

**تحسين مهارات التفكير الإبداعي في ظل
تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة
XBRL لتحسين كفاءة وفعالية
الإجراءات التحليلية في البيئة العراقية**

أ.م.د. نضال عزيز مهدي

قسم المحاسبة/كلية الإدارة والاقتصاد

الجامعة المستنصرية/بغداد- العراق

م.د. خديجة جمعة مطر

قسم المحاسبة/كلية الإدارة والاقتصاد

الجامعة المستنصرية/بغداد- العراق

أ.م.د. بتول محمد نوري

قسم المحاسبة/كلية الإدارة والاقتصاد

الجامعة المستنصرية/بغداد- العراق

ظهرت تكنولوجيا (XBRL) كإحدى مراحل الإفصاح المحاسبي الإلكتروني المتطورة ، وثار جدل حول منفعتها ، ومدى تأثيرها على جودة التقارير المالية لتحقيق منافع للعديد من الأطراف ، و يتوقع أن تكون تكنولوجيا (XBRL) لغة معيارية عالمية للإفصاح تحقق طفرة ايجابية للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ولجودة التقارير المالية .هدف البحث الى تحديد الانعكاسات المتوقعة من تطبيق تكنولوجيا (XBRL) على مهنة التدقيق بصورة عامة وعلى كفاءة وفعالية أداء الإجراءات التحليلية خاصة ، والتي تمثل أحد الاختبارات الهامة لجمع أدلة الإثبات عند التدقيق، وتتأثر كفاءتها وفعاليتها بشكل سلبي بعدة متغيرات . **الكلمات المفتاحية:- XBRL، التفكير الإبداعي، الإجراءات التحليلية، التفكير المتقارب، التفكير المتباعد.**

Abstract

IT appeared (XBRL) as one of the stages of accounting disclosure mail sophisticated, triggering debate about the utility, and its impact on the quality of financial reports to achieve the benefits of many of the parties, and is expected to be technology (XBRL) standard language of global disclosure achieve positive boom in the qualitative characteristics of accounting information in the quality of financial reporting.

The research aims to determine the expected repercussions of application technology (XBRL) on the auditing profession in general and on the efficiency and effectiveness of the performance of analytical procedures special , which represent one of the important tests to collect evidence in the audit , efficiency and effectiveness and adversely affected by several variables.. **Keywords:** XBRL, creative thinking , Analytical Procedures , Convergent Thinkng, Divergent Thinking

المقدمة

تمثل الإجراءات التحليلية احد أدلة الإثبات الهامة وتعد أداة فنية عالية المستوى تحتاج إلى خبرة وحس عالي من المدقق لكي يستفيد منها ، وينشأ عن القراءة النقدية التي يجريها المدقق للبيانات المالية اكتشاف التقلبات غير المتوقعة في هذه البيانات والتي تستلزم من المدقق وضع افتراضات تفسر هذه التقلبات ، ثم اختبار أقربها إلى التفسير الصحيح وإجراء فحص للقوائم المالية لإثبات صحة هذا الفرض ومن ثم تأكيد شكوكه او نفيها . لذا فأن هناك ضرورة ان تتمتع المعلومات المتاحة للمدققين في مرحلة أعداد التوقعات وتوليد الفروض (التفسيرات المحتملة) بقدر مناسب من الشفافية والجودة لضمان جودة التوقعات وقائمة الفروض المحتملة المفسرة للتقلبات غير الاعتيادية لتحسين فاعلية الأحكام النهائية للإجراءات التحليلية ، لذا ظهرت ضرورة ملحة لقيام الشركات إلى تغيير الشكل التقليدي للإفصاح عن التقارير المالية وتطبيق تكنولوجيا المعلومات وأخرها تكنولوجيا لغة التقارير المالية الموسعة (XBRL) * والتي كان لها منذ ظهورها انعكاسات واضحة على كافة أطراف سلسلة توريد الأعمال بما في ذلك مهنة التدقيق بوجه عام كوسيلة مبتكرة للإفصاح الإلكتروني للتقارير المالية ، كما أن اعتماد المدققين على القوائم المعدة وفق تطبيق (XBRL) كوسيلة حديثة لأعداد النظم المالية التي تعتمد عليها الوحدات الاقتصادية في أعداد تقاريرها المالية يمكنهم من توليد قائمة اكبر من الفروض (التفسيرات) المحتملة الجيدة والفريدة ، وعلى تحسين القدرة على اقتراح حلول محتملة وتحديد الروابط بين الحسابات المختلفة وسهولة إجراء اختبارات وتصورات فعالة تعتمد على مرونة المقارنات بين السنوات او الشركات ، لذا فأن الجهود تنصب للارتقاء بخبرة المدققين محدودي ومتوسطي الخبرة على كل من التفكير المتباعد والمتقارب على القوائم المعدة وفق تطبيق (XBRL) والمساهمة في استمرار عمل المدققين بأعلى كفاءة ممكنة والبقاء دائما " للأفضل ، والأفضلية قد تقاس بمعايير كثيرة مختلفة لكن لا شك أن من أهمها المزايا الايجابية للتطبيق الأفضل ، وقد تختلف تلك المقاييس من مجتمع لآخر ومن وقت لآخر ومن بيئة لأخرى وان كانت غالبا" تتفق في بعض العناصر .

منهجية البحث

أولاً:- مشكلة البحث : انتشرت تكنولوجيا XBRL لمحاولة معالجة المشاكل التي تعاني منها عملية إعداد التقارير المالية المرتبطة بضعف الدقة والشفافية والكفاءة ، بسبب عدم قابلية الأشكال التقليدية الورقية أو الرقمية للقوائم المالية للتبادل بشكل مرن يدعم الأطراف المختلفة في سلسلة توريد معلومات الأعمال ،ويؤدي غموض وعدم شفافية هذه التقارير المالية إلى تقليل كفاءة عملية المراجعة بوجه عام ، والإجراءات التحليلية بوجه خاص ، إن تطبيق تكنولوجيا XBRL يؤدي إلى تحقيق العديد من المزايا مثل : تحسين مستوى شفافية المعلومات وتقليل

مستوى عدم تماثلها ، تدعيم خاصية القابلية للمقارنة ، المرونة في توفير درجات مختلفة لتجميع وتفصيل المعلومات حسب حاجة المستخدم ، سهولة البحث عن المعلومات المالية وغير المالية المطلوبة وسرعة الوصول إليها في الوقت المناسب ، وتدعيم التكامل بين المعلومات المالية وغير المالية ، وغيرها لذا أن تحقيق تكنولوجيا XBRL لهذه الجوانب يمكن أن يؤثر على كفاءة وفاعلية أداء الإجراءات التحليلية ، وقد تتأثر كفاءة وفاعلية الإجراءات التحليلية سلباً بنقص خبرة المدققين الذين توكل إليهم مهمة أداءها ، الأمر الذي يؤثر على نتائج اختبار انعكاسات تطبيق تكنولوجيا XBRL على مهنة التدقيق بصورة عامة وعلى كفاءة وفعالية الإجراءات التحليلية بصورة خاصة . لذا تتبع مشكلة البحث من تباطؤ الجهات الحكومية والتنظيمية في العراق نحو تطبيق تكنولوجيا المعلومات في العمل المحاسبي والتدقيقي وتكنولوجيا XBRL ، وعدم الاستفادة من مزايا تطبيق تكنولوجيا XBRL .

ثانياً:- هدف البحث: . يتمثل الهدف الرئيس للبحث في محاولة تحسين جودة الأداء المهني للمدققين محدودي ومتوسطي الخبرة للإجراءات التحليلية من خلال تطبيق (XBRL) واستكشاف أثر تطبيقها على قراراتهم بأداء مهمة أعداد التوقعات وتوليد الفروض (التفسيرات المحتملة) للتعليقات غير الاعتيادية لتحسين فاعلية الأحكام النهائية من خلال استطلاع متغيرين :-

١. قدرة التقارير المالية بعد تطبيق (XBRL) على أقناع المدقق من خلال نجاحها في توفير بيانات تفصيلية شفافة وذات خصائص ونوعية عالية ، وأن التعليقات لا تعكس أخطاء جوهرية تؤثر على قراراته في صياغة الفروض (التفسيرات المحتملة) .

٢. قدرة المدققين على الاستفادة من تطبيق الابتكارات الجديدة بشكل أفضل من خلال تدريبهم على كيفية الاستفادة من مهارات التفكير المتباعد والمتقارب بهدف تحسين كفاءة وفاعلية أداء الإجراءات التحليلية .

ثالثاً:- أهمية البحث: تكمن أهمية البحث من التعرف على مزايا وانعكاسات تطبيق XBRL بوجه عام ، وقياس آثار اعتماد المدققين على قوائم مالية معدة وفقاً لتكنولوجيا XBRL على كل من مهنة التدقيق بصورة عامة وعلى كفاءة وفعالية الإجراءات التحليلية بوجه خاص ، والتعرف على أهم محددات تطبيق XBRL من واقع تجارب الدول المتقدمة والنامية التي تحولت بالفعل لتطبيقها ، ومحاولة التوصل لمقترحات تصلح للتطبيق لتنمية مهارات المدققين محدودي ومتوسطي الخبرة على التفكير المتباعد والمتقارب مستمدة من مزايا وانعكاسات تطبيقها الأمر الذي يمكن أن ينعكس على كفاءة وفعالية الإجراءات التحليلية .

رابعاً :- فرضية البحث : يستند البحث إلى فرضية مفادها "يمكن تنمية مهارات المدققين محدودي ومتوسطي الخبرة على التفكير الإبداعي المتباعد والمتقارب للإجراءات التحليلية من خلال الاعتماد على القوائم المالية المعدة وفقاً للغة (XBRL)".

خامساً:- مجتمع وعينة البحث: لقد تم اختيار عدد من مكاتب التدقيق الموجودة في بغداد وتم توزيع الاستبانة على عدد من المدققين والبالغين (٣٠) مدقق بعناية وتم شرح الموضوع ليطمئئني الإجابة على استمارة الاستبانة بدقة ، وقد تم استرداد جميع الاستمارات ولا توجد أي استمارة غير صالحة ، والجدول (١) يوضح خصائص عينة البحث.

