

تقييم مدى فاعلية لغة تقارير الأعمال الموسعة في إعداد التقرير المتكامل دراسة ميدانية

أكرم خليفة محمد إبراهيم¹

ملخص البحث :

الهدف: يهدف هذا البحث إلى تقييم مدى إمكانية الاستفادة من الإمكانيات التي توفرها لغة تقارير الأعمال الموسعة في تطوير الإفصاح المحاسبي الإلكتروني بالبيئة المصرية، وذلك في ضوء العوامل التي قد تدفع الشركات المصرية إلى تبني تلك اللغة كألية لإعداد ونشر التقرير المتكامل مع الأخذ في الحسبان منافع ومحددات التطبيق في بيئة الأعمال المصرية.

التصميم والمنهجية: في ظل عدم تبني الشركات المصرية لمدخل التقرير المتكامل للإفصاح عن الأداء المالي وأداء الاستدامة من خلال تقرير واحد اعتمد الباحث على أسلوب الاستبيان كأداة بحث لاستطلاع آراء مديري الشركات ومراجعي الحسابات والمحللين الماليين في مدى إمكانية الاستفادة من تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة في إعداد التقرير المتكامل.

النتائج: جاءت العوامل البيئية في الترتيب الأول لتبني لغة تقارير الأعمال الموسعة في إعداد التقرير المتكامل ببيئة الأعمال المصرية يليها العوامل التنظيمية وأخيراً العوامل التقنية، وعلى الرغم من تباين ترتيب تلك العوامل فيما بين فئات المستقصى منهم إلا أنه يوجد اتفاق حول أهميتها في تبني لغة تقارير الأعمال الموسعة في إعداد التقارير المتكامل، كما يوجد اتفاق بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن منافع استخدام تلك اللغة في إعداد التقرير المتكامل، في حين توجد فروق جوهرية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن المعوقات التي تحد من استخدام تلك اللغة في إعداد التقرير المتكامل.

القيمة المضافة: يعد هذا البحث دعوة للأكاديميين والممارسين لاستكشاف إمكانات لغة تقارير الأعمال الموسعة في إعداد التقرير المتكامل، حيث اقتصرت الأبحاث التي تمت في البيئة المصرية على محاولة توضيح مزايا تلك اللغة في تطوير النشر الإلكتروني للتقارير المالية بشكل مستقل عن تقرير الاستدامة.

الكلمات الرئيسية: التقارير المالية، تقارير الاستدامة، التقرير المتكامل، لغة تقارير الأعمال الموسعة.

تصنيف JEL: M41، O33، M48

Abstract

Objective: This research aims to evaluate the possibility of benefiting from the capabilities provided by XBRL in developing electronic accounting disclosure in the Egyptian environment, in light of the factors that may push Egyptian companies to adopt that language as a mechanism for IR, taking into consideration the benefits and limitations of application XBRL in the Egyptian business environment.

Design and methodology: In light of the failure of Egyptian companies to adopt the IR approach to disclose financial and sustainability performance through a single report, the researcher relied on questionnaire as a research tool to poll the opinions of managers, auditors and financial analysts on the extent to which the application of XBRL can be used for IR.

Results: The first factor to adopt the XBRL for IR in the Egyptian business environment was Environmental factors, followed by organizational factors and finally technical factors. Despite the variation in the order of these factors among the groups of those surveyed, there is agreement about the importance of all these factors in adopting the XBRL for IR, and there is also agreement between the opinions of the respondents' groups regarding the benefits of using that language for IR, while there are significant differences between the opinions of the respondents' groups regarding the obstacles that limit the use of that language for IR.

Originality: This research is an invitation for academics and practitioners to explore the potential of the XBRL for IR, as the research conducted in the Egyptian environment was limited to trying to clarify the advantages of that language in developing electronic publishing of financial reports independently of the sustainability report.

Keywords: Financial Reporting (FR), Sustainability Reporting (SR), Integrated Reporting (IR), extensible Business Reporting Language (XBRL).

JEL Classification: M41, M48, O33

١ - مقدمة:

شهدت بيئة الأعمال الحديثة تطورات سريعة ومتعاقبة في شتى المجالات، وقد كان لتلك التطورات تأثيراً ملحوظاً في عمليات إعداد وتوصيل تقارير الأعمال، وفي ظل الاهتمام بالأبعاد الاجتماعية والبيئية أصبحت التقارير المالية بمفردها غير كافية لتلبية احتياجات أصحاب المصالح، وهو ما نتج عنه تبني مبادرة التقارير العالمية (GRI) Global Reporting Initiative لتطوير مجموعة من التقارير غير المالية أبرزها تقارير الاستدامة، ولم يتوقف الأمر عند هذا الحد حيث طرح الفكر المحاسبي فكرة الدمج بين التقارير المالية وتقارير الاستدامة في تقرير واحد يشمل كافة الجوانب المالية وغير المالية أطلق عليه التقرير المتكامل (IR) Integrated Report.

ونظراً لأهمية التقرير المتكامل في تقديم صورة واضحة ومتعددة الأبعاد عن أداء الشركات - بما يساعد المستثمرين في عملية التقييم ويدعم استمرارية تلك الشركات - تم تأسيس المجلس الدولي لإعداد التقرير المتكامل (IIRC) International Integrated Reporting Council في عام ٢٠١٠، وقد أسفرت جهود هذا المجلس عن إصدار أولى الإرشادات التوجيهية لإعداد التقرير المتكامل في ديسمبر ٢٠١٣، وساعدت هذه الإرشادات في جذب اهتمام كثير من دول العالم نحو تبني إعداد التقرير المتكامل، بل تعدى الأمر مرحلة التبني الاختياري حين طالبت بورصة جوهانسبرج وبعض الهيئات الأخرى بجنوب أفريقيا جميع الشركات المدرجة بتقديم تقارير متكاملة كشرط للإدراج.

كما أن التطورات التكنولوجية ساعدت كثيراً في تطوير منهجية إعداد تقارير الأعمال بشكل عام والتقرير المتكامل بشكل خاص، وقد اقتصر الأمر في بدايته على تحويل التقارير الورقية إلى ملفات بصيغة (Pdf) ونشرها من خلال المواقع الإلكترونية للشركات، وهو ما أتاح سرعة انتقال المعلومات بين معدي ومستخدمي التقارير، ومع ظهور لغات الترميز التفاعلية - مثل: لغة XML ولغة

HTML - سارعت الشركات إلى انتقاء أحد تلك التقنيات بشكل اختياري، الأمر الذي نتج عنه تعدد طرق إعداد ونشر تقارير الأعمال وهو ما أفقد تلك التقارير قابليتها للمقارنة.

وفي ظل عشوائية عملية النشر الإلكتروني ارتفعت الأصوات المطالبة بتوحيد عملية إعداد ونشر تقارير الأعمال إلكترونياً على المستوى العالمي، وقد أسفرت المحاولات المبكرة من قبل بعض الشركات الرائدة إلى جانب جهود المنظمات المهنية الدولية عن ظهور تقنية جديدة أطلق عليها لغة تقارير الأعمال الموسعة* (XBRL) eXtensible Business Reporting Language ، وقد حقق استخدام هذه اللغة في مجال إعداد التقارير المالية وتقارير الاستدامة نجاحاً كبيراً، وهو الأمر الذي تم البناء عليه لاستخدام تلك اللغة في إعداد التقرير المتكامل.

إن استخدام لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل من شأنه توفير المعلومات الملائمة لكل مستخدم في التوقيت الفعلي، كما أنها تسهل من عملية تبادل المعلومات نتيجة اعتمادها في ترميز البيانات المطلوب تشغيلها على قاموس تصنيف قياسي Taxonomy يتضمن الأكواد المستخدمة لتحويل البيانات المطلوب تشغيلها إلى لغة مفهومة للإنسان والحاسوب، وتعمل هذه اللغة على توحيد المفاهيم ونماذج عرض التقارير مما يسهم في سهولة الاستخدام والفهم والقابلية للمقارنة للتقارير المعدة في دول مختلفة (Steenkamp and Nel, 2012).

لقد كانت المزايا السابقة دافعاً لكثير من الدول نحو إلزام الشركات بتطبيق لغة XBRL في إعداد تقاريرها، حيث ألزمت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية الشركات المقيدة لديها بتطبيق تلك اللغة في إعداد التقارير المالية بنهاية عام ٢٠٠٩، كما ألزم الاتحاد الأوروبي كافة الشركات التي تعمل تحت مظلة بإيداع تقاريرها المالية وفقاً لتلك اللغة (عبد الصادق، ٢٠١٠). وعلى المستوى الإقليمي تعد دولة الإمارات العربية من أوائل الدول التي استخدمت لغة XBRL منتصف عام ٢٠٠٦ (جعفر، ٢٠٠٩)، واعتباراً من أول يناير ٢٠١٤ ألزمت الشركات المقيدة بسوق أبو ظبي للأوراق المالية بتطبيق تلك اللغة، وبداية من عام ٢٠١٥ تبنت فلسطين والكويت والأردن تطبيق لغة XBRL تباعاً (إسماعيل، ٢٠١٦).

وعلى الرغم من هذا الاتجاه نحو تطبيق لغة في إعداد التقرير المتكامل على المستويين الدولي والإقليمي - بشكل طوعي أو إجباري - إلا أنه وحتى الآن لا يوجد إلزام للشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصري بإعداد التقرير المتكامل، فضلاً عن عدم مبادرة الشركات المصرية طواعية بإعداد ونشر هذا النوع من التقارير، وقد اقترن ذلك بقصور الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في بيئة الأعمال المصرية نتيجة عدم مواكبة التطورات التكنولوجية الحديثة، حيث لم تحاول الشركات المصرية

(*) سوف يستخدم الباحث الاختصار XBRL في البحث للإشارة إلى لغة تقارير الأعمال الموسعة.

الاستفادة من المبادرات العالمية لتبني لغة XBRL في إعداد التقارير المالية وغير المالية، كما لا يوجد إلزام من قبل الجهات الحكومية والمهنية في مصر بتطبيق تلك اللغة.

ومن أجل الوقوف على طبيعة المشكلة وأبعادها قام الباحث بصياغة وتوجيه مجموعة من التساؤلات إلى عينة من أصحاب المصالح، وقد تضمنت هذه التساؤلات ما يلي:

السؤال الأول: هل يوجد تباين بين فئات المستقصى منهم بشأن العوامل التي قد تدفع الشركات المصرية إلى تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل؟

السؤال الثاني: هل يوجد تباين بين فئات المستقصى منهم بشأن المنافع التي قد تعود على الشركات المصرية من استخدام لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل؟

السؤال الثالث: هل يوجد تباين بين فئات المستقصى منهم بشأن المعوقات التي قد تحد من استخدام الشركات المصرية للغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل؟

يتمثل الهدف الرئيس للبحث في محاولة تقييم مدى فاعلية استخدام لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل بالبيئة المصرية، وينبثق من هذا الهدف مجموعة الأهداف الفرعية التالية:

- تحديد العوامل التي قد تدفع الشركات المصرية إلى تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل.
- تحديد المنافع التي قد تتحقق للشركات المصرية من استخدام لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل.
- تحديد المعوقات التي قد تحد من استخدام الشركات المصرية للغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل.

وتأتي أهمية هذا البحث من حتمية توجه الشركات المصرية نحو تبني التقرير المتكامل كمدخل لزيادة جودة تقارير الأعمال، وذلك سعياً للحاق بركب الدول التي بادرت بإعداد هذا النوع من التقارير، كما أن التجارب الرائدة لاستخدام لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل والمزايا التي حققتها تلك اللغة في هذا الصدد قد تكون سبباً في سرعة تبني الشركات المصرية لإعداد التقرير المتكامل.

ومن ثم فإن النتائج التي يقدمها هذا البحث من خلال استقصاء آراء الأطراف المعنية بهذا الشأن قد تلقي الضوء على العوامل التي من شأنها تحفيز الشركات المصرية على تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل، كما أن ما رصدته البحث من معوقات لتطبيق هذه اللغة في بيئة الأعمال المصرية من شأنه لفت انتباه الجهات المنوط بها تنظيم مهنة المحاسبة إلى تلك المعوقات وسبل التغلب عليها.

وبعد هذه العرض لمقدمة البحث سوف يقوم الباحث بتنظيم الورقة البحثية بحيث يعرض القسم الثاني الدراسات السابقة وتطوير الفروض، ويتناول القسم الثالث الإطار النظري للبحث، ويتناول القسم الرابع منهجية الدراسة الميدانية، ثم نتائج البحث واختبارات الفروض في القسم الخامس، في حين خصص القسم السادس لمناقشة تلك النتائج والتوصيات، وأخيراً يتناول القسم السابع حدود البحث ومقترحات لبحوث مستقبلية.

٢- الدراسات السابقة وتطوير الفروض:

لقد ركزت الدراسات السابقة التي تناولت لغة XBRL بشكل أساسي على نظم المعلومات المحاسبية والتقارير المالية (Alles and Debrecey, 2012; Bonsón, et al., 2009; Valentinetti and Rea, 2012)، بجانب تناول بعض الدراسات الأخرى لتطبيق هذه اللغة في مجالات أخرى بخلاف التقارير المالية (Baldwin, et al., 2006; Debrecey and Gray, 2015; Perdana, et al., 2015)، حيث ناقش (Doni and Inghirami (2011) الآثار المترتبة على تطبيق لغة XBRL في عمليات اتخاذ القرار الاستراتيجي وتقييم الفوائد المحتملة التي يمكن الحصول عليها من ترميز نموذج بطاقة الأداء المتوازن باستخدام لغة XBRL، كما أشار (Henderson, et al. (2011 إلى إمكانية استخدام تلك اللغة أيضاً في نشر أنواع كثيرة من التقارير، حيث لا يقتصر استخدامها على تعريف نوع معين من المعلومات فهي لغة يمكن توسيع استخدامها حسب الحاجة بما يسمح للمستخدمين بتحديد عناصر معينة تلبي احتياجاتهم من إعداد التقارير.

وفي المقابل تناولت دراسات أخرى المعوقات التي تحد من توسع استخدام لغة XBRL (عبد الصادق، ٢٠١٠؛ أبو طالب، ٢٠١٢؛ Garner, et al., 2013)، وقد تم إرجاع تلك المعوقات إما للتعامل مع لغة XBRL - مستخدمين لغة XBRL - أو لموردي البرمجيات، حيث تتضمن تلك المعوقات: نقص المعرفة الفنية بلغة XBRL؛ وزيادة الوقت والمجهود والتكلفة المرتبطة بتدريب معدي التقارير على التعامل مع لغة XBRL؛ وتخوف الشركات من فقد الميزة التنافسية والخصوصية نتيجة التوسع في الإفصاح؛ وتخوف المحاسبين من فقد وظائفهم؛ ومحدودية الدعم الفني للبرمجيات التي تستخدم لغة XBRL.

ويسعى الباحث في هذا القسم إلى عرض الدراسات التي تناولت أبعاد المشكلة البحثية للاستفادة منها في صياغة فروض البحث، ومن أجل تطوير تلك الفروض تم صياغة مشكلة البحث في صورة مجموعة من التساؤلات قابلة للإجابة في صورة الإثبات أو النفي وتستجيب للمنهج الإحصائي في التحقق.

٢-١ دوافع تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل:

لقد تناولت كثير من الدراسات العوامل التي أدت إلى انتشار استخدام لغة XBRL في إعداد التقارير المالية وغير المالية، حيث قامت دراسة (Troshani and Doolin (2005 بتصنيف تلك العوامل إلى ثلاث مجموعات: عوامل تنظيمية تتعلق بالموارد المادية والبشرية المتاحة واتجاهات الإدارة؛ وعوامل تكنولوجية تتعلق بالمنافع المتوقعة من تطبيق لغة XBRL ودرجة الملاءمة والصعوبة وقابليتها للتجريب؛ وعوامل بيئية تتعلق بالضغوط الخارجية من قبل التنظيمات المهنية والحكومية وتجارب الشركات الأخرى الناجحة، وقد توصلت الدراسة إلى تداخل العوامل الثلاثة السابقة في تبني لغة XBRL، كما أن الأطراف التي تؤثر في تبني تلك اللغة تتمثل في ثلاثة أطراف: موردي التقنية؛ ومستخدمي التقنية؛ ومستخدمي التقارير، وأن الإلزام من جانب المنظمين يعد المحرك الرئيس لكافة الأطراف في تبني لغة XBRL.

وفي السياق ذاته هدفت دراسة (Ng, et al. (2008 إلى تحديد العوامل التي دفعت كل من الصين وهونج كونج إلى تبني لغة XBRL، وعلى الرغم من أسبقية الصين في تبني لغة XBRL إلا أن العوامل البيئية كانت هي العامل المشترك في تبني تلك اللغة، حيث سعت الصين إلى محاكاة الولايات المتحدة الأمريكية باعتبارها الدولة الرائدة في هذا المجال، كما أن عالمية الأسواق واتفاقية الشراكة التجارية بين الصين وهونج كونج دفعت الأخيرة لتبني لغة XBRL أسوة بما حدث في الصين. كما ركزت بعض الدراسات على الإلزام بالتبني من جانب المنظمين كأكثر العوامل البيئية تأثيراً في انتشار لغة XBRL (Henderson, et al., 2011; Norovuori, 2012).

وخلافاً للدول التي سعت إلى تبني لغة XBRL أشارت دراسة (Cordery, et al. (2011 إلى العوامل التي أدت إلى عدم تبني نيوزيلندا لتلك اللغة، والتي تم تقسيمها إلى ثلاثة عوامل رئيسية هي: العوامل التنظيمية؛ والعوامل البيئية؛ والعوامل التكنولوجية، وتوصلت الدراسة إلى أن العوامل التنظيمية لا تؤثر بشكل مباشر في قرار عدم تبني لغة XBRL، وأن المؤثر الرئيس هو العوامل البيئية والتكنولوجية. كما توصلت دراسة (Steenkamp and Nel (2012 إلى أن عدم تبني لغة XBRL بجنوب أفريقيا يرجع إلى عدم الوعي بتلك اللغة إضافة إلى عدم الإلزام بتطبيقها، وهو الأمر الذي تم تداركه فيما بعد حيث تم إلزام الشركات باستخدام تلك اللغة.

ويشير السؤال الأول المتعلق بدوافع تبني لغة XBRL إلى: هل يوجد تباين بين فئات المستقصى منهم بشأن العوامل التي قد تدفع الشركات المصرية إلى تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل؟

ومن ثم فإن الإجابة المحتملة عن هذا السؤال يمكن صياغتها في صورة فرض العدم التالي:

الفرض الأول H_{01} : لا توجد اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم بشأن العوامل التي قد تدفع الشركات المصرية إلى تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل.

