مجلة العلوم الشاملة
عدد خاص بالمؤتمر الدولي الثالث للعلوم والتقنية
المجلد (10)، العدد (37)، (نوفمبر2025)
ردمد: 3014-6266

Comprehensive Journal of Science
Volume (10), Issue (37), (NOV. 2025)
SICST2025, www.sicst.ly
ISSN: 3014-6266

أثر التعزيز المستندي على اعداد تقارير مراجعي ديوان المحاسبة

وليد ابوكريعات ، ايمان نور

1 – قسم المحاسبة – المعهد العالي للعلوم والتقنية – زوارة – ليبيا

2 – قسم المحاسبة – المعهد العالي للعلوم والتقنية – زوارة – ليبيا

البريد الالكتروني : Waleed aboukreat@gmail.com

(Documentary Reinforcement and Its Impact on the Preparation of Audit Bureau Reports)

Walid Aboukriat , Eman thour

1- Accounting,The Higher Institute of Science and Technology, Zuwara ,Libya

2- Accounting,The Higher Institute of Science and Technology, Zuwara ,Libya

Received: 30-09-2025; Revised: 10-10-2025; Accepted: 31-10-2025; Published: 25-11-2025

الملخص:

تهدف هده الدراسة الى استكشاف تأثير التعزيز المستندي على جودة تقارير مراجعي ديوان المحاسبة ، مع التركيز على دور المستندات المؤيدة في تعزيز الموضوعية والدقة وتقوية الرقابة المالية. اعتمد البحث المنهج الوصفي التحليلي ، مستخدما الاستبيان كأداة اساسية لجمع البيانات من مراجعي الديوان ، وتحليلها احصائيا باستخدام نسب التوزيع ، المتوسطات والانحراف المعياري . اظهرت النتائج ان اكتمال المستندات وموثوقيتها يمثلان عاملا رئيسيا في تعزيز دقة التقارير وموضوعيتها ، بينما يؤدي ضعف التعزيز المستندي الى تقليل قدرة الديوان على الكشف عن التجاوزات والمخالفات المالية . كما بينت الدراسة ان الاعتماد على مستندات مؤيدة يسهم في زيادة ثقة المستفيدين من التقارير ، وان هناك تفاوتا في مستوى الاهتمام بالتعزيز المستندي بين الادارات المختلفة . وبناءا على هده النتائج ، توصي الدراسة بوضع اليات واضحة لتسهيل حصول مراجعي ديوان المحاسبة على المستندات المؤيدة من الجهات الخاضعة للمراجعة ، وتدريب المراجعين على اهمية جمع الادلة المستندية الدقيقة ، لضمان تحسين جودة التقارير وتعزيز فعالية الرقابة المالية .

الكلمات الافتتاحية: ديوان المحاسبة ، التعزيز المستندي ، رقابة ، جودة .

Abstract:

This study aims to explore the impact of documentary support on the quality of audit reports issued by the Court of Accounts, focusing on the role of supporting documents in enhancing objectivity, accuracy, and strengthening financial oversight. The research adopts a descriptive-analytical approach, using a questionnaire as the primary tool for data collection from the auditors, and statistical analysis through distribution percentages, means, and standard deviations. The results indicate that the completeness and reliability of documents are key factors in enhancing the accuracy and objectivity of audit reports, while weak

documentary support reduces the Court's ability to detect financial irregularities and violations. The study also reveals that reliance on supporting documents increases stakeholders' confidence in the reports and that there disparities in the level of attention to documentary support across different departments. Based on these findings, the study recommends establishing clear mechanisms to facilitate auditors' access to supporting documents from the audited entities, thereby improving report quality and recommendation accuracy, and training auditors on the importance of precise documentation to ensure enhanced report quality and more effective financial oversight.

Keywords: Reports ; Audit; Accounting; Documentation; Evidence; Quality; Oversight.

1.1 المقدمة :

تعتبر المراجعة المالية من العمليات الاساسية التي تسعى الى تحقيق النزاهة والشفافية في التعامل مع الموارد المالية، إذ تمكن المراجع من التأكد من صحة المعلومات المالية والتقارير التي تقدم للجهات المعنية . وفي هذا السياق ، يلعب التعزيز المستندي دورا جوهريا في دعم عملية المراجعة ، حيث يشير الى استخدام المستندات والوثائق التي تثبت وتدعم كل معاملة مالية، مما يساهم في توفير ادلة موضوعية تساعد المراجع على تقييم مدى صحة المعطيات المالية بدقة وموضوعية.

في بيئة ديوان المحاسبة , الذى يعد الجهة العليا للرقابة المالية والادارية على المال العام ، يشكل التعزيز المستندي عنصرا اساسيا في ضمان جودة وموثوقية تقارير مراجعي الحسابات ، إذ يمكن من خلاله الحد من الاخطاء والانحرافات التي قد تطرأ على السجلات المالية ،ويساعد المراجع في تقديم توصيات دقيقة مبنية على معطيات واضحة ومثبتة .

ويمتد اثر التعزيز المستندي الى تعزيز ثقة المستفيدين من تقارير المراجعة ، سواء كانوا جهات رقابية أو صناع قرار ، وذالك لما يمنحه من مصداقية أعلى للتقارير ويسهل اتخاذ الاجراءات التصحيحية أو الوقائية بناءا على نتائج المراجعة. لهذا السبب تعد العلاقة بين مستوى التعزيز المستندي وجودة تقارير مراجعي ديوان المحاسبة محورا مهما لفهم مدى فعالية الرقابة المالية وتأثيرها على ادارة المال العام.

تهدف هده الدراسة الى استكشاف طبيعة التعزيز المستندي وابعاده المختلفة ، وتحليل كيف يؤثر هذا الجانب على جودة التقارير الصادرة من مراجعي ديوان المحاسبة ، من خلال دراسة دقيقة وشاملة ، تأمل في تقديم توصيات تعزز من الاداء الرقابي وتطور من معايير اعداد التقارير.

2.1 الدراسات السابقة:

- دراسة عميريو،(2021)، بعنوان الرقابة و الحصول على أدلة الإثبات عند تنفيذ مهام الرقابة عن بعد . هدفت الدراسة إلى توضيح أهمية تبنى حوكمة تكنولوجيا المعلومات التي تساعد المنشأة في تحديد الاتجاه الشامل لإدارة تكنولوجيا المعلومات والسيطرة عليها للوصول إلى أعلى درجات الفائدة منها وبأقل المخاطر والموارد **كما توصلت الدراسة** إلى عدة نتائج، ومنها ما يتيح العمل عن بعد لفرق المراجعة لعدم إهدار الوقت في الانتقال إلى موقع المنشأة ومزيد من الوقت في العمل على إكمال المهام. وقد وجدت فرق المراجعة الناجحة بأن إدراك الجدول الزمني المرن مع المنشأة أثناء تنفيذ المهمة الرقابية عن بعد قد أدى إلى تحسين الاتصال طوال عملية المراجعة وتسريع أوقات إنجاز المراجعة **وأوصت الدراسة** بالاستفادة القصوى من تكنولوجيا المعلومات من خلال الاعتماد على نظم المعلومات الإلكترونية والعمل على إنشاء مسار المراجعة الرقمي.