جدول (١)
خصائص عينة البحث

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	٢٥	٨٣%
أنثى	٥	١٧%
المجموع	٣٠	١٠٠%
العمر	التكرار	النسبة
٣٠-٢١	٥	١٧%
٤٠-٣١	١٨	٦٠%
٥٠-٤١	٧	٢٣%
المجموع	٣٠	١٠٠%
التحصيل العلمي	التكرار	النسبة
بكالوريوس	١١	٣٧%
ماجستير او مايعادلها	١٠	٣٣%
دكتوراه او مايعادلها(من ضمنها المحاسب القانوني)	٩	٣٠%
المجموع	٣٠	١٠٠%

النسبة	التكرار	المهارة في استخدام وسائل تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحديثة ذات العلاقة بالعمل (كالحاسوب والانترنت)
٥٠٪	١٥	جيدة جداً
٤٠٪	١٢	جيدة
١٠٪	٣	متوسط
٠٪	٠	ضعيف
١٠٠٪	٣٠	المجموع

سادساً:- أساليب جمع البيانات ومعلومات: أعتد في أعداد البحث و ضمن الإطار النظري على مجموعة من المراجع العربية و الأجنبية من كتب و دوريات و بحوث منشورة على الشبكة العالمية للمعلومات الانترنت (Internet) ، أما فيما يتعلق بالجانب الميداني فقد أعتد الباحثين على استمارة الاستبانة التي تعد أحد الوسائل المهمة للحصول على البيانات والمعلومات وقد تم استخدامها كأداة للحصول على البيانات والمعلومات الميدانية ليتم معرفة اقتصاد المعرفة وانعكاسه على ممارسات الإبلاغ المالي، وقد تم إعداد الاستبانة لإخراجها بالشكل الذي يؤدي إلى الحصول على البيانات والمعلومات بموضوعية و دقة. حيث استخدم مقياس ليكرت ثلاثي الدرجات في قياس رأي أفراد العينة حول المحاور والأسئلة التي أصبحت مكونة من (١٩) سؤالاً موزعة على المتغيرات المنشود دراستها ، و يوضح الجدول (٢) الأسئلة المتعلقة بالمحاور .

جدول (٢)

أسئلة الاستبانة موزعة حسب المحاور

المحاور	الأسئلة
قدرة التقارير بلغة (XBRL) لاقتناع المدققين	٨-١
قدرة المدققين على الابتكارات الجديدة	١٩-٩

ولغرض بيان صدق وثبات والاستبانة وصلاحياتها اعتمدت الباحثين على الصدق الظاهري (صدق المحتوى أساساً لإيجاد صدق المقياس والصدق الظاهري هو ذلك الاختبار الذي من خلاله يمكن قياس الظاهرة التي وضع من أجلها المقياس). حيث يعد اتفاق المحكمين نوعاً من الصدق الظاهري ، وإن الوسيلة المفضلة للتأكد من الصدق الظاهري لأداة لقياس ، هي أن يقوم عدد من الخبراء المختصين ببيان صلاحية الفقرات لقياس الصفة التي وضع من أجلها المقياس. وعليه فقد قامت الباحثتان بتوزيع استمارة الاستبانة الأولية على عدد من المحكمين وطلبت من كل منهم بيان مدى صدق الفقرات واتفاقها مع هدف البحث وتقديم أية ملاحظات وتعديلات يجدها مناسبة ، وقد أخذت الباحثتين بآراء المحكمين وملاحظاتهم واقتراحاتهم المتعلقة بالاستمارة . أما فيما يخص الثبات والذي هو دقة المقياس أو الملاحظة وعدم تناقضه مع نفسه واتساقه فيما يزودنا به من معلومات عن سلوك المستجيب ، فقد تم استخدام طريقة (الفاكروبناخ) [Alpha Cronbach] حيث تعد من أكثر مقاييس الثبات شيوعاً ، ويبين هذا المقياس قوة الارتباط بين الفقرات في الاختبار ، وعند تطبيق المقياس على الاستبانة بلغ معامل الثبات (٠.٨٩٢) و هو معامل جيدة حيث يتم القبول بمعاملات الثبات التي تتراوح بين (٠.٧٠-٠.٩٠) .

المبحث الأول:- مفهوم تكنولوجيا لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL

أولاً:- نشأة وانتشار تكنولوجيا لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) : يعتبر الإفصاح المحاسبي الإلكتروني أحد وسائل الإفصاح المحاسبي الذي يعتمد على إمكانية الاستفادة من وسائل تكنولوجيا الاتصال الحديثة في توصيل نتائج الأعمال التي قامت بها الشركة لتلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية (رشيد ٢٠١١) والإفصاح المحاسبي الإلكتروني هو " عملية تعتمد فيها المنشأة على إنشاء موقع إلكتروني على الانترنت لتقديم المعلومات المالية وغير المالية عن المنشأة بصيغة تسمح بتداولها عبر الانترنت " (الاسطل ٢٠١٣) . وقد مر الإفصاح المحاسبي الإلكتروني بثلاث مراحل ، بناء على تطور أساليب الإفصاح ، المرحلة الأولى بدأت بقيام الشركات بنشر التقارير المالية في شكل ملفات (PDF) ، التي تشبه تماماً التقارير المالية المنشورة ورقياً أما المرحلة الثانية ، فظهرت بعد نشأة لغة ترميز النصوص التفاعلية (HTML) التي تعد إحدى لغات البرمجة ، واستخدمت هذه الصيغة للإفصاح الإلكتروني عن التقارير المالية للشركات وعلى الرغم من المزايا التي حققها الإفصاح المحاسبي الإلكتروني وفقاً لصيغة (PDF) أو صيغة (HTML) - مثل انخفاض تكلفة النشر ، وتوفير الوقت المرتبط بتوزيع التقارير المالية ، واتساع قاعدة مستخدمي المعلومات والاستفادة من مزايا التغذية العكسية التفاعلية مع

المستخدمين وتحسين الخصائص النوعية للمعلومات - ألا أن هناك مشاكل واجهت مستخدمي التقارير المالية تمثلت في صعوبات في الاستخدام وعدم القدرة على الحصول على البيانات بشكل ألي بما يفرض ضرورة إعادة إدخالها مرة أخرى للنماذج التحليلية وهذا قد يتسبب في زيادة خطر إدخالها بشكل خاطئ وإهدار وقت طويل في استخراج المعلومات المطلوبة والانتقال بين الملفات ، وعدم التكامل بين المعلومات المالية وغير المالية ، وصعوبة إجراء التحليلات والمقارنات (ابو العزم ٢٠٠٣ ، حسين ٢٠١٣ ، Janvrin and Yoon et al. ٢٠١١ : No ٢٠١٣ : Chen and sun ٢٠١١). وظهرت تكنولوجيا لغة تقارير الأعمال الموسعة Extensible Business Reporting Language (XBRL) - كمرحلة ثالثة من مراحل تطور الإفصاح المحاسبي الإلكتروني - لتلافي العيوب التي اتسمت بها صيغ (HTML و pdf) ، ولإثراء الإفصاح الإلكتروني بالعديد من المزايا المستحدثة ، وكانت بداية ظهور تكنولوجيا (XBRL) عندما تقدم المحاسب Charles Hoffman عام ١٩٩٧ بمقترح إلى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) لتطوير استخدام لغة الترميز الموسعة (XML) وقام المعهد عام ١٩٩٨ بتطوير اللغة لاستخدامها في مجال التقارير المالية فقط ، وكانت تسمى حينها لغة ترميز التقارير المالية الموسعة (XFRML) (Extensible Financial Reporting Markup Language (XBRL)) ، ولكن تبين أنه يمكن الاعتماد على هذه التكنولوجيا لتشمل كافة المعلومات المالية وغير المالية وكافة التقارير الخارجية والداخلية ، لذا طورها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام ٢٠٠٠ ، وقام بإنشاء منظمة دولية غير هادفة للربح وهي (XBRL International) لتصبح لغة لإعداد كافة تقارير الأعمال وسميت منذ ذلك الوقت (XBRL) (البراد ٢٠٠٧) . منذ نشأة تكنولوجيا (XBRL) ، أدركت الشركات والجهات التنظيمية في العديد من الدول الانعكاسات الإيجابية التي يمكن تحقيقها على عدة مستويات بعد تطبيق (XBRL) ، الأمر الذي ساهم في سرعة انتشارها في العديد من الدول الكبرى ، على سبيل المثال قامت هيئة بورصة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) عام ٢٠٠٥ بتحفيز الشركات على تطبيق (XBRL) اختياريًا ، ثم بدأت في إلزام الشركات بتطبيقها تدريجياً بداية من منتصف عام ٢٠٠٩ . بالنسبة للشركات التي تزيد فيها حقوق الملكية عن ٥ بليون دولار ، ثم المرحلة الثانية من منتصف عام ٢٠١٠ _ وتلتزم فيها الشركات التي تزيد فيها حقوق الملكية عن ٧٠٠ مليون دولار ، ثم المرحلة الثالثة من منتصف عام ٢٠١١ _ وتلتزم فيها باقي الشركات بتطبيق (XBRL) ، وفي الصين بدأت الشركات الصينية في تطبيق (XBRL) منذ عام ٢٠٠٣ ، إلى أن ألزمت بورصات الأوراق المالية الصينية في تطبيق (XBRL) عام ٢٠٠٧ ، أما عن التجربة الأوروبية في مجال تكنولوجيا (XBRL) ، فكان للاتحاد الأوروبي دور كبير في إلزام شركات الدول التابعة له بتطبيق (XBRL) عن طريق إعداد قاموس تصنيف (Taxonomy) يتفق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) عام ٢٠٠٤ ، الأمر الذي ساهم في سهولة تطبيق وانتشار (XBRL) ، في دول الاتحاد الأوروبي . وألزمت اليابان جميع الشركات المسجلة في البورصة بتطبيق (XBRL) عام ٢٠٠٨ (الزمر ٢٠١٣ ؛ عبد الصادق ٢٠١٠ ؛ Kim et al. ٢٠١٢) .

