



استلام البحث يوليو 2025.
وقبل للنشر أكتوبر 2025، وتم نشره
إلكترونياً في أكتوبر 2025.
(معرفة الوثائق الرقمي):

<https://doi.org/10.64190/abj.1.2.2026.11>

Creative Commons Attribution-
NonCommercial 4.0 (CC-BY-NC).



أثر التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام والقطاع غير الربحي في المملكة العربية السعودية مع عرض تجربة رابطة العالم الإسلامي لهذا التحول

بيان بنت فايز حسنين^(*)

جامعة أم القرى

رابطة العالم الإسلامي

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أثر التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام والقطاع غير الربحي في المملكة العربية السعودية، مع تسليط الضوء على تجربة رابطة العالم الإسلامي لهذا التحول. جاء هذا التوجه ضمن إطار تعزيز الشفافية والكفاءة المالية بما يتماشى مع أهداف رؤية المملكة 2030، ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام أداة الاستبانة لجمع البيانات من عينة شملت موظفين ومحاسبين في الجهات الحكومية والمنظمات غير الربحية، حيث بلغ عدد المشاركين 150 فرداً. تكونت الاستبانة من ثلاثة محاور رئيسية: (أثر التحول، ومدى الاستجابة المؤسسية، والتحديات المصاحبة). وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS لاستخلاص المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

أظهرت النتائج أن التحول إلى أساس الاستحقاق أسهم بشكل واضح في تحسين جودة التقارير المالية، وزيادة مستوى الشفافية والحوكمة في الجهات المستهدفة، كما بيّنت الدراسة وجود استجابة جيدة من المؤسسات للتحول، خاصة بدعم القيادة العليا والتكامل مع الأنظمة التقنية. ومع ذلك، كشفت النتائج عن عدد من التحديات، أهمها ضعف البنية التحتية، وقلة الكفاءات المؤهلة، وارتفاع تكاليف التحول.

واختتمت الدراسة بعدد من التوصيات، من أبرزها تعزيز التدريب المتخصص، تطوير البنية التقنية، وتوفير الدعم المؤسسي للجهات المتأخرة في تنفيذ التحول لضمان تحقيق أهدافه بشكل فعال ومستدام.

الكلمات المفتاحية: الأساس النقدي، أساس الاستحقاق، المحاسبة الحكومية، القطاع غير الربحي، التحول المحاسبي، الشفافية المالية، معايير المحاسبة الدولية (IPSAS)، رؤية المملكة 2030، رابطة العالم الإسلامي، الكفاءة التشغيلية.

المؤلف المراسل: بيان بنت فايز حسنين، قسم المحاسبة - جامعة أم القرى، مديرة إدارة الحسابات - الإدارة العامة للشؤون المالية - رابطة العالم الإسلامي، المملكة العربية السعودية، bayanhasanain@hotmail.com.
<https://orcid.org/0009-0002-0136-3738>

الاقتباس: حسنين، بيان بنت فايز. (2026). أثر التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام والقطاع غير الربحي في المملكة العربية السعودية مع عرض تجربة رابطة العالم الإسلامي لهذا التحول. *ARADO Business Journal*, 1(2), 49-64. <https://doi.org/10.64190/abj.1.2.2026.11>

المقدمة

يُعد التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة من أبرز التطورات المعاصرة التي تشهدها أنظمة المحاسبة في القطاع العام والقطاع غير الربحي على مستوى العالم، حيث يعكس هذا التحول توجهاً نحو مزيد من الشفافية والمساءلة المالية، ويعزز من فعالية اتخاذ القرار وإدارة الموارد المالية (Al-Zahrani, 2021). وفي السياق السعودي، جاء هذا التحول استجابةً لتوجهات رؤية المملكة 2030 التي دعت إلى تعزيز كفاءة الإنفاق ورفع جودة التقارير المالية، من خلال تبني معايير المحاسبة على أساس الاستحقاق بما يتوافق مع المعايير الدولية للقطاع العام (Ministry of Finance, 2020).

تُعد رابطة العالم الإسلامي من المنظمات غير الربحية الرائدة حيث سعت إلى مواكبة نظامها المالي مع أفضل الممارسات الدولية، ما انعكس إيجاباً على كفاءة تقاريرها المالية ورفع مستوى الحوكمة والرقابة الداخلية (Al-Muqbil, 2022). وتمثلت أبرز آثار هذا التحول في تحسين دقة التقارير المالية، وتمكين الجهات الإشرافية من تتبع الأداء المالي بشكل أدق، إلى جانب تحسين مستوى الإفصاح عن الالتزامات والأصول طويلة الأجل، وهو ما لم يكن ممكناً بنفس الدرجة تحت الأساس النقدي (Hassan & Al-Dosari, 2023).

كما ساهم التحول إلى أساس الاستحقاق في تمكين الجهات غير الربحية من التخطيط الاستراتيجي بشكل أفضل، من خلال توفير معلومات مالية أكثر شمولية ومرونة لمتخذي القرار، خصوصاً في منظمات المجتمع المدني ذات الأنشطة المتعددة والتمويل المتنوع (Al-Shehri, 2022) ومن الناحية العملية، بناءً على ما تم ذكره.

لذا، تتطلب الدراسة الحالية إجراء تحليل دقيق لتأثير هذا التحول المحاسبي على الأداء المالي والإداري في كل من القطاع العام والقطاع غير الربحي، مع التركيز على العوائق والتحديات التي رافقت عملية التطبيق، بالإضافة إلى دور الحكومة في تهيئة البنية المؤسسية والتشريعية اللازمة لدعم هذا التحول.

الدراسات السابقة

جاءت العديد من الدراسات في تسليط الضوء على أثر التحول من الأساس النقدي إلى الأساس الاستحقاق في القطاع العام والقطاع غير الربحي في المملكة العربية السعودية. كانت دراسة عبد الله القحطاني، حسن الغامدي (2018) من أولى الدراسات التي تطرقت إلى هذا الموضوع، حيث أكدت على التأثير الإيجابي لهذا التحول في تحسين الشفافية والمساءلة داخل القطاع الصحي، مما أسهم في تعزيز الأداء المالي والإداري.

