التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي وأثره على عملية المراجعة

(دراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة)

■ د. نـوري محمد سالم الكاسح * ■ د. نعيم مصباح بلعيد**

■ **ملخص الدراسة:**

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أثر التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي على عملية المراجعة من خلال اختبار الفرضيات التي تنص على تأثير التأهيل العلمي والعملي للمراجع على تطور وأداء عملية المراجعة وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة من خلال استخدام الاستبيان كوسيلة من وسائل جمع البيانات من عينة الدراسة والتي بلغت « 46» مفردة من مكاتب المراجعة التي تزاول نشاطها في مدينة طرابلس، وقد تم إرجاع جميع الاستبيانات وقد تم تحليل أداة الدراسة باستخدام برامج البيانات الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لاستخراج المقاييس الإحصائية والتي تمثلت في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والنسب المئوية بالإضافة إلى إلفا كرونباخ والتجزئة النصفية واختبار كولموجروف سمير نوف و «One - Sample T - test» وتوصلت هذه الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع لما له من آثر فعال في رفع الكفاءة المهنية لعملية المراجعة، وقيام النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين القانونيين بواضع برامج تدريبية مستمرة للمراجعين لمواكبة التطورات الحديثة، و إقامة الندوات والمؤتمرات العلمية التي توضح أهمية التأهيل العلمي والعملي بالنسبة للمراجعين وخاصة مراجعة النظم المحاسبية الحديثة.

■ **Abstract**

The purpose of this study is to identify the Impact of the scientific and practical qualification of the external auditor on the review process by testing the hypotheses that state the effect of the scientific and practical qualification of the auditor on the development and performance of the review process. The descriptive analytical approach was used in this study by using the A

* أستاذ مساعد بقسم المحاسبة بكلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة الزيتونة.

** محاضر بقسم المحاسبة المعهد العالي للتقنية الصناعية - أنجيله.

questionnaire as a means of collecting data from a sample The study, which amounted to "46", is one of the audit offices operating in the city of Tripoli. All questionnaires were returned. The study tool was analyzed using the Statistical Data for Social Sciences (SPSS) programs to extract the statistical measures, which were the arithmetic mean, standard deviation, coefficient of variation, and percentages. In addition to Cronbach, s alpha the midterm division, the Kolmogrove Samir Nov test and the «One - Sample T - test», this study concluded the need to pay attention to the scientific and practical qualification of the external auditor because it has an effective effect on raising the professional competence of the audit process, and the General Union of Accountants and Certified Auditors to developed training programs Continuous for auditors to keep abreast of recent developments, and hold seminars and scientific conferences that clarify the most important Scientific and practical qualification for auditors, especially reviewing modern accounting systems.

■ مقدمة :

أدت الزيادة المضطردة في أهمية المراجعة بالنسبة للعديد من الطوائف المختلفة إلى تحديد قدر معين من التأهيل العلمي والعملي الذي يجب توافره كحد أدنى فيمن يرغب في مزاولة المهنة ويتمثل التأهيل العلمي في الحصول على شهادة علمية متخصصة تتيح لمن يرغب في مزاولة المهنة والمعرفة بالأسس المحاسبية والإجراءات المتعلقة بالمراجعة بالإضافة إلى العلوم الأخرى المتصلة بالمهنة مثل علوم الإدارة ونظم المعلومات والقانون والاقتصاد، بينما يتمثل التأهيل العملي في الحصول على قدر ملائم من التدريب في مجال المراجعة و يلاحظ أن حصول المراجع على المؤهل الدراسي اللازم والتدريب الأساسي يعتبر خطوة البداية فقط وليس نهاية المطاف لذا على المراجع أن يعمل دائما على تحديث ما لديه من معلومات ومعرفة فنية عن قواعد ومعايير المحاسبة والمراجعة واكتساب خبرات أوسع والإحاطة بجميع التطورات المهنية والتشريعية والتنظيمية التي يكون لها تأثير على عمله.

■ مشكلة الدراسة :

تتمثل مشكلة الدراسة في أن التطورات السريعة التي تشهدها بيئة الأعمال وضرورة الإلمام بالمعرفة والتكنولوجيا، تحتم على المراجع أن يسير مع هذه التطورات وتسخيرها في خدمة المراجعة، إن ضعف التأهيل العلمي والعملي للمراجع تجعل البعض يرى أن المراجع

غير قادر على أداء عمله بالصورة المطلوبة، وعدم أدائها بالكيفية العلمية الصحيحة، وعليه فإن مشكلة الدراسة يمكن النظر إليها من خلال السؤال التالي:

- **ما أثر تأهيل المراجعين علمياً وعملياً على تطور أداء عملية المراجعة ؟**

■ **أهمية الدراسة :**

تنبع أهمية هذه الدراسة من الدور المهم لمهنة المحاسبة والمراجعة في القطاع الاقتصادي ويمكن تلخيص أهمية هذه الدراسة في النقاط التالية :-

1 - تستمد هذه الدراسة أهميتها من الدور الذي يقوم به المراجع في القطاع المالي والاقتصادي، خصوصاً مع تزايد استخدام تكنولوجيا المعلومات في كافة العمليات المالية.

2 - إن هذه الدراسة تعطي نوعا من التأكيد على أهمية تأهيل المراجع تأهيلاً علمياً وعملياً وفق مناهج وخطط وبرامج تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه.

3 - توضح هذه الدراسة العلاقة المرتبطة بين تأهيل المراجع وأداء عملية المراجعة.