ثانياً:- مفهوم وآلية عمل تكنولوجيا XBRL : يمكن تعريف تكنولوجيا (XBRL) بأنها : " لغة ترميز صممت خصيصاً للتطبيقات المالية والمحاسبية ، تعتمد على قدرة برامج الحاسب الآلي على فهم العلامات (Tags) التي تميز الحقول المحاسبية وفقاً لقاموس تصنيف (Taxonomy) محدد سلفاً " (Plumlee and Plumlee ٢٠٠٨) كما يمكن وصفها بأنها : " لغة إلكترونية معيارية مجانية قابلة للتوسع ، تستخدم في إعداد ونشر التقارير المالية بطريقة أكثر سرعة وأقل تكلفة ، وبصيغة معيارية تمكن المستخدمين من استخلاص البيانات المالية أو جزء منها وتبادلها إلكترونياً " (قنطجني ٢٠١٢) . ويعرف عبد الصادق (٢٠١٠) تكنولوجيا (XBRL) بأنها : " لغة تعتمد في الإفصاح عن التقارير المالية عبر شبكة الإنترنت على مجموعة من الأساليب ، منها جداول الانتشار الإلكتروني (Excel) ، وبرنامج العرض (Power Point) ، كما قد تعرض بعض الشركات مقاطع فيديو توضيحية ، وذلك بهدف تحسين شفافية وفعالية الإفصاح وزيادة ثقة المستخدمين " . وتختلف تكنولوجيا (XBRL) عن النظم التقليدية للإفصاح عن التقارير المالية في أنها تدعم التكامل بين المعلومات المالية وغير المالية وأنها تجعل عملية تدفق ومشاركة المعلومات بين كافة أطراف سلسلة توريد معلومات الأعمال أكثر مرونة وإنسيابية (Yoon et al. ٢٠١١) . وصنفت تكنولوجيا (XBRL) على أنها إحدى وسائل تكنولوجيا العشرة الأحدث والأكثر في تأثير على مهنة المحاسبة والتدقيق ، وذلك وفقاً للتصنيف الخاص بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ومن المتوقع أن تصبح (XBRL) المعيار العالمي لإعداد وعرض التقارير المالية ، ومع توقع حدوث تغيرات جذرية في طريق التفكير والتحليل واتخاذ القرارات (Liu et al. ٢٠١٤a) . وتعتمد تكنولوجيا (XBRL) على مجموعة من العناصر والمفاهيم تتفاعل مع بعضها لتشكل آلية عمل (XBRL) عند إعداد وعرض التقارير المالية . وأهم العناصر المكونة لـ (XBRL) ما يسمى بقاموس التصنيف لـ (Taxonomy) ، والذي يختلف من دولة لأخرى

حسب إطار المعايير المحاسبية المطبق فيها ، ويشتمل قاموس التصنيف على علامات توصيفيه (Tags) لكافة المعلومات المحاسبية (المالية وغير المالية) التي تشملها التقارير المالية ، والسياسات والمعايير المحاسبية المتبعة والعلاقات التي تربطها فيما يطلق عليها بعملية التوصيف (Tagging) وتهدف العلامات التوصيفيه إلى تمييز المصطلحات المستخدمة والحد من الخلط بينها ، وتتميط السياسات المتبعة لمعالجة البنود المختلفة ، وتحديد علاقة بنود التقارير المالية ببعضها من خلال مستويات التجميع والتفصيل المختلفة بشكل يمكن لبرامج الحاسب التعامل معه ، مثل : التفاصيل الفرعية لبند الأصول ، أو بند الإيرادات غير العادية . وقد تعبر العلامات التوصيفية عن مبلغ نقدي أو نسبة مئوية أو كمية أو معادلة رياضية أو سياسة محاسبية ، أو قوانين ومتطلبات ضريبية ، كما يتم تمييز شكل الإفصاح عن التقارير المالية الناتجة إلكترونياً وفقاً لتكنولوجيا (XBRL) فيما يطلق عليه (XBRL Format) (قنطجني ٢٠١٢ ؛ حسين ٢٠١٣ ؛ Valentietti and rea٢٠١٢) . من ذلك يمكن القول ان تكنولوجيا (XBRL) ما هي إلا لغة أعمال إلكترونية تعتمد للإفصاح عن التقارير المالية وغير المالية تسمح بتدفق المعلومات بشكل مرّن وسهل وبسرعة وبتكلفة أقل.

ثالثاً: -مزايا وقيود تطبيق تكنولوجيا (XBRL): على الرغم من الانتشار الكبير لتكنولوجيا (XBRL) في معظم دول العالم ، مازال الباحثون يتجادلون حول مدى جدواها وانعكاساتها المختلفة على كل ذي صلة بمجال المال والأعمال . لذا ، قدم العديد من الباحثين وجهات نظر مؤيدة لتطبيق تكنولوجيا (XBRL) نظراً للمزايا التي قد تحققها في إطار تحسين جودة التقارير المالية ، كما قدم آخرون وجهات نظر تمثل في حد ذاتها معوقات ومشاكل لتطبيق (XBRL) فقد يحقق تطبيق تكنولوجيا (XBRL) مزايا متعددة مرتقبة لأطراف متنوعة يمكن تناولها كما يلي :

مزايا للشركات التي تطبق تكنولوجيا (XBRL) :

- استخدام تكنولوجيا (XBRL) يقلل الأخطاء ، نظراً لاعتمادها على برامج وتطبيقات الحاسب التي تمكن من الانتقال السريع المرن للبيانات إلكترونياً دون الحاجة إلى إعادة الإدخال اليدوي المتكرر للبيانات والذي يصاحبه العديد من الأخطاء .
- الحد من الأخطاء يزيد من جودة المعلومات المحاسبية نظراً لانخفاض مستوى عدم تماثل المعلومات .
- يؤدي استخدام تكنولوجيا (XBRL) لتوحيد عمليات وتصنيفات معلومات الشركات مع القطاعات التي تنتمي إليها والمنافسين .
- توفر تكنولوجيا (XBRL) خاصية التقارير المالية بعدة لغات دون التأثير على محتوى المعلومات ، وهذا يساعد على جذب استثمارات أجنبية في أسهم الشركة لزيادة قدرتهم على فهم وتحليل ما تحتويه التقارير المالية من معلومات .
- يؤدي استخدام (XBRL) لتحقيق وفورات كبيرة في وقت وتكلفة إعداد ونشر التقارير المالية ، الأمر الذي يحقق المزيد من الكفاءة فوفقاً للدراسة التي أعدها معهد المحاسبين الإداريين (CIMA) عام ٢٠١٠ ، وجد إن تطبيق (XBRL) يوفر أكثر من ٥٠٪ من الوقت ، ٣٠٪ من التكلفة المرتبطتين بعملية إعداد التقارير المالية
- يمكن استخدام (XBRL) الشركات من إعداد أشكال متعددة من التقارير المالية حسب حاجة المستخدمين ، مثل القوائم المالية ، التقارير القانونية ، تقارير الضرائب ، التقارير الداخلية .
- يعزز استخدام تكنولوجيا (XBRL) قدرة الشركة على إعداد التقارير المالية للشركة القابضة والشركات التابعة لها نظراً لتوافر خاصية التمييز والتكامل .
- توفير المعلومات المالية وقت حدوثها .

• تدعيم موقف الشركات عند التسجيل في البورصات الأجنبية التي يكون تطبيق (XBRL) أحد متطلبات التسجيل بها .

• تتمتع تكنولوجيا (XBRL) بمرونة فائقة في استيعاب أية تغيرات تطرأ على المعايير المحاسبية

• انخفاض أو انعدام تكلفة حيازة تكنولوجيا (XBRL) ، نظراً لإمكانية الحصول على قاموس التصنيف (Taxonomy) مجاناً .

مزايا للمستثمرين والمحليلين :

- توفر (XBRL) المعلومات للمستثمرين والمحليلين من مصدرها مباشرة دون الحاجة لوسطاء أو لإعادة ترجمتها يدوياً ، الأمر الذي ينعكس على تكلفة حيازة المعلومات .
- توفر تكنولوجيا (XBRL) المعلومات المحاسبية في عدة مستويات من التفصيل ، بحيث يمكن لمستخدم المعلومات أن يتتبع التفاصيل الدقيقة لبنود القوائم المالية الإجمالية وفقاً لدرجته .