٢-٢ منافع تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل:

تمت الإشارة إلى الفوائد التي تحققها لغة XBRL في عدة كتابات، حيث أشارت دراسة (Escobar and Gago, 2012) إلى فعالية تلك اللغة في تسهيل نقل المعلومات بين الأطراف المستفيدة مما يسهم في دعم عملية اتخاذ القرارات، كما تم التأكيد على شفافية التقارير المعدة بلغة XBRL وتحسين قدرتها على الوصول إلى مستخدمين المعلومات مما يسهم في الحد من عدم تماثل المعلومات (الغنام، ٢٠١٢؛ Bai, et al., 2014; Enachi, 2013). وقد أدت زيادة درجة الشفافية وجودة المعلومات الواردة بالتقارير المعدة وفقاً للغة XBRL إلى إلزام الاتحاد الأوروبي جميع الشركات التي تعمل تحت مظلته بتبني تلك اللغة بداية من عام ٢٠١٨ (Norovuori, 2012).

إن لغة XBRL كأداة تكنولوجية يمكنها نشر البيانات على نطاق واسع من خلال إنتاج معلومات وثيقة الصلة والارتباط باحتياجات المستخدمين (Debreceeny and Gray, 2001). وقد عرف Dunne, et al. (2013: 169) لغة XBRL على أنها تقنية إعداد التقارير الرقمية من الجيل الثاني، فعلى عكس تقنيات الجيل الأول التي تتميز بتنسيقات PDF وHTML الثابتة فإن لغة XBRL تسمح بتحليل واستدعاء المعلومات الضمنية بشكل أكثر آلية عبر منصات متعددة، كما أنها توفر قناة اتصال جديدة للأطراف المهتمة.

وفيما يتعلق بالتقرير المتكامل تعمل لغة XBRL على تسهيل التعامل مع بيانات التقرير المتكامل من خلال البرمجيات والتطبيقات الجاهزة ومتصفحات الويب، مما يتيح إعادة استخدامها بصفة متكررة وقراءتها آلياً، كما أنها تحد من أخطاء البيانات عن طريق التخلص من إعادة إدخال المعلومات والحسابات اليدوية لأن التقارير المعدة بواسطتها تكون مقروءة لمعظم البرامج التي يتعامل معها المستخدم النهائي مما يساعد في بناء الثقة والمصادقية في البيانات، فضلاً عن إمكانية مقارنة البيانات بين الشركات نتيجة حفاظها على هيكل البيانات وتماتله فيما بين الشركات. (Monterio, 2013: 65)

بالإضافة إلى ذلك تتمتع لغة XBRL ببعض المزايا في عرض المعلومات من خلال تطبيق المبادئ الإرشادية التي وضعها المجلس الدولي لإعداد التقرير المتكامل (IIRC) بشأن الموازنة بين اكتمال المعلومات والإيجاز في العرض. حيث لاحظ (de Villiers et al., 2014: 1046) أن استخدام النماذج الإلكترونية للتقارير يسمح لمستخدمي التقرير المتكامل بالانتقال إلى تقارير أكثر تفصيلاً تتضمن معلومات أخرى عن العناصر الواردة في التقرير المتكامل يهتم بها مستخدمي تلك

التقارير، وتستطيع لغة XBRL مواجهة هذه التحديات ودعم تطبيق التقرير المتكامل بطريقة تلبي احتياجات المستخدمين من المعلومات بشكل أفضل من خلال قدرتها على استرجاع معلومات أكثر فعالية وديناميكية وخصوصية.

وعلى صعيد الدراسات التي تمت في البيئة المصرية تناولت عدة دراسات (حسين، ٢٠١٣؛ الصياد، ٢٠١٥؛ إسماعيل، ٢٠١٦) المزايا التي قد تتحقق نتيجة استخدام لغة XBRL في إعداد التقارير المالية المنشورة إلكترونياً، والتي من أهمها: زيادة فعالية الإفصاح المحاسبي الإلكتروني، وتخفيض درجة عدم تماثل المعلومات بسوق الأوراق المالية، زيادة قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة محلياً ودولياً. كما قدمت دراسة أحمد (٢٠١٣) الدليل على أهمية تحول الشركات المصرية نحو تطبيق كل من لغة XBRL ومعايير IFRS من أجل زيادة الشفافية في التقارير المالية.

ويشير السؤال الثاني المتعلق بمزايا استخدام لغة XBRL إلى: هل يوجد تباين بين فئات المستقصى منهم بشأن المنافع التي قد تعود على الشركات المصرية من استخدام لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل؟

ومن ثم فإن الإجابة المحتملة عن هذا السؤال يمكن صياغتها في صورة فرض العدم التالي:
الفرض الثاني H_{02} : لا توجد اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم بشأن المنافع التي قد تعود على الشركات المصرية من استخدام لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل.

٢-٣ معوقات تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل:

تناولت دراسة (Troshani and Doolin (2005) الآثار السلبية الناتجة عن إلزام الشركات باستخدام لغة XBRL في إعداد تقارير الأعمال، ويتمثل أهمها في: التخوف من تقليص العمالة بالشركات؛ والعمل على تلبية متطلبات الجهة التنظيمية على حساب احتياجات الأطراف الأخرى. كما أشارت دراسة (David (2006 إلى أن نقص المعرفة بلغة XBRL لدى الشركات النيوزيلندية تعد عائقاً أمام تبني تلك اللغة، إضافة إلى أن صغر حجم معظم تلك الشركات يترتب عليه نقص الموارد المتاحة لتبني تلك اللغة، كما أن النقص في موردي البرامج الإلكترونية قد يكون سبباً في تباطؤ استخدام لغة XBRL.

وفي السياق ذاته أرجعت دراسة (Troshani and Doolin (2007 تباطؤ اهتمام أصحاب المصالح في أستراليا بتبني لغة XBRL إلى عدم الاتفاق على تصنيف موحد لتطبيق تلك اللغة يصلح للتطبيق في البيئة الأسترالية، إضافة إلى تبني بيئة الأعمال الأسترالية ثقافة التحفظ وانتظار تأكيد الآخرين على صلاحية تلك اللغة للتطبيق. كما قدمت دراسة (Cordery, et al. (2011 ثلاثة

أسباب رئيسة تحول دون تبني لغة XBRL في نيوزيلندا تتمثل في: عدم وجود إلزام من قبل الجهات التنظيمية؛ صعوبة تطوير قاموس تصنيف قياسي لهذه اللغة يتلاءم مع البيئة النيوزيلندية؛ اقتناع الشركات بأن تطبيق تلك اللغة سوف يترتب عليه تكاليف إضافية. وفي سبيل التغلب على التكاليف الإضافية أيدت دراسة (Garner, et al. (2013) التبنّي المتأخر للغة XBRL لأنه أقل تكلفة من التبنّي المبكر، حيث إن التكلفة سوف تنخفض بمرور الوقت عقب انتشار أي تقنية جديدة.

كما هدفت دراسة (Henderson, et al. (2012 إلى توضيح محددات تطبيق لغة XBRL فيما بين الشركات وتلك المحددات داخل الشركة الواحدة في ضوء الأبعاد التقنية والتنظيمية والبيئية، وتبين أن التعلم من مصادر خارجية - كمحدد تنظيمي - له تأثير أكبر على تطبيق لغة XBRL بين الشركات عنه داخل الشركة الواحدة، كما تبين عدم وجود فروق جوهرية لضغوط الشركات المنافسة - كمحدد بيئي - فيما بين الشركات أو داخل الشركة الواحدة، إلا أن ضغوط الأعراف والقيم المشتركة - كمحدد بيئي - ذات تأثير فقط فيما بين الشركات عند تطبيق لغة XBRL.

وقد ركزت بعض الدراسات على التحديات التي تواجه تطبيق لغة XBRL في البيئة المصرية (محمد، ٢٠٠٣؛ عبد الصادق، ٢٠١٠؛ الصياد، ٢٠١٥؛ إسماعيل، ٢٠١٦)، وأرجعت تلك الدراسات سبب عدم تطبيق تلك اللغة إلى عدة عوامل أهمها: عدم وجود المعرفة الفنية الكافية لدى المحاسبين والشركات في مصر بهذه اللغة؛ وعدم وجود تصنيف مصري للمعلومات المحاسبية المنشورة إلكترونياً؛ وتخوف الشركات من فقد الميزة التنافسية والخصوصية نتيجة التوسع في الإفصاح؛ وتخوف المحاسبين من فقد وظائفهم؛ ومحدودية الدعم الفني للبرمجيات التي تستخدم لغة XBRL؛ فضلاً عن غياب المعايير المهنية اللازمة لتنظيم عملية نشر التقارير عبر الإنترنت. كما حاولت دراسة البراد (٢٠٠٧) تحديد أسباب عدم تطبيق الشركات المصرية والسعودية للغة XBRL في إعداد التقارير المالية على الرغم من اقتناع المحاسبين بتلك الشركات بالمزايا التي يحققها تطبيق تلك اللغة.

ويشير السؤال الثالث المتعلق بمحددات استخدام لغة XBRL: هل يوجد تباين بين فئات المستقصى منهم بشأن المعوقات التي قد تحد من استخدام الشركات المصرية للغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل؟

ومن ثم فإن الإجابة المحتملة عن هذا السؤال يمكن صياغتها في صورة فرض العدم التالي:

الفرض الثالث H_0 : لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن المعوقات التي قد تحد من استخدام الشركات المصرية للغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل.

٣- الإطار النظري للبحث:

بات من الأمور الراسخة كيفية إعداد التقارير المالية استناداً إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، والتي يتم استخدامها في جميع أنحاء العالم لمساعدة الشركات على الإفصاح عن المعلومات المالية بطريقة متسقة وقابلة للمقارنة، إلا أن الأمر ليس كذلك بالنسبة للتقارير البيئية والاجتماعية وتقارير الحوكمة.

وقد ناقش البعض العقبات التي يجب التغلب عليها من أجل توفير تقارير متكاملة في جميع أنحاء العالم، وعلى رأسها الافتقار إلى معيار عالمي موحد للإفصاح المتكامل يتضمن المعلومات المالية إلى جانب المعلومات البيئية والاجتماعية والحوكمة، ويعد عدم وجود إطار مقبول قبلاً عاماً لإعداد التقرير المتكامل فرصة كبيرة للابتكار من جانب الشركات، حيث أن تجارب بعض الشركات الرائدة في مجال إعداد التقرير المتكامل يمكن البناء عليها في توفير رؤية لما يجب أن يكون عليه الإطار المقبول لإعداد التقرير المتكامل. (Monterio, 2010: 57)

إن التقرير المتكامل هو أحدث مبادرة تسعى نحو تحسين الإفصاح المحاسبي، ووفقاً للمجلس الدولي لإعداد التقرير المتكامل (IIRC) فإن إعداد التقرير المتكامل في مستند واحد يوفر تمثيلاً شاملاً لأداء الشركة والعوامل المتعددة التي تؤثر في قدرة الشركة على تكوين القيمة بمرور الوقت (IIRC, 2013a). إلا أن شمول التقرير المتكامل على كافة عمليات الشركة بما يتضمن المعلومات المالية وغير المالية سوف يترتب عليه ضخامة حجم هذا التقرير وصعوبة التنقل بين أجزائه، ومن ثم فإن الأمر يتطلب التحول من التقارير الدورية الثابتة إلى التقارير الفورية الديناميكية.

ويمكن أن يؤدي استخدام التكنولوجيا إلى سرعة وسهولة هذا التحول، حيث أسهمت تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في التحول إلى ما يسمى بعصر إعداد التقارير الرقمية، وهو ما أدى إلى تغيير الطرق التي تتعامل بها الشركات مع أصحاب المصالح (Ghani, et al., 2009; Hoffman and Rodríguez, 2013). كما أوضح (Beattie and Pratt (2003: 155) أن تقارير الأعمال المستندة إلى الويب سوف تمكن المستخدمين من الوصول المباشر إلى المعلومات من خلال ما توفره وسائل التصفح والبحث المختلفة من دعم، وتعد لغة XBRL أحد الابتكارات التكنولوجية الحديثة التي حققت نجاحاً كبيراً في تحويل التقارير الورقية إلى تقارير رقمية.

وسوف يتناول الباحث في هذا القسم من البحث التحديات التي تواجه تحسين عملية إعداد التقارير، ومدى إمكانية استخدام لغة XBRL في إعداد ونشر المعلومات غير المالية، ودور هذه

اللغة في إعداد التقرير المتكامل، وذلك تمهيداً لاختبار مدى استعداد بيئة الأعمال المصرية لتبني تطبيق تلك اللغة في إعداد التقرير المتكامل.

٣-١ التقرير المتكامل والتحديات التي تواجه تحسين عملية إعداد التقارير:

ظهر التقرير المتكامل نتيجة الحاجة إلى تقرير يشمل جميع أوجه النشاط بالشركات ويلبي احتياجات جميع أصحاب المصالح (Yongvanich and Guthrie, 2013; Abeysekera, 2013). ويجب أن يوفر التقرير المتكامل معلومات تفسر عوامل تكوين القيمة إلى جانب الآثار المالية والاجتماعية والبيئية (Abeysekera, 2013)، ومع ذلك فإن التحدي الرئيس الذي يواجه إعداد التقارير هو توفير المعلومات ذات الصلة لأصحاب المصالح. ويضيف (Dumay 2016: 168) أن هذا التحدي يعني الحاجة إلى الذهاب إلى ما وراء عملية إعداد التقرير من خلال التركيز على محتوى الإفصاح وذلك بتوفير معلومات كانت في السابق سرية أو غير معلن عنها، بحيث يتمكن أصحاب المصالح كافة من فهم الكيفية التي تتعامل بها الشركة مع القضايا الأخلاقية والبيئية والاجتماعية.

إن الحديث حول مدى شمول تقارير الشركات على كافة أوجه النشاط ليس بالأمر الجديد في أبحاث المحاسبة عن رأس المال الفكري، فقد اقترح كل من (Yongvanich and Guthrie 2006: 309) إطاراً موسعاً لتقارير الأداء من خلال إحداث التكامل بين رأس المال الفكري وبطاقة الأداء المتوازن والتقارير الاجتماعية والبيئية، ودمجها في إطار واحد لتمكين أصحاب المصالح وتغيير الطريقة التي يتم بها إدارة الأنشطة من قبل الشركات.

ويشكل مشابه كانت المفاهيم التي طرحها مبكراً كل من (Eccles and Krzus 2010) - التقارير الثلاثية Triple-bottom-line reporting والتقرير الواحد One Report - وكذلك مبادرة التقارير العالمية (GRI 2013) بمثابة نقطة البداية لظهور مدخل التقرير المتكامل. ويمثل التقرير المتكامل تطوراً في طريقة إفصاح الشركات لأصحاب المصالح من خلال الدمج بين التقارير المالية وتقارير الاستدامة^(١) في تقرير واحد، حيث يتم عرض هذه التقارير في الوقت الحالي بشكل منفصل، وفي ظل غياب القواعد التنظيمية الملزمة قامت بعض الشركات على اختلاف أحجامها بإعداد ونشر التقرير المتكامل.

ولقد أجريت عدة محاولات لتطوير التصنيفات والأطر بهدف مساعدة الشركات في الإفصاح على أساس متكامل، ومن بين هذه المحاولات "مسودة المشاورات الخاصة بإطار إعداد التقرير

(١) تتضمن تقارير الاستدامة على كل من المعلومات البيئية والاجتماعية وحوكمة الشركات، Environmental, Social, and Governance (ESG).

المتكامل" والتي أصدرها المجلس الدولي لإعداد التقرير المتكامل (IIRC) في ١٦ أبريل ٢٠١٣، وتمثل هذه المسودة إطاراً مقترحاً لكيفية إعداد التقرير المتكامل وما يجب تضمينه في ذلك التقرير من معلومات جوهرية حول استراتيجية الشركة وحوكمتها وأدائها والرؤى المستقبلية بطريقة تعكس السياق الاقتصادي والاجتماعي والبيئي لتلك الشركة (Monterio, 2013: 62).

كما أكد كل من Beattie and Smith (2013) على أن ظهور التقرير المتكامل أعاد الجدل حول دور رأس المال الفكري في إعداد التقارير السردية، فالعلاقة بين رأس المال الفكري والتقرير المتكامل علاقة قوية، حيث يهدف كلاهما - وإن كان من وجهات نظر مختلفة - إلى توضيح مدى قدرة الشركة على تكوين القيمة والتي لا تعكسها المعلومات المالية بمفردها.

وحول مستقبل رأس المال الفكري والتقرير المتكامل سلط Dumay (2016) الضوء على تجديد الاهتمام بتقارير رأس المال الفكري، وذلك استناداً إلى ما تشهده عملية إعداد التقرير المتكامل من زخم وتضمينها معلومات عن رأس المال الفكري. ويشير هذا الاهتمام المتجدد والمتنامي بجعل رأس المال الفكري مرئياً للجميع إلى ضرورة اتباع مدخل جديد في الإفصاح، والحاجة إلى تجاوز التقرير عن رأس المال الفكري والتحول من التقارير الثابتة والدورية إلى الإفصاح الديناميكي والملائم لأصحاب المصالح (Edvinsson, 2013).

ويمكن أن يكون التقرير المتكامل بمثابة فرصة لتحسين ملاءمة المعلومات نظراً لتعدد الأوجه التي يتضمنها، حيث يرى Abeysekera (2013: 228) أن التقرير المتكامل هو "محاولة للدمج بين الإفصاح عن الجوانب المختلفة لأنشطة المنشأة على منصة مشتركة مع هدف موحد"، كما عرف إطار إعداد التقرير المتكامل الصادر عن المجلس الدولي لإعداد التقرير المتكامل (IIRC) التقرير المتكامل على أنه "اتصال موجز عن كيفية قيام استراتيجية المنشأة وحوكمتها وأدائها وتطلعاتها المستقبلية - في سياق بيئتها الخارجية - بإحداث قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل" (IIRC, 2013a: 7).

ويقصد بالطبيعة متعددة الأوجه أن معلومات التقرير المتكامل قد تكون مناسبة لأنواع مختلفة من المستخدمين، ومع ذلك فإن المجلس الدولي لإعداد التقرير المتكامل حدد المستثمرين ومقدمي رأس المال كمستخدمين أساسيين للتقرير المتكامل (IIRC, 2013a)، وهذا التركيز الضيق على المستثمرين يهدد مدى ملاءمة المعلومات لجميع أصحاب المصالح.

وتشمل الفئات الأساسية للمعلومات الواردة بالتقرير المتكامل - وفقاً لإطار إعداد التقرير المتكامل - على: نبذة عن الشركة والبيئة الخارجية؛ الحوكمة؛ نموذج الأعمال؛ المخاطر والفرص؛

الاستراتيجية وتخصيص الموارد؛ الأداء؛ والتطلعات المستقبلية، ومع الأخذ في الحسبان أن الهدف من إعداد التقرير المتكامل هو تفسير كيفية تكوين الشركة للقيمة بمرور الوقت فإن المعلومات التي تنتمي للفئات السابقة يجب أن توضح كيفية إسهامها في عملية تكوين القيمة، كما أن رؤوس الأموال - وفقاً لإطار إعداد التقرير المتكامل - هي المكان الذي تتجلى فيه عملية تكوين القيمة في الزيادة أو النقص أو التحويلات في رؤوس الأموال الناتجة عن أنشطة ومنتجات الشركة (IIRC, 2013a: 10).

