

أثر تطبيق مدخل النسبية على جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات

محمد بكر عربي - هبة جمال هاشم- محمد إبراهيم أبو العلا

وفاء إبراهيم غريب

إشراف

د./هبة جمال هاشم

أ.د/ محمد بكر عربي

مقدمة:

النسبية هي مفهوم داخل المراجعة والمحاسبة تتعلق بأهمية معاملة معينة، والهدف من مراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجع من التعبير عن رأيه حول ما إذا كانت البيانات قد تم إعدادها من جميع النواحي الجوهرية، بما يتوافق مع إطار عمل محدد لإعداد التقارير المالية مثل مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا. وبالتالي يتعين على كل شركة تطوير القدرة على تحديد العناصر المادية المتعلقة بعملياتها لضمان الالتزام بالمبادئ المحاسبية لتلك العناصر، فإساءة استخدام مفهوم النسبية يمكن أن يؤدي إلى عواقب قانونية خطيرة، ومع ذلك فإن كلاً من مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا وFASB يترددان في ذكر أن نطاق محدد لحجم الخطأ الذي يمكن اعتباره إساءة استخدام مادي في معظم الحالات ويأخذ المراجعون من قواعد التجربة لمراجعة القضايا بإساءة المعاملة المادية

يتم تطبيق النسبية من قبل مراجع الحسابات في التخطيط وأداء عملية المراجعة، تقييم تأثير الأخطاء التي تم تحديدها وغير المصممة والنظر في إمكانية كشف الأخطاء وتشكيل الرأي في تقرير مراجع الحسابات وهناك معايير ثلاثة لبناء العملية النسبية هي:

- 1- إنشاء مستوى النسبية للقوائم المالية ككل.
- 2- تحديد مبلغ أقل من النسبية العامة التي ينبغي أن تستخدم كأساس لتصميم اختبارات المراجع للحسابات والكشوف لغرض الحد بشكل مناسب لمجموعة لم يتم كشفها من الأخطاء.
- 3- تقييم نتائج المراجعة.

Abstract:

Relativity is a concept within auditing and accounting that

relates to the significance of a particular transaction. The objective of an audit of financial statements is to enable the auditor to express an opinion about whether the statements have been prepared in all material respects, in accordance with a specific financial reporting framework such as generally accepted accounting principles.

Consequently, every company should develop the ability to identify the material elements related to its operations to ensure adherence to the accounting principles for those elements. Misuse of the concept of proportionality can lead to serious legal consequences. However, both GAAP and FASB are reluctant to state that a specific scope for the magnitude of error Which can be considered material abuse in most cases and reviewers take from the rules of thumb to review cases of material abuse.

Relativity is applied by the auditor in planning and performing the audit process, evaluating the impact of identified and un-designed errors and considering the possibility of detecting errors and forming an opinion in the auditor's report. There are three criteria for building a relative process:

- 1- Establishing the level of relativity for the financial statements as a whole.
- 2- Determine an amount less than general relativity that should be used as a basis for designing auditor's tests of accounts and statements for the purpose of adequately reducing an undetected set of errors.
- 3- Evaluate the results of the audit.

مشكلة البحث:

تُعد مهنة مراجعة الحسابات وظيفية اجتماعية، لأنها تخدم فئات اجتماعية عدة من مجتمع الأعمال، وتزايدت الضغوط والانتقادات لمهنة المراجعة، أثر حدوث حالات عدة في إصدار بيانات مالية غير صحيحة، وازدادت الدعاوي القضائية تجاه مراقبي الحسابات، فضلاً عن فشل بعض شركات المراجعة الكبرى في الكشف عن حالات الغش والأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، مما أدى إلى إفلاس شركات الأعمال، على الرغم من إبداء الرأي الإيجابي ببياناتها المالية.

وعلى ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات البحثية التالية:

❖ هل يساهم مدخل النسبية في تسهيل إجراءات المراجعة وتمكين المراجع من اكتشاف الأخطاء؟

❖ ما مدى تأثير مدخل النسبية في تحسين جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات؟

أهداف البحث: من أجل الإحاطة بأبعاد مشكلة البحث فإنه يسعى إلى بلوغ الأهداف الآتية:

١. تقييم مدخل النسبية ودوره في التغلب على المعوقات التي أنتجها الاعتماد على

الحكم المهني لمراقبي الحسابات، في معالجة البيانات، ومعالجة الوثائق.

٢. دراسة العلاقة بين مدخل النسبية وجودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات.

فرض البحث: في ضوء مشكلة البحث وأهدافه، يمكن صياغة فرض البحث كما يلي:

الفرض الرئيس:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مدخل النسبية وتحسين جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات.

ومن خلال ما سبق ويمكن تقسيم البحث إلى:

- أولاً: مفهوم النسبية في المراجعة.
- ثانياً: ثالثاً: استخدام الحكم المهني للمراجع في النسبية
- ثالثاً تطبيق النسبية لتقييم نتائج المراجعة.
- رابعاً: اختبار فرض البحث.

أولاً: مفهوم النسبية في المراجعة.

تساعد النسبية على ضمان عدم قيام الشركات بحجب المعلومات الهامة من المستثمرين والمالكين والمقرضين والهيئات التنظيمية وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم النسبية له معنى لأي بيان مالي يتعلق بما يلي:

أ- جمهور البيانات المقصودة.

ب- الغرض من البيانات لهذا الجمهور.

فعندما يقوم المراجع بمراجعة البيانات المالية للشركة، فإن أفضل نتيجة ممكنة هي رأى المراجع في Unqualified يؤكد هنا الرأى على رأى المراجع في أن التقارير دقيقة ومطابقة لمعايير GAAP.

وتشير النسبية إلى أثر إغفال أو خطأ في المعلومات والبيانات المالية للشركة على مستخدم تلك البيانات إذا كان من المحتمل أن يكون مستخدمو البيانات المالية قد غيروا إجراءاتهم إذا لم يتم حذف المعلومات أو تم حذفها، فإن هذا البند يعتبر نسبية، وإذا لم يكن المستخدمون غيروا أفعالهم، فسيقال إن الإغفال أو الخطأ غير جوهري.