- تزيد (XBRL) من القدرة على إجراء التحليلات المختلفة ، نظرا لاحتوائها على برامج لتحليل البيانات ، مما يزيد منفعة التقارير المالية .
 - تساعد (XBRL) المستخدمين على الوصول المباشر للمعلومات المطلوبة لاتخاذ القرار بكفاءة عالية دون اللجوء للإطلاع على كافة محتويات التقارير المالية .
 - لدى (XBRL) القدرة على فحص البيانات بواسطة برامج لتقييم صلاحيتها وموضوعيتها واكتشاف ما بها من تقلبات غير منطقية .
 - يمكن في ظل استخدام (XBRL) إعادة تحديث البيانات التاريخية المعدة وفقا لمعايير محاسبية أو سياسات محاسبية مختلفة بهدف تدعيم خاصية القابلية للمقارنة بين البيانات التاريخية والحالية .
 - إن اعتماد تكنولوجيا (XBRL) على العلامات (Tags) لتوحيد المصطلحات المحاسبية ومنع اللبس والتضارب بين الشركات المختلفة ، يزيد من قابلية المعلومات للمقارنة .
 - تحقق (XBRL) التكامل بين المعلومات المالية وغير المالية ، فإذا كان يرغب أحد المحللين الماليين في تتبع بند محدد مثل : تعويض العاملين ، توفر له التقارير المالية المعدة وفقا لتكنولوجيا (XBRL) المبلغ الإجمالي ، ومستويات مختلفة من التفاصيل الفرعية للبند ، وكذلك التغيرات التي حدثت على البند ، والمعايير المحاسبية المستخدمة لمعالجة البند ، والمعادلات الرياضية التي استخدمت لحسابه ، وأي معلومات أخرى مالية أو غير مالية مرتبطة بالبند تكون متوفرة في مكان واحد يمكن تتبع تفاصيله حسب الحاجة ، وبهذه الخاصية تختلف (XBRL) عن أساليب الإفصاح الأخرى والتي كانت تفصل المعلومات المالية عن المعلومات غير المالية ، والتي توجد بتقارير أخرى بخلاف القوائم المالية أو بالإيضاحات المتممة .
 - نظرا لمزايا سرعة الوصول وسهولة التحليلات وانخفاض حيازة المعلومات المحققة للمحللين ، فهذا يمثل حافزا لهم على أداء خدمات التحليل بحرفية وأتعايب تنافسية منخفضة ، ويحفز صغار المستثمرين على تلقي هذه الخدمات .مزايا للمدققين:
 - تسهيل القيام بعملية التدقيق المستمرة .
 - توفر (XBRL) خاصية إعداد تقارير ذات أغراض خاصة (Customized) الأمر الذي يوفر للمدققين وقت وتكلفة عملية التدقيق، وهذا بدوره قد يشجع المدققين على أداء خدمات أخرى ، بما يحسن من إتعايب شركات التدقيق.
 - تؤدي العلامات (Tags) وقاموس التصنيف (XBRL Taxonomy) إلى زيادة قدرة محركات البحث على تحديد واستدعاء وتشغيل البيانات المطلوبة بسهولة وسرعة كبيرة وبالتالي تدعيم خاصية التدقيق عن البيانات Data Mining علاوة على تدعيم الروابط التي تربط البيانات ببعضها بعلاقات منطقية .
 - نظرا لقدرة برامج (XBRL) على إجراء التحليلات والمقارنات وفحص التقلبات ، فهذا قد يدعم المدققين عند أداء الاجراءات التحليلية .
- رابعا:-محددات ومتطلبات تطبيق تكنولوجيا (XBRL).**يتأثر قرار التوجه نحو تطبيق تكنولوجيا (XBRL) بمجموعة من المحددات والعوامل البيئية والتنظيمية والتكنولوجية ، التي قد تدعم تطبيقها أو تكون أحد معوقات تطبيقها .
1. يعتبر الإلزام الحكومي أو التنظيمي بتطبيق (XBRL) من العوامل البيئية الهامة المؤثرة في قرار التحول لتطبيق تكنولوجيا (XBRL) فتوصلت دراسة (Steenkamp and nel (2012 ، والتي أجريت على 11458 محاسب قانوني في جنوب أفريقيا ، إلى ضعف وعي وخبرة المحاسبين القانونيين بتكنولوجيا (XBRL) وتباطؤ شديد في التوجه نحو تطبيقها ، وأرجعت الدراسة أسباب ذلك لعدم وجود إلزام حكومي أو تنظيمي للشركات بتطبيق (XBRL) ، إضافة إلى الافتقار للمعرفة التكنولوجية ، وعدم دعم الإدارات العليا بالشركات لهذه التكنولوجيا ، كما قام Pinsker (2003) بإجراء مسح ميداني للتعرف على درجة وعي وخبرة المدققين بتكنولوجيا (XBRL) في الولايات المتحدة عام 2003 ، وبلغت درجة وعيهم ومعرفتهم بها 1.7 درجة من 7 درجات ، وبلغت درجة خبرتهم بها 1.24 درجة من 7 درجات ، ويمكن إرجاع ذلك إلى عدم وجود إلزام من الجهات التنظيمية في ذلك الوقت بتطبيق (XBRL) كما أثبتت دراسات أخرى أن عدم وجود إلزام حكومي أو تنظيمي بتطبيق (XBRL) ، يترتب عليه انخفاض نسب التطبيق لتكون بين 1.4% إلى 2% فقط (Davidson 2006) . ويؤكد ما سبق على أن عدم وجود إلزام بتطبيق (XBRL) قد لا يولد الحافز لدى الشركات للتوجه نحو تطبيقها أو إدراك منافعها
 2. تعتبر العوامل التنظيمية ذات أهمية بالغة عند دراسة العوامل المؤثرة على قرار تطبيق تكنولوجيا (XBRL) ، لأنها تعكس مجموعة من الخصائص التي تتمتع بها الشركة قد تساعد أو تعرقل اتخاذ قرار تطبيق (XBRL) ، ومنها على سبيل المثال : الدعم والتأييد المادي

والمعنوي من قبل الإدارة العليا المتمثل في توفير برامج توعية وتدريبية للمحاسبين ، وحجم وموارد الشركة ، ومدى توافر الخبرات الفنية والمحاسبية اللازمة للتطبيق ، وقوة هيكل حوكمة الشركات (الزمر ٢٠١٣) .

٣. تعكس العوامل التكنولوجية المؤثرة على توجه الشركة نحو اتخاذ قرار تطبيق (XBRL) كافة الأبعاد المرتبطة بمستوى التكنولوجيا الحالية لدى الشركة ومدى توافرها وانسجامها وقدرتها على استيعاب تكنولوجيا (XBRL) علاوة على نتائج تحليل التكاليف والمنافع المرتبطة بالتطبيق ، ومستوى تعقد تكنولوجيا (XBRL) المدرك من قبل الشركة والعاملين بها (أبو طالب ٢٠١٣) .

٤. يضيف بعض الباحثين للعوامل البيئية المؤثرة على قرار تطبيق (XBRL) عوامل أخرى مثل : المنافسة بين الشركات - حيث تدفع وتضغط على الشركة لمحاكاة الشركات التي تطبق تكنولوجيا (XBRL) والضغط الخارجية من جانب أطراف سلسلة توريد معلومات الأعمال والظروف الاقتصادية المحيطة (أبو طالب ٢٠١٣ ، ٢٠١٢ . Cordery et al . ٢٠١٢ ; Henderso et al) .

المبحث الثاني :- مهارات التفكير المتباعد والمتقارب للإجراءات التحليلية.

أولاً:- الإجراءات التحليلية **Analytical Procedures** : منذ عام ١٩٨٨ ، أصبحت الإجراءات التحليلية جزءاً أساسياً من عملية التدقيق إلى جانب الاختبارات التفصيلية ، حيث اصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICOA نشر معايير التدقيق رقم (٥٦) عام ١٩٨٨ ، بالزام شركات التدقيق باستخدام الإجراءات التحليلية في كل من مرحلة التخطيط ومرحلة الفحص النهائي قبل إصدار تقرير التدقيق، والتوصية باستخدامها جنباً إلى جنب مع الاختبارات التفصيلية حسب تقرير المدقق لتجميع التأكيدات اللازمة بما يحقق الفعالية والكفاءة والإجراءات التحليلية هي تقييم المعلومات المالية للحكم على معقولية العلاقات بين المعلومات المالية وبعضها وبينها وبين المعلومات غير المالية باستخدام أساليب مناسبة تتدرج حسب درجة تعقدها مثل : المقارنات البسيطة مع السنوات السابقة ومتوسطات الصناعة ، تحليل المؤشرات المالية ، تحليل الاتجاه ، وتحليل الارتباط ، بهدف الكشف عن التغيرات (التقلبات) غير العادية التي تتطلب توسيع نطاق التدقيق، ووضع التفسيرات المحتملة (الفروض) لتحديد مسببات هذه التقلبات (AICPA . SAS.٥٦.١٩٨٨) . وعلى الرغم من أن الإجراءات التحليلية نالت حظاً وافراً من البحث والدراسة ، إلا أن الأبحاث التي تناولتها لم تتوقف نظراً لأهميتها وتأثيرها على كافة مراحل عملية التدقيق، خاصة بعدما أصبحت الإجراءات التحليلية لها أهمية خاصة في مدخل التدقيق المبنية على المخاطر Business Risk Audit الذي يستهدف تحسين كفاءة وفعالية التدقيق (Pike et al . ٢٠١٣) لذا أصدر مجلس الرقابة على شركات المحاسبة والتدقيق PCAOB ، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA معايير تلزم أو تحت على إتباع مدخل التدقيق المبني على المخاطر (PCAOB ٢٠٠٧ ; AICOA .SAS. ١٠٤-١١١ . ٢٠٠٨) . وبغض النظر عن طبيعة الإجراء التحليلي ، هناك مجموعة من الخطوات تمثل في مجملها تسلسل عملية الإجراءات التحليلية تبدأ بقيام المدقق بإعداد توقعات مستقلة عن أرصدة بنود حسابات العميل للفترة الحالية ويعتمد في إعداد هذه التوقعات على المعلومات المالية وغير المالية المتاحة عن السنوات السابقة والصناعة والظروف المحيطة بمنشأة العميل ، ثم بعد ذلك يقارن المدقق توقعاته وبين أرصدة حسابات العميل عن الفترة الحالية لاستنتاج التقلبات غير العادية التي تنثير لديه الشك المهني عن مواطن أخطاء جوهرية محتملة تستحق المزيد من الفحص ، لذا يقوم المدقق بوضع مجموعة من الفروض (التفسيرات المحتملة) بالاعتماد على خبرته السابقة ومعرفته بصناعة العميل والربط الجيد بين المعلومات المالية وغير المالية المتاحة بهدف حصر المسببات المحتملة للتقلبات غير العادية المكتشفة ، ثم يبدأ المدقق في فحص وتقييم كل فرض لاختبار مدى صلاحيته في تفسير هذه التقلبات غير العادية واستبعاد الفروض غير المقبولة والإبقاء على الفروض الصالحة حتى يصل في النهاية للحكم النهائي الذي يمثل المسبب الحقيقي للتقلبات غير العادية المكتشفة (مصطفى ٢٠٠٤ ؛ ٢٠١٢ Luipold and Kida ٢٠١٢ ; AICPA ١٩٨٨) . وعند ممارسة الإجراءات التحليلية يستعين المدقق بمعرفته عن العميل والصناعة والظروف المحيطة من أجل بناء توقعات لما يجب أن تكون عليه أرصدة القوائم المالية ، فإذا ما كانت هذه التوقعات تتماشى مع الأرصدة الفعلية للقوائم المالية ، وكانت تتسم بدرجة مقبولة من الدقة ، يمكن الاعتماد عليها في أنها قدمت دليل إثبات مناسب يمكن الاعتماد به . إلا أن المدقق عليه أن يتوصل لتأكيدات إضافية للتحقق من معقولية ودقة أرصدة القوائم المالية أثناء الفحص (PCAOB ٢٠١٠) وأكد (Pike et al . ٢٠١٣) على أهمية خطوة إعداد التوقعات عن أرصدة حسابات العميل نظراً لكونها الأساس الذي يتحدد بناء عليه ما إذا كان أحد أرصدة الحسابات مقبول أم يحتوي على تقلبات غير عادية . كما أكدوا على ضرورة عدم إطلاع المدقق على القوائم المالية للسنة الحالية قبل إعداد التوقعات لكي لا تتأثر فعالية الإجراءات التحليلية بما يؤدي للوصول لإحكام نهائية خاطئة . كما أن هناك ضرورة أن تتمتع المعلومات المتاحة للمدققين في مرحلتها إعداد التوقعات وتوليد الفروض