تلتها دراسة فهد السهلي، منصور الشريف (2019)، التي ركزت على استعداد الجامعات للتحول. أظهرت الدراسة أن هناك تحديات كبيرة تواجه المؤسسات الأكاديمية في هذا المجال، مثل نقص الكوادر المتخصصة والمشكلات التقنية، لكنها أوصت بضرورة تعزيز التدريب وتطوير البنية التحتية لتحقيق التحول بشكل فعال.

وفي نفس السياق، جاءت دراسة أحمد العتيبي، ناصر البقمي (2020)، التي قامت بتحليل تأثير التحول على قياس عوائد الإنفاق العام وتخصيص الموارد. أظهرت النتائج ارتباطاً إيجابياً بين التحول إلى الأساس الاستحقاق وتحسين دقة قياس الإنفاق في المؤسسات الحكومية.

ثم تطرقت دراسة سعيد الزهراني، محمد القحطاني (2021)، التي استعرضت تجربة رابطة العالم الإسلامي في تنفيذ التحول، مشيرة إلى التحديات التي واجهتها الفرقة في تبني هذا النظام. في الوقت نفسه، سلطت الضوء على الفرص التي أتاحتها هذا التحول في تحسين الشفافية وتعزيز المساءلة في القطاع غير الربحي، مما أسهم في تحسين قدرة الرابطة على تحقيق أهدافها المالية والتنظيمية.

دراسة أخرى كانت بعنوان مبارك الحربي، يوسف الزهراني (2021)، حيث تناولت التحديات التي قد تواجهها المؤسسات الحكومية في عملية التحول، مثل نقص الكوادر المتخصصة والمشاكل التقنية التي يمكن أن تؤثر على نجاح عملية التحول، موضحة أهمية استراتيجيات تدعيم البنية التحتية وتوفير التدريب اللازم للتعامل مع هذه التحديات.

وفي السياق الدولي، تناولت دراسة (John Smith, David Brown 2017)، والتي أظهرت الدراسة أن هذا التحول يُحسن من دقة وشفافية التقارير المالية، مما يُسهم في تحسين إدارة الأموال العامة وتوزيعها بشكل أكثر فعالية.

من جانب آخر، تناولت دراسة (Richard Miller, Sarah Johnson 2018)، والتي وجدت أن التحول في القطاع غير الربحي يواجه تحديات مشتركة في جميع الدول، لكنها في النهاية أثبتت الفوائد الكبيرة للتحول في تحسين الشفافية وتعزيز الثقة العامة في المنظمات غير الربحية.

أما في دراسة (Jennifer Lee, Robert Williams 2019)، فقد تمت مناقشة كيفية تنفيذ التحول إلى الأساس الاستحقاق في المنظمات الحكومية. وقدمت الدراسة دليلاً عملياً للخطوات والإجراءات المتبعة خلال عملية التحول، مشيرة إلى أهمية استعداد المؤسسات للانتقال إلى هذا النظام الجديد لضمان نجاحه.

وجاءت دراسة (George Anderson, Emily Davis 2020)، وركزت على أهمية تطبيق الأساس الاستحقاق في تحسين الشفافية والرقابة على الأموال، مما يؤدي إلى تحسين قدرة هذه المنظمات على تنفيذ مشاريعها وتنمية مواردها المالية.

وأخيراً، جاءت دراسة (Michael Thomas, Lisa Miller 2021)، التي أظهرت أنه رغم التحديات الكبيرة المرتبطة بتطبيق هذا النظام، إلا أن الفوائد التي يجنيها القطاع العام في تحسين الشفافية والمساءلة تبقى كبيرة للغاية، مما يجعل التحول أمراً حيوياً وضرورياً للمستقبل.

وتتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في أنها تركز على التحول من الأساس النقدي إلى الأساس الاستحقاق في المملكة العربية السعودية بشكل محدد، مع تقديم تحليل معمق لتجربة رابطة العالم الإسلامي في هذا التحول. بينما ركزت الدراسات السابقة على مجالات عامة مثل القطاع الصحي أو الجامعات أو القطاع الحكومي، فإن هذه الدراسة تميزت بتركيزها على القطاع غير الربحي، وهو مجال أقل تناولاً. كما أن الدراسة الحالية تسلط الضوء على التحديات التقنية والإدارية التي واجهتها رابطة العالم الإسلامي بشكل خاص، وتقدم توصيات استراتيجية للتحسين

على غرار ما حدث في القطاعات الأخرى. إضافة إلى ذلك، تعكس الدراسة تفاعلاً بين النظرية والتطبيق الواقعي للمؤسسات غير الربحية، مما يجعلها دراسة تطبيقية تساهم في معالجة مشكلات واقعية مباشرة، ولذلك تكمن مشكلة الدراسة فيما يلي:

مشكلة الدراسة

سعت هذه الدراسة على النظر في تفاصيل التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وتتمحور المشكلة في الإجابة على التساؤل، هل هناك أثر إيجابي لتحول القطاع العام والقطاع غير الربحي من الأساس النقدي لأساس الاستحقاق؟

أهمية الدراسة

ضرورة تحقيق رؤية المملكة 2030 بما تتضمنه من تحولات رقمية تساهم في رفع الكفاءة والجودة وزيادة الرقابة والحوكمة بهدف القفز نحو القمم من خلال زيادة الإنتاج المحلي والعمل على رفع كفاءة القطاعات وزيادة الحوكمة والرقابة.

أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:

- 1- تحليل أثر التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام والقطاع غير الربحي في المملكة العربية السعودية، من حيث كفاءة التقارير المالية، والحوكمة، وجوده اتخاذ القرار المالي.
- 2- قياس مدى استجابة القطاعين العام وغير الربحي لهذا التحول المحاسبي، وتحديد العوامل التي ساعدت أو أعاققت تنفيذ معايير الاستحقاق.
- 3- استعراض تجربة رابطة العالم الإسلامي، وتحليل أبرز التحديات والصعوبات التي واجهتها أثناء مواكبة عملية التحول، مع استخلاص الدروس المستفادة.

