

## دور المحاسبة القضائية في الكشف عن إدارة الأرباح من خلال أدوات محاسبة المسؤولية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين

أ. أريج "محمد ناجي" عوض  
جامعة فلسطين التقنية خضوري - فلسطين

د. محمد فتحي توفيق مهنا  
المعهد العالي للمحاسبة وإدارة المؤسسات بتونس

I.S.C.A.E-Université de la Manouba  
جامعة منوبة || تونس

## الملخص

هدفت الدراسة للتعرف إلى دور المحاسبة القضائية في الكشف عن إدارة الأرباح من خلال أدوات محاسبة المسؤولية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم المنهج الوصفي الارتباطي، ومن خلال التحليل الكمي للمعلومات المستقاة من القوائم المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين للسنوات (2010-2020)م، وقد بلغ حجم عينة الدراسة (48) شركة مدرجة في بورصة فلسطين، تم استخدام برنامج EViews في تحليل البيانات كون متغيرات الدراسة تعبر عن بيانات كمية تم الوصول إليها من القوائم المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين محل الدراسة. ومن أهم نتائج الدراسة: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية في دور المحاسبة القضائية في الكشف عن إدارة الأرباح من خلال أدوات محاسبة المسؤولية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وكانت علاقة طردية، ويفسر ذلك بأن جميع أدوات المحاسبة القضائية والتي تتعلق بالتدقيق السابق واللاحق والإجراءات التحليلية لها دور في الكشف عن إدارة الأرباح، ومن أهم توصيات الدراسة من الضروري تفعيل دور المحاسبة القضائية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين والمرتبطة بعمل مدققي الحسابات ومتابعة قضايا الفساد والنزاهة من خلال ابداء الرأي او تقديم التقارير الموثقة والمستندات الثبوتية التي تمكن من محاسبة المخالفين بصورة عادلة.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة القضائية، إدارة الأرباح، نظام محاسبة المسؤولية، الموازنات التخطيطية، الإجراءات التحليلية

## Abstract

The study aimed to identify the role of forensic accounting in revealing profit management through liability accounting tools in companies listed on the Palestine Stock Exchange Between (2010-2020), The sample size of the study was (48) companies listed on the Palestine Exchange. The EViews program was used to analyze the data, since the study variables express quantitative data obtained from the financial statements of the companies listed on the Palestine Exchange under study. Among the most important results of the study: There is a statistically significant correlation in the role of forensic accounting in revealing profit management through liability accounting tools in companies listed on the Palestine Stock Exchange, and it was a direct relationship. A role in disclosing earnings management, and one of the study's most important recommendations is that it is necessary to activate the role of forensic accounting in companies listed on the Palestine Stock Exchange and related to the work of auditors and follow-up on corruption and integrity issues through expressing an opinion or submitting documented reports and supporting documents that enable violators to be held accountable fairly.

**keywords:** *Judicial Accounting, Profit Management, Responsibility Accounting System, Planning Budgets, Analytical Procedure*

## مقدمة

لقد ظهرت المحاسبة القضائية نتيجة الحاجة إلى محاسبين قضائيين للتحقيق في عدة نشاطات مالية مشبوهة وتقديم التقارير التي توضح الحقائق ما وراء الأرقام والتي ترشد القضاة لتطبيق القانون بأكثر دقة، وتتمثل أساليب المحاسبة القضائية في التدقيق بعد إنجاز العمليات، وتتمثل بالمراجعة التشريعية والالتزام بالنظم، وإجراء الفحص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش، المقابلة الشخصية مع المسؤولين، التحري عن الحقيقة عن طريق التحريات اللازمة عن الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها، ويعتبر المحاسب القضائي خبيراً في المقاضاة التي تتضمن الشؤون المحاسبية والمالية، وإعداد وتحليل الضرائب، تقييم الأداء المالي، وتحريفات القوائم المالية في جميع بنودها، والتغييرات غير المبررة في بدائل السياسات المحاسبية، الأضرار الناتجة عن الغش والاحتيال في القوائم المالية (العازمي، 2022).

وتعد إدارة الأرباح من أهم أساليب إدارة البيانات المحاسبية، والتي تستخدمها إدارة الشركات، للإفصاح عن المعلومات التي تخدم مصالحها بالدرجة الأولى، كنتيجة لتعدد الأطراف ذات العلاقة بالشركة، وتضارب المصالح فيما بين تلك الأطراف، وظلت إدارة الأرباح محل اهتمام العديد من الهيئات المهنية منذ أكثر من ثلاثين عاماً، وحتى الآن وخاصة بعد الأزمة المالية العالمية في (2008م)، وانهيار العديد من الشركات العالمية الكبرى، مما أدى إلى ضعف ثقة المستثمرين في دقة المعلومات المالية التي نشرتها الشركات (السيد ناصر وبدير، 2020).

وقد نشأت محاسبة المسؤولية كأسلوب يهدف إلى الرقابة وتقييم أداء العاملين في المنظمة بمستوياتهم الإدارية المختلفة لمسائلهم عن نتيجة أعمالهم مقارنة بالأداء المخطط، ويتطلب تطبيق هذا الأسلوب تطوير الأنظمة المحاسبية بهدف مراقبة الأداء والتعرف على مشاكل تنفيذ الخطط لدى مختلف المستويات، حيث برز نظام محاسبة المسؤولية كأحد أساليب المحاسبة الإدارية بهدف توفير معلومات محاسبة بصورة تقارير أداء تعمل على رقابة المسؤولين في الأقسام وتقييم أدائهم ضمن إطار المسؤولية المكلفين بها والنابعة من الصلاحيات الممنوحة لهم من قبل الإدارة العليا (جابر، 2013).

## مشكلة الدراسة وأسئلتها

تبرز مشكلة الدراسة من خلال التعرف على ظواهرها، لقد أصبحت ممارسات إدارة الأرباح الحدث الأكبر تأثيراً على القوائم المالية، وقد ساعد على ذلك المعالجات المحاسبية التي تسمح بها معايير المحاسبية الدولية والتي وجدت لتحسين جودة التقارير المالية في الشركات الفلسطينية، وجعلها أكثر فائدة لمتخذي القرارات علماً بأن المرونة في تلك المعالجات لها الأثر السلبي أو الإيجابي على تلك الجودة وبالتالي تحسين الأداء المالي لتلك الشركات، وتعاني الشركات الفلسطينية من ارتفاع ممارسة إدارة الأرباح نتيجة غياب تطبيق المحاسبة القضائية واتباع أدواتها وفي ظل غياب تطبيق أدوات محاسبة المسؤولية، مما ينعكس على نتائج الأداء المالي لتلك الشركات سلباً، مما يؤثر على قرارات الأطراف أصحاب المصلحة بتلك الشركات، وإن ابتعاد العديد من الشركات الفلسطينية عن تطبيق أدوات المحاسبة القضائية، والتي تساهم في الكشف عن ممارسة إدارة الأرباح سعياً منها لتحسين ربحيتها ووضعها وأدائها المالي الذي تُعكسه بياناتها المالية المنشورة.

ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيس التالي: ما دور المحاسبة القضائية في الكشف عن إدارة الأرباح من خلال أدوات محاسبة المسؤولية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟ ويتفرع عن هذا السؤال عدة أسئلة فرعية وهي:

ما دور المحاسبة القضائية (التدقيق اللاحق، التدقيق السابق، الإجراءات التحليلية) في الكشف عن إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟ وما دور المحاسبة القضائية في تفعيل استخدام أدوات محاسبة المسؤولية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟ وما دور أدوات محاسبة المسؤولية (النظام المحاسبي الشامل، الموازنات التخطيطية، التقارير الإدارية الفعالة) في الكشف عن إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟

## أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من الناحيتين النظرية والتطبيقية:

### أولاً: الأهمية النظرية:

1. سعي الدراسة لتقديم إطار نظري يتناول هذا الموضوع الهام الذي جمع بين استخدام متغيرات الدراسة: المحاسبة القضائية، ممارسة إدارة الأرباح وأدوات محاسبة المسؤولية في البيئة الفلسطينية.