وعلى الرغم من اعتراف المجلس الدولي لإعداد التقرير المتكامل بكثير من تصنيفات رؤوس الأموال (IIRC, 2013b)، إلا أن إطار إعداد التقرير المتكامل يتبنى تصنيفاً قائماً على ستة أنواع من رؤوس الأموال هي: رأس المال المالي؛ رأس المال الصناعي؛ رأس المال الفكري؛ رأس المال البشري؛ رأس المال الاجتماعي والعلائقي؛ ورأس المال الطبيعي، ومع ذلك فوفقاً لما أكدته الإطار الدولي لإعداد التقرير المتكامل لا ينبغي تقسيم التقرير المتكامل إلى عدة أقسام مستقلة تبعاً لرؤوس الأموال (IIRC, 2013b: 12)، وهو ما يعني احتواء التقرير المتكامل في جميع أجزائه على كافة أنواع رؤوس الأموال.

وقد حدد Eccles and Krzus (2010) بعض التحديات والفرص التي ترتبط بمدخل التقرير المتكامل، ويكمن أحد التحديات المهمة في جودة وموثوقية معلومات المسؤولية الاجتماعية للشركات، فمعلومات المسؤولية الاجتماعية للشركات في الغالب لا تكون بنفس الجودة أو الموثوقية مثل المعلومات المالية، حيث توفر الهيئات المهنية الضمان لجودة المعلومات المالية من خلال ما تصدره من معايير ملزمة، وهو الأمر الذي لا يتوفر بالضرورة للمعلومات التي تم جمعها بواسطة نظم الموارد البشرية أو البيئية.

لذا فإن أحد التحديات الأولى هو كيفية تحسين هيكل الرقابة وتوفير الدقة للعملية التي يتم من خلالها تجميع المعلومات المرتبطة بالأنشطة البيئية والاجتماعية والاقتصادية، ويمكن للمدراء الماليين والمحاسبين الإداريين مساعدة الشركات في التغلب على هذه العقبة لأنهم أكثر فهماً بالضوابط المتعلقة بتلك المعلومات، كما يتمتع المديرون الماليون بفرصة العمل جنباً إلى جنب مع فريق الاستدامة والمساعدة في رفع جودة المعلومات البيئية والاجتماعية والاقتصادية إلى نفس المعايير المرتفعة التي تحكم المعلومات المالية. (Monterio, 2010: 56)

الأمر الذي يؤدي إلى تحدٍ وفرصة أخرى تتمثل في فهم العلاقات بين المعلومات والمفاضلة بينها وتوضيح كيفية تأثيرها في الأداء المالي، ويمكن للمدراء الماليين والمحاسبين الإداريين مساعدة شركاتهم عن طريق إشراك جميع أصحاب المصالح - مثل: المنظمات غير الحكومية والجمعيات

والعملاء - لفهم احتياجاتهم من المعلومات غير المالية، وهو ما ينتج عنه زيادة تركيز المدير المالي على تحسين العمليات التي تؤدي إلى رفع جودة وموثوقية المعلومات البيئية والاجتماعية والاقتصادية وتحسين العلاقات مع أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين. (Monterio, 2010: 56)

وهناك تحدٍ آخر يتعلق بالتقرير المتكامل مستمد من تطبيق مبادئ توجيهية محددة مثل: الأهمية النسبية؛ والإيجاز؛ والاكتمال؛ والاتصال (IIRC, 2013a). ويهدف التطبيق المتزامن لهذه المبادئ إلى تحسين ملاءمة المعلومات للمستخدمين ومنع التقرير المتكامل من أن يكون مجرد ملخص للمعلومات التي تحتويها تقارير أخرى (IIRC, 2013a: 8). كما لاحظ de Villiers et al. (2014: 1046) أن السمات الرئيسية المميزة للتقرير المتكامل تتمثل في هدفها نحو تقديم تقرير موجز يشير إلى التصرفات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية الأكثر أهمية للمنشأة، وكذلك النتائج والمخاطر والفرص بطريقة تعكس الطبيعة المتكاملة لهذه العوامل بالنسبة للمنشأة، كما أن استخدام أشكال إلكترونية لإعداد التقارير يسمح لمستخدمي التقرير المتكامل بالانتقال إلى تقارير أكثر تفصيلاً ومعلومات أخرى تتعلق بالعناصر الواردة في التقرير المتكامل والتي تمثل أهمية كبيرة بالنسبة لهؤلاء المستخدمين. لذلك من الضروري البحث عن إيجاد التوازن بين الإيجاز والمبادئ التوجيهية الأخرى ولا سيما الاكتمال والقابلية للمقارنة وإيجاد الحلول لربط الأنواع المختلفة من المعلومات (IIRC, 2013a: 21).

إجمالاً فإن التحديات التي يجب معالجتها هي: التحول من إعداد التقرير إلى نوعية الإفصاح؛ وعدم التركيز على المستثمرين فقط من أجل إفصاح أكثر ملاءمة لجميع أصحاب المصالح؛ والتأكيد على الإفصاح عن رأس المال الفكري ورؤوس الأموال الأخرى؛ وإضفاء الثقة على المعلومات غير المالية؛ وتحسين القابلية للتنقل داخل البيانات؛ وتطبيق المبادئ الإرشادية للتقرير المتكامل. ولا شك من أن الأدوات التكنولوجية - مثل لغة XBRL - تمتلك القدرة على معالجة هذه المشكلات من خلال تحسين القدرة على البحث عن المعلومات أو الوصول إليها أو دمجها أو الاتصال بها أو تخصيصها أو إعادة استخدامها أو تحليلها (IIRC, 2013a: 17)، وذلك لتلبية احتياجات المستخدمين من المعلومات بشكل أفضل.

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أن التقرير المتكامل لا يسعى إلى استبدال عمليات الإفصاح المالي وغير المالي التي تقوم بها الشركات أو أن يكون بديلاً لتقارير الاستدامة، حيث إن إعداد التقرير المتكامل يعمل على تطوير الصورة الكاملة لتقارير الشركات وليس جزءاً واحداً منها فقط، كما أن السوق هو الدافع لإعداد التقرير المتكامل حيث تسعى الأعمال التجارية والمستثمرين إلى تقديم هذا

النوع من التقارير دون إلزام من الجهات التنظيمية، فضلاً عن عالمية التقرير المتكامل حيث يتم إعداده في كثير من الدول على مستوى العالم.

وعلى الرغم من قيام بعض الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصري بنشر تقارير الاستدامة على الموقع الإلكتروني الخاص بها، إلا أن تلك التقارير - وإن كانت تمثل تطوراً في ممارسات الإفصاح - لا تماثل تماماً التقرير المتكامل والتي تقوم فيها الشركة بدمج تقارير الاستدامة مع التقارير المالية.

ويرجع الباحث عدم تبني الشركات المصرية لمدخل التقرير المتكامل إلى أن معايير المحاسبة المصرية المعدلة (وزارة الاستثمار والتعاون الدولي، ٢٠١٩) لم تتضمن أي معيار محاسبي يلزم الشركات المقيدة بالبورصة بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية في تقرير واحد متكامل، فضلاً عن تخوف الشركات من أن الإفصاح عن كافة تفاصيل أنشطتها قد يؤثر على موقعها التنافسي في سوق الأوراق المالية، ومن ثم يقع على عاتق الهيئة العامة لسوق المال توعية المستثمرين وأصحاب المصالح بأهمية إعداد التقرير المتكامل لحين تشكيل لجنة تتولى مهمة إصدار معيار مستقل للتقرير المتكامل، ولحين حدوث ذلك يجب على الهيئات التنظيمية في مصر تزويد الشركات بإطار مناسب لإعداد هذا النوع من التقارير.

٣-٢ استخدام لغة XBRL خارج نطاق المعلومات المالية:

أسفرت التطورات التكنولوجية في مجال الحاسبات والاتصالات وظهور شبكة الإنترنت عن توافر إمكانات هائلة تسمح بحفظ ونشر وتوزيع المعلومات الحاسوبية، وإتاحتها لكافة أصحاب المصالح في شتى بقاع العالم بشكل فوري (إسماعيل، ٢٠١٦). ويعد الإفصاح الإلكتروني أحد أهم تطبيقات الإنترنت في مجال الأعمال التجارية، ومع تزايد الطلب على التقارير الإلكترونية تم ابتكار لغة XBRL كتقنية جديدة لإعداد ونشر التقارير المالية (Florescu and Tudor, 2009).

وقد لاقت لغة XBRL دعماً كبيراً منذ تأسيس منظمة XBRL International^(*)، وتتظر المنظمة إلى هذه اللغة باعتبارها معياراً دولياً لكتابة التقارير المالية يعتمد على إعطاء عنوان مميز (Tag) لكل معلومة مالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية، ويعمل العنوان المميز تماماً مثل تقنية الباركود لتحديد محتوى وهيكل المعلومات (Hodge, et al., 2004).

(*) منظمة XBRL International هي منظمة دولية غير هادفة للربح تم تأسيسها عام ١٩٩٩ بتمويل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بهدف تطوير وصيانة لغة XBRL بشكل مستمر.

وتعتمد قوة لغة XBRL على هيكل قاموس التصنيف، والذي يحتوي على رموز محددة تستخدم لتحديد مفردات البيانات وخصائصها والعلاقات المتبادلة فيما بينها، وقد لاحظ Debreceeny and Gray (2001) أن تمثيل المعلومات المحاسبية والمالية والتجارية من خلال لغة XBRL قد يتغلب على الصعوبات التي تحد من قدرة مهنة المحاسبة والشركات على نشر المعلومات المالية بشكل فعال عبر الإنترنت، حيث يحقق قاموس تصنيف لغة XBRL فائدة ذات شقين:

- تحديد المفاهيم (الرموز) التي سيتم تطبيقها على بنود البيانات المالية وغير المالية، وكذلك توفير مجموعة من المعلومات المتعلقة بكل بند (مثل: ما إذا كان عنصراً نقدياً أو نسبة مئوية أو كسراً اعتيادياً أو عشرياً ... الخ).
- تحديد كيفية ارتباط البنود ببعضها البعض وشرح كيفية حسابها، وتحديد ما إذا كانت تندرج ضمن مجموعات معينة لأغراض العرض والإفصاح.

والمتتبع للمبادرات المتعددة يستطيع أن يلاحظ إمكانية تطبيق لغة XBRL في إعداد التقارير غير المالية، ففيما يتعلق برأس المال الفكري اقترح Ramin (2007) تطبيق لغة XBRL على تقارير رأس المال الفكري، كما استندت مبادرة عالم رأس المال الفكري World of Intellectual Capital initiative (WICI) على الاقتراح السابق حيث تم وضع قاموس تصنيف لمعلومات رأس المال الفكري، وتتبع إحدى المزايا الرئيسة لهذا القاموس من محاولة تكويد مؤشرات الأداء الرئيسة ذات الصلة برأس المال الفكري، حيث يتم تجميع مؤشرات الأداء الرئيسة في فئات من المعلومات مثل: العلامات التجارية والأصول الفكرية؛ والعملاء؛ والأفراد؛ والأصول المادية، ثم ربطها بمكونات رأس المال الفكري، وبالتالي يوفر هذا القاموس مجموعة من مؤشرات الأداء الرئيسة تم ترميزها بلغة XBRL، وهو ما يقدم معياراً موحداً لمعلومات رأس المال الفكري. (Doni and Inghirami, 2011: 9)

ونظراً لانتشار تقارير الاستدامة وإرشادات مبادرة إعداد التقارير العالمية (GRI) فقد جذب إعداد التقارير الرقمية بلغة XBRL اهتمام الباحثين والممارسين نتيجة الفرص الكامنة في استخدام بعض التطبيقات التكنولوجية لإعداد تقارير الاستدامة. حيث قام Isenmann, et al. (2007) بتحليل مزايا استخدام التقارير عبر الإنترنت واستخدام لغة XML للاتصال المستدام. كما اقترح Arndt, et al. (2006) هيكل مرجعي لاستخدام قاموس تصنيف لغة XBRL للتقرير عن الاستدامة وفقاً لإرشادات GRI G.3، وتمثل هذه الدراسات محاولات أولية نحو استخدام التقارير الرقمية للتقرير عن الاستدامة.

وبالمثل فإن قاموس تصنيف لغة XBRL الذي أعدته مبادرة إعداد التقارير العالمية (GRI) هو بمثابة تجربة رائدة أخرى تهدف إلى استخدام لغة XBRL في ترميز المعلومات غير المالية

والمؤشرات الخاصة بالاستدامة، ويشمل هذا القاموس كافة الإفصاحات والمفاهيم اللازمة لإعداد تقارير الاستدامة وفقاً لإرشادات مبادرة إعداد التقارير العالمية (GRI, 2013: G4). وقد كانت هذه المبادرة حافزاً لاستخدام التقارير الرقمية ولغة XBRL في إعداد تقارير الاستدامة.

ولقد كان موضوع توحيد المقاييس (المعيارية) الخاصة بالمعلومات غير المالية مثار اهتمام كثير من الباحثين والجهات المهنية، حيث يرى (Monterio 2010: 56) ضرورة وجود لغة مشتركة للإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية والحوكمة، كما حاولت مبادرة إعداد التقارير العالمية تقديم مجموعة من المبادئ الإرشادية للإفصاح الطوعي عن المعلومات غير المالية، وفي السياق ذاته قام مجلس معايير محاسبة الاستدامة Sustainability Accounting Standards Board (SASB) بتطوير مجموعة من معايير إعداد التقارير غير المالية تعمل على توفير مقاييس خاصة بالجوانب البيئية والاجتماعية والحوكمة.

وعلى الرغم من الصعوبات التي قد تواجه ترميز المعلومات غير المالية بطريقة منظمة وموحدة بسبب الطبيعة الطوعية للإفصاح عن مثل هذه المعلومات، إلا أنه يمكن الاستفادة من المبادرات التي تهدف إلى توحيد المقاييس والمؤشرات غير المالية من خلال استخدام لغة XBRL في الإفصاح غير المالي، وفي الوقت نفسه يتضمن قاموس تصنيف XBRL ترميزاً أكثر عمقاً للمعلومات غير المالية من خلال مراعاة الصفات المميزة لكل شركة، وهو ما يسمح بتلبية الاحتياجات الخاصة لمعدي ومستخدمي التقارير من المعلومات غير المالية.

٣-٣ دور لغة XBRL في إعداد التقرير التفاعلي المتكامل - الفرص والتحديات:

أدى الاهتمام المتنامي بممارسات إعداد التقرير المتكامل إلى ضرورة البحث عن وسيلة يمكنها إحداث التكامل بين المعلومات المالية وغير المالية، وهو الأمر الذي أتاح الفرصة أمام لغة XBRL لتكون الوسيلة التي يمكن من خلالها إعداد بيانات التقرير المتكامل وبشكل تفاعلي، حيث تؤدي لغة XBRL - بشكل مماثل لما يحدث في التقارير المالية - دوراً أساسياً في جعل المعلومات الواردة بالتقرير المتكامل متاحة ومفيدة لأكثر عدد ممكن من أصحاب المصالح، كما أن قيام مبادرة التقارير العالمية بإعداد قاموس تصنيف لكل من البيانات المالية وغير المالية جعل من السهل الوصول إلى إطار مقبول للتقرير المتكامل.

ولقد تم بالفعل استخدام لغة XBRL في تكويد البيانات المالية بعدة دول مثل: الولايات المتحدة والصين واليابان، وبالتالي فإن استخدام هذه اللغة في تكويد البيانات غير المالية - بيانات الحوكمة والأنشطة البيئية والاجتماعية - ليس بالأمر الصعب إنجازه، وإذا ما حدث ذلك فإن قراءة تلك البيانات المدمجة سوف تكون آلية بشكل كامل عبر الإنترنت، ومن ثم لن تقتصر عملية مراجعة أو

تحليل أو قياس الأداء أو غيرها من العمليات فقط على المحللين والجهات التنظيمية وكبار المستثمرين، ولكنها سوف تمتد لتشمل مجموعة أوسع من أصحاب المصالح بما في ذلك المنظمات غير الحكومية ومجموعات المستهلكين وصغار المستثمرين وغيرهم (Monterio, 2010: 61).

ويعد إصدار مسودة المشاورات التي قدمها المجلس الدولي لإعداد التقرير المتكامل خطوة مهمة في تطوير عملية التقرير وقد تمثل أيضاً فرصة للغة XBRL لتمكين عملية إعداد تقارير انسيابية ومتراصة وأكثر كفاءة، وقد ناقشت المسودة دور التكنولوجيا في تمكين إنتاج التقرير المتكامل وزيادة قدرة الأطراف المهمة على الوصول إلى التقرير المتكامل وتسهيل المقارنات بين تقارير الشركات، حيث تسهم هذه اللغة في تحسين طريقة إنشاء المعلومات ومعالجتها ونشرها وتحليلها، وذلك من خلال التعامل مع الأرقام والنصوص السردية بطريقة موحدة (IIRC, 2013a: 35).

وقد تم النص بشكل صريح في مسودة المشاورات على لغة XBRL كمنصة تقنية يمكن الاعتماد عليها في إعداد التقرير المتكامل، حيث تستخدم هذه اللغة في جميع أنحاء العالم من قبل الهيئات التنظيمية كإصدار الرقعي عن المعلومات المالية، كما بدأ استخدام هذه اللغة أيضاً في عمليات الإفصاح الرقمي عن المعلومات غير المالية، ومن ثم يمكن أن تقدم هذه اللغة مزايا مماثلة للتقرير المتكامل الذي يجمع بين المعلومات المالية وغير المالية، وذلك من خلال الربط بين تلك المعلومات للحصول على تقرير متكامل بتنسيق يمكن للمستخدمين قراءته آلياً ومقارنته بالتقرير المتكامل للشركات المختلفة بسهولة أكبر (Monterio, 2013: 65).

كما يرى Eccles and Krzus (2014: 265-267) أن استخدام التكنولوجيا ولغة XBRL يوفر الفرصة لتحسين تقارير الشركات وإعداد التقرير المتكامل، وذلك من خلال تقديم تقارير عامة الغرض يستخلص منها كل مستخدم المعلومات التي تتناسب اهتماماته واحتياجاته، كما أن تلك اللغة تجعل التقارير قابلة للقراءة آلياً مما يسهم في تبيد المخاوف بشأن كبر حجم التقرير وتنوع محتواه، إضافة إلى أن وجود قاموس تصنيف موحد خاص بلغة XBRL يعمل على الحد من التلاعب والخطأ خلال دورة تشغيل البيانات. ويؤكد Monterio (2010: 61) على أن قدرة لغة XBRL على الارتباط ببيانات وسجلات المصدر أو بـمعيار التقرير، واقتتران ذلك بتأكيد المدير المالي أو المحاسب - الذي يمتلك الخبرة في جمع واستخدام التقرير عن المعلومات المالية ومعلومات الاستدامة - سوف يضيفي الثقة على التقرير المتكامل.