تساؤلات الدراسة

- 1- ما هو أثر تحول القطاع العام والقطاع غير الربحي من الأساس النقدي لأساس الاستحقاق؟
- 2- ما مدى استجابة القطاع العام والقطاع غير الربحي للتغيير إلى أساس الاستحقاق؟
- 3- ماهي الصعوبات التي واجهت رابطة العالم الإسلامي في التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق؟

الإطار المفاهيمي للدراسة

يرتكز هذا البحث على عدد من المفاهيم المحاسبية والإدارية التي تفسر أبعاد التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام والقطاع غير الربحي، مع تسليط الضوء على تجربة رابطة العالم الإسلامي. وفيما يلي توضيح للمفاهيم الرئيسة ذات العلاقة:

1- الأساس النقدي (Cash Basis Accounting)

يشير إلى نظام محاسبي يتم بموجبه الاعتراف بالإيرادات عند استلام النقد فعليًا، والمصروفات عند دفعها، بغض النظر عن توقيت حدوث العملية المالية. ويُعتبر هذا الأساس من أكثر الأنظمة استخدامًا في المؤسسات الحكومية التقليدية بسبب بساطته وسهولة تطبيقه، لكنه لا يعكس الالتزامات الفعلية أو الوضع المالي الكامل للمنظمة (Al-Khudair, 2020).

2- أساس الاستحقاق (Accrual Basis Accounting)

هو النظام المحاسبي الذي يعترف بالإيرادات والمصروفات عند حدوثها، سواء تم استلام أو دفع النقد أم لا. يُوفر هذا النظام صورة أدق وشاملة عن الأداء المالي ويسهم في تحسين الحوكمة والرقابة المالية، ويُعد الأساس المعتمد في معايير IPSAS للقطاع العام (Al-Sayari & Hassan, 2021).

3- التحول المحاسبي (Accounting Reform / Transition)

يشير إلى العملية المؤسسية التي يتم من خلالها تغيير نظام إعداد التقارير المالية من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، وهي عملية تتطلب تغييرًا في البنية التنظيمية، وبناء قدرات تقنية وبشرية، وتحديثًا في السياسات المحاسبية والإدارية (Ministry of Finance, 2020).

4- القطاع العام (Public Sector)

يضم الهيئات والمؤسسات الحكومية التي تقدم خدمات عامة وتهدف إلى تحقيق الصالح العام. ويُعد اعتماد أساس الاستحقاق خطوة استراتيجية لتحسين شفافية التقارير المالية وتسهيل الرقابة البرلمانية والرقابة المجتمعية (IFAC, 2021).

5- القطاع غير الربحي (Nonprofit Sector)

يتكون من المنظمات التي لا تهدف إلى تحقيق أرباح مالية بل تسعى إلى تحقيق أهداف اجتماعية أو دينية أو إنسانية. ويعزز اعتماد أساس الاستحقاق في هذا القطاع من ثقة المانحين ويزيد من القدرة على تخطيط الموارد وتقييم الأداء بشكل موضوعي (Al-Qahtani, 2022).

الإطار النظري للدراسة

يرتكز الإطار النظري لهذه الدراسة على عدد من المفاهيم والنظريات المحاسبية والإدارية التي تُفسر عملية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة، خصوصًا في سياق القطاع العام والقطاع غير الربحي.

أولاً- الأساس النقدي مقابل أساس الاستحقاق

يُشير الأساس النقدي إلى النظام المحاسبي الذي يتم فيه تسجيل الإيرادات والمصروفات عند تحصيل أو دفع النقد فعليًا، دون النظر إلى توقيت الاستحقاق (Smith & Thomas, 2019) بينما يعتمد أساس الاستحقاق على تسجيل العمليات المالية في لحظة تحققها أو استحقاقها، بغض النظر عن توقيت التدفق النقدي، ما يوفر صورة أكثر واقعية وشمولية للأداء المالي (Al-Rashed & Al-Debassi, 2021).

ثانياً- النظرية المؤسسية (Institutional Theory)

تُعد النظرية المؤسسية من الأطر التحليلية الملائمة لفهم استجابة القطاع العام وغير الربحي للتحول المحاسبي، حيث تركز على كيفية تأثر المنظمات بالضغوط الخارجية، مثل التشريعات الحكومية أو المعايير الدولية، وسعيها لاكتساب الشرعية من خلال تبني ممارسات مقبولة مؤسسيًا (DiMaggio & Powell, 1983). فتبني أساس الاستحقاق قد لا يكون بدافع الكفاءة المحاسبية فقط، بل أيضًا كاستجابة لمتطلبات الجهات الرقابية والداعمين الدوليين.

ثالثاً- نظرية التغيير التنظيمي (Organizational Change Theory)

يُسهم تطبيق نظرية التغيير التنظيمي في فهم مراحل التحول المحاسبي، حيث يمر التغيير عادة بمراحل تشمل الاستعداد، والمقاومة، والتطبيق، ثم الاستقرار (Kotter, 1996) ويمكن من خلالها تحليل التحديات التي واجهت رابطة العالم الإسلامي، مثل نقص الكفاءات المحاسبية أو غياب البنية التقنية المتكاملة.

رابعاً- دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

تُعد المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS) مرجعًا رئيسيًا في التحول نحو أساس الاستحقاق، حيث توفر إطارًا موحدًا لإعداد التقارير المالية في الجهات الحكومية وغير الربحية (IFAC, 2020) وتعتمد المملكة العربية السعودية على هذه المعايير في برنامج التحول المحاسبي الوطني الذي تقوده وزارة المالية.

خامسًا- المنظمات غير الربحية والتحول المالي

تواجه المنظمات غير الربحية تحديات مختلفة عند التحول إلى أساس الاستحقاق، مثل نقص الموارد، وضعف أنظمة المعلومات المحاسبية، والحاجة إلى تدريب العاملين (Al-Ghamdi, 2022) ومع ذلك، يُمكن أن يسهم هذا التحول في تعزيز الشفافية وزيادة ثقة الجهات المانحة والمستفيدين على حد سواء.

