

واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المنظمات غير الربحية في المملكة العربية السعودية «الجمعيات الخيرية»

محمد إبراهيم بوهيا

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية إدارة الأعمال

جامعة الملك فيصل

المملكة العربية السعودية

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بالمنظمات غير الربحية (الجمعيات الخيرية)، وذلك بالنظر إلى الدور الهام الذي صارت تلعبه هذه المنظمات في دعم جودة الحياة وتعزيز الاستقرار الاجتماعي. واعتباراً إلى الأهمية البالغة التي تكتسبها أساليب تقييم وقياس الأداء في استمرار عمل الجمعيات الخيرية، فإن هذا البحث يسعى إلى معرفة مدى تطبيق هذه الأساليب للتعرف على أدائها وذلك من خلال اعتماد عينة ممثلة لكافة مناطق المملكة، والتوفيق إلى التوصيات اللازمة التي من شأنها المساهمة في تطوير أداء الجمعيات للوصول إلى النتائج المرجوة على عدة مستويات. علاوة على ذلك، فإن أهمية هذه الدراسة تكمن في عدم وجود دراسات تناولت واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الجمعيات الخيرية.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة، فقد تمّ اعتماد المنهجية الكمية الوصفية باستخدام استراتيجية المسح الاستقصائي، وذلك من خلال الاستبانة التي تمّ توزيعها على مندوبي الجمعيات الخيرية من أعضاء مجلس إدارة ورؤساء ومحاسبين. وتشير نتائج الاستبانة إلى أن الجمعيات الخيرية تستخدم أساليب تقييم وقياس الأداء، وأن أكثرها استعمالاً هي بطاقة الأداء المتوازن. وبناءً على ذلك، تمّ تقديم بعض التوصيات للجانب الأكاديمي وللقطاع غير الربحي، وهي توصيات من شأنها تعزيز تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، وتضمن دورها في تقييم الأداء وتحقيق استدامة المنظمة. وبشكل عام، فإن نتائج هذه الدراسة تثير أدبيات التغيير في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ومدى انعكاسها على تحقيق استراتيجيات المنظمات.

الكلمات المفتاحية: القطاع غير الربحي، الجمعيات الخيرية، أساليب المحاسبة الإدارية، تقييم وقياس الأداء، بطاقة الأداء المتوازن.

المقدمة

هناك ضغوط متزايدة على الحكومات من أجل تحسين جودة الخدمات العامة. ونتيجة لهذه الضغوط ومن أجل جعل عمليات الحكومة أكثر كفاءة وفعالية، اجتاحت موجة من إصلاحات الإدارة العامة العديد من البلدان على مدى العقدين الماضيين (Pollitt & Bouckaert, 2000). ففي بيئة مضطربة بشكل متزايد، لا يكون القطاع العام محصناً من محاولات إنشاء منظمات مبتكرة تستجيب لاحتياجات العملاء، وتركز على جودة الخدمات المقدمة لهم (Paulsen, 2006). ذكر Paulsen (2000) أن هذه التحولات لم تغير الشكل العام فحسب، بل أدت أيضاً إلى تحول عميق في المنظمات غير الربحية في علاقتها بالدولة، فهي تعدّ جزءاً حقيقياً من الجهاز الحكومي، باعتبار أنها ممولة من المال العام، إلى جانب أنها تؤدي بعض المهام نيابة عن الحكومة. وتتعرض هذه المنظمات لضغوط تتعلق بتحسين أدائها والرفع من مردوديتها (Anheier, 2005). وبالتالي يتعين على المنظمات غير الربحية المزيد من العمل لإثبات أنها تعمل بكفاءة وفعالية، وبما يتماشى مع المهام الموكولة إليها حتى لا تفقد الشرعية في أعين أصحاب المصلحة (Greiling, 2010). ومن منطلق أن ما لا يمكن قياسه لا يمكن تقييمه وتطويره، تركّز الاهتمام الأكاديمي على أساليب المحاسبة الإدارية.

* تم استلام البحث في نوفمبر 2022، وقبل للنشر في يناير 2023، وتم نشره في مارس 2023.

© المنظمة العربية للتنمية الإدارية - جامعة الدول العربية، 2023، ص ص 137-150، (معرّف الوثائق الرقمي): DOI: 10.21608/AJA.2023.172402.1349

منذ منتصف ثمانينيات القرن العشرين حظي موضوع تقييم الأداء باهتمام متزايد في المجالات الأكاديمية والبحثية والتطبيقية في الدول المتقدمة. حيث أشارت الدراسات إلى أنّ الولايات المتحدة الأمريكية، على سبيل المثال، تطبق بطاقة الأداء المتوازن كأحد أساليب تقييم الأداء وقياسه في شتى المجالات (جودة، 2008). وفي الآونة الأخيرة أيضاً، أصبح هناك اهتمام بتقييم الأداء بالدول العربية والأفريقية، ولكن هذا الموضوع ما زال في مراحل الأولى (محمد، 2015).

