



Journal of University Studies for inclusive Research (USRIJ)
مجلة الدراسات الجامعية للبحوث الشاملة

ISSN: 2707-7675

Journal of University Studies for Inclusive Research

Vol.3, Issue 16 (2023), 10014- 10045

USRIJ Pvt. Ltd.



دور تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة (استمرار) لجنة التدقيق الداخلي في

ضبط الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين للسنوات (2010-2020)

الأستاذ الدكتور شكري سليم

الدكتور محمد فتحي توفيق مهنا

مختبر النمذجة في المحاسبة والمالية والاقتصاد- جامعة منوبة- تونس

الملخص:

هدفت الدراسة للتعرف على دور تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة (استمرار) لجنة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين للسنوات (2010-2020)، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم المنهج الوصفي الكمي وتم الاعتماد على القوائم المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، تكونت عينة الدراسة من (32) شركة غير مالية مدرجة في بورصة فلسطين، سيتم تناول قوائمها المالية للسنوات الممتدة من 2010 الى 2020، واستخدمت المعالجات الإحصائية التي تعتمد على اختبار الارتباط والانحدار المتعدد، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها أنه يوجد تطبيق لمحاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة لجنة التدقيق الداخلي تساهم في تحسين الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، ومن أهم توصيات الدراسة المساهمة في توفير كافة عناصر تطبيق محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة



لجنة التدقيق الداخلي في الشركات الفلسطينية لأنها تساهم في خفض التكاليف وزيادة الإيرادات من خلال تخصيص مراكز المسؤولية وتوزيع التكاليف عليها.

Abstract

The study aimed to identify the role of applying the responsibility accounting system through the tenure (continuation) of the internal audit committee in controlling the financial performance of the companies listed on the Palestine Exchange for the years (2010-2020). Palestine Stock Exchange, The sample of the study consisted of (32) non-financial companies listed on the Palestine Stock Exchange, whose financial statements will be covered for the years from 2010 to 2020. Statistical treatments based on correlation and multiple regression testing were used. The study found several results, the most important of which is that there is an application of responsibility accounting through a period Possession of the internal audit committee contributes to improving the financial performance of the companies listed on the Palestine Exchange, One of the most important recommendations of the study is the contribution to providing all elements of the application of responsibility accounting through the tenure of the internal audit committee in Palestinian companies, because it contributes to reducing costs and increasing revenues through allocating responsibility centers and distributing costs to them.

مقدمة:

إن استمرارية عمل المدققين في لجان التدقيق الداخلي يعبر عن دورهم الفعال في ضمان الحفاظ على جودة وشفافية التقارير المالية للشركات، حيث تقوم الشركة بتعيين مدقق حسابات خارجي ذو خبرة مهنية لإجراء تدقيق وإبداء الرأي في القوائم المالية، وتأكيد أن القوائم المالية يتم تدقيقها بجودة عالية، بينما تلعب استمرارية لجنة التدقيق الداخلي دوراً مهماً في رقابة سلوك الإدارة أثناء إعداد القوائم المالية، وبالتالي تعزز لجنة التدقيق من موثوقية المعلومات المالية وغير المالية في التقارير المالية للشركات (سيسالم وآخرين، 2019).

وقد بدأت محاسبة المسؤولية كأسلوب يهدف إلى الرقابة، وتقييم أداء العاملين في المنظمات بمستوياتهم الإدارية المختلفة؛ لمسائلتهم عن نتائج أعمالهم مقارنة بالأداء المخطط مسبقاً، ويتطلب

هذا الأسلوب تطوير الأنظمة المحاسبية، بما يخدم مراقبة الأداء وتحديد مشاكل تنفيذ الخطط لدى المستويات المختلفة، وقد برز هذا النظام كأحد أساليب المحاسبة الإدارية، بهدف توفير معلومات محاسبية بصورة تقارير أداء تعمل على رقابة المسؤولين في الأقسام، وبتقييم أدائهم ضمن أطار المسؤولية المكلفين بها، والناבעة من الصلاحيات الممنوحة لهم من قبل الإدارة العليا (التير وآخرين، 2021).

ويعد الأداء المالي من المفاهيم الأساسية التي تشغل بال الباحثين والمسيرين في الفكر المالي، فهو يمثل الدعامه الأساسية في تحقيق الهدف الأساسي لوجود المؤسسة ألا وهو البقاء والاستمرارية في اقتصاديات الأعمال من خلال تحقيق معدلات مرتفعة من الأداء والربحية، كما يعد مرآة عاكسة لوضع المؤسسة في مختلف مجالاتها، والهدف الأسمى الذي يسعى كافة الأطراف في المؤسسة لتعزيره (موصو، 2022).

ومن أجل زيادة فاعلية الدور الذي يمكن أن يؤديه فترة استمرارية لجنة التدقيق الداخلي في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يساعد في ضبط وتعزيز الأداء المالي المرتفع في مجال التخطيط والرقابة والمتابعة تبرز أهمية وجود ضوابط لمحاسبة المسؤولية كأسلوب يهدف إلى الرقابة وتقويم الأداء، عن طريق تحديد مسؤولية العاملين في الوحدة الاقتصادية، بمستوياتهم الإدارية المختلفة عن الأداء الفعلي وما ترتب عليه من نتائج مقارنة بالأداء المخطط (عبد الرحمن وسيت، 2022).

مشكلة الدراسة:

تبرز مشكلة الدراسة من خلال معرفة أن فترة حياة لجنة التدقيق الداخلي لها دور كبير في متابعة تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، والذي يقوم بالتأثير الإيجابي على مختلف مؤشرات تحسين الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، فبعضها يساهم في عملية القياس والتقييم، كالتحليل المالي، والبعض الآخر يساهم في التحسين المباشر لمؤشرات تحسين الأداء المالي، ووفق دراسة (الشيخ، 2019) ودراسة (عمارة، 2020) فإن محاسبة المسؤولية تساهم في تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات وهذا ما تؤكد لجنة التدقيق الداخلية التي تكون مستمرة في تقييمها له، كما أن تطبيق محاسبة المسؤولية يساعد إدارة الشركات في تحقيق وظائفها من تخطيط والتوجيه والتنظيم والرقابة، وبالتالي تمكنها من اتخاذ القرارات الصحيحة في الوقت المناسب، لذا يتوجب على



إدارة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين تقييم أدائها المالي من خلال الاعتماد على استمرارية فترة لجنة التدقيق الداخلي في إعطاءها الصورة الحقيقية لها باعتباره أداة رقابية فعالة تعتمد عليها في دراسة وتحليل مركزها المالي وربحية أموالها.

ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيس التالي: ما دور تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة (استمرار) لجنة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين للسنوات (2010-2020)؟

ويتفرع عن هذا السؤال الرئيس عدة أسئلة فرعية وهي:

1. ما دور تطبيق النظام المحاسبي الفعال لنظام محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة (استمرار) لجنة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين للسنوات (2010-2020)؟

2. ما دور تطبيق نظام الموازنات المخططة لنظام محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة (استمرار) لجنة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين للسنوات (2010-2020)؟

3. ما دور تطبيق النظام الإداري للشركات لنظام محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة (استمرار) لجنة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين للسنوات (2010-2020)؟

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من الناحيتين النظرية والتطبيقية:

أولاً: الأهمية النظرية: محاولة التوعية حول دور تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة (استمرار) لجنة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، ومدى تأثيرها على ربحية الشركات، حيث يعد نظام محاسبة المسؤولية أحد أبرز المواضيع الجوهرية التي تمس وتأثر على ربحية الشركات الفلسطينية بشكل مباشر، إضافة إلى قيمة وأهمية



الدراسة خاصة وأنها تتناول جوانب عديدة فيما يتعلق بسلوكيات الأفراد وهياكل الشركات الفلسطينية، ومحاولة المساهمة في زيادة الإيجابيات التي تتحقق من خلال دور تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة (استمرار) لجنة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

ثانياً: الأهمية التطبيقية: أهمية الدراسة لمدراء الشركات المدرجة في بورصة فلسطين من خلال تقييم دور تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة (استمرار) لجنة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين لزيادة كفاءة محاسبة المسؤولية في ضبط الأداء المالي وتحسينه، إضافة إلى أهمية التعريف بأهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية والمدراء بمدى تأثيرها على أداء وربحية الشركات الفلسطينية، للعمل على اتخاذ الإجراءات المناسبة وفي الوقت المناسب لعلاجها.

أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة لتحقيق الهدف الرئيس وهو التعرف على دور تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة (استمرار) لجنة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين للسنوات (2010-2020)، إضافة للتحقق من الأهداف الفرعية التالية: التعرف على دور (تطبيق النظام المحاسبي الفعال، نظام الموازنات التخطيطية، النظام الإداري الفعال) لنظام محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة (استمرار) لجنة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين للسنوات (2010-2020). والوصول لتوصيات لزيادة تفعيل دور تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة (استمرار) لجنة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

فرضيات الدراسة:



تهدف الدراسة لفحص الفرضية الرئيسية التالية: يوجد دور لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة (استمرار) لجنة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين للسنوات (2010-2020).

إضافة إلى تحقيق الفرضيات الفرعية التالية:

1. يوجد دور لتطبيق النظام المحاسبي الفعال لنظام محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة (استمرار) لجنة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين للسنوات (2010-2020).

2. يوجد دور لتطبيق نظام الموازنات المخططة لنظام محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة (استمرار) لجنة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين للسنوات (2010-2020).

3. يوجد دور لتطبيق النظام الإداري للشركات لنظام محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة (استمرار) لجنة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين للسنوات (2010-2020).

حدود الدراسة:

هناك حدود معينة للدراسة يمكن أخذها بعين الاعتبار خلال إجراءات الدراسة ومن أهمها:

1. الحدود الزمانية: التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين للسنوات (2010-2020)م.

2. الحدود المكانية: الشركات غير المالية المدرجة في بورصة فلسطين.

3. الحدود الموضوعية: دور تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة (استمرار) لجنة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين للسنوات (2010-2020).

مصطلحات الدراسة:

فترة حياة لجنة التدقيق الداخلي: الفترة التي تبدأ منذ تعيين أفراد لجنة التدقيق الداخلي وحتى انتهاء فترة عملهم فيه في الشركة (علي، 2018)



وتعرف فترة حياة لجنة التدقيق الداخلي إجرائياً بأنها الفترة التي يقضيها عضو لجنة التدقيق الداخلية في أعمال تدقيق الشركات التي يقوم بتدقيقها.

نظام محاسبة المسؤولية: الجزء المهم من المحاسبة الإدارية الذي يستخدم في تبويب وتجميع وتدوين الكلف والإيرادات حيثما تكون ملائمة وربطها بالمديرين المخولين باتخاذ القرارات يوماً بيوم (رشيد وآخرين، 2019).

ويعرف نظام محاسبة المسؤولية إجرائياً بأنها تحديد مراكز المسؤولية في المشروع وتفويض السلطات للمستويات الإدارية الأدنى ويعد كل مدير مسؤولاً وله حق اتخاذ القرارات التي تخص مركزه.

الأداء المالي: مجموع العمليات التي تتعلق بالحكم على كفاءة وفعالية المؤسسة في تخصيص مواردها المالية المتاحة وتحقيق خططها المستقبلية وأهدافها المسطرة، انطلاقاً من معلومات متوفرة ومتاحة ضمن القوائم المالية المعدة (الشيخ، 2019).

ويعرف الأداء المالي إجرائياً بأنه تعظيم النتائج من خلال تحسين المردودية، ويتحقق ذلك بتدنية التكاليف وتعظيم الإيرادات بصفة مستمرة تمتد إلى المدى المتوسط والطويل بغية تحقيق كل من التراكم في الثروة والاستقرار في مستوى الأداء.

أولاً: الإطار النظري:

فترة حياة لجنة التدقيق:

فترة حياة (استمرار) لجنة التدقيق الداخلي هي الفترة الزمنية التي تمتد على مدى عمل اللجنة، وتبدأ من تعيينها وتنتهي عند استلامها العمل الذي كانت تقوم به، ويعني هذا أن اللجنة المعنية تعمل لفترة معينة وتكون مسؤولة عن التدقيق الداخلي للمنظمة (أو الشركة) خلال هذه الفترة وعادةً ما يتم تعيين اللجنة لفترة معينة ويتم تجديد هذا التعيين لمدة أخرى إذا كان العمل الذي تقوم به اللجنة يستمر وليس منتهياً (Abdul-Rahman, et.al, 2017). وتشير فترة حياة عمل لجنة التدقيق الداخلي إلى الوقت الذي تعمل فيه اللجنة، من بداية التعيين إلى الاستلام، مما يعني أن اللجنة مسؤولة عن التدقيق الداخلي لفترة زمنية معينة، عادة ما يتم تعيين اللجان لفترة محددة، ويتم تجديد التعيين لفترة أخرى إذا استمر العمل الذي تقوم به اللجنة ولم يكتمل بعد (كهينة، 2016).



ويرى الباحثان بأن فترة حياة لجنة التدقيقي تمثل الفترة التي يقضيها أفراد لجنة التدقيق الداخلي في عملهم في الشركات منذ تعيينهم إلى انتهاء فترة هذا العمل في مجال التدقيق.

تعريف محاسبة المسؤولية:

محاسبة المسؤولية هي ذلك النظام الذي يقوم بتحديد مختلف مراكز اتخاذ القرارات بحيث يحقق ربط الرقابة المحاسبية بالهيكل التنظيمي، وبالتالي يقوم بتقويم أداء المسؤولين عن تلك المراكز التي تسمى مراكز المسؤولية (عبد اللطيف، 2009)، وهي تعرف بأنها أسلوب رقابي محاسبي لخدمة الإدارة في تقييم أداء المسؤولين في المستويات الإدارية، من حيث مدى التزامهم بالتكاليف والأهداف من خلال التقارير فيما يرى بعض الكتاب بأنها عبارة عن نظام لتجميع وإبلاغ التكاليف والإيرادات المخططة والفعلية من قبل الأفراد المسؤولين عنها. فيما يرى آخرون أنها نظام يقيس نتائج كل مركز مسؤولية، وفقاً لاحتياجات المدراء من المعلومات لتشغيل مراكز مسؤولياتهم (رشيد وآخرون، 2019). وحتى يحقق نظام محاسبة المسؤولية الأهداف المرجوة منه، يجب توافر: هيكل تنظيمي توضح فيه خطوط السلطة والمسئولية توضيحاً دقيقاً، ونظم للمحاسبية فعالة تمكن من حساب الأداء الفعلي مع ربطه بمراكز المسؤولية، ومعايير رقابية كنظام التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية (الجنابي وجبوري، 2016)

ويرى الباحثان أن نظام محاسبة المسؤولية يعبر عن 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.

