

أثر المراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR)^(١)
على مستوى جودة عملية المراجعة (AQ)^(٢) في ظل تطبيق لغة تقارير
الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)^(٣)
(دراسة تطبيقية مقارنة)

تجريد عام للبحث

ترتب على ادماج التطور التقني الهائل والمستمرة في الحاسبات ولغات البرمجة والشبكات في النظم المحاسبية لشركات العملاء، بهدف الإستفادة مما يقدمه هذا التطور من مزايا، تدخل المهتمين بتطوير مهنة المراجعة للإستفادة من هذا التطور في تعزيز مستوى الثقة بمهنة المراجعة، وهو الأمر الذي لوحظ في المحاولات الجادة للعديد من الدراسات في مجال المراجعة المستمرة [(Miklos & Silvia, 2014); (Victoria, et al., 2014); (John & Steve, 2010); (Matthew, et al., 2005); (Yining, 2004); (Robert, 2003)]، إلا أن تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) في اعداد التقارير المالية لشركات العملاء، وما تملكه هذه اللغة من سمات، استدعى اهتمام العديد من الكيانات^(٤) المهنية والإقتصادية بهدف العمل على تطبيقها على المستوى العالمي.

ومن هنا جاء هذا البحث ليكون امتداد للدراسات التي تستهدف تطوير المراجعة المستمرة في ضوء تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)، وصولاً لمخرجات ذات مستوى عالية من الجودة والثقة، حيث يهدف هذا البحث لتقديم مدخل مقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) ودراسة أثر تطبيق هذا المدخل على مستوى جودة عملية المراجعة في كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية، وفي سبيل ذلك قام الباحث بإختبار أربع فروض أساسية، مرتكزاً على المنهج الاستقرائي، للتوصل إلى نتائج منطقية تدعم الفروض النظرية الوارد بالبحث، وتم التطبيق في كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية بإستخدام تحليل التباين من الدرجة الأولى (Kruskal-Wallis Test one-Way Analysis of Variance)، واختبار

(1) CABOR = Continuous Auditing Based On Risks.

(2) AQ = Audit Quality.

(3) XBRL = Extensible Business Reporting Language

(4) For more Information: <http://www.XBRL.org>

(Mann-Whitney U Test) للمقارنة بين عينتين مستقلتين، واختبار (Pearson Rank Order Correlation Coefficient) لقياس مدى الارتباط، وتم التحقق من صحة الفروض الأربعة المذكورة من خلال كل من الدراسة التحليلية للدراسات المحاسبية التي تمت في مجال الدراسة، وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية لهذا البحث.

مفاتيح للبحث: المراجعة المستمرة (CA)، المراجعة الفورية، المراجعة على أساس المخاطر (ABR)، المراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR)، لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)، جودة عملية المراجعة (AQ).

Abstract

Resulted in the integration of technical development and massive ongoing in computers and programming languages and networks in the accounting systems of corporate clients, in order to take advantage of what provided by this evolution of the advantages, interference interested in developing the audit profession to benefit from this development in the promotion of confidence profession revision level, which was observed in serious attempts many of the studies in the field of Continuous Auditing [(Miklos & Silvia, 2014); (Victoria, et al., 2014); (John & Steve, 2010); (Matthew, et al., 2005); (Yining, 2004); (Robert, 2003)], but the application of the Extensible Business Reporting Language (XBRL) in the preparation of financial Altqaar for client companies, and owned by the language of the attributes, summoned several entities interesting professional and economic order to work on applied on a global level.

Hence this research to be an extension of studies aimed at constant Auditing in the light of the application of the Extensible Business Reporting Language to develop (XBRL), right up to the output of a high level of quality and trust, where this research aims to submit a proposal for Continuous Auditing Based On Risks (CABOR) and study the impact of the application of this approach at the level of the quality of the Auditing process in each of the Arab Republic of Egypt and Saudi Arabia, and for this, the researcher test four hypotheses core, an anchor on the inductive approach, to reach a

logical results support the hypothesis theory contained research, was the application in both the Republic of Egypt and Saudi Arabia, using a variation of the first-class analysis (Kruskal-Wallis test one-Way analysis of variance), and test (Mann-Whitney U test) for comparison of two independent samples, and test (Pearson Rank Order correlation Coefficient) to measure the correlation was validation of the four hypotheses mentioned through all of the analytical study of accounting studies that have been in the field of study, and analyze the results of the study applied to this search.

Keywords: Continuous Auditing (CA), Online Auditing, Audit Based on Risk (ABR) ⁽¹⁾ Continuous Auditing Based On Risks (CABOR), Extensible Business Reporting Language (XBRL), Audit Quality (AQ).

المقدمة:

يشهد العالم تطوراً تقنياً بشكل مستمر، له تأثير مباشر على طريقة اعداد ونشر المعلومات المالية لشركات العملاء، فالشركات الكبرى بالولايات المتحدة الأمريكية تقوم باعداد ونشر معلوماتها المالية عبر مواقع متصلة بشبكة الإنترنت، الأمر الذي سهل الطريق نحو تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) لتكون اللغة الموحدة لترميز محتوى التقارير المالية لشركات العملاء (Charles, et al., 2001)، وتوفر هذه اللغة طريقة معيارية لإعداد ونشر المعلومات المالية، بما يسهل عملية جمعها إلكترونياً ومعالجتها بدقة وكفاءة عالية، وبذلك نكون أمام نقلة نوعية تشهدها مهنة المراجعة تسهم بشكل جوهري في تلبية احتياجات سوق المهنة (Henderson, et al., 2012).

ونظراً لما تواجهه مهنة المراجعة بشكل مستمر على المستوى المحلي والدولي من مشكلة دعم الثقة في مستوى جودة عملية المراجعة، لما لها من انعكاس جوهري على مصداقية محتوى التقارير المالية وتكلفة رأس المال (Hunton, & Rose, 2010)، الأمر الذي يتطلب قيام مهنة المراجعة بتطوير عملية المراجعة بما يعزز قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف التحريفات الجوهرية المحاطة بالعديد من التدابير والتي كانت وراء انهيار العديد من الشركات الدولية وتكبيد شركات أخرى خسائر فادحة، أي تمكن المراجع الخارجي من تخفيض مستوى خطر المراجعة للحد المقبول (ACFE, 2002)، في ظل

⁽¹⁾ ABR = Audit Based on Risk.

التطور التقني وما ترتب عليه من قدرة على توفير معلومات مالية لشركة العميل واتاحتها للمستفيدين بعد تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)، الأمر الذي يعزز توفير تلك المعلومات بشكل فوري (Online) للمستفيدين ومن ثم الحاجة لتقديم خدمة مراجعة تتواءم مع تلك السرعة في انتاج المعلومات المالية (Yining, 2004).

وهو ما يدعم رغبة العديد من الباحثين لتطوير منهج المراجعة المستمرة (CA) كمنهج يناسب التطور التقني في نظم المعلومات المحاسبية ونظم رقابة داخلية المرتبطة بها، بما يعزز قدرة المراجعة الخارجية على إضفاء الثقة في محتوى التقارير المالية في الوقت الحقيقي (Online)، حيث كانت المراجعة المستمرة تعتمد في تنفيذها لعملية المراجعة على الاستخدام الجزئي لبعض البرامج، ويتطلب ذلك تصميم واعداد هذه البرامج أثناء مرحلة تصميم واعداد النظام المحاسبي لشركة العميل، وهذا يتناسب مع الاعتماد على البيانات والمعلومات المالية التاريخية [Charles, et al., 2001]; (Donald, and Smith, 2006)].

وعليه لتطوير منهج المراجعة المستمرة (CA) علينا التركيز على توفير إجراءات تمكن المراجع الخارجي على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية سواء المرتبطة بطبيعة نشاط شركة العميل أو طبيعة نظامها المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية المرتبط به، فعدم قدرة المراجع الخارجي على تحديد مواطن التحريفات الجوهرية يستتبعه تنفيذ عملية مراجعة منخفضة الجودة مرتفعة التكلفة [Jeppesen, 2005]; (McCollum, 2006)]، حيث يتحمل تكلفة تنفيذ إجراءات غير ضرورية وتكلفة الدعاوى القضائية في حالة انخفاض مستوى جودة عملية المراجعة، وتكلفة عدم القدرة على المنافسة في سوق تنسم بحدّة المنافسة، وغيرها من التكاليف التي تزيد من أهمية تطوير عملية المراجعة المستمرة بما يضمن تحقيق التوازن بين التكلفة والعائد (الشريف، ٢٠١٤).

علماً بأنه متى أصبحت لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) في حيز التنفيذ الإلزامي، ستواجه مهنة المراجعة الخارجية مشكلة حقيقة، لا تقل عن الفضائح المهنية التي تلت انهيار شركة WorldCom وشركة Enron للطاقة وما تلى ذلك من تدخل الحكومة الأمريكية بإصدار قانون Sarbanes Oxley (SOX) سعياً منها لاستعادة الثقة لدى المستثمرين في محتوى التقارير المالية لشركات العملاء، لما تقدمه لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) من قدرة على الحد من أشكال إدارة الأرباح، وذلك نتيجة لقدرتها على توفير معلومات مالية فورية (Online) للمستفيدين وزيادة مستوى شفافية المعلومات،

الأمر الذي يتطلب معه تنفيذ عملية مراجعة خارجية فورية مستمرة (OCA)^(١)، مما يسلتزم معه تطوير عملية المراجعة التقليدية التي تحد من قدرة المهنة على تقديم خدمة فورية تواكب التطور التقني الحالي [(Shin, 2013); (Robert, 2003)].

مشكلة البحث:

مما تقدم يتبين أن مشكلة هذا البحث، تتلخص في محاولة الإجابة على التساؤل الآتي: هل لتطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) تأثير إيجابي بشكل جوهري على مستوى العائد من المعلومات التي يحصل عليها المراجع الخارجي في كل من بيئة الأعمال المصرية والسعودية؟ وإذا ثبت أن هذه اللغة قادرة على توفير حجم ملائم من المعلومات الفورية، فما مدى الحاجة لتغيير طريقة المراجعة التقليدية بتطبيق منهج المراجعة على أساس المخاطر (ABR)، وهل لهذا المنهج القدرة على رفع مستوى جودة عملية المراجعة بشكل جوهري في بيئة الأعمال المصرية والسعودية؟ وأخيراً، هل يستطيع المدخل المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) تطوير عملية المراجعة المستمرة -من خلال دمج مزايا منهج المراجعة المستمرة ومنهج المراجعة على أساس المخاطر وخصائص لغة (XBRL)- وتعزيز قدرة المراجع الخارجي على تنفيذ عملية مراجعة إلكترونية عالية الجودة؟ أم أن المراجع الخارجي التقليدي في -كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية- قادر على تنفيذ عملية مراجعة عالية الجودة في ظل المدخل التقليدي للمراجعة؟.

أهداف البحث:

يتمثل الهدف من هذا البحث في توفير دليل ميداني من واقع مهنة المراجعة الخارجية في كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية على مدى قدرة المدخل المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR)- الذي يركز على تطوير المراجعة المستمرة (CA) عن طريق الاستفادة من منهج المراجعة على أساس المخاطر (ABR) وخصائص لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)- في تنفيذ عملية مراجعة مستمرة فورية (Online) عالية الجودة في ظل لغة (XBRL)، وسيعتمد الباحث في اختبار صحة فروض هذا البحث على بيانات تم تجميعها من بيئة مهنة المراجعة في كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية.

(1) OCA = Online Continuous Auditing.

أهمية البحث:

ترتبط أهمية هذا البحث بحقيقة ارتياد منطقة بحثية ذات قدر كبير من الأهمية الأكاديمية والمهنية لما لذلك من دور في الإرتقاء بمستوى الثقة في مهنة المراجعة محلياً ودولياً، خاصة بعد تأكيدات العديد من الأبحاث لجهات مهتمة بتطوير مهنة المراجعة كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA)، على أهمية تطوير منهج المراجعة المستمرة (CA) في ضوء التطور التقني في قواعد البيانات والتوسع في استخدام لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)، بما يعزز براعة المراجع الخارجي في استخدام التقنيات الحديثة كأدوات في تنفيذ عملية المراجعة لأنظمة عالية التعقيد، وفي ظل بيئة تنافسية حادة بين المراجعين الخارجيين سعياً لتحقيق عائدات قد تكون على حساب مستوى جودة مخرجات عملية المراجعة، ومن ناحية أخرى تفي بمتطلبات قانون ساربنس أوكسلي (SOX)^(١) [El-Masry, & Reck, 2008]; (Zabihollah, et al., 2001).

ومما يزيد من أهمية هذا البحث ما يقدمه من مدخل لتنفيذ عملية مراجعة مستمرة على أساس المخاطر (CABOR)، قادر على الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمراجع الخارجي في تحقيق أعلى مستوى جودة لعملية مراجعة مستمرة، مع تخفيض للتكلفة ومن ثم رفع لمستوى العائد على عملية المراجعة، في الوقت الذي فيه تواجه مهنة المراجعة واقع عملي يتسم بعدم التناغم بين اجراءات عملية المراجعة وبين التطور التقني في نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية وتطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)، الأمر الذي قد يتسبب في التأثير السلبي على مستوى الثقة في مخرجات عملية المراجعة ومن ثم مستوى الثقة في مهنة المراجعة.

منهج البحث:

يعتمد منهج البحث على مزيج من المنهج الإستنباطي والإستقرائي، حيث اعتمد الباحث على المنهج الإستنباطي في اشتقاق الفروض، وبناء المدخل المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR)، وانعكاس ذلك على مستوى جودة عملية المراجعة في بيئة الأعمال المصرية، من خلال إجراء دراسة تحليلية للدراسات السابقة في هذا المجال، كما اعتمد الباحث على هذا المنهج في استخلاص النتائج.

(¹) SOX = Sarbanes-Oxley Act.

كذلك اعتمد الباحث على المدخل الإستقرائي، للتحقق من جدوى المدخل المقترح، حيث تمت الدراسة على عينة مكونة من (٨٥) أكاديمي من أعضاء هيئة التدريس ومعاونينهم، و(٩٢) مراجع خارجي لكل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية، وقام الباحث بهذه الدراسة لإختبار جميع الفروض.

فروض البحث:

تتمثل الفروض الرئيسية التي يسعى البحث لاختبار مدى صحتها، في:

١. الفرض الأول:

"يؤثر تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) إيجاباً بشكل معنوي في مستوى العائد من المعلومات التي يحصل عليها المراجع الخارجي أثناء تنفيذ عملية المراجعة".

٢. الفرض الثاني:

"يؤثر تطبيق منهج المراجعة على أساس المخاطر (ABR) إيجاباً بشكل معنوي على مستوى جودة عملية المراجعة".

٣. الفرض الثالث:

"تتكامل مكونات المدخل المقترح إيجاباً بشكل معنوي لتنفيذ عملية مراجعة مستمرة على أساس المخاطر (CABOR) في ظل تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)".

٤. الفرض الرابع:

"يؤثر تطبيق المدخل المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) إيجاباً بشكل معنوي على مستوى جودة عملية المراجعة".