2. أهمية موضوع المحاسبة القضائية وإدارة الأرباح، باعتبارها من المواضيع الحديثة نسبياً، والتي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة، بعد قيام العديد من الشركات الكبرى في العالم بإخفاء الوضع الحقيقي للمؤسسات باستخدام أساليب ممارسة إدارة الأرباح مما أدى إلى إفلاسها.
3. تعتبر هذه الدراسة و على حد علم الباحثان من الدراسات القليلة والأولى والتي تتناول هذا الموضوع الهام وستكون مرجعاً يستفاد منه من قبل الباحثين والمحاسبين والمدققين.

### ثانياً: الأهمية التطبيقية:

1. معرفة واقع فلسطين وبالتالي تشخيص واقع دور المحاسبة القضائية في الكشف عن إدارة الأرباح من خلال أدوات محاسبة المسؤولية عند إعداد البيانات المالية والذي يستكشف مدى تأثيرها على الأداء المالي للشركات الفلسطينية من خلال كشف هذه الممارسات من خلال أدوات محاسبة المسؤولية.
2. كون الدراسة تبحث في موضوع كثير الأهمية في مجال المحاسبة، كما توضح الإجراءات الكفيلة للحد من آثار ممارسة إدارة الأرباح من خلال المحاسبة القضائية وأدوات محاسبة المسؤولية في الشركات الفلسطينية.
3. كما أن هذه الدراسة تخدم عدة فئات من ذوي العلاقة بالبيانات المالية مثل المستثمرين والمالكين والمحاسبين والمقرضين والzebائن والموردين ودوائر الضريبة وغيرهم بالإضافة إلى الباحثين، حيث أنها ستزيد من إيضاح صورة ما قد يتم من ممارسات تؤثر على عدالة وصدق البيانات المالية.

### أهداف الدراسة

- تهدف الدراسة لتحقيق الهدف الرئيس وهو التعرف إلى دور المحاسبة القضائية في الكشف عن إدارة الأرباح من خلال أدوات محاسبة المسؤولية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، إضافة على تحقيق الأهداف الفرعية التالية:
1. التعرف إلى دور المحاسبة القضائية (التدقيق اللاحق، التدقيق السابق، الإجراءات التحليلية) في الكشف عن إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
  2. التعرف إلى دور المحاسبة القضائية في تفعيل استخدام أدوات محاسبة المسؤولية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

3. التعرف إلى دور أدوات محاسبة المسؤولية (النظام المحاسبي الشامل، الموازنات التخطيطية، التقارير الإدارية الفعالة) في الكشف عن إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.
4. الخروج بنتائج وتوصيات لحث الشركات الفلسطينية على اتباع المحاسبة القضائية في الكشف عن إدارة الأرباح من خلال أدوات محاسبة المسؤولية.

### فرضيات الدراسة

تسعى الدراسة لفحص الفرضيات الصفرية التالية:

**الفرضية الرئيسية:** لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في دور المحاسبة القضائية في الكشف عن إدارة الأرباح من خلال أدوات محاسبة المسؤولية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

ويتفرع عن هذه الفرضية الرئيسية عدة فرضيات فرعية وهي:

1. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين دور المحاسبة القضائية (التدقيق اللاحق، التدقيق السابق، الإجراءات التحليلية) وبين الكشف عن إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

2. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين دور المحاسبة القضائية وبين تفعيل استخدام أدوات محاسبة المسؤولية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

3. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين دور أدوات محاسبة المسؤولية (النظام المحاسبي الشامل، الموازنات التخطيطية، التقارير الإدارية الفعالة) وبين الكشف عن إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

### حدود الدراسة

وتتمثل حدود الدراسة بما يلي:

1. الحد المكاني: الشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين.
2. الحد الزمني: البيانات المالية للسنوات (2010-2020)م.
3. الحد الموضوعي: دور المحاسبة القضائية في الكشف عن إدارة الأرباح من خلال أدوات محاسبة المسؤولية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

## مصطلحات الدراسة

**المحاسبة القضائية:** مجال من مجالات المحاسبة تقوم على أساس المعرفة المتكاملة بكل من أساسيات المحاسبة والمراجعة والتدقيق وامتلاك مهارات التحري والتقصي التي تستخدم لتقديم أدلة إلى المحاكم والجهات المختصة بشأن القضايا أو النزاعات المالية (الجعبري 2018).

**إدارة الأرباح:** استخدام تقنيات المحاسبة في معالجة الأحداث الاقتصادية في ضوء تطبيق المعايير المحاسبية بقصد الوصول الى بيانات مالية تعبر عن الأداء الجيد للمنشأة خلال الفترة المالية بما يخدم هدف الإدارة ويحسن من قوة هذه المنشأة في السوق (بوخوة ومحمد، 2020).

**محاسبة المسؤولية:** نظام المحاسبة الذي يقوم بجمع تقارير الإيرادات وبيانات التكاليف عن طريق مراكز المسؤولية، وتخطيط مثل هذا النظام يقوم على أساس افتراض أن المديرين مسؤولين عن أفعالهم، وأفعال مرؤوسهم، وأي أنشطة أخرى يتم تنفيذها في مركز المسؤولية التابع لهم (كحالة، 2017).

## الإطار النظري والدراسات السابقة

### تعريف المحاسبة القضائية:

عرف (Curtis, 2008) المحاسبة القضائية بأنها تطبيق للمهام المحاسبية بهدف تحقيق الأغراض التوثيقية، أو التصرفات الخاصة بكل من: تحديد، تسجيل، تسوية، استخراج، فرز، التقصي، التحقق من البيانات المالية السابقة أو تطبيق الأنشطة المحاسبية اللازمة لتسوية الخلافات القانونية الحالية أو المتوقعة، أو استخدام البيانات المالية السابقة في التوقع بالبيانات المستقبلية بهدف تسوية النزاعات القانونية، بينما عرفها (Augustine & Rosemary, 2014) 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 (حامد وآخرين، 2021).

وعرفت المحاسبة القضائية أنها تقوم على أساس مجموعة من مهارات متخصصة متكاملة في المحاسبة والمراجعة وبراعة ومهارة التحريات وهي تنظر إلى ما وراء الأرقام لتوفر تحليل محاسبي مناسب للقضاء يكون أساسه المناقشة والجدل، وأنها أكثر عمقاً وأشمل نطاقاً وأكثر ضبطاً من المراجعة الخارجية (الصانع، 2019).



ويرى الباحثان أن المحاسبة القضائية تعرف بأنها مجال محاسبة وتعبر عن أسلوب استقصائي للمحاسبة يستخدم لتحديد ما إذا كان فرد أو منظمة قد شارك في أي أنشطة مالية غير قانونية.

### أدوات المحاسبة القضائية

تتمثل أساليب المحاسبة القضائية والتي من خلالها يمكن تقديم أعلى درجة من خدمات التأكد، واكتشاف حالات الغش والفساد المالي في الأساليب (العازمي، 2022):

**المراجعة اللاحقة:** وهي تهدف إلى إجراء التحريات اللازمة عن المناطق أو الأنشطة غير القانونية المشكوك فيها، للتأكد من وجود أو عدم وجود غش بها وتحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك وتجميع الأدلة المناسبة والمقبولة لتأييد الدعاوى القضائية.

**المراجعة السابقة أو الوقائية وتتمثل في: الالتزام المنظم:** وهي التي تقوم بمراجعة التزام المنشآت بالقوانين والأحكام والتشريعات، والأداة التشخيصية: وهي التي تستخدم لإجراء فحوص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش، والتحري عن الادعاءات: وهي إجراء التحليلات اللازمة عن الادعاءات الخاصة بالشكاوى المقدمة، واستخدام الإجراءات التحليلية لدراسة وتحديد الأخطاء والغش.