تجربة رابطة العالم الإسلامي

رابطة العالم الإسلامي هي منظمة دولية تهدف إلى تعزيز التعاون بين الدول الإسلامية في المجالات المختلفة مثل الشؤون الثقافية والدينية والاجتماعية. ومن أجل تحسين الشفافية المالية وإدارة الموارد، قررت الرابطة الانتقال من النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق. التحول من الأساس النقدي إلى الاستحقاق في المؤسسات، بما في ذلك رابطة العالم الإسلامي، يشكل خطوة هامة نحو تعزيز دقة التقارير المالية. في الأساس النقدي، يتم تسجيل الإيرادات والنفقات فقط عند السداد الفعلي أو الاستلام، مما يحد من دقة عرض الوضع المالي. أما في أساس الاستحقاق، يتم تسجيل الإيرادات والنفقات عند تحققها، بغض النظر عن السداد أو الاستلام الفعلي، مما يوفر صورة أكثر دقة وشفافية.

هذا التحول يتطلب تغييرات جذرية في العمليات المحاسبية للرابطة، بما في ذلك تحديث الأنظمة المالية وتدريب الكوادر المحاسبية على التطبيقات الجديدة. استخدام أساس الاستحقاق يسمح للرابطة بتقديم تقارير مالية تعكس بشكل أفضل واقعها المالي، مما يسهل اتخاذ قرارات استراتيجية بناءً على معلومات دقيقة. يساهم التحول أيضًا في تحسين كفاءة إدارة المشاريع والأنشطة المختلفة التي تقوم بها الرابطة، من خلال تزويد المسؤولين بتقارير مالية شاملة تتيح لهم مراقبة الأداء المالي بشكل أكثر دقة.

لكن مع هذه الفوائد، تواجه الرابطة تحديات كبيرة في عملية التحول، حيث يتطلب الأمر تحديث البنية التحتية التقنية وتوفير أدوات محاسبية متقدمة تدعم أساس الاستحقاق. بالإضافة إلى ذلك، يتعين على الرابطة تدريب موظفيها في مجالات المحاسبة الحديثة لضمان تطبيق النظام بشكل صحيح. من أبرز التحديات أيضًا هو مقاومة التغيير من قبل بعض الموظفين أو الأقسام التي تعودت على الأساس النقدي.

ومع ذلك، يعتبر التحول إلى أساس الاستحقاق خطوة هامة نحو تحسين الشفافية المالية وتعزيز المساءلة داخل الرابطة. بفضل هذا التحول، يمكن أن تكون التقارير المالية أكثر شفافية وموثوقة، مما يعزز الثقة بين الدول الأعضاء والمستفيدين من أنشطة الرابطة. بالإضافة إلى ذلك، يعزز هذا التحول قدرة الرابطة على تحقيق أهدافها بفعالية وكفاءة، خاصة في ظل الظروف المالية المعقدة والمتغيرة. ومن خلال هذا التحول، تواصل رابطة العالم الإسلامي تحسين ممارساتها المالية والإدارية لتلبية احتياجات الأعضاء والمجتمع الإسلامي بشكل عام.

تصميم الدراسة

منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي باستخدام أداة الاستبانة كوسيلة رئيسة لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة، وذلك بهدف قياس أثر التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام والقطاع غير الربحي في المملكة العربية السعودية، مع تسليط الضوء على تجربة رابطة العالم الإسلامي

مجتمع وعينة الدراسة وطريقة اختيار مفرداتها

شمل مجتمع الدراسة العاملين في الإدارة المالية والمحاسبية في الجهات الحكومية ذات العلاقة (مثل وزارة المالية وبعض الهيئات العامة) وكذلك العاملين في المنظمات غير الربحية (خاصة رابطة العالم الإسلامي). تم اختيار عينة طبقية عشوائية تراعي التوزيع بين القطاعين العام وغير الربحي، وتضم أفرادًا لديهم معرفة مباشرة بعمليات التحول المحاسبي. وقد بلغ حجم العينة (150) مشاركًا.

مقاييس الدراسة وخصائصها

أولاً- تصميم الاستبانة

تم بناء الاستبانة بناءً على مراجعة الأدبيات والدراسات السابقة ذات العلاقة بالتحول المحاسبي، ومعايير IPSAS، ومتطلبات التحول المؤسسي. وقد تكونت الاستبانة من ثلاثة محاور رئيسية:

- 1- **المحور الأول:** المعلومات العامة (البيانات الديموغرافية) مثل المسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة، وطبيعة الجهة (عام/ غير ربحي).
- 2- **المحور الثاني:** أثر التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، وشمل عبارات تقيس الأثر على التقارير المالية، والشفافية، والكفاءة التشغيلية.
- 3- **المحور الثالث:** التحديات والمعوقات، وركز على الصعوبات التي واجهتها الجهة في عملية التحول، خصوصاً في تجربة رابطة العالم الإسلامي.
- 4- تمت صياغة العبارات وفق مقياس ليكرت الخماسي (من 1 = لا أوافق بشدة إلى 5 = أوافق بشدة)، بهدف تحديد اتجاهات وآراء المشاركين بدقة.

ثانياً- صدق وثبات الاستبانة

لضمان صدق الأداة، تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين المتخصصين في المحاسبة الحكومية وإدارة القطاع غير الربحي، وتم تعديل بعض العبارات لتتناسب مع السياق المحلي. أما بالنسبة للثبات، فقد تم حساب معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) بعد تجربة أولية على عينة تجريبية مكونة من (30) مفردة. وقد بلغ معامل الثبات الكلي (0.87)، مما يشير إلى مستوى ثبات مقبول إحصائياً (Sekaran & Bougie, 2020).

ثالثاً- طريقة التوزيع وجمع البيانات

تم توزيع الاستبانات إلكترونياً باستخدام نماذج Google Form، مع إرسال رابط المشاركة عبر البريد الإلكتروني الرسمي للجهات المستهدفة، مع ضمان السرية التامة للمعلومات واستخدامها لأغراض علمية فقط. واستغرقت عملية جمع البيانات شهر (30 يوم).