4 - استطلاع أراء المراجعين في ليبيا ومعرفة وجهة نظرهم حول تأثير تأهيل المراجع على عملية المراجعة، وذلك بما لديهم من دراية كافية بأعمال المراجعة وما يتعلق بها.

5 - تعتبر هذه الدراسة مصدراً ومرجعاً للباحثين و المهتمين بالمهنة وتطويرها في ليبيا.

6 - إن هذه الدراسة تدعم حاجة مهنة المراجعة في ليبيا إلى التطوير والتطور في ظل ضعف التدريب المستمر للمراجعين في ليبيا.

■ **أهداف الدراسة :**

- **تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي :-**

1 - التعرف على أهم الخصائص الواجب توافرها في المراجع والذي تمكنه من زيادة كفاءته العلمية.

2 - التعرف على أهمية التأهيل العلمي والعملي للمراجع في مواجهة التحديات التي تواكب مهنة المحاسبة والمراجعة.

3 - تقديم توصيات للمشرفين على المهنة في ليبيا بضرورة وضع برنامج خاصة للتدريب والتطوير للمراجعين.

■ **فرضية الدراسة :**

بناء على مشكلة الدراسة وأهدافها يمكن صياغة الفرضيات التالية : -

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين تأهيل المراجعين علمياً وعملياً وبين تطور المراجعة.
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) وبين تأهيل المراجعين علمياً وعملياً وبين أداء عملية المراجعة.

■ **حدود الدراسة:-**

1 - حدود مكانية: تم إجراء هذه الدراسة خلال الفترة الزمنية من النصف الثاني لسنة 2020 م.

2 - حدود مكانية : تم إجراء هذه الدراسة على عينة من مكاتب المراجعة المعتمدة لدى مصرف ليبيا المركزي بمدينة (طرابلس - ليبيا).

■ **منهجية الدراسة:-**

اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي لتحديد مدى إسهام كل متغيرات الدراسة حيث يعد هذا المنهج من المناهج الواسعة الاستخدام في الدراسات الاقتصادية التي تهدف إلى قياس العلاقة بين المتغيرات.

■ **الدراسات السابقة :**

1 - **دراسة سلوى المريش، (2007): بعنوان دراسة تحليلية لدور التأهيل العلمي والعملي للمحاسبين القانونيين على تطوير أداء مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية.**

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور التأهيل العلمي والعملي للمحاسب القانوني مع الاهتمام بالجانب الأخلاقي في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، وذلك على النحو الذي يرقى بمستوى فاعلية وكفاءة الأداء، وخلصت الدراسة إلى أن الجامعات هي المسؤول الأول عن التعليم في مجال المحاسبة والمراجعة ولذا يتوجب عليها أن تعد خططها وبرامجها على النحو الذي يزود الطالب بالمعارف والمعلومات الأساسية، حيث إن الحصول على شهادة

جامعية فقط لا يكفي لممارسة المهنة، وإنما يجب أن يكتسب الخبرة اللازمة قبل قيامه بالممارسة العملية، ولذلك لابد للجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وإلزام حصول طالب المهنة على تدريب مهني لمدة زمنية معينة، لضمان اكتسابه الخبرة التي تمكنه من ممارسة المهنة على الوجه الملائم، وذلك مثل حصوله على التراخيص بمزاولة المهنة.

2 - دراسة نسرين الأمين: (2014): بعنوان: «التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة التدقيق» دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بالسودان.

أوضحت هذه الدراسة أثر التأهيل المهني للمراجع الخارجي على جودة المراجعة بالسودان بالتطبيق على ديوان المراجعة القومي وعينة من مكاتب المراجعة بالسودان، وهدفت إلى:

- بيان مدى تأثير التأهيل العلمي والتدريب العملي لمراجع الحسابات على جودة الأداء.
- بيان عناصر جودة الأداء المهني على كافة عملية المراجعة.
- التعرف على الآثار المترتبة على تطبيق جودة الخبرة المهنية على عملية المراجعة.

توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- التأهيل العلمي والعملي يساعد المراجع الخارجي على المحافظة على استقلاليته
- الالتزام بالأسس والمعايير المهنية يؤدي إلى تعين مراجعين مؤهلين
- **من أهم توصيات البحث:**
- الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني لشريك المراجعة لما له من أثر فعال من رفع الكفاءة المهنية.
- ضرورة تنفيذ عملية المراجعة بطريقة سليمة من قبل المراجع الخارجي

3 - دراسة شريقي عمر: (2014): بعنوان: التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات في بلدان المغرب العربي، دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب.

هدفت الدراسة إلى عرض تجارب كل من الجزائر وتونس والمغرب في ميدان تكوين المراجع بجانبيه الأكاديمي والمهني وإجراء دراسة مقارنة بينهما، وذلك لغرض التعرف

على أوجه القصور في تأهيل المراجع الجزائري ومحاولة معالجتها من خلال الاستفادة من تجربتي تونس والمغرب في هذا المجال. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن التأهيل العلمي والعملي للمراجع يتم من خلال مرحلتين، مرحلة جامعية للحصول على شهادة جامعية تخوله ممارسة المهنة، ومرحلة تدريب متخصص للحصول على شهادة خبير محاسب.

4 - دراسة أدم إسماعيل: (2017): بعنوان: «أثر الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في تقويم نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة» دراسة ميدانية على ديوان المحاسبة القومي بالسودان.