(التفسيرات المحتملة) بقدر مناسب من الشفافية والجودة لضمان جودة التوقعات وقائمة الفروض المحتملة المفسرة للتقلبات غير العادية ، وتحسين فعالية الأحكام النهائية للإجراءات التحليلية . وفي هذا السياق ، افترض (Luippold and Kida ٢٠١٢) وجود آثار سلبية لغموض وعدم شفافية المعلومات المتاحة للمدقق عند توليد الفروض المحتملة ، وقياس الباحثان غموض وعدم شفافية المعلومات بمدى كفاية المعلومات Data Sufficiency ودرجة تعقد البيانات Data Complexity وتشير كفاية المعلومات إلى مقدار ما تحتويه مجموعة البيانات المتاحة ويكون مناسباً لاتخاذ القرار المناسب والحكم النهائي الصحيح ، فإذا كانت المعلومات المتاحة كافية ومناسبة فمن الممكن التوصل لمجموعة فروض محتملة جيدة للحكم النهائي الصحيح ، والعكس . ويشير تعقد البيانات إلى كمية المعلومات التي يمكن استخلاصها من معطى معين من البيانات وبمعنى آخر ، يعكس تعقد البيانات درجة كثافة المعلومات في بند معين أو نسبة مالية ما أو معلومة غير مالية . حيث توفر النسب المالية مثل : معدل العائد على الأصول ، وكذلك الحسابات المجمعة مثل : إجمالي الأصول أمثلة على بيانات معقدة تتطلب المزيد من التعمق والتحليل . ولدراسة آثار غموض وعدم شفافية المعلومات على كل من صياغة قائمة الفروض المحتملة وجودة الحكم النهائي في الإجراءات التحليلية : وقد أكد (Luippold and Kida ٢٠١٢) بأنه نقل قدرة المدققين على توليد قائمة فروض جيدة (تتضمن السبب الصحيح للتقلبات) عند اعتمادهم على معلومات أولية يعترضها الغموض وعدم الشفافية ، كأن تكون هذه المعلومات غير كافية معقدة ، أو كافية معقدة ، بينما تزيد قدرتهم على وضع قائمة فروض جيدة (تتضمن السبب الصحيح للتقلبات) عند اعتمادهم على معلومات كافية غير معقدة ، ويستمر أثر غموض وعدم شفافية المعلومات حتى في مرحلة إصدار الحكم النهائي بعد التعرض لكافة المعلومات الكافية غير المعقدة عن السنة المالية الحالية والسنوات المقارنة . بحيث إذا اعتمد المدقق على معلومات غير كافية معقدة أو كافية معقدة في صياغة قائمة الفروض المبدئية ، يقل احتمال صياغة فروض جيدة ، ويقل احتمال توصيله للحكم النهائي الصحيح حتى بعد استلام كافة المعلومات عن السنة لحالية والسنوات السابقة المقارنة . وفي حين أن اعتماد المدقق على معلومات كافية غير معقدة يزيد من جودة الفروض المبدئية ويزيد فعالية أحكام الإجراءات التحليلية . ويعتقد أن السبب الرئيس لهذه النتيجة السابقة هو أن الانطباعات المبدئية من الصعب تغييرها وبالتالي يمكن القول أن هناك أهمية بالغة لأن تتسم المعلومات بالشفافية وعدم الغموض في مرحلتها إعداد التوقعات أو صياغة قائمة الفروض المبدئية لضمان جودة وفعالية الأحكام النهائية للإجراءات التحليلية . أكدت دراسات عملية متعددة على أن الخبرة المكتسبة من ممارسة المدقق لمهام التدقيق تعتبر من العوامل الهامة المؤثرة في كفاءة وفعالي التدقيق بوجه عام وأداء الإجراءات التحليلية بوجه خاص ، حيث يتمتع المدققين ذوي الخبرة بقدرة أكبر من ذويهم محدودي الخبرة على اكتشاف التقلبات غير العادية وتوليد الفروض المبدئية الجيدة وتقييم مدى معقولية هذه الفروض واستبعاد الفروض غير الصالحة للوصول إلى الحكم النهائي الصحيح في الإجراءات التحليلية ، خاصة في ظل مواجهة المشاكل غير الهيكلية المعقدة (شرف ٢٠٠٨) . وعلى الرغم من ذلك ، إلا أن الواقع العملي يثبت أن المدققين محدودي ومتوسطي الخبرة يقومون بممارسة الإجراءات التحليلية بشكل كبير . فخلال السنوات العشرة الأخيرة قدرت نسبة ساعات العمل التي قام بها المدققون في المستويات الأدنى بممارسة الإجراءات التحليلية بحوالي ٢٥٪ من الساعات المخططة لعملية التدقيق ، وبالطبع لا يقوم المدققون محدودي الخبرة بأداء الإجراءات التحليلية بنفس الكفاءة والفعالية التي يمكن أن يحققها مديرو التدقيق أو الشركاء (Trompter and Wright ٢٠١٠) . الأمر الذي دعا مجلس الرقابة على شركات المحاسبة والتدقيق PCAOB للتصريح بوجود مشاكل مستعصية في أداء شركات التدقيق للإجراءات التحليلية تتمثل في الفشل في أعمال المستوى المناسب من الشك المهني ، خاصة عند توليد وتقييم معقولية الفروض المبدئية المفسرة في التقارير المالية (PCAOB ٢٠٠٨) . وأعتمد (Plumlee et al . ٢٠١٥) على التشابه بين ممارسة الإجراءات التحليلية وبين المهام التي تعتمد على مهارات التفكير الإبداعي لحل المشكلات في طرح السؤال التالي : هل يساهم تدريب المدققين محدودي الخبرة على الاستفادة من مهارات التفكير الإبداعي لحل المشكلات في تحسين فعالية أدائهم للإجراءات التحليلية ؟ وبطريقة أخرى ، هل من الممكن إكساب المدققين محدودي الخبرة مهارات التفكير الإبداعي لحل المشكلات . التي اكتسبها مديرو التدقيق والشركاء من الممارسة العملية لمهام التدقيق من خلال برامج التدريب المكثفة بهدف تحسين فعالية أدائهم للإجراءات التحليلية ؟ وقد أفترض الباحثون أن تدريب المدققين في المستويات الأدنى على الاستخدام المناسب لمهارات التفكير الإبداعي سيساعد في تضيق فجوة الأداء بينهم وبين مديري التدقيق والشركاء ، ويوفر لهم المعرفة والخبرة التي اكتسبها المديرون والشركاء عبر الزمن .

ثانياً: - **مهارات التفكير المتباعد والمتقارب Convergent Thinkng & Divergent**: تتعدد مهارات التفكير الإبداعي لحل المشكلات التي من الممكن الاستعانة بها في مجالات متنوعة ، لاسيما في مجال الإجراءات التحليلية . ومن مهارات التفكير الإبداعي التي ينبغي أن

يستخدمها المدققون بشكل جيد ما يسمى بالتفكير المتباعد Divergent Thinking ، والتفكير المتقارب Convergent Thinking . ويقصد بالتفكير المتباعد عملية التوليد العقلي للتفسيرات المحتملة للأدلة أو المواقف من خلال إدراك الإشارات والروابط بين المعلومات المتاحة ، واقتراح تصور للتفسيرات التي ينبغي وضعها في الاعتبار . بينما يركز التفكير المتقارب على البحث عن الحل الصحيح للمشكلة ، بحيث يقوم متخذ القرار بتقييم التفسيرات التي حددها من قبل لتحديد نقاط الضعف والقصور فيها واستبعاد التفسيرات الأقل احتمالاً والإبقاء على التفسيرات الأكثر احتمالاً (scott et al ٢٠٠٤ ; Cropley ٢٠٠٦). من الملاحظ وجود تشابه كبير بين مهارات التفكير الإبداعي . التي من الوارد استخدامها في مجالات متعددة مثل الطب ، والبحث الجنائي ، والمحاماة ، وبين قيام المدققين بتوليد الفروض المبدئية المحتملة المفسرة للقلبات في القوائم المالية وتقييم هذه الفروض وتنقيتها للوصول للحكم النهائي الذي يفترض أن يكون السبب الحقيقي للقلبات ولكن تنشأ المشكلة في حالة الاعتماد على مدققين محدودي أو متوسطي الخبرة قد يفتقرون إلى مهارات التفكير اللازمة . بناء على ذلك ، افترض (Plumlee et al. ٢٠١٥) أن تدريب المدققين محدودي ومتوسطي الخبرة على استخدام مهارات التفكير المتباعد والمتقارب سوف يحسن من قدرتهم على توليد وتقييم الفروض والتوصل للحكم النهائي السليم بما يعني تحسين فعالية أداء الإجراءات التحليلية . ويفترض (Plumlee et al. ٢٠١٥) إن المدققين محدودي ومتوسطي الخبرة المدربين على كل من التفكير المتباعد والمتقارب يمكنهم توليد قائمة أكبر من الفروض (التفسيرات) المحتملة الجيدة والفريدة ، والتي تشير نسبة كبيرة منها إلى حقائق هامة ، والتي تتسم بالمنطقية المناسبة لإدراجها ضمن قائمة الفروض ، مقارنة بالمدققين الذين لم يتدربوا على استخدام تلك المهارات ، ويرجح الباحثون ميلهم نحو هذا الافتراض إلى أن تدريب المدققين على التفكير المتباعد والمتقارب يجعلهم على دراية بأن هناك عملية تحقق وتقييم شاملة ستجرى لكافة التفسيرات المقترحة خلال مرحلة التفكير المتقارب ، بما يمنهم من اللجوء لفحص الاتساق الذي قد يترتب عليه التجاهل المبكر لبعض التفسيرات الهامة. ويقوم المدققين في مرحلة التفكير المتقارب بإجراء فحص وتقييم شامل للفروض (التفسيرات) التي وضعها في مرحلة التفكير المتباعد بهدف استبعاد التفسيرات التي لا تتسم بالمنطقية والمعقولة ، بحيث يتم استبعاد التفسيرات التي تتباين في تفسير حدث عادي بينما يراه المدقق غير عادي (خرق شرط الأهمية Violation of Necessary) أو التي تفسر جزء فقط ، أو لا تفسر شيء من الحدث غير العادي (خرق شرط الكفاية Violation of Sufficiency) . ولتحديد انعكاسات تدريب المدققين متوسطي الخبرة على الاستفادة من مهارات التفكير الإبداعي (التفكير المتباعد والمتقارب) على فعالية أداء الإجراءات التحليلية قام (Plumlee et al ٢٠١٥) بإجراء دراسة تجريبية على مجموعة من المدققين متوسطي الخبرة (Senior) من خلال تعريض هؤلاء المدققين لبرامج تدريبية مكثفة على الانترنت مدعومة بحالات عملية في الإجراءات التحليلية لتنمية مهاراتهم في استخدام التفكير المتباعد والمتقارب ، وأسفرت الدراسة التجريبية عن نجاح ٩ مدققين من إجمالي ٣٦ مدققاً تلقوا تدريباً على التفكير المتباعد والمتقارب من الوصول للحكم النهائي الصحيح وتحديد المسبب الصحيح للقلبات ، بينما نجح اثنان فقط من أصل ٣٨ مدققاً تلقوا تدريباً على التفكير المتباعد فقط من تحديد الحل الصحيح ، في حين فشل جميع المدققين الذي لم يتدربوا على أي من التفكير المتباعد أو المتقارب في تحديد الحل الصحيح وعددهم ٣٦ مدققاً. يرى الباحثون أن تحقيق بعض المزايا من تطبيق تكنولوجيا XBRL مثل : سهولة وسرعة البحث عن المعلومات المالية وغير المالية والوصول إليها في الوقت المناسب بمجرد حدوثها بما يدعم خاصية التنقيب عن البيانات Data Mining ، وسهولة المقارنة على مستوى السنوات أو الشركات التابعة أو مستوى الصناعة . قد يؤدي لتوفير الوقت المستغرق ، والموارد البشرية المخصصة ، وبالتالي انخفاض تكلفة أداء الإجراءات التحليلية (تحسين الكفاءة) ، وكذلك أن تحقيق بعض المزايا من تطبيق تكنولوجيا XBRL مثل : تحسين مستوى شفافية المعلومات وتقليل درجة عدم التماثل ، والتكامل بين المعلومات المالية وغير المالية ، ومرونة تتبع العلاقات بين الحسابات والربط بين أهداف وأنشطة ومخاطر نظم الرقابة الداخلية ، وتوافر برامج التحليل المالي واكتشاف التقلبات . قد يؤدي لتحسين القدرة على وضع قائمة فروض (تفسيرات) محتملة جيدة تتسم بالمعقولة ، وبالتالي زيادة احتمالات التوصل للحكم النهائي الصحيح في الإجراءات التحليلية (تحسين الفعالية) . كما يرى أن تدريب صغار المدققين على مهارات التفكير المتباعد والتفكير المتقارب سيعمل على إكسابهم الخبرة العلمية التي اكتسبها الخبراء عبر الزمن ، الأمر الذي قد يزيد قدرتهم على الاستفادة من مهارات التفكير المتباعد في توليد قائمة فروض جيدة تتسم بالمعقولة ، علاوة على الاستفادة من مهارات التفكير المتقارب في تحسين قدرتهم على إجراء فحص وتقييم لمعقولة وصلاحيه كل فرض مقترح في قائمة الفروض وفقاً لمعايير عملية ، والتوصل للحكم النهائي الصحيح في الإجراءات التحليلية (تحسين الفعالية) . أن تدريب