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:
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 وتحقيقا للرقابة الداخلية الكاملة التي تساعد على تصحيح المسار إذا انحرف وفي الوقت المناسب لذلك (علي، 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 موضوعة سلفاً (الغزيبية 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).

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، وأن يحتوي النظام على عناصر ومكونات ملائمة وفعالة تساعد في قياس نتيجة الأداء الفعلي لجميع الأنشطة الموجودة في المؤسسة وعلى مستوى كل مركز مسؤولية.

تعريف الأداء المالي:

يعرف الأداء المالي بأنه 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 أنه قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها في الاستخدامات ذات الأجل الطويل والقصير من أجل تشكيل ثروة، ويعرف الأداء المالي عن تعظيم 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). ويمثل الأداء المالي الضيق لآراء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف، ويعبر الأداء المالي عن أداء الشركات (سليمان، 2013).

ويرى الباحثان 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 الميادين الأداء استخداما وقدا لقياس أداء الشركة لأنه بالاستقرار والثبات ويساهم في توجيه الشركات نحو المسار الأفضل والصحيح.

مؤشرات الأداء المالي:

حاول الباحثون وضع طرق علمية تسمح بتحديد المعايير والمؤشرات التي تعكس الأداء الفعلي للمؤسسة (رزيقة، 2012)، ومن مؤشرات الأداء المالي:

1. معدل العائد إلى حقوق الملكية: تعتبر هذه النسبة مقياسا شاملا للربحية، لأنها تقيس العائد المالي المتوقع على استثمارات المساهمين في الشركة، ويمكن حساب هذه النسبة كما يلي:

$$\text{العائد على حقوق الملكية} = \frac{\text{الربح الصافي}}{\text{حقوق الملكية}}$$

2. معدل العائد إلى إجمالي الأصول: تشير هذه النسبة إلى الدخل المتوقع على إجمالي الأصول المستثمرة في الشركة، ويمكن حسابه من كما يلي :

$$\text{العائد على إجمالي الأصول} = \frac{\text{الأرباح المحققة للتوزيع}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

3. نسبة الربحية المالية: تقيس هذه النسبة ربحية الأموال الخاصة، ويمكن حسابها وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{نسبة الربحية المالية} = \frac{\text{نتيجة السنة المالية}}{\text{الأموال الخاصة}} \times 100 \quad (\text{عقل، 2006}).$$

ويرى الباحثان أن نظم المعلومات الحديثة تلعب دورا أساسياً في تحسين أداء وحدات الإدارة المالية وسيساعدها في استثمار تلك التطورات التقنية لنظم المعلومات الحديثة للاستفادة منها إستراتيجياً للحصول على ميزة تنافسية.

ثانياً: الدراسات السابقة:

يوجد عدة دراسات عربية وأخرى أجنبية وهي كما يلي:

أولاً: الدراسات العربية:

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، وكذلك معرفة مدى وجود مقومات 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 وقد حصل على أعلى درجة كبيرة، 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 (باعلي، 2015) بعنوان "محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير دراسة حالة مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة":

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية استخدام محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير في مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة S.CCL في ولاية ورقلة في دولة الجزائر، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: للمؤسسة هيكل تنظيمي يحدد تقسيمات مراكز المسؤولية، ومحاسبة المسؤولية، وعملية مراقبة التسيير، وكانت أهم التوصيات: ضرورة إشراك العاملين في مختلف الدوائر في إعداد الموازنة التخطيطية، وإعطاء أهمية أكبر لوظيفة التخطيط كونها تعمل على وضع الأهداف العامة لكل مركز مسؤولية، إعداد التقارير على مستوى مراكز المسؤولية وبصورة دورية.

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 ورفع مستوى ربط الموازنات التخطيطية بالمراكز.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

دراسة (Tinuola, et al, 2021) بعنوان " خصائص لجنة التدقيق وجودة التدقيق: التحليل الاستكشافي والتجريبي في قطاع النفط النيجيري ":

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على خصائص لجنة التدقيق وجودة التدقيق، وتقييم تأثير حجم لجنة التدقيق على جودة التدقيق في قطاع النفط والغاز، ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتم توزيع استبانة على عدد من المدققين وتم تحليلهم على SPSS، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن حجم لجنة التدقيق له تأثير إيجابي وهام على الكبار. ويمكن أن يكون هذا مرتبطاً بحقيقة أنه في حالة وجود عضو كبير في لجنة التدقيق، فمن المحتمل أن تنشأ تحديات محتملة ناتجة عن مهمة إعداد التقارير المالية من المحتمل أن يتم الكشف عنها واستقرارها بسرعة، التوصيات: يجب التركيز والتركيز على حجم لجنة التدقيق لتحسين جودة التدقيق وينبغي إعادة النظر في الطرائق المحيطة باجتماعات اللجنة.

دراسة (Gerayli, et, al, 2021) بعنوان " هل تعمل خصائص لجنة التدقيق على تحسين جودة التقارير المالية في الأسواق الناشئة؟ أدلة من إيران ":

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على هل تعمل خصائص لجنة التدقيق على تحسين جودة التقارير المالية في الأسواق الناشئة؟ أدلة من إيران، ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج الكمي التحليلي للسنوات 2013-2017 وتم عمل تحليل كمي على SPSS. توصلت النتائج إلى أن خصائص لجنة التدقيق و FRQ في أسواق رأس المال الناشئة، لهم دور كبير في التدقيق والتطوير، التوصيات: ضرورة أن يتمتع المدقق الخارجي بالكفاءة الفنية والاستقلال والحياد والموضوعية أثناء فحصه القوائم المالية تؤدي إلى تحقيق مستوى عال من الجودة في عملية التدقيق.



دراسة (Amr et al, 2021) بعنوان " العلاقة بين تأخر تقرير التدقيق وجودة التدقيق ولجنة التدقيق في سياق المملكة العربية السعودية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين تأخر تقرير التدقيق وجودة التدقيق ولجنة التدقيق، ولتحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج الوصفي وتم عمل استبانة لفحص الارتباط بين بعض خصائص لجنة التدقيق مثل الاستقلال والخبرة المالية مع جودة التقارير المالية (FRQ) للشركات المدرجة في بورصة طهران (TSE). توضح النتائج الوصفية أنه في المتوسط، أصدرت معظم الشركات السعودية المدرجة تقرير التدقيق الخاص بها خلال الموعد النهائي التنظيمي، التوصيات: الاهتمام الجدي بعوامل الدراسة الحالية وبناء نموذج شامل لكل العوامل التي تؤثر على جودة القوائم المالية من خلال توجيه الدراسات والبحوث لتغطية واختبار تأثير بقية العوامل.