وقد قام الباحث في سبيل اختبار صحة فروض البحث، باستخدام معامل ارتباط Cronbach-Alpha، واختبار Kruskal-Wallis Test one-Way Analysis of Variance، وتحليل التباين لعدة عينات مستقلة، واختبار Mann-Whitney U Test، وأسلوب Pearson Rank Order Correlation Coefficient، واختبر الباحث مدى إمكانية الاعتماد على البيانات المستخلصة من استمارات الاستبيان لمجتمع الدراسة، باستخدام معامل ارتباط Cronbach-Alpha، وقياس وتحديد طبيعة علاقة الارتباط بين مكونات المدخل المقترح وأثره على مستوى جودة عملية المراجعة في مصر والسعودية باستخدام أسلوب Pearson Rank Order Correlation Coefficient.

خطة البحث:

لتحقيق أهداف البحث، فقد تم تقسيم ما تبقى منه إلى سبع أقسام رئيسية:

حيث يختص **القسم الأول**، بإستقرار تحليلي لأهم الدراسات التي تناولت المراجعة الخارجية في ظل لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL).

ويختص **القسم الثاني**، بإستقراء تحليلي لأهم الدراسات التي تناولت المراجعة على أساس المخاطر (ABR).

ويختص **القسم الثالث**، بتحليل نظري لطبيعة تأثير لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) على عملية المراجعة المستمرة (CA).

ويختص **القسم الرابع**، بتحليل نظري لطبيعة المراجعة على أساس المخاطر (ABR).

ويختص **القسم الخامس**، بإستعراض مدخل مقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) في ظل تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL).

ويختص **القسم السادس**، الدراسة التطبيقية، اللازمة لإختبار صحة فروض البحث.

أما **القسم السابع** والأخير من البحث، فقد تم تخصيصه لعرض خلاصة البحث، وأهم نتائجه.

١. استقرار تحليلي، لأهم الدراسات التي تناولت المراجعة الخارجية في ظل لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL):

للأدب المحاسبي العديد من الدراسات التي تناولت أثر تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) على اجراءات عملية المراجعة ومدى قدرة المراجع الخارجية على تحقيق مستوى جودة مرتفع لمخرجات عملية المراجعة في ظل تطبيق هذه اللغة، ومن ثم تعزيز مستوى الثقة في مهنة المراجعة، الأمر الذي يعد محل تحليل وتقييم في هذا القسم من البحث.

حيث ركّز الباحث (Robert, 2003, PP. 732-736) في دراسته، على تحليل أثر تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) على مهنة المراجعة في ظل

الاهتمام المهني العالمي بهذه اللغة، مع انخفاض حجم المعرفة والخبرة لدى المراجعين الخارجيين، وتضمنت عينة الدراسة (٧٣) مراجع خارجي تم استقصائهم بمجموعة من الأسئلة تدور حول مدى اقتناعهم بالمنافع التي تتولد عن تطبيق هذه اللغة على مهنة المراجعة، كتأثيرها على سرعة انجاز مهام عملية المراجعة؟ وحجم إنتاجية المراجع الخارجي؟ وكفاءة وفعالية الإنتاجية على مستوى جودة عملية المراجعة؟... إلخ، كما تم استقصائهم بأسئلة تدور حول مدى سهولة تعلم التعامل مع هذه اللغة؟ وحاجتهم لذلك؟.

واعتمد الباحث في تحليل البيانات على بعض اساليب الاحصاء الوصفي من المتوسط والوسيط والانحراف المعياري والمقارنة بين المتوسطات، وأسلوب الإنحدار الخطي، وخصلت نتائج الدراسة إلى أن أفراد عينة الدراسة لا يرون تأثير إيجابي معنوي لتطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) على مهنة المراجعة، سواء من منظور رفع مستوى كفاءة المراجع الخارجي أو اجراءات تنفيذ عملية المراجعة، فالأمر بالنسبة لهم لا يعدوا إلا أن يكون ذو منفعة للنظام المحاسبي دون التأثير على مهنة المراجعة، وكنتيجة عامة جاءت نتائج الدراسة في ضوء صغر حجم العينة المأخوذة، الأمر الذي يتطلب معه أهمية توسيع نطاق عينة الدراسة.

واستهدف الباحث (Yining, 2004, PP. 31-36) في دراسته لإجراء تحليل نظري لتنفيذ المراجعة المستمرة في ضوء منهج استراتيجية النظم في ظل تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)، حيث تركزت هذه الإستراتيجية على اكتشاف الأخطاء الجوهرية، واجراء تقييم شامل للبيئة الداخلية والخارجية لشركة العميل، وتحول المراجع الخارجي من التركيز على قائمة المركز المالي، إلى المراجعة التي تركز على المخاطر، حيث ينصب تركيز المراجع الخارجي في التعرف على طبيعة عمليات شركة العميل، ونظام الرقابة الداخلية.

وخلص الباحث إلى أن تطبيق منهج استراتيجية النظم في تنفيذ عملية المراجعة المستمرة في ظل تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)، يوفر اطار لبناء نظام متكامل من اجراءات عملية المراجعة، قادر على تلبية توفير معلومات في الوقت الحقيقي موثوق فيها من التقارير المالية لشركة العميل، ويؤكد الباحث على أن اعتماد هذا المنهج في تنفيذ عملية المراجعة الداخلية المستمرة هو أكثر فعالية من الإعتماد عليها في تنفيذ عملية مراجعة خارجية نتيجة للمعرفة الكامنة لدى المراجع الداخلي عن طبيعة بيئة نظام التشغيل ونظم المعلومات.

وقام الباحثون (Matthew, et al., 2005, PP. 19-41) في دراستهم بتحليل الدور الذي تقدمه المعلومات المالية المنشورة في المواقع الإلكترونية لشركات العملاء في ظل

استخدام لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) على قدرة المراجع الخارجي في جمع ومعالجة هذه المعلومات، وتضمنت عينة الدراسة معلومات لمجموعتين من الشركات، الأولى تشمل على (٧٨) شركة، والمجموعة الثانية تشمل على (٥٠) شركة، وتم هذا التصنيف في ضوء المعلومات التي تم الحصول عليها من نموذج (K-10) لهذه الشركات. واعتمد الباحثون في تحليلهم لبيانات عينة الدراسة على أساليب الإحصاء الوصفي (DS) كالإنحدار اللوجستي المتعدد (MLR) واختبار (Chi Square)، وخلصت الدراسة إلى أهمية توظيف لغة تقارير الأعمال التجارية الموسع (XBRL) في اعداد جميع أنواع التقارير المالية من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية، بما يعزز قدرة المراجع الخارجي على تجميع واختبار محتواها، كما تعزز قدرة جميع المستفيدين من المعلومات من تجميعها وتحليلها من مساهمين ومستثمرين وجهات حكومية..إلخ.

في حين استهدف الباحثان (John & Steve, 2010, PP. 91-112) في دراستهما لتحليل نظري لأثر بيئة نظام تخطيط موارد الشركة (ERP) -الذي تم بناؤه لمعالجة المعاملات التجارية التقليدية في ظل نظام إدارة قواعد البيانات (DBMS)- على المراجعة المستمرة، نتيجة اعتماد هذا النظام على التطور التقني في تطوير جميع نواحي العمل داخل الشركة، الأمر الذي يترتب عليه تعقد النظم المحاسبية المطبقة داخل الشركة والاعتماد على لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) في الإفصاح عن المعلومات المالية. وجاءت نتائج الدراسة لتشير إلى قدرة المراجع الخارجي على تنفيذ المراجعة المستمرة (CA) على أساس نظام تخطيط موارد الشركة (ERP) باستخدام نماذج برمجية لإدارة أصول الشركة (EAM) لما لها من قدرة على تنفيذ عملية مراجعة مستمرة على كل ما تمتلكه الشركة في ظل النظم المحاسبية الإلكترونية عالية التعقيد، كما أن المراجع الخارجي قادر على الاستفادة من النماذج البرمجية ترتبط بقواعد بيانات شركة العميل، لما لها من قدرة على تنفيذ عملية متابعة لنظام الرقابة الداخلية (MCL)، وكنتيجة عامة للدراسة يستطيع المراجع الخارجي تنفيذ عملية المراجعة المستمرة (CA) اعتماداً على أي من النموذجين السابقين، مع قدرة على الاستفادة من مزايا النموذجين معاً كخليط في تنفيذ عملية المراجعة المستمرة (CA) في ظل تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL).

أما الباحثون (Victoria, et al., 2014, PP. 37-57) في هذه الدراسة استهدفوا استعراض نظري لتطور المراجعة المستمرة سواء على المستوى الأكاديمي أو المهني خلال العشرين عاماً الماضية، للوقوف على مستوى تأثير هذا التطور على مهنة المراجعة ومدى الحاجة لمزيد من التطوير في الوقت الحاضرة نظراً للتطور الهائل في نظم

المعلومات المحاسبية الإلكترونية، وتضمنت عينة الدراسة أبحاث تم جمعها من قواعد بيانات أجنبية عبر الإنترنت.

وتوصل الباحثون إلى أن مفهوم وأهمية وآلية تنفيذ المراجعة المستمرة ظهر وتطور بتطور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، حيث ظهر مفهوم أتمتة المراجعة (Audti Automation)، وكذا ظهرت مفهوم اضعاء الثقة على النظام (Systurst) والشبكة (Webtrust)، كما ظهر مفهوم المراجعة الفورية (Online)، وظهرت المراجعة المستمرة بمفهوم الرقابة والتقييم المستمر للمخاطر (CRMA)، ثم جاءت لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) لتتشغل اهتمام عالمي من قبل الباحثين والأكاديميين والمنظمات المهتمة بتطوير المراجعة المستمرة في ظل مقتضيات هذه اللغة.

واستهدف الباحثان (Miklos & Silvia, 2014, PP. 350-365) من هذه الدراسة لتقديم دليل ميداني على أثر تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) على تنفيذ عملية المراجعة الخارجية، وتضمنت عينة الدراسة بيانات لأربع عمليات مراجعة تم تنفيذها في إحدى شركات المراجعة الكبرى، واشترط الباحثان في هذه العينة أن تكون مختلفة في طبيعة اعتمادها على الأدوات التقنية في تنفيذ عملية المراجعة، ولوحظ استخدام بعض فرق المراجعة عدد محدود من هذه الأدوات التقنية، في حين اعتمدت إحدى هذه الفرق في تنفيذ عملية مراجعة تقليدية على استخدام برنامج Excel، وتم تجميع البيانات باستقصاء فرق المراجعة بمجموعة من الأسئلة للتعرف على طبيعة تشكيل هذه الفرق وطبيعة الأدوات التقنية المستخدمة في عملية المراجعة، والصعوبات التي تواجههم عند استخدام هذه الأدوات، والمنهجية المقترحة لمواجهة هذه الصعوبات، وتأثير تفاوت تشكيل فريق المراجعة في التغلب على هذه الصعاب؟.

وتوصلت الدراسة إلى أن تشكيل فرق المراجعة لها تأثير على حجم الأدوات التقنية المستخدمة في تنفيذ عملية المراجعة، حيث إن تضمين فرق الدعم (IT) ضمن فرق المراجعة يساعد المراجع الخارجي على فهم وتعديل الأدوات التقنية المستخدمة، نظراً لما يمتلكه من قدرة أعلى على الفهم والتوظيف الأمثل لهذه الأدوات، كما أكدت نتائج الدراسة على أنه في ظل تعقد عمليات المراجعة الحالية فإن هناك حاجة أكبر لتضمين فرق المراجعة بمتخصصين في تقنية المعلومات (IT)، وأخيراً ترى الدراسة بأن اختلاف ثقافات وممارسات والكفاءات في شركات المراجعة يتطلب توسيع الدراسة لتشمل شركات المراجعة الأربع الكبرى وغير الكبرى، للوصول إلى نتائج أكثر دقة وشمولية.

ويستطيع الباحث من خلال استقراء الدراسات السابقة، أن يخلص إلى مجموعة من النتائج، يمكن تناولها على النحو الآتي:

- أهمية توظيف لغة (XBRL) في اعداد جميع أنواع التقارير المالية يعزز قدرة المراجع الخارجي على تجميع واختبار محتواها.
- تطبيق منهج استراتيجيية النظم في تنفيذ عملية المراجعة المستمرة في ظل تطبيق لغة (XBRL) يوفر اطار لبناء نظام متكامل من اجراءات عملية المراجعة، قادر على تلبية الحاجة لتوفير معلومات في الوقت الحقيقي موثوق فيها.
- تطبيق منهج استراتيجيية النظم في تنفيذ عملية المراجعة المستمرة في ظل تطبيق لغة (XBRL) أكثر فعالية في تنفيذ عملية مراجعة داخلية عن الخارجية نتيجة للمعرفة الكامنة لدى المراجع الداخلي عن طبيعة بيئة نظام التشغيل ونظم المعلومات.
- تنفيذ المراجعة المستمرة (CA) على أساس نظام تخطيط موارد الشركة (ERP) باستخدام نماذج برمجية لإدارة أصول الشركة (EAM) لها قدرة على تنفيذ عملية مراجعة مستمرة على كل ما تمتلكه الشركة في ظل النظم المحاسبية الإلكترونية عالية التعقيد.
- الاستفادة من النماذج البرمجية التي ترتبط بقواعد بيانات شركة العميل في تنفيذ عملية متابعة لنظام الرقابة الداخلية (MCL).
- كنتيجة عامة يستطيع المراجع الخارجي تنفيذ عملية المراجعة المستمرة (CA) اعتماداً على أي من النموذجين السابقين، مع قدرة على الاستفادة من مزايا النموذجين معاً كخليط في تنفيذ عملية المراجعة المستمرة (CA) في ظل تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL).
- تشكيل فرق المراجعة له تأثير على نوعية وحجم الأدوات التقنية المستخدمة في تنفيذ عملية المراجعة، حيث إن تضمين فرق الدعم (IT) ضمن فرق المراجعة يساعد المراجع الخارجي على فهم وتعديل الأدوات التقنية المستخدمة.

٢. استقرار تحليلي، لأهم الدراسات التي تناولت المراجعة على أساس

المخاطر (ABR):

تناول الأدب المحاسبي العديد من الدراسات المرتبطة بمنهج المراجعة على أساس المخاطر واجراءات تنفيذ عملية المراجعة وفقاً لهذا المنهج، ومدى تأثير هذا المنهج على مستوى جودة عملية المراجعة بما يدعم قدرة مهنة المراجعة على تعزيز الثقة لدى المستفيدين من خدماتها، الأمر الذي يعد محل تحليل وتقييم في هذا القسم من البحث.

حيث استهدف الباحثون (Lemon, et al., 2000, PP. 1-43) من دراستهم لتحليل أهم التطورات في أساليب تنفيذ عملية المراجعة التي تطبقها شركات المراجعة الكبرى، معتمدين في جمع بيانات عينة الدراسة على قوائم الإستقصاء حيث تضمنت عينة الدراسة (٢١٣٠) محاسب قانوني مصرح له بمزاولة المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية. وتم تحليل عينة الدراسة باختبار (Chi Square)، واختبار (One Tailed)، وكذلك اختبار (two tailed)، كما تم اجراء اختبار (T-test)، وجاءت نتائج الدراسة لتؤكد على أنه في ظل الضغوط البيئية التي تقع على المراجع الخارجي من تأثير سلبي لأتعب عملية المراجعة، وإجراءات عملية المراجعة، وما لذلك من انعكاس سلبي على مستوى جودة عملية المراجعة، الأمر الذي يتطلب معه ضرورة تبني آلية جديدة لتنفيذ عملية المراجعة تركز على تحليل مخاطر أعمال شركة العميل.