صغار المدققين على مهارات التفكير المتباعد والتفكير المتقارب سيعمل على إكسابهم الخبرة العلمية التي اكتسبها الخبراء عبر الزمن ، الأمر الذي قد يؤدي لتقليل الوقت المستغرق في أداء الإجراءات التحليلية (تحسين الكفاءة) .

ثالثاً:- تحسين مهارات التفكير الإبداعي للمدققين مع تطبيق لغة (XBRL) وانعكاسها على الإجراءات التحليلية. بعد ان بينا في الفقرات السابقة ماهية الاجراءات التحليلية و مهارات التفكير الإبداعي التي من الممكن الاستعانة بها في مجالات متنوعة ، لاسيما في مجال الإجراءات التحليلية لحل المشاكل، سوف نبين في هذه الفقرة هل بالامكان تحسين مهارات التفكير الابداعي للمدققين من خلال استعمال لغة (XBRL) وذلك من خلال تحليل استمارة الاستبانة المقدمة الى عينة من المدققين لغرض اثبات او نفي فرضية البحث التي مفادها "يمكن تنمية مهارات المدققين محدودي ومتوسطي الخبرة على التفكير الإبداعي المتباعد والمتقارب للإجراءات التحليلية من خلال الاعتماد على القوائم المالية المعدة وفقاً للغة (XBRL)"، حيث تم استخدام بعض الوسائل الإحصائية المناسبة لتحقيق هدف البحث وتقدير التشتت في الاجابة مثلا الوسط الحسابي والانحراف المعياري، من الجدول (٣) ونلاحظ ان قدرة المدققين على الابتكارات الجديدة بلغ الوسط الحسابي (٢٠٤٩) وبانحراف معياري (٠.٦٥) وجاء بالمرتبة الاولى من حيث الاهمية النسبية بوزن مؤوي (٩٠.٣٠٪). نلاحظ ايضاً من الجدول ان الوسط الحسابي الاجمالي لمحاو البحث بلغ (٢٠٦٢) أي اعلى الوسط المعياري البالغ (٢) ، وكان الانحراف المعياري العام والبالغ (٠.٦٠)، مما يعني ان المدققين محدودي ومتوسطي الخبرة قادرين على الابتكار من خلال تدريبهم على مهارات التفكير الإبداعي بالإضافة الى ان استخدام لغة (XBRL) سوف تكسبهم مهارات جديدة، وهذا يؤدي الى تحسين كفاءة وفاعلية الاجراءات التحليلية.

جدول رقم (٣)

المقاييس الإحصائية لمحاو

المحاور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية
قدرة التقارير بلغة (XBRL) لإقناع المدققين	٢,٤٩	٠,٦٥	٨٣,٠٦٪
قدرة المدققين على الابتكارات الجديدة	٢,٧١	٠,٥٥	٩٠,٣٠٪
الاجمالي	٢,٦٢	٠,٦٠	

لبيان مستوى فقرات محاور البحث من خلال تحليل وتفسير إجابات أفراد العينة، يتبين في الجدول (٤) نتائج التكرارات والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لجميع محاور الاستبانة . وفيما يلي اهم المؤشرات التحليلية لمعطيات الجدول (٤):-

١. اظهر الوسط الحسابي لمحور قدرة التقارير بلغة (XBRL) لإقناع المدققين ما مقداره (٢٠٤٩) وهو أعلى من معيار الوسط المعياري البالغ (٢) وبانحراف معياري قدره (٠.٦٥) وجاء بالمرتبة الثانية من حيث ترتيب الاهمية النسبية بوزن مؤوي مقداره ٨٣.٠٦٪، وقد حصل السؤال الرابع والسادس أعلى وسط حسابي مقداره (٣) وانحراف معياري (٠) حيث بلغت نسبة إجابة اتفق ١٠٠٪ مما يعني اتفاق المدققين على أن التقارير المالية المعدة بلغة (XBRL) لها قدرة على التأثير على أساليب التدقيق والمحاسبة بالإضافة أن هذه اللغة سوف تساعد على تقديم خدمات فورية الى العملاء .

٢. اظهر الوسط الحسابي لمحور قدرة المدققين على الابتكارات الجديدة ما مقداره (٢.٧١) وهو أعلى من معيار الوسط المعياري البالغ (٢) وبانحراف معياري قدره (٠.٥٥) وجاء بالمرتبة الأولى من حيث ترتيب الاهمية النسبية بوزن مؤوي مقداره ٨١.٠٤٪ ، وقد حصل السؤال التاسع والحادي عشر أعلى وسط حسابي مقداره (٣) وانحراف معياري (٠) حيث بلغت نسبة إجابة اتفق ١٠٠٪ مما يعني أن هناك إجماع على تأهيل المدققين في مجال تكنولوجيا المعلومات وفهم أساليب وسياسات وإجراءات أنشاء المستندات في لغة (XBRL).

٣. توزعت أعلى الإجابات في معظم فقرات المحاور بين اتفق.

٤. ان جميع فقرات المحاور كانت ذات أوساط حسابية أعلى من الوسط الفرضي على مساحة ميزان الاختبار، وأظهرت جميع الفقرات أوزانا مؤوية فوق المتوسط عدا السؤال الخامس كانت الوسط الحسابي لها دون الوسط وهذا يشير الى تذبذب نسبة الاتفاق لعينة الدراسة على فقرات الاستبانة بين مؤشر اتفاق عالي الى دون المتوسط .

٥. بالرغم من تذبذب بعض الإجابات الا انه نستنتج ان التقارير المالية المعدة بلغة (XBRL) سوف يحسن التفكير الإبداعي لمدققي الحسابات وبالتالي يؤثر على كفاءة وفاعلية الإجراءات التحليلية.

من تحليل العلاقة ما بين عناصر محاور البحث باستخدام معامل الارتباط فأن اغلب عناصر البحث ترتبط فيما بينها بعلاقة طردية قوية، حيث ان قيمة معامل الارتباط تتراوح ما بين (+١، -١) وتشير القيمة الموجبة الى العلاقة الطردية بين المتغيرات، والقيمة السالبة الى العلاقة العكسية، وكلما اقترب معامل الخطي من الواحد دل ذلك على قوة العلاقة والجدول (٥) يوضح معامل الارتباط لمحاور البحث. حيث يلاحظ علاقة ارتباط طردية قوية بين قدرة التقارير المالية بلغة (XBRL) وتأثيرها على قدرات مدقي الحسابات على الابتكار حيث بلغت (٠.٩٨) وهو يؤدي إلى قبول الفرضية "يمكن تنمية مهارات المدققين محدودي ومتوسطي الخبرة على التفكير الإبداعي المتبادل والمقارب للإجراءات التحليلية من خلال الاعتماد على القوائم المالية المعدة وفقاً للغة (XBRL)".