وقد اقترح Debreceeny, et al. (2009) نموذجاً لتطوير قاموس تصنيف بلغة XBRL من أجل استخدامه بالتقرير المتكامل يتكون من ثلاثة مراحل: وأولى هذه المراحل هي مرحلة ما قبل التطوير وتشمل التخطيط والتحليل والتصميم بهدف تحديد نطاق قاموس التصنيف - مثل: قاموس

تصنيف المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً بالنسبة للتقارير المالية – وتوفير قاعدة معرفية للتطوير الفني لقاموس التصنيف، ثم تأتي مرحلة التطوير وفيها يتم بناء واختبار قاموس التصنيف من خلال الترميز الأولى للبيانات التي يجب الإفصاح عنها بالتقرير المتكامل، وأخيراً مرحلة ما بعد التطوير وفيها يتم نشر واستخدام وصيانة قاموس تصنيف XBRL. (Debreceeny, et al., 2009: 117-123)

إن تطوير قاموس تصنيف لغة XBRL يتطلب تعريفاً واضحاً للمفاهيم الواردة بالتقارير وقائمة شاملة للعلاقات المتبادلة بينها، ويتم القيام بذلك في بيئة إعداد التقارير المنظمة بشكل أساسي من خلال قواعد أو معايير محددة (مثل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في التقارير المالية)، أما بالنسبة للتقرير المتكامل فإن قاموس التصنيف وفقاً لإطار إعداد التقرير المتكامل لا يعد كافياً، وذلك لكون التقرير المتكامل ممارسة اختيارية دون قوة تنظيمية من ناحية، وتبني إطار إعداد التقرير المتكامل للمدخل القائم على المبادئ من ناحية أخرى (IIRC, 2013a: 24).

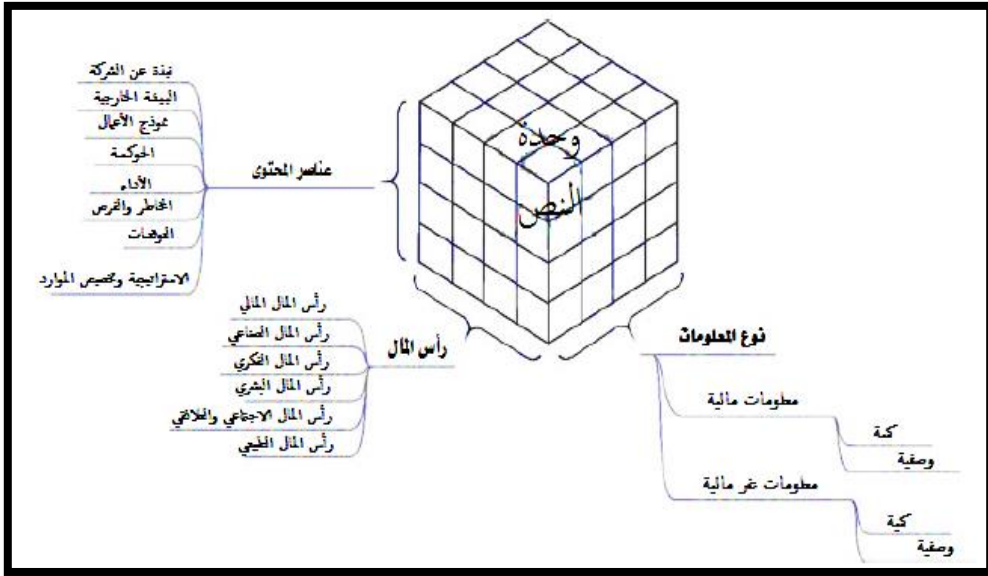
وقد انتقد (Flower 2015: 9) المدخل القائم على المبادئ في إعداد التقرير المتكامل لأنه يتجنب إلزام الشركات بالقواعد الصارمة لإعداد التقارير ويترك لها حرية التصرف، الأمر الذي قد يترتب عليه استغلال بعض المديرين لتلك الحرية التي يوفرها لهم المجلس الدولي لإعداد التقرير المتكامل في إخفاء بعض الأمور وعدم الإفصاح عنها. إلا أن مطالبة معدي التقارير باستخدام عناصر مشتركة ذات معاني محددة (مثل قاموس تصنيف XBRL) سوف يعمل على تلافى هذا الانتقاد، حيث يؤدي الاستخدام الآلي للتقارير من خلال لغة XBRL إلى تعزيز الشفافية والقابلية للمقارنة ويسمح بإدارة المعلومات بشكل أكثر فعالية وكفاءة (Debreceeny, et al., 2011: 653)

ومن ثم فإن الحاجة إلى وجود قاعدة معرفية – مجموعة من القواعد أو المعايير الدولية – لتحديد عناصر قاموس تصنيف XBRL يعد أهم التحديات التي يجب معالجتها قبل اعتماد لغة XBRL في الممارسة العملية (Monterio, 2013: 65). حيث يعد بناء قاموس تصنيف التقرير المتكامل بلغة XBRL أهم مرحلة من مراحل إعداد التقرير المتكامل، ويرى الباحث أن الفرصة سانحة لبناء تصنيف مصري بلغة XBRL للمعلومات المحاسبية المنشورة إلكترونياً خاصة بعد التعديلات على معايير المحاسبة المصرية وإصدار ٣٩ معياراً جديداً متوافقاً مع معايير التقارير المالية الدولية IFRS وقد تم العمل بهذه المعايير اعتباراً من يناير ٢٠١٦ (وزارة الاستثمار، ٢٠١٥).

كما أن أحد الانتقادات الرئيسية الموجهة للإطار المقترح من قبل المجلس الدولي لإعداد التقرير المتكامل يتمثل في صعوبة تنقل المستخدمين داخل هذا التقرير والاسترجاع الفوري للمعلومات التي تتعلق برأس مال معين، وفي ضوء التطبيق الاختياري لهذا الإطار ولمعالجة هذه المشكلة فإن بعض

الشركات اختارت هيكله تقاريرها وتقسيمها وفقاً لفئات رؤوس الأموال وذلك لتركيز الضوء على هيكل رؤوس الأموال بالتقرير المتكامل. ويرى (Othman and Ameer, 2009) ضرورة وضع علامات إلكترونية (التكويد) للإشارة إلى المعلومات التي تتعلق برؤوس أموال أو موارد معينة، حيث ناقشا فرصة استخدام البطاقات التعريفية في تقارير المسؤولية الاجتماعية للإشارة إلى البيانات واسترجاعها ومعالجتها.

إن استخدام البطاقات التعريفية من شأنه عدم تقسيم التقرير المتكامل وفقاً لرؤوس الأموال، حيث يتم تكويد كل وحدة نص بالتقرير المتكامل (فقرة أو عدة جمل أو جزء من الجملة) وفقاً لثلاثة أبعاد هي: عناصر المحتوى، ورأس المال، ونوع المعلومات. ويوضح الشكل رقم (1) المخطط ثلاثي الأبعاد لكل وحدة نص بالتقرير المتكامل.



شكل رقم (1): المخطط ثلاثي الأبعاد لوحدة النص بالتقرير المتكامل

(المصدر: Beattie, et al., 2004 بتصرف من الباحث)

وتسهل لغة XBRL في تكويد وحدة النص عن طريق وضع بطاقات تعريفية Tags لا تتفصل نهائياً عن وحدة النص تتضمن معلومات توضيحية عن الأبعاد الثلاثة المشار إليها بالشكل رقم (1)، وهو ما يسهل من عملية سحب البيانات لإعداد التقرير المتكامل وغيره من التقارير، فعلى سبيل المثال: قد تكون وحدة النص هي فقرة ضمن محتوى "نبذة عن الشركة" تتعلق بـ "رأس المال البشري" وتتضمن معلومات "غير مالية" بعضها "وصفي" والآخر "كمي".

كما أن أسلوب تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل يمثل أحد التحديات التي يجب أخذها في الحسبان من قبل إدارة الشركات، حيث تلجأ الشركات أياً كان حجمها إلى عدة خيارات عند تطبيق لغة XBRL في إعداد تقاريرها وذلك تلبية لمتطلبات القيد بالبورصة، وهذه الخيارات تتراوح ما بين الاعتماد بالكامل على المصادر الداخلية إلى الاعتماد بالكامل على المصادر الخارجية، ويقع بينهما المزج بين الأسلوبين بنسب مختلفة حيث لا يوجد أسلوب واحد لتطبيق لغة XBRL يناسب جميع الشركات، ومن ثم يجب على كل شركة أن تحدد أولوياتها ومواردها المادية والبشرية، فقد ترغب بعض الشركات في زيادة درجة التحكم في عملية إعداد التقارير، وبالتالي تلجأ للاعتماد على الكوادر البشرية الداخلية سعياً لإكسابها الكفاءات في معالجة التقارير المعدة بلغة XBRL، أو سعياً منها للحد من المخاطر التي قد تترتب على اللجوء إلى أطراف خارجية، وعلى الناحية الأخرى قد تتطلب اعتبارات الخبرة وجودة المخرجات وتوفير تكاليف البرامج والتدريب اللجوء إلى المصادر الخارجية (Peterson, 2011).

إن الاعتماد على المصادر الداخلية أو المصادر الخارجية أو المزج بينهما أمر يعتمد على الإيجابيات والسلبيات المرتبطة بكل أسلوب، وجميع الأسئلة التي تطرحها الشركات في هذا الشأن تتعلق باعتبارات التكلفة والتحكم، فبالنسبة للشركات التي لا ترغب في الاستثمار في التدريب أو التوظيف يمكنها الاستعانة بمورد خدمات خارجي تدفع له مقابل الخدمة ويجنبها التكاليف المرتبطة بالحصول على تكنولوجيا المعلومات وبناء الخبرات والكفاءات واستثمارات التوظيف، إلا أن ذلك يفقد الشركات التحكم في عملية إعداد التقارير وينقلها إلى طرف خارجي علاوة على عدم اكتساب العاملين بالشركة الخبرات المطلوبة للتعامل مع لغة XBRL (أبو طالب، ٢٠١٢).

أما الشركات صغيرة الحجم أو الشركات التي تسعى للتحكم والسيطرة فإن الخيار الأنسب بالنسبة لهذين النوعين من الشركات هو الاستعانة بمصادر داخلية، وذلك عن طريق تكليف مواردها البشرية الحالية بتطبيق لغة XBRL، وتلجأ الشركات صغيرة الحجم إلى هذا الأسلوب فقط لتلبية متطلبات القيد بالبورصة بشكل سريع وبتكلفة أقل، إلا أنه بمرور السنوات ولكي تستطيع الشركة الحفاظ على موقعها بسوق المال سوف يتعين عليها توظيف كوادر بشرية جديدة مؤهلة أو التدريب المكثف للكوادر الحالية مما يترتب عليه تكاليف إضافية كبيرة، كما أن سعي بعض الشركات إلى التحكم في عملية إعداد التقارير قد يترتب عليه أيضاً الاحتياج إلى خبير في لغة XBRL وبناء تصنيف قياسي للمعايير المحاسبية بلغة XBRL (Peterson, 2011).

وأخيراً قد تلجأ بعض الشركات إلى الدمج بين المصادر الداخلية والخارجية معاً للاستفادة من وفورات التكاليف والتحكم الداخلي جنباً إلى جنب مع الخبرة الخارجية، ففي المراحل المبكرة لتطبيق لغة XBRL يمكن إشراك الخبراء الخارجيين في نقل المعرفة لفريق العمل الداخلي بالشركة، وهو

الأمر الذي يكسب هذا الفريق كثير من الخبرات في مجال إعداد التقارير بلغة XBRL ويخفض من الضغط عليهم (Peterson, 2011).

إن تبني أي أسلوب من الأساليب الثلاثة السابقة في إعداد تقارير الأعمال يرجع لظروف كل شركة في ضوء اعتباري التكلفة والتحكم، وفي سياق بيئة الأعمال المصرية يرى الباحث أن المزج بين المصادر الداخلية والخارجية قد يكون هو الخيار الملائم على المدى القصير وفي البدايات الأولى لتطبيق لغة XBRL، أما على المدى البعيد ومع استقرار تطبيق لغة XBRL فإن الشركة عليها أن تتبنى الاعتماد بالكامل إما على المصادر الداخلية أو المصادر الخارجية استناداً إلى عاملي التكلفة والتحكم.

٤- منهجية الدراسة الميدانية:

توصلت الدراسة النظرية إلى إمكانية الاعتماد على لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل لما تحققه من فوائد في مجال النشر الإلكتروني تفوق التكاليف المرتبطة بتطبيق هذه اللغة، كما قدمت الدراسة النظرية حلولاً لبعض المعوقات التي قد تحد من تطبيق لغة XBRL وذلك لتحقيق أكبر استفادة من تبني تلك اللغة في إعداد التقرير المتكامل، ولتقييم مدى إمكانية تبني الشركات المصرية المقيدة بالبورصة للغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل قام الباحث بتصميم قائمة استبيان وتوزيعها على فئات مجتمع الدراسة، ثم تم تحليل الردود إحصائياً لاختبار فروض الدراسة واستخلاص النتائج.

٤-١ مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في ثلاث فئات رئيسة هي: الشركات المساهمة المصرية المقيدة بسوق الأوراق المالية المصري؛ ومراجعي الحسابات؛ والمحللين الماليين، وقد تم تحديد عينة الدراسة على النحو التالي:

١- الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية: تم اختيار عينة حكمية تمثلت في الشركات المدرجة في المؤشر المصري EGX 30 (ملحق رقم ١)، وذلك نظراً لما تمتلكه تلك الشركات من موارد مادية وبشرية تمكنها من تبني الابتكارات التكنولوجية الحديثة مثل لغة XBRL، فضلاً عن إدراج هذه الشركات بالمؤشر المصري للمسئولية الاجتماعية، ورغبتها في الحفاظ على مكانتها وموقعها الريادي أمام المنافسين والمجتمع، وقد تم تحديد الفئة المستهدفة في كل شركة من هذه الشركات وتمثلت في المديرين الماليين ومديري الحسابات وتكنولوجيا المعلومات بواقع ثلاث مفردات من كل شركة.

٢- مراجعي الحسابات: تم اختيار عينة حكومية من المراجعين الخارجيين المقيدین بسجل الهيئة العامة للرقابة المالية، وذلك نظراً لوجود ضوابط أكثر صرامة للقيد بهذا السجل مقارنة بضوابط القيد بسجل المحاسبين التابع لوزارة المالية، وهو ما يسهم في زيادة دقة نتائج الدراسة الميدانية. وقد تم تقييد الفئة المستهدفة بمراجعي الحسابات الذين يقومون بمراجعة حسابات الشركات المدرجة بمؤشر EGX 30 والبالغ عددهم (١٥) مكتب مراجعة بما يتضمن مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى بواقع ثلاث مفردات من كل مكتب مراجعة.

٣- المحللين الماليين: تم اختيار عينة عشوائية من سماسة الأوراق المالية المقيدین بسجل الهيئة العامة للرقابة المالية، وتعد هذه الفئة من أهم المستخدمين للتقارير المالية وغير المالية، ومن ثم فإن آرائهم في مدى تأثير عملية التحليل المالي بالنشر الإلكتروني للتقرير المتكامل اعتماداً على لغة XBRL سوف يكون له بالغ الأثر في نتائج الدراسة.

٤-٢ أسلوب جمع البيانات:

نظراً لعدم قيام الشركات المصرية بإعداد التقرير المتكامل وكذلك عدم تطبيق لغة XBRL في إعداد تقارير الأعمال بوجه عام اتجه الباحث إلى تصميم قائمة استبيان بغرض تحديد العوامل التي قد تدفع الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصري إلى تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل والمزايا التي قد تتحقق من استخدام تلك اللغة والمعوقات التي قد تحد من تطبيقها.

وقام الباحث باختبار صلاحية قائمة الاستبيان قبل توزيعها على فئات العينة من الناحيتين الشكلية والموضوعية وذلك عن طريق عرض الاستبانة على مجموعة من الأكاديميين، كما تم إجراء مقابلات شخصية مع مجموعة منتقاة من المدراء والمحللين الماليين ومراجعي الحسابات للتأكد من وضوح الأسئلة من ناحية وللتعرف على درجة الوعي بموضوع الدراسة من ناحية أخرى، وأخيراً تم عرض الاستبانة على عدد من المتخصصين في مجال الإحصاء للتأكد من صلاحيتها لإجراء التحليلات الإحصائية، وفي ضوء الملاحظات المقدمة للباحث تم تصميم القائمة في صورتها النهائية كما تظهر بالملحق رقم (٢).

وقد تم توزيع الاستبانات من خلال البريد الإلكتروني الموجود على المواقع الإلكترونية لشركات العينة أو على موقع مباشر مصر أو موقع الهيئة العامة للرقابة المالية، وقد جاءت الردود على النحو الموضح في الجدول رقم (١):

جدول رقم (١): القوائم الصالحة للتحليل

الفئة	القوائم الموزعة	القوائم المستلمة	نسبة الردود	القوائم المرفوضة	القوائم الصالحة للتحليل
مديري الشركات	٩٠	٦١	%٦٧.٨	٣	٥٨
مراجعي الحسابات	٤٥	٣٤	%٧٥.٦	٣	٣١
المحللين الماليين	٦٠	٣٩	%٦٥	٢	٣٧
الإجمالي	١٩٥	١٣٤	%٦٨.٧	٨	١٢٦

(المصدر: من إعداد الباحث)

يلاحظ من الجدول رقم (١) أن متوسط نسبة الردود بلغت ٦٨.٧% وهي نسبة مقبولة في الدراسات المشابهة، كما يلاحظ أن عدد القوائم الصالحة للتحليل بلغ (١٢٦) قائمة بعد مراجعتها واستبعاد مجموعة من القوائم وعددها (٨) قوائم نتيجة وجود أخطاء جوهرية بها، أما القوائم التي لم تتضمن إجابات عن بعض الأسئلة فقد تم الإبقاء عليها واعتبار تلك الأسئلة قيماً مفقودة Missing Values.