- دراسة المرشودية ، العوفي ،(2020)، بعنوان: تعامل الجهاز الأعلى للرقابة مع أدلة الإثبات . هدفت الدراسة إلى توضيح كيفية تعامل الأجهزة الرقابية العليا مع أدلة الإثبات وتقييم مدى قدرة المراجعين على استخدام الأدوات الرقابية المتاحة لهم وفق القوانين والأنظمة الخاصة بأجهزتهم الرقابية وإلى تحليل كفاءة المراجع في إبداء الرأي الفني المحايد بما يتماشى مع المعايير الدولية **ولخصت الدراسة** إلى أهمية توفير تدريب فعّال للأعضاء الرقابيين لتمكينهم من استخدام أدوات الإثبات بشكل صحيح وقانوني مما يسهم في تعزيز مصداقية وفعالية التقارير الرقابية وتتضمن **التوصيات** تعديل القوانين الداخلية لتكون أكثر ملاءمة للواقع العملي، مع تضمين بنود تمنع الأعضاء الرقابيين من فحص المواضيع المتعلقة بأزواجهم أو أقاربهم حتى الدرجة الثانية، وذلك لضمان الحيادة والنزاهة في العمل الرقابي وتعزيز ثقة الجهات الخاضعة للفحص **وأظهرت النتائج** أن حوالي نصف أفراد العينة من أعضاء جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة يوافقون على أن الضبطية القضائية الممنوحة لهم كافية لحصولهم على أدلة لإثبات لدعم تقاريرهم الرقابية إلى أن هناك حاجة لتنمية مهارات استخدام هذه الضبطية.

_ دراسة المجهود ،(2018) بعنوان دراسة تحليليه لدور ادله اثبات المراجعة في تدعيم جودة عمليه المراجعة ، هدفت الدراسة بالتعريف بأدلة الاثبات حيث يركز المرجع على جمع وتقييم هذه الأدلة لإصدار رأي فني محايد حول القوائم المالية ، وتتضمن إجراءات متنوعة لضمان تكوين رأي معقول حول القوائم المالية **واظهرت نتائج الدراسات** الميدانية ان اكتر انواع ادلة الاثبات الشائع استخدامها هو استخدام إجراءات المراجعة التحليلية بأساليبها المختلفة في جميع ادلة الاثبات للمراجعة **وقد اوصت** على

ان المراجع يجب ان يبدل المزيد من العناية المهنية للحصول على الادلة وتقييم ادلة الاثبات لاسيما ان المراجعة التحليلية بإجراءاتها المختلفة توفر ذلك بوقت وتكلفة معقولة.

– دراسة سعد ، (2016)، بعنوان أدلة وقرائن اثبات المراجعة من منظور الفقه الإسلامي في جدة. هدفت الدراسة إلى التعرف على أدلة وقرائن الإثبات من منظور الفقه الإسلامي باستقرائها من مصادر الشريعة الإسلامية تم مقارنتها بأدلة وقرائن الإثبات في المراجعة في الفكر المحاسبي التقليدي **ولخصت الدراسة** إلى ضرورة وجود شروط معينة لأدلة الإثبات في المراجعة وفق الفقه الإسلامي، وأشارت إلى أن الاعتماد على الواقع المحاسبي وحده غير كافٍ لتقديم معلومات دقيقة. لذا، يجب التأكد من الحقيقة الفعلية للعمليات عبر أدلة موضوعية، مع الاعتماد على الدفاتر المحاسبية كدليل قوي. كما يعد النظام السليم للرقابة الداخلية قرينة محتملة، ويتطلب من المراجعين التحقق من فعاليته. **وأوصت الدراسة** بأن تصدر الهيئة السعودية للمحاسبين معيارًا إسلاميًا لأدلة وقرائن المراجعة أو تعدل المعيار الحالي ليناسب المتطلبات الفقهية.

– دراسة ابو القاسم ،(2004)، بعنوان تأثير نوع ادلة الأثبات على جودة المراجعة ، وتهدف هذه الدراسة إلي مناقشه تأثير نوعيه أدله الإثبات التي يقوم مراجع الحسابات بجمعها علي جوده القرار الذي يتخذه المراجع عن القوائم المالية ، وقد تم الاستعانة بالدراسة الميدانية من خلال توزيع قائمه استقصاء بغرض جمع البيانات ، وذلك بهدف قياس مدي ادراك المراجعون الخارجيون والداخليون ومراجعو الضرائب لأهمية أدله الإثبات التي يقوم المراجع بجمعها والذي يتبلور تأثيرها في نهاية عمليه المراجعة علي تقرير المراجع. **وقد توصلت هذه الدراسة** لوجود تأثير فعلي لنوعيه أدله الإثبات التي يضطلع المراجع بمهمه جمعها– علي رأي هذا المراجع الذي يبديه في تقريره، وقد كان تركيز الباحث في هذه الدراسة من خلال الناحية التطبيقية علي ما يحدث في سوق المحاسبة والمراجعة الليبي .

3.1 ملخص الدراسات السابقة: تناولت الدراسات أهمية أدلة الإثبات في تعزيز جودة عمليات المراجعة، حيث ركزت على دورها في تحسين القرارات المهنية وضمان الحيادية والنزاهة واستعرضت بعض الدراسات أدلة الإثبات من منظور الفقه الإسلامي وأوصت بتطوير معايير محاسبية إسلامية كما ناقشت كفاءة الأدوات الرقابية وأهمية التدريب والتطوير المهني للمراجعين وأكدت دراسات أخرى على دور التكنولوجيا في جمع الأدلة وتحسين عملية المراجعة عن بعد. بشكل عام وأبرزت الدراسات ضرورة تطوير الأدوات والمعايير لتحقيق كفاءة ودقة أكبر في عمليات المراجعة وتتفق الدراسات على أهمية أدلة الإثبات وتكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة المراجعة والرقابة.

4.1 مشكلة الدراسة:

تعتبر التقارير التي يصدرها مراجعو ديوان المحاسبة من الادوات الجوهرية التي يعتمد عليها في مراقبة الاداء المالي والمؤسسي للدولة، لما لها من دور في الكشف عن الاخطاء والتجاوزات المالية . ومع تزايد تعقيد العمليات المالية وتنوع مصادر البيانات، اصبح من الضروري ان تستند هذه التقارير الى ادلة ومستندات موثقة تعزز من مصداقيتها وموضوعيتها. الا ان عدم كفاية التعزيز المستندي يمكن ان يضعف من جودة تلك التقارير ، مما قد يؤدي الى تقليل فعالية الرقابة وعدم الكشف الكامل عن المخالفات المالية. وهنا تنبع اهمية فهم طبيعة التعزيز المستندي وكيف يمكن ان يؤثر على جودة تقارير ديوان المحاسبة، وذالك بهدف تطوير اليات تقوية هذه التقارير لضمان اداء رقابي اكثر فعالية وشفافية. ومن هدا المنطق, تستدعي طبيعة هذه الاشكالية البحثية دراسة معمقة من خلال محاولة الاجابة على التساؤل التالي:

– هل يؤثر التعزيز المستندي على جودة تقارير مراجعي ديوان المحاسبة ؟

ويتفرع من هذا السؤال الاسئلة الفرعية التالية:

–هل يؤدي ضعف التعزيز المستندي الى ضعف قدرة ديوان المحاسبة في الكشف الفعال عن التجاوزات والمخالفات المالية؟

– هل يساهم الاعتماد على مستندات مؤيدة وموثقة في تعزيز موضوعية ودقة التوصيات الواردة في تقارير ديوان المحاسبة ؟

5.1 فرضيات الدراسة: الفرضية الرئيسية:

– يؤثر التعزيز المستندي على جودة تقارير مراجعي ديوان المحاسبة

الفرضيات الفرعية:

– يؤدي ضعف التعزيز المستندي الى ضعف قدرة ديوان المحاسبة في الكشف الفعال عن التجاوزات والمخالفات المالية

– يساهم الاعتماد على مستندات مؤيدة وموثقة في تعزيز موضوعية ودقة التوصيات الواردة في تقارير ديوان المحاسبة

6.1 اهميه البحث:

الاهمية العلمية: تتمثل الاهمية العلمية لهذا البحث في اثراء الادبيات المحاسبية والرقابية ، وهو موضوع لم يتناول بعمق في البيئة الليبية . كما يقدم البحث اضافة معرفية بربط المفاهيم النظرية بالممارسات الفعلية، بما يتيح قاعدة يمكن البناء عليها في ابحاث لاحقة.