جدول (٥) معامل الارتباط لمتغيرات البحث

المحاور	قدرة التقارير بلغة (XBRL) لافئاع المدققين	قدرة المدققين على الابتكارات الجديدة
قدرة التقارير بلغة (XBRL) لافئاع المدققين	١,٠٠	
قدرة المدققين على الابتكارات الجديدة	٠,٩٨	١,٠٠

جدول (٤) المقاييس الإحصائية لمحاور الاستبانة

المحاور	ت	الاسئلة	اتفق	النسبة	محايد	النسبة	لا اتفق	النسبة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
قدرة التقارير بلغة (XBRL) لافئاع المدققين	١.	تساعد لغة XBRL في اجراء المقارنات للمعلومات المحاسبية.	٩	٣٠,٠٠٪	٢١	٧٠,٠٠٪	٠	٠,٠٠٪	٢,٣٠	٠,٤٧	٥
	٢.	تمكن لغة XBRL مستخدمي المعلومات المحاسبية في الحصول على المعلومات المحاسبية في الوقت المحدد وبتكلفة مناسبة.	١٥	٥٠,٠٠٪	١٥	٥٠,٠٠٪	٠	٠,٠٠٪	٢,٥٠	٠,٥١	٣
	٣.	تسهل لغة XBRL اجراء المقارنات والتحليلات مع انخفاض احتمالات الأخطاء وبالتالي الوصول إلى قرارات رشيدة .	٩	٣٠,٠٠٪	٢١	٧٠,٠٠٪	٠	٠,٠٠٪	٢,٣٠	٠,٤٧	٥
	٤.	ان نشر القوائم المالية بلغة XBRL سوف يكون له تأثير على أساليب المحاسبة والتدقيق	٣٠	١٠٠,٠٠٪	٠	٠,٠٠٪	٠	٠,٠٠٪	٣,٠٠	٠,٠٠	١
	٥.	يؤدي استخدام لغة (XBRL) الى توحيد عمليات وتصنيفات معلومات الشركات مع القطاعات التي تنتمي إليها والمنافسين	١١	٣٦,٦٧٪	٦	٢٠,٠٠٪	١٣	٤٣,٣٣٪	١,٩٣	٠,٩١	٦
	٦.	ان استعمال لغة XBRL أصبحت الشركات قادرة على توفير الخدمات الفورية لعملائها	٣٠	١٠٠,٠٠٪	٠	٠,٠٠٪	٠	٠,٠٠٪	٣,٠٠	٠,٠٠	١
	٧.	ان استعمال لغة XBRL زاد من مشاكل الرقابة الداخلية وامن وسلامة المعلومات	١٥	٥٠,٠٠٪	١١	٣٦,٦٧٪	٤	١٣,٣٣٪	٢,٣٧	٠,٧٢	٤
	٨.	يتطلب من الشركة التي تستعمل لغة XBRL ان تعيد تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لزيادة القدرة على تضيق ثغرات والحفاظ على المعلومات.	٢٠	٦٦,٦٧٪	٦	٢٠,٠٠٪	٤	١٣,٣٣٪	٢,٥٣	٠,٧٣	٢
المؤشر الكلي											
			١٣٩	٥٨٪	٨٠	٣٣٪	٢١	٩٪	٢,٤٩	٠,٦٥	
قدرة المدققين على الابتكارات الجديدة	٩.	هناك حاجة الى تأهيل المدققين في مجال تكنولوجيا المعلومات، وفهم بيئة XBRL	٣٠	١٠٠,٠٠٪	٠	٠,٠٠٪	٠	٠,٠٠٪	٣,٠٠	٠,٠٠	١
	١٠.	يجب ان تكون هناك طرق جديدة للتدقيق تعتمد على الحاسوب والانترنت	٢٤	٨٠,٠٠٪	٦	٢٠,٠٠٪	٠	٠,٠٠٪	٢,٨٠	٠,٤١	٤
	١١.	ان الشركات التي تستخدم لغة (XBRL) ضروري على المدقق معرفة السياسات والاجراءات التي يتم بها انشاء مستندات (XBRL)	٣٠	١٠٠,٠٠٪	٠	٠,٠٠٪	٠	٠,٠٠٪	٣,٠٠	٠,٠٠	١

المحاور	ت	الاسئلة	اتفق	النسبة	محايد	النسبة	لا اتفق	النسبة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
	١٢.	ان الشركات التي تستخدم لغة (XBRL) ضروري من المدقق ان يوجّه تركيزه على الاختبارات الاساسية للمعاملات والسجلات الالكترونية	١٩	٦٣,٣٣%	٦	٢٠,٠٠%	٥	١٦,٦٧%	٢,٤٧	٠,٧٨	٨
	١٣.	قدرة لغة (XBRL) على إجراء التحليلات والمقارنات ، فهذا يدعم المدققين عند أداء الاجراءات التحليلية	٢٥	٨٣,٣٣%	٥	١٦,٦٧%	٠	٠,٠٠%	٢,٨٣	٠,٣٨	٢
	١٤.	تسهيل لغة (XBRL) القيام بعملية التدقيق المستمرة	١٧	٥٦,٦٧%	١١	٣٦,٦٧%	٢	٦,٦٧%	٢,٥٠	٠,٦٣	٧
	١٥.	يساهم تدريب المدققين محدودي ومتوسطي الخبرة على الاستفادة من مهارات التفكير الإبداعي لحل المشكلات في تحسين فعالية أدائهم للإجراءات التحليلية	٢٠	٦٦,٦٧%	١٠	٣٣,٣٣%	٠	٠,٠٠%	٢,٦٧	٠,٤٨	٥
	١٦.	أن تدريب المدققين في المستويات الأدنى على الاستخدام المناسب لمهارات التفكير الإبداعي سيساعد في تضيق فجوة الأداء بينهم وبين مديري التدقيق والشركاء .	٢٠	٦٦,٦٧%	١٠	٣٣,٣٣%	٠	٠,٠٠%	٢,٦٧	٠,٤٨	٥
	١٧.	أن تدريب المدققين في المستويات الأدنى على الاستخدام المناسب لمهارات التفكير الإبداعي ويوفر لهم المعرفة والخبرة التي اكتسبها المديرون والشركاء عبر الزمن	١٧	٥٦,٦٧%	٨	٢٦,٦٧%	٥	١٦,٦٧%	٢,٤٠	٠,٧٧	٩
	١٨.	أن تدريب المدققين محدودي ومتوسطي الخبرة على استخدام مهارات التفكير المتباعد والمتقارب سوف يحسن من قدرتهم على توليد وتقييم الفروض والتوصل للحكم النهائي السليم بما يعني تحسين فعالية أداء الإجراءات التحليلية	٢٧	٩٠,٠٠%	٣	١٠,٠٠%	٠	٠,٠٠%	٢,٩٠	٠,٣١	٣
	١٩.	تزيد لغة (XBRL) من القدرة على إجراء التحليلات المختلفة ،مما يزيد منفعلة التقارير المالية .	٢٠	٦٦,٦٧%	٧	٣٣,٣٣%	٣	١٠,٠٠%	٢,٥٧	٠,٦٨	٦
		المؤشر الكلي	٢٤٩	٧٥%	٦٦	٢٠%	١٥	٥%	٢,٧١	٠,٥٥	

رابعاً:- الاستنتاجات والتوصيات

A. الاستنتاجات

- ١- ظهرت تكنولوجيا (XBRL) كإحدى مراحل الإفصاح المحاسبي الإلكتروني المتطورة ، وثار جدل حول منفعتها ، ومدى تأثيرها على جودة التقارير المالية لتحقيق منافع للعديد من الأطراف
- ٢- تحقق تكنولوجيا XBRL مزايا ومنافع في مجال تحسين جودة التقارير المالية ، الأمر الذي ينعكس على الأطراف المختلفة في سلسلة توريد معلومات الأعمال .
- ٣- انتشرت تكنولوجيا XBRL لمحاولة معالجة المشاكل التي تعاني منها عملية إعداد التقارير المالية المرتبطة بضعف الدقة والشفافية والكفاءة ، والتي تؤثر على دقة وخبرة عملية توليد الفروض المبدئية وإصدار الأحكام النهائية في الإجراءات التحليلية .
- ٤- أن زيادة الاعتماد على المدققين محدودي ومتوسطي الخبرة عند أداء الإجراءات التحليلية وافتقار هؤلاء المدققين للخبرة الكافية لأدائها ، من الممكن أن تؤدي للإضرار بفعالية الإجراءات التحليلية . علاوة على ذلك ، قد تتأثر كفاءة الإجراءات التحليلية سلباً بنقص خبرة المدققين الذين توكل إليهم مهمة أداء الإجراءات التحليلية . الأمر الذي قد يؤثر على نتائج اختبار انعكاسات تطبيق تكنولوجيا XBRL على كفاءة وفعالية الإجراءات التحليلية.

B. التوصيات

١. ضرورة أن تولي الدولة اهتماما ودعما كافيا لدفع الشركات نحو تطبيق (XBRL) ، وذلك من خلال منح حوافز للشركات التي تبادر اختياريا بتطبيقها ، أو إعفائها من بعض الرسوم والغرامات أو تخفيض الضرائب المستحقة عليها ، ومشاركة للشركات الكبرى الرائدة في إعداد حملات توعية للتعريف بمزايا تطبيق (XBRL) .
٢. على الجهات الحكومية والتنظيمية أن تتبع المنهج الإلزامي التدريجي للتحويل لتطبيق (XBRL) ، وأن تضع خطة للتحويل تبدأ بمرحلة التطبيق الاختياري كمرحلة تجريبية انتقالية تعقبها مرحلة التطبيق الإلزامي كما حدث في تجربة الولايات المتحدة الأمريكية.
٣. إمكانية تقليص الفجوة بين خبرة صغار المدققين والخبراء من خلال برامج تدريبية مكثفة على كيفية الاستفادة من مهارات التفكير الإبداعي بهدف تحسين فعالية أداء الإجراءات التحليلية ، وإعداد برامج تدريبية للمحاسبين والمدققين لتنمية مهاراتهم ومعرفتهم بتكنولوجيا (X

٤. على الجهات المهنية والتنظيمية إعداد إطار التصنيف Taxonomy الذي يتوافق مع المعايير المحلية المطبقة وتوفيره مجانا للشركات

المصادر

أولاً:- مصادر باللغة العربية .