وإذا كان القطاع الربحي بمختلف المنشآت المدرجة ضمنه هو محور الحياة الاقتصادية والمالية، فإنّ هناك نوعاً آخر من المنشآت التي تعمل في مجال النشاط الاجتماعي بهدف توفير حياة كريمة للمجتمع، وتحقيق النمو والاستقرار الاجتماعي، وتفعيل المشاركة المجتمعية (القثامي وعبيد، 2021). وفي ظلّ الاقتصاد العالمي والتنافسية القائمة كان لا بُدّ من فهم الكيفية التي يتم بها خلق قيمة للمؤسسة في مختلف القطاعات الاقتصادية، وعلى رأسها القطاع غير الربحي الذي ينعكس تطوره على القطاعات الأخرى، حيث اتجهت مؤسسات القطاع غير الربحي إلى اعتماد أدوات قياس أداء فعّالة، مالية وغير مالية، تمكّنها من اكتساب المزايا التنافسية والوصول إلى الريادة في مجالها. ولذلك صارت مؤسسات القطاع غير الربحي تلعب دوراً هاماً في اقتصاديات معظم الدول المتقدمة (القثامي وعبيد، 2021: محمد، 2015 محمود وفراج، 1994).

وحثّ تمكّن مؤسسات القطاع غير الربحي تحقيق الترابط والتوافق بين البيئة الخارجية والداخلية، وبين إمكاناتها ومواردها، فيجب عليها التعرّف على ما يتحقّق من أداء وإنجازاتٍ في المحيط الخارجي بشكل مستمرّ (محمد، 2015). أضافه إلى النظر في مدى توافقه مع ما يجري داخل المؤسسة. لذا كان من الضروري أن يكون تطبيق أحد أساليب تقييم الأداء قادراً على إنتاج مؤشرات تدلّ على اتجاهات الأداء وتطوّراته المستقبلية، والتي يُمكن مقارنتها بالأهداف العامة المخطّطة ومستوياتها المحقّقة (أرشيد، 2020). وعليه فإن الباحث يسعى إلى معرفة مدى تطبيق أساليب تقييم وقياس الأداء للمؤسسات غير الربحية، وتحديدًا، الجمعيات الخيرية.

الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة

الإطار المفاهيمي للدراسة

مفهوم تقييم الأداء

يُعرّف التقييم بشكل عامّ على أنّه دراسة الأهداف الموضوعية ومقارنتها بالأهداف التي تحقّقت بالفعل، وذلك لمعرفة الانحرافات الإيجابية أو السلبية، مع ذكر أسباب الانحرافات السلبية حتّى يتمّ تصحيحها (عمار، 2011). علاوة على ذلك، يُعدّ تقييم الأداء عمليةً رقابيةً، وذلك للحكم على مستوى نجاح الأداء وفعاليتها وعوامله، سواء أكان عاملاً واحداً أو عدّة عوامل (كركور، 2000).

مفهوم قياس الأداء

وفقاً لـ الغالبي وإدريس (2009) فإنّ قياس الأداء يُعرّف بأنّه مراقبة منتظمة، وتسجيلٌ لبرامج المنظمات المحقّقة. علاوة على ذلك فهو يُعدّ من الأدوات المهمّة التي يمكن أن تستخدم بالمنظمات لاستنباط الأخطاء وتحقيق الرقابة على العمليات من أجل تطويرها وتحسينها (عريوه وبلعجوز، 2020).

الفرق بين تقييم وقياس الأداء

يُعدّ تقييم الأداء أوسع مفهوماً من القياس. حيث أنّ تقييم الأداء يتضمّن القياس مضافاً إليه حكمٌ محدّد مع اتّخاذ القرارات من أجل الوصول إلى الأهداف المرسومة (السقاف، 2005). ولكن محمد (2015) أوضح الاختلاف بين تقييم وقياس الأداء والتي تقتصر في عدّة أمور منها، أنّ التقييم هو الكلّ، والقياس جزء من التقييم. أضف إلى ذلك، تقييم الأداء يساهم في التطوير والتحسين بينما قياس الأداء يوفر معلومات مختصرة ومخصّصة للموضوع المراد قياسه. تقييم الأداء يُبنى على عدد من الأسس مثل الاستراتيجية والشمول والتنوع، بينما قياس الأداء يُبنى على مجموعة من الوسائط الدقيقة أو الأدوات.

أهميّة تقييم الأداء

تقتصر تلك الأهميّة على أنّ عملية تقييم الأداء أساسٌ لنجاح المؤسسة، وذلك يكون من خلال سعيها لاستمرار نشاطها وتحقيق أهدافها. يرى الموسومة (2005) والعبيدي وآخرون (2010) أنّ تقييم الأداء يحقّق أكبر مستوى من

الإنتاجية بتكاليف أقل، والتخلص من عناصر التبذير وضياح الجهد والوقت. كذلك يساعد تقويم الأداء على إظهار القدرات والطاقات الموجودة في الفرد، وغير المستخدمة في العمل. ذكر (Ferreira & Otley 2009) أن تقويم الأداء هو المبدأ في تحديد سياسة المكافآت والأجور التشجيعية.

