

## The relationship of the application of responsibility accounting between forensic accounting and financial performance control in companies listed on the Palestine Stock Exchange

Mohammad Fathi Mohanna

Higher Institute of Accountancy & Enterprise Management of Tunis || Manouba University || Tunis

**Abstract:** The study aimed to identify the relationship of the application of responsibility accounting between forensic accounting and financial performance control in the companies listed on the Palestine Stock Exchange. Palestine, and a sample of 300 male and female employees was selected, and the (SPSS) statistical program was used to analyze the study hypotheses.

The study reached several results, the most important of which are: There is a direct correlation with a statistical significance between the application of responsibility accounting and forensic accounting and controlling the financial performance of companies listed on the Palestine Exchange, and it focused on the areas of effective administrative reports, effective planning budgets, and inspections and investigations, and one of the most important recommendations of the study Develop a proposal to implement the responsibility and forensic accounting system in Palestinian companies that do not apply it, follow-up the stages of application of this system and evaluate it comprehensively, and establish a follow-up unit for its implementation.

**Keywords:** Responsibility accounting, forensic accounting, financial performance.

## علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين

محمد فتحي مهنا

المعهد العالي للمحاسبة وإدارة المؤسسات بتونس || جامعة منوبة || تونس

**المستخلص:** هدفت الدراسة للتعرف إلى علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم المنهج الوصفي الارتباطي، وتم الاعتماد على أداة الاستبانة المكونة من (30) عبارة، وتم توزيع الاستبانة على موظفي الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، واختيرت عينة منهم بلغ حجمها (300) موظفاً وموظفة، وتم استخدام برنامج (SPSS) الاحصائي لتحليل فرضيات الدراسة.

وقد توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها: وجود علاقة ارتباط طردية ذات دلالة احصائية بين تطبيق محاسبة المسؤولية وبين المحاسبة القضائية وبين ضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وتركزت في مجالات التقارير الإدارية الفعالة والموازنات التخطيطية الفعالة، وعمليات التفتيش والتحري، ومن أهم توصيات الدراسة وضع مقترح لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية والمحاسبة القضائية في الشركات الفلسطينية التي لا تطبقها ومتابعة مراحل تطبيق هذا النظام وتقييمه تقيماً شاملاً وإنشاء وحدة متابعة لتطبيقه.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة المسؤولية، المحاسبة القضائية، الأداء المالي.

## 1. المقدمة.

تعد محاسبة المسؤولية أداة عصرية مهمة نشأت في ظل توجه العالم نحو اللامركزية، إذ أتى هذا التوجه نتيجة كبر حجم المنشآت وهياكلها الإدارية وتنوع أنشطتها، مما جعل من الصعوبة بمكان على فرد واحد أو مركز مسؤولية واحد القيام باتخاذ كافة القرارات الإدارية والإشراف والرقابة المباشرة، وفي ضوء ما سبق، يصبح من الضروري نقل بعض الوظائف الإدارية للمديرين المرؤوسين مما يؤدي إلى نوع من اللامركزية. لذا تم تقسيم العمل على مراكز مسؤولية وبأحجام مختلفة، وتفويض الصلاحيات لمستويات إدارية مختلفة في مهام معينة مع مساءلة ومحاسبة كل فرد تم تفويضه عن مركز معين فهنا يتم ربط كل مسؤول مركز بالتكاليف والإيرادات المرتبطة به، ومقارنة الأداء الفعلي والمخطط ومن ثم تحليل الانحرافات وتقويم الأداء وذلك في الطريق للاستغلال الأمثل للموارد المتاحة (الجنابي والجبوري، 2016، ص2).

وتتمتع المؤسسات في الوقت الحاضر بتعدد وتنوع أقسامها ما بين إدارية وأخرى خدمية يعمل على إدارتها عدد كبير من الأفراد لتحقيق الأهداف والسياسات الموضوعية، وفي ظل المركزية واللامركزية الإدارية التي تتبعها الإدارة العليا في المؤسسات، لذلك فهي بحاجة إلى أساليب عملية متطورة تستطيع من خلالها التأكد من الاستغلال الأمثل للموارد نظراً لعدم مقدرتها على متابعة حجم العمليات المتعددة بمفردها (كحيل، 2017، ص1).

وقد أصبحت المحاسبة القضائية شيء أساسي لا يمكن الاستغناء عنها، سواء في مجال خدمي أو صناعي، قطاع حكومي أو خاص، فهي مهنة تتطلع للتحقق إلى ما وراء الأرقام في التعامل مع مهارات المحاسبة والقانون، من أجل الكشف عن الأضرار المالية والتقرير عنها والاستعانة بها في التحقيقات القانونية لرفع الدعاوى القضائية، وفض المنازعات التجارية بصورة مرضية وعادلة.

وتولي الشركات على مختلف قطاع أعمالها أهمية كبيرة للأداء المالي ومؤشراته، وقد نال الأداء المالي نصيبه من اهتمام الباحثين أيضاً، ويعبر هذا المصطلح عن قدرة الشركة على مواجهة التزامها من خلال الاحتفاظ بهامش ربحي، ويمكن القول أن الأداء كمصطلح عام يعبر عن قدرة الشركة على انجاز الأعمال كما يجب، ويتصف هذا المصطلح بصفتين هما الاستمرار والشمولية، وهو الأمر الذي يعبر عن مدى نجاح المؤسسة أو فشلها في الأسواق المستهدفة والمخططة مسبقاً، ويتقرر الأداء بشكل عام والأداء المالي بشكل خاص بالكفاءة والفعالية (ساكر ومغزاوي، 2016، ص45).

هذا ولما كانت الشركات الفلسطينية تمثل عصب الحياة الاقتصادية في المجتمع لما تقدمه في إسهامات في خطط تنمية اقتصادية واجتماعية، وفي ظل التطور العلمي والتقدم التقني الذي يواكب المؤسسات في إدارتها لواجباتها وكبر حجم مهامها وعملياتها المقدمة للأفراد والمؤسسات والحكومات، بالإضافة إلى تعدد وتنوع فروعها وأقسامها الأمر الذي أدى بدوره إلى صعوبة إدارة كافة العمليات التي تنجز بشكل يومي واتخاذ الحلول المناسبة لها بصورة مركزية (مهنا، 2016، ص3)، كل ذلك أدى إلى صعوبة إدارة جميع العمليات التي تنجز على نحو يومي، الأمر الذي دفع الإدارة العليا للشركات إلى تفويض سلطة اتخاذ بعض القرارات للمستويات الإدارية المختلفة للعمل على تسيير الأعمال وإنجاز المهام بشكل أكثر لتحسين وضبط الأداء المالي فيها، الأمر الذي دفع بالشركات الفلسطينية إتباع نظام اللامركزية في صنع القرار، ومن هنا جاءت هذه الدراسة لمعرفة علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، لما لهذا النظام من أهمية في تحسين مستوى أداء الشركات الفلسطينية وزيادة الانتاجية وتحقيق أهداف الإدارة العليا لهذه الشركات.

## مشكلة الدراسة:

تتلور مشكلة الدراسة من خلال التعرف على ظواهرها، حيث تتبع الشركات الفلسطينية مجموعة من السياسات الهادفة إلى تحسين وضبط الأداء المالي من خلال إتباع أنظمة وسياسات منهجية ومنظمة تهدف إلى ضبط وتحسين الأداء المالي، ولهذا تقوم على أساس تطبيق محاسبة المسؤولية وتبني أبعاد المحاسبة القضائية، والتي بدورها تعنى بتقسيم الأعمال إلى أجزاء معنية لصالح تطوير وتحسين الأداء المالي، حيث أن عدم وجود تحديد واضح لمفهوم محاسبة المسؤولية وأهدافها وعدم القناعة الكاملة في أهميتها من قبل بعض الشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين، إضافة إلى ضعف في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بسبب عدم وضوح مقومات ومتطلبات تطبيقه وفق الأسس العلمية الصحيحة وغياب هذه المقومات بدرجات متفاوتة، وافتقار هذه الشركات للدور الذي تقوم به المحاسبة القضائية، بتفعيل تطبيق آليات المحاسبة القضائية والتي تعالج مشكلة الفساد المالي والإداري الذي تعاني منه الشركات بسبب عدم ضبط أدائها المالي.

ووفق ما ورد في دراسة (كحالة، 2017) ودراسة (حوري والعمري، 2013) ودراسة (المدهون وآخرين، 2021) فإن عدم قدرة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين على ضبط الأداء المالي، والتي بدورها لا تساعد على توفير البيانات والمعلومات التحليلية خلال الفترة المالية، مما يصعب معه إيجاد نظام رقابي فاعل يقوم أولاً بتقويم الأداء ومن ثم تحفيز العاملين على القيام بالعمل المخطط المطلوب منهم. وتحليل الانحرافات السلبية لمنع حدوثها في المستقبل، من خلال وضع الحلول المناسبة ضمن عملية التغذية العكسية لعملية الرقابة وكل ذلك سببه غياب تطبيق محاسبة المسؤولية وغياب آليات المحاسبة القضائية.

إذ يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: ما علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟ وينبثق عن هذا السؤال عدة أسئلة فرعية وهي:

- 1- ما العلاقة بين تطبيق محاسبة المسؤولية وبين المحاسبة القضائية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟
- 2- ما العلاقة بين تطبيق محاسبة المسؤولية وبين الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟
- 3- ما العلاقة بين تطبيق المحاسبة القضائية وبين الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟

## فرضيات الدراسة:

تسعى الدراسة الحالية لفحص الفرضيات الصفرية التالية:

الفرضية الرئيسية: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين. ويتفرع عن هذه الفرضية عدة فرضيات فرعية وهي:

1. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في العلاقة بين تطبيق محاسبة المسؤولية وبين المحاسبة القضائية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
2. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في العلاقة بين تطبيق محاسبة المسؤولية وبين الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
3. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في العلاقة بين تطبيق المحاسبة القضائية وبين الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

#### أهداف الدراسة:

- تهدف الدراسة إلى تحقيق الهدف الرئيس؛ والمتمثل في: "التعرف على علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
- وينبثق عن هذا الهدف الرئيس عدة أهداف فرعية وهي:
- 1- التعرف على العلاقة بين تطبيق محاسبة المسؤولية وبين المحاسبة القضائية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
  - 2- التعرف على العلاقة بين تطبيق محاسبة المسؤولية وبين الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
  - 3- التعرف على العلاقة بين تطبيق المحاسبة القضائية وبين الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
  - 4- الوصول إلى توصيات تحت الشركات المدرجة في بورصة فلسطين على تطبيق محاسبة المسؤولية والمحاسبة القضائية التي تسهم بشكل فعال في ضبط الأداء المالي.