أوضحت هذه الدراسة أثر التأهيل العلمي للمراجع الخارجي في عملية تقييم نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، ومعرفة العلاقة بين التأهيل العلمي للمراجع وعملية التقييم لهذه النظم. وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة توصيات منها: - أن المراجعين الذين لديهم مؤهلات أكاديمية و مهنية في تخصص المحاسبة والمراجعة قادرين على العمل بكفاءة مهنية عالية وتكريس جهودهم لمعرفة الجديد في علم المراجعة، - كما يؤدي توافر التأهيل العلمي والتدريب المهني المستمر إلى تحسين عملية المراجعة.

5 - دراسة القليطي ، دردوري : (2019) بعنوان: التأهيل العلمي والعملي للمراجع في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية.

أجريت هذه الدراسة في الجزائر وهدفت الدراسة بالتركيز على معيار التأهيل المهني والعملي باعتباره معياراً من المعايير العامة التي تساهم في إضفاء الثقة في إبداء الرأي حول القوائم المالية، كما هدفت الدراسة إلى معرفة مدى توفر متطلبات عنصر التأهيل العلمي والعملي في المعايير الدولية للمراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى أن معايير المراجعة الدولية لم تحدد معياراً خاصاً بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع، ولكنها أوردت في فقرات متعددة القواعد التي تنظمه.

■ الدراسة النظرية :

حرصت التشريعات والتنظيمات في مختلف دول العالم على ضرورة توافر قدر كافٍ من التأهيل العلمي والخبرة العملية فيمن يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث وضعت مختلف المنظمات المهنية شروط وقواعد ما يكفل توافر الكفاءة العلمية والعملية للممتهنين

لضمان أداء العملية بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، حيث يعتبر التأهيل العلمي والخبرة العملية المهنية مكملان لبعضهما البعض، فالتدريب المهني يحتاج إلى إحاطة مستمرة بالتطورات التشريعية والتنظيمية والمهنية التي يكون لها تأثير على العمل، والتأهيل العلمي يتطلب قضاء فترة زمنية في الكليات أو المعاهد العليا المتخصصة لاكتساب المهارة اللازمة في علم المحاسبة والمراجعة والعلوم المساعدة، فمهنة المحاسبة والمراجعة تستوجب كذلك من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاولتها، لذلك فإن المتدرب عليه ضرورة قضاء فترة التدريب المهني لدى أحد مزاولي المهنة، وعلى المدرب أن يحيط المتدرب بعنايته وإشرافه وتقديم العون له خلال فترة التدريب، وهذا يمثل أحدى المسؤوليات الملقاة على عاتق أعضاء المهنة، على الرغم من أن غالبية المتدربين سوف يتركون العمل بعد فترة التدريب.

- **مفهوم التأهيل العلمي والعملي للمراجع:**

يمثل هذا المفهوم أول معيار من المعايير الشخصية للمراجع وأهمها لأنه يتناول كيفية إيجاد شخص مرخص له بممارسة المهنة كما يتناول كيفية ربط التأهيل العلمي بالتدريب العملي، حيث إن قوة أي مهنة واحترام المجتمع لها تستمد من قوة الأفراد الذين يزاولونها وتمسكهم بقواعد السلوك المهني، وقوة الأفراد تعتمد أصلاً على توافر الكفاءة العلمية إلى جانب الكفاءة العملية.(**حسين القاضي**، 2009م)

- **أولاً: التأهيل العلمي للمراجع:**

إن التأهيل العلمي للمراجع يشمل كافة المعارف والمهارات المتعلقة بالتعليم المحاسبي، وحتى يتوافر في المراجع شرط التأهيل العلمي يجب أن يكون حاصلاً على مؤهلاً علمياً مناسباً في تخصص المحاسبة من معهد عالي أو جامعة معترف بهما، ويتيح هذا المؤهل العلمي لمن يرغب في مزاولة مهنة المراجعة المعرفة بالأسس المحاسبية والإجراءات المتعلقة بالمراجعة بالإضافة إلى العلوم الأخرى المساعدة مثل علوم الرياضيات والإحصاء ونظم المعلومات والاقتصاد والقانون.(**عبد الله محمد**،2004م). ويتطلب على التعليم في المعاهد والجامعات مواكبة التطورات الحديثة التي أصبحت تزداد بشكل كبير يوماً بعد يوم، حيث إن هذا التعليم متهم بالقصور والجمود وعدم مواكبته للتطورات والتغييرات في مناهجه، وعليه يجب تطوير هذه المناهج ومحاولة ربطها بالمشاكل المحاسبية.(**همام محمد**، 2016م).

● **ثانياً: التأهيل العملي للمراجع:**

يعتبر التدريب المهني مرحلة أساسية لاكتساب المراجع التأهيل العملي اللازم لممارسة مهنة المراجعة، وهي مكملة للعملية التعليمية ويجب أن يكون وثيق الصلة بها، فالتدريب يساعد المراجع على توظيف المعارف التي اكتسبها من خلال مرحلة التأهيل العلمي في الواقع العملي وبالتالي يزوده بالخبرات والمهارات اللازمة للممارسة المهنية.(شريف عمر، 2014م).