٤-٣ أساليب التحليل الإحصائي:

تم معالجة البيانات إحصائياً باستخدام حزمة البرنامج الإحصائي SPSS، وقد تم إعطاء أوزان ترجيحية للأسئلة المتدرجة على مقياس ليكرت والمكونة من خمسة مستويات على النحو التالي:

مهم جداً	مهم	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	عديم الأهمية
(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)
خمس درجات	أربع درجات	ثلاث درجات	درجتان	درجة واحدة

وقد اتضح للباحث بعد حساب معامل الالتواء Skewnes والتقلطح Kurtosis لتكرارات فئات العينة أنها لا تتوافق مع التوزيع الطبيعي أي أن توزيع تكرارات فئات العينة غير اعتدالي، كما أن البيانات المستمدة من العينة مفاضة على مقياس ترتيبي، لذلك سوف يستخدم الباحث الإحصاء اللابارامتري في إجراء التحليلات الإحصائية التالية:

- الإحصاءات الوصفية: لتحديد درجة أهمية متغيرات البحث من خلال الاعتماد على الوسط الحسابي والانحراف المعياري.
- اختبار Kruskal Wallis: لاختبار فروض الدراسة بشأن مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات البحث الثلاث إجمالاً، فإذا أظهر التحليل الإحصائي أن مستوى الدلالة الإحصائية أقل من ٠.٠٥ فهذا يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، أما إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية أكبر من ٠.٠٥ فهذا يعني قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل.
- وقبل البدء في إجراء التحليل الإحصائي لاختبار فروض البحث قام الباحث بتقييم مدى ثبات ومصداقية المقاييس المستخدمة في البحث - مجموعة العبارات التي تقيس كل متغير أو تختبر كل فرض - من خلال استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha)، وذلك للتأكد من عدم وجود تحيز أو تحريف عند التحليل وبالتالي إمكانية تعميم النتائج، وتتراوح قيم هذا المعامل من صفر إلى واحد وكلما ارتفعت قيمة المعامل كلما دل ذلك على زيادة قدرة الأداة (الاستبيان) على إعطاء نفس النتائج إذا تم تكرار نفس القياس عدة مرات في نفس الظروف، وبشكل عام يجب ألا يقل معامل الثبات (ألفا) عن ٠.٧ للحكم على ثبات الأداة.
- ويوضح الجدول رقم (٢) معاملات ألفا لمتغيرات البحث الرئيسية ولإجمالي المتغيرات، ويتبين من هذا الجدول أن قيم معامل ألفا لمتغيرات البحث تتراوح بين ٠.٧٦٩ - ٠.٨٥١ وبلغت ٠.٨٤٣ إجمالاً على مستوى العينة، وهو ما يعكس الاتساق الداخلي بين العبارات التي تختبر فروض الدراسة، ومن ثم إمكانية الاعتماد على هذه العبارات في الواقع العملي. على مستوى العينة.

جدول رقم (٢): تقييم مصداقية المقاييس

المتغيرات	العبارات (*)	عدد الحالات	معامل الثبات (Alpha)
عوامل تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل	X _{1.1} :X _{1.15}	١٢٦	٠.٨٥١
منافع تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل	X _{2.1} :X _{2.23}	١٢٦	٠.٧٦٩
معوقات تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل	X _{3.1} :X _{3.10}	١٢٦	٠.٧٨٤
إجمالي المتغيرات	X _{1.1} :X _{3.10}	١٢٦	٠.٨٤٣

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

(*) يوضح الملحق رقم (٢) رموز المتغيرات الفرعية (العبارات) وذلك تمهيداً لإدخالها بالبرنامج الإحصائي.

٥- نتائج الدراسة واختبارات الفروض:

٥-١ دوافع تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل:

تم الاستدلال الإحصائي للفرض الأول من خلال ردود المستقصى منهم على السؤال الأول بقائمة الاستقصاء.

أولاً: نتائج الإحصاءات الوصفية:

يظهر التحليل الوصفي لنتائج السؤال الأول بقائمة الاستقصاء من خلال الجدول رقم (٣)، ويتضح من هذا الجدول ما يلي:

(أ) على مستوى العينة:

إجماع الآراء على أهمية عوامل تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل، حيث تراوح الوسط الحسابي للمتغيرات على مستوى العينة ما بين (٤.٦٧) و (٣.٣٥). كما أن الانحراف المعياري لجميع مفردات العينة أقل من الواحد الصحيح مما يؤكد على عدم وجود تشتت بين إجابات مفردات العينة، وقد كان للعوامل البيئية التأثير الأكبر في قرار تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل بمتوسط حسابي (٤.٤٩) وانحراف معياري (٠.٤٢)، يليه العوامل التنظيمية بمتوسط حسابي (٣.٦٦) وانحراف معياري (٠.٤٨)، وأخيراً العوامل التقنية بمتوسط حسابي (٣.٥٥) وانحراف معياري (٠.٥٢).

(ب) على مستوى الفئات:

- يوجد اتفاق كبير بين فئات الدراسة كافة بشأن ترتيب أهمية العوامل البيئية، حيث جاء في الترتيب الأول عامل "إلزام الجهات الرقابية بتبني لغة XBRL (X_{1.6})" وفي الترتيب الثاني عامل "توافق معايير المحاسبة المصرية مع معايير IFRS (X_{1.7})" وفي الترتيب الخامس عامل "الضغوط من جانب أصحاب المصالح (X_{1.8})"، أما باقي العوامل البيئية فيوجد اختلاف حول ترتيب أهميتها بين فئات الدراسة.

- يوجد اتفاق بين فئات الدراسة كافة على أهمية عاملي "دعم الإدارة لتبني لغة XBRL (X_{1.1})" و "سلامة وأمن المعلومات المنشورة إلكترونياً (X_{1.14})"، حيث احتل كلاهما الترتيب الأول من بين العوامل التنظيمية والتقنية على التوالي، أما باقي العوامل التنظيمية والتقنية فيوجد اختلاف حول ترتيب أهميتها بين فئات الدراسة.

جدول رقم (٣): عوامل تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل

رمز المتغير (العوامل)	مديري الشركات			المراجعين الخارجيين			المحللين الماليين			إجمالي العينة		
	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
التنظيرية:												
X _{1.1}	١	٠.٨٣	٤.٠٢	١	٠.٨٢	٤.٠٠	١	٠.٨٣	٣.٩٧	١	٠.٨٢	٤.٠٠
X _{1.2}	٣	٠.٥٠	٣.٦٩	٣	٠.٥١	٣.٥٢	٤	٠.٤٨	٣.٦٥	٤	٠.٥٠	٣.٦٣
X _{1.3}	٤	٠.٥٠	٣.٥٠	٤	٠.٤٨	٣.٦٨	٥	٠.٥١	٣.٤٩	٥	٠.٥٠	٣.٥٤
X _{1.4}	٢	٠.٧٨	٣.٩٥	٢	٠.٨١	٣.٩٤	٣	٠.٧٧	٣.٩٠	٣	٠.٧٨	٣.٩٣
X _{1.5}	٥	٠.٧٠	٣.١٦	٥	٠.٧٠	٣.١٩	٢	٠.٨١	٣.٩٥	٢	٠.٨١	٣.٤٠
المجموع		٠.٤٩	٣.٦٦		٠.٤٩	٣.٦٦		٠.٤١	٣.٧٩		٠.٤٨	٣.٦٦
البيئية												
X _{1.6}	١	٠.٤٧	٤.٦٩	١	٠.٤٩	٤.٦٥	١	٠.٤٧	٤.٦٨	١	٠.٤٧	٤.٦٧
X _{1.7}	٢	٠.٥٠	٤.٥٢	٢	٠.٥٠	٤.٥٨	٢	٠.٤٨	٤.٦٢	٢	٠.٥٠	٤.٥٨
X _{1.8}	٥	٠.٤٧	٤.٣٤	٥	٠.٧٥	٤.٣٢	٥	٠.٤٧	٤.٣٢	٥	٠.٤٧	٤.٣٣
X _{1.9}	٣	٠.٥٠	٤.٤٧	٣	٠.٤٩	٤.٣٥	٣	٠.٥٠	٤.٤٣	٣	٠.٥٠	٤.٤٣
X _{1.10}	٤	٠.٤٩	٤.٤١	٤	٠.٥٠	٤.٤٢	٤	٠.٤٩	٤.٤١	٤	٠.٤٩	٤.٤١
المجموع		٠.٤٢	٤.٤٩		٠.٤٢	٤.٤٦		٠.٤٢	٤.٥٠		٠.٤٢	٤.٤٩
التقنية												
X _{1.11}	٥	٠.٧٤	٣.٣٣	٥	٠.٧٢	٣.٤٢	٥	٠.٧٥	٣.٣٢	٥	٠.٧٤	٣.٣٥
X _{1.12}	٣	٠.٦٣	٣.٥٣	٣	٠.٦٨	٣.٤٨	٢	٠.٧٣	٣.٥١	٢	٠.٦٧	٣.٥٢

٤	٠.٧٠	٣.٤٣	٤	٠.٦٩	٣.٤٣	٥	٠.٧٥	٣.٣٥	٤	٠.٦٨	٣.٤٧	X _{1.13}
١	٠.٩٥	٣.٩٢	١	٠.٩٧	٣.٨٩	١	٠.٩٨	٣.٩٠	١	٠.٩٤	٣.٩٥	X _{1.14}
٢	٠.٦٦	٣.٥٤	٣	٠.٦٥	٣.٤٩	٢	٠.٦٧	٣.٥٨	٢	٠.٦٨	٣.٥٧	X _{1.15}
	٠.٥٢	٣.٥٥		٠.٥٤	٣.٥٣		٠.٥١	٣.٥٥		٠.٥٢	٣.٥٧	المجموع
	٠.٣٧	٣.٩١		٠.٣٧	٣.٩٤		٠.٣٧	٣.٨٩		٠.٣٨	٣.٩١	إجمالي العوامل

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

ثانياً: نتائج اختبار الفرض الأول:

يشير الفرض العدمي الأول H₀₁ إلى أنه: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن العوامل التي قد تدفع الشركات المصرية إلى تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل"، ويتطبيق اختبار Kruskal Wallis على مستوى الفئات ظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (٤):

جدول رقم (٤): اختبار Kruskal Wallis لبيان اختلاف

آراء فئات المستقصى منهم بشأن عوامل تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل

رمز المتغير (العوامل)	كروسكال واليز χ^2	درجات الحرية df.	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.
X _{1.1}	٠.٠٦٦	٢	٠.٩٦٨
X _{1.2}	٢.٣٨٦	٢	٠.٣٠٣
X _{1.3}	٣.١٣١	٢	٠.٢٠٩
X _{1.4}	٠.١١٧	٢	٠.٩٤٣
X _{1.5}	١٩.٩٩٥	٢	٠.٠٠٠
X _{1.6}	٠.١٨١	٢	٠.٩١٣
X _{1.7}	٢.٣٠٩	٢	٠.٣١٥
X _{1.8}	٠.٠٦٤	٢	٠.٩٦٩
X _{1.9}	١.٠٠٦	٢	٠.٦٠٥
X _{1.10}	٠.٠١٤	٢	٠.٩٩٣
X _{1.11}	٠.٣٥٣	٢	٠.٨٣٨
X _{1.12}	٠.١٥١	٢	٠.٩٢٧
X _{1.13}	٠.٣٩٩	٢	٠.٨١٩
X _{1.14}	٠.٠٨٠	٢	٠.٩٦١

٠.٦٤٧	٢	٠.٨٧١	X _{1.15}
-------	---	-------	-------------------

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

يتضح من الجدول رقم (٤) أن مستوى الدلالة الإحصائية أقل من ٠.٠٥ بالنسبة لعامل "مدى توافق لغة XBRL مع الأنظمة المطبقة بالشركة (X_{1.5})"، وهو ما يعني وجود اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن هذا العامل، في حين كان مستوى الدلالة الإحصائية أكبر من ٠.٠٥ بالنسبة لباقي العوامل، وهو ما يعني عدم وجود اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن تلك العوامل.

ومن ثم يمكن قبول فرض العدم - ولو بشكل جزئي - أي أنه لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن العوامل التي قد تدفع الشركات المصرية إلى تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل.

٥-٢ منافع استخدام لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل:

تم الاستدلال الإحصائي للفرض الثاني من خلال ردود المستقصى منهم على السؤال الثاني بقائمة الاستقصاء.

أولاً: نتائج الإحصاءات الوصفية:

يظهر التحليل الوصفي لنتائج السؤال الثاني بقائمة الاستقصاء من خلال الجدول رقم (٥):

جدول رقم (٥): منافع تطبيق لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل

رمز المتغ ير (المتنا فع)	مديري الشركات			المراجعين الخارجيين			المحللين الماليين			إجمالي العينة		
	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
X _{2.1}	١٢	١.٠٠	٣.٧٤	٦	١.٠٧	٣.٧١	١١	٠.٩٧	٣.٨١	٩	١.٠٠	٣.٧٥
X _{2.2}	٢٣	١.٢٠	٣.٠٧	٢٠	١.١٦	٣.١٦	٢٣	١.٥١	٣.٣٢	٢٣	١.٢٨	٣.١٧
X _{2.3}	٧	٠.٨٥	٣.٨٦	٧	٠.٧٩	٣.٦٨	١٣	١.٦٠	٣.٨١	٧	١.١٠	٣.٨٠
X _{2.4}	٣	٠.٧٤	٤.١٤	٣	٠.٩٥	٣.٨١	٣	٠.٧٧	٤.١١	٤	٠.٨١	٤.٠٥
X _{2.5}	١٨	١.٣٥	٣.٣٨	١٩	١.٠٩	٣.٢٦	٢١	١.٢٢	٣.٥١	٢١	١.٢٥	٣.٣٩
X _{2.6}	١١	٠.٩٦	٣.٧٦	٤	٠.٩٩	٣.٧٧	١٢	٠.٩٤	٣.٨١	٨	٠.٩٥	٣.٧٨
X _{2.7}	١٣	٠.٩٣	٣.٦٤	٨	٠.٩١	٣.٦٨	١٠	٠.٩٨	٣.٨٦	١٣	٠.٩٤	٣.٧١
X _{2.8}	٥	١.٢٢	٣.٩٨	١	٠.٩٦	٤.٥٨	٦	١.٠٠	٤.٠٠	١	١.١٢	٤.١٣
X _{2.9}	٩	٠.٩٥	٣.٧٩	٩	٠.٩٢	٣.٦١	٧	٠.٨٣	٣.٩٧	٦	٠.٩١	٣.٨٠
X _{2.10}	٤	٠.٧٤	٤.٠٥	٢	٠.٨٦	٣.٨٤	٢	٠.٧٣	٤.٢٧	٢	٠.٧٨	٤.٠٦
X _{2.11}	١٦	١.١٤	٣.٤٧	١١	١.٣١	٣.٥٢	١٥	١.٣٢	٣.٧٨	١٦	١.٢٤	٣.٥٧
X _{2.12}	٦	٠.٩٧	٣.٩٧	١٣	١.١٨	٣.٤٥	٨	١.٢٩	٣.٩٥	٥	١.١٤	٣.٨٣
X _{2.13}	١٠	٠.٩٤	٣.٧٦	١٦	١.٢٣	٣.٤٢	٩	١.٢٢	٣.٩٥	١٠	١.١١	٣.٧٣
X _{2.14}	١٤	١.٢٥	٣.٦٤	١٤	١.٣١	٣.٤٥	٥	١.٢١	٤.٠٨	١٢	١.٢٧	٣.٧٢
X _{2.15}	٢١	١.١٩	٣.٢٤	٥	١.١٢	٣.٧٤	١٨	١.٤٥	٣.٧٣	٢٠	١.٢٧	٣.٥١
X _{2.16}	٨	١.١١	٣.٨٤	١٧	١.٣١	٣.٣٩	٢٢	١.٣٧	٣.٤٣	١٤	١.٢٥	٣.٦١
X _{2.17}	١٩	٠.٨٥	٣.٣٦	١٢	٠.٨٥	٣.٤٨	١٦	١.١٦	٣.٧٨	١٩	٠.٩٦	٣.٥٢
X _{2.18}	١٧	١.١٤	٣.٤١	١٠	١.٤٣	٣.٥٨	١٧	١.٣٨	٣.٧٦	١٨	١.٢٩	٣.٥٦
X _{2.19}	١	٠.٨٢	٤.٦٠	١٥	١.٤١	٣.٤٥	١٩	١.٢٧	٣.٦٨	٣	١.٢٣	٤.٠٥
X _{2.20}	٢٢	١.٢٣	٣.١٤	٢١	١.٣٤	٣.٠٦	٢٠	١.٣٦	٣.٦٥	٢٢	١.٣١	٣.٢٧
X _{2.21}	٢	٠.٥٦	٤.٢٩	٢٣	١.١٨	٢.٢٣	٤	٠.٧٢	٤.٠٨	١١	١.١٧	٣.٧٢
X _{2.22}	٢٠	١.٢٥	٣.٣٣	٢٢	١.٢٨	٣.٠٣	١	٠.٥١	٤.٥١	١٥	١.٢٤	٣.٦٠
X _{2.23}	١٥	١.١١	٣.٥٢	١٨	١.٢٨	٣.٣٢	١٤	١.٣٥	٣.٨١	١٧	١.٢٣	٣.٥٦
إجمالي المتنا فع		٠.٤٤	٣.٦٩		٠.٣٨	٣.٤٩		٠.٥٠	٣.٨٦		٠.٤٦	٣.٦٩

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

يتضح من الجدول رقم (٥) ما يلي:

(أ) على مستوى العينة:

إجماع الآراء على أهمية المنافع التي تحققها لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل حيث لم يقل الوسط الحسابي عن حاجز (٢.٥) لجميع المنافع، وقد كانت أعلى قيمة للوسط الحسابي (٤.١٣) لميزة "تمكين مراجعي الحسابات من مراجعة التقرير المتكامل بشكل أسرع (X_{2.8})" وأدنى قيمة للوسط الحسابي (٣.١٧) لميزة "الشفافية والحد من التلاعب في المعلومات من قبل معدي التقارير (X_{2.2})". إلا أنه يلاحظ وجود تشتت بين إجابات مفردات العينة حيث يزيد الانحراف المعياري عن الواحد الصحيح لغالبية المتغيرات.

(ب) على مستوى الفئات:

- يوجد اتفاق على أهمية ميزة "تخفيض الوقت المطلوب لإعداد التقارير (X_{2.4})"، حيث احتلت هذه الميزة الترتيب الثالث بين فئات الدراسة كافة، أما باقي المنافع فيوجد اختلاف حول ترتيب أهميتها بين فئات الدراسة.

- كانت أكثر المنافع أهمية بالنسبة لمديري الشركات ميزة "تحقيق التكامل بين الأنظمة الفرعية داخل الشركة (X_{2.19})" حيث جاءت في الترتيب الأول بمتوسط حسابي (٤.٦٠) وانحراف معياري (٠.٨٢)، وبالنسبة لمراجع الحسابات احتلت ميزة "تمكين مراجعي الحسابات من مراجعة التقرير المتكامل بشكل أسرع (X_{2.8})" الترتيب الأول بمتوسط حسابي (٤.٥٨) وانحراف معياري (٠.٩٦)، أما بالنسبة للمحللين الماليين فقد أبدوا اهتماماً كبيراً بميزة "تمكين المستخدمين من ترجمة التقارير لأكثر من لغة ولأكثر من عملة (X_{2.22})" حيث جاءت في الترتيب الأول بمتوسط حسابي (٤.٥١) وانحراف معياري (٠.٥١).

ثانياً: نتائج اختبار الفرض الثاني:

يشير الفرض العدمي الثاني H₀₂ إلى أنه: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن المنافع التي قد تعود على الشركات المصرية من استخدام لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل"، وبتطبيق اختبار Kruskal Wallis على مستوى الفئات ظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (٦).