#### أهمية الدراسة:

تنبع الأهمية العلمية للدراسة من الناحيتين النظرية والتطبيقية:

- أولاً- الأهمية النظرية:
  - أهمية موضوع الدراسة الذي يتناول علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، حيث تتبع هذه الشركات نظام إداري فعال يقوم على ضبط وتحسين الأداء المالي من خلال عدة مجالات معينة.
  - تعتبر هذه الدراسة على حد علم الباحث من أوائل الدراسات التي تتناول علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وسيكون مرجعاً للباحثين والمختصين يمكن الاستفادة من نتائجه.
  - إن نتائج الدراسة الحالية ستقدم إضافة علمية تساعد العديد من الأطراف أهمها إدارة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين المهتمة بموضوع محاسبة المسؤولية والمحاسبة القضائية في تقييم فاعلية تطبيقها وتأثير ذلك على ضبط الأداء المالي.
- ثانياً- الأهمية التطبيقية:
  - يعتبر موضوع الدراسة من الموضوعات الهامة في مجال المحاسبة الإدارية التطبيقية، ويتوقع أن تقدم نتائج الدراسة دليلاً عملياً لإدارة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين حول علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين مما يسهم في تشجيع هذه الشركات على تنبني محاسبة المسؤولية والمحاسبة القضائية في حال ثبات فاعلية وأهمية التطبيق.
  - السعي لبيان الفوائد والتي من الممكن تحقيقها من واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية والمحاسبة القضائية، وما هي المعوقات التي تقف حائلاً أمام تطبيق ذلك النظام، والعمل على وضع الحلول اللازمة لمعالجتها وتطويرها.

- أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية والمحاسبة القضائية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين ولهذا فإن دراسة واقع تطبيق نظام محاسبة للمسؤولية يساهم في تحقيق الرقابة على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وقدرتها على ضبط الأداء المالي.

#### حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي.
- الحدود البشرية: موظفي الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
- الحدود المكانية: الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
- الحدود الزمانية: العام (2022م).

## 2- الإطار النظري والدراسات السابقة.

### أولاً- الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية

#### 1- تعريف محاسبة المسؤولية:

يعرف نظام محاسبة المسؤولية بأنه التطبيق العملي لأسلوب اللامركزية في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء، وتعرف على أنها نظام إعداد تقارير الأداء التي تمكن قياس نتائج النشاط المؤدي للقرارات المتخذة لمعرفة السلطات في الهيكل التنظيمي حيث يتم بموجب هذا النظام تحديد الأهداف المقرر تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية الذي يمنح الصلاحيات اللازمة لتمكينه من تنفيذ الهدف ومحاسبته عن الانحرافات وتقييم كفاءة الأداء من خلال ما يتحقق من نتائج (الجنابي وجبوري، 2016، ص6).

وعرفت محاسبة المسؤولية بأنها أسلوب يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري القائم في الوحدة الاقتصادية، وتقسم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية ترتبط بالمستويات الإدارية في التنظيم الإداري، ومن ثم ربط عناصر النشاطات المختلفة بالمسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم فيها والرقابة عليها، كما تعرف محاسبة المسؤولية بأنها نظام يختص بتجميع بيانات النشاط لكل وحدة في أدنى مستوى في التسلسل التنظيمي والتي يطلق عليها وحدات أو مراكز المسؤولية، وقد تكون فردا ولكن عادة يتكون مركز المسؤولية من إدارة أو قسم له رئيس أو مدير، ويعمل معه عدد من الأفراد تحت إشرافه (باعلي، 2015، ص8).

وعرف نظام محاسبة المسؤولية بأنه نظام محاسبي إداري يصمم وفق الهيكل التنظيمي للمنظمة، حيث يتم تسجيل وتبويب ومراقبة التكاليف والإيرادات حسب الوحدات الإدارية الفرعية (مراكز المسؤولية) وربطها بالمديرين المسؤولين عن هذه الوحدات بحيث يمكن مساءلتهم عن الانحرافات التي تحدث بين ما هو مستهدف والنتائج الفعلية (حوري والعمري، 2013، ص373).

وتعرف محاسبة المسؤولية إجرائياً بأنها النظام الذي يتضمن مفاهيم واساليب يمكن استخدامها من اجل اعداد تقارير عن كفاءة وفعالية مديري الدوائر والاقسام وبعثها لمراكز المسؤولية على أن تتضمن هذه التقارير العناصر التي يستطيع المدير التحكم فيها.

## 2- مقومات نظام محاسبة المسؤولية:

لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في أي مؤسسة اقتصادية أو حكومية لا بد من توافر المقومات الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية، كما يلي:

### 2-1-1- وجود هيكل تنظيمي معتمد وجيد ومفهوم:

يعد الهيكل التنظيمي أولى خطوات نجاح تطبيق نظام محاسبة المسؤولية والتي تسعى إلى ربط معدلات الأداء المخططة بمراكز مسؤولية محددة ثم ربط معدلات الأداء الفعلي بنفس المراكز لمتابعة الأداء وقياسه وتحقيقا للرقابة الداخلية الكاملة التي تساعد على تصحيح المسار إذا انحرف وفي الوقت المناسب لذلك، فوجود هيكل تنظيمي معتمد وسليم وواضح للوحدة تتضح الأهداف والمهام والصلاحيات وتوزع المسؤوليات وفق مراكز المسؤولية التي يتألف منها الهيكل التنظيمي، بالإضافة إلى وضوح الإجراءات والسياسات من ناحية المتطلبات التنظيمية التي تقرها الإدارة العليا، وكل مدير أو مسئول مركز مسؤولية تناط به صلاحيات ومسئوليات وفقا لمؤهلاته العلمية والمهنية لتنفيذ السياسات والإجراءات المعتمدة من قبل الإدارة العليا، لذلك يعتبر الهيكل التنظيمي بالنسبة للوحدة الحكومية محورا أساسيا يبني عليه نظام محاسبة المسؤولية، الأمر الذي يساعد في تحديد مراكز المسؤولية كإحدى المقومات الأساسية لهذا النظام ويساعد أيضا في إلغاء التعارض في الأهداف والاستخدام الأمثل للموارد والأخذ بالإجراءات المثالية (علي، 2018، ص42-43).

### 2-1-2- نظام الموازنات التخطيطية:

يتم ربط الموازنات التخطيطية بكل مركز من مراكز المسؤولية، حيث يتطلب قياس الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية بغرض تقييمها، وجود معايير وموازنات تخطيطية موضوعة سلفاً، حتى يمكن عن طريقها الحكم على ما إذا كان الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية المختلفة مقبولاً أم غير مقبول (الغرابية وآخرون، 2011، ص221). وفي النهاية يجب أن يقتنع العاملون بهذه الموازنة وأن يوفر لهم حوافز تشجيعية لتحقيقها، وباستخدام الموازنات التخطيطية تحقق المؤسسة عدة مميزات لكل مركز من مراكز المسؤولية أهمها ما يلي (علي، 2018، ص50-51):

1. تحقيق الرقابة على كل مركز من مراكز المسؤولية، حيث يتم استخدام الموازنة التخطيطية أساساً لمقارنة الأنشطة الفعلية مع التقديرية بما يحقق الرقابة أثناء التنفيذ (الرقابة قبل الصرف بالنسبة لجميع النفقات والرقابة قبل التحصيل بالنسبة لجميع الإيرادات).
2. تعمل الموازنة التخطيطية على ترجمة أهداف المؤسسة وتوزيعها على مراكز المسؤولية، حيث يتم تحديد أهداف مركز المسؤولية والأنشطة المطلوب تحقيقها بصورة كمية ورقمية.
3. تعد الموازنة التخطيطية حافزاً للعاملين في مراكز المسؤولية، وخاصة إذا استخدمت هذه الحوافز التشجيعية لحث العاملين على تحقيق الأداء المطلوب.
4. تقدير الاحتياجات المختلفة لمراكز المسؤولية للفترات المستقبلية، وأخذ الوقت الكافي للإعداد لهذه الحاجات سواء من حيث تأمين مصادرها أو مصادر لتمويلها.

### 2-1-3- النظام المحاسبي الشامل:

إن نظام المعلومات المحاسبي كأحد أنظمة المعلومات في الوحدة الاقتصادية أهم وأكبر تلك النظم التي تتصف بالشمول، كونها تمتد إلى كل أنشطة الوحدة الاقتصادية، ويعمل على توفير المعلومات الملائمة للمديرين في كافة مراكز المسؤولية، وعادة ما تحتاج مراكز المسؤولية إلى المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي، لما لهذه المعلومات من مساهمة في المساعدة في اتخاذ القرار الأمثل (الشرقي، 2015، ص52) وعند إتباع أسلوب محاسبة

المسؤولية تصبح مراكز المسؤولية في المؤسسة نقطة البداية في تصميم النظام المحاسبي وتجميع البيانات المحاسبية، ويتم ترميز الحسابات على هذا الأساس، ويتكون نظام المحاسبة الشامل للمؤسسة من عدة عناصر وهي نظام المحاسبة المالية ونظام محاسبة التكاليف، ونظام المحاسبة الإدارية (سمارة، 2015، ص56).

#### 2-1-4- النظام الفعال للتقارير الإدارية:

تعد تقارير الأداء أو ما تسمى أحياناً بالتقارير الرقابية وهي من أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية فيدونها لا يمكن لهذا النظام أن يحقق أهدافه (المطيري، 2011، ص49). وظهرت الحاجة لوجود نظام التقارير نتيجة لزيادة حجم المؤسسات، وتعدد طرق أداء المهمات في العديد من الأوقات، وتراكم قدر كبير من البيانات والأرقام، بالإضافة إلى تعدد المستويات الإدارية داخل المؤسسات الأمر الذي تطلب وجود وسيلة اتصال بين تلك المستويات (الشرفي، 2015، ص52).