أهمية قياس الأداء

من المهم أن تقيس المؤسسات سواءً الربحية أو غير الربحية نتائج الأعمال التي قامت بها حتى لو لم تحقق منها عوائد، وذلك لأنّ المعلومات التي تحصل عليها من خلال القياس تُحوّل أداء المؤسسة إلى الأفضل، وتحتاج المؤسسة قياس الأداء لعدة أسباب منها الرقابة، التقييم الذاتي، التحسين المستمر وتقييم الإدارة (محمد، 2008).

أساليب تقويم الأداء

إنّ أساليب تقويم الأداء تتكوّن من نوعين، النوع الأول يتمثل في الأساليب التقليدية، وهي تتكوّن من بيان الربحية، أسلوب التكاليف الفعلية، أسلوب الطاقة المتغيرة، أسلوب تحليل التعادل، طريقه التكلفة الكلية، أسلوب تحليل التعادل وأسلوب تحليل الانحرافات. أمّ النوع الثاني فيتمثل في الأساليب الحديثة، وهي تتضمن أسلوب القياس المرجعي، أسلوب التحسين المستمر، بطاقة الأداء المتوازن، أسلوب الجودة الشاملة، أسلوب احتساب التكلفة على أساس النشاط، أسلوب نظرية القيود، وأسلوب تقويم الأداء الشامل (عربوه وبلعجوز، 2020).

مقاييس تقويم الأداء

تُعتبر مقاييس الأداء مهمةً في المحاسبة الإدارية، وهي من أكثر المهمّات صعوبةً، وتتضمّن مقاييس الأداء نوعين: النوع الأول وهو يتمثل في مقاييس تقويم الأداء المالية، ومن أمثلة تلك المقاييس: العائد على الاستثمار (ROI)، ربحية السهم العادي (EPS)، العائد على الحقوق الملكية (ROE)، العائد على الأصول (ROA)، العائد على المبيعات (ROS). أمّا النوع الثاني فيتمثل في مقاييس الأداء غير المالية، وهي تتكوّن من مقاييس الجودة، مقاييس المرونة الإنتاجية، مقاييس الإنتاجية، مقاييس تخفيض التكلفة (عربوه وبلعجوز، 2020).

الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تطرقت لتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية في المنظمات الربحية (إبراهيم، 2018؛ أبو الدهب، 2021؛ أرشيد 2020؛ العزاز وبوهيا، 2022؛ Cooper, 2017). وهناك أيضاً، دراسات أُجريت على القطاع الحكومي (الجحدي، 2018؛ السويد، 2019؛ Bracci, 2017).

- فعلى سبيل المثال، دراسة النمشان وآخرين (2018) هدفت إلى معرفة دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لقياس الأداء (أسلوب التكلفة المستهدفة) في زيادة القدرة التنافسية للجهاز الإداري والمالي الحكومي بدولة الكويت. وقد أظهرت النتائج أنّ جميع عناصر فعالية الإدارة الاستراتيجية للتكاليف تتمتع بعلاقات خطية ذات دلالة إحصائية بينها وبين القدرة التنافسية للجهاز الإداري والمالي الحكومي. وقد أوصت الدراسة بتطبيق الممارسات الحديثة لقياس الأداء خاصة بطاقة الأداء المتوازن.

- وفي نفس السياق دراسة رمضان (2019) تناولت الآثار الناتجة عن استخدام بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها الأربعة في قياس وتقييم الأداء المؤسسي في المنظمات العامة في مصر. ومن أهمّ النتائج التي توصل إليها رمضان هي ضرورة استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأحد أساليب المحاسبة الإدارية بجوانبها المختلفة في عملية تقييم الأداء داخل المنظمات العامة. وذلك لما لها من دورٍ في معالجة جوانب القصور الناتجة عن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية التي تعتمد قياس الأداء المؤسسي في المنظمات العامة.

- دراسة علي وآخرين (2019) التي هدفت إلى معرفة أثر تطبيق أسلوب القياس المرجعي وبطاقة الأداء المتوازن على تحسين كفاءة الأداء في المؤسسات الخدمية. وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة توجيه الاهتمامات البحثية الحديثة في مجال استخدامات بطاقة الأداء المتوازن نظراً لتكاملها في قياس أداء المؤسسات الخدمية.

وكما ذكرنا سابقاً، فإنّ أغلب الدراسات أُجريت على القطاع الربحي، في حين أنّها قليلة في القطاع الحكومي، أمّا في القطاع غير الربحي، وتحديدًا القطاع الخيري، فهي نادرة.