الاهمية العملية: تنبع الاهمية العملية من امكانية توظيف نتائج البحث في تطوير اليات العمل داخل ديوان المحاسبة وتحسين جودة التقارير الرقابية. فالتعزيز المستندي يمتل اداة رئيسية لزيادة موثوقية وموضوعية المخرجات الرقابية ,الامر الذي يرفع من مستوى الشفافية ويعزز ثقة الجهات المستفيدة. كما يمكن ان تكون النتائج مرجعا عمليا لتطوير السياسات والاجراءات الداخلية المتعلقة بجمع وحفظ المستندات وتدريب المراجعين على افضل الممارسات مما يساهم على رفع كفاءة العمل الرقابي وضمان استدامة جودة التقارير على المدى الطويل.

7.1اهداف الدراسة:

- معرفة اثر التعزيز المستندي على جودة تقارير مراجعي ديوان المحاسبة.
- معرفة مدى تأثير ضعف التعزيز المستندي على قدرة ديوان المحاسبة في الكشف الفعال عن التجاوزات والمخالفات المالية.
- معرفة دور الاعتماد على المستندات المؤيدة والموثقة في تعزيز موضوعية ودقة التوصيات الصادرة عن التقارير.
- المساهمة في تقديم مقترحات يمكن ان تدعم تحسين مستوى التعزيز المستندي بما يرفع جودة التقارير.

8.1 منهجيه الدراسة : تم استخدام المنهج الاستقرائي الاستنباطي في هذا البحث باعتباره الانسب لدراسة الظواهر كما هي في الواقع ، ثم جمع البيانات الميدانية باستخدام استبانة صممت خصيصا لاستقصاء اراء مراجعي ديوان المحاسبة حول تأثير التعزيز المستندي على جودة تقاريرهم . بالإضافة الى دالك ,تم اجراء مراجعة للأدبيات والدراسات السابقة ذات الصلة بهدف بناء الاطار النظري المفاهيمي للبحث. .

9.1 حدود الدراسة:

الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة على فروع مكاتب ديوان المحاسبة في الساحل الغربي.

الحدود الزمنية: تحددت هده الدراسة زمنيا بالفترة الخاصة بسنة 2025 م.

الحدود البشرية: تقتصر هده الدراسة على مراجعي ديوان المحاسبة العاملين في فروع مكاتب الساحل الغربي.

الحدود الموضوعية : تتناول بشكل محدد هده الدراسة موضوع التعزيز المستندي وانعكاسه على جودة تقارير مراجعي ديوان المحاسبة.

2- الاطار النظري (التعزيز المستندي وتقارير المراجعة)

1.2 مفهوم التعزيز المستندي: يشير إلى عملية إعداد وتقديم تقارير شاملة من قبل المراجع الداخلي إلى مجلس الإدارة ولجنة المراجعة ، هذه التقارير تقدم تقييماً دقيقاً لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وتوضح الإجراءات المحاسبية المتبعة و يعتبر التعزيز المستندي أداة رقابية فعالة تهدف إلى فحص وتأكيد دقة وصحة البيانات والسجلات المحاسبية، وتقديم صورة واضحة عن الوضع المالي للمؤسسة، فضلاً عن توفير تقارير مالية ذات مصداقية عالية، من خلال هذه العملية يتم جمع وتوثيق كافة الأوراق والمستندات اللازمة، خاصة فيما يتعلق بتقرير كشف حركة الخزنة، مما يساهم في تعزيز الشفافية والدقة في التقارير المالية للمؤسسة ، ويعد عنصرا اساسيا لضمان جودة التوصيات والقدرة على كشف التجاوزات والمخالفات المالية . من خلال ما سبق يمكن **تعريف التعزيز المستندي بأنه** توثيق الادلة والمستندات المالية والادارية لدعم مصداقية وموضوعية التقارير الرقابية والمحاسبية ، بما يضمن الرقابة وكشف التجاوزات[1].

2.2 أهمية التعزيز المستندي : التعزيز المستندي يعد ركيزة أساسية في بناء نظام مالي قوي وفعال. يمكن تلخيص أهميته في عدة محاور رئيسية:

- **ضمان الامتثال القانوني** :- يكفل التعزيز المستندي التزام المؤسسة بقوانين لائحة الميزانية والمخازن، مما يجنبها المخالفات القانونية ويعزز مصداقيتها.
- **تعزيز التواصل الداخلي** :- يعمل كجسر معلوماتي بين مختلف الإدارات، مما يضمن انسياب البيانات بسلاسة ويقلل من الأخطاء الناتجة عن سوء التواصل.
- **ترسيخ الثقة المؤسسية** :- يرفع مستوى ثقة ديوان المحاسبة في الإجراءات المالية المتبعة، مما يعزز سمعة المؤسسة ويقوي مكانتها.

[1] محمد السمرائي، أثر الرقابة الداخلية جامعة الشرق الاوسط ،مجلة الجامعة ،2016م.

- **تمكين صناعة القرار** :- يوفر قاعدة بيانات دقيقة وموثوقة، تمكّن الإدارة العليا من اتخاذ قرارات مالية مدروسة وفعالة. من خلال ما سبق نجد ان التعزيز المستندي يساهم في تحقيق الشفافية والكفاءة في الإدارة المالية، مما يرتقي بأداء المؤسسة ككل. [2]

3.2 التعزيز المستندي وعلاقته بالدورة المستندية : تمثل الدورة المستندية من سلسلة الإجراءات التي تُظهر تدفق المستندات داخل االمؤسسة من مرحلة التحرير إلى مراكز الخدمة أو التكلفة، وهي خطوة أساسية في الدورة المحاسبية. تضمن صحة ودقة المستندات من إجراء القيود المحاسبية بشكل صحيح، مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية دقيقة.[3]

وفي المخازن تشمل الدورة المستندية توثيق عمليات البيع والشراء عبر مستندات مثل طلبات الشراء وأذونات الصرف والجرد الدوري، مما يضمن رقابة فعالة ودقة في البيانات. كما تشمل توثيق مستندات البضائع المستوردة والمصدرة، مع مراجعة دورية لتعزيز الموثوقية فالمراجعة الدقيقة لدورة التوثيق تُسهم في تحسين مصداقية وشفافية ميزان المراجعة النهائي، حيث تعتمد على فحص شامل للمستندات بدءًا من تحديد الاحتياجات وحتى مراجعة الفواتير والكميات، ما يسهل تتبع العمليات المالية بدقة وموثوقية.[4]

4.2 التعزيز المستندي وعلاقتها بالقوانين واللوائح المنظمة: هي القواعد والتشريعات التي تحدد الإطار النظامي والتنظيمي الذي يجب أن تتبعه المنشآت وهذه القوانين تؤثر بشكل مباشر على القوائم المالية من خلال تحديد ما يجب أن تتضمنه من مبالغ وإفصاحا. بالإضافة إلى ذلك، هناك قوانين وأنظمة أخرى يجب أن تلتزم بها الإدارة لضمان ممارسة أعمالها في إطار قانوني وتنظيمي، حتى وإن لم يكن لها تأثير مباشر على القوائم المالية و تكمن في أنها توفر الأسس والقواعد التي يجب أن تتبعها الإدارة في توثيق عملياتها المالية والتشغيلية مما يعزز الموثوقية والدقة في التقارير المالية ويضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية[5].

5.2 التعزيز المستندي وعلاقتها بتقارير المراجعة: تُعد التقارير المالية مصدرًا رئيسيًا للمعلومات التي يعتمد عليها أصحاب المصالح لاتخاذ قراراتهم، حيث تُؤثر مصداقية وشفافية هذه التقارير بشكل كبير على نجاح القرارات في تحقيق أهدافها و يعتمد اتخاذ القرارات المدروسة على وضوح ومصداقية المعلومات، مما يعزز تحقيق النتائج المرجوة وعملية إقامة الدليل تهدف إلى التحقق من صدق القضايا

[2] ليبيا ،لائحة الميزانية والحسابات والمخازن ، الصادر بقرار وزارة المالية 1967 المادة 25 .