**الإجراءات التحليلية:** وهي تتضمن دراسة ومقارنة العلاقة بين مقياسين أو أكثر لإيجاد اتجاهات أو علاقات غير عادية أو أخطاء وغش واختلاس، ومن أنواع تلك الإجراءات: التحليل الأفقي والرأسي، تحليل التباين، القياس المقارن وتحليل النسب المئوية.

ويرى الباحثان أن المحاسب القضائي يقوم بالفحص وإجراء التحريات اللازمة عند كل من مستوى الوحدة الاقتصادية، والبيئة المحيطة بها، وهو بذلك يحتاج إلى إجراء المسح الشامل للدفاتر والسجلات للبحث والتنقيب عن البيانات اللازمة، واستخدام التحليل المستندي.

### تعريف إدارة الأرباح

تعرف إدارة الأرباح بأنها هي إدارة القرارات الملائمة من أجل تقديم التقارير والبيانات المالية الحالية والمتوقعة عن المؤسسة، أي أنها تمثل الممارسات التي تقوم بها الإدارة في مجال التدخل في عملية القياس والإبلاغ المالي بما تسمح به المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وذلك بهدف الوصول إلى أهداف محددة مسبقاً، حيث أن هذه العملية تشمل كافة الحالات سواء التي تؤدي إلى زيادة الدخل

المحاسبي المعلن عنه أو التي تؤدي إلى تخفيضه أو التقليل من تقلباته للمحافظة على مستويات نموه (محمد وحيزية، 2018).

كما عرفت إدارة الأرباح بأنها اختيار للسياسات المحاسبية من جانب الوحدة الاقتصادية لتحقيق أهداف معينة للإدارة، وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق، والسياسات المحاسبية، وكذلك حالات التقدير، والحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية لهيكل الصفقات، ولتعديل التقارير المالية، سواء أكانت لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي للوحدة الاقتصادية، أم للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير (جبريل والذنيبات، 2016).

ويرى الباحثان أن إدارة الأرباح بأنها سلوك الإدارة، إما إلى تخفيض الدخل بغرض تخفيض الضرائب، أو زيادته بغرض زيادة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة، أو تمهيده عن طريق تخفيضه إذا كان مرتفعة أو زيادته إذا كان منخفضة، وذلك لتخفيض التقلبات الحادة في مستوى الدخل.

### طرق إدارة الأرباح

يوجد عدة طرق لممارسة إدارة الربح وهي:

**أولاً: إجراءات محاسبة الاستحقاق،** أي الأسس والمعايير المطبقة في قياس الربح بموجب أساس الاستحقاق مقارنة بتلك المطبقة في قياسه بموجب الأساس النقدي (مطر ونور، 2017).

**ثانياً: ممارسة إدارة الأرباح من خلال التلاعب في الأنشطة الحقيقية،** والخروج عن ممارسات التشغيل العادية بغرض تضليل بعض أصحاب المصالح، بحيث يعتقدون بأن أهدافا معينة تحتويها القوائم المالية قد تحققت في ظل ظروف التشغيل الفعلية (عبد الرحيم، 2022).

**ثالثاً: المحاسبة الإبداعية:** تعد المحاسبة الإبداعية بأنها: عملية تحريف الأرقام المالية إلى ما يرغب به معد التقارير المالية عن طريق الاستفادة من القواعد الحالية أو تجاهل بعضها (البطرني، 2022).

**رابعاً: تمهيد الدخل:** يتحقق تمهيد الدخل من الرغبة في الإبلاغ عن اتجاه ثابت للنمو في الربح، بدلا من إظهار أرباح متقلبة مع سلسلة من الصعود والهبوط لهذه الأرباح (البطرني، 2022).

**خامساً: محاسبة تنظيف الدفاتر:** الحالة التي تمن الشركة من التصريح عن الحد الأقصى للخسارة في عام واحد؛ لتكون قادرة على التصريح عن التحسن في الأرباح في السنوات التالية (البطرني، 2022).

## تعريف محاسبة المسؤولية

يعرف نظام محاسبة المسؤولية على ان كل مدير وبغض النظر عن مستواه يكون مسؤولاً عن مركز مسؤولية، ومركز المسؤولية هو جزء او وحدة فرعية من التنظيم، بحيث يمكن مسائلة مديرة عن مجموعة الانشطة المحددة به، وكلما ارتفع المستوى الاداري للمدير كلما اتسع نطاق مركز المسؤولية الذي يشرف عليه ويديره وكلما زاد ذلك من عدد التقارير التي ترتفع اليه من مرؤوسيه، وعليه فمحاسبة المسؤولية هي نظام يقيس الخطط بواسطة الموازنات والاداء بالنتائج الفعلية لكل مركز مسؤولية (الربيعي، وعبد المطلب، 2011).

وتعد محاسبة المسؤولية التطبيق العملي السلوب اللامركزية في اتخاذ القرارات وتقويم الأداء، وتعرف على انها نظام العداد 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 الصالحيات اللازمة لتمكينه من تنفيذ الهدف ومحاسبته عن الانحرافات وتقويم كفاءة الأداء من خلال ما يتحقق من نتائج (الجنابي وجبوري، 2016).

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

## أدوات نظام محاسبة المسؤولية

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

**أولاً: 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 وتحقيقاً للرقابة الداخلية الكاملة التي تساعد على تصحيح المسار (باعلي، 2018).

**ثانياً: 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

موضوعه سلفاً، حتى يمكن عن طريقها الحكم على ما إذا كان الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية المختلفة مقبولاً أم غير مقبول (الغرايبة وآخرون، 2011).

**ثالثاً: 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 (الشرفي، 2015).

**رابعاً: النظام الفعال للتقارير الإدارية:** تعد تقارير الأداء أو ما تسمى أحياناً بالتقارير الرقابية وهي من أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية فبدونها لا يمكن أن يحقق أهدافه (المطيري، 2011). ويرى الباحثان أن تطبيق محاسبة المسؤولية يتطلب وجود نظام محاسبي مالي شامل يتوفر فيه كافة عناصر النظام المحاسبي المتكامل، ومن أنواع هذه العناصر النظام التكاليفي والنظام الإداري.

### الدراسات السابقة

#### أولاً: الدراسات العربية:

دراسة (أبكر، وآخرون، 2022) بعنوان " واقع تطبيق المحاسبة القضائية في المصارف السودانية دراسة ميدانية على عينة من المصارف العاملة بالنيل الأزرق":

هدفت الدراسة إلى معرفة واقع تطبيق المحاسبة القضائية في المصارف السودانية ومدى الالتزام بتطبيقها، التعرف على المعوقات التي تعترض تطبيق المحاسبة القضائية في المصارف السودانية، وخلصت الدراسة إلى ضعف تطبيق المحاسبة القضائية في المصارف العاملة بولاية النيل الأزرق، وعدم الالتزام بممارسة الإجراءات والأساليب التي تؤدي إلى تطبيق المحاسبة القضائية في البنوك، وأوصت الدراسة بالاهتمام بنشر ثقافة تطبيق المحاسبة القضائية في المصارف، وضع الإجراءات والأساليب التي تمكن من الالتزام بتطبيق المحاسبة القضائية بالمصارف

دراسة (احمد، 2021) بعنوان " دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري بالتطبيق على بعض الوحدات الحكومية بالسودان":

هدفت الدراسة للتعرف على طبيعة المحاسبة القضائية ومفاهيمها الأساسية وبيان مجالات استخدامها وأساليبها وآلياتها وإجراءاتها التنفيذية، وأظهرت نتائج الدراسة أن المحاسبة القضائية من المواضيع البحثية المتطورة والحديثة فهي تطبيق لمهارات المراجعة والمعرفة بالجوانب

القانونية والمحاسبية المتخصصة وآلية لفض النزاعات وبالرغم من أهميتها، وأوصت الدراسة بضرورة الاستعانة بخدمات المحاسب القضائي لمساعدة القضاء في تنويره بالجوانب المالية والمحاسبية المتخصصة حيث يقوم بإعداد تقريره والقيام بعملية التحليل المالي وتحديد الخسائر.