- فعلى سبيل المثال، نجد دراسة فضل محمد وعمر السر (2018) التي هدفت إلى معرفة أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء لمؤسسة البصر الخيرية بالسودان. واستخدمت الدراسة أداة الاستبانة لجمع البيانات وفق المنهج الوصفي. ومن أبرز النتائج التي تمّ التوصل إليها أنّ هناك علاقة ارتباط طردّي بين استخدام بطاقة الأداء المتوازن كمتغيّر مستقلّ وتقويم الأداء المالي وغير المالي لمؤسسة البصر الخيرية. واعتبر الباحث أنّ بطاقة الأداء المتوازن وسيلة فعّالة لتقويم الأداء المالي وغير المالي لمؤسسة البصر الخيرية، وهي تساعد مختلف مستويات المؤسسة على ترجمة أهدافها، وتحقيق خططها الاستراتيجية.
- وفي ذات السياق، هدفت دراسة العويوي (2017) إلى زيادة الوعي والمعرفة بواقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في علاقتها بالفاعلية في الجمعيات الخيرية في محافظه الخليل (فلسطين). حيث استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي. وكان من أبرز نتائجها المثيرة للاهتمام هو أنّ درجة ممارسة إدارة الأداء في الجمعيات الخيرية في المحافظة كانت مرتفعة. وبالإضافة إلى ذلك، أوضحت النتائج أنّ الدرجة الكلية للفاعلية كانت، أيضاً، مرتفعة.
- وعلى عكس نتائج دراسة العويوي، Sulaiman et al. (2004) فحصت الدراسة مدى تطبيق الممارسات المحاسبية الإدارية الحديثة في ماليزيا، سنغافورة، الصين، والهند. ومن أهمّ النتائج التي توصل إليها الباحثون هو قلة استعمال الممارسات المحاسبية المعاصرة في الدول الأربع.
- ومن الدراسات المشابهة في المملكة العربية السعودية، نجد دراسة القنّامي وعبيد (2021) التي أجريت على الجمعيات الخيرية السعودية لتسليط الضوء على أثر الإفصاح المحاسبي في تقييم أداء الجمعيات الخيرية. وقد استخدم الباحثون أداة الاستبانة لجمع البيانات وفق المنهج الوصفي التحليلي، وكان من أبرز نتائج الدراسة أنّ الإفصاح المحاسبي لم يساعد فقط الجمعيات الخيرية على استخدام مساهمات المتبرعين بأقصى كفاءة ممكنة، بل أيضاً ساعدها على تحقيق أهدافها.

ومن خلال استعراض الدراسات السابقة، نشير إلى أنّ الدراسة الحالية تتفق مع دراسة Moustafa و Mclellan (2013) التي ذهبت إلى أنّ هناك نُدرّة في الدراسات التي أُجريت على دول الخليج العربي من أجل دراسة تطبيق الممارسات المحاسبية الإدارية خاصّة في القطاع غير الربحي، وخاصّة الجمعيات الخيرية. وبالتالي، جاءت هذه الدراسة لمعالجة هذه الفجوة العلمية. وبالإضافة إلى ذلك، لم تقتصر الدراسة الحالية على منطقة واحدة، وإنّما تضمّنت جميع مناطق المملكة العربية السعودية. بمعنى آخر، عالجت هذه الدراسة فجوة علميّة تتمثّل في محاولة الكشف عن مدى تطبيق الجمعيات الخيرية لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وذلك من خلال اعتماد عيّنة ممثّلة لكافة مناطق المملكة. وتتفق هذه الدراسة، أيضاً، مع دراسة القنّامي وعبيد (2021) التي أكّدت على أهميّة أن يُعطى اهتمام أكبر للجمعيات الخيرية من أجل تطوير أداء القطاع الخيري، وإيجاد رؤية مستقبلية للارتقاء بمستوى الأداء بما يتوافق مع رؤية المملكة العربية السعودية.

مشكله البحث

بالنظر إلى أهميّة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لتقييم الأداء، خاصّة بعد الاهتمام المتزايد من قبل الجمعيات الخيرية بتطبيقها من أجل تعزيز إسهاماتها في التنمية الاجتماعية والاقتصادية. وتحقيق أهداف رؤية المملكة العربية السعودية 2030، والمتمثّلة في رفع مساهمات القطاع الثالث «الغير الربحي» في إجمالي الناتج المحلي إلى 5٪. ومن منطلق أنّ ما لا يمكن قياسه لا يمكن تقييمه وتطويره، أصبحت هناك حاجة ماسّة لتقييم الأداء في القطاع غير الربحي، وذلك من أجل ضمان استدامته وتطوّره. ومن خلال الاطلاع على الدراسات السابقة، وعلى حسب علم الباحث، لا توجد دراسة في المملكة العربية السعودية، حتّى اليوم، سلّطت الضوء على الأساليب المستخدمة لإدارة وقياس الأداء في هذا القطاع. ومن أجل سدّ هذه الفجوة البحثيّة، جاء هذا البحث للمساهمة في تسليط الضوء على هذه المسألة، ولمعرفة واقع تطبيق الأساليب الحديثة لإدارة وتقييم الأداء في الجمعيات الخيرية.