ويختلف مفهوم النسبية بناءً على حجم الكيان، قد تعتبر الشركة ضخمة ومتعددة الجنسيات منفقة بقيمة مليون دولار على جوهري بما يتناسب مع نشاطها الإجمالي، ولكن يمكن أن يتجاوز مليون دولار إيرادات شركة محلية صغيرة، وبالتالي ستكون مادة كبيرة لتلك الشركة الأصغر.

يُعد مبدأ النسبية مهمًا بشكل خاص عند تحديد ما إذا كان يجب تسجيل المعاملة كجزء من عملية الإغلاق، نظرًا لأن ألغاء بعض المعاملات يمكن أن يقلل بشكل كبير من الوقت اللازم لإصدار البيانات المالية. ومن المفيد أن يناقش مع مراجع الحسابات ما يشكل بند ماديًا حتمًا تكون هناك مشكلات في هذه البنود عند مراجعة القوائم المالية.

ويمكن القول أن النسبية هي تفسيرات يضعها المراجع للأخطاء والانحرافات التي قد يكتشفها المراجع في القوائم المالية حيث يقوم بتحديد حد أدنى وأعلى لقبولها من عدمه.

ولتحديد ما إذا كان التحريف أو الاستثناء يتسم بالنسبية، يجب أن يؤخذ في الاعتبار المدى الذي يؤثر فيه هذا التحريف أو الاستثناء على العناصر المختلفة للقوائم المالية ويشار إلى ذلك بالانتشار Pervasiveness، فالتبويب الخاطئ بين النقدية والمدنيين يؤثر فقط على هذين الحسابين.

وكلما كانت التحريفات أكثر انتشاراً، زادت احتمالات إصدار تقرير سلبي بدلاً من إصدار تقرير مقيد.

وتؤثر درجة النسبية بشكل مباشر على نوع الرأي الذي يتم التعبير عنه في تقرير المراجعة ومن الجهة العملية بعد تحديد مستوى ودرجة النسبية في موقف معين حكمة صعبة، ولا يوجد دليل مبسط يحدد على نحو قاطع ما الذي يمكن أن يقوم به المراجع لتحديد الأمور التي تتسم بالأهمية والتي لا تتسم بالأهمية أو التي تتسم بأهمية شديدة.

وطبقاً لتعريف النسبية نجد أن المعلومات ذات الصلة بالمستخدمين وقراراتهم التي يجب أن تعرض في القوائم المالية وتحديد النسبية ليس أمراً بسيطاً فهي تنطوي على ممارسته الحكم المهني، وغالباً ما تطبق المنشآت المتطلبات الفردية للمعايير بدلاً من التركيز على ماهية النسبية ونتيجة لذلك ينشأ تعقيد غير ضروري في تطبيق المعايير ويتم تزويد المستخدمين بالمعلومات التي تحجب تركيزهم عن القضايا الرئيسية.

والنسبية أمر حيوي لتحديد نوع تقرير المراجعة الذي يتلائم مع كل حالة يقابلها المراجع، وعلى سبيل المثال إذا كانت التحريفات لا تتسم بالأهمية النسبية فيما يتعلق بالقوائم المالية للوحدة الاقتصادية بالفترة الحالية ولا يتوقع أن يكون لها أثر يتسم بالنسبية بالفترة المستقبلية، وسيكون من الملائم إصدار تقرير نظيف للمراجعة.

وهناك ثلاثة مستويات من النسبية يتم استخدامها لتحديد الرأي الذي يتم بناء عليه إصدار تقرير المراجعة.

في حالة وجود تحريفات بالقوائم المالية، ولكن لا يحتمل أن تؤثر على قرار المستخدم، سيتم اعتبارها لا تتسم بالأهمية النسبية وفي هذه الحالة سيعد إصدار تقرير نظيف أمراً ملائماً، على سبيل المثال، بافتراض أن الإدارة سجلت قيمة التأمين المسترد أو غير المستنفذ unexpired كأحد الأصول في سنة سابقة وقررت اعتباره

مصرفات في الفترة الحالية لتخفيض تكاليف إمساك الدفاتر، في هذه الحالة ستكون الإدارة فشلت في اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ولكن إذا كانت القيمة صغيرة، سيعد التحريف غير هام وبالتالي سيكون من الملائم إصدار تقرير نظيف للمراجعة، والقيم تتسم بالنسبية ولكنها لا تؤثر على القوائم المالية كوحدة.

ويوجد المستوى الثاني من النسبية إذا أثرت التحريفات بالقوائم المالية على قرار المستخدم، ولكن مع استمرار القوائم المالية كوحدة تتسم بالعدالة، وبالتالي تعد نافعة، وقد يؤثر وجود تحريفات كبيرة بالأصول الثابتة على قرار المستخدم بمنح الشركة فرضاً عندما يتمثل الضمان في الأصول الثابتة.

وفي ضوء ما سبق ترى الباحثة أن درجة النسبية تؤثر بشكل مباشر على نوع الرأي الذي يتم التعبير عنه في تقرير المراجعة، ومن الوجهة العملية بعد تحديد مستوى النسبية في موقف معين أمر ضعيف، ولا يوجد دليل مبسط يحدد على نحو قاطع ما الذي يمكن أن يقوم به المراجع لتحديد الأمور التي لا تتسم بالأهمية أو الأهمية الشديدة.

ولذلك فإن مفهوم النسبية يشير إلى الجمهور وإلى أنواع القرارات التي يجب أن يتخذها.

ففي الولايات المتحدة تظهر القاعدة الأساسية لتحديد النسبية في مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً "فالبود تكون مادية إذا كان بإمكانها التأثير بشكل فردي أو جماعي على القرارات الاقتصادية للمستخدمين والمأخوذة من البيانات المالية.

ثانياً: استخدام الحكم المهني للمراجع في النسبية:

تقوم مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمهمتها في تطوير مجموعة واحدة من معايير إعداد التقارير المالية عالية الجودة والمفهومة والقابلة للتنفيذ والمقبولة عالمياً بناءً على مبادئ واضحة.