● **أهمية التأهيل العلمي والعملي للمراجع:**

نتيجة لأهمية التأهيل العلمي والعملي للمراجع فقد اتفقت العديد من الدراسات.(**أدم إسماعيل**، 2017م)، أن هناك تغيرات في بيئة الأعمال خلال العقدين الماضيين أهمها: استخدام تكنولوجيا المعلومات والإفصاح عبر الانترنت واستخدام قواعد البيانات المبنية على نظم المعلومات الفورية ونمو مهارات الاتصال، ومن ثم التأثير على طبيعة تجميع وتشغيل البيانات وإنتاج المعلومات المحاسبية، وكذلك طرق الحصول عليها وتحليلها، و الاهتمام المتزايد بالقضايا البيئية وما تشمله من إفصاح بيئي، كما زاد الاهتمام بالخصائص السلوكية والأخلاقية والمعرفة الإدارية في الآونة الأخيرة، لذلك فإن الدور الذي يلعبه مراجع الحسابات أصبح لا يتناسب مع بيئة الأعمال المالية، وأوجد مجموعة من التحديات ناتجة عن تلك التغيرات في بيئة الأعمال، ولمواجهة هذه التحديات أصبح من الضروري أن يتوفر التأهيل العلمي والعملي التام في المراجع.(**شحاتة السيد**، 2015م).

● **أثر التأهيل العلمي والعملي للمراجع:**

يساهم التأهيل العلمي والعملي للمراجع في اكتساب المعرفة اللازمة في مجال المحاسبة والمراجعة والعلوم المساعدة مما ينعكس على أداء عمله ورفع كفاءته المهنية وتطويرها يؤدي إلى أداء عملية المراجعة بالصورة العلمية والمهنية الكاملة، وذلك من خلال الالتزام بما تم اكتسابه من المهارات والمعرفة المختلفة، ويجب على المراجع أن يعمل باستمرار على زيادة معرفته بأوجه الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية المختلفة، والالتحاق ببرامج التعليم المستمر الذي يساعده على التعرف على كل جديد في مهنة المحاسبة والمراجعة لمواكبة التغيرات التي تحدث في المهنة ويكون قادرا على تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجعة.(**ناصر سعيد**، 2008م).

● **وضع برامج خاصة للتدريب والتطوير للمراجعين:**

ويتمثل ذلك في تصميم البرامج التدريبية والتنبؤ بالاحتياجات الحالية والمستقبلية في مجال تطوير المراجعين ، واستخدام الإمكانات التي يمكن توفيرها من أجل اتباع الخطوات المناسبة لتلبية الاحتياجات وتحقيق هذه البرامج. وتم وضع برامج خاصة للتدريب عن طريق مرحلتين هما مرحلة التفكير التي تسبق تنفيذ أي عمل تدريبي، واتخاذ القرارات اللازمة، لتحديد أهدافه والموارد المختلفة اللازمة لتحقيق هذه الأهداف

■ **الدراسة الميدانية :**

● **أولاً : مجتمع وعينة الدراسة :**

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في ليبيا، حيث تم الاعتماد على قائمة مكاتب المراجعة المعتمدة لدى مصرف ليبيا المركزي والبالغ عددهم (129) مكتب محاسب ومراجع قانوني، و تم اختيار عينة البحث بالطريقة العشوائية من بين أفراد مجتمع البحث والبالغ عددها (46) مراجعاً خارجياً يعملون في مدينة طرابلس.

● **ثانياً :أداة الدراسة**

تكونت أداة البحث من استمارة استبيان تضمنت " التأهيل العلمي والعملي للمراجع وأثره على عملية المراجعة "، و شملت (19) عبارة. وقد تم التحقق من صدق المقياس ووجود قدر مناسب من الثبات الداخلي بين البنود المتضمنة في كل جوانبه، وسوف نتعرض لكل من هذه الخطوات بشيء من التفصيل:

تم جمع العبارات التي ترتبط بالموضوع، وقسمت إلى معلومات عامة ومحورين كما يلي:

1 - **معلومات عامة: الصفات الشخصية لعينة الدراسة .**

2 - **المحور الأول: دور التأهيل العلمي والعملي للمراجع في تطور عملية المراجعة بواسطة.**

3 - **المحور الثاني: التأهيل العلمي والعملي للمراجع و أثره على أداء عملية المراجعة.**

للخروج بنتائج علمية دقيقة لهذه الدراسة تم استخدام مقياس ليكرت (Likert) خماسي الأبعاد للإجابة على الفقرات وتكون الإجابة في هذا المقياس مقسمة إلى خمس درجات على سبيل المثال:

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

وتترجم هذه التقديرات الوصفية إلى تقديرات رقمية على أساس تخصيص الأرقام التاليـة

5	4	3	2	1

لكلٍ منها على التوالي، وطبقاً للجدول أعلاه، فإن المتوسط الحسابي المعتمد يتمثل في (3) درجات، والذي استخرج من المعادلة (مجموع القيم/عددها) (5+4+3+2+1) ÷ 5 = 3) ، ونسبة التأثير المعتمدة 3 ÷ 5 = 60 ٪ وكان يطلب من المبحوث قراءة كل بند من بنود المقياس بدقة ثم يضع علامة (أ) أمام واحدة من فئات التقدير الموضوعة أمام كل بند بحيث تعكس العلامات الموضوعة أمام البنود إجابات المبحوثين. حيث تكون الفرضية مقبولة عند نسبة أكبر من 60 ٪ وهي أكبر من (3) بحسب المقاييس المبينة ويوضح الجدول التالي هذا المعيار.

جدول رقم (1)

نوع الإجابة	من		إلى	الوزن	الفترة
موافق بشدة	٪ 80	≥	٪ 100	5	5 – 4
موافق	٪ 60	>	٪ 80	4	4 – 3
محايد	٪ 40	>	٪ 60	3	3 – 2
غير موافق	٪ 20	>	٪ 40	2	2 – 1
غير موافق بشدة	0	>	٪ 20	1	1 – 0

- عرض ومناقشة النتائج : -

لقد تم تفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الإحصائي، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والنسب المئوية لكل فقرة ولكل محور وكذلك تم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

1 - معاملات الارتباط لبيرسون لمعرفة صدق المقياس الداخلي للفقرات والصدق البنائي للمجالات.