أهداف البحث

- في ضوء ما تمّ التطرّق إليه في مشكلة البحث، فإنّ الهدف الرئيس لهذه الدراسة هو الكشف عن تجربة الجمعيات الخيرية مع نظام إدارة الأداء. وذلك من خلال الإجابة على الأسئلة الفرعية التآليه:
- إلى أي مدى تُطبّق الجمعيات الخيرية أساليب تقييم وقياس الأداء؟

- ما هي الفوائد الأساسية لنظام تقييم وقياس الأداء؟
- ما هي العقبات التي تواجه عمليات تطبيق نظام تقييم وقياس الأداء؟
- ما هي مؤشرات الأداء المستخدمة؟

وكإجابة على الأسئلة الفرعية أعلاه، فإنه يمكن اقتراح الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: تطبق الجمعيات الخيرية أساليب تقييم وقياس الأداء، إلا أن ذلك يتفاوت من صنف أو نوع إلى آخر، ومن جمعية إلى أخرى، وحسب الكوادر المسيرة لهذه الجمعيات ومدى تكوينها وحسب المنطقة المتواجدة عليها.
- الفرضية الثانية: تجني الجمعيات الخيرية أثناء تطبيقها لأساليب التقييم وقياس الأداء فوائد متعددة، لعل أهمها وضوح الاستراتيجيات وتطورها وموائمتها للإجراءات، إضافة إلى دعمها لاستراتيجيات النمو.
- الفرضية الثالثة: تواجه الجمعيات الخيرية لمجموعة من المعوقات أو العقبات عند تطبيقها لأساليب التقييم وقياس الأداء كصعوبة تحديد أولويات أهداف الجمعيات وغموض استراتيجياتها، إضافة إلى تدخل أنظمة الدفع في نظام الحوافز المالية.
- الفرضية الرابعة: هناك عدد من مؤشرات الأداء الأكثر استعمالاً في مستوى الجمعيات الخيرية، نذكر منها مؤشرات قياس رضی المناحين ورضی العملاء، إضافة إلى مؤشر تغطية المصاريف.

أهمية البحث

يُعدّ موضوع البحث من المواضيع المهمة في مجال المحاسبة الإدارية، حيث إنه يناقش مدى تطبيق إدارة الأداء في المنظمات الخيرية، وما يمثله من أهمية قصوى كعنصر من عناصر استدامة هذا القطاع. إن نجاح المنظمات أو فشلها مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه سواء أكان ربحياً أو غير ربحي، مرهون بكفاءة إدارة أداء المنظمة وفعاليتها، خاصة بالنسبة إلى تلك المنظمات غير الهادفة للربح (الجمعيات الخيرية) التي يتسم فيها نظام إدارة الأداء بالغموض النسبي في غايته وأهدافه، ذلك أن نظام إدارة الأداء صُمم من أجل القطاع الربحي. وتكمن أهمية البحث، أيضاً، في ندرة الدراسات التجريبية حول هذا القطاع (De Waal et al., 2011). فمن أجل الارتقاء بمساهمات هذا القطاع وتطويرها، وبالتالي إحداث تنمية شاملة، من الضروري معرفة واقع تطبيق إدارة الأداء كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الجمعيات الخيرية، حتى تتمكن من التعرف على أدائها، وبالتالي تكتسب القدرة على اتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذا الأداء وتطويره، والوصول إلى النتائج المرجوة المتمثلة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، والرفع من مستوى جودة الحياة في المجتمع.

منهجه البحث

منهجه البحث وطرق جمع البيانات

يرى (Rayn et al., 2002) أن طريقة اختيار منهجية البحث تعتمد على السؤال الذي تمّ طرحه، بالإضافة إلى الهدف الذي يسعى البحث إلى تحقيقه، والذي يتمثل، بالنسبة إلى هذه الدراسة، في الكشف عن تجربة المنظمات غير الربحية. في هذه الدراسة تمّ اختيار استراتيجية المسح الاستقصائي بسبب قدرتها على توفير البيانات التي تحقق هدف البحث (الجدلي، 2018؛ دمنهوري، 2018). كما تمّ الاعتماد على الاستبانة كأداة لجمع البيانات من أجل دراسة الواقع حيث يهتم بوصفها وصفاً دقيقاً الذي سيتمّ التعبير عنه كميّاً وكيفياً (أرشيد، 2020؛ عبيدات وآخرون، 2000).

مجتمع الدراسة والعينة

يتمثل مجتمع الدراسة في الجمعيات الخيرية في المملكة العربية السعودية، ويبلغ عدد أفراد العينة 150، توزّعوا بين رؤساء، وأعضاء مجلس إدارة، وأحد أعضاء فريق قياس الأداء بالجمعية الخيرية. وتمّ استخدام كلّ الجمعيات كعينة للدراسة نظراً لسهولة التواصل مع كوادرها ومعقولية عدد مجتمع الدراسة، الأمر الذي يمثّل قيمة مضافة لهذا البحث.

عملية اختبار الاستبيان

من أجل التأكد من صدق أداة الدراسة «الاستبيان» تمّ استخدام الصدق المنطقي الذي يعتمد على المحكّمين، حيث تمّ إرسال الاستبانة إلى أربعة محكّمين وهم أكاديميان ومسؤولان في إحدى الجمعيات الخيرية، وذلك قبل توزيعها على الفئة

المستهدفة. وقد طُلب منهم إبداء آرائهم حول مدى وضوح الأسئلة، وسلامة صياغاتها اللغوية، ومدى ملاءمة الأسئلة لهدف الدراسة، واقتراح طرق تحسينها. وقد قدّموا ملاحظات قيّمة أفادت الدراسة، وبالتالي تمّ اختبار الاستبانة، وقد حقّقت الصدق المنطقي.