هدف التقارير المالية هو توفير صورة عادلة للمستخدمين عن الأداء والمركز المالي، لذا فإن واجب المعدين أن يسألوا أنفسهم ما الذي يجب الإفصاح عنه لتوفير

صورة حقيقية عادلة وهل المعلومات المفصح عنها فعلاً مفيدة، وتتطلب هذه التساؤلات عادة إصدار أحكاماً مهنية Professional Judgment، ولاشك أن بعض من يصدر هذه الأحكام لا يمارسون ذلك الأمر بشكل سليم، وترى الكثير من المنظمات المهنية أن زيادة عملية تنظيم التقرير المالي قد ارتبطت بانخفاض قدرة المعدين على إصدار أحكام مهنية وزيادة تركيزهم نحو توفير كافة متطلبات الإفصاح الواردة بالمعايير حتى لو كانت غير جوهرية، وهو ما كان سبباً رئيسياً لمشكلة الإفراط بالإفصاح، وهو ما يحتم ضرورة تشجيع المعدين على إصدار حكمهم المهني عند تطبيق الأهمية النسبية.

ويتم تطبيق النسبية من قبل مراجع الحسابات في التخطيط وأداء المراجعة وتقييم تأثير الأخطاء التي تم تحديدها وغير المصححة والنظر في إمكانية كشف الأخطاء وتشكيل الرأي في تقرير المراجع ويمكن تحديد معايير البناء في المراحل الثلاثة للعملية النسبية كالآتي:

- ١- إنشاء مستوى الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل.
 - ٢- تحديد مبلغ أقل من النسبية العامة التي ينبغي أن تستخدم كأساس لتصميم اختبارات المراجعة للحسابات والكشوف لغرض الحد بشكل مناسب لمجموعة الأخطاء التي لم يتم كشفها بعد.
 - ٣- تقييم نتائج المراجعة
- ولذلك يحتاج مراجع الحسابات أن يطلب من الإدارة تصحيح (ضبط) الأخطاء المكتشفة، ومع ذلك يسمح للمراجع أن يصدر رأى معدل إذا كانت الأخطاء المصححة لا تتسبب في أي تشويه مادي في البيانات المالية ولا تؤثر على إتخاذ القرارات، وبالنسبة للنسبية في الخطاء يجب على المراجع النظر كمأ ونوعاً (على سبيل المثال) نسبية التأثير على صافي الدخل أو غير من تدابير القوائم المالية والعوامل النوعية (على سبيل المثال) تلبية متطلبات الحصول على مكافآت أو غيرها من الحوافز.
- فالأهمية النسبية هي تقديرات يضعها المراجع للأخطاء والانحرافات التي قد يكتشفها في القوائم المالية حيث يقوم بتحديد حد أدنى وأعلى لقبولها من عدمه.

ومما لاشك فيه أن الاهتمام الحالي من قبل الهيئات المهنية بالرقابة على جودة المراجعة إنما هو ناتج من رغبتها في المحافظة على ثقة الجمهور بمهنة المراجعة، إذ تستمد المهنة سلطاتها ومزاياها الاجتماعية والمالية من خلال تلك الثقة، لذا فقد أصبح لزاماً على أعضاء تلك الهيئات فرادى وجماعات تحقيق مستوى جودة عالي. ومن أجل الاستجابة للطلب على المزيد من المعلومات الخاصة بالأمر الجوهري للمستخدمين، حتى يستطيعوا فهم القوائم المالية التي تمت مراجعتها، تم اقتراح تقرير المراجعة الجديد، من قبل IAASB, PCAOB, (Public Company Accounting Oversight Board) والذي يتطلب الإفصاح عن المعلومات الإضافية في تقرير المراجعة ويتمثل الهدف الرئيسي لإصلاح عملية المراجعة الحالية في تضيق فجوة المعلومات بين المعلومات المتاحة والمعلومات المطلوبة، وعلى عكس الهدف من التغييرات السابقة والتي كانت لتقليل فجوة توقعات المراجعة (Mock et al., 2013) عن طريق وضع معيار جديد يضاف لحزمة المعايير الخاصة بإعداد تقرير مراقب الحسابات.

وترى الباحثة أن النسبية تقدم كل ما يحتاجه المراجع لمعالجة البيانات ومراجعة الوثائق والتحديات من أصغرها إلى المشاريع الأكثر تعقيداً فهي نتاج ناضج يمكن الاعتماد عليه لتجنب تصدير أو إعادة الاستيراد والقلق بشأن نسخ مكرره من الوثائق، وتوفر إطاراً لكيفية البحث عن الأخطاء التي يحتاج إليها المراجع أثناء القيام بعملية المراجعة.

ويؤثر في أحكام النسبية مناهج التنظير المحاسبي مثل منهج الحداث والمنهج السلوكي والتي تفسر كمية ونوعية المحتوى المعلوماتي بالقوائم المالية، ففي منهج الحداث يقوم المحاسب بالتوسع في المحتوى المعلوماتي في القوائم المالية من خلال حشد كم كبير من المعلومات عن مختلف الأحداث الاقتصادية للمنشأة في القوائم المالية لتلبية احتياجات جميع المستخدمين لمساعدتها في اتخاذ القرارات، ولكن توجد صعوبة في تطبيق هذا المنهج من حيث عدم الدراسة الكافية لدى إدارة المنشأة بطبيعة ونوعية القرارات المتوقع اتخاذها من قبل مستخدمي القوائم المالية.

وترى الباحثة أن ضبط إصدار المعدين للحكم المهني المتعلق بالنسبية يتطلب بناء توجيه مهني يحكم إصدار المعدين لأحكامهم المهنية على أن يتضمن هذا التوجيه تعريف دقيق للنسبية يتيح للمعدين القدرة على تحديد العناصر الهامة، إضافة إلى ضرورة التحديد الدقيق للمستخدم الذي تتخذ قرارات الأهمية وفقاً لاحتياجاته من المعلومات، وتعتقد الباحثة أن توفير المتطلبات السابقة سيؤدي إلى إزالة المعلومات غير الهامة التي تحجب المعلومات الهامة وهو ما يعني أن أداء الوحدة ومركزها المالي سوف يكون أكثر وضوحاً *More Visible*. كما أن تطبيق مفهوم النسبية يرتبط بالكثير من التحديات الرئيسية: هناك ثمانية تحديات رئيسية تواجه المعدين عند إصدار حكمهم المهني المرتبطة بقرار تقييم النسبية، وهو ما يحتم عليهم ضرورة الاستعداد للتعامل مع هذه التحديات فيما يلي:

التحدي الأول: إجراء عملية تقييم النسبية تتم بمعزل عن مكونات وظروف عمل الوحدة.