2 - اختبار ألفا كرونباخ لقياس معامل الثبات.

3 - اختبار التجزئة النصفية لقياس معامل الثبات.

4 - اختبار كولومجروف - سميرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟.

5 - التحليل الوصفي للبيانات (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسب المئوية).

6 - اختبار t (One Sample T Test).

تم في هذا الجانب تناول نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها وذلك من خلال العناوين التالية:

أولاً . صدق وثبات الاستبيان :

تم قياس صدق وثبات الاستبيان قبل توزيعه على عينة الدراسة وذلك على النحو التالي :

1 - **صدق المقياس:**

تم حساب الاتساق الداخلي للاستبيان وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية لفقرات الاستبانة. والجداول (2)، (3) توضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والثاني في الاستبانة والدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، و تبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية (0.05،0.01) وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (2) قيم معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول في الاستبانة والمعدل الكلي للمحور

المحور الأول					
الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	0.674 **	0.000	5	0.732 **	0.000
2	0.664 **	0.000	6	0.503 **	0.000
3	0.730 **	0.000	7	0.672 **	0.000
4	0.694 **	0.000	==========		

** معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01) * معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05)

والجدول رقم (2) يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول

والدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية (0.000) وبذلك تعتبر فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (3) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني في الاستبانة والمعدل الكلي للمحور

المحور الثاني					
الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	0.795 **	0.000	5	0.608 **	0.000
2	0.859 **	0.000	6	0.209 *	0.000
3	0.723 **	0.000	7	0.189 *	0.000
4	0.687 **	0.000	==========		

** معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01) * معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05)

وجدول رقم (3) يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني في الاستبانة والدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية (0.01)، و (0.05) وبذلك تعتبر فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

2 - الصدق البنائي للاستبيان:

وللتحقق من الصدق البنائي للمحاور تم حساب معاملات الارتباط بين كل محور من المحاور والمعدل الكلي للمحاور وجدول رقم (4) يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية (0.01) ، وبذلك تعتبر المجالات صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (4)يوضح معاملات الارتباط بين معدل كل محور والمعدل الكلي للمحاور

المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	المجال	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	0.874 **	0.000	الثاني	0.908 **	0.000

* معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01) ** معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05)

3 - ثبات استمارة الاستبيان :

وقد تم أجراء خطوات الثبات بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

أ - طريقة التجزئة النصفية.

وتعتمد هذه الطريقة على تجزئة فقرات الاستبيان كأن يتم تقسيم أسئلة الاستبيان إلى أسئلة فردية وأسئلة زوجية ثم يتم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية والأسئلة الزوجية لكل بعد أو محور وبعد ذلك تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان برون للتصحيح (*Spearman - Brown Coefficient*) باستخدام المعادلة التالية :

$$\text{معامل الثبات} = \frac{r\,2}{r + 1}$$

● حيث (r) تمثل معامل ارتباط بيرسون.

ويوضح الجدول رقم (5) نتائج الثبات باستخدام طريقة التجزئة النصفية وأن هناك معاملات ثبات كبيرة نسبياً لفقرات الاستبيان و قيم معامل الارتباط المصحح هي قيم مرتفعة مما يطمئننا من استخدام أداة الدراسة في عملية البحث.

جدول (5) نتائج اختبار التجزئة النصفية للصدق والثبات لعبارات محاور الاستبيان

المحور	عنوان المحور	التجزئة النصفية			
		عدد الفقرات	معامل ارتباط بيرسون	معامل الارتباط المصحح	مستوى المعنوية
الأول	دور التأهيل العلمي والعملي للمراجع في تطور عملية المراجعة.	7	0.484	0.656	0.000
الثاني	التأهيل العلمي والعملي للمراجع وأثره على أداء عملية المراجعة.	7	0.672	0.806	0.000

وقد تبين من الجدول السابق أن معاملات الارتباط دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0.01 مما يدل أن هناك معامل ثبات كبير نسبيا.

ب - طريقة ألفا كرونباخ: تم تحليل وحساب معامل ثبات الاستبانة من خلال حساب معامل ألفا كرونباخ (Chronback Alpha).

جدول رقم (6) نتائج اختبار ألفا للصدق والثبات لعبارات محاور الاستبيان

ت	محاور الدراسة	متوسط المقياس	تباين المقياس	مؤشر الصدق	مؤشر الثبات
1	دور التأهيل العلمي والعملي للمراجع في تطور عملية المراجعة.	8.854	0.583	0.736	0.943
2	التأهيل العلمي والعملي للمراجع وأثره على أداء عملية المراجعة.	8.724	0.491	0.771	0.933
	قيمة ألفا الاستبيان	0.913			

من خلال الجدول السابق نجد أن قيمة ألفا لمحاور الاستبيان بلغت (0.913) وهذا يبين أن نسبة الارتباط بين الإجابات كانت مرتفعة ومقبولة إحصائياً، أما فيما يتعلق بمقياس الصدق والذي يتعلق بقياس درجة ارتباط المفردة بالمقياس العام فإن نتائجه تعتبر مقبولة إحصائياً كما يعتبر تباين المقياس للمفردات مقبولا ومتوسط درجات المقياس تعتبر متقاربة، وبالتالي يمكن الاعتماد على المجموعة بأكملها دون حذف أي من المفردات للوصول إلى نتائج مجدية في هذه الدراسة.