في حين استهدف الباحثان (Ballou & Heitger, 2002, PP. 7-23) من دراستهما لتحليل مدى تأثير منهج المراجعة على أساس المخاطر على كل من الحكم الشخصي للمراجع الخارجي وقدرته على اتخاذ القرارات، وتضمنت عينة الدراسة (١٣) شركة مراجعة، واعتمد الباحثان في تجميع البيانات على قوائم الإستقصاء. واعتمد الباحثان في تحليل البيانات على الانحدار المتعدد وارتباط بيرسون وعلى نموذج Markov، وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق منهج المراجعة على أساس المخاطر له تأثير إيجابي جوهري على الحكم الشخصي للمراجع الخارجي، ومن ثم على القرارات التي يتخذها أثناء تنفيذ عملية المراجعة في ظل هذا المنهج، وكنتيجة عامة أكدت الدراسة على ضرورة حصول المراجع الخارجي على فهم كافي لبيئة عملية المراجعة قبل الشروع في تطبيق هذا المنهج، من خلال الحصول على إجابات تتعلق بأسئلة مرتبطة ببيئة المراجعة على المستوى الإستراتيجي والتشغيلي.

واستهدف الباحث (Knechel, 2007, PP. 383-408) من دراسته تحليل الدوافع وراء أهمية الإنتقال من منهج المراجعة التقليدية لتبني منهج المراجعة على أساس المخاطر في ظل تعقد النظم المحاسبية في الشركات وزيادة حجم المخاطر، في مقابل رغبة المراجعين الخارجيين لتخفيض تكاليف تنفيذ عملية المراجعة وزيادة حجم الأتعب. وخلصت نتائج الدراسة إلى أهمية تطبيق منهج المراجعة على أساس المخاطر كنقطة ثورية على اجراءات المراجعة التقليدية تتطلبها مقتضيات العصر، من كبر حجم شركات العملاء وتعقد أنظمتها المحاسبية والرقابية، كما أن فشل نتائج تطبيق حوكمة الشركات يزيد من أهمية تبني منهج المراجعة على أساس المخاطر.

إلا أن الباحثون في دراستهم (Robson, et al., 2007, PP. 409-438) استهدفوا تناول التغييرات المنهجية في هيكل عملية المراجعة نتيجة للتغيرات التقنية، ومدى إمكانية تبني منهج المراجعة على أساس المخاطر في تنفيذ عملية المراجعة، وتضمنت عينة الدراسة مجموعة من الأبحاث المهمة بتطوير مهنة المراجعة. وخلصت نتائج الدراسة إلى أهمية تبني منهج المراجعة على أساس المخاطر لما يتميز بتنفيذ عملية تقييم ليس فقط للحسابات ولكن تقييم لأداء الشركات، وكنتيمة عامة أكدت نتائج الدراسة على أن هناك حاجة لمزيد من الدراسة الميدانية لتحليل تأثير هذا المنهج على مستوى جودة عملية المراجعة.

وأستهدف الباحثان في دراستهما (Abdullatif & Al-Khadash, 2010, PP. 1-24) الحصول على دليل من واقع بيئة الأعمال الأردنية لمدى ملائمة تطبيق المراجعة على أساس المخاطر في مكاتب المراجعة بالمملكة الهاشمية، وتأثير ذلك على مستوى جودة عملية المراجعة وكذا على حجم الأتعاب. وجاءت نتائج الدراسة لتؤكد بأن تطبيق مكاتب المراجعة لمنهج المراجعة على أساس المخاطر سيجتريب عليه زيادة في حجم الإختبارات الجوهرية، نتيجة ضعف مستوى جودة النظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بها، خاصة في ظل حرص دارات الشركات على التعامل مع نظم محاسبية ونظم رقابية ضعيفة تمكنهم من ممارسة إدارة الأرباح، ومن ناحية أخرى فإن تطبيق هذا المنهج سيجتريب عليه زيادة تكاليف عملية المراجعة مقابل الأتعاب، الأمر الذي يؤسس إلى عزوف مكاتب المراجعة الخارجية بالمملكة الهاشمية عن تطبيق هذا المنهج.

كما استهدف الباحثون في هذه الدراسة (Kachelmeier, et al., 2014, PP. 2181-2201) لتحليل التأثير الاقتصادي للمراجعة على أساس المخاطر (Risk-Based Auditing) على مستوى حساسية المراجعين الخارجيين للمخاطر ذات المستوى المرتفع والمنخفض، بما يدعم القدرة على تفسير التكاليف والمنافع التي تعود من تطبيق هذا المفهوم، وتضمنت عينة الدراسة (٨٣) طالب جامعي، تم تحديدهم بناء على اجابتهم على مجموعة من الأسئلة بشكل صحيح قبل مشاركتهم في تجربة البحث، للتأكد من مدى فهمهم للتعليمات، وتم تصنيفهم إلى ثلاثة مجموعات، الأولى مراجعين خارجيين، والثانية هم معدي القوائم المالية، والثالثة هم المستثمرين، وتم تنفيذ التجربة بشكل تفاعلي باستخدام برنامج (Z_tree)، ومن ناحية أخرى، تم الإعتماد على الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة في التجربة، لأن الأخطاء المتعمدة قد تكون معلومة بالنسبة للمراجع الخارجي، وتركها بهدف التأثير السلبي على القوائم المالية، كطريقة لمعاقبة شركة العميل من خلال نشر

معلومات محرفة، وهو على خلاف الحال بالنسبة للأخطاء غير المتعمدة، وهنا يكون المراجعين الخارجيين عليهم توفير معلومات آمنة للمستثمرين.

وقام الباحثون بتصميم تجربة تشمل أربع مجموعات من المخاطر تحتوي على تحريفات جوهرية متعمدة وأخرى غير متعمدة يترتب عليها خسائر، وعلى المراجع الخارجي استثمار الموارد للتحقق من صحة الأرصدة، ومع زيادة الإستثمارات ينخفض احتمال الخسائر عند المستوى المعروف لكل خطر، وعليه يتم التحقق من حجم الإستثمارات التي على المراجع الخارجي تحملها عند كل مستوى خطر وعند اجمالي المخاطر، وتمكن هذه التجربة من مقارنة حجم الإستثمارات التي يتعين تحملها مقارنة بالمخاطر سواء المتعمدة أو غير المتعمدة، وهل يستطيع المراجع الخارجي في ظل تطبيق مفهوم المراجعة على أساس المخاطر من تخفيض حجم تكاليف عملية المراجعة بشكل ملحوظ، بما يساعد على تقييم مدى الجدوى الإقتصادية لتطبيق هذا المفهوم، من خلال المقارنة بين التكاليف والمنافع.

وجاءت نتائج الدراسة بأن تكاليف عملية المراجعة تكون أقل عندما تحدث المخاطر بشكل متعمد عنه إذا نشأت نفس هذه المخاطر بشكل غير متعمد، ويمكن تفسير ذلك من ناحية نظرية النية أو الشعور، التي ترى بأن انفعالات المراجع الخارجي تتأثر بنوايا معدي القوائم، أي أن أنفعالات المراجع الخارجي تزيد في حالة احساسه بوجود نية لتحريفات - وجود مخاطر- أكبر من انفعالاته في حالة حجم المخاطر، على الرغم من أن هذه النتيجة قد تكون غير عقلانية بالمعنى الإقتصادي الصارم.

ويستطيع الباحث من خلال استقراء الدراسات السابقة، أن يخلص إلى مجموعة من النتائج، يمكن تناولها على النحو التالي:

- ضرورة تبني آلية جديدة لتنفيذ عملية المراجعة تركز على تحليل مخاطر أعمال شركة العميل لتعزيز قدرة المراجع الخارجي على المنافسة في ظل التحديات التقنية.
- تطبيق منهج المراجعة على أساس المخاطر له تأثير إيجابي جوهري على الحكم الشخصي للمراجع الخارجي.
- أهمية تطبيق منهج المراجعة على أساس المخاطر نتيجة لكبر وتعقد الأنظمة المحاسبية والرقابية لشركات العملاء، كما أن فشل نتائج تطبيق حوكمة الشركات يزيد من أهمية تبني منهج المراجعة على أساس المخاطر.
- أهمية تبني منهج المراجعة على أساس المخاطر لما يتميز بتنفيذ عملية تقييم ليس فقط للحسابات ولكن تقييم لأداء الشركات.

- ضرورة حصول المراجع الخارجي على فهم كافي لطبيعة بيئة عملية المراجعة على المستوى الإستراتيجي والتشغيلي قبل الشروع في تطبيق منهج المراجعة على أساس المخاطر.
- تطبيق مكاتب المراجعة لمنهج المراجعة على أساس المخاطر سيترتب عليه ارتفاع تكاليف عملية المراجعة، الأمر الذي يؤدي إلى عزوف مكاتب المراجعة الخارجية عن تطبيق هذا المنهج.

ومما يميّز هذا البحث عن الدراسات السابقة أنه دمج بين المراجعة على أساس المخاطر (ABR) والمراجعة المستمرة (CA) وخصائص لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)، لتقديم مدخل مقترح لمراجعة مستمرة على أساس المخاطر (CABOR) يعزز قدرة المراجع الخارجي على تنفيذ عملية مراجعة إلكترونية مستمرة في ظل تطبيق نظم محاسبية إلكترونية متكاملة بدأ من الإدخال الإلكتروني وصولاً بالإفصاح الإلكتروني باستخدام لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL).

٣. تحليل نظري لطبيعة تأثير لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) على عملية المراجعة المستمرة (CA):

تُعرف لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) بأنها "لغة رقمية ثورية تستخدم في اعداد بطاقات تعريفية (Tag) لجميع بنود التقارير المالية المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)" [Robert, 2003]; (Mary, et al., 2008)، كما تُعرف بأنها "برنامج إلكتروني يضيف بطاقة تعريفية (Tag) تحتوي على معلومات لكل بند من البنود الواردة في القوائم المالية باستخدام شفرة تعريفية Identification Code" (Charles, et al., 2001)، أي أنها لغة ترميز للمعلومات المالية الواردة في التقارير المالية، تتأسس على لغة (XML)^(١) وتعتمد على معايير التقارير المالية (IFRS)^(٢) والفروض المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) لعرض وتبادل محتوى هذه التقارير عبر الشبكة العنكبوتية، ومن ثم جاءت لتعظيم الاستفادة من الحجم الهائل للمعلومات الإلكترونية الواردة التقارير المالية التي تعرضها الشركات عبر مواقعها الإلكترونية (Zabihollah, et al., 2001); (John, 2007).

(1) XML = Extensible Markup Language.

(2) IFRS = International Financial Reporting Standards.

وورد في دراسة (Elaine, et, al., 2009) بأن لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) نالت اهتماماً بالغاً من قبل المهتمين بتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، لما لها من تأثير إيجابي على تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IAS)^(١)، فهي تمكن من الإفصاح عن معلومات تفصيلية في التقارير المالية لشركة العميل، مما يعزز القابلية لفهم هذه المعلومات على مستوى جميع المستفيدين، كما يرى (Anders, 2008) في دراسته بأن لهذه اللغة قدرة على تعزيز الموثوقية في محتوى التقارير المالية، نتيجة قدرتها على تجنب الأخطاء الناتجة عن قراءة وكتابة محتوى هذه التقارير، ومن ناحية أخرى، يرى كل من (Diane, & Won, 2012) في دراستهما بأن هذه اللغة تعزز الموضوعية في المعلومات، وذلك من خلال توفير حجم كبير من المعلومات المالية، الأمر الذي يتيح الفرصة أمام المراجع الخارجي لتحليل ما يراه مناسب منها، ويضيف (Victor, et al., 2008) في دراستهم إلى أن لغة (XBRL) توفر المعلومات في الوقت الملائم مما يعزز قدرة المراجع الخارجي على اتخاذ القرارات المرتبطة بعملية المراجعة في الملائم، ويرى [Barth, (2008); (Baldwin & Trinkle, 2011)] في دراستهم إلى أن هذه اللغة لها تأثير على صعيد الموازنة بين التكلفة والمنفعة، حيث تمكن من اعداد تقارير مالية إلكترونية لشركة العميل بأعلى عائد وتكلفة ملائمة، حيث يلانم محتوى هذه التقارير جميع المستفيدين، فلا يكون هناك حاجة لإعداد المزيد من التقارير بما يتناسب مع الجهات المختلفة.

كما تتسق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) مع معايير المحاسبة (GAAP) لكل قطاع صناعي، وعليه فلا تتطلب وضع معايير محاسبية جديدة، كما لا تتطلب من الشركات الإفصاح عن أي معلومات إضافية أكثر من الإفصاح المطلوب وفقاً للمعايير المحاسبية الحالية (Plumlee & Plumlee, 2008)، ونظراً لإعتماد لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) على معايير التقارير المالية والفروض المحاسبية المتعارف عليها لعرض وتبادل محتوى هذه التقارير عبر شبكة الإنترنت، فقد جاءت هذه اللغة لتعظيم الاستفادة من الحجم الهائل لمعلومات التقارير المالية التي تعرضها الشركات عبر شبكة الإنترنت، الأمر الذي يوفر للمراجع الخارجي قدرة على استخلاص المعلومات وإجراء الاختبارات والتحليلات لإتخاذ القرارات المختلفة (Charles, et al., 2001).

وبذلك تمثل لغة (XBRL) معيار عالمي للإفصاح عن العمليات المالية على مستوى جميع الدول، فهي تعد طريقة تمكن من توحيد وتنظيم عملية نشر معلومات في التقارير المالية لشركات العملاء في ظل تنوع طرق النشر الإلكتروني، مما يرفع من مستوى

(^١) IAS = International Accounting Standards.

الإستفادة، خاصة وأنها لا تتطلب من المستفيد إعادة تهيئتها لإدخالها في عملية المعالجة، بما يتناسب مع أدوات التحليل ونماذج التقرير ولغات البرمجة المستخدمة، ويهتم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بهذه اللغة في اعداد التقارير المالية تحت مسمى الإفصاح الفوري أو المستمر للتقارير المالية (Boritz, & No., 2008).

ونظراً لأهمية لغة (XBRL) تم انشاء المنظمة الدولية للغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL International Organization) والتي تضم أكثر من (٢٠٠) منظمة مهنية وشركة ومصمم برامج ووكالات حكومية من كافة أنحاء العالم، تضم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، ومعهد المحاسبين الإداري (IMA)^(١)، ولجنة معايير المحاسبة الدولية (IAS)، وتضم كبرى شركات المراجعة العالمية كشركة (Price Water House Coopers) وشركة (BDO Seidman)، وشركة (KPMG)^(٢)، وشركة (Deloitte & Touche)، كما تضم كيانات تصنف ضمن أكبر شركات مطوري البرمجيات على مستوى العالم، كشركة (Microsoft)، بالإضافة إلى شركات مطورة لبرامج المحاسبة العالمية، كشركة (J.D.Edwards)، وشركة (Oracle)، وشركة (People Soft)، وشركة (SAP)، هذا بخلاف المستثمرين ومؤسسات البحث العلمي والكيانات الحكومية، وقامت المنظمة الدولية للغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة، بتنظيم العديد من المؤتمرات لتطوير هذه اللغة، واعتمدت لنفسها موقع على شبكة الإنترنت تحت عنوان <http://www.XBRL.org> (Farewell, 2006); (Alles, & Piechocki, 2012).