١. أبو العزم ، فهم . ٢٠٠٣ . استخدام لغة XBRL في تعظيم الاستفادة من معلومات تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً . المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا . عدد ٢.
٢. أبو طالب ، أحمد محمد ٢٠١٣ ، قياس العوامل المحددة لتبني الابتكارات التكنولوجية المستخدمة في إعداد التقارير المالية للشركات المسجلة في البورصة المصرية : دراسة ميدانية ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، مجلد ٢ عدد ٤ .
٣. الأسطل ، مصطفى غانم محمد . ٢٠١٣ ، معايير تقييم كفاءة الإفصاح المحاسبي الإلكتروني ومدى تأثيره على قرارات مستخدمي القوائم المالية : دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة .
٤. البراد ، شريف سعيد ، ٢٠٠٧ ، استخدامات لغة XBRL في إعداد القوائم والتقارير المالية - دراسة ميدانية في كل من مصر والسعودية ، الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، عدد ١ .
٥. حسين علاء علي أحمد ٢٠١٣ ، دور لغة تقارير الاعمال القابلة للامتداد XBRL في زيادة فعالية الإفصاح المحاسبي الإلكتروني للتقارير المالية ، الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، عدد خاص .
٦. رشيد ، ناظم حسن ٢٠١١ ، دور مراقب الحسابات في إضفاء الثقة بالبيانات المحاسبية المنشورة على الانترنت في بيئة التجارة الإلكترونية ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، مجلد ٧ عدد ٢٣ .
٧. الزمر ، عماد سعيد ٢٠١٣ ، دراسة استكشافية لمحددات تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية في البيئة السعودية ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة بنها عدد ١ .
٨. شرف ، أحمد عبد القادر ٢٠٠٨ ، قياس مردود هيكل معرفة مراجعي الحسابات متوسطي الخبرة لارشادات الفحص التحليلي : دراسة اختبارية تطبيقية :رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة .
٩. عبد الصادق ، أسامة سعيد ٢٠١٠ ، الانعكاسات الدولية لاستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) على بناء التصنيف المصري للمعلومات المحاسبية المنشورة إلكترونياً" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، مجلد ٤٧ عدد ٢ .
١٠. غنيم ، محمود رجب يس ٢٠١٣ ، الاثار الحتمية لاستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL على مهنة المراجعة : دراسة استكشافية . المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، مجلد ٢ عدد ٤ .
١١. قنطججي ، سامر مظهر ٢٠١٢ ، لغة الإفصاح المالي والمحاسبي ، مجموعة دار أبي الفداء العالمية للنشر والتوزيع والترجمة ، سوريا - حماة .
١٢. مصطفى ، صادق حامد ٢٠٠٤ ، قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية : دراسة تجريبية ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والإدارة م ١٨ . عدد ٢ .
١٣. مصطفى ، عزة ، سهام محمد علي ، ولاء سمير غازي ٢٠١٣ ، استخدام المنهج الكمي في قياس أثر استخدام XBRL على شفافية تقارير الأعمال الالكترونية ، مجلة المحاسبة المصرية ، عدد ٦ .

١٤. Alles, M ; and M Piechocki . ٢٠١٢ . Will XBRL improve corporate governance? A framework for enhancing governance decision making using interactive data . **International Journal of Accounting Information Systems** . VOI. ١٣, ٩١-١٠٨ .
١٥. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). ٢٠٠٨ Codification of Auditing Standards (Including AICPA and PCAOB Auditing and Attestation Standards). New York ; NY; AICPA.
١٦. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) . ١٩٨٨. Analytical Procedures . SAS NO. ٥٦٠ .
١٧. Bartley; J.S.Y. chen , and E.Z.Taylor. ٢٠١١. Comparison of XBRL filing to corporate ١٠-ks: Evidence from the voluntary filing program . **Accounting Horizon** . ٢٥, ٢٢٧-٢٤٥ .
١٨. Brophy, D.R. ٢٠٠١ . Comparing the attributes , activities, and performance of divergent, convergent and combination thinkers. **Creativity Research journal**. Vol. ١٣; ٤٣٩-٤٥٥ .
١٩. Burnett.R.D., M.Friedman. and U .Murthy. ٢٠٠٦. Financial reports; why you need XBRL . **The journal of Corporate Accounting and Finance**. Vol ١٧ NO. ٥, ٣٣-٤٠ .
٢٠. Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). ٢٠١٠ High standards: the rise and rise of XBRL . Insight . December . Available at : [www.cimaglobal.com / Thought-leadership/Newsletters/Insight-e-magazine/Insight-2010/Insight-December-2010/high-standards-the-rise-and-rise-of-XBRL/](http://www.cimaglobal.com/Thought-leadership/Newsletters/Insight-e-magazine/Insight-2010/Insight-December-2010/high-standards-the-rise-and-rise-of-XBRL/) (accessed ١٩ January ٢٠١١).
٢١. Cropley, A. ٢٠٠٦ . In praise of convergent thinking . Creativity Research journal . Vol. ١٨, ٣: ٣٩١-٤٠٤ .
٢٢. Davidson, A; A.Robinson, and S. Malthus. ٢٠٠٦. Survey of chartered accountants show XBRL slow to catch on . **Chartered Accountant journal** . Vol . ٨٥, ٦٨-٧٠ .
٢٣. Efendi, j; g.D. Park, and L.M.Smith. ٢٠١٤. Do XBRL filings enhance information efficiency ? Early evidence from post- earnings announcement drift **journal of Business Research** . Vol. ٦٧. ١٠٩٩-١١٠٥ .
٢٤. Ernst and Young . ٢٠٠٨ . Securities and Exchange Commission. Available at: <http://www.sec.gov/comments/s7-11-08/s71108.shtml>
٢٥. Flowerday, S; A.W Blundell, and R. Solms. ٢٠٠٦. Continuous auditing technologies and models: A discussion . **Computers and Security**. Vol. ٢٥ No. ٥, ٣٢٥-٣١٠ .
٢٦. Henderson , D; S.Sheetz, and B. Trinkle, ٢٠١٢. The determinants of inter-organizational and internal in – house adoption of XBRL : A structural equation model. **International journal of Accounting information Systems**. VOI. ١٣, ١٠٩-١٤٠ .
٢٧. Janvrin, and W.G. No. ٢٠١٢. XBRL implementation : A field investigation to identify research opportunities . Journal of Information Systems . ٢٦. ١٦٩-١٩٧ .
٢٨. Kilgour , M; and S. Koslow. ٢٠٠٩ . Why and how do creative thinking techniques work ? Trading off originality and appropriateness to make more creative advertising . journal of the Academy of Marketing Science . Vol. ٣٧: ٢٩٨-٣٠٩ .
٢٩. Kim , J.W; H. Lim , and W.G.No. ٢٠١٢. The Effect of first wave mandatory XBRL reporting across the financial information environment . Journal of Information Systems . ٢٦. ١٢٧-١٥٣ .
٣٠. Liu, C; X.Lou ; C.L. Sia, G. O'Farrell, and H.H. Teo . ٢٠١٤ a The impact of XBRL adoption in PR China. Decision Support System. Vol. ٥٩. ٢٤٢-٢٤٩ .
٣١. Liu, C; T.Wang, and L.J. Yao. ٢٠١٤ b. XBRL's impact on analyst behavior ; An empirical study . J .Accountant . Public Policy . Vol. ٣٣. ٦٩-٨٢ .
٣٢. Luippold, B. I ; and T E. Kida. ٢٠١٢. The impact of initial information ambiguity on the accuracy of analytical review judgments . Auditing : A Journal of Practice & Theory. Vol. ٣١ . ٢: ١١٣-١٢٩ .
٣٣. Pike, B.J; M.B.Curtis, and L. Chui. ٢٠١٣. How does initial expectation bias influences application and performance of analytical procedures ? The Accounting Review . Vol. ٨٨.No. ٤ .
٣٤. Pinsker, R. ٢٠٠٣. XBRL awareness in auditing : a sleeping giant ? Managerial Auditing journal. Vol. ١٨ No. ١٨ No. ٩. ٧٣٢-٦٠٠ .
٣٥. Plumlee, R.D and M. Plumlee. ٢٠٠٨. Assurance on XBRL for financial reporting . Accounting Horizon . Voi. ٢٢, ٣٥٣-٣٦٨ .

٣٦. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) . ٢٠١٠ . Auditing Standards Related to the Auditors Assessment of and Response to Risk . PCAOB Release No . ٢٠١٠-٠٠٤ Washington , DC: PCAOB .
٣٧. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) . ٢٠٠٧. An Audit of Internal Control over Financial Reporting that is Intergrated with an Audit of Financial Statements. AS No. ٥. Washington , DC : PCAOB .
٣٨. Rixom. B.A. Rosman.A.J.٢٠١٥. Training auditors to perform analytical procedures using metacognitive skills . The Accounting Review . Voi.٩٠.No.١.
٣٩. Scott, G., L. E. Leritz, and M. D. Mumford. ٢٠٠٤. The effectiveness of creativity tranining : A quantitative review . Creativity Research Journal . VOI. ١٦٤:٣٦١-٣٨٨ .
٤٠. Shan, Y.G., and I. Troshani . ٢٠١٤. XBRL benefit finantial statement auditing ? Journal of Computer I nformation System . Summer ٢٠١٤ .
٤١. Steenkamp, L.P., and G.F.Nel.٢٠١٢. The adoption of(XBRL) in South Africa:an empirical study . Emerald VOI .٣٠. No .٣, ٤٠٩-٤٢٩.
٤٢. Taylor , E.Z., and A.C.Dzuranin . ٢٠١٢ . Interactive financial reporting : An introduction to extensible business reporting language (XBRL) . Issues in Accounting Education . VOI. ٢٥. ٧١-٨٣.
٤٣. Trompeter , G. , and A .Wright . ٢٠١٠ . The world has changed – Have ananalytical procedure practices? Contemporary Accounting Research . ٢٧,٢:٦٦٩-٧٠٠.
٤٤. Troshani,I. and B. Doolin . ٢٠٠٧. Innovation Management . VOI. ١٠. NO.٢. ١٧٦ -٢٠٠.
٤٥. Vasarhelyi ,M.A.,D.Y.Chan, and J.P.Karahel. ٢٠١٢ . Consequences of XBRL standardization on financial statement data . Journal of information systems . VOI. ٢٦ . No. ١.
٤٦. Yoon , H., H. Zo , and A . Ciganek. ٢٠١١. Does XBRL adoption reduce information asymmetry? Journal of Business Research .VOI.٦٤,١٥٧-١٦٣ .