التحدي الثاني: عدم مشاركة الإدارة العليا بمراحل اتخاذ قرارات النسبية.
التحدي الثالث: قد تكون الأعمال معقدة للغاية وهو ما يترتب عليه صعوبة الحصول على تقييم دقيق.

التحدي الرابع: مشاركة أصحاب المصالح بقرارات تقييم النسبية تمثل اتجاه تراه الكثير من إدارات الوحدات عمل مكلف ويمثل استهلاك للوقت.
التحدي الخامس: صعوبة تحديد ما هية الموضوعات الهامة في ضوء تنوع اهتمامات أصحاب المصالح.

التحدي السادس: الموضوعات الهامة قد تكون متسعة جداً وغالباً ما تكون متداخلة.
التحدي السابع: احتمالية وجود العديد من الموضوعات الهامة أكثر مما يمكن للوحدة إدارته.

التحدي الثامن: تكرار تقييم النسبية كل فترة تقرير يمثل إجراء غير واضح مدى جدواه للكثير من المعدين. وفي إطار السمات السابقة للنسبية والتي أظهرت مدى انتشار هذا المفهوم بعملية التقرير المالي باعتباره مبدأ عام إن تطبيقه يتطلب إصدار أحكام

مهنية وهو ما تواجهه الكثير من الصعوبات التي أدت إلى مشاكل متعددة عند تطبيق هذا المفهوم وهو ما كان سبباً رئيسياً فيما تعانيه التقارير المالية حالياً من إفراط بالإفصاح، وما سبق يحتم ضرورة إيجاد حلول مناسبة لعلاج مشاكل تطبيق النسبية والتي ترى الباحثة أنها ستتمثل الأداة الرئيسية للحد من الآثار السلبية للإفراط بالإفصاح.

ثالثاً: تطبيق النسبية لتقييم نتائج المراجعة:

تهدف النسبية في المراجعة إلى توضيح العلاقة المادية في سياق المراجعة إلى أنها سوف تساعد المراجعين على فهم هذه العلاقات والمفاهيم لاستخدامها على نحو أفضل لهم في مراجعة الحسابات ومساعدة معاييرها والمهتمين في تعزيز معايير المراجعة وإعادة تركيز برامجها على نقاط اضعف في المعايير الحالية. فالنسبية هي عبارة عن منصة على شبكة الإنترنت وخدمة مراحل التحليل والمراجعة والإنتاج، مثل قاعدة بيانات المراجعة الرائدة في العالم، فالنسبية هي الحل "مراجعة كاملة مع القدرة على التعامل مع أي حالة سواء كانت صغيرة أو تتراوح لأكثر وأقل مشروع". وسهولة في الاستخدام وسماح المستخدمين بالتركيز على الوثائق بدلاً من التركيز على التكنولوجيا وتسمح للشركات بالحصول على البيانات أسرع بكثير. وتعد النسبية مبدأ مهمًا بشكل خاص عند تحديد ما إذا كان يجب تسجيل المعاملة كجزء من عملية الإغلاق، نظرًا لأن إلغاء بعض المعاملات يمكن أن يقلل بشكل كبير من الوقت اللازم لإصدار البيانات المالية، ومن المفيد أن يناقش مع مراقب الحسابات ما يشكل بند ماديًا حتى لا تكون هناك مشكلات في هذه البنود عند مراجعة القوائم المالية.

ولذلك يجب أن تمكن البيانات المساهمين من اتخاذ قرارات مستنيرة وتقييم النتائج المالية الأخيرة للشركة وأفاق الأعمال المستقبلية، وذلك يتطلب الإفصاح عن كل شيء يمكن أن يؤثر على قرار حجز الأسهم أو شرائها أو بيعها ويمكن أن تتضمن المعلومات ذات الصلة على سبيل المثال: تفسير شفاف للأداء وتحليل الوضع التنافسي للشركة.

ولذلك فتطبيق مكاتب المراجعة لمدخل النسبية في ضوء طرق ومعايير واضحة من شأنها تحسين جودة المراجعة التي من شأنها تعزيز سمعة مكتب المراجع وتخفيض خطر

تعرض مكتب المراجعة للدعوى القضائية مما يؤدي إلى تحسين جودة الأداء المهني للمراجع.

وبالرغم من محاولة بعض الدراسات والمنظمات المهنية وضع نماذج يمكن للمراجع الاسترشاد بها للتقليل من الاختلافات الكبيرة في الاجتهادات التي تتعلق بتقدير النسبية عند القيام بعملية المراجعة، إلا أنه ليست هناك طرق أو معايير حتى الآن يمكن تطبيقها لقياس النسبية في جميع الحالات، ويعتبر المعيار الرئيسي هو الحكم المهني للمراجع.

وعلى مراقب الحسابات الحصول على فهم نظام المعلومات بما في ذلك:

- فئات المعاملات في عمليات المنشأة التي تعتبر هامة بالنسبة للقوائم المالية.
- الإجراءات في كل من تكنولوجيا المعلومات (IT) والنظم اليدوية، التي يتم من خلالها بدأ تلك الصفقات، والتسجيل، والمعالجة، والتصحيح.
- كيف يلتقط نظام المعلومات الأحداث والظروف، وغيرها من المعاملات التي تعتبر هامة للقوائم المالية.
- عملية إعداد التقارير المالية المستخدمة في إعداد القوائم المالية للمنشأة وتعمل التقديرات المحاسبية والايضاحات.
- الضوابط المحيطة بقيود اليومية، بما في ذلك القيود اليومية غير القياسية المستخدمة في تسجيل المعاملات والتسويات غير المتكررة.
- وعلى مراقب الحسابات الحصول على فهم للأشطة الرقابية ذات الصلة بمراجعة حسابات، ولكي يصدر حكمة فمن الضروري أن يفهم من أجل تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى التأكد، وتصميم مزيد من إجراءات المراجعة استجابة للمخاطر التي تم تحديدها.