وقامت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC)^(٣) في ٣٠-مايو-٢٠٠٨م بمطالبة معدي المعلومات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الأمريكية المتعارف عليها (US.GAAP) ومعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) بتقديم هذه المعلومات في صورة معلومات تفاعلية باستخدام لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) (Peter, J, R., 2008)، لما يترتب على استخدام هذه اللغة من رفع مستوى قدرة المستفيدين – **مراجعين خارجيين ومستثمرين ومحللين**.. إلخ- في جمع المعلومات المالية، من خلال تحميلها في شكل جداول بيانات وتحليلها باستخدام البرامج التجارية الجاهزة، أو باستخدام نماذج استثمار إلكترونية، مما يزيد من كفاءة وسهولة اجراء عملية مقارنة للأداء المالي والأعمال التجارية بين الشركات في جميع القطاعات (Garcia, & Bizarro, 2011).

(1) IMA = Institute of Management Accountants

(2) KPMG = is a professional service company, being one of the Big Four auditors

(3) SEC = Securities and Exchange Commission

وورد في دراسة (Shin, 2003) قيام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) -بعد تبني اللجنة الدولية لشبكة الإنترنت (W3C) لغة (XML) كـمعيار رسمي لتبادل المعلومات عبر الشبكة- بإختبار النتائج التي توصل إليها المحاسب Charless Hoffman التابع لشركة (Knight)، والمتمثلة في مدى امكانية الإعتماد على لغة (XBRL) في اعداد التقارير المالية الإلكترونية، وقرر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بعدها الاعتماد على هذه اللغة في اعداد التقارير المالية الإلكترونية.

وتعزز لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) قدرة شركات العملاء على تطوير نظمها المحاسبية لتحويلها لنظم قادرة على توفير معلومات فورية، وما لذلك من انعكاس إيجابي على المستفيدين، فهي توفر العديد من المزايا بالنسبة لـ:

أولاً: شركة العميل:

يوفر تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) العديد من المزايا لشركات العملاء، كما في: [(Kernan, 2009); (Bizarro, & Garcia, 2011); (Michael, 2008); (Boritz, & No, 2008)]

■ **سهولة توحيد القوائم المالية على مستوى العالم:** حيث توفر لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) طريقة أفضل وأرخص وأسرع لتوحيد القوائم المالية للشركات على مستوى العالم ممن تعمل في مستوى قطاعي واحد.

■ **تكامل النظم المحاسبية لشركة العميل:** تمكن لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) من تحقيق تكامل في النظم المحاسبية لشركة العميل، فإذا كانت شركة تتكون من مائة شركة تابعة وكل منها تستخدم نظم محاسبية مختلفة، فعملية اعداد تقارير مالية موحدة سوف يستغرق وقتاً طويلاً، أما في حالة تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)، يمكن اعداد تقارير مالية موحدة بطريقة أفضل وأسرع عن طريق اعداد قاموس التصنيف الداخلي، الذي يستخدم كأساس موحد ومعياري لترميز مفردات القوائم المالية بكل فروع الشركة، وبذلك يستطيع المركز الرئيسي الحصول على تقارير المالية لجميع الشركات بتكلفة منخفضة وبكفاءة أعلى وفي وقت قصير، كما يكون المركز الرئيسي قادر على تحديث المعلومات بشكل تلقائي نتيجة لعمليات الشركات، كما توفر هذه اللغة:

■ **توافق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) مع المبادئ المحاسبية الأمريكية (U.S GAAP).**

- انخفاض الجهد المبذول في معالجة محتوى التقارير المالية: حيث توفر هذه اللغة كفاءة وسهولة عرض ودراسة وتحليل محتوى التقارير المالية من معلومات تفصيلية.
- انخفاض تكلفة اعداد ونشر التقارير المالية: نتيجة لتوافر لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) مجاناً.
- سهولة نشر القوائم المالية بلغات مختلفة: حيث يسهل اعداد التقارير المالية المعدة بلغة (XBRL) بلغات مختلفة كالعربية والإنجليزية والصينية...إلخ.
- سهولة تبادل المعلومات: فوصول المراجع الخارجي للتقارير المالية المعدة بلغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) يسهل عملية استخلاص المعلومات، دون الحاجة لكتابتها.

ثانياً: المراجعين الخارجيين:

يوفر تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) العديد من المزايا المراجعين الخارجيين من التقارير المالية لشركة العميل، كما في: [(Boritz, & No, 2008); (Miklos, & Silvia, 2014); (Joe, & George, 2009); (Alles, & 2012); (Doniel, 2009); (Piechocki, 2012)]:

- **تزيد من المنفعة المترتبة على جمع البيانات والمعلومات المالية:** حيث توفر لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) امكانية تطوير برامج تسهل عملية التجميع الفوري والتلقائي للمعلومات المالية، مما يخفض تكلفة ووقت جمع المعلومات في ظل صفر أخطاء، الأمر الذي يترتب عليه ارتفاع العائد منها.
- **تسهل معالجة البيانات والمعلومات:** تسهل هذه اللغة عملية تحليل المراجعين الخارجيين والمحللين الماليين للمعلومات الواردة في التقارير المالية المعدة بإستخدام لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)، بشكل أكثر سرعة ودقة، من خلال توفرها في صيغة يسهل ادخلها لبرامج ونماذج الكترونية دون الحاجة لإعادة تغيير الصيغة التي اعدت بها.
- **امكانية استخدام تطبيقات وبرامج قادرة على قراءة ملفات (XML) واجراء عملية مراجعة فورية عليها.**
- **توفر ميزة التوحيد في الرموز (Codes):** حيث توفر هذه اللغة ميزة التوحيد في الرموز (Codes) لمكونات التقارير المالية على مستوى العالم، إمكانية اعداد برامج الكترونية تستطيع قراءة التقارير المالية لأي شركة تعمل في نفس القطاع الصناعي على مستوى العالم.

ويرى الباحث، أن لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) تستهدف اعداد التقارير المالية إلكترونية للشركات، كما أنها تمكن من اعداد نظام محاسبي إلكتروني فوري قادر على توفير معلومات فورية بما يحقق الشفافية والمرونة في الإفصاح، وتسهيل عملية نقل محتوى هذه التقارير بشكل آلي لبرنامج المراجعة الإلكترونية المعد وفقاً لمتطلبات المراجع الخارجي، وتزيد أهمية هذه اللغة ما تتميز به من قدرتها على تحقيق التوحيد في لغة الأساس - لغة (XML)- وتوحيد في المصطلحات المحاسبية المستخدمة، الأمر الذي يسهل معه اعداد المراجع الخارجي لنظام مراجعة إلكتروني يتأسس على نفس اللغة ونفس المصطلحات لكل قطاع صناعي على حدة.

وفي سياق الحديث عن أهمية لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) فيما تقدمه للمراجع الخارجي، يرى كل من (Srivastava, & Liu, 2012) في دراستهما بأنه ظل تطبيق هذه اللغة انخفض الجهد المطلوب لجمع ومعالجة المعلومات للحصول على كل التقارير المالية، حيث كانت الحاجة قبل تطبيق هذه اللغة لاستخلاص المعلومات المالية من قواعد البيانات، ثم يتم تشغيلها عدة مرات حسب رغبة كل مستفيد، سواء كان المراجع الخارجي أو سوق الأوراق المالية أو البنوك... إلخ، وكل جهة من هذه الجهات تحتاج لإعادة ادخال واجراء عمليات معالجة اضافية للحصول على المعلومات حسب احتياجاتها، أما في ظل تطبيق هذه اللغة يتم ترميز محتوى التقارير المالية، ثم يتم ادخال المعلومات مرة واحدة لتصبح جاهزة للإستخدام في صورة الكترونية لإعداد كل أشكال التقارير للمراجع الخارجي وجميع المستفيدين، والتي يمكن أن تنتقل إليهم الكترونياً بدون الحاجة للتقارير المعتمدة على الورق.

ومن ناحية أخرى، فإن الإتحاد الدولي للغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) يؤكد على أن هذه اللغة توفر العديد من المزايا للمراجع الخارجي (السعود، ٢٠١٤) من أهمها:

- تعزز قدرة المراجع الخارجي في الوصول للمعلومات التي يحتاجها بأقل وقت وجهد، مع القدرة على تخفيض تكلفة أخطاء جمع وإعادة ادخال هذه المعلومات.
- توفر القدرة على التبادل التلقائي والموثوق للمعلومات المالية.
- توفير المعلومات بصورة رقمية يسهل معها إعادة تشغيلها أكثر من مرة.
- تقليل تكلفة تحضير المعلومات المالية لإدخالها في عملية التحليل الإلكتروني.

ومما سبق يمكن اشتقاق الفرض الأول لهذا البحث:

"يؤثر تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) ايجاباً بشكل معنوي على مستوى العائد من المعلومات التي يحصل عليها المراجع الخارجي أثناء تنفيذ عملية المراجعة".

٤. تحليل نظري لطبيعة المراجعة على أساس المخاطر (ABR):

تعد المراجعة على أساس المخاطر (ABR) وفقاً لما ورد في دراسة (Lemon, et al., 2000) منهج يهدف لتركيز نطاق عمل المراجع الخارجي على المخاطر التي تتولد عن انحرافات في التقارير المالية، حيث يركز هذا المنهج على تنفيذ عملية المراجعة من أعلى لأسفل، أي من دراسة وفهم طبيعة بيئة شركة العميل والاستراتيجيات التي تركز عليها ونظم إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وانعكاس ذلك على التقارير المالية لشركة العميل، في حين تبدأ عملية المراجعة التقليدية من أسفل لأعلى، حيث تبدأ من العمليات التفصيلية التي يعتمد عليها النظام المحاسبي في اعداد التقارير المالية، وعليه في ظل تنفيذ عملية المراجعة على أساس المخاطر (ABR) يكون المراجع الخارجي اكثر قدرة على تنفيذ اختبارات تركز على المخاطر الجوهرية، والتي لها تأثير جوهري على التقارير المالية لشركة العميل، مع قدرة على توسيع حجم الإختبارات حسب الحاجة.

كما يرى كل من (Kachelmeier, et al., 2014) في دراستهم بأن المقصود بالمراجعة على أساس المخاطر (ABR) قيام المراجعين الخارجيين باستثمار موارد أكبر (أقل) إذا كان حجم المخاطر في القوائم المالية أكبر (أقل)، ويؤكد (Knechel, 2007) في دراسته بأن القوائم المالية التي يتم مراجعتها وفقاً لمنهج المراجعة على أساس المخاطر (ABR) تكون أقل عرضه للمخاطر نتيجة لإرتكاز عملية المراجعة على المخاطر التي تهدد تحقيق شركات العملاء لأهدافها سواء الاستراتيجية أو التشغيلية، كما يرى كل من (James, & Janet, 2014) في دراستهما بأن منهج المراجعة على أساس المخاطر (ABR) يمكن المراجع الخارجي من التوسع في فهم طبيعة أنشطة شركة العميل، مما يعزز قدرته على اكتشاف مخاطر الاحتيال، حيث يعتمد هذا المنهج على التوسع في تحليل مخاطر شركة العميل من أعلى لأسفل.

وطبقاً لهذا المنهج يمتلك المراجع الخارجي قدرة على التخطيط لعملية المراجعة تركز بشكل أكبر على مواطن الخطر، ومن ثم التقليل من الجهد المبذول في مواطن الأخطاء غير الجوهرية، ويقوم المراجع الخارجي بتقسيم الحسابات وفقاً للمخاطر التي قد تتعرض لها إلى ثلاثة أقسام، حسابات بمخاطر طبيعية وحسابات بمخاطر رقابة، وحسابات

بمخاطر اكتشاف، وبعد اجراء الاختبارات على هذه الحسابات يقوم بتحديد مستوى المخاطر، فإذا كانت جوهرية ويحتاج لتوسيع حجم أو نوعية الاختبارات للحصول على معلومات أكثر دقة، يقوم بتحديد الحجم والنوعية المطلوب تنفيذها حتى يحصل على معلومات تحقق له مستوى الثقة المطلوب لإبداء رأيه الفني [Jim, 2016];(الشريف، ٢٠٠٦).

وإذا جاءت نتائج الاختبارات في المستوى الأعلى تفيد بعدم وجود مخاطر مرتفعة لعدم وجود تحريفات جوهرية، الأمر الذي يوجه المراجع الخارجي لاتخاذ قرار بالانتقال للمستوى التالي، مع تخفيض حجم الوقت والجهد المبذول في تنفيذ اختبارات اضافية في المستوى الأعلى، مما ينعكس ايجاباً يحقق التوازن بين الجودة والعائد من عملية المراجعة، كما أن منهج المراجعة على أساس المخاطر (ABR) يحقق قيمة مضافة لإدارة شركة العميل من خلال تقديم نتائج مرتبطة بالتحليل الاستراتيجي للمخاطر كخدمة إضافية ليس لها تأثير على استقلالية المراجع الخارجي، نتيجة تولد هذه القيمة أثناء تنفيذ عملية المراجعة نفسها وليست كخدمة مستقلة عنها مما يزيد من مستوى الخدمة التي تقدمها مهنة المراجعة الخارجية (Eilifsen, et, al., 2001).

وعليه فإن المراجع الخارجي في ظل تنفيذ عملية مراجعة على أساس المخاطر (ABR) يقوم بالتخطيط لأولويات تنفيذ مهام المراجعة، بهدف التركيز على المواطن عالية المخاطر، مما يخفض من تكلفة تنفيذ عملية المراجعة، وهو ما أكدته (Humphrey, et, al., 2007) في دراستهم من قدرة هذا المنهج على توجيه الوقت والجهد المبذول في تنفيذ عملية المراجعة للمواطن الأكثر خطورة داخل النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لشركة العميل.

ويرى الباحث بأن التخطيط الجيد لعملية المراجعة يتطلب حصول المراجع الخارجي على نوعية معينة من المعلومات في الوقت الملائم، الأمر الذي يعزز قدرته على تنفيذ عملية مراجعة على أساس المخاطر (ABR) بكفاءة عالية، مما ينعكس إيجاباً على مستوى جودة عملية المراجعة بأقل وقت وجهد وموارد مستنفذة، ومن ثم فهناك حاجة لآلية توفر تلك المعلومات بتكلفة ملائمة.

ويعتمد المراجع الخارجي في تحديده لمستوى المخاطر بأرصدة الحسابات ونظم الرقابة الداخلية على مؤشرات التحليل المالي، كأداة اختبار تساعد في تحديد مواطن التحريفات الجوهرية (Curtis, & Turley, 2006)، كما يقوم بتنفيذ عملية المراجعة وفقاً لهذا المنهج من خلال خمس عمليات أساسية تتمثل في:

- تحليل طبيعة بيئة أعمال شركة العميل.
- تقييم نظام ادارة المخاطر المطبق في شركة العميل.
- المراجعة التحليلية.
- التركيز على خطر عمليات شركة العميل.
- تتبع تدفق المعلومات داخل النظام المحاسبي.

ومما سبق يمكن اشتقاق الفرض الثاني لهذا البحث:

"يؤثر تطبيق منهج المراجعة على أساس المخاطر (ABR) ايجاباً بشكل معنوي على مستوى جودة عملية المراجعة".

٥. مدخل مقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) في ظل تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL).

يعتمد المدخل المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) على فكرة دمج مميزات كل من المراجعة المستمرة (CA) والمراجعة على أساس المخاطر (ABR) والمزايا التي يوفرها تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)، بما يمكن من تنفيذ عملية مراجعة إلكترونية مستمرة، مما يحقق الهدف من هذا البحث ويلبي ما أشار إليه كل من (Lemon, et al., 2000) في دراستهم من حاجة المراجع الخارجي لتطوير عملية المراجعة باستخدام أساليب وتقنيات ترفع كفاءة وفعالية عملية تحليل وتقييم العمليات التشغيلية لشركة العميل، وتزيد من القدرة على استخلاص النتائج التي تؤثر إيجاباً على مستوى الثقة في قدرة شركة العميل على الإستمرار، وهو ما يزيد من أهمية تطبيق المراجعة على أساس المخاطر (ABR).