**دراسة (كحيل، 2017)، بعنوان " مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطينية، دراسة حالة: الجامعة الإسلامية بغزة":**

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعة الإسلامية بغزة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: يتوفر لدى الجامعة الإسلامية بغزة مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية ومنها وجود هيكل تنظيمي معد وفقا للأسس العلمية، وكذلك تبين وجود نظام محاسبي معد وفقا للأسس العلمية، وبناء على نتائج الدراسة توصلت الدراسة إلى عدة توصيات منها: العمل على توافق التغيير في الهيكل التنظيمي للجامعة مع التغيير في إستراتيجيتها.

**دراسة (صالح، 2016) بعنوان "دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في البنوك السودانية":**

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور تأثير محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم أداء البنك الإسلامي السوداني، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: يوجد دور إيجابي لمحاسبة مركز المسؤولية في رفع كفاءة الأداء في البنوك السودانية، تحقيق الرقابة الفعالة يتم عن طريق الربط بين مراكز المسؤولية وتكاملها مما يعمل على رفع كفاءة الأداء للبنوك، وكانت أهم التوصيات: ضرورة إعداد البرامج التدريبية للعاملين وذلك حتى يتم تعريفهم بأهمية العمل بمراكز المسؤولية باعتبارها أحد الاستراتيجيات التي تعمل على الوصول إلى الهدف الذي تسعى إليه البنوك وهو تحقيق أعلى درجات الأداء.

**دراسة (سمارة، 2015) بعنوان " أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على رفع كفاءة الأداء والرقابة -دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"**

هدفت الدراسة إلى بيان أثر استخدام محاسبة المسؤولية على الرقابة ورفع كفاءة الأداء لقطاع الشركات الصناعية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: هناك استخدام على مستوى عالي لمحاسبة المسؤولية، ووجود مستوى عالي من الرقابة، وكانت أهم التوصيات: على الشركات الصناعية الأردنية العمل على تنظيم العمل المحاسبي بشكل واضح بما يتفق مع الأسس العلمية لمحاسبة المسؤولية.

### ثانياً: الدراسات الأجنبية:

#### دراسة (Sawabe, 2019) بعنوان " Value-driven responsibility accounting- dynamic tensions generated by competing values embedded in the management control system "

هدفت الدراسة إلى استكشاف طريقة إنشاء التوترات الديناميكية من قبل نظام الرقابة الإدارية عند أقل مستوى من الإدارة في سياق إداري أكثر مرونة 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 المديرين التنفيذيين، وكيفية إنجاز المديرين لمسؤولياتهم من حالاً تقديم النتائج المالية على أن يكونوا أوفياء لقيم المنظمة الأساسية في الوقت نفسه.

#### دراسة (Emmanuel and Nwoka, 2019) بعنوان " Forensic accounting and fraud prevention in manufacturing companies in Nigeria "

هدفت الدراسة إلى البحث عن العلاقة بين ممارسات المحاسبة القضائية ومنع الاحتيال في شركات التصنيع وبالتالي عدم الشفافية في الأداء المالي، ومن بين أهم النتائج وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين ممارسات التحقيق في الاحتيال ومنع الاحتيال في شركات التصنيع، أظهرت النتائج أيضاً وجود علاقة إيجابية بين ممارسات دعاوى الاحتيال ومنع الاحتيال في شركات التصنيع.

#### دراسة (Alla hverdi, 2018) بعنوان " Administration And Responsibility Accounting System In Businesses "

هدفت الدراسة إلى مناقشة تجهيز وتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات وفقاً للإدارة اللامركزية، وتوصلت الدراسة إلى إن فهم الإدارة اللامركزية يزيد من أهمية محاسبة المسؤولية في الشركات، حيث أن عملية التوجيه والتخطيط والتنظيم في المحاسبة الإدارية والأنظمة الأخرى تحتاج لإعداد معلومات تساعد في السيطرة على المنظمة والتي يتم تزويدها للإدارة من خلال تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمة.

## **دراسة (McMullen & Sanchez 2018) بعنوان "A preliminary investigation of the necessary skills, education requirements, and training requirements for forensic accountants"**

هدفت الدراسة لبيان أن المحاسب القضائي يتطلب امتلاك العديد من المهارات منها استخدام التقنية الحديثة في المحاسبة، والمهارات التحليلية، وخبرته في عمليات التحري، ومهارات كتابة التقارير، وبينت نتائج الدراسة: أن المثابرة والتشكيك ومهارات المحاجة ومهارات التواصل مع الناس والمرونة والعمل بفاعلية ضمن فريق والخبرة في المراجعة والشخصية الواثقة والحازمة والمعرفة بالنظام القانوني تعتبر خصائص من المهم توافرها في المحاسب القضائي.

## **دراسة (Eliezer & Emmanuel, 2015) بعنوان "Relevance of forensic accounting in the detection and prevention of fraud in Nigeria"**

هدفت الدراسة إلى توضيح مفهوم المحاسبة القضائية والاختلاف بين المحاسب القضائي والمحاسب التقليدي، خصائص المحاسبة القضائية وفعاليتها في كشف عمليات الاحتيال المالي، وقد كانت أهم نتائج الدراسة أن المحاسبة القضائية من المهن الهامة في ظل الظروف المعاصرة للعديد من الجهات المعنية، ومن أهم توصيات الدراسة قيام الحكومة والجمعيات المهنية المعنية بزيادة الاهتمام بمجال المحاسبة القضائية لإضفاء الطابع الرسمي على هذا التخصص.

### **منهجية الدراسة**

لتحقيق أهداف الدراسة، يتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، في ضوء طبيعة الدراسة والبيانات المراد الحصول عليها، وتم استخدام برنامج EViews في تحليل البيانات كون متغيرات الدراسة تعبر عن بيانات كمية تم الوصول إليها من القوائم المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين محل الدراسة، وقد اعتمد الباحثان على الأسلوب الكمي في التحليل الإحصائي مستخدماً تحليل الانحدار حيث اشتمل على أسلوبين في التحليل وهما:

1. تحليل الانحدار البسيط بغرض إيجاد العلاقة بين كل متغير مستقل والمتغير التابع على حدة.
2. تحليل الانحدار المتعدد بهدف إيجاد نموذج يوضح العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة مجتمعة معاً، وعليه فإن المعادلات الرياضية المستخدمة في هذه الدراسة هي:



مجموع الإيرادات = المبيعات + الإيرادات الأخرى

مجموع المصروفات = المصروفات الخاصة بالمبيعات + المصروفات التشغيلية

مجموع التدفقات = التدفقات الاستثمارية + التدفقات التشغيلية + التدفقات التمويلية

### مجتمع الدراسة وعينتها

يشتمل مجتمع الدراسة على جميع الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وعددها (49) شركة، والتي ينطبق عليها الشروط الحكمية التالي: أن تكون مدرجة في بورصة فلسطين قبل تاريخ 2011/4/1، وهو نهاية الفترة القانونية لتشر التقرير المالي السنوي لعام 2010، وأن يكون لها تقارير مالية منشورة على صفحة بورصة فلسطين خلال سنوات الدراسة الممتدة من عام 2010م حتى عام 2020، ونظرا لانطباق هذه الشروط على جميع مفردات مجتمع الدراسة، واستخدام الباحثان أسلوب العينة وتم اختيار (48) شركة، وتم استثناء شركة سند للأسمت لأنها تم إدراجها عام 2019، كعينة لإجراء الدراسة عليها بعد المسح الشامل لجميع الشركات محل الدراسة.