طريقة جمع البيانات وعملية إرسال الاستبيان

تم استخدام المصادر والمراجع والدراسات السابقة لكتابة الجانب النظري، أمّا فيما يخصّ الدراسة الميدانية فقد جُمعت البيانات والمعلومات من خلال الاستبانة التي صُمّمت بعد الرجوع للدراسات السابقة (Greiling, 2010) باستخدام مقياس ليكرت الخماسي، حيث تدلّ النقطة (1) على درجة منخفضة للسؤال النقطة (5) على درجة مرتفعة.

من أجل جمع البيانات، صُمّمت الاستبانة على أربعة أقسام، حيث اشتمل القسم الأوّل على البيانات الديموغرافية (موقع الجمعية، طبيعة نشاط الجمعية) ومعلومات عامّة عن الجمعيات الخيرية. واشتمل القسم الثاني على المعلومات التي تتعلّق بمدى تطبيق أساليب تقييم وقياس الأداء، في حين اشتمل القسم الثالث على معلومات عن فوائد تطبيق الأساليب وعقباته. أمّا القسم الأخير فقد اشتمل على معلومات عن مؤشرات الأداء المستخدمة في الجمعيات الخيرية.

تمّ إرسال الاستبانة إلى الجمعيات الخيرية عبر البريد الإلكتروني. ثمّ بعد ذلك، تمّ التواصل الهاتفي مع الجمعيات للتأكد من استلام الاستبانة، كما تمّ توضيح هدف الدراسة. وفي حال تبين عدم وصول الرسالة الإلكترونية، تمّ إرسال الاستبانة عبر تطبيق الواتساب (Whats App). واستُعمل تطبيق الواتساب أيضاً للتذكير بضرورة استكمال الاستبانة. ومن خلال هذه العملية، تمّ الحصول على 102 إجابة، أي أنّ نسبة الاستجابة بلغت 67% تقريبا، وهذا من شأنه أن يعزّز من درجة الثقة في نتائج هذا البحث.

تحليل البيانات

تمّ استخدام برامج التحليل الإحصائي لتحليل البيانات (التحليل الوصفي)، حيث استُخدمت التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

نتائج الدراسة الميدانية الوصفية

ثبات أداة الدراسة

جدول رقم (1)

معامل ثبات أداة الدراسة	عدد الفقرات ألفا كرونباخ
8690.	51

تمّ استخدام معادلة «ألفا كرونباخ» من أجل التحقق من ثبات الاستبانة يتضح من جدول 1 أنّ قيم معامل ألفا كرونباخ جاءت بقيم عالية (0.869) ما بين جيّد جدا، وممتاز، وتشير هذه القيم أنّ الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات وإمكانية الاعتماد على نتائجها والوثوق بها.

مناقشة نتائج الدراسة

توزيع مفردات العينة كما هو موضّح أدناه:

يُبيّن الجدول 2 توزيع المجيبين على الاستبانة حسب المسئى الوظيفي، وهو يوضّح أنّ النسبة الأكبر تمثّل المديرين التنفيذيين للجمعيات بنسبة 36.3% من مجموع المستجوبين، ويلهم أعضاء مجلس الإدارة بنسبة 23.5%، ثمّ يأتي موظفو المحاسبة والمالية بنسبة 21.6%، أمّا النسبة الأقلّ فهي المتكوّنة من (مدير المشاريع والموارد المالية، رئيس وحدة التطوير، نائب المدير، المدير المالي والإداري) بنسبة 18.6%.

وتتمثّل النسبة الأكبر من المؤهلات العلمية في حاملي شهادة البكالوريوس بنسبة 69.6%، ويلهم حاملو شهادات الدراسات العليا

جدول رقم (2)

توزيع المجيبين على الاستبانة

النسب المئوية	التكرار	البيانات العامة	الفئة
23.5	24	عضو مجلس إدارة	
36.3	37	المدير التنفيذي للجمعية	
21.6	22	موظف في قسم الشؤون الوظيفي	المسئى الوظيفي
18.6	19	أخرى	
100	102	المجموع	
13.7	14	ثانوية أو أقلّ	المؤهل العلمي
69.6	71	بكالوريوس	
16.7	17	دراسات عليا	
100	102	المجموع	
19.6	20	أقلّ من خمس سنوات	الخبرة
28.4	29	من 5 سنوات إلى 10 سنوات	
52	53	أكثر من 10 سنوات	
100	102	المجموع	
13.7	14	أقلّ من 30	العمر
33.3	34	40-31	
26.5	27	50-41	
20.6	21	60-51	
5.9	6	أكثر من 60	
100	102	المجموع	

بنسبة 16.7%، أما النسبة الأقلّ فهي لحاملي الشهادة الثانوية بنسبة 13.7%، وهذا يدلّ على أنّ المستوى العلمي للعاملين بالجمعيات جيّد، وهو ما يساعد على الإجابة على الأسئلة بشكل دقيق.