كما أن قدرة مراقب الحسابات على كشف الغش تعتمد على عوامل مثل مهارة مرتكب الغش، ومدى التلاعب، ودرجة التواطؤ بين المتورطين، والوزن النسبي للمبالغ الفردية المتلاعب بها. فإجراءات تقييم النسبية ليست عمل هين وتتطلب إصدار حكم مهني بكل خطوة من خطوات التقييم وهو ما يتطلب قدر كبير من العمل والمشاورات، ويجب على

الإدارة القيام بتقييم شامل مع استكمال كل خطوة من خطوات التقييم، كما يجب عليها أيضاً مراجعة مسودة القوائم المالية من خلال الاعتماد على المعرفة والخبرة المتراكمة لديها فيما يتعلق بالمعاملات والأحداث والظروف وذلك لتحديد ما إذا كانت المعلومات الهامة قد تم تقديمها بالقوائم المالية والأولوية المناسبة، وتؤدي خطوة المراجعة إلى إتاحة الفرصة للإدارة للنظر للصورة الشاملة للأداء والمركز المالي والتدفقات وكذلك إتاحة الفرصة للراجع عن أي حكم تم إصداره. ولذلك يعتبر التركيز على مدخل النسبية في المراجعة كأحد أهم التحديات الجديدة أمام مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الحديثة حيث تساعد على أحداث تغيير أساسي وجوهري في سير وإجراءات العمل من خلال تحديد المجالات التي يجب التركيز عليها وتوفير أفضل مزيج من سهولة الاستخدام ومساعدة فريق العمل على تحديد أكثر الوثائق ذات الصلة مع الكفاءة المثلى بدقة وبأقل تكلفة على العملاء.

وهناك محاولات عديدة لمجلس معايير المحاسبة المالية لإزالة التعقيدات غير الضرورية في المعايير المحاسبية، ومع مناقشة مدخل النسبية يمكن القول أن معايير المراجعة تحتوي على عيب رئيسي وهو "أنها تفتقر إلى متطلبات قياس العينات بدقة ولذلك أصبحت النسبية معيار الصناعة للمراجعة. ولذلك اقتضى الأمر اتخاذ إجراءات أكثر إيجابية توضح للجمهور أن مهنة المراجعة تعمل وفقاً لأسلوب يضمن تحقيق الرقابة على جودة الأداء والمحافظة على مستوى هذه الجودة.

رابعاً: اختبار فرض البحث:

تقييم اعتمادية (مصادقية) المتغيرات:

يستخدم معامل ألفا في تقييم مصداقية مجموعة من العبارات التي تقيس متغير معين، وذلك لبحث مدى الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية وعدم وجود تحيز أو تحريف في النتائج عند التحليل، مما يؤدي إلى إمكانية تعميم النتائج، مع العلم بأن معامل الصدق هو الجذر التربيعي لمعامل الثبات. ويوضح الجدول رقم (١) معاملات ألفا لمتغيرات الدراسة الرئيسية التي يتم قياسها باستخدام مجموعة من المتغيرات الفرعية، ويتبين من الجدول أن قيم معامل ألفا تتراوح بين (٠.٧٣٥، ٠.٧٧٣)، وهو ما يعني مستوى مقبول من اعتمادية (مصادقية) المقاييس وذلك بالنسبة لكافة المتغيرات، حيث تمثل ٦٠% الحد الأدنى المقبول

وفاء إبراهيم خريجة

لمعامل ألفاء، وارتفاع معدلات الإعتمادية يعكس ارتفاع درجة الإتساق الداخلي بين محتويات كل متغير من المتغيرات، كما أنه يعني إمكانية الإعتماد على هذه المتغيرات في الواقع العملي.

جدول رقم (١) تقييم إعتمادية (مصدقية) المتغيرات

المتغير	معامل الصدق	معامل الثبات
المحور الأول: أهمية تطبيق مدخل النسبية من قبل مراقب الحسابات (X).	٠.٨٧٩	٠.٧٧٣
المحور الثالث: أهم مقاييس الحكم الموضوعي على جودة الاداء المهني لمراقب الحسابات (Y).	٠.٨٥٧	٠.٧٣٥

التحليل الإحصائي الوصفي لأهم متغيرات الدراسة:

سيتم عرض التحليل الوصفي لأهم متغيرات الدراسة والتي يعكسها ما ورد بقائمة الإستقصاء من أسئلة وأهم ما يترتب عنه من نتائج.

١ - التحليل الوصفي لمتغير أهمية تطبيق مدخل النسبية من قبل مراقب الحسابات (X):

يوضح الجدول رقم (٢) عرض الاحصاءات الوصفية المتمثلة في الأوساط الحسابية المقاسة على مقياس ليكرت الخماسي، وانحرافها المعياري، وترتيب الأهمية النسبية، وذلك كما يلي:

جدول رقم (٢) أهمية تطبيق مدخل النسبية من قبل مراقب الحسابات (X)

البيان	مراقبي الحسابات			المراجعين الداخليين والمراقبين الماليين			الأكاديميين		
	الترتيب حسب الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب حسب الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب حسب الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
١- تأثير الأخطاء والمخالفات على قرارات مستخدمي القوائم المالية.	١	٩٧.٢	٤.٨٤	١	٩٦.٨	٣.٧٠	٨	٧٤.٠	٠.٤٨
٢- دراسة أسباب وجود تحريف جوهري بالقوائم المالية.	٤	٧٧.٢	٤.٧٨	٤	٩٥.٦	٤.٨٢	٢	٩٦.٤	٠.٣٨

أثر تطبيق مدخل النسبية على جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات

وفاء إبراهيم حريبي

٥	٧٦.٤	٠.٣٨	٣.٨٢	٢	٩٦.٨	٠.٣٦	٤.٨٤	٥	٧٧.٢	٠.٤٠	٣.٨٦	٣- تخطيط خط المراجعة بحيث يخفضها إلى أقل مستوى مقبول.
٧	٧٤.٨	٠.٤٤	٣.٧٤	٥	٧٦.٨	٠.٤٠	٣.٨٤	٢	٩٧.٢	٠.٣٥	٤.٨٦	٤- تحديد مستوى خط الاكتشاف الذي يكون مستعداً لقبوله وفقاً لتقدير إجراء التحقيق المناسب.
٤	٧٨.٠	٠.٢٩	٣.٩٠	٦	٧٦.٨	٠.٤٠	٣.٨٤	٦	٧٧.٠	٠.٣٩	٣.٨٥	٥- تحديد طبيعة ومدى إجراءات تقييم المخاطر.
٦	٧٥.٨	٠.٤١	٣.٧٩	٣	٩٦.٨	٠.٣٦	٤.٨٤	٨	٧٥.٠	٠.٤٣	٣.٧٥	٦- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.
١	٩٦.٨	٠.٣٨	٤.٨٢	٧	٧٦.٢	٠.٣٩	٣.٨١	٣	٧٨.٢	٠.٤٠	٣.٩١	٧- وضع مستوى مقبول للنسبية وذلك لاكتشاف الأخطاء الجوهرية في المعلومات.
٣	٩٥.٤	٠.٤٢	٤.٧٧	٨	٧٥.٠	٠.٤٣	٣.٧٥	٧	٧٦.٠	٠.٤٣	٣.٨٠	٨- تقسيم أدلة وقرائن الأثبات إلى مجموعات وفقاً لدرجة أهميتها وزنها النسبي.
--	--	٠.٢٣	٤.١٢	--	--	٠.٢١	٤.١٢	--	--	٠.٢١	٤.١٣	الإجمالي
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	٠.٢٢	٤.١٢	الإجمالي الكلي

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على نتائج الدراسة الميدانية.

يتضح من الجدول السابق أن متوسط الحسابي لاتجاهات فئات عينة البحث كان (٤.١٢) وبانحراف معياري (٠.٢٢)، وبما أن المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت

وفاء إبراهيم خريجة

الخماسي هو (٣)، فهذا يعني أن أهمية تطبيق مدخل النسبية من قبل مراقب الحسابات (X1) كانت ذات أهمية كبيرة حيث أن متوسطها أكبر من (٣).

٢- التحليل الوصفي لمتغير أهم مقاييس الحكم الموضوعي على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات (Y):

يوضح الجدول رقم (٣) عرض الاحصاءات الوصفية المتمثلة في الأوساط الحسابية المقاسة على مقياس ليكرت الخماسي، وانحرافها المعياري، وترتيب الأهمية النسبية، وذلك كما يلي:

جدول رقم (٣) أهم مقاييس الحكم الموضوعي على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات (Y)

الأكاديميين				المراجعين الداخليين والمراقبين الماليين				مراقبي الحسابات				البيان
الترتيب حسب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب حسب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب حسب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
٦	٩٦.٦	٠.٣٧	٤.٨٣	٦	٩٥.٦	٠.٤٢	٤.٧٨	٢	٩٧.٢	٠.٣٥	٤.٨٦	١- المعرفة العلمية للمراقب بالإصدارات المهنية والقوانين.
١١	٧٦.٦	٠.٣٧	٣.٨٣	٥	٩٦.٨	٠.٣٦	٤.٨٤	١٠	٧٧.٢	٠.٣٥	٣.٨٦	٢- توافر الصفات الأخلاقية والسلوكية بمراقب الحسابات.
١٢	٧٥.٤	٠.٤٢	٣.٧٧	١١	٧٦.٨	٠.٣٦	٣.٨٤	٧	٩٥.٤	٠.٤٢	٤.٧٧	٣- مسئولية المراقب عن الكفاءة المهنية لأي مراجع يستعين به أثناء أعمال المراجعة.
٩	٧٨.٠	٠.٢٩	٣.٩٠	١٢	٧٥.٦	٠.٤٢	٣.٧٨	٥	٩٦.٦	٠.٣٧	٤.٨٣	٤- قدرة المراقب على ممارسة مستوى معقول من الشك المهني.
١	٩٨.٠	٠.٢٩	٤.٩٠	٩	٧٨.٠	٠.٢٩	٣.٩٠	١١	٧٦.٦	٠.٣٧	٣.٨٣	٥- المام المراقب بطبيعة المنشأة محل المراجعة والبيئة المحيطة بها.
٧	٩٥.٨	٠.٤١	٤.٧٩	١	٩٨.٠	٠.٢٩	٤.٩٠	١٢	٧٥.٠	٠.٤٣	٣.٧٥	٦- قيام المراقب بالتخطيط الجيد لأعمال المراجعة.
٤	٩٧.٠	٠.٣٥	٤.٨٥	٧	٩٥.٦	٠.٤٢	٤.٧٨	٩	٧٧.٦	٠.٣١	٣.٨٨	٧- قدرة المراقب على اكتشاف مخاطر التحريف الهام.
٣	٩٧.٤	٠.٣٣	٤.٨٧	٢	٩٧.٤	٠.٣٣	٤.٨٧	١	٩٧.٦	٠.٣١	٤.٨٨	٨- التزام المراقب بالسرية قبل الإبلاغ عن أي تحريفات للجهات المسؤولة.
٥	٩٧.٠	٠.٣٥	٤.٨٥	٣	٩٧.٤	٠.٣٣	٤.٨٧	٨	٩٥.٤	٠.٤٢	٤.٧٧	٩- حصول المراقب على أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

أثر تطبيق مدخل النسبية على جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات

وفاء إبراهيم حريبي

١٠	٧٧.٠	٠.٣٥	٣.٨٥	٤	٩٧.٤	٠.٣٣	٤.٨٧	٦	٩٦.٦	٠.٣٧	٤.٨٣	١٠- اهتمام المراقب بالإضطلاع على تقرير المراجع الداخلي ودراسة محتواه.
٨	٩٥.٤	٠.٤٢	٤.٧٧	١٠	٧٧.٤	٠.٣٣	٣.٨٧	٣	٩٧.٢	٠.٣٥	٤.٨٦	١١- اهتمام المراقب بالتأكد من مدى تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية.
٢	٩٧.٦	٠.٣٧	٤.٨٣	٨	٩٥.٦	٠.٤٢	٤.٧٨	٤	٩٧.٢	٠.٣٥	٤.٨٦	١٢- المراقب لكافة الاعتبارات الواردة بمعايير المراجعة عند كتابة التقرير النهائي.
--	--	٠.٢١	٤.٤٧	--	--	٠.٢١	٤.٤٨	--	--	٠.٢٢	٤.٤٧	الإجمالي
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	٠.٢١	٤.٤٧	الإجمالي الكلي

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على نتائج الدراسة الميدانية.