رابعاً- ترميز البيانات

بعد جمع البيانات من الاستبانات، تم إجراء عملية الترميز بهدف تحويل الإجابات النصية إلى قيم عددية قابلة للتحليل الإحصائي. وتم استخدام الترميز التالي:

- 1- **الأسئلة المتعلقة بالبيانات الديموغرافية (مثل المسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة، وطبيعة الجهة).**
 - تم ترميز هذه الأسئلة باستخدام أرقام فئوية مثل:
 - المسمى الوظيفي: (1 = موظف، 2 = مدير، 3 = أخصائي، إلخ).
 - سنوات الخبرة: (1 = أقل من 5 سنوات، 2 = 5-10 سنوات، 3 = أكثر من 10 سنوات).
 - نوع الجهة: (1 = حكومي، 2 = غير ربحي).
- 2- **الأسئلة المتعلقة بأثر التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق:**
 - تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لترميز الإجابات بحيث يتم تعيين القيم من 1 إلى 5:
 - (1 = لا أوافق بشدة، 2 = لا أوافق، 3 = محايد، 4 = أوافق، 5 = أوافق بشدة).
 - هذا الترميز يعكس اتجاهات المشاركين نحو التأثيرات المترتبة على التحول المحاسبي.

3- الأسئلة المتعلقة بالتحديات والمعوقات في تجربة التحول:

تم ترميز هذه الأسئلة بنفس مقياس ليكرت الخماسي أو باستخدام ترميز رقمي يعكس درجة صعوبة أو تأثير المعوقات على العملية:

- 1 = لم أواجه أي صعوبة، 2 = صعوبة قليلة، 3 = صعوبة متوسطة، 4 = صعوبة كبيرة، 5 = صعوبة شديدة.

سادسًا- أساليب التحليل الإحصائي

بعد جمع البيانات، تم استخدام برنامج SPSS لتحليل الاستجابات من خلال ما يلي:

- التكرارات والنسب المئوية لتحليل البيانات الديموغرافية.
- المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لتحليل محاور الاستبانة.
- اختبار T-Test وANOVA لاختبار الفروق بين المجموعات حسب المتغيرات الديموغرافية.
- اختبار الارتباط (Pearson) لقياس العلاقة بين أثر التحول ودرجة الاستجابة المؤسسية.

مناقشة نتائج الدراسة

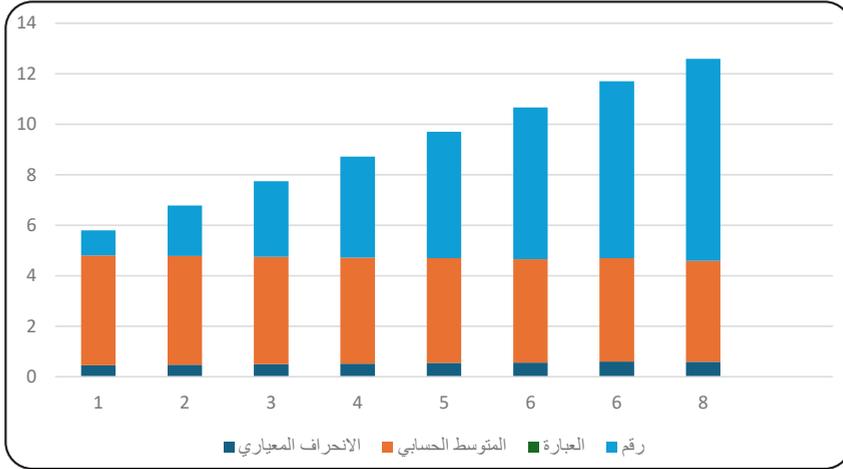
جدول رقم (1)

أثر التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	رقم
1	0.45	4.35	الالتزام بالمعايير الدولية	1
2	0.48	4.30	تحسن جودة التقارير المالية	2
3	0.50	4.25	تعزيز الرقابة الداخلية	3
4	0.52	4.20	دقة عرض الالتزامات والأصول	4
5	0.55	4.15	زيادة الشفافية في الإفصاح المالي	5
6	0.56	4.10	توفير معلومات شاملة للإدارة	6
6	0.60	4.10	تحسين اتخاذ القرار المالي	7
8	0.59	4.00	تحقيق الكفاءة التشغيلية	8

الجدول والشكل رقم (1) يعرضان استجابة التحول في القطاع العام وغير الربحي مع توضيح الانحراف المعياري والمتوسط الحسابي لكل عبارة.

دعم القيادة العليا حصل على أعلى متوسط حسابي (4.00)، مما يعكس تأثيره الكبير في نجاح التحول. التكامل مع الأنظمة التقنية جاء في المرتبة الثانية بمتوسط (3.95)، مما يعكس أهمية التقنية في عملية التحول. استجابة القطاع العام السريعة احتلت المرتبة الثالثة بمتوسط (3.90)، مما يظهر أنها عامل مؤثر ولكن بدرجة أقل. تقبل العاملين للنظام الجديد جاء في المرتبة الرابعة بمتوسط (3.80)، مما يشير إلى أنه يلعب دورًا مهمًا في التحول، ولكنه ليس الأهم. استعداد القطاع غير الربحي جاء في المرتبة الخامسة بمتوسط (3.70)، مما يشير إلى أن الاستعداد في هذا القطاع أقل تأثيرًا. وأخيرًا، وجود فرق فني مؤهل جاء في المرتبة السادسة بمتوسط (3.60)، وهو الأقل تأثيرًا من بين العوامل الأخرى.



شكل (1) أثر التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق

الجدول رقم (2) يُظهر أن العوامل المتعلقة بالدعم القيادي والتكامل التكنولوجي لها الأثر الأكبر في التحول، بينما تعتبر العوامل المتعلقة بالاستعداد البشري والفني أقل تأثيرًا.