أما النسبة الأكبر في الخبرة فكانت من 10 سنوات وأكثر، وهي تمثّل 52%، وهذا يدلّ على أنّ الإجابة على الأسئلة كانت دقيقة وصحيحة بناءً على مستوى الخبرة، وتلها نسبة 28.4% ما بين 5 و 10 سنوات من الخبرة، وأخيراً يأتي أصحاب الخبرة الأقلّ من 5 سنوات، وهم يمثلون 19.6%. وفي العموم، تُعدّ نسب الخبرة هذه مؤشراً جيّداً.

أما من حيث العمر، فإنّ النسبة الأكبر هي الفئة العمرية 31-40 سنة، وقد بلغت 33.3%، وهذا يدلّ على أنّ الفئة العمرية الأبرز كانت من الشباب. والأمر اللافت للانتباه هو أنّ النسبة المتعلقة بالفئة العمرية 60 سنة فأكثر كانت هي الأقلّ، ولم تتجاوز 5.9%، رغم أنّ أفراد هذه الفئة متقاعدون، وبالتالي هم متفرغون للعمل التطوعي، بينما نجد أنّ الشباب يمارسون وظائف، ويقومون في الوقت نفسه بالعمل التطوعي. أما الفئة العمرية الخاصّة بمن هم أقلّ من 30 سنة فقد كانت نسبتهم 13.7%. في حين أنّ نسبة الفئة ما بين 50-60 كانت في حدود 20.6%.

جدول رقم (3)

يبين أعداد استجابات

الجمعيات حسب مناطق المملكة

المنطقة	التكرار النسبة
المنطقة الوسطى	33 32.4
المنطقة الشمالية	18 17.6
المنطقة الشرقية	14 13.7
المنطقة الغربية	23 22.5
المنطقة الجنوبية	14 13.7
المجموع	102 100.0

جدول رقم (4)

يبين أعداد الجمعيات الخيرية التي تطبّق

أحد أساليب المحاسبة الإدارية

هل الجمعية لديها أسلوب لقياس الأداء	نعم	لا	المجموع
عدد الجمعيات المستجيبة	66	36	102
النسبة المئوية	65%	35%	100%

جدول رقم (5)

يبين أساليب قياس الأداء المستخدمة

اسم أسلوب تقييم الأداء	التكرار النسبة
بطاقة الأداء المتوازن	18 27
التحسين المستمر	17 26
الجودة الشاملة	12 18
الموازنة النقدية	8 12
الموازنة الشاملة	5 7
القياس المرجعي	3 5
الموازنة الرأس مالية	1 2
أخرى	2 3
المجموع	66 100%

جدول رقم (6)

يبين حدود درجة الموافقة

الحالة	الفئات	الحكم
1	[1-1.8]	غير موافق بشدة
2	[1.8-2.6]	غير موافق
3	[2.6-3.4]	محايد
4	[3.4-4.2]	موافق
5	[4.2-5]	موافق بشدة

شملت الدراسة جميع مناطق المملكة (الوسطى، الشمالية، الشرقية، الغربية) وكانت الاستجابات، كما يوضّحها الجدول رقم 3، متنوعة في المناطق، ومثّلت المنطقة الوسطى العدد الأكبر في العيّنة بنسبة 32.4%، وهذا الأمر منطقيّ بما أنّ أغلب الجمعيات تتركّز في تلك المنطقة، وتلها المنطقة الغربية بنسبة 22.5%، ثم تأتي المنطقة الشمالية بنسبة 17.6%، أما المنطقتان الجنوبية والشرقية فكانتا متساويتين بنسبة 13.7%، وهذا يدلّ على أنّ الاستبانة غطّت جميع مناطق المملكة بنسب متفاوتة، وذلك يعود إلى تفاوت عدد الجمعيات الخيرية بهذه المناطق.

يُظهر الجدول 4 أنّ قرابة 65% من إجابات عيّنة الدراسة عن السؤال المتعلّق بـ «هل الجمعية تطبق أسلوب قياس الأداء؟» كانت بنعم، وهذا يعكس درجة اهتمام الجمعيات الخيرية بأساليب المحاسبة الإدارية، ومدى الوعي بأهميتها. وفي المقابل، هناك 35% من الجمعيات لم تطبق أيّ أسلوب من أساليب قياس الأداء، ويمكن تفسير ذلك بأنّ هناك ضعفاً لدى بعض الجمعيات في معرفه أهميّة قياس الأداء والدور الذي يلعبه في تحوّل أداء الجمعيات إلى الأفضل من خلال القياس وتعزيز الرقابة والتقييم الذاتي والتحسين المستمر.