ويتم محاسبة كل مدير مركز من مراكز المسؤولية عن الأنشطة التي تحدث داخل المركز الخاص فيه والتي تكون هذه الأنشطة تحت نطاق حكمه ورقابته، حيث يشترك مديرو جميع مراكز المسؤولية في وضع الموازنات الخاصة بمراكزهم ويتحملوا كافة المسؤولية عن أي انحرافات تظهر بهذا الخصوص، ويتم ذلك عن طريق إعداد التقارير التي تقيس وتحلل أسباب انحرافات الأداء الفعلي عن الأداء المخطط. ويجب أن يتم تقييم أداء كل مركز مسؤولية، وتوصيل التقارير الرقابية عن طريق التغذية العكسية للمعلومات إلى كل مدير مركز مسؤولية في الوقت المناسب وبدون تأخير (الغرايبة وآخرون، 2011، ص222).

ويرى الباحث أنه عند استخدام الإدارة في المنظمة لمفهوم (اللامركزية) تصبح إدارة لامركزية مع تفاوت درجتها من إدارة لأخرى وتنشأ منها بالتالي وحدات تنظيمية صغيرة داخل المنظمة تدعى مراكز المسؤولية، والتي تعتبر محور نظام محاسبة المسؤولية.

#### 3- تعريف المحاسبة القضائية:

هي وصف لوظيفة المحاسب الذي يعمل في إطار قانوني لاكتشاف الغش والفساد والاحتياالات التي تحدث في التعاملات المالية وتقديم الدليل عليها (صالح، 2018، ص171)، وتعرف بأنها خدمة محاسبية ومهنية تنظر إلى ما وراء الأرقام حتى تساعد على كشف الغش في القوائم المالية ومحاربة الفساد في الشركات وتتم المراجعة من خلال شخص أو فريق عمل مؤهل علمياً وعملياً يستخدم مهارات متخصصة ومتكاملة في المحاسبة والمراجعة (إبراهيم، 2019، ص245).

كما تعرف بأنها النظرة الشاملة للتحقيق في الغش؛ حيث تتضمن منع الغش بالإضافة إلى تحليل ضوابط الرقابة الداخلية المقاومة للغش، وجمع أدلة الإثبات والمعلومات المرتبطة بالغش سواء أكانت مالية أم غير مالية، وكتابة التقرير للإدارة أو المحكمة لدعم التقاضي (المدهون، واحمد، 2021، ص51).

وتعرف بأنها عبارة عن تكامل لمجموعة من مهارات المعرفة المختلفة مثل: المحاسبة، والمراجعة، والإجراءات التحليلية، وتكنولوجيا المعلومات، والإحصاء، والسلوك البشري، والقدرة على تحديد المؤشرات الأساسية لاكتشاف إمكانية حدوث غش أو احتيال (Tiwari & Debnath, 2017).

بينما عرفها (عبد الحليم، وآخرون، 2021، ص443) بأنها تطبيق المهارات المالية، ومهارة التحريات في القضايا غير المحسومة وذلك في إطار قواعد الإثبات، وهي تشمل الخبرة المالية والمعرفة بالغش، وكذلك المعرفة والفهم بشكل صحيح لواقع الأعمال، وبيئة أو عمل النظام القانوني، بالإضافة إلى الخبرة مع مأموري التحقيقات والمجلس التشريعي.

ويرى الباحث أن المحاسبة القضائية تتعلق بالفحص القانوني، وتقدم درجة عالية من التأكد، وهي شاملة وكافية وكاملة، ويمكن من خلالها الإدلاء برأي مميّ مستقل وتقديم تقرير يساهم في تأييد الدعاوى القضائية.

#### 4- أساليب المحاسبة القضائية:

تتعدد الأساليب التي يستعين بها المحاسب القضائي في الحد من ممارسات الغش والفساد المالي والتصرفات غير القانونية، وينبغي على المحاسب القضائي وفريقه استخدام تقنيات وأساليب محاسبية تدقيقية وتحقيقية مناسبة للكشف عن عمليات الفساد المالي أو الاقتصادي والحد منها، ومن الأساليب والتقنيات التي تستخدمها المحاسبة القضائية لجمع الأدلة واكتشاف الاحتيال ومنعه وأداء خدماتها الاستشارية والقانونية ما يلي (الخضر، 2018، ص69):

1. نظرية الألعاب والتفكير الاستراتيجي: تستخدم هذه النظرية في اكتشاف الاحتيال من خلال تقييم المخاطر، تخطيط عملية المراجعة، تطبيق إجراءات المراجعة.
2. أسلوب التشكيك في الوثائق: يستخدم هذا الأسلوب للتأكد من سلامة المستندات فقد يكون بعضها مزيفاً أو معدلاً أو محذوفاً أو في حالة عدم وجود تفاصيل بالمستندات.
3. تحليل التسلسل الزمني: يستخدم لفحص التفاصيل من بداية حدوث المشكلة وحتى تحديد المتسبب فيها، حيث يساعد ذلك المحاسبين القضائيين في تفسير الترابط الزمني بين الأحداث وتلخيص التحقيقات.
4. أسلوب تتبع الجداول: يستخدم في تتبع الأموال من مصرف الى مصرف، من منشأة الى منشأة، أو من شخص الى آخر، وغالباً ما يستخدم هذا الأسلوب في حالات جرائم غسيل الأموال.
5. أسلوب المراجعة المستمرة: يستخدم في اكتشاف الاحتيال، وسوء الاستخدام للأصول، والأنشطة غير الملائمة، والأشياء الشاذة، حيث يتم وضع علامة على الأحداث التي يتم تقييمها ضمن الأخطاء لغرض متابعتها.
6. أسلوب التسلسل: يتوجب على المحاسب القضائي حماية الدليل المالي والمحافظة على التسلسل الزمني حيث يجب أن تكون هناك طريقة توضح أن الدليل لم يتم التلاعب فيه أو إتلافه أو حجزه، فهناك حاجة من وقت الحصول على الدليل وحتى وقت تقديمه كدليل إثبات.
7. أسلوب تحليل الصلة: يقصد به تحليل العلاقة بين الشخص والبيانات، أو بين العديد من الأشياء المختلفة التي لا تظهر من خلال البيانات الأولية وذلك لربط الأحداث مع بعضها البعض.
8. خريطة التنقيب عن البيانات: يستخدم فيه قلم الإشارة لتحديد العناوين الرئيسية، أو العبارات، أو البيانات الهامة في المستند وذلك بغرض تصفحه والرجوع إلى البيانات الهامة مرة أخرى بسهولة.
9. الأدوات المساعدة المحوسبة: قد يتطلب من المحاسب القضائي في جزء من الإجراءات استخدام برامج إلكترونية لمعالجة البيانات المالية المهمة بنظام معلومات العميل دون الاعتماد عليه.
10. تقنية التنقيب عن البيانات: يستخدم هذا الأسلوب بمساعدة الحاسوب للتنقيب عن حجم البيانات الجديدة أو المخفية أو المعلومات غير المتوقعة، ويحتاج هذا الأسلوب معرفة جيدة بنظم المعلومات الإلكترونية.

#### 5- تعريف الأداء المالي:

ليس من السهل تحديد مفهوم دقيق للأداء المالي وذلك نظراً لاختلاف وجهات النظر بين الكتاب والباحثين فيعرفها " محمود الخطيب " أنها أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في المؤسسة في لحظة معينة ككل أو لجانب معين من أداء المؤسسة أو لأداء أسهمها في السوق في يوم محدد وفترة معينة، كما يعرف على انه قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها في الاستخدامات ذات الأجل الطويل والقصير من أجل تشكيل ثروة. ويعرف الأداء المالي



بتعظيم النتائج وذلك من خلال تحسين المردودية ويتحقق ذلك بتدنية التكاليف وتعظيم الإيرادات بصفة مستمرة تمتد إلى المدى المتوسط والطويل بغية تحقيق التراكم في الثروة والاستقرار في مستوى الأداء (كانش، 2014، ص5). ويمثل الأداء المالي الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف، ويعبر الأداء المالي عن أداء الشركات حيث انه الداعم الأساسي لأعمال مختلفة تمارسها الشركة (سليمانى، 2013، ص51).

ويرى الباحث أن الأداء المالي يساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم كما يعد الأداء المالي من أكثر ميادين الأداء استخداماً وقدماً لقياس أداء الشركة لأنه بالاستقرار والثبات ويساهم في توجيه الشركات نحو المسار الأفضل والصحيح.

## 6- مؤشرات الأداء المالي:

ومن مؤشرات الأداء المالي:

1. معدل العائد إلى حقوق الملكية: تعتبر هذه النسبة مقياساً شاملاً للربحية، لأنها تقيس العائد المالي المتحقق على استثمارات المساهمين في الشركة، ويمكن حساب هذه النسبة كما يلي:  
العائد على حقوق الملكية = (الربح الصافي/ حقوق الملكية)
2. معدل العائد إلى إجمالي الأصول: تشير هذه النسبة إلى الدخل المتحقق على إجمالي الأصول المستثمرة في الشركة، ويمكن حسابه كما يلي:  
العائد على إجمالي الأصول = (الأرباح المحققة للتوزيع/ إجمالي الأصول)
3. نسبة الربحية المالية: تقيس هذه النسبة ربحية الأموال الخاصة، ويمكن حسابها وفقاً للعلاقة التالية:  
نسبة الربحية المالية = (نتيجة السنة المالية/ الأموال الخاصة × 100)
4. العائد على الأسهم: تعتبر هذه النسبة إحدى مؤشرات الربحية، وهي تقيس كمية الأرباح التي تخص كل سهم من أسهم الشركة في نهاية الفترة المالية، ويعتبر العائد على السهم من أكثر مؤشرات الأداء استعمالاً لقياس كفاءة الأداء المالي للشركات، وهو يلعب دوراً هاماً في التحليل الاستثماري (عقل، 2006، ص336-339).  
العائد على السهم = الربح بعد الفوائد والضريبة وحقوق حملة الأسهم الممتازة/ عدد الأسهم العادية القائمة في نهاية الفترة
5. نسبة الربحية الاقتصادية: تعبر هذه النسبة عن كفاءة التراكم للأموال الخاصة بعد إقصاء المصاريف، وذلك بهدف جعل طريقة تمويل الشركات محايدة. ويمكن حسابها وفقاً للعلاقة التالية:  
نسبة الربحية الاقتصادية = (نتيجة الاستغلال - المصاريف المالية)/ الأموال الدائمة × 100 (سليمانى، 2013، ص61).

ويرى الباحث أن نظم المعلومات الحديثة تلعب دوراً أساسياً في تحسين أداء وحدات الإدارة المالية وسياساتها في استثمار تلك التطورات التقنية لنظم المعلومات الحديثة للاستفادة منها استراتيجياً للحصول على ميزة تنافسية.

علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة

فلسطين:

إن قياس الأداء الفعلي لمديري مراكز المسؤولية يستلزم توفير بيانات فعلية يتم القياس من خلالها وتنشأ عملية القياس مع بدء (المالية والتكاليف والإدارية) في عملية القياس الفعلي، وبعد انتهاء الأنشطة في الوحدة الاقتصادية، وتؤثر فروع المحاسبة لها عمل النظام المحاسبي، وتحديد الأداء المالي الفعلي وفقاً لمبادئ المحاسبة، ويتم ربط الأداء المالي الفعلي بالأداء المخطط لمراكز المسؤولية كلها وتخصص لها تكاليف وهي إيراداته التي نشأت وتأثرت بقرارات رئيسة، وفق قابلية التكلفة والإيراد للرقابة، ويكون قد توافر لكل مركز من مراكز المسؤولية ما يخصه من تكلفة وإيراد مخطط وفعلي، وبذلك تسهل عملية قياس الأداء المالي في كل مركز مسؤولية (الجنابي وجبوري، 2016، ص10-11).

أن تحليل الانحرافات على أساس تحديد المسؤولية عن حدوثها يتطلب أولاً إجراء المقارنة بين الأداء المخطط والأداء الفعلي لمراكز المسؤولية المختلفة وتحديد الانحرافات، ثم بعد ذلك تحليل هذه الانحرافات من خلال التمييز بين الانحرافات التي هي في صالح الوحدة الاقتصادية والتي تتحقق عندما تنخفض التكلفة الفعلية عن التكلفة المعيارية وتسمى "الانحرافات الموجبة" وبين الانحرافات التي ليست في مصلحة الوحدة الاقتصادية، والتي تتحقق عندما تزيد التكلفة الفعلية على المعيارية وتسمى الانحرافات السالبة، ثم إجراء دراسة دقيقة لهذه الانحرافات بهدف اتخاذ القرار المناسب بصدها لمعالجتها وذلك في ضوء حجمها معبراً عنها بقيمة مالية أو عينية، وتحديد فيما إذا كان الانحراف يعود إلى أسباب وعوامل داخلية أو خارجية عن نطاق رقابة المستويات الإدارية، ثم تحديد الأسباب المختلفة المؤدية إلى حدوثها وتقدير إمكانية تكرار تلك الأسباب وتحديد الأشخاص المسؤولين عن حدوثها، ومعرفة قدرة رئيس مركز المسؤولية على تلافي تلك الانحرافات أو عدم تمكنه من ذلك وذلك من خلال تحديد مسؤوليته عنها (الجنابي وجبوري، 2016، ص10-11).

كما أن التحري والكشف عن الغش في القوائم المالية، يشمل ذلك مراجعة الحالات الفعلية للغش، واقتراح طرق معالجتها، والمساعدة في حماية الأصول واسترجاعها، والتنسيق والاستعانة بالخبراء في مجالات متعددة، وذلك في سياق الإجراءات اللازمة لتوفير الأدلة اللازمة لذلك، ويكون إما شفوياً أو في شكل تقرير أو كليهما معاً، وهذا الأمر لا يتوافر في المحاسب في فلسطين، ونوصى المشرع الفلسطيني بتبني تشريعات تسمح للقضاة بالاستعانة بالخبرة المحاسبية، لغايات التحقيق في بعض الجرائم المالية المتعلقة بعمل الشركات الكبرى العاملة في فلسطين، لما لذلك من أهمية من الناحية العملية.

#### ثانياً- الدراسات السابقة.

- دراسة (المدهون وأحمد، 2021م) "واقع المحاسبة القضائية في قطاع غزة من وجهة نظر القضاة"-دراسة ميدانية استكشافية: هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على المحاسبة القضائية، وذلك من خلال البحث في واقع هذا الحقل في قطاع غزة، من وجهة نظر القضاة، وتحديد مدى حاجة القضاة، في قطاع غزة، للاستعانة بالمحاسبة القضائية في المحاكم، للفصل في المنازعات المالية، في ظل ما يسود القطاع من أوضاع اقتصادية صعبة تزيد من النزاعات المالية وحدتها. ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، كما تم الاعتماد على استبانة تم إعدادها بما يتناسب وأهداف وفرضيات الدراسة. وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك حاجة إلى المحاسبة القضائية، لمساعدة القضاة للفصل في المنازعات المالية، وأن المحاكم في قطاع غزة تعتمد على المكلف بمهمة المحاسب القضائي، بشكل كبير، في الفصل في تلك المنازعات، وأخيراً فقد توصلت الدراسة إلى ضرورة أن تحظى المحاسبة القضائية باهتمام أكبر من قبل الجهات المعنية.

- دراسة (عبد الحليم وآخرون، 2021م) " دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح -دراسة تطبيقية مقارنة": هدفت الدراسة استكشاف دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئي الأعمال المصرية والسعودية، وتم إجراء هذا البحث من خلال استخدام قائمة استقصاء واستطلاع رأي عينة مكونة من (50) مفردة من المساهمين والمستثمرين كممثلين لمستخدمي القوائم المالية، و(60) مفردة من الخبراء المحاسبين المقيدين بجداول خبراء المحاكم الاقتصادية، وتوصلت الدراسة الى عدد من النتائج والتوصيات: منها أن للمحاسبة القضائية دورا مهما في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر عينة البحث لبيئتي الدراسة المصرية والسعودية، كما أن المحاسبة القضائية تتطلب مزيجا من المهارات المحاسبية ومهارة التحريات، واختتمت الدراسة ببعض التوصيات، من أهمها: ضرورة زيادة وعي الشركات والمستثمرين وأصحاب المصالح بأهمية ومزايا تطبيق المحاسبة القضائية في الكشف ومنع الغش والاحتيال المالي والحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- دراسة (أحمد، 2021م): " هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة المحاسبة القضائية ومفاهيمها الأساسية وبيان مجالات استخدامها وأساليبها وآلياتها وإجراءاتها التنفيذية والمصطلحات ذات العلاقة ومبررات الاهتمام بها والتعرف على المنظمات المهنية التي تقوم بإصدار المعايير والإرشادات، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتم تصميم استبانة وزعت على مجتمع الدراسة لاختبار الفرضيات، وأظهرت نتائج الدراسة أن المحاسبة القضائية من المواضيع البحثية المتطورة والحديثة فهي تطبيق لمهارات المراجعة والمعرفة بالجوانب القانونية والمحاسبية المتخصصة وألية لفض النزاعات وبالرغم من أهميتها لا يوجد أثر كبير لاستخدام المحاسبة القضائية في السودان حتى الآن في غياب أسس وقواعد المساءلة والمحاسبة ومن خلال النتائج أوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها: ضرورة الاستعانة بخدمات المحاسب القضائي لمساعدة القضاء في تنويره بالجوانب المالية والمحاسبية المتخصصة حيث يقوم بإعداد تقريره والقيام بعملية التحليل المالي وتحديد الخسائر، بصفته شاهداً خبيراً لما له من إدراك وإلمام بالجوانب القانونية والمحاسبية والمراجعة.
- دراسة (كحيل، 2017م): "مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطيني": هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة، وكذلك معرفة مدى وجود مقومات محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة. وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: يتوفر لدى الجامعة الإسلامية بغزة مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية ومنها وجود هيكل تنظيمي معد وفقا للأسس العلمية وقد حصل على أعلى درجة كبيرة، وكذلك تبين وجود نظام محاسبي معد وفقا للأسس العلمية، في حين أن تطبيق نظام الحوافز حصل على أقل درجة موافقة من بين مجالات الدراسة. وبناء على نتائج الدراسة توصلت الدراسة إلى عدة توصيات منها: العمل على توافق التغيير في الهيكل التنظيمي للجامعة مع التغيير في استراتيجيتها، وإعطاء المزيد من التفويض والصلاحيات لاتخاذ القرارات لمسئولين ومدراء مراكز المسؤولية المختلفة.
- دراسة (Sawabe, 2019): هدفت الدراسة إلى استكشاف طريقة إنشاء التوترات الديناميكية من قبل نظام الرقابة الإدارية عند أقل مستوى من الإدارة في سياق إداري أكثر مرونة، حيث أجريت الدراسة على شركة تصنيع يابانية وركزت على مكتب التخطيط فيها اعتمدت الدراسة على نموذج (LOC) Simons وهو نموذج يستخدم لدراسة العلاقات بين الأنواع المختلفة من أنظمة الرقابة الإدارية وسوابقها وتأثيرها في السلوك التنظيمي والأداء، واعتمدت الدراسة على أسلوب دراسة الحالة للتحقيق في الطريقة التي تؤثر فيها القيم الأساسية على تصميم واستخدام نظام محاسبة المسؤولية، والتي بدورها تشكل التحديات التي تواجه المدراء

التنفيذيين، وكيفية إنجاز المدراء لمسؤولياتهم من خلال تقديم النتائج المالية على أن يكونوا أوفياء لقيم المنظمة الأساسية في الوقت نفسه، وعلى عكس الأدبيات السابقة فإنه يتطلب الاتساق الداخلي للقيم الأساسية من أجل خلق التوترات الديناميكية حيث يتم انشاء التوترات الديناميكية من قبل العناصر المتنافسة للقيم الأساسية والتي تتضمن مختلف جوانب نظام محاسبة المسؤولية.

- دراسة (Alla hverdi, 2018): "هدفت الدراسة إلى مناقشة تجهيز وتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات وفقا للإدارة اللامركزية، حيث تعتمد الدراسة على أسلوب الشرح وتوضيح المفاهيم، حتى تحافظ الشركة على كيانها كي تتوافق في متطلباتها التنافسية بين الشركات الأخرى فإنه لا بد من المرونة في تغيير الهيكل التنظيمي للشركة مما يتلاءم مع تنفيذ أنشطتها بالشكل الصحيح ويحقق أهداف المنظمة ويحافظ على استمراريتها، أن نظام المركزية في الإدارة لا يتوافق مع التطور السريع للشركات مما سبب ظهور توجهات بحث عن أساليب جديدة للإدارة ألا وهي نظام الإدارة اللامركزية، ونظام الإدارة اللامركزية هي أحد أنواع الإدارة التي يكون فيها جميع الوحدات الإدارية حاصلة على تفويض من قبل الإدارة العليا باتخاذ القرارات المناسبة والسريعة حيث يتم تقسيم المنظمة إلى وحدات إدارية مستقلة باتخاذ القرارات عن بعضها تحت مظلمة تحقيق أهداف المنظمة الرئيسية.