دراسة (Sawabe, 2015) 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 خلال تقديم النتائج المالية على أن يكونوا أوفياء لقيم المنظمة الأساسية في الوقت نفسه، وعلى عكس الأدبيات السابقة أنه يتطلب الاتساق الداخلي للقيم الأساسية من أجل خلق التوترات الديناميكية حيث يتم إنشاء التوترات الديناميكية من قبل العناصر المتنافسة للقيم الأساسية والتي تتضمن مختلف جوانب نظام محاسبة المسؤولية.

دراسة (Alla hverdi, 2014) بعنوان "Administration And Responsibility Accounting System In Businesses":

هدفت الدراسة إلى مناقشة تجهيز وتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركات وفقاً للإدارة اللامركزية، حيث تعتمد الدراسة على أسلوب الشرح وتوضيح المفاهيم، حتى تحافظ الشركة على



كيانها وأن 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، ومن أهم نتائج الدراسة أن المسؤول في الوحدة الواحدة داخل المنظمة قد يتعرض للمساءلة الفردية جراء القرار الذي تم اتخاذه من قبله. وإن 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 (Ozele, 2014) بعنوان " Responsibility Accounting: An Overview ":

هدفت الدراسة إلى التركيز على محاسبة المسؤولية وعلاقتها مع قضايا وتأثير التسعير التحويلي على الاقتصاد في نيجيريا، 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.

ثالثاً: 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، ومنها دراسة باعلي (2015) ودراسة سمارة (2015) ودراسة (صالح، 2016) ودراسة (كحيل، 2017) التي تناولت مجالات وجود هيكل تنظيمي معتمد، الموازنات المخططة، وجود نظام معلومات محاسبي متطور وشامل، كما اعتمدت الدراسة الحالية والدراسات السابقة في معظمها في المنهجية المستخدمة وهو المنهج الوصفي والتحليلي ومنها دراسة سمارة (2015) ودراسة (صالح، 2016) ودراسة (كحيل، 2017)، وقد تناولت الدراسة الحالية والدراسات السابقة الأجنبية محاسبة المسؤولية



بمجالاتها وأبعادها كما ورد في دراسة (Ozele, 2014)، كما شملت الدراسات الأجنبية كافة مجالات محاسبة المسؤولية.

وقد اختلفت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في أن الدراسة الحالية تناولت بعض مجالات وعناصر محاسبة المسؤولية بينما تناولت الدراسات السابقة كافة عناصر محاسبة المسؤولية وهي وجود هيكل تنظيمي معتمد، الموازنات المخططة، وجود نظام معلومات محاسبي متطور وشامل، وجود نظام فعال للتقارير الدورية ونظام الحوافز الفعال، ونظم الرقابة، وتطبيق اللامركزية، ومنها دراسة سمارة (2015) ودراسة (صالح، 2016)، 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 (صالح، 2016) فقد جمعت عدة مناهج وهي المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي، دراسة (Allahverdi, 2014) ودراسة (Ozele, 2014) استخدمت المنهج الوصفي فقط، وقد تميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في أن الدراسة الحالية تعتبر من الدراسات الأولى وعلى حد علم الباحثان التي تناولت محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة (استمرار) لجنة التدقيق الداخلي والأداء المالي، وستكون مرجعاً يستفيد منه الباحثين والمختصين والعاملين في الشركات، كما تميزت أن هذه الدراسة أجريت في ظروف خاصة وهي البيئة الفلسطينية التي لها خصوصية اجتماعية وسياسية واقتصادية خاصة بسبب الظروف السائدة.

منهجية الدراسة:

اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي الكمي، من أجل تحقيق الهدف المتعلقة بطبيعة الدراسة، ونوع والمعلومات التي يجب الحصول عليها، لتحديد دور تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة (استمرار) لجنة التدقيق الداخلي في ضبط الاداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، فالمنهج الوصفي هو المنهج الفعال الذي يعتمد على دراسة متغيرات الدراسة ووصفها بشكل دقيق، والتعبير عن العلاقة التي تربط بينها وبين خصائصها بدقة، كما أن هذا المنهج يعتمد على الوصف الكمي من خلال عرض الأرقام التي تعبر عن المتغيرات، والأرقام والمقاييس الكمية

التي تحدد درجات ارتباط تلك المتغيرات ببعضها البعض، وبالتالي فالمنهج الوصفي الكمي هو المنهج المناسب لتحقيق أهداف الدراسة بدقة وموضوعية.

مجتمع الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المدرجة في بورصة فلسطين والتي يبلغ عددها (32) شركة موزعة على ثلاث قطاعات استثمارية وهي قطاع الصناعة، قطاع الاستثمار، وقطاع الخدمات، والجدول رقم (1) يوضح تفاصيل ذلك:

جدول رقم (1): مجتمع الدراسة

اسم القطاع	عدد الشركات المدرجة خلال عام 2017	عدد الشركات المدرجة خلال عام 2018	عدد الشركات المدرجة خلال عام 2019
قطاع الصناعة	13	13	13
قطاع الاستثمار	10	10	10
قطاع الخدمات	9	9	9
المجموع	32	32	32

عينة الدراسة:

تكونت عينة الدراسة من (32) شركة غير مالية مدرجة في بورصة فلسطين، سيتم تناول قوائمها المالية للسنوات الممتدة من 2010 إلى 2020، حيث أن المبرر لاختيار سنوات الدراسة 2010-2020 هو الطبيعة المستقرة في بيئة الأعمال نوعاً ما خلال هذه السنوات وبالتالي فإن أداء الشركات خلال هذه الفترة يعكس طبيعة أداها المعتاد.

قياس متغيرات الدراسة:

تم استخدام مجموعة من المقاييس لمتغيرات الدراسة المختلفة، حيث الحصول على هذه المقاييس من الدراسات السابقة دراسة (عمارة، 2020) ودراسة (باعلي، 2015) ودراسة (التير وآخري، 2021)، (كانش، 2014)، (صالح، 2016) والجدول التالي رقم (2) يوضح تفاصيل ذلك:

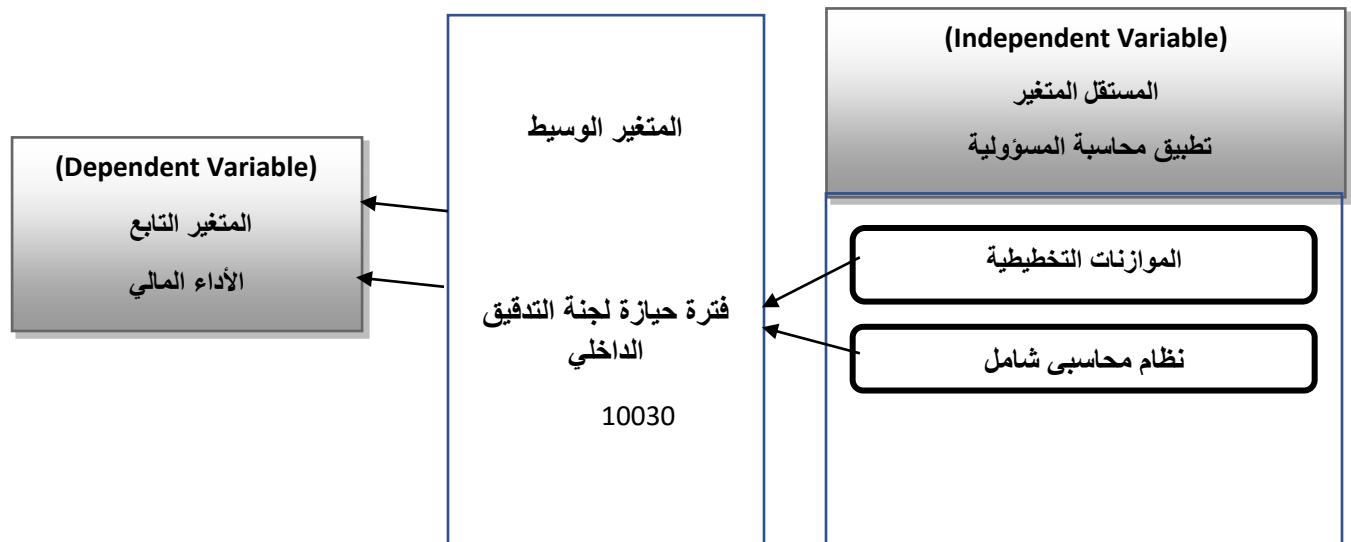
جدول رقم (2): متغيرات الدراسة وآلية قياسها

المتغير	طريقة القياس	مصدر البيانات	الإختصار المستخدم في النموذج الرياضي	الدراسة التي استخدمت	التي نفس

المقياس				
المتغيرات المستقلة (نظام محاسبة المسؤولية)				
عمارة، 2020	Organizational Chart (OC)	التقارير المالية	(0، 1): حيث أن 1 تدل على توفرها، وأن 0 تدل على عدم تطبيقها	الهيكل التنظيمي
باعلي، 2015	Planning budgets (PB)	التقارير المالية	(0، 1): حيث أن 1 تدل على توفرها، وأن 0 تدل على عدم تطبيقها	الموازنات التخطيطية
التير وأخرين، 2021	Comprehensive accounting system (CAS)	التقارير المالية	(0، 1): حيث أن 1 تدل على توفرها، وأن 0 تدل على عدم تطبيقها	النظام المحاسبي الشامل
المتغير الوسيط (فترة حياة لجنة التدقيق)				
(Amr et al, 2021)	Continuation of the internal audit committee (COIAC)	التقارير المالية	الفترة منذ تعيين أفراد اللجنة حتى وقت إعداد الدراسة	فترة الحياة
المتغير التابع (الأداء المالي)				
كانش، 2014	Return On Assets (ROA)	التقارير المالية	صافي الربح / الأصول	العائد على الأصول
صالح، 2016	Return On Equity (ROE)	التقارير المالية	صافي الربح / حقوق الملكية	العائد على حقوق الملكية

نموذج الدراسة:

يعتبر نموذج الدراسة أحد أهم الأدوات المستخدمة لتعبير على العلاقات قيد البحث، حيث سيتم فيس هذا القسم عرض النموذج على شكل بياني، بالإضافة لعرضه على شكل رياضي، والشكل رقم (1) والمعادلة رقم (1) يوضحان ذلك على التوالي:



وإستنادا إلى الشكل أعلاه، يمكننا صياغة النموذج الرياضي التالي:

$$ROA_{it} = \beta_0 + \beta_1 OC_{it} + \beta_2 PB_{it} + \beta_3 CAS_{it} + \beta_4 COIAC_{it} + \varepsilon$$

$$ROE_{it} = \beta_0 + \beta_1 OC_{it} + \beta_2 PB_{it} + \beta_3 CAS_{it} + \beta_4 COIAC_{it} + \varepsilon$$

إجراءات الدراسة

من أجل تنفيذ الدراسة على أكمل وجه وبمهنية عالية، فقد تم اتخاذ الإجراءات التالية:

1. تجميع البيانات المالية من واقع التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين من 2010 الى 2020.
2. تلخيص المتغيرات المستقلة والتابعة التي تم التوصل إليها في جدول وحسب التسلسل الزمني من الأقدم الى الأحدث.
3. اجراء التحليل الوصفي للمتغيرات المستقلة والتابعة باستخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري وأكبر واقل قيمة ودرجة التطبيق.
4. اختبار الفرضيات باستخدام برنامج التحليل الاحصائي والحصول على نتائج الدراسة.

المعالجة الإحصائية

لأغراض التحليل، استخدمت هذه الدراسة (Panel data) حيث ان هذا النوع البيانات يعكس مجموعة مشاهدات حول الظاهرة قيد الدراسة والتحليل لمجموعة وحدات على مدى عدة سنوات، وبالتالي يتكون هذا النوع من البيانات من بعد مكاني وهي (الشركات) وبعد زمني (سنوات الدراسة)، الأمر الذي يساعد في تجاوز سلبيات البيانات التي تعتمد على بعد واحد.

1. المتوسطات الحسابية (Mean) والوسيط (Median).
2. مؤشرات الإلتواء (skewness) والتقرطح (kurtosis).
3. معامل ارتباط بيرسون (Correlation Coefficient).

4. إجراء اختبار التداخل الخطي (VIF): من أجل اكتشاف فيما إذا كان نموذج الدراسة يعاني من مشكلة التداخل الخطي (multicollinearity) اما لا.

5. اختبار الارتباط الخطي (Autocorrelation) لفحص مدى وجود مشكلة الارتباط الذاتي

6. الإنحدار بطريقة المربعات الصغرى (Ordinary Least Squares)، وطريقة الآثار الثابتة (Fixed-effects)، وطريقة الآثار العشوائية (Random-effects).

أولاً: الوصف الإحصائي لبيانات الدراسة

تم الحصول على بيانات مالية للشركات التي تم دراستها، وباستخدام برنامج EViews كانت نتائج الدراسة كما يلي:

جدول (3): نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

عدد المشاهدات	أقل قيمة	أعلى قيمة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتغيرات
200	0.0000	81.36	14.369	3.432	النظام المحاسبي الشامل
200	8.00	74.345	014.68	29.36	الموازنات التخطيطية
200	0.0000	047.52	13.777	05.36	الهيكل التنظيمي الفعال
200	0.0000	55.325	12.254	8.533	نظام محاسبة المسؤولية
200	0.0311	64.696	9.066	2.311	العائد على الأصول
200	3.252	7.232	6.354	7.125	العائد على حقوق الملكية
200	2.369	6.875	6.341	6.253	فترة حياة لجنة التدقيق الداخلي
200	0.0000	6.325	5.524	4.365	الأداء المالي

يبين الجدول السابق رقم (3) 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. حيث أن الوسط الحسابي لمستوى نظام محاسبة المسؤولية هو (8.533) وانحراف معياري (12.254)، حيث أنه فيما يتعلق بالوسط الحسابي فإن قيمته تدل على القيمة الوسطية لمجموعة قيم الدراسة، ويتم احتسابه من خلال جمع مجموعة الأرقام مقسمة على عددها، وتفسيراً لتلك النتيجة فقد يشير الوسط الحسابي للأداء المالي إلى أن كل دولار يتم إنفاقه على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين خلال الأعوام المحددة التي

تغطيها الدراسة يعود بعائد يقارب ضعفان، أما فيما يتعلق بالانحراف المعياري حيث تتراوح قيمة الانحراف المعياري من 0-1، فأقل قيمة تساوي صفر وذلك عندما تكون جميع القيم متساوية، أي لا يوجد فروق بينها وبين الوسط الحسابي. وبالنظر إلى قيمة الانحراف المعياري للأداء المالي، فإن النتائج فقد أشارت إلى أن القيم ليست متقاربة فيما يتعلق بالمتغير قيد البحث حيث بلغت (5.524)، أما فترة حياة لجنة التدقيق الداخلي فقد كان الوسط الحسابي لها (6.253) والانحراف المعياري لها (6.341).