### مكان الدراسة:

تقتصر هذه الدراسة على الشركات التي تعمل داخل الأراضي الفلسطينية – الضفة الغربية- والمدرجة في بورصة فلسطين للسنوات (2010-2020)م.

### خطوات حساب المتغيرات

عند حساب متغيرات الدراسة قام الباحثان بإتباع الخطوات التالية:

1. تجميع التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين عينة الدراسة لسنة (2020).
2. تفرغ البيانات المالية المطلوبة لحساب المتغيرات من واقع التقارير المالية لجميع الشركات عينة الدراسة باستخدام برنامج الجداول الإلكترونية (Excel)، والجداول التالي رقم (1) يوضح ذلك:



جدول (1) البيانات المالية المستخدمة في حساب متغيرات الدراسة

البيان	الرقم	البيان	الرقم
إجمالي حقوق الملكية	7	المبيعات	1
التدفقات النقدية الاستثمارية	8	الإيرادات الأخرى	2
التدفقات النقدية التشغيلية	9	تكلفة البضاعة المباعة	3
التدفقات النقدية التمويلية	10	المصروفات التشغيلية	4
الربح الصافي	11	إجمالي الالتزامات	5
الربح الاجمالي	12	إجمالي الأصول	6

ملاحظات:

- المبيعات تشمل مبيعات البضاعة والمبيعات من الخدمات والعقارات وغيرها.
- الإيرادات الأخرى مثل الأرباح من الأسهم أو الاستثمارات الأخرى للشركة.
- المصروفات التشغيلية الخاصة بالمبيعات ومصاريف العمل وغيرها.
- الأصول التشغيلية تتكون من إجمالي الموجودات مطروحاً منها الموجودات المالية.

أولاً: المتغيرات المستقلة:

المحاسبة القضائية = التدقيق السابق + التدقيق اللاحق + الإجراءات التحليلية:  $Y = X1 + X2 + X3$

ثانياً: المتغيرات التابعة:

إدارة الأرباح = الإيرادات + المصروفات + التدفقات النقدية:  $T = F1 + F2 + F3$

مجموع الإيرادات = المبيعات + الإيرادات الأخرى

مجموع المصروفات = المصروفات الخاصة بالمبيعات + المصروفات التشغيلية

مجموع التدفقات = التدفقات الاستثمارية + التدفقات التشغيلية + التدفقات التمويلية

المتغير الوسيط: محاسبة المسؤولية = النظام المحاسبي الشامل + الموازنات التخطيطية + التقارير

الإدارية الفعالة:  $Z = S1 + S2 + S3$

المتغير الضابط: حجم الشركة، عمر الشركة.

أولاً: الوصف الإحصائي لبيانات الدراسة

تم الحصول على بيانات مالية للشركات التي تم دراستها، وباستخدام برنامج EViews كانت نتائج

الدراسة كما يلي :

جدول (2): نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أعلى قيمة	أقل قيمة	عدد المشاهدات
التدقيق السابق	3.422	14.485	81.02	0.0000	680
التدقيق اللاحق	0.1110	0.0950	0.346	0.0270	680
الإجراءات التحليلية	4.250	13.827	58.590	0.0000	680
المحاسبة القضائية	5.368	11.587	66.254	2.0020	680
الايرادات	3.2582	11.258	33.587	0.0000	680
المصرفات	1.0255	12.063	22.365	0.0000	680
مجموع التدفقات	0.9336	10.254	44.025	0.0000	680
إدارة الأرباح	2.7484	10.654	38.147	0.0000	680
النظام المحاسبي الشامل	2.396	9.076	66.758	0.0310	680
الموازنات التخطيطية	7.113	6.897	8.248	3.141	680
التقارير الإدارية الفعالة	8.331	8.992	9.963	5.908	680
محاسبة المسؤولية	5.369	7.254	55.452	2.587	680
حجم الشركة	29.030	14.790	74.000	7.00	680
عمر الشركة	0.4100	0.4640	4.201	0.01280	680

يبين الجدول السابق رقم (2) الوصف الإحصائي لبيانات الدراسة وذلك وفقاً لمتغيرات الدراسة كافة، حيث يوضح الجدول المتوسطات الحسابية، والانحراف المعياري وكل من أعلى قيمة وأقل قيمة للبيانات المالية التي تم جمعها بخصوص متغيرات الدراسة.

يلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي لمستوى المحاسبة القضائية هو (5.368) وانحراف معياري (11.587)، بينما حازت الإجراءات التحليلية على أعلى وسط حسابي بقيمة (4.250)، وكانت أعلى نسبة تمثيل لها في الشركات الداخلة في عينة الدراسة هي (58.590)، وهذا يشير إلى أن هناك شركة ما بلغت نسبة الإجراءات التحليلية المتبعة للمحاسبة القضائية فيها ما يقارب 60% من إجراءاتها المحاسبية، أما فيما يتعلق بالانحراف المعياري لبيانات الإجراءات التحليلية فقد

بلغ (13.827) وهو يشير إلى تباعد القيم من وسطها الحسابي. وفيما يتعلق بمتغيرات الدراسة الباقية، فإن علمية تفسير نتائج الإحصائي الوصفي المتعلقة بها يتم وفقاً لما هو وارد أعلاه.

أما فيما يتعلق بمؤشرات الانحراف: الإلتواء (skewness) والتفرطح (kurtosis) فقد كانت جميعها مناسبة للدراسة، حيث يشير مفهوم الإلتواء إلى درجة عدم التماثل، فإذا كان الطرف الأيمن للتوزيع البيانات أطول من الطرف الأيسر، فإن التوزيع ملتوى لليمين أو أن له إلتواء موجب في طبيعته، أما إذا كان الطرف الأيسر لتوزيع البيانات أطول من الطرف الأيمن فإن الإلتواء يكون ذو طبيعة سالبة. ويتلشى الإلتواء عندما يكون التوزيع طبيعي للبيانات (Normal distribution). حيث يلاحظ من خلال النتائج المعروضة في الجدول رقم (3) أن البيانات المتعلقة بالتدقيق اللاحق لها معدل تفرطح مرتفع مقارنة بالمتغيرات الأخرى في نموذج الدراسة. والجدول رقم (3) يوضح تفاصيل مؤشرات الإلتواء والتفرطح بالتفصيل لكافة متغيرات الدراسة:

جدول (3) مؤشرات الانحراف والتفرطح لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	Skewness الإلتواء	Kurtosis التفرطح
التدقيق السابق	0.101	0.967
التدقيق اللاحق	0.1315	31.233
الإجراءات التحليلية	0.4321	0.977
المحاسبة القضائية	-0.9597	0.415
الإيرادات	3.776	13.43
المصروفات	0.0331	0.859
مجموع التدفقات	-0.581	0.689
إدارة الأرباح	3.5985	0.7411
النظام المحاسبي الشامل	2.478	0.3698
الموازنات التخطيطية	0.2452	8.2582
التقارير الإدارية الفعالة	0.2369	4.3682
محاسبة المسؤولية	2.4788	5.8795
حجم الشركة	1.2478	2.0254
عمر الشركة	2.3692	1.2540

### ثانياً: نتائج معامل الارتباط

يوضح الجدول رقم (4) نتائج معامل الارتباط بين متغيرات الدراسة كافة، حيث أن هذا الارتباط يعكس درجة قوة واتجاه العلاقة بين متغيرات نموذج الدراسة، وتتراوح هذه الدرجة بين +1 و -1، كما يفيد معامل الارتباط في الاستدلال على ظاهرة تعددية الارتباط (Multicollinearity) بين المتغيرات المستقلة، والجدول التالي يوضح نتائج معامل الارتباط:

جدول (4): نتائج مصفوفة معاملات الارتباط لمتغيرات الدراسة

Variables	التدقيق السابق	التدقيق اللاحق	الإجراءات التحليلية	الإيرادات	المصروفات	التدفقات	نظام محاسبي شامل	موازنات تخطيطية	تقارير إدارية فعالة	حجم شركة	عمر شركة
التدقيق السابق	1										
التدقيق اللاحق	0.411**	1									
الإجراءات التحليلية	0.299**	0.007	1								
الإيرادات	0.374**	0.017	-0.766*	1							
المصروفات	0.361**	0.106	0.876**	-	1						
مجموع التدفقات	0.094	0.046	-0.806*	0.653	-0.303*	1					
النظام المحاسبي الشامل	0.046	0.140	-0.899	0.667	0.190	0.298**	1				
الموازنات التخطيطية	0.282**	0.169	-0.891	0.691	0.187	0.287*	-	1			
التقارير الإدارية الفعالة	0.247	0.136	-0.859	0.524	0.149	0.236	0.457	0.425	1		
حجم الشركة	0.152	0.148	-0.144	0.635	0.235	0.245	0.258	0.214	0.125	1	
عمر الشركة	0.174	0.257	0.225	0.678	0.169	0.325	0.356	0.136	0.196	0.136	1

\*دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ )

وتشير النتائج الواردة في الجدول السابق الى وجود علاقة ما بين متغيرات الدراسة المستقلة والمتغير التابع، حيث اعلى ارتباط كان بين المتغير الضابط النظام المحاسبي الشامل والإجراءات التحليلية والذي بلغ (-0.899).

ثالثاً: نتائج مدى ملائمة البيانات لاختبار فرضيات الدراسة

### 1. الازدواج الخطي او الخطية المتعددة (Multicollinearity)

تنتج هذه المشكلة عند وجود علاقة خطية بين متغير مستقل ومتغير آخر أو مجموعة متغيرات مستقلة، ويجب الانتباه إلى أن هذه المشكلة تتمثل في "درجة" الارتباط الخطي وليس في وجود أو عدم

وجود هذا الارتباط، حيث أن هناك درجة معينة إذا تم تجاوزها أصبح لدينا مشكلة عند استخدام نموذج الانحدار. وتم التحقق من شرط استقلال المتغيرات المستقلة عن بعضها البعض باستخدام اختبار معامل التباين (Variance Inflation Factor – VIF)، حيث أشار Gujarati (2009) إلى أنه في حال كون قيمة VIF أكبر من 10 فإن هذا يشير إلى وجود مشكلة الازدواج الخطي في نموذج الدراسة بصورة كبيرة. وبالنظر إلى نتيجة هذا الاختبار تبين لنا أن متوسط معامل تضخم التباين بلغ (1.41) وهو أقل من 5 وبشكل عام معاملات تضخم التباين للمتغيرات المستقلة لم تتجاوز القيمة 10 وهذا يدل على عدم وجود مشكلة ازدواج خطي في النموذج، مما يدعم جودة النموذج المقترح، أضف لذلك فقد تم التأكد من شرط استقلال المتغيرات وعدم وجود ترابط بينها عن طريق النظر لقيمة (Tolerance) حيث يتم اشتقاق هذه القيمة عن طريق حساب هذه النسبة  $(1/VIF)$ ، وفقاً لذلك فإن نتيجة (Tolerance) بلغت 0.71، حيث وفقاً لما هو متعارف عليه، فقد أشار Menard (1995) إلى أن  $tolerance < 0.20$  يعكس وجود قلق إلى حد ما حول مشكلة الازدواج الخطي، أما في حال كون  $tolerance < 0.10$  فهذا يشير إلى وجود مشكلة الازدواج الخطي بشكل كبير.

## 2. التوزيع للبيانات (Normal Distribution)

من أجل التحقق فيما إذا كانت بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، تم إجراء اختبار (Jarque-Bera)، حيث يعتبر هذا الاختبار أحد أهم الاختبارات الاحصائية للتحقق من صحة افتراض التوزيع الطبيعي للبيانات قيد التحليل، وفي سياق ذلك، فقد بلغت نتيجة هذا الاختبار قيمة تساوي (1.196) باحتمال  $(P-value = 0.513)$ ، وهو أكبر من 0.05، مما يشير لقبول الفرضية العدمية التي تنص على أن متغيرات الدراسة موزعة توزيعاً طبيعياً.

## 3. الارتباط الذاتي (Autocorrelation or Serial correlation)

يعتبر الارتباط الذاتي أحد مشاكل القياس والتي لا بد من معالجتها حتى تتمتع المعالم التي يتم تقديرها بطريقة المربعات الصغرى بالخصائص المرغوبة، ويعتبر الارتباط الذاتي من أهم الفروض التي يجب التحقق منها في نموذج الدراسة، ولتحديد استقلال حدوث الخطأ أو خلو النموذج من مشكلة الارتباط الذاتي، تم التأكد من هذه المشكلة في النموذج باستخدام اختبار دربن-واتسون (Durbin-Watson)، حيث أن الفرضية الصفرية المتعلقة بهذا الاختبار تنص على أنه لا يوجد مشكلة ارتباط

خطي في نموذج الدراسة، لذلك فإنه في حالة كانت  $p$ -value لهذا الاختبار أكبر من مستوى الأهمية (Significance level)، فإننا نقبل الفرضية الصفرية والتي تنص على خلو نموذج الدراسة من مشكلة الارتباط الخطي. وفي سياق المذكور اعلاه فإن قيمة اختبار درابون واتسون (DW) تتراوح بين 0 و4، وكلما اقتربت من الصفر يكون هناك ارتباط ذاتي إيجابي، في حين أنها إذا اقتربت من الأربعة يكون هناك ارتباط ذاتي سلبي، بينما عندما تقترب من القيمة 2 لا يوجد ارتباط ذاتي، وفي هذا النموذج بلغت قيمة الاختبار المحسوبة (1.43) وهي قيمة قريبة من القيمة 2 مما يدعم قبول الفرضية التي تشير لعدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي، حيث ان جميع معاملات الارتباط الذاتية غير دالة إحصائياً مما يؤكد عدم وجود ترابط ذاتي بين متغيرات الدراسة التي شملها النموذج.

#### رابعاً: نتائج اختبار الانحدار الخطي (Regression)

تم اختبار فرضيات الدراسة عن طريق استخدام تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression) وذلك لتحقيق من أثر المتغير المستقل على المتغير التابع ويعتبر الاعتماد على هذا النوع من البيانات ذا أهمية وذلك لكون هذا النوع يأخذ في الاعتبار ما يوصف بعدم التجانس أو الاختلاف بين مفردات العينة سواء المقطعية أو الزمنية، إذ ان اهمالها يقود الى تقديرات متحيزة وغير متسقة، فضلاً عن العوامل التي تتغير عبر الزمن مثل التطور التكنولوجي والمؤسسي وتغير السياسات الاقتصادية والتجارية وغيرها، ولكن هذه الآثار تكون ثابتة في الأجل القصير أو على الأقل خلال فترة الدراسة، ويتم التعامل مع هذه الآثار الزمنية بوصفها آثاراً ثابتة باستخدام نموذج الآثار الثابتة (Fixed effects) أو آثاراً عشوائية باستخدام نموذج الآثار العشوائية (Random effects).