- دراسة (Ozele, 2018): هدفت الدراسة إلى التركيز على محاسبة المسؤولية وعلاقتها مع قضايا وتأثير التسعير التحويلي على الاقتصاد في نيجيريا، حيث اعتمدت الدراسة على المنهج المفاهيمي باستعراض العديد من الأدبيات للتعرف على طرق وتأثير التسعير التحويلي، قامت الدراسة بعمل تحليل مفصل على التسعير التحويلي الذي أصبح في هذه الأيام قضية عالمية نتيجة العديد من الأنشطة المترابطة في الشركات متعددة الجنسيات لتجنب وتقليل العبء الضريبي عن الشركات الخاصة، وتوصلت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها: اصدار التشريعات الملائمة والتي تكون قابلة للتطبيق وذلك للحد من تلاعب الشركات متعددة الجنسيات بالتسعير التحويلي، وينبغي لهيئة المحاسبين النيجيريين أن تقدم معيار يضبط عملية التسعير التحويلي والمعاملات المرتبطة بها.

#### 8.التعقيب على الدراسات السابقة:

تشابهت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في عدة محاور ومن أهمها أن الدراسة الحالية والدراسات السابقة تناولت متغيرات الدراسة ومجالاتها المتعلقة بعناصر محاسبة المسؤولية والأداء المالي، ومنها دراسة باعلي (2015) ودراسة (كحيل، 2017) وقد تناولت أيضاً المحاسبة القضائية كما ورد في دراسة (المدهون وأحمد، 2021) ودراسة (أحمد، 2021)، كما اعتمدت الدراسة الحالية والدراسات السابقة في معظمها في المنهجية المستخدمة وهو المنهج الوصفي والتحليلي ومنها دراسة باعلي (2015) ودراسة (عبد الحليم وآخرين، 2021) ودراسة (كحيل، 2017)، حيث اعتمدت على أداة الاستبانة لتنفيذ الدراسة.

وقد اختلفت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في أن الدراسة الحالية تناولت بعض مجالات وعناصر محاسبة المسؤولية والمحاسبة القضائية والأداء المالي بينما تناولت الدراسات السابقة كافة عناصر محاسبة المسؤولية والمحاسبة القضائية وهي وجود هيكل تنظيمي معتمد، الموازنات المخططة، وجود نظام معلومات محاسبي متطور وشامل، وجود نظام فعال للتقارير الدورية ونظام الحوافز الفعال، ومنها دراسة باعلي (2015) ودراسة (كحيل، 2017)، ودراسة (المدهون وأحمد، 2021) ودراسة (أحمد، 2021)، واختلفت بعض الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية في المنهج المستخدم في حين استخدمت الدراسة الحالية المنهج الوصفي والتحليلي استخدمت بعض

الدراسات مناهج أخرى ومنها دراسة باعلي (2015) التي اعتمدت على المنهج الوصفي ومن خلال المقابلات، أما دراسة (Allahverdi, 2018) ودراسة (Ozele, 2018) استخدمت المنهج الوصفي فقط. وقد تميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في أن الدراسة الحالية تعتبر من الدراسات الأولى وعلى حد علم الباحث التي تناولت محاسبة المسؤولية والمحاسبة القضائية وعلاقتها بالأداء المالي، وستكون مرجعاً يستفيد منه الباحثون والمختصون والعاملون في الشركات الفلسطينية، كما تميزت أن هذه الدراسة أجريت في ظروف خاصة وهي البيئة الفلسطينية التي لها خصوصية اجتماعية وسياسية واقتصادية خاصة بسبب الظروف السائدة.

### 3- منهجية الدراسة وإجراءاتها.

#### منهجية الدراسة:

انطلاقاً من طبيعة البحث والمعلومات المراد الحصول عليها من أجل التعرف على علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي الارتباطي، فهو المنهج المناسب لهذه الدراسة، وذلك لأن المنهج الوصفي الارتباطي يدرس العلاقة بين المتغيرات، ويصف درجة العلاقة بين المتغيرات وصفاً كمياً وذلك باستخدام مقاييس كمية، ومن أغراض المنهج الارتباطي وصف العلاقات بين المتغيرات، أو استخدام هذه العلاقات في عمل تنبؤات تتعلق بهذه المتغيرات لهذا فقد رأى الباحث أن المنهج الارتباطي هو الأنسب لهذه الدراسة ويحقق أهدافها بالشكل الذي يضمن الدقة والموضوعية.

#### مصادر البيانات:

- 1- المعلومات الأولية: من خلال توزيع الاستبانة على عينة الدراسة، وجمع الاستجابات منها.
- 2- المعلومات الثانوية: المراجع والكتب والأبحاث المتوفرة والمجلات والدوريات ومواقع الانترنت.

#### مجتمع الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من جميع موظفي الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، حيث بلغ عددهم (540) موظف وموظفة، وفق إحصائية وزارة الاقتصاد الفلسطينية للعام (2022م).

#### عينة الدراسة:

اختار الباحث عينة من مجتمع الدراسة تمثلت بعدد من موظفي الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وقد تم اختيارهم بالطريقة القصدية غير الاحتمالية، وبلغ حجم عينة الدراسة (300) موظف وموظفة، والجدول (1) يبين وصف عينة الدراسة تبعاً لمتغيراتها المستقلة:

الجدول (1): توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغيراتها المستقلة (ن=300)

المتغيرات المستقلة	مستويات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم فأقل	30	10.0
	بكالوريوس	210	70.0
	ماجستير فأعلى	60	20.0
	المجموع	300	%100

المتغيرات المستقلة	مستويات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
الوظيفة	مدير قسم المحاسبة	60	20.0
	مدقق حسابات	60	20.0
	محاسب	120	40.0
	غير ذلك	60	20.0
	المجموع	300	%100
عدد سنوات الخبرة	1- 5 سنوات	180	60.0
	6 - 10 سنوات	90	30.0
	11 سنة فأكثر	30	10.0
	المجموع	300	%100
عدد الدورات التدريبية	1- 5 دورات	90	30.0
	6 - 10 دورات	150	50.0
	11 دورة فأكثر	60	20.0
	المجموع	300	%100

من إعداد الباحث

#### أداة الدراسة:

بعد إطلاع الباحث على عدد من الدراسات السابقة والأدوات المستخدمة فيها قام الباحث بتطوير استبانة خاصة من أجل التعرف على علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وقد تكونت الاستبانة في صورتها النهائية من جزأين: الأول تضمن بيانات أولية عن المفحوصين تمثلت بالمؤهل العلمي، الوظيفة، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية، أما الثاني فقد تكون من العبارات التي تقيس علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين حيث بلغ عدد هذه العبارات (30) عبارة، موزعة على ثلاث محاور والجدول (2) يوضح ذلك:

#### جدول (2) مجالات وعبارات الدراسة

المحور	العبارات	عدد العبارات
محاسبة المسؤولية	10-1	10
المحاسبة القضائية	20-11	10
الأداء المالي	30-21	10
	المجموع	30

من إعداد الباحث

وقد تم صياغة بنود الأداة وطريقة التصحيح بحسب مقياس ليكرت (Likert Scale) كما تم تصميم المقياس على أساس مقياس ليكرت خماسي الأبعاد، وقد بنيت العبارات بالاتجاه الإيجابي وأعطيت الأوزان كما هو آتٍ: موافق بشدة: خمس درجات، موافق: أربع درجات، محايد: ثلاث درجات، غير موافق: درجتان، غير موافق بشدة: درجة واحدة.

### صدق أداة الدراسة:

صدق الاتساق الداخلي: يقصد بالاتساق الداخلي قياس اتساق وانتماء جميع عبارات الاستبانة مع محاورها ومجالاتها، حيث تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) بين كل عبارات المجالات، لإظهار مدى اتساق العبارات في قياس المجال المنتمية إليه، بمعنى أن كل عبارة واردة في المجال تهدف لقياس مفهوم مجالها الذي تقيسه العبارات الأخرى في نفس المجال، وبحيث تعكس معاملات الارتباط صدق التكوين للبعد، والجدول (3) يبين قيم معاملات صدق الاتساق الداخلي لعبارات أبعاد الدراسة والدرجة الكلية للبعد الواردة فيه: جدول (3) قيم معاملات صدق الاتساق الداخلي لعبارات أبعاد الدراسة والدرجة الكلية للبعد الواردة فيه

م	الارتباط بالبعد	الدلالة	م	الارتباط بالبعد	الدلالة	م	الارتباط بالبعد	الدلالة
1	0.718**	0.00*	11	0.600**	0.00*	21	0.619**	0.00*
2	0.737**	0.00*	12	0.329**	0.00*	22	0.379**	0.00*
3	0.689**	0.00*	13	0.427**	0.00*	23	0.479**	0.00*
4	0.694**	0.00*	14	0.632**	0.00*	24	0.595**	0.00*
5	0.684**	0.00*	15	0.474**	0.00*	25	0.496**	0.00*
6	0.499**	0.00*	16	0.493**	0.00*	26	0.484**	0.00*
7	0.677**	0.00*	17	0.829**	0.00*	27	0.818**	0.00*
8	0.691**	0.00*	18	0.874**	0.00*	28	0.833**	0.00*
9	0.718**	0.00*	19	0.852**	0.00*	29	0.821**	0.00*
10	0.737**	0.00*	20	0.486**	0.00*	30	0.496**	0.00*

\*\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.01) \* دال عند مستوى الدلالة (0.05)

من إعداد الباحث

تشير نتائج الجدول (3) أن قيم معاملات الارتباط لعبارات كل بعد من أبعاد الدراسة كان مرتفعاً ومناسباً لقياس علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، حيث أشارت النتائج إلى أن قيم معاملات الارتباط لعبارات الدراسة مع الدرجة الكلية للبعد تراوحت ما بين (0.38-0.83) وبدلالة إحصائية (0.01) و(0.05)، مما يشير إلى مناسبة هذه العبارات لقياس علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وفي ضوء نتائج الاتساق الداخلي لعبارات أبعاد الدراسة، لم يتم حذف أي عبارة من تلك العبارات، حيث أن جميع العبارات على جميع الأبعاد تتمتع بدرجات صدق عاملي مناسبة عند مستوى الدلالة (0.05)، وهناك عبارات حظيت بصدق عاملي عند مستوى دلالة (0.01) حيث أن معاملات ارتباط العبارات يجب أن لا تقل عن معيار (0.20)، وهذا يدل على صدق عبارات هذا المحور وقدرتها على قياس ما هدفت لقياسه.