4 - وصف البيانات الشخصية والعامة لمفردات العينة :

جدول (7) خصائص عينة الدراسة

ت	الخصائص	المجموعات	العدد	النسبة ٪
1	العمر	أقل من 30 سنة	13	٪ 28.3
		30 – 39 سنة	7	٪ 15.2
		40 – 49 سنة	17	٪ 37
		أكثر من 50 سنة	9	٪ 19.6
2	المؤهل العلمي	بكالوريوس	32	٪ 69.6
		ماجستير	8	٪ 17.4
		دكتوراه	6	٪ 13
3	التخصص	محاسبة	46	٪ 100

4	المركز الوظيفي	مدير أو شريك مكتب مراجعة	21	٪ 45.7
		مراجع حسابات رئيسي	12	٪ 26.1
		مراجع حسابات مساعد	13	٪ 28.3
5	سنوات الخبرة في مجال العمل	أقل من 5 سنوات	9	٪ 19.6
		من 5 – 10 سنوات	13	٪ 28.3
		أكثر من 10 سنوات	24	٪ 52.2

يتضح من الجدول السابق أن متغير العمر كان أعلى نسبةً للفئات العمرية من أقل من 30 سنة حيث بلغت (28.3 ٪) في حين لم تتعد نسبة الفئة 30 – 39 سنة (15.2 ٪)، تقريباً مما يدل أن معظم أصحاب مكاتب المراجعة هم من الفئة الأولى والرابعة، وشكل حملة الشهادات الجامعية ما نسبته (69.6 ٪) من عينة الدراسة، يليها الماجستير بنسبة (17.4 ٪)، ثم الدكتوراه بنسبة (13 ٪) وذلك لضرورة أن يكون لهذا النوع من النشاط حملة المؤهلات العلمية من الخريجين وأصحاب الشهادات. وقد كانت المحاسبة هي التخصص العلمي لجميع أفراد عينة البحث و بنسبة (100 ٪)، وهذا طبيعي لأن قانون نقابة المحاسبين على ضرورة حصول المراجع القانوني على شهادة جامعية في المحاسبة، أما بخصوص المركز الوظيفي فقد تبين من أن معظم مفردات عينة الدراسة كانوا مدراء أو شركاء بنسبة (45.7 ٪)، ومراجع مساعد بنسبة (28.3 ٪)، وفيما يخص بمتغير الخبرة في مجال العمل فكانت تعطي مؤشراً لتنوع الخبرات. و يدل على أن عينة الدراسة تتميز بكفاءة جيدة يمكن الاعتماد على إجاباتها.

5 - اختبار التوزيع الطبيعي.

أولاً :اختبار التوزيع الطبيعي. (اختبار كولمجروف – سمرنوف – 1 - Sample . K - S).

تم استخدام اختبار كولمجروف - سميرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟ وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا. ويوضح الجدول التالي رقم (8) نتائج الاختبار حيث إن قيمة مستوى الدلالة أكبر من 0.05 ((Sig > 0.05)) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (8) نتائج اختبار كولموجروف – سميرنوف 1 - Sample . K – S

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة الاختبار Z	مستوى الدلالة
الأول	دور التأهيل العلمي والعملي للمراجع في تطور عملية المراجعة.	7	0.908	0.382
الثاني	التأهيل العلمي والعملي للمراجع و أثره على أداء عملية المراجعة.	7	1.287	0.073
	جميع الفقرات	14	0.920	0.366

يوضح الجدول السابق نتائج إختبار كولمجروف سمرنوف (k - s)، ومن خلال النتائج السابقة نجد أن قيمة مستوى الدلالة لكل مقياس أكبر من 0.05 (Sig > 0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي يمكن استخدام الاختبارات المعلمية في تحليل فروض الدراسة.

6 - التحليل الوصفي لبيانات الدراسة:

أ - المحور الأول.

جدول (9) دور التأهيل العلمي والعملي للمراجع في تطور عملية المراجعة.

ت	العبارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	النسبة المئوية	الرأي السائد
1	التأهيل العلمي والعملي للمراجع يزيد من كفاءة وتطور عملية المراجعة.	4.630	0.488	10.539	92.609	موافق بشدة
2	التأهيل العلمي والعملي للمراجع يؤدي إلى زيادة الثقة في نتائج عملية المراجعة.	4.543	0.504	11.084	90.870	موافق بشدة
3	التأهيل العلمي والعملي للمراجع يمكن المراجع من استخدام التقنيات الحديثة في عملية المراجعة.	4.500	0.506	11.234	90.000	موافق بشدة

4	التأهيل العلمي والعملي للمراجع يؤدي إلى تحسين عملية المراجعة.	4.413	0.498	11.281	88.261	موافق بشدة
5	التأهيل العلمي والعملي للمراجع يؤدي إلى زيادة دقة عملية المراجعة.	4.261	0.575	13.491	85.217	موافق بشدة
6	التأهيل العلمي والعملي للمراجع يزيد من فاعلية عملية المراجعة.	4.239	0.431	10.173	84.783	موافق بشدة
الدرجة الكلية		4.329	0.369	13.285	85.580	موافق بشدة