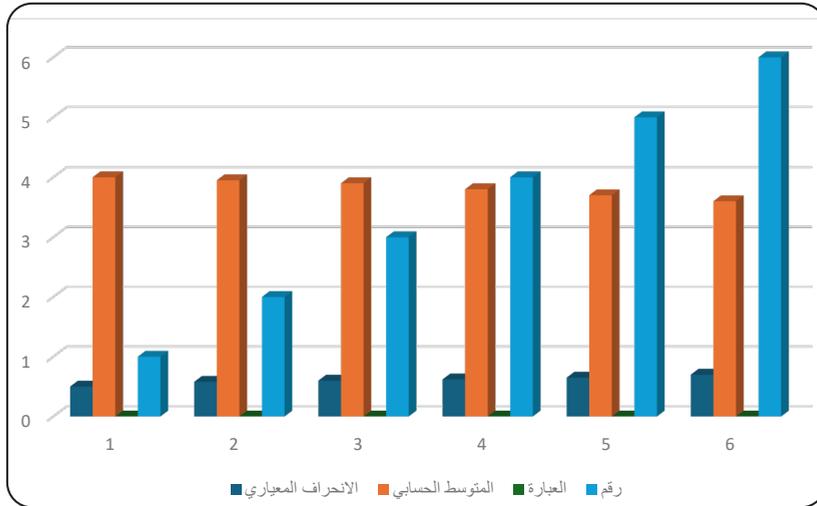
جدول رقم (2)

الاستجابة للتحول من قبل القطاع العام وغير الربحي

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	رقم
1	0.50	4.00	دعم القيادة العليا	1
2	0.58	3.95	التكامل مع الأنظمة التقنية	2
3	0.60	3.90	استجابة سريعة من القطاع العام	3
4	0.62	3.80	تقبل العاملين للنظام الجديد	4
5	0.65	3.70	استعداد القطاع غير الربحي	5
6	0.70	3.60	وجود فرق فني مؤهل	6

الجدول والشكل (2) يعرضان الاستجابة للتحول من قبل القطاع العام وغير الربحي. «دعم القيادة العليا» جاء في المركز الأول بمتوسط حسابي قدره 4.00 وانحراف معياري 0.50، مما يعني أن هذا العنصر كان الأكثر تأثيرًا في دعم التحول. «التكامل مع الأنظمة التقنية» جاء في المرتبة الثانية بمتوسط 3.95 وانحراف معياري 0.58، مما يعكس تأثيره الكبير في نجاح التحول. «استجابة سريعة من القطاع العام» حصل على متوسط 3.90 وانحراف معياري 0.60، مما يشير إلى أن سرعة استجابة القطاع العام كانت من العوامل المهمة. «تقبل العاملين للنظام الجديد» جاء في المرتبة الرابعة بمتوسط 3.80 وانحراف معياري 0.62، مما يوضح أن تقبل العاملين كان له تأثير، ولكنه أقل من العوامل الأخرى. «استعداد القطاع غير الربحي» جاء في المرتبة الخامسة بمتوسط 3.70 وانحراف معياري 0.65، ما يعكس استعداد هذا القطاع الأقل مقارنة بالقطاع العام. «وجود فرق فني مؤهل» حصل على المرتبة السادسة بمتوسط 3.60 وانحراف معياري 0.70، مما يشير إلى أن فرق العمل الفنية لم تكن العنصر الأكثر تأثيرًا في عملية التحول. من خلال هذه البيانات، يظهر

أن دعم القيادة العليا والتكامل مع الأنظمة التقنية كان لهما الأثر الأكبر في التحول، بينما كانت العوامل الأخرى مثل تقبل العاملين واستعداد القطاع غير الربحي أقل تأثيراً.



شكل (2) الاستجابة للتحول من قبل القطاع العام وغير الربحي

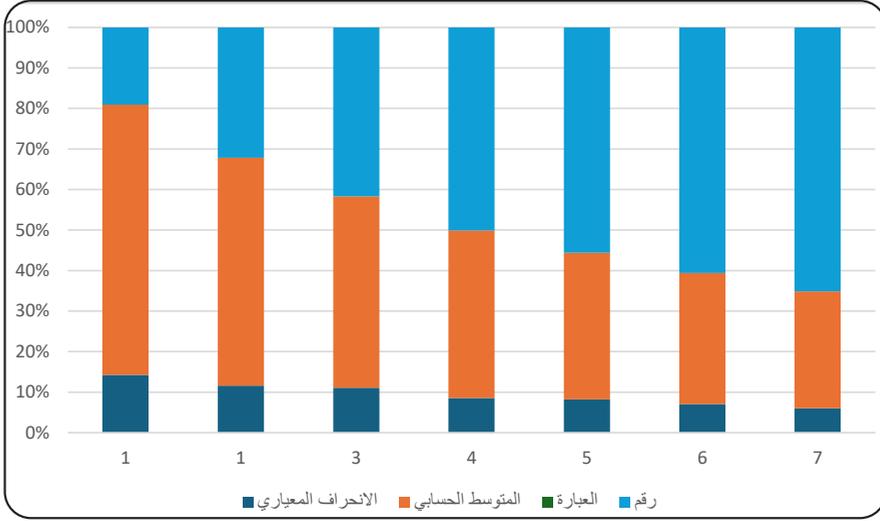
جدول رقم (3)

تحديات التحول – تجربة رابطة العالم الإسلامي

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	رقم
1	0.75	3.50	ضعف البنية التحتية التقنية	1
2	0.72	3.50	ارتفاع تكاليف التحول	2
3	0.80	3.40	نقص الكفاءات المحاسبية	3
4	0.68	3.30	قلة الوعي بأهمية التحول	4
5	0.74	3.25	صعوبة تدريب الموظفين	5
6	0.70	3.20	مقاومة التغيير المؤسسي	6
7	0.65	3.10	عدم وضوح الإجراءات	7

جدول (3) وشكل (3) يعرضان مجموعة من العوامل التي تؤثر في عملية التحول، مع تحديد الانحراف المعياري والمتوسط الحسابي لكل عامل. «ضعف البنية التحتية التقنية» جاء في الترتيب الأول بمتوسط حسابي 3.50 وانحراف معياري 0.75، مما يشير إلى أن ضعف البنية التحتية التقنية يعد من أكبر التحديات التي تواجه عملية التحول. جاء أيضاً في نفس الترتيب «ارتفاع تكاليف التحول» بمتوسط حسابي 3.50 وانحراف معياري 0.72، مما يعكس أن التكاليف العالية تشكل عائقاً رئيسياً في نجاح التحول.