### ثبات الأداة:

يقصد بثبات الأداة أن يعطي المقياس نفس النتيجة لو تم إعادة استخدامه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن نحصل على قراءات متقاربة عند كل مرة تستخدم فيها وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، لأن الأداة المتذبذبة لا يمكن الاعتماد عليها ولا الأخذ بنتائجها، وبالتالي ستكون نتائج الدراسة غير مطمئنة ومضللة، وقد تحقق الباحث من ثبات استبانة الدراسة باستخدام عدة طرق على النحو الآتي:

### الثبات بطريقة الاتساق الداخلي (Consistency Inter-Item)

وهذا النوع من الثبات يشير إلى قوة الاتساق بين العبارات في أداة الدراسة وذلك باستخدام معادلة كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) ويعتمد هذا الأسلوب على مدى توافر الاتساق في استجابة الأفراد من عبارة إلى أخرى لكل بعد ونتائج الجدول (4) توضح ذلك:

جدول (4) نتائج اختبار معامل الثبات بطريقة كرونباخ ألفا على أبعاد الاداة

المحور	قيمة كرونباخ الفا
محاسبة المسؤولية	0.94
المحاسبة القضائية	0.95
الأداء المالي	0.96
الدرجة الكلية	0.95

من إعداد الباحث

يتضح من النتائج الموضحة في جدول (4) أن قيمة معامل كرونباخ ألفا كانت مقبولة على جميع محاور أداة الدراسة وهذا يدل على أن المقياس يتمتع بدرجة عالية من الثبات، حيث أن قيمة معامل ألفا كرونباخ تعد مقبولة من الناحية التطبيقية إذا كانت  $(\text{Alpha} \geq 0.60)$ .

### إجراءات الدراسة:

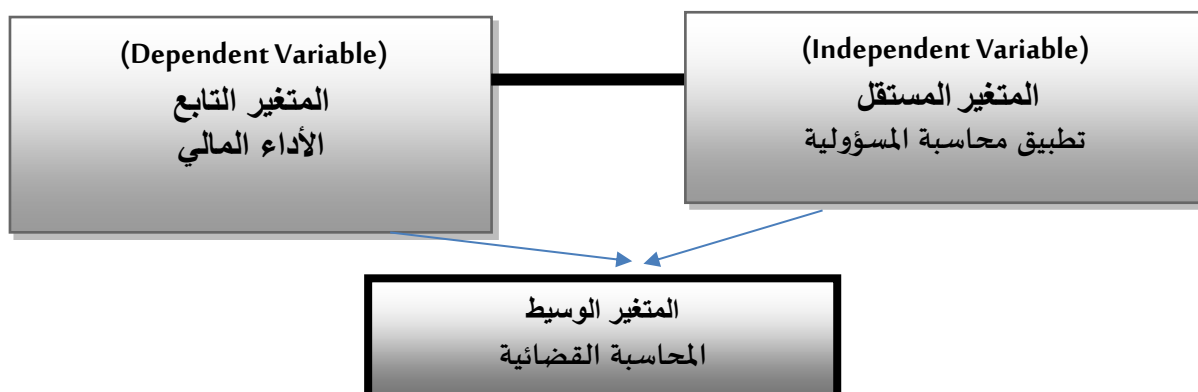
تم إجراء الدراسة وفق المراحل الآتية:

- 1- مرحلة جمع البيانات الثانوية: تم جمع البيانات الثانوية من العديد من المصادر الثانوية كالكتب والمقالات والتقارير والرسائل الجامعية وغيرها، وذلك من أجل وضع الإطار النظري لهذه الدراسة، والاستعانة بها في بناء أداتها وتوظيفها في الوصول إلى نتائج الدراسة لاحقاً.
- 2- مرحلة جمع البيانات الأولية: بعد أن تم الانتهاء من تصميم الاستبانة ومراجعتها والتأكد من صدقها وثباتها، قام الباحث بتوزيعها على أفراد عينة الدراسة، وذلك من أجل الوصول إلى حجم معلومات كافية للإجابة عن أسئلة الدراسة والوصول إلى الأهداف المحددة.
- 3- بعد الانتهاء من الفترة الزمنية المتفق عليها اللازمة لتعبئة الاستبانة، تم القيام بعملية جمعها، ومن ثم مراجعتها للتأكد من مدى صلاحيتها للتحليل، واستبعاد ما لم تصلح منها.
- 4- مرحلة إدخال البيانات: قام الباحث بإدخال البيانات التي تم جمعها من خلال الاستبانة إلى جهاز الحاسوب باستخدام الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية (spss)، ومن ثم تصنيف البيانات من أجل تجهيزها لعملية التحليل.
- 5- مرحلة معالجة البيانات: تم تحليل البيانات للحصول على معلومات عن متغيرات الدراسة التابعة والمستقلة، والقيام بالتحليلات الإحصائية التي تجيب عن أسئلة الدراسة واختبار الفرضيات وذلك تحقيقاً لأهداف الدراسة.
- 6- مرحلة مناقشة النتائج: قام الباحث بمناقشة النتائج التي تم الحصول عليها من خلال تحليل البيانات وذلك من أجل توضيح النتائج التي حصل عليها.



أنموذج وتصميم الدراسة:

تم إعداد أنموذج خاص بالدراسة الحالية بحيث يوضح العلاقة بين متغيرات الدراسة:



الشكل (1) العلاقة بين متغيرات الدراسة

المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

من أجل معالجة البيانات استخدم برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وذلك باستخدام المعالجات الإحصائية التالية:

- 1- المتوسطات الحسابية والنسب المئوية واختبار (ت) للعينة الواحدة للإجابة عن أسئلة الدراسة.
- 2- تحليل التباين المتعدد لفحص الفرضيات المتعلقة لفحص الفرضيات المتعلقة بمتغيرات المؤهل العلمي، الوظيفة، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية.
- 3- معادلة كرونباخ الفا (Cronbach's Alpha) لقياس الثبات.
- 4- اختبار كولوم جروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (Sample K-S -1).
- 5- معامل ارتباط بيرسون.

#### 4- نتائج الدراسة ومناقشتها.

يوضح جدول رقم (5) نتائج اختبار كولمجرروف-سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وذلك لتحديد الاختبارات الإحصائية المناسبة لكل حالة (اختبارات معلمية-اختبارات لا معلمية) لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً حيث يتبين أن قيمة مستوى المعنوية لكل من مقاييس الدراسة أكبر من 0.05 ( $sig. > 0.05$ ) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (5) اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample K-S)

مستوى المعنوية	قيمة الاختبار Z	اختبار التوزيع الطبيعي
0.86	1.098	محاسبة المسؤولية
0.44	0.179	المحاسبة القضائية
0.78	1.055	الأداء المالي

- نتائج السؤال الرئيس: ما العلاقة بين تطبيق محاسبة المسؤولية وبين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟

من أجل تحليل سؤال الدراسة الرئيس والأسئلة الفرعية تم استخدام اختبار (ت) للعينات الواحدة والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية التقديرية لاستجابات الباحثين على جميع العبارات وعلى مجالات الدراسة ونتائج الجداول (6، 7، 8) تبين ذلك، بينما يبين الجدول (9) ترتيب المجالات تبعاً لدرجة علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين:

- نتائج تحليل السؤال الفرعي الأول: ما العلاقة بين تطبيق محاسبة المسؤولية وبين المحاسبة القضائية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟

جدول (6): نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لدرجة العلاقة بين تطبيق محاسبة المسؤولية وبين المحاسبة القضائية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة (ت)	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	هـ
2	*0.00	12.794	82.40	0.89534	4.1200	تستخدم الموازنات التخطيطية في تقدير تكاليف وإيرادات مراكز المسؤولية في الشركات بما يتوافق مع تقديرات المحاسبة القضائية.	1
3	*0.00	11.872	82.00	0.95298	4.1000	يرتبط نظام التقارير الإدارية الفعال بما يتوافق مع أساليب المحاسبة القضائية في تقارير التفتيش.	2
6	*0.00	13.125	80.00	0.80812	4.0000	يتوفر النظام المحاسبي الشامل فيما يتعلق بتطبيق محاسبة المسؤولية وبما يحقق سهولة تطبيق المحاسبة القضائية.	3
7	*0.00	12.442	78.80	0.81841	3.9400	يساهم كافة المدراء في مراكز المسؤولية بتقييم الوضع المالي وبما يتوافق مع أساليب المحاسبة القضائية.	4
5	*0.00	13.483	82.00	0.83910	4.1000	يتوفر نظام الحوافز الإدارية الفعالة الذي يتناسب مع قواعد تطبيق محاسبة المسؤولية والذي يتماشى مع قواعد المحاسبة القضائية.	5
4	*0.00	12.444	82.00	0.90914	4.1000	يتم تبويب التكاليف في الشركات وفق إمكانية السيطرة عليها من قبل رئيس مركز المسؤولية وبما يحقق أهداف المحاسبة القضائية.	6
1	*0.00	15.914	82.80	0.72871	4.1400	يتم الربط بين بنود التكاليف والإيرادات وبين مراكز المسؤولية الخاصة في الشركات بما يتوافق مع قواعد تطبيق المحاسبة القضائية.	7
10	*0.00	12.358	78.00	0.81444	3.9000	تساهم محاسبة المسؤولية في الوصول إلى نفس النتائج التي توفرها المحاسبة القضائية.	8
8	*0.00	12.422	78.60	0.81758	3.9300	توفر محاسبة المسؤولية تسلسل إداري فعال يتناسب مع إجراءات المحاسبة القضائية في كافة مراحل تطبيقها.	9
9	*0.00	12.400	78.40	0.81589	3.9100	تشمل محاسبة المسؤولية كافة المستويات الإدارية التي يتم مسألتها وفق قواعد المحاسبة القضائية.	10
	*0.00	18.916	81.43	0.58742	4.0714	الدرجة الكلية لمجال العلاقة بين محاسبة المسؤولية والمحاسبة القضائية	

\*دال إحصائيا عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )

يتضح من الجدول (6) أن درجة العلاقة بين تطبيق محاسبة المسؤولية وبين المحاسبة القضائية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين كانت مرتفعة حسب رأي المبحوثين وبمتوسط حسابي كلي (4.07) وانحراف معياري (0.587)، ومستوى دلالة (0.00) ونسبة مئوية تقديرية مرتفعة بلغت (81.43%).