ومن خلال البيانات التي تناولتها الدراسة والتي اشتملت 30 شركة غير مالية مدرجة في بورصة فلسطين مقسمة الى ثلاث قطاعات وهي: صناعية، خدماتية، استثمارية، حيث تم استخدام المشاهدات المقطعية للفترة الزمنية التي يطلق عليها (Balanced panel data) وسيتم الاختبار بين ثلاث نماذج للبيانات وهي:

- نموذج الانحدار باستخدام طريقة المربعات الصغرى (Ordinary least squares model)

- نموذج الآثار الثابتة (Fixed effect model)

- نموذج الآثار العشوائية (Random effect model)

وبهدف التوصل الى النموذج الملائم لبيانات الدراسة والذي يعطي نتائج صحيحة ودقيقة سوف يتم تطبيق اختبار (Hausman)، ومن أجل تطبيق هذه الاختبارات تم صياغة دالة نموذج الدراسة بالشكل التالي:

$$M=Y + Z -T$$

$$M= X1+X2+X3+ S1+S2+S3- (F1+F2+F3)$$

وبالإستناد لنموذج المذكورة أعلاه، فقد تم تطبيق نماذج (Static Panel data) وهي طريقة المربعات الصغرى (OLS)، وطريقة الأثار الثابتة (Fixed-effects)، وطريقة الاثار العشوائية (Random-effects) كالتالي:

النتائج باستخدام نموذج الانحدار باستخدام طريقة المربعات الصغرى):

جدول (5): نتائج تقدير نموذج الانحدار بطريقة المربعات الصغرى

Prob.	t- statistic	Std. Error	Coefficient	Variables
0.0080	0.70	0.06	0.04	X1
0.014	3.70	4.30	15.90	X2
0.20	0.31	0.10	0.07	X2
0.04	0.133	0.06	0.163	Y
0.05	3.493	0.039	0.14	S1
0.07	3.513	0.036	0.124	S2
0.06	4.317	0.042	0.191	S3
0.03	2.478	0.356	0.188	Z
0.008	2.683	0.071	0.165	F1
0.09	2.369	0.089	0.25	F2
0.09	0.125	0.365	0.215	F3
0.04	1.398	0.299	0.248	T
0.088	1.496	0.135	0.136	حجم الشركة
0.078	1.563	0.106	0.147	عمر الشركة
F-statistics= 8.4, Prob(F)= 0.00, R-Square= 0.31, adjusted R-Square= 0.27, DW = 1.56				

\*دالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05 = α)

من خلال النتائج السابقة جدول (5) يتضح وجود علاقة دالة احصائياً فقط ما بين المتغيرات المستقلة (Y) والمتغير التابع (T)، بينما تظهر النتائج إلى أنه توجد علاقة ذات دالة احصائية ما بين متغير المحاسبة القضائية وإدارة الأرباح، ويتضح وجود علاقة دالة احصائياً فقط ما بين المتغيرات المستقلة (Y) والمتغير الوسيط (Z)، بينما تظهر النتائج إلى أنه توجد علاقة ذات دالة احصائية ما بين متغير المحاسبة القضائية ومحاسبة المسؤولية، ويتضح وجود علاقة دالة احصائياً فقط ما بين المتغير الوسيط المستقلة (Z) والمتغير التابع (T)، بينما تظهر النتائج إلى أنه توجد علاقة ذات دالة احصائية ما بين متغير محاسبة المسؤولية وإدارة الأرباح. أما فيما يتعلق بالمتغيرات الضابطة والتي تمثل خصائص الشركة فقد أشارت النتائج إلى وجود علاقة ذات دالة احصائية لكافة المتغيرات الضابطة عند مستوى دلالة الأمر الذي يشير بكل وضوح إلى دور المتغيرات الضابطة في تفسير التغيير في المتغير التابع لدى الشركات الغير مالية المدرجة في بورصة فلسطين.

وتشير النتائج إلى أن قيمة Adjusted R Square بلغت 0.27 وهذا يشير إلى أن المتغيرات المستقلة مجتمعة تفسر ما قيمته 27% من التغيير الحادث في المتغير التابع، وأن قيمة F-value بلغت 8.4 بدرجة احتمالية مهمة، وهذا يدل على أن المتغيرات المستقلة مجتمعة تفسر جزء ملموس من التغيير في المتغير التابع.

وتم استخدام اختبار (Hausman) للمفاضلة بين نموذج التأثيرات الثابتة ونموذج التأثيرات العشوائية، وكانت النتائج كما يلي:

جدول (6): نتائج اختبار النموذج الأفضل من النماذج المقدره (Hausman test)

الاختبار	قيمة الاختبار	P- Value
اختبار Hausman	56.03	0.000

تشير النتيجة الواردة في الجدول السابق (6) إلى أن دلالة الاختبار بلغت (0.000) وهذه القيمة أقل من (0.005) مما يشير إلى معنوية الاختبار، وهذا يدل على أن نموذج التأثيرات الثابتة أفضل من النموذج العشوائي وبالتالي سيتم اعتماد نموذج التأثيرات الثابتة لدراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة.



واستناداً لما سبق، فإنه سوف يتم اختبار فرضيات الدراسة وفقاً لنموذج الأفضل (Optimal model) وهو نموذج التأثيرات الثابتة، حيث سيتم الاعتماد عليه في تفسير العلاقات قيد الدراسة والبحث كالتالي:

سؤال الدراسة الرئيس: ما دور المحاسبة القضائية في الكشف عن إدارة الأرباح من خلال أدوات محاسبة المسؤولية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟ وينبثق عنها الفرضية الرئيسية: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في دور المحاسبة القضائية في الكشف عن إدارة الأرباح من خلال أدوات محاسبة المسؤولية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

واعتماداً على نتائج الجدول (5) يتضح لنا بأن قيمة مستوى الدلالة (0.03) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وبالتالي نرفض صحة الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أنه توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في دور المحاسبة القضائية في الكشف عن إدارة الأرباح من خلال أدوات محاسبة المسؤولية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وكانت علاقة طردية.

سؤال الدراسة الفرعي الأول: ما دور المحاسبة القضائية في الكشف عن إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟ وينبثق عنها الفرضية الرئيسية: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين دور المحاسبة القضائية وبين الكشف عن إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

واعتماداً على نتائج الجدول (5) يتضح لنا بأن قيمة مستوى الدلالة (0.04) وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أنه توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين دور المحاسبة القضائية وبين الكشف عن إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وكانت العلاقة طردية.

سؤال الدراسة الفرعي الثاني: ما دور المحاسبة القضائية في تفعيل أدوات محاسبة المسؤولية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟ وينبثق عنها الفرضية الرئيسية: لا توجد علاقة ارتباط

ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين دور المحاسبة القضائية وبين تفعيل أدوات محاسبة المسؤولية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

واعتماداً على نتائج الجدول (5) يتضح لنا بأن قيمة مستوى الدلالة (0.04) وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أنه توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين دور المحاسبة القضائية وبين تفعيل أدوات محاسبة المسؤولية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وكانت العلاقة طردية.

سؤال الدراسة الفرعي الثالث: ما دور محاسبة المسؤولية في الكشف عن إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين؟ وينبثق عنها الفرضية الرئيسية: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين دور محاسبة المسؤولية وبين الكشف عن إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

واعتماداً على نتائج الجدول (5) يتضح لنا بأن قيمة مستوى الدلالة (0.04) وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أنه توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) بين دور محاسبة المسؤولية وبين الكشف عن إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وكانت العلاقة طردية.

### النتائج:

بعد تحليل معلومات الدراسة فقد توصلت للنتائج التالية:

1. توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية في دور المحاسبة القضائية في الكشف عن إدارة الأرباح من خلال أدوات محاسبة المسؤولية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وكانت علاقة طردية، ويفسر ذلك بأن جميع أدوات المحاسبة القضائية والتي تتعلق بالتدقيق السابق واللاحق والإجراءات التحليلية لها دور في الكشف عن إدارة الأرباح.

2. توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين دور المحاسبة القضائية وبين الكشف عن إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وكانت العلاقة طردية، فعند استخدام المحاسبة القضائية يتم

الكشف عن إدارة الأرباح حيث لا تعمل الشركات الصناعية الفلسطينية على خفض قيمة الإهلاك للأصول بهدف تضخيم الأرباح.

3. توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين دور المحاسبة القضائية وبين تفعيل أدوات محاسبة المسؤولية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وكانت العلاقة طردية، حيث أن الاعتماد على أدوات المحاسبة القضائية تزيد من تفعيل أدوات محاسبة المسؤولية حيث تطبق محاسبة المسؤولية لديهم من خلال توفر وجود موازنات تخطيطية، حيث تنسجم معايير الأداء لكل مركز مسؤولية مع أهداف تلك الشركات.

4. توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين دور محاسبة المسؤولية وبين الكشف عن إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وكانت العلاقة طردية، حيث يوجد موازنات تخطيطية لتطبيق محاسبة المسؤولية حيث يتم استخدام الموازنات التخطيطية كأساس لتقييم الأداء الفعلي فيها.

### التوصيات:

بعد عرض النتائج توصلت الدراسة للتوصيات التالية:

1. من الضروري تفعيل دور المحاسبة القضائية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين والمرتبطة بعمل مدققي الحسابات ومتابعة قضايا الفساد والنزاهة من خلال ابداء الرأي او تقديم التقارير الموثقة والمستندات الثبوتية التي تمكن من محاسبة المخالفين بصورة عادلة.
2. ضرورة حث المحاسبين وموظفي مكاتب التدقيق في فلسطين على الاعتماد على المحاسبة القضائية السابقة واللاحقة والإجراءات التحليلية من خلال متابعة كل ما يستجد على مهنة التدقيق في ضوء التكنولوجيا والتقدم الحاصل.
3. حث الشركات المدرجة في بورصة فلسطين على تطبيق محاسبة المسؤولية من خلال إعداد الموازنات التخطيطية، تطوير النظام المحاسبي الشامل، التقارير الفعالة، على مستوى مراكز المسؤولية كلاً على حدا من خلال تخصيص موازنة لكل قسم في الشركات وتجميع هذه الموازنات لتشكّل وحدة رئيسية كموازنة شاملة لتلك الشركات.
4. التعاون والتشارك من قبل موظفي الشركات المدرجة في بورصة فلسطين من خلال تطبيق المحاسبة القضائية ومحاسبة المسؤولية للوصول إلى اتخاذ القرارات والتخطيط ووضع المعايير اللازمة لزيادة الإيرادات والأرباح والمساهمة في تحسين وضبط الإجراءات اللازمة للعمل على معالجة الانحرافات الناتجة عن الفروقات بين ما هو مخطط وما هو فعلي.

## المراجع:

### أولاً: المراجع العربية:

1. أكبر، صديق، وعمر، أحمد، وأدم، يس، وعبدالمنعم، أسامة، (2022)، واقع تطبيق المحاسبة القضائية في المصارف السودانية (دراسة ميدانية على عينة من المصارف العاملة بالنيل الأزرق)، المجلة العربية للنشر العلمي، المجلد(1)، العدد(42)، جامعة المناقل للعلوم والتكنولوجيا، النيل الأزرق، مصر.
2. أحمد، وفاء، (2021)، دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي والإداري بالتطبيق على بعض الوحدات الحكومية بالسودان، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
3. باعلي، كنزة، (2015)، محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير: دراسة حالة المؤسسة تعاوني الحبوب والخضر الجافة خلال 2015، ورقلة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
4. باعلي، محمد، (2018)، أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية: دراسة ميدانية على المستشفيات والمراكز الطبية: محلية شندي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة شندي، الخرطوم، السودان.
5. البطرني، رنا، (2021)، قياس درجة ممارسات إدارة الأرباح في القطاع المصرفي المصري، المجلة العربية للإدارة، المجلد (43)، العدد (3)، القاهرة، مصر.
6. جابر، صباح، (2013)، محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد (21)، العدد(1)، بغداد، العراق.
7. الجنابي، جاسم، وجبوري، مهدي، (2016)، مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ودوره في تقويم الأداء دراسة تحليلية، بحث غير منشور، جامعة بابل، بغداد، العراق.
8. حامد، أحمد، وياسين، نبيل، وعبد الكريم، عبيد، (2021)، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية مقارنة"، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، المجلد (10)، العدد (13)، القاهرة، مصر.
9. الربيعي، جبار، وعبد المطلب، ندى، (2011)، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الادارية المختلفة: بحث تطبيقي في الشركة الوطنية للصناعات الغذائية، منشورات معهد الإدارة التقني، الجزائر.
10. 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، الأردن.
11. شرفي، زكريا، (2015)، محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية باستخدام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم البواقي، الجزائر.
12. صالح، مصعب، (2016)، دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الاداء في البنوك السودانية بالتطبيق على البنوك السودانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة شندي، الخرطوم، السودان.
13. الصائغ، محمد، (2019)، دور المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وزيادة موثوقية التقارير المالية: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالسودان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان.
14. العازمي، عاطف، (2022)، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في ظل رقمنة عمليات الحاسب الضريبي: دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، المجلد (13)، العدد (2)، القاهرة، مصر.

15. عبد الرحيم، رضا، (2022)، دراسة واختبار تأثير قوة المديرين التنفيذيين وخطر انهيار أسعار أسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية في ظل إدارة الأرباح، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، جامعة دمياط، المجلد (3)، العدد (1)، القاهرة، مصر.
16. الغرايبة، فاتنة، وأخرين، (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)، عمان، الأردن.
17. 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.
18. محمد، بنية، وحيزية، بنية، (2018)، أهمية المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثارها السلبية على مصداقية البيانات المالية – دراسة حالة عينة من المؤسسات الجزائرية (2005-2015)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة قلمة، المجلد (5)، العدد (2)، قلمة، الجزائر.
19. مطر، محمد، ونور عبد الناصر، والدعاس، عبد الله، (2017)، أساليب إدارة الأرباح وتأثيرها على موثوقية البيانات المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة اربد للبحوث والدراسات، المجلد (19)، العدد (2)، عمان، الأردن.
20. المطيري، مشعل، (2011)، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت.
21. ناصر، داليا، وبدير، شيماء، (2020)، أثر إدارة الأرباح على أداء الشركات خلال عمليات الاندماج والاستحواذ في ظل الظروف السياسية في مصر: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمياط، القاهرة، مصر.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Allahverdi, M. (2018). **Administration And Responsibility Accounting System In Businesses** (Unpublished Master Thesis) Oxford University,
2. Augustine, E. A.; & Rosemary, E.U-E. (2014). The Growing Relevance of Forensic Accounting as a Tool for Combating Fraud and Corruption: Nigeria Experience. Research Journal of Finance and Accounting, 5 (2): 67-81.
3. Curtis, George E. "The Model Curriculum in Fraud and Forensic Accounting and Economic Crime Programs at Utica College", Issues in Accounting Education, Vol. 23, No. 4, 2008.
4. Eliezer, Olukowade, & Emmanuel., Balogun (2015). **Relevance of forensic accounting in the detection and prevention of fraud in Nigeria**. International Journal of Accounting Research, 42(2437), 1-11.
5. Emmanuel, Okoye, & Nwoka. Ndah, (2019). **Forensic accounting and fraud prevention in manufacturing companies in Nigeria**. International Journal of Innovative Finance and Economics Research, 7(1), 107-116.

6. McMullen, D. A., & Sanchez, M. H. (2010). **A preliminary investigation of the necessary skills, education requirements, and training requirements for forensic accountants.** Journal of Forensic & Investigative Accounting, 2(2), 30-48.
7. Sawabe, N. (2019). **Value-driven responsibility accounting-dynamic tensions generated by competing values embedded in the management control system** (1st ed). New York: Addison.