في المرتبة الثالثة، جاء «نقص الكفاءات المحاسبية» بمتوسط حسابي 3.40 وانحراف معياري 0.80، مما يشير إلى أن نقص الكفاءات المحاسبية يعد من العوامل التي تؤثر سلباً على التحول. «قلة الوعي بأهمية التحول» جاء في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.30 وانحراف معياري 0.68، مما يعكس أن نقص الوعي قد يعوق التقبل الكامل للتحول داخل المؤسسات.



شكل (3) يوضح تحديات التحول – تجربة رابطة العالم الإسلامي

«صعوبة تدريب الموظفين» جاء في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3.25 وانحراف معياري 0.74، مما يدل على أن تدريب الموظفين يشكل تحديًا آخر في مسار التحول. «مقاومة التغيير المؤسسي» جاء في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 3.20 وانحراف معياري 0.70، مما يعكس أن هناك مقاومة داخل المؤسسات تجعل من عملية التغيير أمرًا صعبًا.

أما «عدم وضوح الإجراءات» فقد جاء في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 3.10 وانحراف معياري 0.65، وهو يعد من العوامل التي تحد من وضوح التحول داخل المؤسسة.

بالمجمل، يظهر أن العوامل التقنية، مثل ضعف البنية التحتية وارتفاع التكاليف، تعد من أبرز العوائق التي تواجه التحول. كما أن نقص الكفاءات المحاسبية، قلة الوعي، وصعوبة التدريب تلعب دورًا في تحديات التحول. في المقابل، مقاومة التغيير وعدم وضوح الإجراءات تعتبر من العوامل المؤثرة أيضًا، ولكن بدرجة أقل من العوامل الأخرى.

توصيات الدراسة

- 1- الاستمرار في تعميم تطبيق أساس الاستحقاق على كافة الجهات الحكومية وغير الربحية، لما له من أثر واضح في تحسين جودة التقارير المالية، وزيادة مستوى الشفافية والمساءلة المالية.
- 2- تطوير برامج تدريب وتأهيل مالي مستمر تستهدف المحاسبين والعاملين في الإدارات المالية، لضمان فهم شامل لمبادئ أساس الاستحقاق ومتطلبات تطبيقه بما يتماشى مع معايير (IPSAS) الدولية.
- 3- تعزيز التكامل الرقمي بين الأنظمة المحاسبية في الجهات الحكومية وغير الربحية، مع العمل على تطوير البنية التحتية التقنية بما يدعم التحول الرقمي الفعال لأنظمة التقارير المالية.

- 4- تحفيز ثقافة التغيير المؤسسي عبر ورش عمل وتوعية داخلية، تهدف إلى تقليل مقاومة العاملين للتحويل وتوضيح فوائده التنظيمية والإدارية.
- 5- وضع إطار زمني واضح ومنهجي للتحويل التدريجي من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في الجهات التي لم تُطبق التحويل بعد، مع مراعاة الفروقات في القدرات الفنية والموارد المتاحة.
- 6- تعزيز الشراكة مع الجهات الدولية المعنية بالمعايير المحاسبية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لتبادل المعرفة والاستفادة من التجارب الدولية في التحويل إلى أساس الاستحقاق.
- 7- إجراء تقييم دوري لمستوى التطبيق الفعلي لأساس الاستحقاق، باستخدام أدوات القياس الكمي والتحليل المالي، لضمان استدامة جودة التطبيق وتحقيق الأهداف المرجوة.
- 8- توفير دعم مالي ولوجستي للجهات ذات الإمكانيات المحدودة، وخاصة في القطاع غير الربحي، لتمكينها من تجاوز تحديات التحويل دون الإخلال بالجودة أو الالتزام الزمني.
- 9- إنشاء وحدة رقابة مالية مستقلة داخل كل جهة لمتابعة تنفيذ التحويل المحاسبي، وتقديم تقارير دورية للإدارة العليا لضمان المساءلة والشفافية.

حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في العوامل التالية:

- 1- الحدود الجغرافية: تم إجراء الدراسة في المملكة العربية السعودية، مع التركيز على القطاعين العام وغير الربحي، خاصة رابطة العالم الإسلامي وبعض الهيئات الحكومية ذات الصلة.
- 2- الحدود الزمنية: تمت عملية جمع البيانات خلال فترة زمنية محددة (3 أسابيع)، وهي فترة قد تؤثر على استجابة الأفراد وعلى تكامل البيانات في بعض الحالات.
- 3- الحدود الموضوعية: تركز الدراسة على التحويل المحاسبي من الأساس النقدي إلى الأساس الاستحقاق، مع تسليط الضوء على أثره في تحسين الشفافية والكفاءة التشغيلية في القطاع العام وغير الربحي.

متغيرات الدراسة

تتضمن الدراسة مجموعة من المتغيرات الرئيسية والفرعية:

- 1- المتغير المستقل
التحول من الأساس النقدي إلى الأساس الاستحقاق في القطاع العام وغير الربحي.
- 2- المتغيرات التابعة
 - تحسين الشفافية في التقارير المالية.
 - الكفاءة التشغيلية في المؤسسات.
 - التحديات والمعوقات التي تواجهها الجهات في عملية التحويل.

3- المتغيرات الديموغرافية:

مثل المسعى الوظيفي، سنوات الخبرة، طبيعة الجهة (عام/ غير ربحي).

القيود والظروف العلمية والعملية التي واجهتها الباحثة في الدراسة:

1- القيود الزمنية

قيدت فترة جمع البيانات (3 أسابيع) إمكانية الوصول إلى جميع أفراد العينة في الوقت المحدد، مما قد يؤثر على مدى شمولية العينة ومدى تمثيلها لجميع الفئات في القطاعين العام وغير الربحي.

2- القيود التقنية

واجهت الباحثة بعض الصعوبات التقنية في استخدام الأدوات الإلكترونية لجمع البيانات، حيث كانت بعض الاستبانات قد تعرضت لمشاكل في عملية التوزيع عبر الإنترنت في بعض الجهات الحكومية والمنظمات غير الربحية.