وورد في دراسة (Curtis, and Turley, 2006) بأن لهذا المنهج القدرة على اجراء اختبارات مركزة على مستوى نظام الرقابة الداخلية، بإستخدام اجراءات تحليلية عالية الدقة، بدلاً من اجراء اختبارات على نطاق واسع من التفاصيل، حيث يركّز على المخاطر الناتجة عن عمليات شركة العميل والتي تتسبب في عدم قدرتها على تحقيق أهدافها بدلاً من التركيز على مخاطر البيانات، ومن ناحية أخرى يرى (Bell, et al., 1997) في دراستهم، بأن شركات العملاء التي تعمل في نفس القطاع تتسم بتشابه في مخاطر التحريفات التي قد تتعرض لها قوائمها المالية، نتيجة تشابه الأسباب التي تمنع هذه الشركات من تحقيق أهدافها، ويمكن بلورة هذه المخاطر في بيئة الأعمال والعمليات التشغيلية ونظم الرقابة الداخلية.

الأمر الذي يعزز قدرة المراجع الخارجي على اعداد نظام مراجعة باستخدام لغة (XML)، قادر على استخلاص المعلومات من التقارير المالية المعدة باستخدام لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)، بحيث تنتقل المعلومات المرتبطة بأي عملية اقتصادية تقوم بها الشركة، عبر النظم الفرعية للنظام المحاسبي الإلكتروني وصولاً لتحديد الضريبة المستحقة على الشركة، ثم تنتقل ليتم الإفصاح عنها في التقارير المالية المعدة باستخدام لغة (XBRL)، الأمر الذي يستطيع معه نظام المراجعة الإلكتروني لمراجع الخارجي المتصل بالتقارير المالية لشركة العميل التعرف على هذه المعلومات وتجميعها في قاعدة بيانات، تمهيداً لإجراء عمليات التدقيق والفحص والاختبار، مما يوفر على المراجع الخارجي الحاجة لموارد بشرية واقتصادية لتجميع هذه المعلومات من التقارير المالية ثم إعادة إدخالها مرة أخرى للنظام الإلكتروني للمراجعة، مما يعزز قدرة المراجع الخارجي في التركيز على أعمال القيمة المضافة مثل تحليل المعلومات [(Ann, 2003); (Jacquelyn, 2014)].

ويرى الباحث، بأن المراجع الخارجي في ظل تطبيق الشركات للغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) قادر على تنفيذ عملية مراجعة باستخدام منهج المراجعة على أساس المخاطر (ABR) لتحقيق مراجعة فعالة مستمرة، بما يوفر معلومات تدعم قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية في التقارير المالية خلال العام المالي بأقل وقت وجهد ممكن، لما تتميز به لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) من قدرة على توفير طريقة سهلة وسريعة لحصول المراجع الخارجي على المعلومات الإلكترونية بصيغة عملية إعادة الإدخال مرة أخرى،، حيث يمكن تطبيق هذه اللغة على شركات العملاء بتصميم نظم محاسبية توفر معلومات في الوقت الحقيقي (Online) مع سهولة نقلها للمراجع الخارجي عبر التقارير المالية المعدة بلغة (XBRL)، بما يعزز قدرته على التركيز في تحديد نوعية وحجم المقاييس المالية للاختبارات، مع قدرة أعلى على اجراء مقارنات للمعلومات المتاحة عن شركة العميل مع الشركات التي تعمل في نفس القطاع.

وفي ضوء ما سبق يمكن تناول المدخل المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) في ظل تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)، من خلال النقطتين التاليتين:

٥/١ مكونات المدخل المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR).

٥/٢ مراحل تنفيذ المراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR).

٥/١ مكونات المدخل المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR):

يعد المدخل المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) مدخل يُمكن المراجع الخارجي من تنفيذ عملية مراجعة مستمرة فورية في ظل نظم محاسبية تطبق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)، ويتكون هذا المدخل من:

أ. نظام الكتروني للمراجعة الخارجية على أساس المخاطر (ABR) متوافق مع لغة (XBRL).

ب. تكامل فريق المراجعة.

ج. تدريب مهني مستمر.

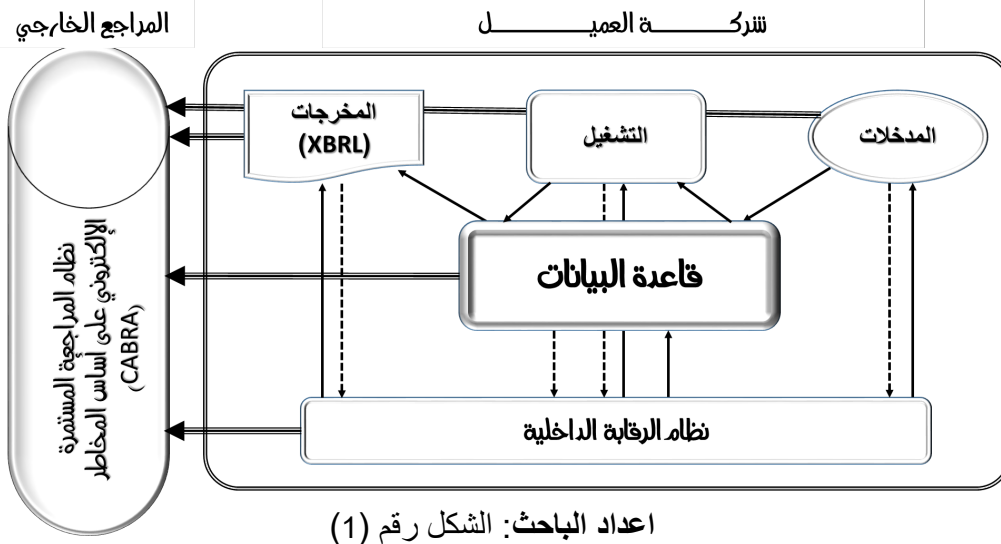
د. الزام شركات العملاء بتطبيق لغة (XBRL).

ذ. تطوير المقررات الجامعية.

أ. نظام الكتروني للمراجعة على أساس المخاطر (ABR) متوافق مع لغة (XBRL):

تتيح لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) طريقة أفضل وأرخص وأسرع لتوحيد القوائم المالية للشركات التي تعمل على مستوى قطاعي واحد، كما تعتمد هذه اللغة على أدوات لغة (XML) في معالجة وتحليل البيانات وتشكيل قواعد البيانات، وتحديد طريقة عرض المعلومات وآلية تبادلها، كما تحتوي على بطاقات تعريفية (Tags) تتضمن بيانات عن الحسابات وقيمها، بالإضافة إلى قاموس المصطلحات (XBRL Taxonomy) الذي يحتوي على دليل حسابات لكل قطاع صناعي، وهو معد وفقاً لمقتضيات هذه اللغة والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)، وهو المسؤول عن توحيد الحسابات لجميع الشركات التي تعمل في نفس القطاع الصناعي (John & Steve, 2010); (Mary, et al., 2008).

وعليه يرى الباحث بأن هذه اللغة تُمكن المراجع أن يتخصص قطاعياً ويصمم نظام الكتروني للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) في قطاع معين، ويتضمن هذا النظام الإلكتروني قاموس مصطلحات (Taxonomy) مرتبط بهذا القطاع، كما يتضمن أكواد قادرة على تنفيذ عمليات جمع للمعلومات من التقارير المالية لشركة العميل وباقي النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية له، وادخالها في عمليات فحص واختبار وتحليل بشكل تلقائي وفقاً لمتطلبات عملية المراجعة التي يحددها المراجع الخارجي في ضوء خبرته المهنية السابقة، مع قدرة على تحديد مستوى المخاطر في جميع مراحل النظام المحاسبي، ونظام الرقابة الداخلية وجميع البنود التي تتضمنها التقارير المالية لشركة العميل، ومن ثم تساعد المراجع الخارجي على تحديد مدى الحاجة لحجم ونوعية اختبارات إضافية أخرى والشكل التالي رقم (1) يوضح آلية عمل النظام الإلكتروني للمراجعة على أساس المخاطر (ABR) المتوافق مع لغة (XBRL):



ب. **تكمّل فريق المراجعة:** لفريق المراجعة أهمية بالغة في تنفيذ عملية المراجعة، لما يكال إليهم تنفيذ مهام جمع واختبار البيانات وصولاً للمعلومات في جميع مراحل عملية المراجعة، وما لذلك من تأثير جوهري على مستوى كفاءة قرارات المراجع الخارجي الأمر الذي يؤكد أهمية تكوين هذا الفريق بحيث يتضمن متخصصين في تقنية المعلومات (IT) [(Dan, & Tommie, 2010); (Miklos, & Silvia, 2014)].

ويرى الباحث أنه في ظل المدخل المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) في ظل تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)، هناك حاجة لتكوين فريق مراجعة يتضمن متخصصين في تقنية المعلومات (IT) بالإضافة إلى مصممي ومحلي نظم، قادرين على مساعدة المراجع الخارجي في اعداد وتطوير نظام مراجعة إلكتروني معد بلغة (XML) قادر على التعامل مع محتوى التقارير المالية المعدة بلغة (XBRL)، وهو ما يتوافق مع ما جاء في نتائج دراسة كل من تضمين فريق المراجعة متخصصين في تقنية المعلومات (IT) لمساعدة المراجع الخارجي في فهم آلية التعامل الأدوات التقنية الحديثة.

ج. **التدريب المهني المستمر:** يساهم انخفاض تأهيل وكفاءة المراجع الخارجي وفريقه في حدوث فجوة توقعات، خاصة في ظل التطور المستمرة في تقنية المعلومات وتطور توظيفها في النظم المحاسبية ونظم الإفصاح الإلكتروني، مما يعكس مدى الحاجة إلى التعليم والتدريب المستمر (لبيب، ٢٠٠٤)، ومن ناحية أخرى فإنخفاض مستوى

التأهيل المهني للمحاسبين القانونيين من حديثي التخرج يرجع لإعتقادهم بأن الشهادة الجامعية كافية لصقله بالمعرفة الكافية والملائمة لسوق المهنة، الأمر الذي يفرز مراجعين خارجيين يسيؤون للمهنة خاصة من يتدرب في مكاتب منخفضة الجودة، الأمر الذي يعزز الحاجة لإعداد منظومة تدريب مهني تخضع لرقابة ومتابعة جهات مهنية معتمدة مهتمة بتطوير المهنة كجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (السعود، ٢٠١٤).

ويرى الباحث أهمية التدريب المهني المستمر خاصة في ظل الحاجة للتطوير المستمر للنظام الإلكتروني للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) نتيجة لتطور المستمر للغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) والتوسع في عملية تطبيقها على نطاق واسع محلياً ودولياً كتوجه دولي، الأمر الذي يعزز قدرة المراجع الخارجي على تحقيق ميزة تنافسية في ظل حدة المنافسة في سوق المهنة.

د. الزام شركات العملاء بتطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL): الزام شركات العملاء بتطبيق هذه اللغة يعود بالفائدة على هذه الشركات وعلى الجهات المستفيدة من تقاريرها المالية، حيث توفر تكلفة اعداد المعلومات المالية للجهات المستفيدة، كما في المراجعين الخارجيين البنوك والمستثمرين والمحليلين الماليين ..الخ [(Douglas, et al., 2014); (Yuan, & Indrit, 2016)].

ويرى الباحث، بأن الزام شركات العملاء في جميع القطاعات الصناعية بتطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) يشجع على التخصص القطاعي، كما يشجع المراجع الخارجي على اعداد نظام إلكتروني لتطبيق المراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) حيث يستطيع تصميم واعداد برنامج مراجعة قادرة على التعامل مع النظم المحاسبية لشركات العملاء لنفس القطاع.

ذ. تطوير المقررات الجامعية:

يرى (ليبب، ٢٠٠٥) في دراسته بأهمية تطوير وإعادة هيكلة التعليم الجامعي المحاسبي، وذلك من خلال تطبيق منظومة إدارة الجودة الشاملة، مع أهمية بناء المقررات المحاسبية على أسس تعمل على اكساب الطلاب مبادئ الممارسة الجيدة للمهارات اللازمة لتحقيق المستوى المتميز علمياً وتقنياً وأخلاقياً، وأهمية تنظيم أقسام المحاسبة بالكليات لمؤتمرات وندوات علمية وورش عمل وحلقات عمل مهنية بشكل دوري منتظم لعرض ودراسة التطورات المهنية.

ويرى الباحث، بأهمية تحمل أقسام المحاسبة الجامعات المصرية والسعودية المسؤولية تجاه تطوير المقررات الجامعية لمواكبة التطورات التقنية وتأثيراتها المباشرة

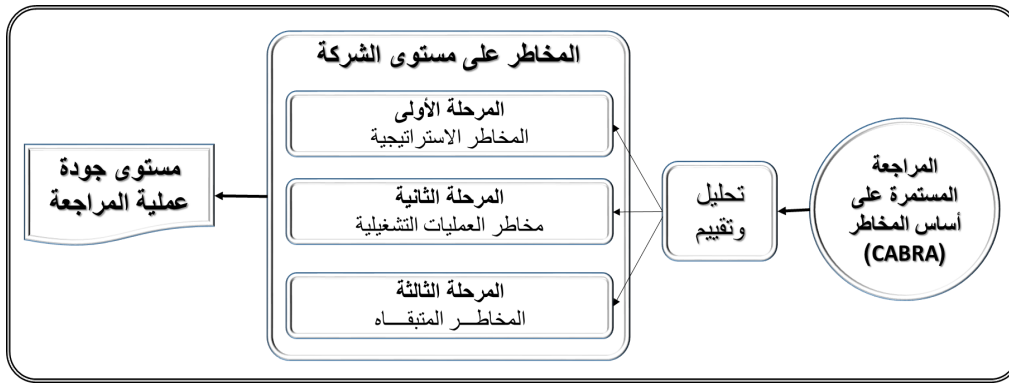
على المهنة، الأمر الذي يعزز القدرة على بناء قاعدة معرفية متطورة للجيل القادم من المهنيين تعزز قدرتهم على مواجهة تحديات الواقع المهني المتطور.

ومما سبق يمكن اشتقاق الفرض الثالث لهذا البحث:

"تتكامل مكونات المدخل المقترح إيجاباً بشكل معنوي لتنفيذ عملية مراجعة مستمرة على أساس المخاطر (CABOR) في ظل تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)".

٥/٢ مراحل تنفيذ المراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR):

يرى الباحث بأنه يمكن تنفيذ عملية المراجعة باستخدام المدخل المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) في ثلاثة مراحل يوضحها الشكل التالي رقم (2):



اعداد الباحث: الشكل رقم (2)

حيث يتم تنفيذ عملية المراجعة وفقاً للمدخل المقترح (CABOR) باستخدام نظام إلكتروني للمراجعة، يتأسس على منهج المراجعة على أساس المخاطر (ABR) ومبني بلغة (XML) ليكون قادر على التعامل مع التقارير المالية المعدة باستخدام لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)، وتتم عملية المراجعة وفقاً لهذا المدخل بثلاث مراحل تتمثل في:

- المرحلة الأولى: تحليل وتقييم المخاطر الاستراتيجية.
- المرحلة الثانية: تحليل وتقييم مخاطر العمليات التشغيلية.
- المرحلة الثالثة: تحليل وتقييم مخاطر المتبقاه.