ويتضح من الجدول رقم (٦) أن مستوى الدلالة الإحصائية أقل من ٠.٠٥ بالنسبة لكل من ميزة "تمكين مراجعي الحسابات من مراجعة التقرير المتكامل بشكل أسرع (X_{2.8})" وميزة "تحقيق التكامل بين الأنظمة الفرعية داخل الشركة (X_{2.19})" وميزة "الانتقال من التقارير الدورية الثابتة إلى التقارير

المستمرة التفاعلية (X2.21)" وميزة "تمكين المستخدمين من ترجمة التقارير لأكثر من لغة ولأكثر من عملة (X2.22)"، وهو ما يعني وجود اختلافات دالة إحصائياً بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن المنافع المشار إليها آنفاً، في حين كان مستوى الدلالة الإحصائية أكبر من ٠.٠٥ بالنسبة لباقي المنافع، وهو ما يعني عدم وجود اختلافات دالة إحصائياً بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن تلك المنافع.

ومن ثم يمكن قبول فرض العدم - ولو بشكل جزئي - أي أنه لا توجد اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم بشأن المنافع التي قد تعود على الشركات المصرية من استخدام لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل.

جدول رقم (٦): اختبار Kruskal Wallis لبيان اختلاف آراء فئات المستقصى منهم بشأن منافع استخدام لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل

رمز المتغير (المنافع)	كروسكال واليز χ^2	درجات الحرية df.	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.
X _{2,1}	٠.١٣٠	٢	٠.٩٣٧
X _{2,2}	١.٦٦١	٢	٠.٤٣٦
X _{2,3}	٢.٧١٢	٢	٠.٢٥٨
X _{2,4}	٢.٨١٢	٢	٠.٢٤٥
X _{2,5}	١.٨٠٨	٢	٠.٤٠٥
X _{2,6}	٠.٠٣٥	٢	٠.٩٨٣
X _{2,7}	١.٤١٤	٢	٠.٤٩٣
X _{2,8}	١٠.٣٨٥	٢	٠.٠٠٦
X _{2,9}	٢.٥٩١	٢	٠.٢٧٤
X _{2,10}	٥.٠٥٧	٢	٠.٠٨٠
X _{2,11}	٢.٦٢١	٢	٠.٢٧٠
X _{2,12}	٥.٥٤٧	٢	٠.٠٦٢
X _{2,13}	٤.٤٩٢	٢	٠.١٠٦
X _{2,14}	٥.٦٢٠	٢	٠.٠٦٠
X _{2,15}	٥.٢٨٧	٢	٠.٠٧١
X _{2,16}	٣.٧١٠	٢	٠.١٥٦
X _{2,17}	٥.٦١٦	٢	٠.٠٦٠
X _{2,18}	٣.٣١٦	٢	٠.١٩١
X _{2,19}	٢٤.٢٠٦	٢	٠.٠٠٠
X _{2,20}	٥.٣٥٤	٢	٠.٠٦٩
X _{2,21}	٥٢.٨٦٢	٢	٠.٠٠٠
X _{2,22}	٣١.٠٦٦	٢	٠.٠٠٠
X _{2,23}	٤.٢٧٠	٢	٠.١١٨

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

٥-٣ معوقات استخدام لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل:

أولاً: نتائج الإحصاءات الوصفية:

يظهر التحليل الوصفي لنتائج السؤال الثاني بقائمة الاستقصاء من خلال الجدول رقم (٧)، ويتضح من هذا الجدول ما يلي:

(أ) على مستوى العينة:

لا يوجد اتفاق بشأن أهمية المعوقات التي تحد من تطبيق لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل حيث انخفض الوسط الحسابي عن حاجز (٢.٥) لنسبة ٥٠% من المعوقات، وقد كانت أعلى قيمة للوسط الحسابي (٤.١٠) لمعوق "زيادة المخاطر نتيجة إمكانية اختراق النظم الإلكترونية (X_{3.6})" وأدنى قيمة (١.٨٣) لمعوق "عدم رغبة المديرين في تطوير نظم إعداد التقارير (X_{3.2})". كما يلاحظ تشتت إجابات مفردات العينة حيث يزيد الانحراف المعياري عن الواحد الصحيح لبعض المتغيرات.

(ب) على مستوى الفئات:

- يوجد اتفاق على أهمية معوق "زيادة المخاطر نتيجة إمكانية اختراق النظم الإلكترونية (X_{3.6})"، حيث احتل هذا المعوق الترتيب الأول بين فئات الدراسة كافة، أما باقي المعوقات فيوجد اختلاف حول ترتيب أهميتها بين فئات الدراسة.
- أبدى المستقصى منهم اهتماماً ضعيفاً بمعوقات تطبيق لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل، حيث جاء في الترتيب الأخير من حيث الأهمية معوق "عدم رغبة المديرين في تطوير نظم إعداد التقارير (X_{3.2})" بمتوسط حسابي (١.٧٤) وانحراف معياري (٠.٨١) بالنسبة لمديري الشركات، ومعوق "المقاومة للتغيير نتيجة التعود على النظم المطبقة بالشركة (X_{3.4})" بمتوسط حسابي (١.٥٥) وانحراف معياري (٠.٦٨) بالنسبة لمراجعي الحسابات، ومعوق "قشل تجارب الابتكارات التكنولوجية الأخرى في بعض الشركات (X_{3.3})" بمتوسط حسابي (١.٢٢) وانحراف معياري (٠.٤٢) بالنسبة للمحللين الماليين.

جدول رقم (٧): معوقات تطبيق لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل

الترتيب	إجمالي العينة		المحللين الماليين			المراجعين الخارجيين			مديري الشركات			رمز المتغير (المعوقات)
	الترتيب	المتوسط الحسابي	الترتيب	المتوسط الحسابي	الترتيب	المتوسط الحسابي	الترتيب	المتوسط الحسابي	الترتيب	المتوسط الحسابي		
٧	٠.٧٩	١.٩٣	٩	٠.٤٥	١.٢٧	٩	٠.٥٧	١.٥٥	٧	٠.٥٧	٢.٥٥	X _{3.1}
١٠	٠.٨١	١.٨٣	٣	٠.٨٢	٢.١٤	٧	٠.٧١	١.٦٥	١٠	٠.٨١	١.٧٤	X _{3.2}
٨	٠.٨١	١.٨٩	١٠	٠.٤٢	١.٢٢	٨	٠.٦٧	١.٦١	٨	٠.٦٥	٢.٤٧	X _{3.3}
٩	٠.٨٢	١.٨٧	٦	٠.٨١	١.٨١	١٠	٠.٦٨	١.٥٥	٩	٠.٨٤	٢.٠٩	X _{3.4}
٥	١.٢٢	٢.٥٤	٥	١.٣٣	١.٨٩	٥	١.٣٩	٢.٢٦	٤	٠.٧٢	٣.١٠	X _{3.5}
١	٠.٥٤	٤.١٠	١	٠.٥٥	٤.٠٨	١	٠.٦٠	٤.١٠	١	٠.٥٠	٤.٥٠	X _{3.6}
٦	٠.٨٧	٢.٢١	٨	٠.٥١	١.٥١	٦	٠.٦٧	١.٨٧	٦	٠.٧٠	٢.٨٣	X _{3.7}
٤	١.٤٥	٢.٨٧	٧	٠.٩٦	١.٧٣	٣	١.٠٠	٣.٠٠	٣	١.٤٩	٣.٥٢	X _{3.8}
٢	١.٢٢	٣.٥٢	٤	٠.٨٢	٢.٠٠	٢	٠.٥١	٣.٤٨	٢	٠.٥٢	٤.١٠	X _{3.9}
٣	١.٣٣	٣.٠٥	٢	١.٥٠	٣.٥١	٤	١.٦٩	٢.٥٥	٥	٠.٨٣	٣.٠٢	X _{3.10}
	٠.٦٠	٢.٥٨		٠.٤١	٢.١٢		٠.٥٠	٢.٣٦		٠.٤٦	٢.٩٩	إجمالي المعوقات

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

ثانياً: نتائج اختبار الفرض الثالث:

يشير الفرض العدمي الثالث H_{03} إلى أنه: "لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن المعوقات التي قد تحد من استخدام الشركات المصرية للغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل"، وبتطبيق اختبار Kruskal Wallis على مستوى الفئات ظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (٨):

جدول رقم (٨): اختبار Kruskal Wallis لبيان اختلاف

آراء فئات المستقصى منهم بشأن معوقات استخدام لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل

رمز المتغير (المعوقات)	كروسكال واليز χ^2	درجات الحرية df.	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.
X _{3.1}	٧٠.٦٨٢	٢	٠.٠٠٠
X _{3.2}	٧.٨٩١	٢	٠.٠١٩
X _{3.3}	٦٠.٣٠٧	٢	٠.٠٠٠
X _{3.4}	٨.٦٩٢	٢	٠.٠١٣
X _{3.5}	٢١.٣٢٢	٢	٠.٠٠٠
X _{3.6}	٠.٠٣٦	٢	٠.٩٨٢
X _{3.7}	٥٩.٤١٧	٢	٠.٠٠٠
X _{3.8}	٣٦.٤٩٧	٢	٠.٠٠٠
X _{3.9}	٩٦.٠٢٨	٢	٠.٠٠٠
X _{3.10}	١٠.١٤٩	٢	٠.٠٠٦

(المصدر: من إعداد الباحث بالرجوع لمخرجات التحليل الإحصائي)

يتضح من الجدول رقم (٨) أن مستوى الدلالة الإحصائية أقل من ٠.٠٥٥ بالنسبة لجميع المعوقات فيما عدا معوق "زيادة المخاطر نتيجة إمكانية اختراق النظم الإلكترونية (X_{3.6})"، وهو ما يعني وجود اختلافات دالة إحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن معوقات تطبيق لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل باستثناء المتغير X_{3.6}.

ومن ثم يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل أي أنه توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن المعوقات التي قد تحد من استخدام الشركات المصرية للغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل.

٦- مناقشة النتائج والتوصيات:

أسفرت نتائج تحليل الفرض الإحصائي الأول عن عدم وجود اختلافات جوهرية بين فئات المستقصى منهم بشأن عوامل تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل، حيث جاءت العوامل البيئية في الترتيب الأول بمتوسط قدره (٤.٤٩) يليها العوامل التنظيمية بمتوسط قدره (٣.٦٦) وأخيراً

العوامل التقنية بمتوسط قدره (٣.٥٥)، وتشير هذه النتيجة إلى أن العوامل الخارجية لها تأثير أكبر من العوامل الداخلية في تطوير منهجية إعداد التقرير المتكامل من وجهة نظر فئات المستقصى منهم، وهو ما يتفق مع ما توصلت إليه كثير من الدراسات التي ترى أن العوامل البيئية هي الأهم في التأثير في قرار تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل.

وعلى مستوى العوامل البيئية لاحظ الباحث اتفاق فئات الدراسة كافة على أن عامل "إلزام الجهات الرقابية بتبني لغة XBRL (X_{1.6})" هو العامل الأكثر تأثيراً في قرار التبني، حيث جاء هذا العامل في الترتيب الأول من بين جميع العوامل البيئية بمتوسط حسابي (٤.٦٧)، ويرجع الباحث ذلك إلى القيم الثقافية السائدة في البيئة المصرية، حيث إنه إذا ما أتيحت للشركات حرية اختيار تطبيق لغة XBRL فإنها ستتردد في العودة إلى المحافظة على أنظمتها الحالية خوفاً من عواقب التغيير، فضلاً عن أن التطبيق الاختياري لتلك اللغة في إعداد تقارير الأعمال سوف يؤدي إلى عدم التماسك في النشر الإلكتروني.

كما اتفقت فئات الدراسة كافة على احتلال عامل "توافق معايير المحاسبة المصرية مع معايير التقارير المالية الدولية IFRS (X_{1.7})" الترتيب الثاني من بين العوامل البيئية، حيث إن المعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئات المحلية والدولية تعد حجر الزاوية في إنشاء قاموس تصنيف لغة XBRL، ويرى الباحث أن بناء قاموس التصنيف الدولي للغة XBRL استناداً إلى معايير IFRS يمثل فرصة أمام بيئة الأعمال المصرية لتبني تلك اللغة في إعداد التقرير المتكامل، وذلك في ظل توافق معايير المحاسبة المصرية مع معايير IFRS، وهو ما يتيح الاستفادة من قاموس التصنيف الدولي للغة XBRL بما يخفف من تكاليف تبني هذه اللغة.

ومع ذلك، يرى الباحث أن الاختلافات الاقتصادية والثقافية والاجتماعية فيما بين الدول يجب أن تؤخذ في الحسبان عند تبني لغة XBRL، وذلك استناداً إلى ما توفره تلك اللغة من مرونة وقابلية للتوسع من خلال إتاحتها إضافة امتدادات لقاموس التصنيف، ومن ثم يمكن للشركات التي تعمل في البيئة المصرية توسيع قاموس التصنيف لتتمكن من التعبير عن المعلومات الفريدة التي تميزها دون الإخلال بنظام التصنيف لكي لا تفقد ميزة القابلية للمقارنة.

وفيما يتعلق بمنافع تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل فقد اتفقت فئات الدراسة كافة على أن ميزة "تخفيض الوقت المطلوب لإعداد التقارير (X_{2.4})" هي الميزة الأكثر أهمية من بين كل المنافع، في حين تباين ترتيب أهمية المزايا الأخرى بين فئات الدراسة، وهذا التباين لا يعني عدم أهمية بعض المزايا حيث تخطى الوسط الحسابي لكل المزايا حاجز (٢.٥)، ولكن يمكن إرجاع هذا

التباين والتشتت الكبير في إجابات المستقصى منهم - تجاوز الانحراف المعياري الواحد الصحيح - إلى كثرة عدد المزايا التي تقدمها لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل.

كما يمكن إرجاع هذا التباين من ناحية إلى اختلاف طبيعة عمل كل فئة، حيث جاء في الترتيب الأول من حيث الأهمية المزايا التالية قرين كل فئة:

- ميزة "تحقيق التكامل بين الأنظمة الفرعية داخل الشركة (X2.19)" بالنسبة لفئة مديري الشركات، حيث إن اهتمام مديري الشركات يكون موجهاً في الأساس إلى زيادة كفاءة الشركة من خلال العمل على الربط الفعال بين كافة أقسام وعمليات الشركة.

- ميزة "تمكين مراجعي الحسابات من مراجعة التقرير المتكامل بشكل أسرع (X2.8)" بالنسبة لفئة مراجعي الحسابات، حيث إن الاعتماد على المراجعة المستمرة بدلاً عن المراجعة الدورية سوف يعمل على إنجاز عملية المراجعة في وقت أقل.

- ميزة "تمكين المستخدمين من ترجمة التقارير لأكثر من لغة ولأكثر من عملة (X2.22)" بالنسبة لفئة المحللين الماليين، ويمكن إرجاع ذلك إلى أن هذه الميزة في لغة XBRL سوف تزيد من منفعة التقارير وتجعلها سهلة الفهم والتحليل وقابلة للمقارنة.

ويلاحظ من النتائج وجود تباين بين مديري الشركات والمحللين الماليين من ناحية ومراجعي الحسابات من ناحية أخرى بشأن ميزة "الانتقال من التقارير الدورية الثابتة إلى التقارير المستمرة التفاعلية (X2.21)"، حيث لم تلق هذه الميزة اهتماماً كبيراً من قبل مراجعي الحسابات (الترتيب الثالث والعشرون بمتوسط حسابي 2.23) مقارنة بأراء مديري الشركات (الترتيب الثاني بمتوسط 4.29) والمحللين الماليين (الترتيب الرابع بمتوسط 4.08)، ويرجع الباحث هذا الأمر إلى اعتقاد المراجعين بأن التقارير المستمرة التفاعلية سوف تضعهم أمام تحدي جديد يتعلق بتوقيت ومهام المراجعة ودرجة الثقة في عملية المراجعة نتيجة تغير المراكز المالية مباشرة عقب كل عملية.

ويرى الباحث أن استخدام لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل سوف يسهل من القيام بالمراجعة المستمرة، حيث تستطيع تلك اللغة تجميع قواعد البيانات مما يساعد مراجع الحسابات على إبداء رأيه بشكل فوري، كما أن استخدام لغة XBRL يؤدي إلى زيادة كفاءة عملية المراجعة المستمرة والتغلب على تحديات الوصول إلى البيانات في الوقت الحقيقي إضافة إلى تحسين إدارة الخطر والالتزام.

أما فيما يتعلق بمعوقات تطبيق لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل فقد كان هناك اتفاق عام بين فئات الدراسة كافة على معوق "زيادة المخاطر نتيجة إمكانية اختراق النظم الإلكترونية

(X3.6)" كأكثر المعوقات أهمية في التأثير على قرار التبني، ويمكن إرجاع ذلك إلى ضعف البنية الأساسية التكنولوجية في مصر من شبكات وبرمجيات، بالإضافة إلى التكاليف المرتفعة التي قد تتكبدها الشركات المصرية حال رغبتها الحصول على خدمات شركات أمن المعلومات من شراء برامج وصيانة شبكات.

وبخلاف المعوق سالف الذكر كان هناك اختلافاً كبيراً بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن أهمية تلك المعوقات في الحد من إمكانية استخدام لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل، حيث تراوحت قيم الوسط الحسابي ما بين (٤.١٠) إلى (١.٨٣)، ويرى الباحث أن هذا التفاوت الكبير بين آراء المستقصى منهم مقارنة بعوامل ومنافع تبني لغة XBRL - حتى وإن كان مرده عدم الوعي والإلمام الكافي بلغة XBRL - يمكن البناء عليه في دعم تبني الشركات المصرية للغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل.

وقد لاحظ الباحث بشكل عام أن المحللين الماليين هم الفئة الأكثر اهتماماً بتبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل، حيث منحت آراء هذه الفئة أعلى متوسط حسابي بالنسبة لعوامل التبني (٣.٧٩) ومنافع الاستخدام (٤.٥٠)، في حين جاء تقييمها لأهمية المعوقات منخفضاً بمتوسط حسابي (٣.٥٣) مقارنة بباقي الفئات. أما أكثر الفئات حذراً من تبني لغة في إعداد التقرير المتكامل هم فئة مراجعي الحسابات، وذلك بأقل تقييم لأهمية كل من عوامل التبني بمتوسط حسابي (٣.٦٦) ومنافع الاستخدام بمتوسط حسابي (٤.٤٦)، وأعلى ترجيح لأهمية المعوقات بمتوسط حسابي (٣.٥٥).

ويرجع الباحث هذا التحفظ من قبل مراجعي الحسابات إلى الضغوط الملقاة على عاتقهم تجاه أصحاب المصالح ومسئوليتهم عن إضفاء الثقة على المعلومات الواردة بالتقرير المتكامل، أما المحللين الماليين فإن رغبتهم في تخفيض درجة عدم التأكد عند اتخاذهم للقرارات - عن طريق الحصول على مزيد من المعلومات - تدفعهم نحو تشجيع تبني الشركات المصرية لمدخل التقرير المتكامل في الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية.