يتضح من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لاتجاهات فئات عينة الدراسة كان (٤.٤٧) وبانحراف معياري (٠.٢١)، وبما أن المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت الخماسي هو (٣)، فهذا يعني أنه مقاييس الحكم الموضوعي على أداء المراجع الخارجي (Y1) كانت ذات أهمية كبيرة حيث أن متوسطها أكبر من (٣).

٣- اختبار فرض البحث:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مدخل النسبية وتحسين جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات".

ولإثبات صحة أو عدم صحة هذا الفرض تقوم الباحثة بالاختبارات التالية كما يلي:

(أ) معامل الارتباط:

يبين الجدول التالي رقم (٤) معاملات الارتباط بين تفعيل مدخل النسبية كمتغير مستقل وتحسين جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات كمتغير تابع.

جدول رقم (٤) نتائج اختبار معامل الارتباط للفرض

المتغير التابع تحسين جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات	المعاملات	المتغير المستقل تطبيق مدخل النسبية
٠.٧٨٠	Correlation	
٠.٠٠٠	Sig.	
١٥٠	N	

ويتضح للباحثة من الجدول السابق ما يلي:

أنه توجد علاقة ارتباطية طردية بين تطبيق مدخل النسبية كمتغير مستقل وتحسين جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات كمتغير تابع حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (٠.٧٨٠) في المتوسط بقيمة احتمالية (٠.٠٠٠) وهي أقل من مستوي الدلالة الاحصائية (٠.٠٥)، مما يعني وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تفعيل مدخل النسبية وتحسين جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات.

(ب) تحليل الانحدار البسيط:

جدول رقم (٥) نتائج تحليل الانحدار للفرض

النسبة غير المفسرة %	معامل التحديد R ²	القرار عند $\alpha = 0.05$	مستوي الدلالة	قيمة F	درجات الحرية	مصادر الاختلاف
٣٩.٢ %	٦٠.٨ %	معنوي	٠.٠٠٠	١٩٨.٤٥٥	١	الانحدار
					١٤٨	البواقي

من خلال الجدول رقم (٥) يتضح ما يلي:

- ١- أن قيمة معامل التحديد تساوي ٦٠.٨ %، وهذا يعني أن تفعيل مدخل النسبية يفسر تحسين جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات بنسبة ٦٠.٨ %، أما بالنسبة الباقية فتفسرها متغيرات أخرى لم تدخل في العلاقة الانحدارية بالإضافة إلى الأخطاء العشوائية الناتجة عن أسلوب سحب العينة ودقة القياس وغيرها.
- ٢- كانت قيمة مستوي الدلالة أكبر من قيمة مستوي المعنوية $\alpha = ٠.٠٥$ ، مما يعني إمكانية تعميم نتائج العينة على المجتمع.

ومما سبق يتضح عدم صحة فرض العدم وقبول الفرض البديل والذي ينص على أنه: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مدخل النسبية وتحسين جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات".

خلاصة النتائج

- ١- أن النسبية لها دور حيوي وفعال في الحفاظ على استقلالية المراجع وشفافية العمل الذي يقوم به وتأكيد صدقه ومصداقيته سواء في الوقت الحالي أو في امتداد ذلك إلى

- المستقبل بل وحماية المهنة من أي متغيرات ومستجدات قد تؤثر سلبيًا عليها.
- ٢- أن النسبية تقدم كل ما يحتاجه المراجع لمعالجة البيانات ومراجعة الوثائق والتحديات من أصغرها إلى المشاريع الأكثر تعقيدًا فهي نتاج واضح يمكن الاعتماد عليه لتجنب تصدير أو القلق بشأن وجود نسخ مكررة من الوثائق.
- ٣- أن النسبية توفر إطارًا لكيفية البحث عن الأخطاء التي يحتاج إليها المراجع أثناء القيام بعملية المراجعة.
- ٤- أن وجود نموذج للنسبية محدد وواضح للمراجع يكون هو محور الارتكاز لمكاتب المراجعة والتأكيد على ضرورة تدريب المراجع على سر النسبية بما يتناسب مع الظروف البيئية الخاصة بكل دولة.
- ٥- أن آلية الإفصاح عن المعلومات والشفافية تساعد على تخفيض درجة عدم التأكد التي تحيط بالحركة مما يساعد الأطراف المختلفة التي تهتم بالشركة بصفة خاصة المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين الحاليين والمحتملين على إتخاذ القرارات الخاصة بهم بطريقة أفضل.
- ٦- أن هناك توافق كبير في صيغة معايير النسبية وذلك بسبب العوامل المشتركة فيما بين دول العالم من ناحية، وتشابه المشاكل التي تواجه المشرعين والقائمين على تنظيم قطاع الأعمال في تلك الدول من ناحية أخرى.

التوصيات:

- ١- اقتراح إصدار المنظمات المهنية لمعيار مراجعة يتناول بناء توجيه مهني يحكم إصدار المعدين لأحكامهم المهنية على أن يتضمن هذا التوجيه تعريف دقيق للنسبية يتيح للمعدين القدرة على تحديد العناصر الهامة نظرًا لتأثيرها على جودة عملية المراجعة، بالإضافة إلى وضع إرشادات تضمن وجود مستوى مقبول من التعاون بين المراجعين لتحقيق جودة الأداء المهني للمراجعة.
- ٢- اقتراح تعاون مكاتب المراجعة الكبرى مع المنظمات المهنية لدعم وإنشاء أكاديمية للتدريب على ممارسة أعمال المراجعة وطرق قياس النسبية، مجانًا أو

بتكلفة منخفضة نسبياً ومن أجل تعزيز قدرتهم على تقديم تلك الخدمات بالمستوى المطلوب.

٣- اقتراح الاستفادة من الآليات التي قدمتها الباحثة من خلال قيام هيكل فريق المراجعة بمكاتب المراجعة بالاعتماد عليها في تحسين جودة عملية المراجعة ومساهمتها في القضاء على التحديات والصعوبات التي تواجه ممارسة أعمال المراجعة والحصول على نتائج أفضل حول مدى عدالة عرض القوائم المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية.