المرحلة الأولى: تحليل وتقييم المخاطر الاستراتيجية:

تهدف هذه المرحلة لتحليل وتقييم المخاطر التي تحد من قدرة شركة العميل على تحقيق أهدافها الاستراتيجية، كالمخاطر الاقتصادية والتقنية، ويرى (Knechel, 2007) في دراسته بأن المراجع الخارجي بعد حصول على المعلومات اللازمة لتحليل وتقييم المخاطر الاستراتيجية، عليه بناء نماذج الكترونية قادرة على اجراء عمليات تحليل وتقييم المخاطر التي تحيط بالأهداف الاستراتيجية لشركة العميل في الأجلين القصير والطويل، وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في شركة العميل، وتقديم الدعم لإدارة شركة العميل لتعزيز قدرتها على التوظيف الأمثل لمواردها لتحقيق أهدافها الاستراتيجية.

وعليه يرى الباحث، بأنه على المراجع الخارجي بما يمتلكه من خبرة، الإستفادة من التوحيد في تطبيق تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) على المستوى القطاعي لشركة العميل، بتشكيل فريق مراجعة قادر على اعداد نظام الكتروني للمراجعة قادر على استخلاص المعلومات من التقارير المالية لشركة العميل، وباقي النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الإلكتروني لإجابة عن مجموعة من الأسئلة لتوفير المعلومات المطلوبة في هذه المرحلة، كما يتضمن هذا النظام الإلكتروني نماذج الكترونية قادرة على اجراء معالجة فورية للمعلومات التي قام بتجميعها، وتوصيل فوري لنتائج عمليات المعالجة من تحليل وتقييم للمراجع الخارجي، تعطي صورة دقيقة لمستوى المخاطر الاستراتيجية لشركة العميل، بما يعزز قدرة المراجع الخارجي على اتخاذ قرارات ملائمة وفي الوقت المناسب.

المرحلة الثانية: تحليل وتقييم مخاطر العمليات التشغيلية:

تهدف هذه المرحلة لتحليل العمليات التشغيلية لتحديد وفهم تفاصيل المخاطر التي تحول دون قدرة هذه العمليات على تحقيق أهدافها، وفي ضوء ما ورد في معيار المراجعة الخارجية (78) SAS No. (AICPA, 1995) على المراجع الخارجي تحديد بشكل تفصيلي مكونات النظام المحاسبي الإلكتروني، ومكونات هيكل الرقابة الداخلية الخمس، من بيئة الرقابة وأنشطة الرقابة وتقييم المخاطر والمعلومات والاتصالات، بما يساعد المراجع على الحصول على فهم كافٍ يساعده على اختيار الاختبارات المناسبة، للتأكد من قدرة نظام الرقابة الداخلية على منع واكتشاف الأخطاء والتحريفات (Zabihollah, et al., 2001)، ويرى كل من (Pong, & Turley, 1997) في دراستهما بأن إدارة شركة العميل مسؤولة عن إدارة المخاطر للتحقق من صحة العمليات المحاسبية والحسابية للعمليات التشغيلية بشكل آلي، كالعمليات المرتبطة بالمشتريات والعلماء والموردين والمدفوعات والمقبوضات... إلخ، وتتضمن هذه المرحلة طريقتين لتنفيذها:

- **طريقة من أعلى لأسفل (Top - Down):** تعتمد هذه الطريقة في تحليل وتقييم مخاطر العمليات التشغيلية، على اعداد نموذج الكتروني يحتوي على متغير تابع ومجموعة من المتغيرات المستقلة، ثم يتم اجراء عملية تحليل الانحدار لقياس مستوى تأثير كل متغير مستقل على المتغير التابع.

- **طريقة من أسفل لأعلى (Down - Top):** تعتمد هذه الطريقة في تحليل وتقييم مخاطر العمليات التشغيلية، على تحديد متغير تابع - **المتغير محل القياس-**، ثم تجميع معلومات تاريخية لسنوات سابقة ومعلومات حالية حول هذا المتغير، ثم يقوم المراجع الخارجي برسم خرائط الكترونية لعمليات التشغيل والموارد والإلتزامات، مع ربطها بالمخاطر المتوقعة، وهذه الطريقة توفر امكانية محاكاة الواقع واستنتاج المخاطر المتوقعة.

ويرى الباحث، بأنه على المراجع الخارجي بما يمتلكه من خبره وفريق مراجعة مدرب تدريباً يتواكب مع التقنيات الحديثة، اعداد نظام مراجعة الكتروني قادر على استخلاص المعلومات من جميع مكونات النظام المحاسبي الإلكتروني لشركة العميل بما فيها التقارير المالية المعدة بلغة تقارير الأعمال التجارية الموسطة (XBRL) بمجرد الإفصاح عنها، مع القدرة على التحقق من صحة جميع العمليات الروتينية، ويحتوي هذا النظام الإلكتروني على نماذج تستخدم نسب مالية تمكن من تحديد مواطن التحريفات ومستوى المخاطر، وتوفر للمراجع الخارجي مؤشرات عن مدى جوهرية الفروق الناتجة عن التغيير في الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة، كما في التغيير في طرق الاهلاك وطرق تقييم المخزون السلعي، هذا بالإضافة إلى قدرة هذا النظام الإلكتروني على توفير نتائج عمليات القياس لأثر مخاطر العمليات التشغيلية سواء بطريقة من أعلى لأسفل (Top-Down)، أو بطريقة من أسفل لأعلى (Down-Top)، الأمر الذي يوفر معلومات دقيقة وفي الوقت الملائم، تعزز من موضوعية وجودة الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي اللازمة لإتخاذ القرارات.

المرحلة الثالثة: تحليل وتقييم مخاطر المتبقاء:

تهدف هذه المرحلة لتتبع الأخطاء التي قد تكون موجودة في القوائم المالية لشركة العميل، ويصعب تحديدها في المرحلتين السابقتين، ويرى (Abdullatif, & Al-Khadash, 2010) بأن المراجع الخارجي في هذه المرحلة عليه الإعتماد على أسلوب تحليل التباين (ANOVA) لتحديد أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع – محل التحليل والتقييم-، معتمداً في ذلك على المعلومات التي حصل عليها في المرحلتين السابقتين.

ويرى الباحث بأنه على المراجع الخارجي وفريقه بتضمين نماذج الكترونية في نظام المراجعة الالكترونية قادرة على تنفيذ أسلوب تحليل التباين (ANOVA)، واستخلاص النتائج وتوصيلها بشكل فوري للمراجع الخارجي، بما يعزز قدرته في التعرف على مدى وجود مخاطر أو أخطاء متبقاه قد تؤثر على مستوى الثقة في مخرجات عملية المراجعة ومن ثم في القوائم المالية لشركة العميل.

ومما سبق يمكن اشتقاق الفرض الرابع لهذا البحث:

"يؤثر تطبيق المدخل المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) إيجاباً بشكل معنوي على مستوى جودة عملية المراجعة".

٦. الدراسة التطبيقية:

١/٦. تمهيد:

قام الباحث باشتقاق خمس متغيرات يركز عليها هذا البحث لتحقيق الهدف العام منه، وهو دور تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) في رفع مستوى العائد من المعلومات التي يحصل عليها المراجع الخارجي أثناء تنفيذ عملية المراجعة، ودور تطبيق منهج المراجعة على أساس المخاطر (ABR) في رفع مستوى جودة عملية المراجعة، ومدى تكامل مكونات المدخل المقترح وقدرته على تنفيذ المراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) في ظل تطبيق لغة (XBRL)، تأثير المدخل المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) على مستوى جودة عملية المراجعة، بالإضافة إلى سبل إرساء وتفعيل مدخل المراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) في البيئة العربية، ويسعى الباحث لإختبار صحة الفروض التالية:

- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين استجابات أعضاء مهنة المراجعة الخارجية في كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية حول تأثير تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) على مستوى العائد من المعلومات التي يحصل عليها المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة.
- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين استجابات أعضاء مهنة المراجعة الخارجية في كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية حول تأثير تطبيق منهج المراجعة على أساس المخاطر (ABR) على مستوى جودة عملية المراجعة.
- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين استجابات أعضاء مهنة المراجعة الخارجية في كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية حول

مدى تكامل مكونات المدخل المقترح لتنفيذ عملية مراجعة مستمرة (CABOR) في ظل تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL).
 ▪ لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين استجابات أعضاء مهنة المراجعة الخارجية في كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية حول تأثير تطبيق المدخل المقترح على للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) على مستوى جودة عملية المراجعة.

٢/٦. تصميم أداة الدراسة الميدانية:

قام الباحث باعداد استبيان جمع المعلومات من عينة الدراسة، والتي مرت في عدة مراحل تمثلت في:

١/٢/٦. مرحلة تصميم واعداد استمارة الاستبيان:

اعتمد الباحث في حصوله على أفكار ومتغيرات البحث من واقع استقراء الدراسات التي اعتمد عليها الباحث في هذا البحث، مع مراعاة تطوير بعض الملامح الأساسية لتكوين الإطار المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) وإرساء تطبيق هذا الإطار في جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية.

وقام الباحث بالعديد من المقابلات التمهيدية بعد الاعداد الأولي للاستبيان، بهدف تحديد نوعية وصيغة طرح الأسئلة التي تحقق الهدف من الاستبيان وتعطي نفس المعنى لأي قارئ لها، واستقر رأي الباحث على أن يحتوي هذا الاستبيان على أربعين متغير تم اختبارها باستخدام Kruskal-Wallis Test One-Way Analysis of Variance لتحليل التباين لعدة عينات مستقلة، ويبين الجدول رقم (١) متغيرات الدراسة التطبيقية:

عدد المتغيرات	ارقام المتغيرات (الأسئلة)	مجموعات المتغيرات
١٠	١٠	يؤثر تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) ايجاباً بشكل معنوي في مستوى العائد من المعلومات التي يحصل عليها المراجع الخارجي أثناء تنفيذ عملية المراجعة.
١٠	١٠	يؤثر تطبيق منهج المراجعة على أساس المخاطر (ABR) ايجاباً بشكل معنوي على مستوى جودة عملية المراجعة.

١٠	١٠	تتكامل مكونات المدخل المقترح إيجابياً بشكل معنوي لتنفيذ عملية مراجعة مستمرة على أساس المخاطر (CABOR) في ظل تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL).
١٠	١٠	يؤثر تطبيق المدخل المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) إيجابياً بشكل معنوي على مستوى جودة عملية المراجعة.
٤٠	٤٠	الإجمالي

جدول رقم (١): متغيرات الدراسة التطبيقية

وطلب من مفردات العينة ابداء آرائهم وتقديراتهم في كل عبارة –عامل- حيث تم تصميم الاستبيان باستخدام القياس الترتيبي (Ordinal Scale) وليس القياس الاسمي (Nominal Scale)، باستخدام مقياس (Likert)، وتم تحديد القياس الترتيبي بخمس درجات، على النحو التالي: موافق تماماً (٥)، موافق (٤)، لا أدري (٣)، غير موافق (٢)، غير موافق تماماً (١).

٢/٢/٦. مرحلة التحقق من سلامة، وصحة استمارة الاستبيان:

تم اجراء اختبار أولي Pretesting لاستمارة الاستبيان عن طريق دراسة استطلاعية على عينة محدودة من مفردات عينة الدراسة، بهدف اختبار صلاحية الاستمارة ومدى توفيرها للبيانات المطلوبة ووضوح كافة الأسئلة، واستبعاد وتعديل ودمج ما يحتاج لذلك، وصولاً للشكل النهائي للاستبيان بالشكل الذي يحقق الهدف العام للدراسة التطبيقية، ومن ثم الهدف من هذا البحث.

٣/٢/٦. مرحلة ارسال استمارات الاستبيان بعد تعديلها، لمفردات عينة البحث:

اعتمد الباحث في هذه المرحلة على أسلوب المقابلات الشخصية في تعبئة بعض الاستمارات، وعلى أسلوب البريد الإلكتروني لأفراد العينة التي لم يستطع الباحث مقابلتهم بشكل شخصي، كما اعتمد الباحث على التواصل من خلال الإتصال الهاتفي مع تكرار ارسال الاستبيان لأفراد العينة.

٣/٦. تحديد مجتمع البحث، واختيار العينة محل الدراسة:

قام الباحث بتحديد مجتمع البحث في ضوء الهدف من البحث، حيث ارتكز الباحث على:

أ. ممارسي المهنة من المراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة بجمهورية مصر العربية.

ب. ممارسي المهنة من المراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية.

ج. الأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس بجامعات في جمهورية مصر العربية.

د. الأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس بجامعات في المملكة العربية السعودية.

ويوضح الجدول رقم (٢) التالي مجتمع وعينة البحث، ومعدلات الردود الصالحة للتحليل والمرفوضة:

معدل الردود الصالحة	الردود الصالحة	مجتمع البحث	المجموعات المشاركة
٦٦.٢٪	٤٣	٦٥	المراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة بجمهورية مصر العربية.
٧١٪	٤٩	٦٩	المراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية.
٧٤٪	٣٧	٥٠	الأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس بجامعات في جمهورية مصر العربية.
٧٨.٧٪	٤٨	٦١	الأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس بالمملكة العربية السعودية.
٧٢.٢٪	١٧٧	٢٤٥	الإجمالي

الجدول رقم (٢): مجتمع البحث ومعدل الردود الصالحة

ويوضح الجدول رقم (٣) التالي التوزيع النوعي لمفردات عينة الدراسة:

التوزيع المهني			التوزيع الأكاديمي		
النسبة	العدد	الوظيفة	النسبة	العدد	الدرجة
٢.٢٪	٢	صاحب مكتب	٣.٥٪	٣	أستاذ
٢١.٧٪	٢٠	شريك مراجعة	١٥.٣٪	١٣	أستاذ مشارك
٣٥.٩٪	٣٣	مراجع أكثر من (٣) سنوات خبرة.	٤٩.٤٪	٤٢	أستاذ مساعد
٤٠.٢٪	٣٧	مراجع (٣) سنوات خبرة فأقل.	١٧.٦٪	١٥	محاضر

معيد	١٢	١٤.١		
الاجمالي	٨٥	%١٠٠	الاجمالي	٩٢
			%١٠٠	

الجدول رقم (٣): عينة الدراسة مقسمة وفقاً للتوصيف النوعي

في ضوء الجدولين السابقين يرى الباحث بأنه يمكن الإعتماد على ردود مفردات عينة الدراسة، وذلك لعدة اعتبارات منها انها تحتوي على فئات مختلفة من ردود لأعضاء هيئة تدريس وباحثين ومراجعين الخارجيين بكل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية ممن يمتلكون الخبرة المهنية والأكاديمية الملائمة لاختبار فروض هذا البحث.

٤/٦. اختبار فروض الدراسة الميدانية:

قام الباحث بتفريغ بيانات استمارات الاستبيان بعد تصنيفها وتكويدها، ثم إدخالها على برنامج (IBM SPSS Statistics No. 19)، واعتمد الباحث على الأساليب التالية في اختبار صحة الفروض:

أ. معامل ارتباط **Cronbach-Alpha**: لقياس درجة اتساق المقاييس المبنية على إجابات مفردات كل عينة من العينات الأربعة موضوع الدراسة.

ب. اختبار **Kruskal-Wallis Test one-Way Analysis of Variance** لتحليل التباين لعدة عينات مستقلة: للتحقق من مدى وجود دلالات إحصائية للفروق بين المتوسطات الحسابية لمفردات العينات الأربعة، أي هل لهذه الفروق مغزى احصائي أم لا، وبذلك نحصل على معلومة مدى اتفاق إجابات مفردات العينات المختلفة على نفس الأسئلة.