إن التغلب على المعوقات التي تكتنف تطبيق لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل بالبيئة المصرية يتطلب تضامناً من كافة الأطراف ذات الشأن - معدي التقارير والمحللين الماليين والجهات الإشرافية والرقابية - من أجل وضع الخطط والآليات الكفيلة بتذليل تلك المعوقات، ويتفق الباحث مع ما اقترحه كثير من الباحثين لمواجهة التحديات التي تواجه تطبيق لغة XBRL في مجال تقارير الأعمال بشكل عام، حيث أن تلك المعوقات ترتبط بأي تقنية جديدة تطرق باب التطبيق أكثر

من ارتباطها بنوعية التقرير، ومن ثم يمكن للباحث تطوير تلك المقترحات لتحقيق التطبيق السليم للغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل، وتشمل هذه المقترحات على ما يلي:

- القيام بحملات توعوية لتشجيع الشركات على تبني التقنيات الحديثة في إعداد تقارير الأعمال، وذلك من خلال قيام المنظمات المهنية بنشر تجارب الشركات الرائدة دولياً وإقليمياً في مجال تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل.

- قيام المنظمات المهنية بعقد دورات تدريبية متخصصة للمحاسبين والمراجعين في مجال استخدام لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل، وذلك لتنمية وعي المحاسبين بكيفية ومزايا استخدام تلك اللغة في إعداد التقرير المتكامل، بجانب تطوير مهارات المراجعين وتأهيلهم للتعامل مع هذا النوع من التقارير.

- متابعة أحدث التطورات في مجال إعداد التقرير المتكامل باستخدام لغة XBRL وذلك من خلال المنشورات والمؤتمرات التي يعقدها المجلس الدولي لإعداد التقرير المتكامل، وهو ما يزيد من وعي كثير من أصحاب المصالح بأهمية تبني لغة XBRL، كما يمكن الانضمام لمنظمة XBRL International والاستفادة من المساعدات التي يمكن أن تقدمها في هذا الشأن.

- عقد اتفاقيات مع شركات البرمجيات العالمية التي تعمل داخل مصر - مثل: شركة IBM أو شركة Oracle - من أجل تطوير برامج بلغة XBRL تتناسب مع طبيعة بيئة الأعمال المصرية، كما يمكن أن تقوم هذه الشركات بعقد دورات لمعدي التقارير لتدريبهم على استخدام هذه البرامج.

- تشكيل لجنة تشمل عضويتها على خبراء من هيئة سوق المال والجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة وشركات البرمجيات، وذلك لإعداد قاموس تصنيف لغة XBRL يتناسب مع البيئة المصرية ويحافظ على القابلية للمقارنة على المستوى الدولي، كما تلتزم هذه اللجنة بوضع جدول زمني متدرج لتطبيق هذا القاموس في بيئة الأعمال المصرية.

- التدرج في عملية تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل، بحيث تترك الحرية أمام الشركات في تبني تلك اللغة طواعية لحين الانتهاء من إصدار معيار محاسبي مصري ملزم بتطبيق تلك اللغة في إعداد التقرير المتكامل.

- الاستفادة من حزم البرامج التي تستخدمها الشركات المصرية - مثل: حزمة برامج Oracle Financial - في إعداد تقاريرها المالية، وذلك عن طريق قيام شركة Oracle - كأحد أعضاء منظمة XBRL International - بدعم الشركات المصرية بتحديثات لبرامج Oracle

Financial تمكنها من إعداد وعرض وقراءة التقارير بلغة XBRL دون تحمل تكاليف إضافية مرتفعة أو تغيير نظم المعلومات والتشغيل.

- تطوير المنظمات المهنية لمعايير المراجعة لتشمل الأدلة الإلكترونية التي يمكن الاعتماد عليها في إبداء الرأي بشأن التقارير المعدة بلغة XBRL، كما أن اعتماد مراجع الحسابات على البرامج الجاهزة من شأنه دعم آليات الرقابة المانعة أو الكشف المبكر عن الأخطاء.

- إضافة خبراء الاستدامة والبيئة إلى فريق المراجعة وذلك لاغتنام الفرصة وتقديم خدمات جديدة من شأنها زيادة جودة وموثوقية المعلومات التي يحتويها التقرير المتكامل.

ويمكن أن يستفيد مديرو الشركات المصرية من نتائج البحث الحالي في توحيد جهود المحاسبين وموظفي تكنولوجيا المعلومات من أجل تبني لغة XBRL في إعداد تقارير الأعمال بشكل عام والتقرير المتكامل بشكل خاص، وذلك من خلال التأكيد على أن أتمتة التقارير باستخدام هذه اللغة لا يعد أمراً إلكترونياً خالصاً يجب تركه للمتخصصين في تكنولوجيا المعلومات، ولكنه شأن محاسبي في المقام الأول يتطلب الإلمام التام بالمفاهيم والسياسات والمعايير المحاسبية إلى جانب المعرفة المناسبة بتلك اللغة من جانب المحاسبين، حيث إن قاموس التصنيف القياسي الذي تعتمد عليه هذه اللغة يجب أن يعد وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها.

ويرى الباحث أنه عاجلاً أم آجلاً لا مناص من تبني الشركات المصرية للغة XBRL في إعداد تقارير الأعمال بصفة عامة والتقرير المتكامل بصفة خاصة وذلك للحيلولة دون التخلف عن ركب الدول التي تبنت تلك اللغة، كما أن عالمية الأسواق وانضمام مصر للكثير من الاتفاقيات والشراكات التجارية الدولية سوف يلزمها في النهاية بتبني تلك اللغة لتحقيق التوافق والقابلية للمقارنة، ومن ثم فإن التطبيق الاختياري لتلك اللغة - ولو لمرحلة انتقالية - يعد أمراً ضرورياً لتأهيل أصحاب المصالح كافة قبل التطبيق الإلزامي.

٧- حدود البحث ومقترحات لبحوث مستقبلية:

استهدف هذا البحث دراسة مدى إمكانية استخدام لغة XBRL في تطوير عملية إعداد التقارير بالشركات، وذلك من خلال تسهيل عملية الانتقال من التقارير الثابتة والدورية إلى التقارير الديناميكية والأكثر ارتباطاً باحتياجات أصحاب المصالح، حيث أشارت بعض الدراسات إلى الإمكانيات التي تمتلكها لغة XBRL في مجال التشغيل والاستخدام الآلي للتقارير بما يسمح بإدارة المعلومات بشكل أكثر فعالية وكفاءة (Bonsón, et al., 2009; Debreceny, et al., 2011). ومن ثم توفر

التكنولوجيا ميزة إنتاج معلومات أكثر ملاءمة وتخصيصاً والتي تتطابق بشكل أكثر دقة مع احتياجات المستخدمين.

وقد تم إجراء البحث الحالي في ظل مجموعة من القيود سواء على المستوى النظري أو المستوى التطبيقي، فعلى المستوى النظري اقتصر البحث على تقييم مدى استعداد بيئة الأعمال المصرية لتبني مدخل التقرير المتكامل من خلال الاعتماد على لغة XBRL بمفردها كمنصة تقنية لإعداد هذه النوعية من التقارير، ويمكن أن تتناول البحوث المستقبلية تطوير إعداد التقرير المتكامل من خلال التكامل بين لغة XBRL وبعض النظم الإدارية الحديثة مثل نظم تخطيط موارد المشروع.

كما اعتمد البحث على المنهج الوصفي من خلال القيام بدراسة مسحية لبعض فئات بيئة الأعمال المصرية بشأن دور لغة XBRL في إعداد تقارير الأعمال وانصب التركيز على التقرير المتكامل، ويمكن للبحوث المستقبلية دراسة دور هذه اللغة في شتى أنواع التقارير لتحديد مدى أفضلية تطبيقها في مجال التقارير المالية أم مجال التقارير غير المالية، كما لم يتطرق البحث لدراسة تجارب الدول الأخرى في مجال النشر الإلكتروني إلا بالقدر الذي يخدم أهداف، ومن ثم يمكن للبحوث المستقبلية إجراء دراسة لواقع النشر الإلكتروني في مصر مقارنة بتجارب بعض الدول سواء على المستوى الإقليمي أو الدولي بغية الاستفادة من هذه التجارب.

وعلى المستوى التطبيقي فإن نتائج الدراسة الحالية تم التوصل إليها في ظل وجود بعض القيود ومن ثم ينبغي توخي الحذر عند تعميم النتائج، حيث اقتصر توزيع الاستبيانات على ثلاث فئات هي: الشركات المقيدة بمؤشر EGX 30 ومراجعي الحسابات والمحللين الماليين، ويمكن في البحوث المستقبلية زيادة حجم العينة لتشمل عدد شركات أكبر أو عدد أكبر من مراجعي الحسابات والمحللين الماليين، كما يمكن إضافة فئات أخرى مثل الجهات الرقابية والتنظيمية، كما أن الأسئلة الواردة في مقدمة قائمة الاستقصاء والمتعلقة بالمعلومات الشخصية (الديموجرافية) استهدف منها الباحث فقط تحديد مدى الثقة في إجابات المستقصى منهم، ويمكن لبحوث مستقبلية أن تقوم باختبار تأثير السمات الشخصية للمبجوثين - مثل: العمر؛ والجنس؛ والمؤهل العلمي؛ والدرجة الوظيفية؛ والخبرة العملية - في آرائهم بشأن تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل.

إن الوقوف على الوضع الراهن للنشر الإلكتروني بالشركات المصرية سوف يساعد صانعي السياسات والهيئات التنظيمية في جهودهم نحو ضمان توفير القدر الكافي من المعلومات وتعزيز كفاءة سوق رأس المال، وفي هذا الصدد يمكن أن تسهم البحوث المستقبلية في توضيح ممارسات الإفصاح الإلكتروني عن المعلومات المالية وغير المالية من قبل الشركات المقيدة بسوق الأوراق

المالية المصري، وذلك من خلال تحليل محتوى المواقع الإلكترونية لتلك الشركات من حيث نوعية القوائم والتقارير المنشورة (قائمة الدخل؛ قائمة المركز المالي؛ قائمة التغيرات في حقوق الملكية؛ تقرير مجلس الإدارة؛ تقرير الحوكمة؛ تقرير الاستدامة؛ التقرير المتكامل)، ومن حيث الصيغ التي تم بها رفع هذه القوائم والتقارير - مستندات Word؛ ورقة عمل Excel؛ ملفات Pdf؛ ملفات XML أو HTML؛ ملفات XBRL.

كما أن الاعتماد على المنهج التجريبي من خلال القيام بدراسة حالة على أحد الشركات المصرية قد يكون مجالاً خصباً للبحوث المستقبلية، حيث يمكن اختيار أحد الشركات المقيدة بمؤشر EGX 30 نظراً لإعدادها ونشرها تقارير الاستدامة بجانب التقارير المالية، ومن خلال الاستفادة بقاموس تصنيف لغة XBRL - المتاح مجاناً من قبل مجلس إعداد التقرير المتكامل (IIRC) - وكذلك البرمجيات التي توفرها شركات تكنولوجيا المعلومات العاملة في مصر يمكن تحويل تلك التقارير إلى تقرير متكامل بصيغة XBRL، ويرى الباحث أن القيام بمثل هذا النوع من الدراسات - دراسة الحالة - قد يكون حافزاً للشركة موضع الدراسة وغيرها من الشركات لتبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل، بل قد يصل الأمر إلى جذب انتباه الجهات التنظيمية والرقابية في مصر لتمكين هذا النوع من التقارير.

المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

أبو طالب، أحمد محمد. (٢٠١٢). الإطار النظري لإعداد التقارير المالية الإلكترونية باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL: دراسة تحليلية. *مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول، ص ١٧٥-٢٤٠*.

أحمد، عادل حسين ثابت. (٢٠١٣). المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS ولغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL والأثر على الإفصاح والشفافية وقرارات المستثمرين. *مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ١٧، عدد خاص، ص ١٦٧-١٩٨*.

إسماعيل، عصام عبد المنعم. (٢٠١٦). إطار مقترح لتطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL لتحقيق الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات: دراسة تطبيقية في البيئة المصرية. *مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠(٣)، ص ٦٢٥-٧٠٠*.

البراد، شريف سعيد. (٢٠٠٧). استخدامات لغة XBRL في إعداد القوائم والتقارير المالية: دراسة ميدانية في كل من مصر والسعودية. *مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، الجزء الثاني، ص ٨٥-١٢٠*.

الصيد، علي محمد علي. (٢٠١٥). أثر الإفصاح الإلكتروني باستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL على تحسين جودة التقارير المالية: دراسة استطلاعية. *مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا*، ٢(٢)، ص ٤٩٧-٥٣٢.

الغنام، صابر حسن. (٢٠١٢). نموذج محاسبي مقترح لقياس أثر استخدام لغة XBRL على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية السعودية. *مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثاني، الجزء الأول*، ص ٩٣-١٧.

حسين، علي أحمد. (٢٠١٣). *الاتجاهات الحديثة للمحاسبة والمراجعة في بيئة تكنولوجيا المعلومات بين النظرية والتطبيق*. مؤتمر قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

جعفر، سوزان جمال الدين. (٢٠٠٩). دراسة مسحية لمدي تحقق التوافق في التقارير المالية من خلال استخدام معايير التقرير المالي الدولي (XBRL). *المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد الرابع*، ص ٤٠٠-٣٦٠.

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، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية*، ٤٧(٢)، ص ٥٧-١.

محمد، فهيم أبو العزم محمد. (٢٠٠٣). استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL في تعظيم الاستفادة من معلومات تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً. *المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني*، ص ١٧٥-٢٠٦.

وزارة الاستثمار. (٢٠١٥). قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بشأن معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥. *الوقائع المصرية، العدد ١٥٨ تابع (أ)*، ص ١٥٣٥-١.

وزارة الاستثمار والتعاون الدولي. (٢٠١٩). قرار وزير الاستثمار والتعاون الدولي رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩ بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥. *الوقائع المصرية، العدد ٨١ تابع (أ)*، ص ١-٦٤٠.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

Abeysekera, I. (2013). A template for integrated reporting. *Journal of Intellectual Capital*, 14(2), 227-245.

Alles, M. and Debreceny, R. (2012). The evolution and future of XBRL research. *International Journal of Accounting Information Systems*, 2(13), 83-90.

- Arndt, H. K., Isenmann, R., Brosowski, J., Thiessen, I. and Gómez, J. M. (2006). Sustainability reporting using the eXtensible Business Reporting Language (XBRL). *In EnviroInfo*, 75–82.
- Bai, Z., Sakaue, M. and Takeda, F. (2014). The impact of XBRL adoption on the information environment: Evidence from Japan. *The Japanese Accounting Review*, 4(2014), 49–74.
- Baldwin, A. A., Brown, C. E. and Trinkle, B. S. (2006). XBRL: An impacts framework and research challenge. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 3(1), 97–116.
- Beattie, V. and Pratt, K. (2003). Issues concerning web-based business reporting: an analysis of the views of interested parties. *The British Accounting Review*, 35(2), 155–187.
- Beattie, V., McInnes, B. and Fearnley, S. (2004). A methodology for analysing and evaluating narratives in annual reports: a comprehensive descriptive profile and metrics for disclosure quality attributes. *Accounting forum*, 28(3), 205–236.
- Beattie, V. and Smith, S. J. (2013). Value creation and business models: Refocusing the intellectual capital debate. *The British Accounting Review*, 45(4), 243–254.
- Bonsón, E., Cortijo, V. and Escobar, T. (2009). Towards the global adoption of XBRL using International Financial Reporting Standards (IFRS). *International Journal of Accounting Information Systems*, 10(1), 46–60.
- Cordery, C. J., Fowler, C. J. and Mustafa, K. (2011). A solution looking for a problem: factors associated with the non-adoption of XBRL. *Pacific Accounting Review*, 23(1), 69–88.
- David, J. (2016). *The non-adoption of XBRL by professional and government organisations in New Zealand and its implications for stakeholders*. PhD, Te Herenga Waka, Victoria University of Wellington.

- De Villiers, C., Rinaldi, L. and Unerman, J. (2014). Integrated Reporting: Insights, gaps and an agenda for future research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7), 1042–1067.
- Debreceny, R. and Gray, G. L. (2001). The production and use of semantically rich accounting reports on the Internet: XML and XBRL. *International Journal of Accounting Information Systems*, 2(1), 47–74.
- Debreceny, R., Felden, C., Ochocki, B., Piechocki, M. and Piechocki, M. (2009). *XBRL for interactive data: Engineering the information value chain*. Springer Science & Business Media.
- Debreceny, R. S., Farewell, S. M., Piechocki, M., Felden, C., Gräning, A. and d'Eri, A. (2011). Flex or break? Extensions in XBRL disclosures to the SEC. *Accounting Horizons*, 25(4), 631–657.
- Doni, F. and Inghirami, I. E. (2011). *XBRL and strategic information. Exploiting XBRL in BSC modeling*. Giuffrè Editore, Milan.
- Dumay, J. (2016). A critical reflection on the future of intellectual capital: from reporting to disclosure. *Journal of Intellectual Capital*, 17(1), 168–184.
- Dunne, T., Helliari, C., Lymer, A. and Mousa, R. (2013). Stakeholder engagement in internet financial reporting: The diffusion of XBRL in the UK. *The British Accounting Review*, 45(3), 167–182.
- Eccles, R. G. and Krzus, M. P. (2010). One report: Integrated reporting for a sustainable strategy. *AFP Exchange*, 30, 49–51.
- Eccles, R. G. and Krzus, M. P. (2014). *The integrated reporting movement: Meaning, momentum, motives, and materiality*. John Wiley & Sons, Hoboken, NJ.
- Edvinsson, L. (2013). IC 21: reflections from 21 years of IC practice and theory. *Journal of intellectual Capital*. 14(1), 163–172.

- Escobar–Rodríguez, T. and Gago–Rodríguez, S. (2012). We were the first to support a major is innovation”. Research into the motivations of Spanish pioneers in XBRL. *Revista de Contabilidad*, 15(1), 91–108.
- Enachi, M. (2013). XBRL and Financial Reporting Transparency. *BRAND. Broad Research in Accounting, Negotiation, and Distribution*, 4(1), 10–19.
- Florescu, V. and Tudor, C. G. (2009). The optimization of the internal and external reporting in financial accounting: adopting XBRL international standard. *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*, 11(1), 1–12.
- Flower, J. (2015). The international integrated reporting council: A story of failure. *Critical Perspectives on Accounting*, 27(1), 1–17.
- Garner, D., Henderson, D., Sheetz, S. D. and Trinkle, B. S. (2013). The different levels of XBRL adoption. *Management Accounting Quarterly*, 14(2), 1–10.
- Ghani, E., Laswad, F. and Tooley, S. (2009). Digital reporting formats: users' perceptions, preferences and performances. *International Journal of Digital Accounting Research*, 9(1), 45–98.
- GRI. (2013). G4 sustainability reporting guidelines: reporting principles and standard disclosures. *Global Reporting Initiative*, Amsterdam.
- Henderson, D., Sheetz, S. D. and Trinkle, B. S. (2011). Understanding the intention to adopt XBRL: An environmental perspective. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 8(1), 7–30.
- Henderson, D., Sheetz, S. D. and Trinkle, B. S. (2012). The determinants of inter–organizational and internal in–house adoption of XBRL: A structural equation model. *International journal of accounting information systems*, 13(2), 109–140.
- Hodge, F. D., Kennedy, J. J. and Maines, L. A. (2004). Does search-facilitating technology improve the transparency of financial reporting?. *The Accounting Review*, 79(3), 687–703.