وفيما يتعلق بالإحصاء الوصفي للمتغيرات المستقلة فإن الموازنات التخطيطية حازت على أعلى وسط حسابي بقيمة (29.36)، وكانت أعلى نسبة تمثيل للملكية الأجنبية في الشركات الداخلة في عينة الدراسة هي (74.345)، وهذا يشير إلى أن هناك شركة ما بلغت نسبة امتلاك المستثمرين الاجانب فيها ما يقارب 60% من أسهمها، أما فيما يتعلق بالانحراف المعياري للبيانات لنفس المتغير فقد بلغ (14.68) وهو يشير إلى تباعد القيم من وسطها الحسابي. وفيما يتعلق بمتغيرات الدارسة الباقية، فإن علمية تفسير نتائج الإحصائي الوصفي المتعلقة بها يتم وفقا لما هو وارد أعلاه. أما فيما يتعلق بمؤشرات الانحراف: الالتواء (skewness) والتفرطح (kurtosis) فقد كانت جميعها مناسبة للدراسة، حيث يشير مفهوم الالتواء إلى درجة عدم التماثل، فإذا كان الطرف الأيمن للتوزيع البيانات أطول من الطرف الأيسر، فإن التوزيع ملتوي لليمين أو أن له التواء موجب في طبيعته، أما إذا كان الطرف الأيسر لتوزيع البيانات أطول من الطرف الأيمن فإن الالتواء يكون ذو طبيعة سالبة. ويتلاشى الالتواء عندما يكون التوزيع طبيعي للبيانات (Normal distribution).

وفيما يتعلق بالتفرطح فإنه يمثل مقياس لدرجة علو أو انخفاض منحى التوزيع التكراري بالنسبة للمنحنى الطبيعي للبيانات، حيث أنه إذا كان لتوزيع قمة مرتفعة يقال إنه مدبب، وإذا كان التوزيع ذو قمة مسطحة يقال إنه مفلطح، بالتالي فإذا كانت قيمة التفرطح كبيرة كان للتوزيع البيانات قمة منخفضة، حيث يلاحظ من خلال النتائج المعروضة في الجدول رقم (4) أن البيانات المتعلقة بنظام الموازنات التخطيطية لها معدل تفرطح مرتفع مقارنة بالمتغيرات الأخرى في نموذج الدراسة.

والجدول رقم (4) يوضح تفاصيل مؤشرات الالتواء والتفرطح بالتفصيل لكافة متغيرات الدراسة:

جدول (4) مؤشرات الانحراف والتفرطح لمتغيرات الدراسة

Kurtosis	Skewness	المتغيرات
----------	----------	-----------

التفرطح	الإلتواء	
0.967	0.0101	النظام المحاسبي الشامل
31.233	5.1310	الموازنات التخطيطية
7.97	1.0432	الهيكل التنظيمي الفعال
0.415	-0.95970	نظام محاسبة المسؤولية
13.43	3.0776	العائد على الأصول
0.859	1.0033	العائد على حقوق الملكية
0.811	1.0252	فترة حياة لجنة التدقيق الداخلي
0.689	-0.0581	الأداء المالي

ثانياً: نتائج معامل الارتباط

يوضح الجدول رقم (5) 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 (5): نتائج مصفوفة معاملات الارتباط لمتغيرات الدراسة

8	7	6	5	4	3	2	1	Variables
							1	1. النظام المحاسبي الشامل
						1	0.411**	2.الموازنات التخطيطية
					1	0.007	0.299**	3.الهيكل التنظيمي الفعال
				1	-0.766*	0.017	0.374**	4.نظام محاسبة المسؤولية
			1	-0.665	0.876**	0.106	0.361**	5.العائد على الأصول
		1	-0.303*	0.653	-0.806*	0.0460	0.0940	6.العائد على حقوق الملكية
	1	0.336	0.563	0.356	0.748	0.0455	0.0653	7.فترة حياة لجنة التدقيق الداخلي
1	0.454	0.298**	0.190	0.667	-0.899	0.1400	0.0460	8.الأداء المالي

*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 الهيكل التنظيمي الفعال والأداء المالي والذي بلغ

(-0.899)، وتلاها الارتباط بين المتغير العائد على حقوق الملكية والهيكل التنظيمي الفعال، بينما كانت العلاقة طردية فترة الحياة وتطبيق نظام محاسبة المسؤولية والأداء المالي.

ثالثاً: نتائج مدى ملائمة البيانات لاختبار فرضيات الدراسة

إن استخدام نموذج انحدار المربعات الصغرى في تحليل بيانات الدراسة يخضع لفحص عدد من الافتراضات والتي يجب تحقيقها والتأكد من صحتها قبل تطبيق هذا النموذج، حيث أنه إذا كان هناك خرق لأحد الافتراضات فإن تطبيق نموذج الانحدار سوف ينتج عنه مشكلة في القياس ما لم يتم النظر في الافتراض الذي لم يتم تلبيته وتصحيحه، وفيما يلي أهم هذه الافتراضات:

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، 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 يطلق (Jarque-Bera)، حيث يعتبر هذا الاختبار أحد أهم الاختبارات الاحصائية لتحقيق من

صحة افتراض التوزيع الطبيعي للبيانات قيد التحليل، وفي سياق ذلك، فقد بلغت نتيجة هذا الاختبار قيمة تساوي (1.196) باحتمال ($P\text{-value} = 0.513$)، 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)

قيمة اختبار درايبون واتسون (DW) تتراوح بين 0 و 4، 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 أن 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)

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:

$$ROA_{it} = \beta_0 + \beta_1 OC_{it} + \beta_2 PB_{it} + \beta_3 CAS_{it} + \beta_4 COIAC_{it} + \varepsilon$$

$$ROE_{it} = \beta_0 + \beta_1 OC_{it} + \beta_2 PB_{it} + \beta_3 CAS_{it} + \beta_4 COIAC_{it} + \varepsilon$$

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 (6): نتائج تقدير نموذج الانحدار بطريقة المربعات الصغرى (Ordinary least squares)

Prob.	t- statistic	Std. Error	Coefficient	Variables
0.480	0.70	0.06	0.04	1.النظام المحاسبي الشامل
0.004	3.70	4.30	15.90	2.الموازنات التخطيطية
0 0.2	0.31	0.10	0.07	3.الهيكل التنظيمي الفعال
0.001	3.493	0.039	0.14	4.نظام محاسبة المسؤولية
0.001	3.513	0.036	0.124	5.العائد على الأصول
0.002	4.317	0.042	0.191	6.العائد على حقوق الملكية
0.003	3.254	0.063	0.242	7.فترة حياة لجنة التدقيق الداخلي
0.008	2.683	0.071	0.165	8.الأداء المالي
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 ($\alpha = 0.05$)

من خلال النتائج السابقة يتضح لنا وجود علاقة دالة احصائياً فقط ما بين المتغيرات المستقلة "الموازنات التخطيطية، نظام محاسبة المسؤولية" والمتغير التابع العائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية والمتغير الوسيط فترة حياة لجنة التدقيق الداخلي بينما تظهر النتائج إلى أنه لا توجد علاقة ذات دالة احصائية ما بين متغير النظام المحاسبي الشامل والهيكل التنظيمي الفعال وبين مستوى الأداء المالي. كما أن قيمة Adjusted R Square بلغت 0.27 وهذا يشير إلى أن المتغيرات المستقلة مجتمعة تفسر ما قيمته 27% من التغير 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 التغير في المتغير التابع وهو العائد على حقوق الملكية.