• نتائج تحليل السؤال الفرعي الثاني: ما العلاقة بين تطبيق محاسبة المسؤولية وبين ضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟

جدول (7): نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لدرجة العلاقة بين تطبيق محاسبة المسؤولية وبين ضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	قيمة (ت)	مستوى الدلالة	الترتيب
11	تتوفر سجلات مالية ودفاتر محاسبية وتسجل فيها كافة المعاملات المالية التي تحدث في الشركات.	4.0000	1.01015	80.00	10.500	*0.00	5
12	يمكن معرفة إجمالي التكاليف التي تخص مركز مسؤولية معين في الوقت اللازم.	4.0000	0.88063	80.00	12.044	*0.00	4
13	القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة في الشركات واضحة ومفهومة.	4.1600	0.81716	83.20	14.364	*0.00	1
14	يتم حصر وتسجيل كافة التكاليف في كل مركز مسؤولية في الشركات.	3.8600	0.92604	77.20	10.385	*0.00	7
15	يتم حصر وتسجيل كافة الإيرادات لكل مركز مسؤولية في الشركات.	3.9000	0.95298	78.00	10.388	*0.00	6
16	يستفاد من مخرجات النظام المحاسبي من تقارير مالية في عملية ترشيد اتخاذ القرارات المالية.	4.0200	0.89191	80.40	12.051	*0.00	3
17	البيانات المالية للدائرة الضريبية في نهاية الفترة تعكس كافة المعاملات المالية التي وقعت خلال الفترة.	4.0200	0.91451	80.40	11.753	*0.00	2
18	تساهم الشركات في الإفصاح عن كافة العوائد التي تحققها نتيجة اتباع أبعاد محاسبة المسؤولية.	3.8500	0.92555	77.00	10.372	*0.00	8
19	تزيد محاسبة المسؤولية من دقة تحديد العائد على الأصول في الشركات.	3.8400	0.92232	76.50	10.363	*0.00	9
20	تزيد محاسبة المسؤولية من دقة تحديد العائد على حقوق الملكية في الشركات.	3.8300	0.92111	76.20	10.322	*0.00	10
	الدرجة الكلية لمجال العلاقة بين تطبيق محاسبة المسؤولية وبين ضبط الأداء المالي	3.9866	0.69777	79.74	15.219	*0.00	

\*دال إحصائيا عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )

يتضح من الجدول (7) درجة العلاقة بين تطبيق محاسبة المسؤولية وبين ضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين كانت مرتفعة حسب رأي المبحوثين وبمتوسط حسابي كلي (3.99) وانحراف معياري (0.693)، ومستوى دلالة (0.00) ونسبة مئوية تقديرية مرتفعة بلغت (79.89%)

- نتائج تحليل السؤال الفرعي الثالث: ما العلاقة بين تطبيق المحاسبة القضائية وبين ضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟  
جدول(8): نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لدرجة العلاقة بين تطبيق المحاسبة القضائية وبين ضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة التقديرية	قيمة (ت)	مستوى الدلالة	الترتيب
21	إجراءات المحاسبة القضائية التي تتعلق بالتحري تساهم في ضبط الأداء المالي للشركات.	3.9600	0.94675	79.20	10.904	*0.00	4
22	إجراءات المحاسبة القضائية التي تتعلق بالتحقيق تساهم في ضبط الأداء المالي للشركات.	4.0600	0.95640	81.20	11.534	*0.00	3
23	إجراءات المحاسبة القضائية التي تتعلق بالفتيش تساهم في ضبط الأداء المالي للشركات.	3.8600	1.04998	77.20	9.159	*0.00	7
24	إجراءات المحاسبة القضائية التي تتعلق بجمع المعلومات المحاسبية الكافية كأدلة إثبات تساهم في ضبط الأداء المالي للشركات.	3.9200	0.89989	78.40	11.158	*0.00	5
25	تعمل المحاسبة القضائية على ضبط العائد على الأصول والوقوف على الانحرافات المحاسبية في إجراءات تحديده.	3.9000	0.81441	78.00	12.155	*0.00	6
26	تعمل المحاسبة القضائية على ضبط العائد على حقوق الملكية والوقوف على الانحرافات المحاسبية في إجراءات تحديده.	4.1600	0.71027	83.20	16.526	*0.00	1
27	تساهم أساليب المحاسبة القضائية التي تتعلق بأساليب المسائلة تحقق ضبط الأداء المالي في الشركات.	4.1000	0.73540	82.00	15.384	*0.00	2
28	تعمل أساليب المحاسبة القضائية على السيطرة على الانحرافات التي تحدث في الخطط الموضوعة لسير عمل الشركة.	3.8300	1.04638	76.80	9.133	*0.00	9
29	تكشف المحاسبة القضائية عن إدارة الأرباح الناتجة عن عدم ضبط الأداء المالي في الشركات.	3.8400	1.04758	77.10	9.142	*0.00	8
30	تكشف المحاسبة القضائية عن التهرب الضريبي الناتج عن عدم ضبط الأداء المالي في الشركات.	3.8100	1.04611	76.30	9.112	*0.00	10
	الدرجة الكلية لمجال العلاقة بين تطبيق المحاسبة القضائية وبين ضبط الأداء المالي	3.9943	0.70517	79.89	14.984	*0.00	

\*دال إحصائيا عند مستوى الدلالة ( $\alpha < 0.05$ )

يتضح من جدول (8) أن درجة العلاقة بين تطبيق المحاسبة القضائية وبين ضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين كانت مرتفعة حسب رأي الباحثين وبمتوسط حسابي كلي (3.99) وانحراف معياري (0.705)، ومستوى دلالة (0.00) ونسبة مئوية تقديرية مرتفعة بلغت (79.89%)  
ترتيب المجالات والدرجة الكلية علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين:

جدول (7) ترتيب المجالات والدرجة الكلية لدرجة علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين

م	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة التقديرية	قيمة (ت) دلالة	مستوى دلالة	الترتيب
1	محاسبة المسؤولية والمحاسبة القضائية	4.0714	0.58742	81.43	18.916	*0.00	1
2	محاسبة المسؤولية الأداء المالي	3.9866	0.69777	79.74	15.219	*0.00	3
3	المحاسبة القضائية والأداء المالي	3.9943	0.70517	79.89	14.984	*0.00	2
	الدرجة الكلية للعلاقة	4.0442	0.57571	80.88	18.966	*0.00	

يتضح من خلال الجدول (9) ما يأتي:

1. أن الدرجة الكلية لدرجة علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين كانت مرتفعة حسب رأي المبحوثين وبمتوسط حسابي كلي (4.04) وانحراف معياري (0.575) ومستوى دلالة (0.00)، ونسبة مئوية تقديرية بلغت (80.88%).
2. أن ترتيب المجالات تبعاً لدرجة علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين جاء على النحو الآتي:  
المرتبة الأولى: محاسبة المسؤولية والمحاسبة القضائية.  
المرتبة الثانية: المحاسبة القضائية والأداء المالي.  
المرتبة الثالثة: المحاسبة القضائية والأداء المالي.

نتائج فرضيات الدراسة:

- النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية الأولى: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05)  $\leq \alpha$  في علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
- لاختبار الفرضية الرئيسية، تم حساب استخدام معامل ارتباط بيرسون بين تطبيق محاسبة المسؤولية وبين الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية في محافظة طولكرم، وذلك كما هو موضح في الجدول (10):
- جدول (10) مصفوفة معامل ارتباط بيرسون لعلاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

المتغيرات	الإحصاءات	محاسبة المسؤولية	المحاسبة القضائية	تطبيق المحاسبة القضائية ككل	الأداء المالي
المتغير المستقل	معامل الارتباط	1			
	مستوى الدلالة				
المتغير الوسيط	معامل الارتباط	0.722**	1		
	مستوى الدلالة	0.00			
تطبيق المحاسبين ككل	معامل الارتباط	0.810**	0.901**	1	
	مستوى الدلالة	.000	.000		
المتغير التابع	معامل الارتباط	0.539**	0.649**	0.786**	1
	مستوى الدلالة	0.00	0.00	0.00	

\*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05)  $\leq \alpha$

يتضح من خلال نتائج مصفوفة الارتباط في الجدول رقم (10) ما يلي:

1. وجود علاقة ارتباط طردية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين تطبيق محاسبة المسؤولية وبين المحاسبة القضائية وبين ضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بينهما (0.786) ويعني ذلك بأنه كلما ازدادت درجة تطبيق محاسبة المسؤولية والمحاسبة القضائية ازدادت درجة ضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
2. وجود علاقة ارتباط طردية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين تطبيق محاسبة المسؤولية وبين المحاسبة القضائية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بينهما (0.539) ويعني ذلك بأنه كلما ازدادت درجة تطبيق محاسبة المسؤولية ازدادت درجة تطبيق المحاسبة القضائية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
3. وجود علاقة ارتباط طردية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين تطبيق المحاسبة القضائية وبين ضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بينهما (0.649) ويعني ذلك بأنه كلما ازداد درجة تطبيق المحاسبة القضائية ازدادت درجة ضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

كما استخدم الباحث تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression Analysis) للتنبؤ بقياس الأداء المالي من خلال دور تطبيق محاسبة المسؤولية والمحاسبة القضائية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وفيما يلي عرض لنموذج الانحدار كما يلي:

جدول رقم (11) ملخص نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression Analysis) بين درجة تطبيق محاسبة المسؤولية وبين المحاسبة القضائية وبين الأداء المالي.