- Hoffman, C. and Rodríguez, M. M. (2013). Digitizing financial reports—issues and insights: a viewpoint. *The International Journal of Digital Accounting Research*, 13(1), 73–98.
- IIRC (2013a), The International Integrated Reporting Framework, *International Integrated Reporting Council*, London.
- IIRC (2013b), Capitals – Background Paper for IR, *International Integrated Reporting Council*, London.
- Ismenmann, R., Bey, C. and Welter, M. (2007). Online reporting for sustainability issues. *Business Strategy and the Environment*, 16(7), 487–501.
- Monterio, B.J. (2010). Sustainability reporting and XBRL—part 2. *Strategic Finance*, 93(9), 56–61.
- Monterio, B.J. (2013). Integrated reporting and the potential role of XBRL. *Strategic Finance*, 95(6), 62–65.
- Ng, V., Man, C.K., Kwan, C.L., Yin, L.W., Ling, L.K. and Ling, L.S. (2008). *Implementation and Acceptance of XBRL in HONG KONG and Mainland China*. Research Study, The Hong Kong Polytechnic University, XBRL Academic Competition.
- Norovuori, S. (2012). *Factors in ICT Innovation's Diffusion from an Environmental Context Perspective: The Case of XBRL*. Master's thesis, Aalto University.
- Othman, R. and Ameer, R. (2009). Corporate social and environmental reporting: Where are we heading? A survey of the literature. *International Journal of Disclosure and Governance*, 6(4), 298–320.
- Perdana, A., Robb, A. and Rohde, F. (2015). An integrative review and synthesis of XBRL research in academic journals. *Journal of Information Systems*, 29(1), 115–153.
- Peterson, D. (2011). *Finding the sweet Spot on the XBRL outsourcing/insourcing spectrum*. Insider, Available online: <https://www.businessinsider.com/>

finding-the-sweet-spot-on-the-xbrl-outsourcing-insourcing-spectrum-2011-5.

- Ramin, K.P. (2007). XBRL as a new language for business and intangible reporting. In Zambon, S. and Marzo, G. (Eds), *Visualising Intangibles: Measuring and Reporting in the Knowledge Economy*, Routledge, Abingdon, 193–206.
- Steenkamp, L. P. and Nel, G. F. (2012). The adoption of XBRL in South Africa: an empirical study. *The Electronic Library*, 30(3), 409–425.
- Troshani, I. and Doolin, B. (2005). *Drivers and inhibitors impacting technology adoption: a qualitative investigation into the Australian experience with XBRL*. In Proceedings of 18th Bled Conference Integration in Action Bled, Slovenia, June 6–8.
- Troshani, I. and Doolin, B. (2007). Innovation diffusion: a stakeholder and social network view. *European Journal of Innovation Management*, 10(2), 176–200.
- Valentinetti, D. and Rea, M. A. (2012). IFRS Taxonomy and financial reporting practices: The case of Italian listed companies. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(2), 163–180.
- Yongvanich, K. and Guthrie, J. (2006). An extended performance reporting framework for social and environmental accounting. *Business Strategy and the Environment*, 15(5), 309–321.

ملحق رقم (١)

الشركات المدرجة في مؤشر EGX 30 عن عام ٢٠٢٠

الوزن النسبي (%)	كود الترقيم الدولي	كود رويترز	اسم الشركة
35.73	EGS60121C018	COMI.CA	البنك التجاري الدولي (مصر)
8.48	EGS74511C014	FWRY.CA	فوري لتكنولوجيا البنوك والمدفوعات
6.31	EGS37091C013	EAST.CA	الشرقية - إيسترن كومباني
5.54	EGS69082C013	EKHO.CA	القابضة المصرية الكويتية
4.42	EGS38191C010	ABUK.CA	أبو قير للأسمدة والصناعات الكيماوية
4.16	EGS69101C011	HRHO.CA	المجموعة المالية هيرمس القابضة
3.64	EGS69151C011	TMGH.CA	مجموعة طلعت مصطفى القابضة
3.58	EGS3G021C014	SWDY.CA	السويدي إليكترونيك
2.66	EGS72911C018	CLHO.CA	شركة مستشفى كليوباترا
2.23	EGS48031C016	ETEL.CA	المصرية للاتصالات
2	EGS65571C019	MNHD.CA	مدينة نصر للإسكان والتعمير
1.97	EGS51201C012	ISPH.CA	ابن سينا فارما
1.91	EGS65851C015	OCDI.CA	السادس من أكتوبر للتنمية والاستثمار-سوديك
1.57	EGS60041C018	CIEB.CA	بنك كريدي أجريكول مصر
1.52	EGS33041C012	ORWE.CA	النساجون الشرقيون للسجاد
1.44	EGS38051C017	SKPC.CA	سيدي كرير للبتروكيماويات
1.32	EGS65511C012	PHDC.CA	بالم هيلز للتعمير
1.25	EGS691D1C018	CICH.CA	سي أي كابيتال القابضة للاستثمارات المالية
1.21	EGS30511C011	EFID.CA	إيديتا للصناعات الغذائية
1.01	EGS65591C017	HELI.CA	مصر الجديدة للإسكان والتعمير
0.96	EGS3C251C013	ESRS.CA	حديد عز
0.95	EGS69111C018	PIOH.CA	بايونيرز القابضة للاستثمارات المالية
0.95	EGS380P1C010	AMOC.CA	الإسكندرية للزيوت المعدنية
0.92	EGS75011C014	MTIE.CA	أم جروب للصناعة والتجارة العالمية
0.81	EGS73541C012	CCAP.CA	القلعة للاستشارات المالية - أسهم عادية
0.8	EGS673T1C012	AUTO.CA	جي بي أوتو
0.78	EGS70321C012	ORHD.CA	أوراسكوم للتنمية مصر
0.67	EGS673Y1C015	EMFD.CA	إعمار مصر للتنمية
0.45	EGS60241C014	EXPA.CA	البنك المصري لتنمية الصادرات
0.4	EGS696S1C016	OFH.CA	أوراسكوم المالية القابضة
0.36	EGS693V1C014	OIH.CA	أوراسكوم للاستثمار القابضة

(المصدر: <https://www.egx.com.eg/>)

ملحق رقم (٢): قائمة الاستقصاء

القسم الأول: معلومات شخصية:

- ١- الاسم (اختياري):
- ٢- المؤهل العلمي:
- مؤهل عالي ماجستير دكتوراه
- ٣- عدد سنوات الخبرة:
- أقل من ٥ سنوات ٥ سنوات لأقل من ١٠ سنوات ١٠ سنوات فأكثر

القسم الثاني: مقومات تطوير النشر الإلكتروني في مصر من خلال استخدام لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل:
السؤال الأول: حدد من وجهة نظركم العوامل التي قد تدفع الشركات المصرية المقيدة بالبورصة إلى تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل:

(يرجى تحديد الأهمية النسبية لكل عبارة على مقياس من ١ = عديم الأهمية حتى ٥ = مهم جداً)

م	العبارات	الرمز	١	٢	٣	٤	٥
	<u>عوامل تنظيمية:</u>						
١	دعم الإدارة لتبني لغة XBRL	X _{1,1}					
٢	حجم وموارد الشركة الملموسة	X _{1,2}					
٣	حجم وموارد الشركة غير الملموسة	X _{1,3}					
٤	الخبرات المتوفرة لدى العاملين بالشركة	X _{1,4}					
٥	محاكاة الشركات الرائدة في تبني لغة XBRL	X _{1,5}					
	<u>عوامل بيئية:</u>						
٦	إلزام الجهات الرقابية بتبني لغة XBRL	X _{1,6}					
٧	توافق معايير المحاسبة المصرية مع IFRS	X _{1,7}					
٨	الضغط من جانب أصحاب المصالح	X _{1,8}					
٩	الظروف الاقتصادية والبيئية المحيطة بالشركة	X _{1,9}					

				X _{1.10}	توافر موردي البرمجيات الخاصة بلغة XBRL	١٠
					<u>عوامل تقنية:</u>	
				X _{1.11}	درجة بساطة ووضوح لغة XBRL	١١
				X _{1.12}	توافر إدارة متخصصة لرعاية وصيانة موقع الشركة	١٢
				X _{1.13}	توافر البنية التحتية من أجهزة وشبكات إنترنت	١٣
				X _{1.14}	سلامة وأمن المعلومات المنشورة إلكترونياً	١٤
				X _{1.15}	مدى توافق لغة XBRL مع الأنظمة المطبقة بالشركة	١٥

السؤال الثاني: حدد من وجهة نظركم المنافع التي قد تحققها الشركات المصرية المقيدة بالبورصة نتيجة تبني لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل:

(يرجى تحديد الأهمية النسبية لكل عبارة على مقياس من ١ = عديم الأهمية حتى ٥ = مهم جداً)

م	العبارات	الرمز	١	٢	٣	٤	٥
١	تحسين صورة الشركة وقدرتها على المنافسة مع الشركات الأخرى التي تبنت أو لديها النية في تبني التقنية نفسها	X _{2.1}					
٢	الشفافية والحد من التلاعب في المعلومات من قبل معدي التقارير	X _{2.2}					
٣	تحقيق دقة المخرجات نتيجة وضوح عمليات تشغيل البيانات	X _{2.3}					
٤	تخفيض الوقت المطلوب لإعداد التقارير	X _{2.4}					
٥	تخفيض تكاليف تجهيز المعلومات المالية وغير المالية	X _{2.5}					
٦	تخفيض الوقت المخصص للوصول إلى المعلومات المالية وغير المالية من جانب مستخدمي تلك المعلومات	X _{2.6}					
٧	تخفيض تكاليف الوصول إلى المعلومات المالية وغير المالية من جانب مستخدمي تلك المعلومات	X _{2.7}					

				X _{2.8}	تمكين مراجعي الحسابات من مراجعة التقرير المتكامل بشكل أسرع	٨
				X _{2.9}	تمكين الجهات الرقابية من أداء عملها بشكل أسرع	٩
				X _{2.10}	تسهيل مقارنة الأداء المالي وغير المالي بين الفترات المالية داخل الشركة الواحدة وفيما بين الشركات	١٠
				X _{2.11}	جعل المعلومات المالية وغير المالية أكثر قابلية للفهم والتحليل	١١
				X _{2.12}	إنتاج تقارير ذات طابع شخصي لتلبية احتياجات كل مستخدم من المعلومات	١٢
				X _{2.13}	توفير المعلومات الملائمة في التوقيت الملائم	١٣
				X _{2.14}	التغلب على كبر حجم التقارير وكثرة المعلومات الواردة بها نتيجة قابلية تلك التقارير للقراءة آلياً	١٤
				X _{2.15}	تسهيل عملية تحليل حسابات الشركة من قبل أصحاب المصالح	١٥
				X _{2.16}	توفير المرونة والسرعة في إجراء التعديلات نتيجة ربطها لجميع أجزاء التقرير المتكامل	١٦
				X _{2.17}	إمكانية تطوير وتطويع لغة XBRL لخدمة أهداف إعداد التقرير المتكامل	١٧
				X _{2.18}	تحسين جودة المعلومات المقدمة لأصحاب المصالح	١٨
				X _{2.19}	تحقيق التكامل بين الأنظمة الفرعية داخل الشركة	١٩
				X _{2.20}	الاستفادة من البيانات المالية المدرجة في قواعد البيانات وإعادة استخدامها لأغراض مختلفة	٢٠
				X _{2.21}	الانتقال من التقارير الدورية الثابتة إلى التقارير المستمرة التفاعلية	٢١
				X _{2.22}	تمكين المستخدمين من ترجمة التقارير لأكثر من لغة ولأكثر من عملة	٢٢

					X _{2.23}	تحسين كفاءة الأسواق المالية من خلال سرعة استجابة أسعار الأوراق المالية لأية معلومة جديدة	٢٣
--	--	--	--	--	-------------------	--	----

السؤال الثالث: حدد من وجهة نظركم القيود التي قد تحول دون تبني الشركات المصرية المقيدة بالبورصة لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل:

(يرجى تحديد الأهمية النسبية لكل عبارة على مقياس من ١ = عديم الأهمية حتى ٥ = مهم جداً)

م	العبارات	الرمز	١	٢	٣	٤	٥
١	الاعتقاد بأن تكلفة تطبيق لغة XBRL تفوق منافعها	X _{3.1}					
٢	عدم رغبة المديرين في تطوير نظم إعداد التقارير	X _{3.2}					
٣	فشل تجارب الابتكارات التكنولوجية الأخرى في بعض الشركات	X _{3.3}					
٤	المقاومة للتغيير نتيجة التعود على النظم المطبقة بالشركة	X _{3.4}					
٥	تخوف بعض ممارسي مهنة المحاسبة من فقد وظائفهم نتيجة تبني لغة XBRL	X _{3.5}					
٦	زيادة المخاطر نتيجة إمكانية اختراق النظم الإلكترونية	X _{3.6}					
٧	عدم اعتراف بعض الجهات الحكومية بالنظم الإلكترونية الحديثة	X _{3.7}					
٨	التخوف من احتمال فقد الميزة التنافسية نتيجة التوسع في الإفصاح عن المعلومات	X _{3.8}					
٩	عدم وجود قاموس تصنيف مصري للمعلومات المنشورة إلكترونياً	X _{3.9}					
١٠	عدم وجود وعي كاف بمتاح لغة XBRL في إعداد التقرير المتكامل	X _{3.10}					

مقدمة:

الكتابة بنمط Simplified Arabic فونت ١٢ تباعد أسطر before 0 and after 0 single ويستخدم اسلوب APA فى كتابة التوثيق داخل المتن وفى نهاية البحث مثال(Yegorov,2016).

(١) الإطار النظري والدراسات السابقة..... العناوين الرئيسية ١٤ غامق:

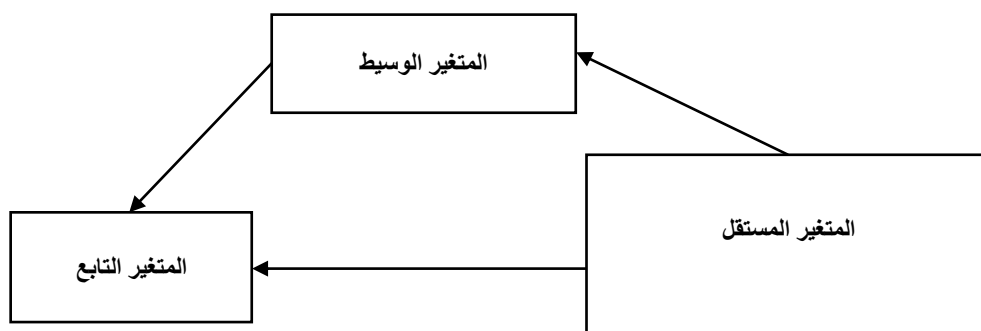
مثال أوضح (Mainah & Perkins, 2014) أنه ومستويات منخفضة من التعاطف، وعلى العكس من هذا أوضح (O' Reilly et al ,2013) بأن وتعرف النرجسية بأنها شخصية (الكرداوي،٢٠١٥).
(أ) عنوان فرعى ١٣ غامق. :

(ب) عنوان فرعى..... ١٣ غامق:

يُعرّف فى أي أمر غير للشركات (Aczel,et al,2015).

(٢) مشكلة الدراسة والأهداف والأهمية والفروض:

يجب ان يحتوى البحث على تحديد وصياغة سليمة لمشكلة الدراسة والأهداف والأهمية والفروض



شكل 1 عنوان الشكل من اسفل

ويتم صياغة الفروض وتبريرها بشكل واضح من خلال الدراسات السابقة والتحليل المنطقي للعلاقة بين المتغيرات مثال لك ويكون الاقتباس كمثال (Laschinger & Fida, 2014) وتؤثر ومثال اخر (Hewett et al., 2018).

أ. منهجية الدراسة: وتشمل المجتمع والعينة وأدوات جمع البيانات واختبارها وطرق التحليل الإحصائي المتبعه.

٣) نتائج الدراسة واختبار الفروض:

جدول ١ خط ١٠ عنوان الجدول أعلى

Sig. f	F	Adj. R2	R2	R	Constant	Sig.t	T	B	Beta	المتغير

**P< 0.001

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي (ن = ٢٤٠) مفردة

٤) مناقشة وتفسير النتائج:

هدفت الدراسة الحالية إلى وقياس أثر في العلاقة بين التتمر وقد تبين من نتائج الدراسة وجود حيث أوضح تحليل الانحدار تأثير المتغير الوسيط وفقاً لشروط التي حددها (Baron & Kenny, 1986). وتتفق نتائج الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة التي قامت بتحليل أثر في..... (Laschinger & Fida, 2014; Gardner & Rasmussen, 2017; Courcy et al., 2019; Finchilescu et al., 2019; Meriläinen et al., 2019; Fontes et al., 2019).

٥) استنتاجات ودلالات الدراسة:

تناقش الاستنتاجات ودلالات الدراسة على مستوى النظرية والتطبيق كما يتضح فيما يلي:

٦) توصيات الدراسة:

تقدم توصيات محددة قابلة للتطبيق

٧) حدود الدراسة ومقترحات البحوث المستقبلية:

٨) مراجع الدراسة: يفضل استخدام نظام APA

أ. المراجع العربية: مثال

أبو غزال، معاوية.(٢٠٠٩). الاستقواء و علاقته بالشعور بالوحدة و الدعم الاجتماعي، المجلة الأردنية في العلوم التربوية، مجلد ٥، عدد ٢، ٨٩-١١٣.

الزعيبي، دلال محمد؛ مهيدات، رزان علي. (٢٠١٤). سلوكيات التتمر التي يمارسها العاملون في المؤسسات الأكاديمية في الأردن والعوامل المرتبط بها (دراسة حالة). *المجلة الدولية للأبحاث التربوية - جامعة الإمارات العربية المتحدة* ، العدد ٥٣ ، ص ٦١:٣٢.

ب. المراجع الأجنبية: مثال

- Bakker, A. B., & Demerouti, E. (2007). The job demands–resources model: State of the art. *Journal of Managerial Psychology*, 22(3), 309–328.
- Bakker, A.B., Demerouti, E., & Verbeke, W. (2004). Using the job demands–resources model to predict burnout and performance. *Human Resource Management*, 43(1), 83–104. <http://dx.doi.org/10.1002/hrm.20004>
- Baron, R. M., & Kenny, D. A. (1986). The moderator–mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of personality and social psychology*, 51(6), 1173.
- Beehr, T. A., Jex, S. M., Stacy, B. A., & Murray, M. A. (2000). Work stressors and coworker support as predictors of individual strain and job performance. *Journal of Organizational Behavior*, 21(4), 391–405.