▪ نموذج الآثار الثابتة (Fixed effect model)

يوضح هذا النموذج التأثيرات الثابتة والذي يمثل أحد النماذج المقترحة لتقدير العلاقة بين متغيرات البيانات الزمنية المقطعية، بهدف دراسة مجموعة المتغيرات المستقلة (النظام المحاسبي الشامل، الهيكل التنظيمي الفعال، الموازنات التخطيطية) من خلال فترة حياة لجنة التدقيق الداخلي على المتغير التابع والمتمثل في (الأداء المالي، العائد على حقوق الملكية، العائد على الأصول) ويوضح الجدول التالي نتائج الاختبار:

جدول (7): نتائج تقدير نموذج الآثار الثابتة (Fixed effect model)

Prob.	t- statistic	Std. Error	Coefficient	Variables
0.023	2.294	0.046	0.106	1.النظام المحاسبي الشامل
0.074	1.798	0.124	0.223	2.الموازنات التخطيطية
0.370	0.900	0.024	0.022	3.الهيكل التنظيمي الفعال
0.002	2.503	0.042	0.144	4.نظام محاسبة المسؤولية
0.008	2.683	0.061	0.182	5.العائد على الأصول
0.000	4.044	0.044	0.183	6.العائد على حقوق الملكية
0.001	3.225	0.068	0.167	7. فترة حياة لجنة التدقيق الداخلي
0.000	3.880	0.075	0.176	8.الأداء المالي

F-statistics= 8.33, Prob (F)= 0.00 ,66, DW = 1.41, adjusted R-Square= 0.24R-Square= 0.

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

من خلال النتائج السابقة يتضح لنا وجود علاقة دالة إحصائية فقط ما بين متغير النظام المحاسبي الشامل من خلال فترة حياة لجنة التدقيق الداخلي والمتغير التابع الأداء المالي. بينما تظهر النتائج إلى أنه لا توجد علاقة ذات دالة إحصائية ما بين متغير الموازنات التخطيطية والهيكل التنظيمي الفعال وبين مستوى الأداء المالي. وتشير النتائج إلى أن قيمة Adjusted R Square بلغت 0.41 وهذا يشير إلى أن المتغيرات المستقلة مجتمعة تفسر ما قيمته 41% من التغير الحادث

في المتغير التابع، وأن قيمة F-value بلغت 8.33 بدرجة احتمالية مهمة، وهذا يدل على أن المتغيرات المستقلة مجتمعة تفسر جزء ملموس من التغير في المتغير التابع وهو العائد على حقوق الملكية.

▪ نموذج الآثار العشوائية (Random effect model)

يوضح هذا النموذج التأثيرات العشوائية والذي يمثل أحد النماذج المقترحة لتقدير العلاقة بين متغيرات البيانات الزمنية المقطعية، بهدف دراسة مجموعة المتغيرات المستقلة المتمثل بعناصر محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة لجنة التدقيق الداخلي على المتغير التابع والمتمثل في الأداء المالي، ويوضح الجدول التالي نتائج الاختبار:

جدول (8): نتائج تقدير نموذج الآثار العشوائي (Random effect model)

Prob.	t- statistic	Std. Error	Coefficient	Variables
0.008	1.309	0.066	0.309	1.النظام المحاسبي الشامل
0.098	1.798	0.131	0.225	2.الموازنات التخطيطية
0.047	0.833	0.028	0.035	3.الهيكل التنظيمي الفعال
0.000	2.433	0.059	0.162	4.نظام محاسبة المسؤولية
0.000	2.383	0.048	0.177	5.العائد على الأصول
0.000	3.128	0.053	0.183	6.العائد على حقوق الملكية
0.001	3.256	0.087	0.145	7. فترة حياة لجنة التدقيق الداخلي
0.000	2.887	0.093	0.176	8.الأداء المالي
F-statistics= 7.43, Prob (F)= 0.00, , DW = 1.5938, adjusted R-Square= 0.26R-Square= 0.				

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

من خلال النتائج السابقة يتضح لنا وجود علاقة دالة إحصائياً ما بين متغيرات المستقلة النظام المحاسبي الشامل ونظام محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة لجنة التدقيق الداخلي والمتغير التابع الأداء المالي بينما تظهر النتائج إلى أنه لا توجد علاقة ذات دالة إحصائية ما بين متغير الموازنات التخطيطية وبين الأداء المالي. وتشير النتائج إلى أن قيمة Adjusted R Square بلغت 0.38 وهذا يشير إلى أن المتغيرات المستقلة مجتمعة تفسر ما قيمته 38% من التغير الحادث في المتغير التابع، وأن قيمة F-value بلغت 7.43 بدرجة احتمالية مهمة، وهذا يدل على أن

المتغيرات المستقلة مجتمعة تفسر جزء ملموس من التغير في المتغير التابع وهو العائد على حقوق الملكية.

وبهدف اختيار النموذج الأكثر ملائمة لبيانات الدراسة جرت العادة الاعتماد على معامل التحديد كمؤشر رئيسي للمقارنة بين عدة نماذج قياسية من ناحية الملائمة للبيانات التي تجري عليها الدراسة، الا انه في نماذج البائل داتا لا يمكن الاعتماد على معامل التحديد في اختيار نموذج البيانات الملائم، وذلك لأن معامل التحديد يعتمد على مقاييس مختلفة في حسابه من نموذج الى آخر، لذلك تم استخدام اختبار (Hausman) للمفاضلة بين نموذج التأثيرات الثابتة ونموذج التأثيرات العشوائية، وكانت النتائج كما يلي:

جدول (9): نتائج اختبار النموذج الأفضل من النماذج المقدره (Hausman test)

P- Value	قيمة الاختبار	الاختبار
0000.	56.03	اختبار Hausman

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

النتائج:

بعد عرض نتائج التحليل فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. يوجد موازنات تخطيطية لتطبيق محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة لجنة التدقيق الداخلي لها دور إيجابي في تحسين الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، ويفسر ذلك بأن الموازنات التخطيطية تستخدم في تقدير تكاليف وإيرادات مراكز المسؤولية، حيث ترتبط الموازنات التخطيطية بمراكز الإشراف والمسؤولية في الشركات، إضافة إلى أنه يتم الربط بين بنود التكاليف والإيرادات بين مراكز المسؤولية الخاصة بها.
2. يوجد نظام محاسبي شامل لتطبيق محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة لجنة التدقيق الداخلي لها دور إيجابي في تحسين الأداء المالي للشركات 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 التي وقعت خلال الفترة، إضافة إلى أنه تتوفر سجلات مالية ودفاتر محاسبية وتسجل فيها كافة المعاملات المالية التي تحدث.