٤- اقتراح التقسيم المتوازن لأعمال المراجعة والتزام المراجعين بمعايير الأداء والارشادات المهنية ومراجعة كلاً منهما لأعمال المراجع الآخر مما يؤدي إلى القضاء على ضغوط إدارة العمل على المراجعين لإصدار رأي مخالف للواقع، ويجعل المراجعين في موقف أقوى لمواجهة تهديدات إدارة العميل والقضاء على ظاهرة تسوق الرأي.

٥- تشجيع الأبحاث العلمية في إثارة مجالات أخرى يمكن من خلالها الاستفادة من مدخل النسبية في مجال المراجعة.

المراجع:

- (١) إبراهيم أحمد إبراهيم شرف، (٢٠٢٠)، أثر العوامل النوعية على تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي على الأهمية النسبية في سياق مراجعته للقوائم المالية: دراسة تجريبية على مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، *مجلة كلية التجارة، جامعة دمنهور*، المجلد ٧، العدد ١.
- (٢) أحمد محروس محمد عثمان، (٢٠١٣)، "دراسة تحليلية للعلاقة بين طول مدة ارتباط المراجع مع العميل وقدرته على اكتشاف الغش والتقرير عنه"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- (٣) خالد عبدالعزيز حافظ صالح، (٢٠١٦)، "مسئولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة بالتطبيق على ديوان المراجعة القومي"، *مجلة الدراسات العليا*، مجلد ٤، العدد ١٥.
- (٤) صالح ميلود خلاط، (٢٠١٨)، "أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة"، (دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين)، *مجلة جامعة صبراتة العلمية*، جامعة صبراتة، العدد الرابع.

- ٥) صلاح فوزي خلف، أسراء كاظم عبد حسن اللهيبي، (٢٠١٣)، "نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق"، *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، المجلد الثامن، العدد (٢٣)، الفصل الثاني، ص ١٦٥.
- ٦) عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، (٢٠١٧)، "تحليل العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وأثرها على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة"، *مجلة كلية فلسطين التقنية الأبحاث والدراسات*، المجلد الرابع.
- ٧) عبدالوهاب نصر علي، (٢٠١٤)، "دراسة انتقادية لمقترح التقرير الجديد لمراقب الحسابات المتوقع تفعيله"، المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة "تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، *مجلة كلية التجارة*، جامعة بني سويف.
- ٨) محمد سمير بلال، (٢٠١٤)، "معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية"، *لجنة معايير المراجعة*.
- ٩) مقترحات مجلس معايير المحاسبة المالية المثيرة للجدل حول النسبية المحاسبية "سر النسبية".
- 10) Aasmund, Eilifsen and William Messier Jr. and Adjunct Professor, (2015), **op cit.**, p.55.
- 11) Acito, A., Burks, J. and Johnson W., (2019), "The Materiality of Accounting Errors: Evidence from SEC Comment Letters", **Contemporary Accounting Research**, Vol. 36, No.2.
- 12) AndiKusumawati, SyamsuddinSyamsuddinSyamusddin, (2018), The Effect of Auditor Quality to Professional Skepticism and Its Relationship to Audit Quality, **International Journal of Law and Management**, p.999, Available at: <http://doi.org/10.1108/TJMA-03-2017-0062>.
- 13) Andrew A. Acito, Jeffery J. Burks, W. Bruce Johnson, (2019), "The Materiality of Accounting Errors", **Evidence from SEC Comment Letters Contemporary Accounting Research**, Volume, p.23.
- 14) AsamundElifsen, Professor William F. Messier, Jr. and Adjunct professor, (2015), "Materiality Guidance of the major public accounting firms", Norwegian School of Economics (NHH) and forthcoming in auditing, **A journal of Practice & Theory**, July, p.72.

- 15) BDO, (August, 2018) Amendments to IASL and IAS 8-Definition of Material, Available at: [https:// www. bdo.nz](https://www.bdo.nz).
- 16) CaRolyn ANN G. alabtins, (2019), "How Audit Materiality is Material to you the critical components of financial statements", **PHD.MA. CPA**, Vol. 22, Issue Graziadio Business Review.
- 17) Deloitte Touch, (2016), "Exposure Draft IFRS Practice Statement Application of Materiality to Financial Statements", **draft IFRS**.
- 18) European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) ED (2018), **Definition of Material Proposed Amendments to IAS and IAS**.
- 19) Guideline on the application of materiality to financial statement, (2020), **Accounting Standards Board (ASB)**, Available at: <http://www.asb.co.ta>.
- 20) How to define materiality, (2019), audits newsletter, www.bvccpa.com.
- 21) Jordi Morro's Ribera, (2017), "Materiality in Sustainability Reporting Multiple Standards and Looking for Common Principles and Measurement: the case of the seven biggest groups in Spain", **European Accounting and Management Review**, Volume 4, Issue, Article 6.
- 22) KPM G. (2014), "Elevating professional judgment in auditing and accounting", **The KPMG professional judgment framework**, available at: [http://www.researchgate.net/ publication/ 258340692-elevating-professional judgment in auditing and accounting the KPMG professional judgment framework](http://www.researchgate.net/publication/258340692-elevating-professional-judgment-in-auditing-and-accounting-the-kpmg-professional-judgment-framework).
- 23) Marty Schmidt, (2018), "Materiality Concept in Accounting Explaining Definitions Purpose", **Meaning Usage Business Encyclopedive is BN**, 789 20-8-2018.
- 24) Marty Schmidt, (2018), "**Materiality Concept in Accounting Explaining Definitions**", p.1.

- 25) Marty Schmidt, (2018), "Materiality Concept in Accounting Explaining Definitions Purpose, **Meaning Usage Business Encyclopedive is BN**, 78 updated 20-8.
- 26) **Materiality Concept in Accounting DR Fined Explained Purpose**, (2018), Meaning.
- 27) Tysiac, Ken, (2014), Five elements of effective judgment process of auditors, **Journal of accounting**, August, available at: <http://www. Journal of accounting. com/ news/ 2014-aug/ 201910836html>.