الجدول السابق يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لإجابات عينة البحث حول المحور مرتبة ترتيباً تنازلياً، ويلاحظ من خلال النسب المئوية و المتوسط الحسابي أن جميع إجابات المبحوثين كانت تشير إلى موافقة عينة البحث على أن التأهيل العلمي والعملي للمراجع يساهم في تطور عملية المراجعة، حيث إن العبارات كانت الإجابة عليها بدرجة موافق بشدة، وهذا واضح من خلال مجمل المحور حيث كانت جميع فقرات المحور إيجابية. ومن الجدول يتبين أن النسبة المئوية بلغت 85.580 ٪ والتي تشير إلى درجة «موافق بشدة « في الإجابات. وبذلك يمكن القول إن أفراد العينة يتفقون على أن التأهيل العلمي والعملي للمراجع يساهم في تطور عملية المراجعة، ومن الجدول نلاحظ أيضاً أن قيمة المتوسط الحسابي لأسئلة المتغير مجتمعة كانت « 4.329 « وتقع ضمن فترة موافق بشدة ، كما أن قيمة الانحراف المعياري لأسئلة المتغير مجتمعة بلغت « 0.369» و معامل الاختلاف « 13.285 » وهي قيم منخفضة تدل على وجود انسجام واضح بين إجابات عينة الدراسة، مما يدل على أن التأهيل العلمي والعملي للمراجع يساهم في تطور عملية المراجعة من وجهة نظر عينة البحث.

ب - المحور الثاني:

جدول (10) التأهيل العلمي والعملي للمراجع و أثره على أداء عملية المراجعة.

ت	العبارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	النسبة المئوية	الرأي السائد
1	التأهيل العلمي والعملي للمراجع يساعد على وضع خطة ملائمة لأداء عملية المراجعة.	4.826	0.383	7.941	96.522	موافق بشدة
2	التأهيل العلمي والعملي يساعد في تصميم الكامل لأداء عملية المراجعة.	4.630	0.488	10.539	92.609	موافق بشدة
3	التأهيل العلمي والعملي للمراجع يساعده على أداء عملية المراجعة بعناية مهنية تامة.	4.565	0.583	12.774	91.304	موافق بشدة
4	التأهيل العلمي والعملي للمراجع يؤدي إلى أداء عملية المراجعة بسرعة معقولة.	4.391	0.577	13.129	87.826	موافق بشدة
5	التأهيل العلمي والعملي للمراجع يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء بسهولة عند القيام بعملية المراجعة.	4.370	0.799	18.282	87.391	موافق بشدة
6	التأهيل العلمي والعملي للمراجع يساعد على سهولة عملية المراجعة.	4.370	0.610	13.949	87.391	موافق بشدة
	الدرجة الكلية	**4.460**	**0.427**	**15.715**	**87.971**	**موافق بشدة**

الجدول السابق يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية لإجابات

عينة البحث حول المحور مرتبة ترتيباً تنازلياً، ويلاحظ من خلال النسب المئوية و المتوسط الحسابي أن جميع إجابات المبحوثين كانت تشير إلى موافقة عينة البحث على أنه يوجد تأثير للتأهيل العلمي والعملي على عملية المراجعة، حيث إن العبارات كانت الإجابة عليها بدرجة موافق بشدة، وهـذا واضـح من خلال مجمل المحور حيث كانت جميع فقرات المحور إيجابية. ومن الجدول يتبين أن النسبة المئوية بلغت 87.971 ٪ والذي تشير إلى درجة «موافق بشدة « في الإجابات. وبذلك يمكن القول إن أفراد العينة يتفقون على أن التأهيل العلمي والعملي للمراجع يؤثر في عملية المراجعة، ومن الجدول نلاحظ أيضاً أن قيمة المتوسط الحسابي لأسئلة المتغير مجتمعة كانت «4.460» وتقع ضمن فترة موافق بشدة ، كما أن قيمة الانحراف المعياري لأسئلة المتغير مجتمعة بلغت «0.427» و معامل الاختلاف « 15.715 » وهي قيم منخفضة تدل على وجود انسجام واضح بين إجابات عينة الدراسة، مما يدل على أن التأهيل العلمي والعملي للمراجع يؤثر في عملية المراجعة من وجهة نظر عينة البحث.

7 - **اختبار فرضيـات الدراسـة :** Hypothesis Study Test

أ - الفرضية الأولى للدراسة:

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين تأهيل المراجعين علمياً وعملياً وبين تطور المراجعة.

من خلال النتائج الواردة في الجداول (9) والخاصة باستجابة عينة الدراسة على دور التأهيل العلمي والعملي للمراجع في تطور عملية المراجعة، وللتأكد من هذه النتيجة تم باستخدام اختبار «t» لعينة واحدة « One – Sample T – test" .

■ **لاختبار الفرضية الأولى للدراسة :**

- **الفرضية الصفرية** HO –Null Hypothesis : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين تأهيل المراجعين علمياً وعملياً وبين تطور المراجعة.
- **الفرضية البديلة** H1 – Alternate Hypothesis : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين تأهيل المراجعين علمياً وعملياً وبين تطور المراجعة.

$H0 : M \leq 3$

$H1 : M > 3$

جدول (11) نتائج اختبار t حول الفرضية الأولى للدراسة.

المتوسط : ***MEAN*** $(\overline{X})$	**4.329**
الانحراف المعياري: ***Standard Deviation (σ)***	**0.369**
حجم العينة : ***n***	**46**
الخطأ المعياري: ***Standard Error***	**0.054**
قيمة الاختبار: ***Observed Z***	**17.093**
القيمة الاحتمالية: ***Significance (p - value)***	**0.000**
القرار	قبول الفرض البديل

يتبين من خلال نتائج الجدول (11) أن قيمة إحصاءة الاختبار كانت (17.093) هي أكبر من قيمتها الجدولية، وهذه القيمة تقع داخل المنطقة الحرجة، عند مستوى دلالة (0.05)، وعليه فإن القرار هو قبول الفرض البديل، أي أن متوسط استجابة العينة أكبر من متوسط المقياس (3) ويمكن إثبات ذلك باستخدام القيمة الاحتمالية Sig حيث نلاحظ أنها أكبر من مستوى المعنوية (sig. ≥ 0.05) إذا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرض البديل.