3. يوجد هيكل تنظيمي فعال لتطبيق محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة لجنة التدقيق الداخلي لها دور إيجابي في تحسين الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، ويفسر ذلك بأنه يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية يكون مسئولاً عن التكاليف والإيرادات، كما يخصص مدير مركز المسؤولية الوقت اللازم لعملية التخطيط، حيث أن طبيعة العمل متجانسة في كل مركز مسؤولية في تلك الشركات.

4. يوجد تطبيق لمحاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة لجنة التدقيق الداخلي تساهم في تحسين الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، ويفسر ذلك بأن يوجد موازنات تخطيطية لتطبيق محاسبة المسؤولية حيث يتم استخدام الموازنات التخطيطية كأساس لتقييم الأداء الفعلي للشركات، كما يوجد نظام محاسبي شامل لتطبيق محاسبة المسؤولية حيث أن البيانات المالية في نهاية الفترة تعكس كافة المعاملات المالية التي وقعت خلال الفترة، إضافة إلى وجود لا مركزية إدارية لتطبيق محاسبة المسؤولية، حيث يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية يكون مسئولاً عن التكاليف والإيرادات، كما يوجد نظام للتقارير الإدارية الفعال لتطبيق محاسبة المسؤولية.

التوصيات:

بعد عرض النتائج فقد توصلت للتوصيات التالية:

1. حث الشركات الفلسطينية على إعداد الموازنات التخطيطية من خلال فترة حياة لجنة التدقيق الداخلي على مستوى مراكز المسؤولية كلاً على حدا من خلال تخصيص موازنة لكل قسم في الشركات الصناعية وتجميع هذه الموازنات لتشكل وحدة رئيسية كموازنة شاملة لتلك الشركات.
2. العمل 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.

3. 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.

4. المساهمة في توفير كافة عناصر تطبيق محاسبة المسؤولية من خلال فترة حياة لجنة التدقيق الداخلي في الشركات الفلسطينية لأنها تساهم في خفض التكاليف وزيادة الإيرادات من خلال تخصيص مراكز المسؤولية وتوزيع التكاليف عليها.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

1. باعلي، كنزة، (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.
2. الجنابي، جاسم، وجبوري، مهدي، (2016)، مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ودوره في تقويم الأداء دراسة تحليلية، بحث غير منشور، جامعة بابل، بغداد، العراق.
3. رزيقة، تالي (2012)، " تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة التجهيزات المترلية"، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم الاجتماعية والاقتصادية، البويرة، الجزائر.
4. رشيد، شلير، وصادق، زانا، وحمة، سعيد، (2019)، دور محاسبة المسؤولية في تعزيز مقومات الإصلاح الإداري: دراسة تحليلية لآراء أعضاء الوحدات المحاسبية في عدد من الجامعات الأهلية في مدينة أربيل بأقاليم كردستان العراق، مجلة الفنون والأدب وعلوم الإنسانيات والاجتماع، المجلد (19)، العدد (37)، بغداد، العراق.
5. سليمان، رشيدة، (2013)، " دور آليات الحوكمة في تحسين الأداء المالي لشركات التأمين"، رسالة ماجستير غير منشورة، محمد خضير، بسكرة، الجزائر.



6. 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.
7. شرفي، زكريا، (2015)، محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية باستخدام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم البواقي، الجزائر.
8. الشيخ، شريف، (2019)، إطار مقترح لتطوير أسلوب نظام محاسبة المسؤولية لتقييم أداء القيادات الإدارية بالوحدات الحكومية بالتطبيق على المملكة العربية السعودية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد (3)، العدد (3)، القاهرة، مصر.
9. صالح، مصعب، (2016)، دور نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الاداء في البنوك السودانية بالتطبيق على البنوك السودانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة شندي، الخرطوم، السودان.
10. عبد الرحمن، نجلا، وسيت، رنا، (2022)، أثر نظام محاسبة المسؤولية في التقييم والرقابة على أداء الوحدات الحكومية -دراسة ميدانية على جامعة املك عبد العزيز بجدة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد (6)، العدد (11)، جدة، السعودية.
11. عبد اللطيف، رشدي، (2009)، مدى امكانية تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
12. عقل، مفلح، (2006)، الإدارة المالية والتحليل المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
13. علي، محمد، (2018)، أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية: دراسة ميدانية على المستشفيات والمراكز الطبية: محلية شندي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة شندي، الخرطوم، السودان.



14. عمارة، سالم، (2020)، مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المصارف التجارية الليبية: مصرف الجمهورية - دراسة حالة، مجلة جامعة صبراتة العلمية، المجلد (4)، العدد (1)، ليبيا.
15. الغرايبة، فاتنة، 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)، عمان، الأردن.
16. كانش، عبد الصمد (2014)، " تحليل وتقييم الأداء المالي لشركات التأمين"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
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. كهينة، رشام (2016)، جودة التدقيق كأسلوب للحد من الغش والفساد المالي، مجلة معارف، المجلد (11)، العدد (20)، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر.
19. موصو، سراح، (2022)، تأثير السلوك التمويلي على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية - دراسة قياسية للمؤسسات الاقتصادية المدرجة في مؤشر P500&S، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، الجزائر.
- ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Allahverdi, M. (2014). **Administration And Responsibility Accounting System In Businesses** (Unpublished Master Thesis) Oxford University,
2. Okoye, E. (2011). **Improvement of Managerial Performance in Manufacturing Organizations-An Application of Responsibility Accounting**. Organizations and Society, 32(1), 117-144.
3. Ozele, M, K. Ö. i. D. (2014). **Responsibility Accounting: An Overview**. İktisat İşletme ve Finans, 29(337), 09-38.



Journal of University Studies for inclusive Research (USRIJ)
مجلة الدراسات الجامعية للبحوث الشاملة

ISSN: 2707-7675

4. Sawabe, N. (2015). **Value-driven responsibility accounting-dynamic tensions generated by competing values embedded in the management control system** (1st ed). New York: Addison.
5. Abdul-Rahman, Onaolapo Adekunle, Benjamin, Ajulo Olajide, Olayinka, Onifade Hakeem. (2017) "Effect of Audit Fees on Audit Quality: Evidence from Cement Manufacturing Companies in Nigeria" **European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research, Vol.5, No.1, pp-17.**
6. Gerayli, M. S., Pitenoei, Y. R., & Abdollahi, A. (2021). Do audit committee characteristics improve financial reporting quality in emerging markets? Evidence from Iran. **Asian Review of Accounting.**
7. Amr, Ezata, Bekheetb, M. N., Abulailac, M. D., & Aljuwaief, H. F. (2021). **The Association Between Audit Report Lag And Audit Quality, And Audit Committee In The Saudi Arabia Context.** Elementary Education Online, 20(6), 1522-1522.