ج. اختبار **Mann-Whitney U Test**: لتحديد مدى وجود فروق معنوية بين إجابات مفردات كل عينة، وتعيين مقارنات استثنائية لتحديد السبب في وجود اختلافات معنوية ان وجد من الناحية الإحصائية.

د. أسلوب **Pearson Rank Order Correlation Coefficient**: لتحديد وقياس طبيعة علاقة الارتباط بين مكونات المدخل المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) على مستوى جودة عملية المراجعة ومدى إمكانية تطبيقها على مستوى مهنة المراجعة في جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية.

١/٤/٦. اختبار اتساق المقاييس، المبنية على إجابات مفردات، كل عينة من العينات

الأربعة موضوع الدراسة، باستخدام معامل الارتباط Cronbach-Alpha:

اختبر الباحث مدى إمكانية الاعتماد على البيانات المستخلصة من الاستمارات الاستبيان لمجتمع الدراسة، باستخدام معامل ارتباط Cronbach-Alpha، لما له من قدرة على تبيان مدى وجود ارتباط إيجابي بين القياسات المعبرة عن إجابات مفردات العينات الأربعة، وجاءت قيمة هذا المعامل لتبلغ ٠,٩٦٠٧، وهي قيمة معقولة بشكل كبير، حيث تقترب من الواحد الصحيح، مما يدل على ارتفاع مستوى الثقة والاتساق الداخلي لبندود ابعاد المقياس، أي إمكانية الاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي.

٢/٤/٦. تحليل التباين في استجابات مفردات العينات الأربعة موضوع التحليل، باستخدام

اختبار Kruskal-Wallis Test One-Way Analysis of Variance:

يهدف هذا التحليل لإختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر، لمجموعة بيانات يمكن ترتيبها، ويتطلب هذا التحليل ترتيب جميع بيانات عينة الدراسة تصاعدياً كأنها عينة واحدة، وتعطى أصغر درجة للرتبة الأولى (١)، أما درجة الرتبة الثانية تعطى (٢) وهكذا، وبعد تحليل البيانات باستخدام برنامج (IBM SPSS Statistics No. 19) جاءت نتيجة التحليل وفقاً للجدول رقم (٤) التالي:

البيان	مفردات العينات الأربعة				قيمة إحصائية الاختبار هـ	درجة المعنوية	النتائج عند مستوى معنوية (٠,٠٥)
	العينة الأولى	العينة الثانية	العينة الثالثة	العينة الثالثة			
الفرض الأول مجموع رتب المتوسطات	٩٠.١٣	١٠١.٠٧	١٠٣.٧٦	٩٣.٢٣	١.٠١٢	٠.٥٨٩	غير معنوية
الفرض الثاني مجموع رتب المتوسطات	٩٣.٣٤	١٠٤.١٦	١٠٢.٥٤	٩٣.٠٧	١.٢٠٩	٠.٦٧٣	غير معنوية
الفرض الثالث مجموع رتب المتوسطات	٩٦.٧١	٩٨.٣٤	٩٩.٣١	١٠٢.٢١	١.٥٠٥	٠.٧٩٣	غير معنوية
الفرض الرابع مجموع رتب المتوسطات	٩٥.١٦	١٠٣.٩٤	٩٧.٨٣	٩٨.٦٢	١.٣١٩	٠.٦٩٨	غير معنوي

الجدول رقم (٤): نتائج اختبار Kruskal-Wallis Test one-Way Analysis of Variance

على متوسطات مفردات عينة الدراسة في ظل فروض البحث
القيمة الجدولية = ٨,٣٥٧٢٦

١/٢/٤/٦. اختبار الفرض الأول:

الفرضية الصفريّة: اتفاق آراء مفردات العينات الأربعة محل التطبيق والتحليل على التأثير الإيجابي لتطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) على مستوى العائد من المعلومات التي يحصل عليها المراجع الخارجي أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

الفرضية البديلة: اختلاف آراء مفردات العينات الأربعة محل التطبيق والتحليل على التأثير الإيجابي لتطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) على مستوى العائد من المعلومات التي يحصل عليها المراجع الخارجي أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

وبمقارنة القيمة الإحصائية لاختبار هـ (١,٠١٢) مع القيم الجدولية المناظرة (٧,٣٥٧٢٦) المستخرجة من جدول كا^٢ وبدرجة المعنوية (٠,٥٨٩) مع درجة المعنوية (٠,٠٥)، نصل إلى أن بيانات العينات الأربعة تؤيد قبول الفرض الصفري ورفض الفرض البديل، أي اتفاق آراء مفردات العينات الأربعة محل التطبيق والتحليل على التأثير الإيجابي لتطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) على مستوى العائد من المعلومات التي يحصل عليها المراجع الخارجي أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

٢/٢/٤/٦. اختبار الفرض الثاني:

الفرضية الصفريّة: اتفاق آراء مفردات العينات الأربعة محل التطبيق والتحليل على التأثير الإيجابي لتطبيق منهج المراجعة على أساس المخاطر (ABR) إيجاباً بشكل معنوي على مستوى جودة عملية المراجعة.

الفرضية البديلة: اختلاف آراء مفردات العينات الأربعة محل التطبيق والتحليل على التأثير الإيجابي لتطبيق منهج المراجعة على أساس المخاطر (ABR) إيجاباً بشكل معنوي على مستوى جودة عملية المراجعة.

وبمقارنة القيمة الإحصائية لاختبار هـ (١,٢٠٩) مع القيم الجدولية المناظرة (٧,٣٥٧٢٦) المستخرجة من جدول كا^٢ وبدرجة المعنوية (٠,٦٧٣) مع درجة المعنوية (٠,٠٥)، نصل إلى أن بيانات العينات الأربعة تؤيد قبول الفرض الصفري ورفض الفرض البديل، أي اتفاق آراء مفردات العينات الأربعة محل التطبيق والتحليل على التأثير الإيجابي لتطبيق منهج المراجعة على أساس المخاطر (ABR) إيجاباً بشكل معنوي على مستوى جودة عملية المراجعة.

٣/٢/٤/٦. اختبار الفرض الثالث:

الفرضية الصفريّة: اتفاق آراء مفردات العينات الأربعة محل التطبيق والتحليل على التأثير الإيجابي لتكامل مكونات المدخل المقترح على المراجعة مستمرة على أساس المخاطر (CABOR) في ظل تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL).
الفرضية البديلة: اختلاف آراء مفردات العينات الأربعة محل التطبيق والتحليل على التأثير الإيجابي لتكامل مكونات المدخل المقترح على المراجعة مستمرة على أساس المخاطر (CABOR) في ظل تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL).

وبمقارنة القيمة الإحصائية لاختبار هـ (١,٥٠٥) مع القيم الجدولية المناظرة (٧,٣٥٧٢٦) المستخرجة من جدول كا^٢ وبدرجة المعنوية (٠,٧٩٣) مع درجة المعنوية (٠,٠٥)، نصل إلى أن بيانات العينات الأربعة تؤيد قبول الفرض الصفري ورفض الفرض البديل، أي اتفاق آراء مفردات العينات الأربعة محل التطبيق والتحليل على التأثير الإيجابي لتكامل مكونات المدخل المقترح على المراجعة مستمرة على أساس المخاطر (CABOR) في ظل تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL).

٤/٢/٤/٦. اختبار الفرض الرابع:

الفرضية الصفريّة: اتفاق آراء مفردات العينات الأربعة محل التطبيق والتحليل على التأثير الإيجابي لتطبيق المدخل المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) على مستوى جودة عملية المراجعة.
الفرضية البديلة: اختلاف آراء مفردات العينات الأربعة محل التطبيق والتحليل على التأثير الإيجابي لتطبيق المدخل المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) على مستوى جودة عملية المراجعة.

وبمقارنة القيمة الإحصائية لاختبار هـ (١,٣١٩) مع القيم الجدولية المناظرة (٧,٣٥٧٢٦) المستخرجة من جدول كا^٢ وبدرجة المعنوية (٠,٦٩٨) مع درجة المعنوية (٠,٠٥)، نصل إلى أن بيانات العينات الأربعة تؤيد قبول الفرض الصفري ورفض الفرض البديل، أي اتفاق آراء مفردات العينات الأربعة محل التطبيق والتحليل على التأثير الإيجابي لتطبيق المدخل المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) على مستوى جودة عملية المراجعة.

٣/٤/٦. دراسة الفروق بين استجابات مفردات العينات الأربعة باستخدام اختبار

:Mann-Whitney U Test

يعد الهدف من هذا الاختبار هو تفسير نتائج تحليل التباين على متوسطات استجابات كل عينتين من العينات الأربعة في ظل الفروض الأربعة الرئيسية، حيث تم إجراء اختبار (Mann-Whitney U Test) على كل عينتين من العينات الأربعة، مثال ذلك بالنسبة للفرض الأول تم إجراء اختبار للعينتين الأولى والثانية، ثم الأولى والثالثة، ثم الأولى والرابعة، ثم الثالثة والرابعة، وبنفس الطريقة للفرض الثاني والثالث والرابع.

وتشير نتائج اختبارات تحليل التباين والمقارنات الثنائية إلى عدم وجود فروق حقيقية بين متوسطات بيانات مفردات عينات البحث، للفروض الأربعة الرئيسية، الأمر الذي يوفر دليل ميداني صحة الفروض الرئيسية الأربعة للبحث.

٤/٤/٦. قياس وتحديد طبيعة علاقة الارتباط بين مكونات المدخل المقترح وأثره على مستوى جودة عملية المراجعة في مصر والسعودية باستخدام أسلوب

:Pearson Rank Order Correlation Coefficient

يعد الهدف من مقياس Pearson Rank Order Correlation Coefficient هو التعرف على طبيعة واتجاه علاقة الارتباط بين كل من العائد من تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)، وتطبيق المراجعة على أساس المخاطر (ABR)، وتكامل مكونات المدخل المقترح (CABOR) على قدرة المدخل المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) على تنفيذ عملية مراجعة إلكترونية عالية الجودة، في كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية.

وبعد قياس درجة الارتباط بين متغيرات فروض البحث الثلاثة –الأسئلة من ١ حتى ٣٠- باعتبارها مؤشراً على تطوير منهج المراجعة المستمرة باستخدام مدخل المراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) في ظل تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية المستمرة (XBRL)، وبين متغيرات الفرض الرابع –الأسئلة من ٣١ حتى ٤٠- والتي تعد مؤشراً لأثر تطبيق هذا المدخل على في الواقع العملي على مهنة المراجعة بجمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية، جاءت النتائج كما هو موضح في الجدول رقم (٥) التالي الذي يستعرض مصفوفة الارتباط:

أثر تطبيق لغة (XBRL) على العائد من المعلومات	أثر منهج المراجعة على أساس المخاطر (ABR) على جودة عملية المراجعة	أثر تكامل مكونات المدخل المقترح على تنفيذ عملية مراجعة مستمرة على أساس
--	--	--

المخاطر			أثر المدخل المقترح على مستوى جودة عملية المراجعة
٠.٩٣١	٠.٨٥٦	٠.٨٥٩	

الجدول رقم (٥): مصفوفة الارتباط بين المدخل المقترح للمراجعة على أساس المخاطر (CABOR) في ظل لغة (XBRL) ومستوى جودة عملية المراجعة

يوضح الجدول رقم (٥) وجود علاقة طردية ذات تأثير معنوي لتطبيق المدخل المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) على مستوى جودة عملية المراجعة في ظل اعداد التقارير المالية باستخدام لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) نتيجة ارتفاع مستوى العائد من المعلومات في ظل تطبيق هذه اللغة حيث بلغت (٠,٨٥٩)، وكذا وجود علاقة طردية ذات تأثير معنوي لتطبيق المدخل المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) على مستوى جودة عملية المراجعة في ظل تطبيق منهج المراجعة على أساس المخاطر (ABR) حيث بلغت (٠,٨٥٦)، ووجود علاقة طردية ذات تأثير معنوي بين قدرة مكونات المدخل المقترح على تحقيق تكامل يؤدي إلى تعزيز قدرة المدخل المقترح على رفع مستوى جودة عملية المراجعة حيث بلغت (٠,٩٣١).

وعليه تشير النتائج الإحصائية على عينة البحث إلى توافر دليل ميداني من واقع مهنة المراجعة الخارجية في كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية على صحة الفروض الأربعة للبحث.

٧. الخلاصة وأهم نتائج البحث:

على الرغم من المحاولات الجادة للعديد من الدراسات في مجال تطوير الأداء المهني لمواكبة المتغيرات التقنية في العصر الحديث -فيما يتعلق بتطوير النظم المحاسبية باستخدام لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)- إلا أنها لم تقدم منهج متكامل يُمكن المراجع الخارجي من الاستفادة مما يقدمه تطبيق هذه اللغة من مزايا، بشكل يعزز قدرته في مواجهة حدة المنافسة في سوق المهنة، الأمر الذي عزز أهمية تقديم منهج مقترح يُمكن المراجع الخارجي من تنفيذ عملية مراجعة مستمرة (CA) في ظل تطبيق هذه اللغة، منهج يركز على الدمج بين المراجعة على أساس المخاطر (ABR) والمراجعة المستمرة (CA) وخصائص لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL)، لتقديم منهج مقترح لمراجعة مستمرة على أساس المخاطر (CABOR) يعزز قدرة المراجع الخارجي على

تنفيذ عملية مراجعة إلكترونية مستمرة في ظل تطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL).

وفي سبيل ذلك، فقد اعتمد الباحث على التحليل النظري للدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع محل الدراسة، للوقوف آخر ما قدمته هذه الدراسات في هذا المجال، وللحصول على أفكار ومتغيرات البحث، مع مراعاة تطوير بعض الملامح الأساسية لتكوين المنهج المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) وتحديد فروض البحث، ثم ارتكز الباحث في الدراسة الميدانية على توزيع إستبيان على عينة مستهدفة مرتبطة بموضوع البحث في كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية بهدف اختبار فروض البحث، بما يعزز القدرة على تحديد مدى قدرة المنهج المقترح من تنفيذ عملية مراجعة عالية الجودة ذات قدرة تنافسية عالية، من خلال قدرته على الاستفادة من خصائص لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة وما يترتب على ذلك من مزايا.

وارتكز الباحث على العديد من الأساليب الإحصائية في تحليل البيانات لإختبار صحة فروض البحث، حيث اعتمد في سبيل ذلك على كل من معامل ارتباط Cronbach-Alpha، واختبار Kruskal-Wallis Test one-Way Analysis of Variance، وتحليل التباين لعدة عينات مستقلة، واختبار Mann-Whitney U Test، وأسلوب Pearson Rank Order Correlation Coefficient، واختبر الباحث مدى إمكانية الاعتماد على البيانات المستخلصة من الاستثمارات الاستبتيان لمجتمع الدراسة، باستخدام معامل ارتباط Cronbach-Alpha، وقياس وتحديد طبيعة علاقة الارتباط بين مكونات المدخل المقترح وأثره على مستوى جودة عملية المراجعة في مصر والسعودية باستخدام أسلوب Pearson Rank Order Correlation Coefficient.