عليه: **توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) بين تأهيل المراجعين علمياً وعملياً وبين تطور المراجعة.**

ب - الفرضية الثانية للدراسة:

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) وبين تأهيل المراجعين علمياً وعملياً وبين أداء عملية المراجعة.

من خلال النتائج الواردة في جدول (10) والخاصة باستجابة عينة الدراسة على دور التأهيل العلمي والعملي للمراجع و أثره على أداء عملية المراجعة.

وللتأكد من هذه النتيجة تم باستخدام اختبار " t " لعينة واحدة " One - Sample T - test"

■ **لاختبار الفرضية الثانية للدراسة :**

- **الفرضية الصفرية** *Null Hypothesis - HO* : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) وبين تأهيل المراجعين علمياً وعملياً وبين أداء عملية المراجعة.
- **الفرضية البديلة** *H1 - Alternate Hypothesis* : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) وبين تأهيل المراجعين علمياً وعملياً وبين أداء عملية المراجعة.

$$H0 : \mu \leq 3$$
$$H1 : \mu > 3$$

جدول (12) نتائج اختبار t حول الفرضية الأولى للدراسة.

المتوسط : ***MEAN*** $(\overline{X})$	**4.460**
الانحراف المعياري: ***Standard Deviation (σ)***	**0.427**
حجم العينة : ***n***	**46**
الخطأ المعياري: ***Standard Error***	**0.063**
قيمة الاختبار: ***Observed Z***	**16.835**
القيمة الاحتمالية: ***Significance (p - value)***	**0.000**
القرار	**قبول الفرض البديل**

يتبين من خلال نتائج الجدول (12) أن قيمة إحصاءة الاختبار كانت (16.835) هي أكبر من قيمتها الجدولية، وهذه القيمة تقع داخل المنطقة الحرجة، عند مستوى دلالة (0.05)، وعليه فإن القرار هو قبول الفرض البديل، أي أن متوسط استجابة العينة أكبر من متوسط المقياس (3) ويمكن إثبات ذلك باستخدام القيمة الاحتمالية Sig حيث نلاحظ أنها أكبر من مستوى المعنوية (sig. ≥ 0.05) إذا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرض البديل.

عليه: **توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) وبين تأهيل المراجعين علمياً وعملياً وبين أداء عملية المراجعة.**

■ **النتائج والتوصيات:**

● **أولاً النتائج :**

توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1 - يساهم التأهيل العلمي والعملي للمراجع مساهمة فعالة في تطوير عملية المراجعة كما أنه يمكن المراجع من استخدام التقنيات الحديثة في عملية المراجعة، ومواكبة التطورات في هذا المجال.

2 - التأهيل العلمي والعملي للمراجع له أثر مهم على تنفيذ عملية المراجعة، من حيث وضع الخطط وسرعة التنفيذ.

3 - يؤدي التأهيل العلمي والعملي للمراجع إلى تحسين أداء عملية المراجعة.

● **ثانياً التوصيات:**

في ضوء ما أسفر عنه البحث من نتائج، يوصي الباحث بما يلي: -

1 - ضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع لما له من أثر فعال في رفع الكفاءة المهنية لعملية المراجعة.

2 - قيام النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين القانونيين بوضع برامج تدريبية مستمرة للمراجعين لمواكبة التطورات الحديثة.

3 - إقامة الندوات والمؤتمرات العلمية التي توضح أهمية التأهيل العلمي والعملي بالنسبة للمراجعين وخاصة مراجعة النظم المحاسبية الحديثة.

■ **المراجع**

1 - الأخضر، دردوري، «التأهيل العلمي والعملي للمراجع في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية»، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد (11)، العدد (01) 2014م.

2 - أدم محمد إسماعيل، «أثر الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في تقييم نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة «، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة النيلين السودان،2017م.

3 - شحاتة السيد شحاتة، «أثر خبرة مراقبي الحسابات وتقييم منشأته على جودة المراجعة الخارجية «،جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 25، 2015م.

4 - شريقي عمر، « التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات في بلدان المغرب العربي» منشورات مجلة الباحث الاقتصادي، مجلد (1)، العدد الثاني، 2014م الجزائر.

5 - عبد العزيز، جعفر عثمان، «مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة»، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد (17)، العدد (1) 2016م .

6 - عبد الله محمد أحمد علي،»استقلالية المراجع الخارجي بين النظرية والتطبيق المراجعة في السودان»، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا 2004م.

7 - قمر الدين، نسرين «التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة التدقيق» (رسالة ماجستير)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان 2014م.

8 - المريش، سلوى سعيد، " دراسة تحليلية لدور التأهيل العلمي والعملي للمحاسبين القانونيين على تطوير أداء مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية»، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسكندرية، مصر2007م.

9 - ناصر خليفة سعيد، « تقييم التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية»، المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة جامعة الأزهر، العدد الثاني2008م.

10 - همام غسان محمد،» دور التعليم المهني المستمر في رفع كفاءة مراجع الحسابات الخارجي»، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة 2016م.