول العالم، وتحظى بتقدير عالمي لدورها في نمو الويب.
- ٣- لغة البرمجة (XML) Extensible Markup Language، هذه اللغة تشبه لغة ال HTML في الاكواد ولكن تختلف عنها في الغرض حيث غرض HTML هو عرض البيانات المنشورة علي الموقع بينما لغة XML مصممة لوصف لبيانات و المعلومات و تستخدم في تحديد سجلات قاعدة البيانات (أى هي لغة التمييز الموسعة التى تصف وتميز وتعرف البيانات التى يتم تداولها)
- ٤- المنظمة الدولية لـ XBRL: هي منظمة دولية غير هادفة للربح، تضم في عضويتها العديد من المنظمات الرسمية وغير الرسمية، التى تهتم بتطوير تطبيق هذه اللغة والتصنيفات الدولية المساندة لتقارير XBRL.
- ٥- EDGAR SYSTEM : (نظام للإمداد بالبيانات - قاعدة بيانات - بشكل تفاعلي في سوق الأوراق المالية الأمريكية).
- ٦- مستند/تقرير لغة " XBRL Document": هو المستند أو التقرير المنفذ بلغة XBRL ويعكس المعلومات المطلوب الحصول عليها لكي يتم التقرير عنها .
- ٧- مواصفات اللغة XBRL " Attributes": هي الخصائص أو المواصفات الخاصة بهذه اللغة، وتشتمل على العنوان الرسمي، والإسم، والرصيد والبيان /الوصف والمرجع والمحتوى.
- ٨- التصنيف Taxonomy : هو القاموس الخاص بأسماء وعناصر لغة التمييز الموسعة XML والتي يتم تحديدها بوضوح عند إعداد تقارير الأعمال، بحيث يبرز اسم كل عنصر "حقيقة مالية" تخدم الأغراض المحددة بهذه التقارير، وهناك مستويان من التصنيف :
التصنيفات المعتمدة: هي تلك التصنيفات التى تأتى مستجيبة للمتطلبات الرسمية (الحكومية/ والمهنية).

التصنيفات المعرفية : هي تلك التصنيفات التي تأتي مستجيبة للمتطلبات الفنية التي تحددها لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL.

ولكى تكتسب التصنيفات القبول والاعتماد لابد من توافر مجموعة من معايير الجودة :

- التوافق مع ما جاء في القسم الخاص بإرشادات بناء التصنيف، وذلك فيما يتعلق بهرمية التصنيف .

- أن يكون التصنيف قادر على توفير عدد من المستندات / التقارير المستخلصة instance documents، التي تتوافق مع اغراض الإفصاح المحددة لهذه التقارير .

- ان يتمتع التصنيف بفترة مراجعة يتم التحقق فيها من توافر المعرفة الأساسية فيه.

٩- المستند المستخلص Instance Document : التقرير الذي يصف معلومات محاسبية معينة، ومن أمثلتها قائمة المركز المالي أو قائمة الدخلالخ .

١٠- القائمة النمطية Style sheet: هي عبارة عن الشكل الذي يعرض عليه المستند/التقرير المطلوب استخلاصه instance documents

١١- عناوين اللغة [XBRL tags]: هي عبارة عن العناوين التي يشتمل عليها البرنامج وتصل عدد العناوين للتصنيف الأمريكي المكتوب بلغة XBRL للمعلومات المحاسبية ١٥٠٠ عنوان .

١٢- خطر التكليف " Engagement Risk ": هو الخطر الناتج من احتمال تعرض مراقب الحسابات لمساءلة قانونية ومهنية، يترتب عليها غالباً تضحية مادية، وذلك كله نتيجة قبوله لأعمال التكليف، ووجود احتمال ألا يلتزم بمعايير المراجعة في أداء أعمال التكليف .

١٣- حوكمة الإنترنت (Internet Governance)، هي تطبيق كافة الضوابط الرقابية اللازمة ليس فقط فيما يتعلق بالتعامل مع الحاسب، ولكن أيضاً فيما يتعلق بتطبيقات الحاسب الخاصة بالتعامل مع شبكة الإنترنت .

﴿ دَعْوَاهُمْ فِيهَا سُبْحَانَكَ اللَّهُمَّ وَتَحِيَّتُهُمْ فِيهَا سَلَامٌ وَأَخْرَجُوا مِنْهَا دَعْوَاهُمْ أَنْ الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ ﴾

سورة يونس - الآية ١٠