[3] محمد صالح ،دليل شامل عن الدورة المستندية ،2022 م.

[4] المصدر نفسه .

[5] خالد هوساوي ،دور المراجعة المالية في التحقق من المركز المالي ،سنة 2023 م.

في القوائم المالية الختامية ليس فقط بمطابقتها للواقع بل أيضًا بتوافقها مع المبادئ المحاسبية والقوانين والنظم المتبعة لتحقيق الصدق الواقعي والنظري وتركز المراجعة على الإثبات القائم على الحقائق، حيث لا حقيقة دون دليل. وقد أكدت المعايير الدولية أهمية حصول المراجع على إثباتات كافية وملائمة من خلال اختبارات الرقابة والإجراءات الأساسية لضمان استنتاجات دقيقة يُعتمد عليها[6].

6.2 الأدلة والبراهين وعلاقتها بتقارير المراجع: أدلة الإثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقائق الاقتصادية، فمعظم مجهودات المراجع التي يبذلها، وهو بصدد إبداء الراي الفني المحايد، يتمثل جوهرة في جمع وتقييم أدلة وقرائن المراجعة، فالمراجع يجب عليه جمع تلك الأدلة التي تساعده على الحكم فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ومن الضروري أن تتصف ادلة الإثبات. بالكفآة والمناسبة، كما أنها يجب أن تشمل إجراءات جمع أدلة الإثبات من الفحص و الملاحظات والاستفسارات، وذلك لكي تعد أدلة الإثبات أساسا معقولا ومناسبا لتكوين الراي. ويقسم البعض أدلة الإثبات إلى قسمين رئيسيين :-

- بيانات محاسبية أساسية وتشمل كافة بيانات دفاتر اليومية، ودفاتر الأستاذ العام، والمساعد، وكل السجلات الرسمية المختلفة للمؤسسة.
- كل معلومات الإثبات الأخرى، وتتم من خلال الفحص المستندي، والجرد المادي والعملي لأصول المنشأة، وملاحظات إجراءات التشغيل، والاستفسار من الأشخاص المسؤولين. [7]

1.6.2 علاقه ادله الأثبات بوسائل وادوات المراجعة : تستخدم المراجعة وسائل متعددة لجمع الأدلة والبراهين، مثل الاختبار الذي يتضمن معاينة الأصول الملموسة للتأكد من وجودها وجودتها، والفحص الذي يركز على التحقق من المستندات والسجلات لإثبات ملكية الأصول. كما تشمل الوسائل على المصادقات للحصول على تأكيدات من جهات خارجية، سواء بالموافقة أو الاعتراض على أرصدة محددة و تعتمد المراجعة أيضًا على الملاحظة لمتابعة سير العمل داخل الشركة والتأكد من الالتزام بالخطة الموضوعة، والاستفسار عبر طرح أسئلة شفهية أو كتابية للحصول على معلومات تفصيلية. أخيرًا، تُستخدم المقارنات لمقارنة الأرصدة والنسب المالية بين الفترات المختلفة لاكتشاف أي تغييرات غير مبررة قد تدل على وجود أخطاء أو تلاعب[8].

[6] منار السيد ،مدخل كمي لتطوير دور المراجعة الداخلية في تقييم خطر اعداد التقارير المالية ،2018 م.

[7] ايمان عبدالفتاح ،أدلة اتبات المراجعة في تدعيم جودة عملية المراجعة ،المجلة المصرية للدراسات التجارية ،2018 م .

[8] ادريس الشتوي ، المراجعة معايير واجراءات ،جامعة قاريونس ،2008 م.

2.6.2 معاير المراجعة الدولية التي تناولت موضوع ادله الأثبات :-

- **معيار الدولي 500 ISA أدلة المراجعة** : يركز على أهمية الأدلة في المراجعة، مع ضرورة أن تكون الأدلة كافية وملائمة لدعم الرأي النهائي. كما يحدد أساليب جمع الأدلة، مع التركيز على التحقق من جودتها ومعالجة أي تناقضات لضمان الموثوقية

متطلبات تطبيق معايير الأدلة :-

* يجب أن تكون الأدلة كافية وذات صلة بموضوع المراجعة.
* تتطلب المعلومات المستخدمة في الأدلة التقييم **من حيث:-**
  - فهم طبيعة العمل وموضوعية المعلومات.
  - تقييم مدى ملاءمة الأدلة للتأكيد من دقة النتائج.
  - عند وجود تناقضات بين الأدلة يجب التحقق منها عبر مصادر إضافية أو إجراءات مراجعة أخرى.

العوامل المؤثرة على الأدلة في المعيار:

- تقييم المخاطر المالية: مثل مستوى التعقيد وزيادة المخاطر الإدارية.
- النظام المحاسبي والمراجعة الداخلية: قوة النظام تقلل الحاجة إلى أدلة إضافية.
- أهمية الأدلة: كلما كانت العمليات أكثر تعقيدًا، زادت الحاجة إلى أدلة كافية ومناسبة.
- التشكيك في مصداقية الأدلة إذا كانت الأدلة مشكوكًا فيها، يجب أن يقوم المراجع بتحديد الإضافات الضرورية في إجراءات المراجعة.
- البحث عن مصادر جديدة أو بديلة لتأكيد موثوقية المعلومات[9]

- **معيار دولي ISA501 اعتبارات محددة لبنود مختارة:** يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة اموراً محددة يأخذها المراجع بعين الاعتبار عند الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة وفقاً لمعيار المراجعة (330)ومعيار المراجعة(500)ومعايير المراجعة الاخرى. ذات الصلة. و يسرى هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط بها اعتباراً من1/1/ 2018 ، هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بما يلي:
  - وجود المخزون وحالته.

[9] ايمان بن قارة ،معايير المراجعة الدولية ،جامعة باجي مختار –عنابة ،2022 م

- اكتمال الدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفا فيها.
- عرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها وفق الإطار للتقرير المالي المطبق.

ينطبق هذا النطاق الدولي للمراجعة عندما يقرر المراجع استخدام العينات في المراجعة عند تنفيذ إجراءات المراجعة ويتناول استخدام المراجع للعينات الاحصائية وغير الاحصائية عند تصميم واختيار عينة المراجعة[10]

- **معيار المراجعة ISA 530 العينات في المراجعة :** يعد هذا المعيار مكملاً لمعيار المراجعة (500) الذي يتناول مسؤوليه المراجع عن تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل اساساً لرأيه ويقدم معيار المراجعة (500) إرشادات بشأن الوسائل المتاحة للمراجع لاختيار بنود لاختبارها . و يسرى هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط بها اعتباراً من2018/1/1. ويتمثل هدف المراجع عند استخدام العينات في المراجعة في توفير اساس معقول للمراجع لاستنباط استنتاجات بشأن المجتمع الذي اختيرت منه العينة.11

3 - (الاطار العملي للدراسة)

1.3 مجتمع وعينة الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في فروع ديوان المحاسبة في منطقة الساحل الغربي **وتم** اختيار عينة الدراسة بناء على مواصفاتها العلمية التي تلبي اهداف البحث فعينة الدراسة قد تم اختيارها بطريقة قصدية نظرا لارتباط افرادها المباشر بموضوع البحث ،حيث تضم 20 مراجعا خارجيا من العاملين في فروع ديوان المحاسبة بالساحل الغربي وتم اختيار هذه العينة لامتلاكها الخبرة والمعرفة اللازمة لفهم موضوع التعزيز المستندي وتأثيره على تقارير مراجعي الديوان .