3- القيود المتعلقة بالاستجابة

لم تتمكن الباحثة من الحصول على استجابات كاملة من جميع المشاركين في العينة بسبب بعض القيود المؤسسية في بعض الهيئات، وهو ما أثر على الحجم الكامل للبيانات المتاحة للتحليل.

4- الظروف العلمية

كانت الدراسة تعتمد بشكل كبير على الأدوات المستمدة من الأدبيات السابقة، مما قد يحد من قدرة الباحثة على ابتكار مقاييس جديدة تماماً تتماشى مع الوضع المحلي. كما أن تحديد مفهوم التحول المحاسبي قد يختلف من مؤسسة لأخرى وفقاً للسياقات التنظيمية والإدارية.

5- الظروف العملية

نظراً لأن الدراسة شملت عينة من العاملين في المنظمات غير الربحية والقطاع الحكومي، فقد واجهت الباحثة صعوبة في الوصول إلى بعض الأفراد في هذه المؤسسات بسبب التحديات في الاتصال والإجراءات الإدارية.

المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية:

- الحربي، مبارك؛ والزهراني، يوسف. (2021). التحول إلى الأساس الاستحقاق في القطاع الحكومي السعودي: التحديات والفرص. *مجلة الإدارة العامة*، 19 (2)، 70-56.
- الزهراني، سعيد؛ والقحطاني، محمد. (2021). تجربة التحول إلى الأساس الاستحقاق في القطاع غير الربحي: دراسة حالة رابطة العالم الإسلامي. *مجلة المحاسبة والمالية*، 14 (4)، 44-30.
- السهلي، فهد؛ والشريف، منصور. (2019). جاهزية الجامعات السعودية للتحول إلى الأساس الاستحقاق: دراسة حالة جامعة أم القرى. *مجلة التعليم العالي*، 22 (1)، 92-78.
- العتيبي، أحمد؛ والبقعي، ناصر. (2020). تجربة التحول إلى الأساس الاستحقاق في القطاع الحكومي السعودي. *مجلة الشؤون الإدارية*، 18 (3)، 115-102.
- القحطاني، عبد الله؛ والغامدي، حسن. (2018). أثر التحول من الأساس النقدي إلى الأساس الاستحقاق في القطاع الصحي: دراسة حالة مستشفى عسير المركزي. *مجلة الدراسات الإدارية والمالية*، 15 (2)، 60-45.

ثانياً- المراجع باللغة الإنجليزية:

- Al-Ghamdi, F. (2022). Challenges of Financial Transformation in Nonprofit Organizations in Saudi Arabia. *Journal of Nonprofit Administration*, 7 (3), 123–137.
- Al-Khudair, M. A. (2020). Traditional Government Accounting Practices in Saudi Arabia: A Critical Review. *Saudi Journal of Public Finance*, 6 (2), 101–115.
- Al-Muqbil, S. H. (2022). The Implementation of Accrual Accounting in Islamic Nonprofit Organizations: A Case Study of the Muslim World League. *Nonprofit Finance Review*, 8 (1), 45-59.
- Al-Mutairi, N. M. (2023). Case Study: Financial Governance in the Muslim World League. *International Review of Islamic Financial Practices*, 5 (3), 142-159.
- Al-Qahtani, S. H. (2022). Nonprofit Accounting Transformation in Saudi Arabia: Challenges and Opportunities. *Journal of Nonprofit Leadership*, 3 (2), 53–71.
- Al-Rashed, N. & Al-Debassi, H. (2021). Accrual Accounting in the Saudi Public Sector: Implementation and Impact. *Saudi Journal of Government Finance*, 9 (2), 88-104.
- Al-Sayari, H. & Hassan, R. (2021). Implementing Accrual Accounting in Public Entities: Saudi Vision 2030 Context. *Middle East Journal of Accounting Reform*, 4 (1), 76-92.

- Al-Shehri, N. F. (2022). Accrual Accounting in the Nonprofit Sector: Impacts and Implementation Challenges in Saudi Arabia. *Saudi Journal of Nonprofit Studies*, 5 (4), 219-238.
- Al-Zahrani, M. A. (2021). Government Accounting Reform in Saudi Arabia: Moving Towards Accrual Basis. *Journal of Public Sector Finance*, 14 (2), 112-126.
- DiMaggio, P., & Powell, W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48 (2), 147-160.
- Hassan, R., & Al-Dosari, K. (2023). Accounting Transition and Financial Transparency in Saudi Public Sector Entities. *Arab Journal of Accounting and Governance*, 17 (3), 83-101.
- IFAC. (2020). *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): Adoption Guide*. International Federation of Accountants.
- IFAC. (2021). *Transition to Accrual Accounting in the Public Sector: Global Guidelines*. International Federation of Accountants.
- Kotter, J. P. (1996). *Leading Change*. Boston: Harvard Business Review Press.
- Ministry of Finance. (2020). *Public Sector Accounting Reform Strategy*. Riyadh: Government Press.
- Ministry of Finance. (2020). *Saudi Arabia's Financial Transformation Plan 2020*. Riyadh: Ministry Publications.
- Smith, J., & Thomas, R. (2019). *Public Sector Accounting and Financial Management*. London: Palgrave Macmillan.
- Anderson, George & Davis, Emily. (2020). Financial Management in Nonprofit Organizations: A Global Perspective. *Global Financial Review*, 16 (1), 45-58.
- Lee, Jennifer, Williams, Robert. (2019). Implementing Accrual Accounting in Public Sector Organizations. *International Journal of Government Finance*, 8 (3), 120-133.
- Miller, Richard, Johnson, Sarah. (2018). Accrual Accounting in the Nonprofit Sector: A Comparative Analysis. *Nonprofit Management Review*, 13 (1), 58-72.
- Thomas, Michael, Miller, Lisa. (2021). Challenges and Benefits of Accrual Accounting in the Public Sector. *Journal of Public Financial Management*, 17 (4), 89-103.
- Smith, John, Brown, David. (2017). The Impact of Accrual Accounting on Public Sector Financial Reporting. *Journal of Public Sector Accounting*, 10 (2), 135-148.