النموذج	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية		قيمة ت	مستوى الدلالة	معامل الارتباط (R)	التباين المفسر $R^2$	معامل الارتباط المعدل
	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	المعيارية بيتا	المعيارية					
الثابت	784.8	850.1			30.026	0.00*			
محاسبة المسؤولية	660.3	10.28	0.754	0.643	6.275	0.00*	0.806	0.650	0.643
المحاسبة القضائية	0.360	0.266	0.733	0.635	6.289	0.00*	0.811	0.640	0.635
الأداء المالي	320.3	10.24	0.713	0.625	6.252	0.00*	0.810	0.632	0.625
قيمة "ف" المحسوبة للذات المهنية = 89.080 دالة عند مستوى دلالة 0.00*									

أ. متغير مستقل: محاسبة المسؤولية (ثابت)

ب. متغير تابع: الأداء المالي

ج. متغير وسيط: المحاسبة القضائية

يوضح الجدول (11) تأثير درجة علاقة تطبيق محاسبة المسؤولية بين المحاسبة القضائية وبين ضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن ضبط الأداء المالي قد أوضحت ما نسبته (0.366%) من نسبة التباين في درجة تطبيق محاسبة المسؤولية وما نسبته (0.360%) من نسبة التباين في درجة تطبيق المحاسبة القضائية. أما البقية والبالغة (99.27%) تعزى لمتغيرات أخرى لم تدخل نموذج الانحدار، وهذا يعني أن هناك متغيرات مستقلة أخرى قد تلعب دوراً أساسياً في مستوى ضبط الأداء المالي، وعليه يمكن كتابة معادلة الانحدار كالآتي:

$$y = 4.878 + 0.366x$$

$$y = 4.878 + 0.360 \text{ المحاسبة القضائية:}$$

$$y = 4.878 + 0.332 \text{ الأداء المالي:}$$

أي كلما تغيرت وارتفعت درجة تطبيق محاسبة المسؤولية والمحاسبة القضائية درجة واحدة يحدث تغير إيجابي في قياس الأداء المالي بمقدار (0.353)، واستناداً إلى ما سبق تبين انه يوجد تأثير ذو دلالة احصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) لدور تطبيق محاسبة المسؤولية والمحاسبة القضائية في ضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

## 12. مناقشة النتائج

تشير نتائج الدراسة إلى النتائج التالية:

1. يوجد علاقة بين تطبيق محاسبة المسؤولية وبين المحاسبة القضائية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، ويفسر ذلك بأنه يتم الربط بين بنود التكاليف والإيرادات بين مراكز المسؤولية الخاصة في الشركات بما يتوافق مع قواعد تطبيق المحاسبة القضائية، كما تستخدم الموازنات التخطيطية في تقدير تكاليف وإيرادات مراكز المسؤولية في الشركات بما يتوافق مع تقديرات المحاسبة القضائية، إضافة إلى أنه يرتبط نظام التقارير الإدارية الفعال بما يتوافق مع أساليب المحاسبة القضائية في تقارير التفتيش.
2. يوجد علاقة بين تطبيق محاسبة المسؤولية وبين ضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، ويفسر ذلك بأنه يستفاد من مخرجات النظام المحاسبي من تقارير مالية في عملية ترشيد اتخاذ القرارات المالية، كما أن البيانات المالية للدائرة الضريبية في نهاية الفترة تعكس كافة المعاملات المالية خلال الفترة، إضافة إلى أنه تتوفر سجلات مالية ودفاتر محاسبية وتسجل فيها كافة المعاملات المالية التي تحدث في الشركات الفلسطينية.
3. يوجد علاقة بين تطبيق المحاسبة القضائية وبين ضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، ويفسر ذلك بأن المحاسبة القضائية تضبط العائد على حقوق الملكية والوقوف على الانحرافات المحاسبية في إجراءات تحديده، كما تساهم المحاسبة القضائية التي تتعلق بالمساءلة في تحقق ضبط الأداء المالي في الشركات، إضافة إلى أن إجراءات المحاسبة القضائية التي تتعلق بالتحقيق تساهم في ضبط الأداء المالي للشركات.
4. وجود علاقة ارتباط طردية دالة احصائياً بين تطبيق محاسبة المسؤولية والمحاسبة القضائية وبين ضبط الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، ويعني ذلك بأنه يتم تبويب التكاليف في الشركات وفق إمكانية السيطرة عليها من قبل رئيس مركز المسؤولية وبما يحقق أهداف المحاسبة القضائية، كما تساهم الشركات في الإفصاح عن كافة العوائد التي تحققها نتيجة اتباع أبعاد محاسبة المسؤولية، إضافة إلى أن إجراءات المحاسبة القضائية التي تتعلق بجمع المعلومات المحاسبية الكافية كأدلة إثبات تساهم في ضبط الأداء المالي للشركات.

## التوصيات والمقترحات.

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحث ويقترح ما يلي:

1. حث الشركات المدرجة في بورصة فلسطين على تطبيق عناصر محاسبة المسؤولية على مستوى مراكز المسؤولية كلاً على حداً من خلال تخصيص موازنة لكل قسم في الشركات وتجميع هذه الموازنات لتشكيل وحدة

- رئيسية كموازنة شاملة لتلك الشركات، إضافة إلى الاعتماد على مخرجات النظام المحاسبي الشامل في اتخاذ القرارات اللازمة، والعمل على تطوير النظام المحاسبي الشامل الذي يعتمد على نظم المعلومات المحاسبية والذي يعمل على تتبع التكاليف وتتبع الإيرادات مما يزيد من كفاءة تخصيص الموارد المتاحة للعمل وضبطها.
2. التعاون والتشارك من قبل موظفي الشركات الفلسطينية مع الإدارة في اتخاذ القرارات والتخطيط ووضع المعايير اللازمة لزيادة الإيرادات والأرباح والمساهمة في تحسين وضبط الإجراءات اللازمة للعمل ومعالجة الانحرافات التي تسبب خفض الإيرادات بناء على أساليب ضبط الأداء المالي.
  3. المساهمة في توفير كافة عناصر تطبيق المحاسبة القضائية في الشركات الفلسطينية لأنها تساهم في خفض التكاليف وزيادة الإيرادات من خلال تخصيص مراكز المسؤولية وتوزيع التكاليف عليها.
  4. ضرورة الاعتماد على التقارير الفعالة من خلال تضمينها التصنيفات المختلفة لمراكز المسؤولية مع الاهتمام بالتقارير المالية وغير المالية التي تساهم في اتخاذ القرارات اللازمة لزيادة الإيرادات وضبط الأداء المالي للشركات.
  5. وضع مقترح لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية والمحاسبة القضائية في الشركات الفلسطينية التي لا تطبقها ومتابعة مراحل تطبيق هذا النظام وتقييمه تقيماً شاملاً وإنشاء وحدة متابعة لتطبيقه.

## قائمة المصادر والمراجع

### أولاً- المراجع بالعربية:

- إبراهيم، طارق. (2019)، "المحاسبة القضائية كألية لضبط وتطوير أداء التقارير المالية في ضوء معايير إعداد التقارير الماليةIFRS"، رسالة ماجستير غير منشورة، المعهد العالي للحاسبات ونظم المعلومات الإدارية، طنطا، مصر.
- باعلي، كثر. (2015). "محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير دراسة حالة المؤسسة تعاوني الحبوب والخضر الجافة خلال 2015"، ورقة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
- الجعبري، الاء. (2018). "دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الخليل، فلسطين.
- الجنابي، جاسم، وجبوري، مهدي. (2016). "مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ودوره في تقويم الأداء دراسة تحليلية"، بحث غير منشور، جامعة بابل، بغداد، العراق.
- حوري، سرحان، والعمري، أحمد. (2013). "مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الجامعات الأردنية: دراسة ميدانية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد(9)، العدد(2)، ص113-119، عمان، الأردن.
- الخضر، عادل. (2018). "المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي -دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان-" دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم.
- ساكر، عبد الرحيم، ومغزاوي، عصام. (2016). "المقارنة المرجعية كأداة لتحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة الحالة الشركة الجزائرية للتأمين SAA والشركة الجزائرية لإعادة التأمين CAAR"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العربي التبسي، الجزائر.
- سليمان، رشيدة. (2013). " دور آليات الحوكمة في تحسين الأداء المالي لشركات التأمين"، رسالة ماجستير غير منشورة، محمد خضير، بسكرة، الجزائر.



- سمارة، محمود. (2015). "أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان.
- شرفي، زكريا. (2015). "محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية باستخدام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم البواقي، الجزائر.
- صالح، مصعب. (2016). "دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في البنوك السودانية بالتطبيق على البنوك السودانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة شندي، الخرطوم، السودان.
- صالح، منال. (2018). "المحاسبة القضائية ودورها في تعزيز الالتزام الاخلاقي لدى العاملين في مهنة المحاسبة والتدقيق دراسة لعينة من مراقبي الحسابات في مدينة الموصل"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، المجلد (2)، العدد (55)، ص 235-265، بغداد، العراق.
- عبد الحليم، واحمد، نبيل، وسرور، عبير. (2021). "دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح -دراسة تطبيقية مقارنة" -، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، جامعة بنى سويف، المجلد (1)، العدد (3)، ص 236-254، القاهرة، مصر.
- عقل، مفلح. (2006). "الإدارة المالية والتحليل المالي"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- علي، محمد. (2018). "أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية: دراسة ميدانية على المستشفيات والمراكز الطبية: محلية شندي"، ماجستير غير منشورة، جامعة شندي، الخرطوم، السودان.
- الغرابية، فانتة، وآخرين. (2011). "مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات الأردنية المساهمة العامة الصناعية وأثره في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد (38)، العدد (1)، ص 114-119، عمان، الأردن.
- كانش، عبد الصمد. (2014). "تحليل وتقييم الأداء المالي لشركات التأمين"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
- كحيل، أحمد. (2017). "مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطينية، دراسة حالة: الجامعة الإسلامية بغزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- المدهون، نافذ، واحمد، بسام. (2021). "واقع المحاسبة القضائية في قطاع غزة من وجهة نظر القضاة -دراسة ميدانية استكشافية"، مجلة جامعة الأزهر، للعلوم الإنسانية، مجلد (23)، عدد (1)، ص 241-254، غزة.
- المطيري، مشعل. (2011). "تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت.
- مهنا، محمد. (2016). "إشكالية تفسير القوانين الضريبية في فلسطين"، منشورات جامعة فلسطين التقنية: خضوري، طولكرم، فلسطين.

#### ثانياً- المراجع بالإنجليزية:

- Allahverdi, M. (2018). Administration and Responsibility Accounting System in Businesses (Unpublished Master Thesis) Oxford University,
- Okoye, E. (2018). **Improvement of Managerial Performance in Manufacturing Organizations-An Application of Responsibility Accounting**. Organizations and Society, 32(1), 117-144.

- Ozele, M, K. Ö. İ. D. (2018). **Responsibility Accounting: An Overview**. İktisat İşletme ve Finans, 29(337), 09-38.
- Sawabe, N. (2019). **Value-driven responsibility accounting-dynamic tensions generated by competing values embedded in the management control system** (1st ed). New York: Addison.