2.3 نبده عن ديوان المحاسبة الليبي: هو الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في ليبيا، وهو هيئة مهنية مستقلة ومحايدة، تتمتع بالشخصية الاعتبارية والذمة المالية المستقلة. يتبع الديوان السلطة التشريعية مباشرة، وهو عضو في المنظمات:(المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والأفريقية والعربية). أُنشئ ديوان المحاسبة الليبي لأول مرة بموجب القانون (31) لسنة 1955، وقد مر خلال عمره بتغييرات تشريعية مختلفة ناتجة عن التغييرات الهيكلية وتغير أنظمة الحكم وتوجهاتها، وهو ما ساهم بدوره في تغيير أهدافه واختصاصاته وتبعيته و يهدف الديوان بشكل أساسي إلى تحقيق رقابة فاعلة

[10] المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتاكيد (IAASB) ، اصدارات المعايير الدولية لادارة الجودة والمراجعة والفحص والتاكيد (،نيويورك،الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC2022)

[11] المصدر نفسه

على المال العام والتحقق من حسن استخدامه وكيفية التصرف فيه، وذلك من خلال فحص الحسابات ومراجعتها وتقييم أداء جميع الجهات الخاضعة لرقابته.

3.3 تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

توضح الجداول التالية عدد **سنوات الخبرة والمستوى الوظيفي** لعينة الدراسة:

م	**المستوى الوظيفي**	العدد	النسبة
1	مراجع	20	%100
2	رئيس قسم	0	%0
3	مدير ادارة	0	%0
4	وظيفة اشرافية اخرى	0	%0
	الاجمالي	20	%100

يتضح من الجدول الخاص بتوزيع المشاركين في الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة، أن 20% من المشاركين

م	**عدد سنوات الخبرة**	العدد	النسبة
1	اقل من 5 سنوات	4	%20
2	من 5 الى 10 سنوات	16	%80
3	اكثر من 10 سنوات	0	%0
	الاجمالي	20	100 %

(4 أفراد) لديهم خبرة تقل عن 5 سنوات، مما يشير إلى وجود تمثيل للمراجعين الجدد نسبيًا.، في حين أن 80% من المشاركين (16 فردًا) لديهم خبرة تتراوح بين 5 إلى 10 سنوات، وهي الفئة الغالبة في العينة، مما يعكس أن معظم المشاركين يتمتعون بخبرة عملية متوسطة

ان هيمنة فئة الخبرة المتوسطة على العينة تعزز من واقعية النتائج، نظرًا لأن هذه الفئة غالبًا ما تكون في مرحلة مهنية نشطة وتتعامل بشكل مباشر مع إعداد التقارير.

أما الجدول الخاص بالمستوى الوظيفي فيوضح أن جميع المشاركين في الدراسة (100%، وعددهم 20) يشغلون وظيفة "مراجع" إن التركيز على فئة المراجعين يعزز دقة التحليل في ما يتعلق بالتطبيق العملي للتعزيز المستندي أثناء إعداد التقارير ألا إن اقتصار العينة على فئة المراجعين فقط دون إشراك المستويات الإشرافية أو الإدارية قد يؤثر على شمولية نتائج البحث

الجداول التالية توضح **التخصص الاكاديمي والمؤهل العلمي** لعينة الدراسة:

م	**التخصص الاكاديمي**	العدد	النسبة
1	محاسبة	20	100 %
2	ادارة اعمال	0	%0
3	مالية	0	%0
4	تخصص اخر	0	%0
الاجمالي		20	100 %

م	**المؤهل العلمي**	العدد	النسبة
1	دبلوم عالي	0	%0
2	بكالوريوس	18	%90
3	ماجستير	2	%10
4	دكتوراه	0	%0
الاجمالي		20	100 %

يتضح من جدول التخصص الاكاديمي أن جميع المشاركين في الدراسة (100%، وعددهم 20) يحملون مؤهلًا أكاديميًا في تخصص المحاسبة وهو يعكس انسجامًا منطقيًا مع طبيعة البحث، نظرًا لأن موضوع التعزيز المستندي يرتبط ارتباطًا مباشرًا بمهام المراجعة والتدقيق المالي، وهي من صميم تخصص المحاسبة.

أما الجدول الخاص بالمؤهل العلمي فيوضح أن غالبية المشاركين في الدراسة يحملون مؤهل البكالوريوس بنسبة 90% (18 مشاركًا)، بينما يحمل 10% فقط مؤهل الماجستير (2 مشارك)، ولا يوجد أي مشاركين من حملة الدبلوم العالي أو الدكتوراه وتعتمد بشكل شبه كامل على حملة البكالوريوس، وهو ما يعكس الواقع العملي في ديوان المحاسبة حيث يشكل هذا المؤهل الحد الأدنى المطلوب لممارسة مهام المراجعة. كما أن وجود نسبة محدودة من حملة الماجستير يعزز التنوع الأكاديمي

تحليل فرضيات الدراسة:

- يؤدي ضعف التعزيز المستندي الى ضعف قدرة ديوان المحاسبة في الكشف الفعال عن التجاوزات والمخالفات المالية
- يساهم الاعتماد على مستندات مؤيدة وموثقة في تعزيز موضوعية ودقة التوصيات الواردة في تقارير ديوان المحاسبة

السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الوسيط	المنوال
ضعف المستندات المرفقة يؤدي إلى صعوبة في التحقق من سلامة المعاملات المالية	4.2	1.005	23.936	5	5
غياب المستندات الداعمة يعوق الوصول إلى أدلة كافية للمراجعة	4.6	0.503	10.927	5	5
عدم كفاية الوثائق يؤدي إلى صعوبة تتبع الإجراءات المالية	4.4	0.503	11.423	4	4
نقص الدعم المستندي يقلل من موثوقية تقارير الديوان	4	1.589	39.736	5	5
غياب التوقيعات المعتمدة على المستندات يقلل من فعاليتها كأدلة مراجع	3.8	1.005	26.454	3	3
ضعف تنظيم الأرشفة الورقية أو الإلكترونية للمستندات يحد من إمكانية الرجوع إليها	4.2	0.410	9.771	4	4
تقديم مستندات غير رسمية يؤثر سلبًا على جودة التقرير الرقابي	4.4	0.503	11.423	4	4
ضعف التعاون من الجهات في تقديم مستندات كافية يُعطل عملية المراجعة؟	4.4	0.821	18.654	5	5

السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الوسيط	المنوال
الاعتماد على مستندات غير مؤرخة أو غير موقعة يُضعف من القيمة الإثباتية لها	4	1.298	32.444	5	5
عدم توافر مستندات داعمة يفتح المجال لوقوع تجاوزات مالية دون اكتشافها	4	0.649	16.222	4	4
غياب التحليل المستندي المفصل يؤدي إلى نتائج مراجعة غير دقيقة	3.8	0.768	20.205	4	4
كلما زاد ضعف التعزيز المستندي، قلت قدرة الديوان على كشف التجاوزات	3.2	1.1965	37.390	3	2
وجود مستندات رسمية يدعم دقة نتائج المراجعة المالية	4.2	0.410	9.771	4	4
تقارير الديوان التي تعتمد على وثائق مثبتة تكون أكثر موضوعية	4.4	0.503	11.423	4	4
استخدام مستندات مؤيدة يسهم في توضيح أسباب التوصيات	4	0.649	16.222	4	4
تنوع المستندات المرفقة يعزز من فهم العملية المالية محل المراجعة	3.6	0.821	22.800	3	3
المستندات الموقعة والمعتمدة تسهم في موثوقية التقرير النهائي	4.2	1.196	28.488	5	5
التقارير المدعمة بالوثائق تلقى قبولًا أكبر من الجهات المعنية	3.6	1.536	42.654	4	5
وجود أدلة مستندية يقلل من احتمالية الطعن في نتائج الديوان	3.8	1.196	31.486	4	5
التحليل المعتمد على وثائق رسمية يسهم في صياغة توصيات قابلة للتنفيذ	4	0.918	22.942	4	5
التنظيم الجيد للمرفقات يدعم فهم المتلقي لمحتوى التقرير	3.8	0.768	20.205	4	4
وجود مستندات مؤيدة يجعل التقرير أكثر حيادية واستقلالية	3.8	0.768	20.205	4	4
كلما زادت جودة الوثائق، ارتفعت دقة التوصيات المرفقة	4.2	0.768	18.280	4	5

السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الوسيط	المنوال
التوصيات المبنية على مستندات واضحة تكون أكثر تأثيرًا في تحسين الأداء المالي	4	0.649	16.222	4	4

السؤال 1: ضعف المستندات المرفقة يؤدي إلى صعوبة في التحقق من سلامة المعاملات المالية : بلغ الوسط الحسابي 4.2، مما يشير إلى اتفاق قوي يميل نحو الموافقة. الوسيط والمنوال عند 5 يعكسان توجه أغلب المشاركين لتأكيد أهمية اكتمال المستندات. الانحراف المعياري (1.005) ومعامل الاختلاف (23.93%) يظهران تشتتاً محدوداً يدعم موثوقية هذا الرأي. يشير ذلك إلى وجوب تعزيز آلية جمع المستندات قبل بدء إجراءات التحقق لضمان سلامة المعاملات.

السؤال 2: غياب المستندات الداعمة يعوق الوصول إلى أدلة كافية للمراجعة : حقق الوسط الحسابي 4.6، ما يعكس توافقاً شبه تام على هذه النقطة. كلا الوسيط والمنوال عند 5 يوضحان إجماعاً تاماً، بينما الانحراف المعياري المنخفض (0.503) ومعامل الاختلاف (10.93%) يؤكدان ثباتاً كبيراً في الرأي. هذا يدل على ضرورة تأمين المستندات الداعمة مسبقاً لضمان جمع أدلة مراجعية كافية وناجعة.

السؤال 3: عدم كفاية الوثائق يؤدي إلى صعوبة تتبع الإجراءات المالية :الوسط الحسابي 4.4 يعكس قبولاً قوياً لهذه الفكرة، والوسيط والمنوال عند 4 يوضحان توافقاً عالياً لكنه أقل حدة من الأسئلة السابقة. الانحراف المعياري 0.503 ومعامل الاختلاف 11.42% يشيران إلى اتفاق نسبي وثابت. يستدعي هذا تبني آليات توثيق تفصيلية تضمن تتبعاً واضحاً لكل خطوة مالية.

السؤال 4: نقص الدعم المستندي يقلل من موثوقية تقارير الديوان : بلغ المتوسط 4.0، مع وسيط ومنوال عند 5، ما يدلّان على أن رأياً كبيراً من المشاركين يربط بين نقص الوثائق وموثوقية التقرير. الانحراف المعياري العالي نسبياً (1.589) ومعامل الاختلاف (39.74%) يعكسان تفاوتاً أكبر في آرائهم. ينبغي تعزيز إجراءات ضمان الجودة المستندي والحدّ من التشتت من خلال إرشادات أكثر وضوحاً.

السؤال 5: غياب التوقيعات المعتمدة على المستندات يقلل من فعاليتها كأدلة مراجع : الوسط الحسابي 3.8 يشير إلى ميل نحو الموافقة، فيما الوسيط والمنوال عند 3 يعكسان انقساماً طفيفاً في الرأي. الانحراف المعياري 1.005 ومعامل الاختلاف 26.45% يظهران اختلافاً ملحوظاً بين المشاركين. يستدعي ذلك وضع إجراءات إلزامية للتوقيع المعتمد وتعريف واضح لمن يحق له التوقيع.

السؤال 6: ضعف تنظيم الأرشفة الورقية أو الإلكترونية للمستندات يحد من إمكانية الرجوع إليها : سجل المتوسط 4.2، مع وسيط ومنوال عند 4. الانحراف المعياري المنخفض (0.410) ومعامل الاختلاف (9.77%) يعكسان اتفاقاً كبيراً واستقراراً في الرأي. هذه النتيجة تؤكد أهمية تطبيق نظم أرشفة إلكترونية متقدمة مع فهرسة دقيقة لسهولة الاسترجاع.

السؤال 7: تقديم مستندات غير رسمية يؤثر سلبًا على جودة التقرير الرقابي : بلغ المتوسط 4.4، والوسيط والمنوال عند 4 يعبّران عن موقف موحد تقريباً. الانحراف المعياري 0.503 ومعامل الاختلاف 11.42% يوضحان تجانس آراء المشاركين. ينبغي اعتماد قائمة مستندات رسمية واضحة وتفصيليّة كمرجع إجباري لإعداد التقارير.

السؤال 8: ضعف التعاون من الجهات في تقديم مستندات كافية يُعطل عملية المراجعة : سجل المتوسط 4.4، ويأتي الوسيط والمنوال عند 5، مما يدلّ على إحساس قوي بإشكالية التعاون. الانحراف المعياري 0.821 ومعامل الاختلاف 18.65% يكشفان تفاوتاً معتدلاً. يتطلب هذا إنشاء قنوات تواصل مركزية وجدول متابعة لضمان تسليم المستندات في الوقت المناسب.

السؤال 9: الاعتماد على مستندات غير مؤرخة أو غير موقعة يُضعف من القيمة الإثباتية لها : حقق المتوسط 4.0، مع وسيط ومنوال عند 5، ما يشير إلى توافق على أهمية التأريخ والتوقيع. الانحراف المعياري 1.298 ومعامل الاختلاف 32.44% يبرزان تفاوتاً نسبيّاً في الآراء. يوصي ذلك بوضع معايير إلزامية للتأريخ الرقمي وتوقيع المستندات عبر الوسائل الإلكترونية.

السؤال 10: عدم توافر مستندات داعمة يفتح المجال لوقوع تجاوزات مالية دون اكتشافها : بلغ المتوسط 4.0، والوسيط والمنوال عند 4. الانحراف المعياري 0.649 ومعامل الاختلاف 16.22% يشيران إلى اتفاق نسبي.

يستلزم ذلك تطبيق آلية مراجعة أولية للتأكد من اكتمال المستندات قبل بدء عمليات المراجعة التفصيلية.

السؤال 11: غياب التحليل المستندي المفصل يؤدي إلى نتائج مراجعة غير دقيقة : سجل المتوسط 3.8، مع وسيط ومنوال عند 4. الانحراف المعياري 0.768 ومعامل الاختلاف 20.20% يوضحان تفاوتاً معتدلاً. ينبغي تعزيز التدريب على منهجيات التحليل المستندي وتبني قوالب تحليلية قياسية.

السؤال 12: كلما زاد ضعف التعزيز المستندي، قلت قدرة الديوان على كشف التجاوزات :وصل المتوسط إلى 3.2، مع وسيط عند 3 ومنوال عند 2، ما يعكس موقفاً أقل قوة نسبيّاً وتبايناً أكبر في الرأي

(انحراف معياري 1.196 ومعامل اختلاف 37.39% . يشير ذلك إلى الحاجة لتوضيح مفهوم التعزيز المستندي وتدريسه عملياً لرفع الوعي بأثره على الكشف.

السؤال 13: وجود مستندات رسمية يدعم دقة نتائج المراجعة المالية : الوسط الحسابي 4.2، والوسيط والمنوال عند 4. الانحراف المعياري المنخفض (0.410) ومعامل الاختلاف (9.77%) يعكسان إجماعاً واستقراراً عالياً.

يؤكد ذلك على أهمية الإبقاء على المستندات الرسمية كقاعدة للتدقيق المالي.