هذا وقد خلص الباحث من دراسته إلى مجموعة نتائج، من أهمها الحصول على دليل ميداني من محيط العمل الأكاديمي والمهني للمراجعة الخارجية في كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية بـ:

- قدرة لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) على توفير الحجم والنوعية الملائمة من المعلومات وفي الوقت الملائم مما يعزز قدرة المدخل المقترح من تنفيذ عملية المراجعة على أساس المخاطر (ABR) بكفاءة عالية، ومما ينعكس إيجاباً بشكل معنوي على مستوى جودة عملية المراجعة بأقل وقت وجهد وموارد مستنفذة.

- اعداد المراجع الخارجي لنظام مراجعة إلكتروني في ظل تطبيق لغة (XBRL) مع اعداد قاموس المصطلحات (Taxonomy) متخصص قطاعياً يعزز قدرة المراجع الخارجي على تنفيذ عملية مراجعة مستمرة عالية الجودة.
- التأثير الإيجابي بشكل معنوي لتطبيق المراجعة على أساس المخاطر (ABR) على مستوى جودة مخرجات المدخل المقترح (CABOR) في ظل التخطيط الجيد لعملية المراجعة لتحديد متطلبات عملية المراجعة النوعية والكيفية المعلومات والوقت الملائم لتوافرها.
- التأثير الإيجابي بشكل معنوي لتطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) على تطبيق المدخل المقترح (CABOR)، لما لهذه اللغة من قدرة على توفير معلومات إلكترونية فورية بما يحقق المرونة والشفافية في الإفصاح، وسهولة نقل محتوى هذه التقارير بشكل آلي لبرنامج المراجعة الإلكتروني، الأمر الذي يعزز القدرة على تنفيذ منهج المراجعة على أساس المخاطر (ABR) بتكلفة ملائمة في كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية، لما لهذا من متطلبات من معلومات ترفع تكلفة عملية المراجعة في ظل عملية المراجعة التقليدية.
- التأثير الإيجابي بشكل معنوي لتكامل مكونات المدخل المقترح -من تطبيق نظام الكتروني للمراجعة المستمرة، وفريق مراجعة متكامل، وتدريب مهني مستمر، وتطوير للمقررات الجامعية- على المدخل المقترح (CABOR).
- التأثير الإيجابي بشكل معنوي لتطبيق المدخل المقترح للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (CABOR) على مهنة المراجعة في كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية.

وفي ضوء ما تقدم من نتائج يوصي الباحث بأهمية الاهتمام بـ:

- الاهتمام بتنفيذ عملية المراجعة في ضوء فرق تتضمن كفاءات متخصصة من تقنية المعلومات (IT)، قادرة على اعداد وتنفيذ نظام إلكتروني للمراجعة المستمرة على أساس المخاطر (ABR).
- تطوير أقسام المحاسبة في الجامعات العربية للمقررات الدراسية في التخصص، بما يعزز القدرة على توفير قاعدة معرفية متطورة لدى ممتهني المهنة.
- أهمية الإرتكاز على التدريب المهني المستمر كأساس في ترقية المراجع الخارجي وفي تجديد ترخيص مزاولته للمهنة.
- أهمية إلزام شركات العملاء بتطبيق لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة (XBRL) لما لها من تأثير إيجابي على تطبيق المدخل المقترح (CABOR).

أولاً: مراجع باللغة العربية:

- السعود، ممدوح، (٢٠١٤)، "تطوير التعليم المحاسبي لمواكبة احتياجات التنمية بالدولة"، المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة "المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة"، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص ص. ٢٧-١.
- الشريف، محمود مصطفى منصور (٢٠١٤)، "نموذج كمي مقترح لتقويم أثر قصر فترة التعاقد على الحكم الشخصي المهني للمراجع الخارجي، وانعكاسه على مستوى جودة عملية المراجعة - بالتطبيق على بيئة الأعمال المصرية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، ص ص. ٥١-١.
- الشريف، محمود مصطفى منصور، (٢٠١٤)، "تقويم انعكاسات التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة أداء مهنة المراجعة -مدخل كمي مقترح"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة جامعة القاهرة، ص ص. ٢١٤-١.
- الشريف، محمود مصطفى منصور، (٢٠٠٦)، "إطار مقترح لمراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية-دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة جامعة بنها، ص ص. ٢٠٢-١.
- قنطججي، سامر مظهر، (٢٠١٢)، "لغة الإفصاح المالي والمحاسبي (XBRL)"، دار أبي الفراء العالمية للنشر والتوزيع والترجمة، الطبعة الإلكترونية الأولى، ص ص. ٢٦٠-١.
- لبيب، خالد محمد عبد المنعم، (٢٠٠٤)، "الخدمات بخلاف مهام المراجعة، وحجم شركة المراجعة، وإستقلال المراجع الخارجي - دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ص ص. ٩٨-١.
- لبيب، خالد محمد عبد المنعم، (٢٠٠٥)، "دور التخصص القطاعي، في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي - دراسة تطبيقية مقارنة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، ص ص. ١٨٥-٨٣.

ثانياً: مراجع باللغة الإنجليزية:

- Abdullatif, M., and Al-Khadash, H, A., (2010), "Putting Audit Approaches in Context: The Case of Business Risk Audits in Jordan", **International Journal of Auditing**, 14.1, PP. 1-24.
- Alles, M., and Piechocki, A., (2012), "Will XBRL Improve Corporate Governance? A Framework for Enhancing Governance Decision Making Using Interactive Data", **International Journal of Accounting Information Systems**, 13, PP. 91-108.

- Anders, S. B., (2008), "Website of the Month: Try XBRL", **The CPA Journal**, PP. 72-73.
- Ann, P. B., (2003), "Comprehensive continuous auditing: The strategic component", **Internal Auditing**, PP. 26-34.
- **Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)**, (2002). "Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse", <http://www.cfenet.com/> (Accessed on October, 17, 2015).
- Baldwin, A., and Trinkle, S., (2011), "The Impact of XBRL: Adelphi Investigation", **International Journal of Digital Accounting Research**, 11, PP. 1-24
- Ballou, B., and Heitger, D., (2002), "The impact of business risk auditing on audit judgment and decision making research", Working Paper, **Auburn University**, PP. 7-23.
- Barth, M. E., (2008), "Global Financial Reporting: Implications for U.S. Academic", **The Accounting Review**, PP. 1159- 1179
- Bell, T., Marrs, F., Solomon, I. and Thomas, H. (1997), "Auditing Organizations Through A Strategic – System Lens", **KPMG LLP**, PP. 1 – 86. <http://business.illinois.edu/kpmg-uiuccases/monograph.pdf> (Accessed on October, 17, 2015)
- Bizarro, P. A., and Garcia, A., (2011), "Using XBRL Global Ledger to Enhance the Audit Trail and Internal Control", **The CPA Journal**, 11, PP. 64-72.
- Bizarro, P. A., and Garcia, A., (2011), "XBRL-Beyond the Basics", **The CPA Journal**, 21, PP. 62-71.
- Boritz, E., and No, W. G., (2008), "Auditing XBRL-Related Documents: The Case of United Technologies Corporation", **Social Science Research Network (SSRN)**, PP. 1-45. <http://ssrn.com/abstract=1288376> (Accessed on October, 2, 2015).
- Boritz, J. E., and No, W. G., (2008), "The SEC's XBRL Voluntary Filing Program on EDGAR: A Case for Quality Assurance", **Auditing**, Volume 2, Issue 2, PP. A36-A50.
- Charles, H., Zabihollah, R., and Norman, M., (2001) "XBRL: Standardized electronic financial reporting", **The Internal Auditor**, 58.4, PP. 46-51.

- Curtis, E. and Turley, S. (2006). "The Business risk audit – A Longitudinal Case Study of An Audit Engagement", **Accounting Organizations and Society**, 32, PP. 439-461.
- Dan, S., and Tommie, S., (2010), "Implementing the IT-Related Aspects of Risk-Based Auditing Standards", **The CPA Journal**, 80.7, PP. 66-71.
- Diane, J. J., and Won, N. G., (2012), "XBRL Implementation: A Field Investigation to Identify Research Opportunities", **Journal of Information Systems**, 26.1 PP. 169-197.
- Donald, W. J., and Smith, L. M., (2006), "CONTINUOUS AUDITING: AN EFFECTIVE TOOL FOR INTERNAL AUDITORS", **Internal Auditing**, 21, 2. PP. 27 – 35.
- Doniel, O. E., (2009), "A comparative Analysis of The Evolution o A Taxonomy for best Practices: A Case for Knowledge Efficiency", **Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management**, n. 19, PP. 293- 309.
- Douglas, B. M., James, B. F., and Brian, C. W., (2014), "The SEC's Renewed Focus on Accounting Fraud", **The CPA Journal**, 82.2, PP. 68-72.
- Eilifsen, A., Knechel, W. R., and Wallage, P., (2001). "Application of the business risk audit model: A field study ", **Accounting Horizons**, 15. (3), PP. 193-207.
- Elaine, H., Stephen, L., and Yawen, Y., (2009), "The European- U.S. "GAAP Gap" IFRS to U.S. GAAP form 20-F Reconciliations", **Accounting Horizons**, n.23, PP. 121- 150.
- El-Masry, E., and Reck, J. L., (2008), "Continuous online auditing as a response to the Sarbanes-Oxley Act", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 23, PP. 779-802
- Eurostat, (2003), "International Accounting Standards (IAS) and EU-statistics", **Sixteenth Meeting of the IMF Committee on Balance of Payments Statistics Washington D.C.**, December 1–5, PP. 1-8. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/bop/2003/03-51.pdf> (Accessed on September, 23, 2015)
- Farewell, S. M., (2006), "An Introduction to XBRL through the Use of Research and Technical Assignments", **JOURNAL OF INFORMATION SYSTEMS**, Vol. 20, No. 1, PP. 161–185.

- Henderson, D., Sheetz, S., and Trinkle, B., (2012), "The Determinants of Interorganizational and internal in house adoption of XBRL: A structural Equation Model", **International Journal of Accounting Information Systems**, 13, PP. 109-140.
- Hunton, J. E., and Rose, J. M., (2010), "21st Century Auditing: Advancing Decision Support Systems to Achieve Continuous Auditing", **Accounting Horizons**, Vol. 24, No. 2, PP .297-312.
- Impact of XBRL on Financial Auditing. http://www.big4guy.com/index.php/2006/08/08/impact_of_xbri_on_financial_auditing (Accessed on September, 23, 2015).
- Jacquelyn, L., (2014), "PLI's Corporate Governance Master Class Reviews Audit Committee Developments", **PCAOB Reporter**, 12.4, PP. 5-7.
- James, B. A., and Janet H, A., (2014), "Risk-Based Auditing", **Professional Safety**, 59.6, PP. 76-78.
- Jeppesen, K.K. (2005), "The risk of business risk audits: Are big audit firms organized to meet the risks that face them '? **Paper Presented at the 3 rd European Auditing Research Net Work Symposium**, Amsterdam, 28 – 29 October.
- Jim, P., (2016), "Audit Quality and the Expectations Gap: It's Time for a Model that Fits the Data", **The CPA Journal**, 86.2 , PP. 6-9.
- Joe, O., and George R, A., (2009), "Continuous Auditing and Monitoring: Enhancing The Efficiency and Effectiveness of Auditing and ERM", **Internal Auditing**, 24.5, PP. 17-26
- John, R, K., and Steve, G, S., (2010), "Continuous Auditing in ERP System Environments: The Current State and Future Directions", **Journal of Information Systems**, 24.1, PP. 91-112
- John, S., (2007), "ROI on XBRL", **Journal of Accountancy**, PP. 32- 35.
- Kachelmeier, S. J., Majors, T., and Williamson, M. G., (2014), "Does Intent Modify Risk-Based Auditing?", **The Accounting Review**, Vol. 89, No. 6, PP. 2181-2201
- Kernan, K., (2009), "The Story of our new language", **American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)**, Inc, New York, NY 10036-8775, PP. 1-35.

- Knechel, W, R., (2007), "The Business Risk Audit; Origins, Obstacles and Opportunities", **Accounting, Organizations and Society**, 32, PP. 383 - 408
- Lemon, W.M., Tatum, K.W. and, Turley, W.S. (2000), "Development in the Audit Methodologies of Large Accounting Firms", **London: ABG Professional Information**, PP. 1 – 43.
- Mary P, E., Tammy, B, E., and Robert, C, G., (2008), "Six Steps to XBRL", **Journal of Accountancy**, PP. 34- 38.
- Matthew, B., Alexander, K., Kay, N., Rajendra, P, S., and Miklos, A, V., (2005) "Financial Reporting and Auditing Agent with Net Knowledge (FRAANK) and Extensible Business Reporting Language (XBRL)", **Journal of Information Systems**, 19.1, PP. 19-41. <http://goo.gl/dVKzSz> (Accessed on October, 15, 2015)
- McCollum, T, (2006), "Continuous Auditing on the Rise", **The Internal Auditor**, 63, PP. 15, 16.
- Michael, O., (2008), "Change Report: What's your XBRL Readings?", **Business Performance Management**, Dec. PP. 15- 17.
- Miklos, V. A., and Silvia, R, M., (2014), "Technology in audit engagements: a case study", **Managerial Auditing Journal**, 29.4, PP. 350-365. <http://goo.gl/8eYzNm> (Accessed on January, 23, 2015)
- Peter, J, R., Richard, J, P., and Julie, A, B., (2008), "SEC proposes mandatory use of XBRL tagging of financial statements", **The Journal of Investment Compliance**, 9.4, PP. 22-26.
- Plumlee, M. A., and, Plumlee, R. D., (2008), "Assurance on XBRL for Financial Reporting", **Accounting Horizons**, Vol. 22, No. 3, PP. 353-368.
- Pong, C., and, Turley, S., (1997), "Audit firms and the audit market", **Current Issues in Auditing**, 3rd edition, London: Paul Chapman Publishing LTD, PP. 85-101.
- Robert, P., (2003), "XBRL awareness in auditing: a sleeping giant?", **Managerial Auditing Journal**, 18.9, PP. 732-736.
- Robson, K., Humphrey, C., Khalifa, R., and Jones, J., (2007), "Transforming audit technologies: Business risk audit methodologies and the audit field", **Accounting, Organizations and Society**, 32(4), PP. 409-438.

- Shin, H., Lee, M., and Park, W., (2013), "Implementation of the continuous auditing system in the ERP-based environment", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 28 No. 7, PP. 592-627.
- Shin, R. Y., (2003), "XBRL, FINANCIAL REPORTING, AND AUDITING", **The CPA Journal**, 73, 12, ABI/INFORM Global, PP. 61-63.
- Srivastava, P., and Liu, Q., (2012), "Special issue of JIS on XBRL", **Journal of Information Systems**, 26, PP. 97-101
- Victor, G., Gerry, G. H., Andrew, L. D., (2008), "Insights From the SEC's XBRL Voluntary Filing Program", **The CPA Journal**, PP. 69- 71.
- Victoria, C., Qi, L., and Miklos, A. V, (2014), "The development and intellectual structure of continuous auditing research", **Journal of Accounting Literature**, 33.1/2, PP. 37-57.
- Yining, C., (2004), "Continuous Auditing Using A Strategic-Systems Approach", **Internal Auditing**, 19.3, PP. 31-36.
- Yuan, S. G., and Indrit, T., (2016), "The effect of mandatory XBRL and IFRS adoption and audit fees: Evidence from the Shanghai Stock Exchange", **International Journal of Managerial Finance**, 12.2, PP. 109-135.
- Zabihollah, R., Rick, E., and Ahmad, S., (2001), "Continuous auditing: The audit of the future", **Managerial Auditing Journal**, 16.3, PP.150-158.