السؤال 14: تقارير الديوان التي تعتمد على وثائق مثبتة تكون أكثر موضوعية : حقق المتوسط 4.4، مع وسيط ومنوال عند 4. تشتت محدود (انحراف معياري 0.503، معامل اختلاف 11.42%) يدلل على توافق واضح. يثبت هذا دور الوثائق المثبتة في رفع درجة الموضوعية والمصداقية في التقارير.

السؤال 15: استخدام مستندات مؤيدة يسهم في توضيح أسباب التوصيات : سجل المتوسط 4.0، مع وسيط ومنوال عند 4. الانحراف المعياري 0.649 ومعامل الاختلاف 16.22% يشيران إلى اتفاق نسبي. يوصي بتضمين المستندات المؤيدة في ملحقات التقرير لتوضيح الخلفيات المنطقية للتوصيات.

السؤال 16: تنوع المستندات المرفقة يعزز من فهم العملية المالية محل المراجعة : بلغ المتوسط 3.6، والوسيط والمنوال عند 3. الانحراف المعياري 0.821 ومعامل الاختلاف 22.80% يُظهران تفاوتاً ملحوظاً. يدعو ذلك إلى اعتماد سياسة تنوع معيارية للمستندات تشمل أنواعاً متعددة (عقود، فواتير، كشوف حساب).

السؤال 17: المستندات الموقعة والمعتمدة تسهم في موثوقية التقرير النهائي : حقق المتوسط 4.2، مع وسيط ومنوال عند 5، مما يدلّ على امتداد قوي نحو الموافقة الكاملة. الانحراف المعياري 1.196 ومعامل الاختلاف 28.49% يبرزان تنوعاً في آراء محدودة. يستدعي تعميم التوقيع الرقمي والاعتماد المعتمد رسمياً على جميع المستندات.

السؤال 18: التقارير المدعمة بالوثائق تلقى قبولًا أكبر من الجهات المعنية : وصل المتوسط 3.6، مع وسيط عند 4 ومنوال عند 5، دالين على آراء متباينة بعض الشيء. الانحراف المعياري العالي (1.536) ومعامل الاختلاف (42.65%) يؤكدان ذلك. يُستحسن توحيد معايير التوثيق لدعم قبول أوسع من أصحاب المصلحة.

السؤال 19: وجود أدلة مستندية يقلل من احتمالية الطعن في نتائج الديوان : سجل المتوسط 3.8، مع وسيط عند 4 ومنوال عند 5. الانحراف المعياري 1.196 ومعامل الاختلاف 31.49% يعكسان تفاوتاً ملحوظاً. يشير إلى أهمية توفير الأدلة المستندية القاطعة لتعزيز قوة النتائج القانونية والإجرائية.

السؤال 20: التحليل المعتمد على وثائق رسمية يسهم في صياغة توصيات قابلة للتنفيذ : بلغ المتوسط 4.0، مع وسيط عند 4 ومنوال عند 5. الانحراف المعياري 0.918 ومعامل الاختلاف 22.94% يدلّان على اتفاق نسبي. يوصي بربط كل توصية بمستند رسمي واضح داخل التقرير لتعزيز قابليتها للتطبيق.

السؤال 21: التنظيم الجيد للمرفقات يدعم فهم المتلقي لمحتوى التقرير : سجل المتوسط 3.8، مع وسيط ومنوال عند 4. الانحراف المعياري 0.768 ومعامل الاختلاف 20.20% يظهران تفاوتاً معتدلاً. ينبغي اتباع دليل تنسيق موحد للمرفقات يسهل على القارئ التنقل بين المحتوى والمستندات.

السؤال 22: وجود مستندات مؤيدة يجعل التقرير أكثر حيادية واستقلالية : حقق المتوسط 3.8، مع وسيط ومنوال عند 4. تشتت محدود (انحراف معياري 0.768، معامل اختلاف 20.20%) يشير إلى اتفاق عام. يحث ذلك على تضمين المستندات الداعمة بصورة توازن بين الزوايا المختلفة دون تحيّز.

السؤال 23: كلما زادت جودة الوثائق، ارتفعت دقة التوصيات المرفقة : بلغ المتوسط 4.2، والوسيط عند 4 والمنوال عند 5، مع انحراف معياري 0.768 ومعامل اختلاف 18.28% يُظهران اتفاقاً كبيراً. يؤكد ذلك ضرورة رفع معايير جودة الوثائق لضمان توصيات دقيقة وقابلة للتحقيق.

السؤال 24: التوصيات المبنية على مستندات واضحة تكون أكثر تأثيرًا في تحسين الأداء المالي : سجل المتوسط 4.0، مع وسيط ومنوال عند 4. الانحراف المعياري 0.649 ومعامل الاختلاف 16.22% يشيران إلى اتفاق نسبي. يدعو هذا إلى تعزيز الشفافية بإرفاق المستندات الواضحة لدعم توصيات تحسين الأداء المالي.

4.3 نتائج الدراسة: من خلال التحليلات السابقة تظهر لنا النتائج التالية:

– **اهمية اكتمال المستندات:** اظهرت النتائج اتفاقا قويا على ان توافر المستندات المرفقة والكاملة يسهل التحقق من صحة المعلومات المالية ويعزز قدرة المراجعة على جمع الادلة وتتبع الاجراءات.

– **أثر جودة المستندات وموثوقيتها:** التأريخ، التوقيع، والاعتماد الرسمي للمستندات عناصر اساسية لرفع القيمة الإثباتية للتقارير وتعزيز مصداقيتها امام الجهات المعنية .

– **تنظيم الارشفة وسهولة الوصول:** التنظيم الجيد للأرشفة الورقي او الالكتروني يعتبر عاملا رئيسيا في سهولة استرجاع المستندات وضمان جاهزيتها وقت الحاجة.

– **التعاون بين الجهات:** ضعف التعاون في تقديم المستندات الداعمة يعد من ابرز معوقات المراجعة ،ما يستلزم قنوات تنسيق مركزية وضوابط زمنية للتسليم.

– **دور التحليل المستندي** : التحليل التفصيلي للمستندات وجودتها يؤثر مباشرة في دقة التوصيات وقابليتها للتنفيذ، مع حاجة لتوحيد فهم المراجعين لمفهوم التعزيز المستندي.

– **التنوع والوضوح:** تنوع المستندات المرفقة ووضوحها يسهمان في تحسين فهم العملية المالية ، لكن التأثير يعتمد على جودة العرض والربط المباشر بالتوصيات .

– **تقليل المخاطر والطعن** : المستندات الرسمية والمؤيدة تقلل من فرص التجاوزات المالية والطعن في نتائج الديوان، خاصة عند ربطها مباشرة بالتوصيات الرقابية .

5.3 توصيات الدراسة : في ضوء تحليل إجابات الاستبيان الـ24، تظهر إجماعاً قوياً على أن جودة واكتمال المستندات يُعد عاملَين حاسمين في دعم عمليات المراجعة المالية، مع تباينات طفيفة في بعض النقاط المتعلقة بالتنوع والتعزيز المستندي. نُقسم المحاور الرئيسية التي برزت إلى أربعة أقسام، ثم نقدم توصيات عملية لكلٍ منها.

1.5.3 ملخص المحاور الموضوعية:

- محور اكتمال المستندات
  - الأسئلة 1–3: متوسطات عالية (4.2–4.6) تشير إلى أهمية وجود مستندات مرفقة وكافية للتحقق والتتبع والحصول على أدلة مراجعة.
- محور جودة المستندات وموثوقيتها
  - أسئلة 5، 9، 17: توافق حول ضرورة التوقيعات والتأريخ والاعتماد الرسمي (متوسطات تتراوح 3.8–4.2) لدعم القيمة الإثباتية.
- محور إدارة الأرشفة وسهولة الرجوع
  - سؤال 6: متوسط 4.2 مع تباين منخفض يدل على اتفاق حول حاجة تنظيم أرشيف ورقي/إلكتروني فعّال.
- محور التحليل والتوصيات المبنية على الوثائق
  - أسئلة 11–12 و24: متوسطات معتدلة (3.2–4.0) تعكس تفاوتاً في مدى الاستفادة من التحليل المستندي والتعزيز لضمان توصيات دقيقة وقابلة للتنفيذ.

2.5.3 التوصيات العملية

1. توحيد نماذج المستندات والزامية العمل بها .

- تصميم قوالب قياسية تشمل كافة الحقول المطلوبة (تاريخ، توقيع، وصف المعاملة، الجهة المصدرة) للتأكد من اكتمال الوثائق قبل الشروع في المراجعة.
- ربط نظام التعقب الإلكتروني بقاعدة تحقق فورية تعيق الانتقال إلى المرحلة التالية دون استكمال النموذج.

2. اعتماد نظام إدارة إلكترونية للأرشفة

- استخدام حل DMS (Document Management System) يدعم الفهرسة بالعلامات (tags) والتصنيفات الموحدة لتسهيل البحث والاسترجاع.
- توفير وصول آمن ومدروس للجهات المعنية مع مراقبة سجل التعديلات لضمان سلامة الأرشيف.

3. تعزيز الجوانب الشكلية للمستندات

- إلزام التأريخ الإلكتروني والتوقيع الرقمي على كل مستند رسمي لتعزيز القيمة الإثباتية والامتثال للمعايير الدولية.
- إصدار دليل داخلي يوضح مستويات الاعتماد (مستندات رسمية/غير رسمية) وإجراءات المعالجة لكل فئة.

4. رفع كفاءة التنسيق مع الجهات المصدرة

- إنشاء قناة اتصال مركزية (بوابة إلكترونية أو فريق تنسيق) لضمان تعاون الجهات وتوريد المستندات الداعمة في الوقت المحدد وبالصيغة المطلوبة.
- جدول متابعة دوري مع الوكالات المعنية لتدارك التأخر أو النقص في المواد الداعمة.

5. تدريب وتوعية فريق المراجعة

- عقد ورش عمل دورية تشرح أهمية كل عنصر في النموذج وأثره على سلامة المراجعة وكفاءتها.
- تصميم دليل إرشادي (SOP) يوزع على الأفراد الجدد ويُحدّث سنوياً لمواكبة التغييرات في الأنظمة واللوائح.

6. إنشاء آلية مراجعة داخلية لجودة الوثائق

- تطبيق قائمة تدقيق (checklist) قبل بدء كل مراجعة تُقيّم اكتمال المستندات وجودتها.
- إجراء عينات مراجعة شهرية للتأكد من التزام الفرق بالإجراءات وخلو التقارير من ثغرات مستندية.

7. تعزيز التحليل المستندي في إعداد التوصيات

- ربط نتائج التحليل العميق للمستندات بنماذج إعداد التقارير، بحيث يبرز المراجع الأدلة الداعمة لكل توصية.
- استخدام ملخصات مصورة (infographics) داخل التقارير لإيضاح الصلة بين المستندات والتوصيات.

باتباع هذه التوصيات، سيُعزَّز اعتماد المستندات كركيزة أساسية لعمليات المراجعة، مما يرفع من موثوقية التقارير ويحدّ من المخاطر والتجاوزات المالية.

3.5.3 ملخص للتوصيات:

- ضرورة تعزيز اعتماد مراجعي ديوان المحاسبة على مستندات مؤيدة وموثقة لضمان دقة وموضوعية محتوى التقارير الرقابية .
- تطوير أدلة واجراءات عمل معيارية توضح اليات جمع وتحليل المستندات الداعمة للتقارير ، مما يرفع من جودة عمليات المراجعة .
- تنظيم برامج تدريبية دورية للمراجعين لتعزيز مهاراتهم في تقييم قوة وموثوقية المستندات المستخدمة في تقارير المراجعة.
- تعزيز التعاون بين ديوان المحاسبة والجهات الحكومية لتسهيل تبادل البيانات والمستندات بشكل سريع وامن يدعم فعالية الرقابة.
- تشجيع استخدام التقنيات الحديثة وادوات التحليل الرقمي في فحص المستندات ، بما يساهم في تحسين دقة التقارير وكشف المخالفات المالية.

6.3 الخاتمة :

اظهرت النتائج ان التعزيز المستندي يمثل عنصرا اساسيا في رفع جودة تقارير مراجعي ديوان المحاسبة ، اذ يساهم في تعزيز دقة وموضوعية التوصيات ورفع مستوى الثقة بها ، بينما يؤدي ضعفه الى تراجع قدرة المراجعين على الكشف عن التجاوزات المالية . توصي الدراسة بتبنى معايير واضحة لجمع وحفظ الادلة ، وتدريب المراجعين على اساليب التوثيق الحديثة ، واستخدام النظم الالكترونية

للأرشفة ، مع اقتراح اجراء دراسات مستقبلية لبحث أثر التعزيز المستندي على ابعاد اخرى لجودة التقارير مثل الشفافية والمصداقية .

7.3 المراجع:

1. البلوري ، ناصر مفرج .(2021). *محددات جودة المراجعة الداخلية واثرها على وظيفة المراجعة الداخلية:دراسة ميدانية في بيئة الممارسة المهنية السعودية*. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم محاسبة، كلية الشرق العربي للدراسات العليا،المملكة العربية السعودية.

2. بوخناف، سلمى ،وبن هارون، خلود. (2019). دور الرقابة الداخلية في تعزيز شفافية القوائم المالية: دراسة ميدانية لمؤسسة سونلغاز .جامعة 8 ماي 1945–قالمة، الجزائر. متاح على:https://bit.ly/UNIV-GUELMA-2019

3. . بن قارة، إيمان. (2022). *مطبوعة بيداغوجية في مقياس معايير المراجعة الدولية*. جامعة باجي مختار– عنابة، الجزائر. متاح على:https://facsceg.univ-annaba.dz/wp-content//uploads/2022/09

4. الجمهودي، إيمان عبد الفتاح حسن قرني.(2018) دراسة تحليلية لدور ادلة اثبات المراجعة في تدعيم جودة عملية المراجعة:دراسة ميدانية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد42(4)،64–363.

5. دولة ليبيا_وزارة المالية. (1967). *لائحة الميزانية والحسابات والمخازن* ، الصادر بقرار وزارة المالية لسنة 1967. طرابلس.

6. السامرائي، محمد حامد مجيد.(2016). أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية:دراسة تحليلية على شركات صناعة الادوية الاردنية.رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان،الاردن.

7. الشتوي ، إدريس عبد السلام. (2008). *المراجعة :معايير وإجراءات*. منشورات جامعة قاريونس، دار النهضة العربية ،الطبعة الخامسة.

8. صالح، محمد.(2022). *دليل شامل عن الدورة المستندية*. مدونة دفترة. متاح على:https://www.daftra.com/blog

9. عبد الحميد، منار، والسيد، محمود حسني. (2018). مدخل كمي لتطوير دور المراجعة الداخلية في تقييم خطر إعداد التقارير المالية بهدف تفعيل هيكل الرقابة الداخلية . مجلة البحوث المالية والتجارية، 19(3)، 58-83 .

10. . محمد، نصر صالح. (2015). *نظرية المراجعة*. دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، متاح على:https://library.ppfi.ps/records/index/1/335

11. محيسن، حسين علي. (2022). ادلة الإثبات في التدقيق. بغداد ، جمهورية العراق.

12. مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية. (2022). *اصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى ذات العلاقة*. الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) . متاح على:https://bit.ly/IFAC-2022

13. الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. (2023). *المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة*.الرياض، المملكة العربية السعودية. متاح على:https:// socpa.org.sa/audit

14. هوساوي، خالد عبد العزيز.(2023). *دور المراجعة المالية في التحقق من المركز المالي*. رسالة ماجستيرغير منشورة .الجزائر.