يوضّح الجدول 5 تكرار استعمال مجموعه من أساليب تقييم وقياس الأداء، ويتّضح أنّ أكثر أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في الجمعيات الخيرية هو بطاقة الأداء المتوازن، وهذا غير مستغرب حيث أثبتت الدراسات أنّ بطاقة الأداء المتوازن هي من أكثر الأساليب المستخدمة، يليها أسلوب التحسين المستمر بنسبة تكرار تبلغ 26%. واحتلّ أسلوب الجودة الشاملة المرتبة الثالثة، تليه الموازنة النقدية، وبعدها الموازنة الشاملة. ومن النتائج غير المتوقّعة هو قلّة استعمال أسلوب القياس المرجعي في الجمعيات الخيرية، حيث اتّضح أنّ نسبة التكرار 5%. ومن النتائج اللافتة، أيضاً، تلك التي عبّر عنها مستجوبان اثنان، حيث أوضحا أنّهما يستعملان أسلوباً من أساليب المحاسبة الإدارية غير المذكورة، وهو «الحوكمة». إنّ اعتبار الحوكمة أسلوباً من أساليب المحاسبة الإدارية يشير إلى وجود قصور لدى البعض في فهم ماهية أساليب المحاسبة الإدارية وأهميتها في تقييم وقياس أداء المنظمات. وبناء على الفرضية الأولى «تطبق الجمعيات الخيرية أساليب تقييم وقياس الأداء» أظهرت النتائج أنّ أغلب الجمعيات تطبّق أساليب تقييم وقياس الأداء، وبالتالي، تُعدّ الفرضية الأولى مقبولة.

في الاستبانة، تمّ استعمال مقياس «ليكرت» الخماسي (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة)، وقد تمّ تقييم مستوى إجابات مفردات العيّنة

جدول رقم (7)
المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية
لفوائد استعمال أساليب قياس الأداء

الدرجة الموافقة	المتوسط الانحراف المعياري	العدد الحسابي	الفوائد	
موافق بشدة	560.	4.45	66	توضيح الاستراتيجية وإيصالها
موافق بشدة	533.	4.48	66	تحسين مواءمة الأهداف الاستراتيجية مع الإجراءات بناءً على نظام قياس الأداء
موافق بشدة	572.	4.36	66	بناء نظام قياس الأداء
موافق بشدة	658.	4.42	66	مواءمة المبادرات الاستراتيجية
موافق بشدة	624.	4.36	66	تعزيز عملية التغيير التنظيمي
موافق بشدة	653.	4.39	66	تركيز الموارد على الاستراتيجية
موافق بشدة	636.	4.44	66	تحسين التركيز على العملاء
موافق	813.	3.98	66	تحديد فرص إعادة هندسة العمليات التجارية
موافق بشدة	523.	4.61	66	تطوير الاستراتيجية
موافق بشدة	632.	4.41	66	تطوير نظام متسق لأهداف المنظمة
موافق بشدة	658.	4.42	66	دعم استراتيجية لقيادة الجودة
موافق بشدة	607.	4.41	66	تحسين التعلم الاستراتيجي
موافق بشدة	583.	4.42	66	تحسين فهم علاقات السبب والنتيجة في المنظمة
موافق بشدة	777.	4.36	66	مراعاة أفضل لأصحاب المصلحة
موافق	767.	4.11	66	تعزيز الاستثمار في الأصول غير الملموسة
موافق بشدة	658.	4.24	66	دراسة أقوى للمحركات غير المالية للأداء
موافق بشدة	632.	4.41	66	تحسين النتائج المالية على المدى الطويل
موافق	782.	4.14	66	دعم استراتيجية القيادة المنخفضة
موافق بشدة	795.	4.27	66	بناء قاعدة لنظام الحوافز
موافق بشدة	587.	4.45	66	دعم استراتيجية النمو
			66	Valid N (listwise)

حول فقرات محاور الدراسة وفق هذا المقياس كما هو موضَّح في الجدول رقم 6، وذلك باستعمال معادلة طول الفئة التي تساوي عدد المسافات/ عدد الحالات = $0.8=5/4$

يبين الجدول رقم 7 عن المتوسطات الحسابية أنّ درجات الموافقة تراوحت قيمتها بين (4.2- 5)، حيث حصلت الفقرات 8 التي تنصّ على «تحديد فرص إعادة هندسة العمليات التجارية» والفقرة 15 التي تنصّ على «تعزيز الاستثمار في الأصول غير الملموسة» والفقرة 18 التي تنصّ على «دعم استراتيجية القيادة المنخفضة» على «موافق»، حيث تراوحت قيمتها بين (3.4- 4.2). وبصفة عامة فإنّ إجمالي متوسط استجابات أفراد عينة الدراسة يوجد ما بين «موافق بشدة» و«موافق» على فوائد تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وهذا يدلّ على عدم وجود تباين في آراء عينة الدراسة تجاه فوائد استعمال أساليب المحاسبة الإدارية. وبناءً على الفرضية الثانية «تستفيد الجمعيات الخيرية أثناء تطبيقها لأساليب التقييم وقياس الأداء من فوائد متعدّدة، لعلّ

من أهمّها وضوح الاستراتيجيات وتطوّرها وموائمتها للإجراءات، إضافة إلى دعمها لاستراتيجيات النمو» أظهرت النتائج أنّ الفوائد المقترحة ذات أهميّة للجمعيات الخيرية وبالتالي تُقبَل الفرضية الثانية. وهذا يتفق مع نتائج دراسة (Greiling, 2010).
يبين الجدول 8 عن المتوسطات الحسابية لدرجات الموافقة أنّ قيمتها تراوحت بين (3.4- 4.2)، وبصفة عامة فإنّ إجمالي متوسط استجابات أفراد عينة الدراسة موافق على معوقات استعمال أساليب المحاسبة الإدارية وهذا يدلّ على عدم وجود تباين في آراء عينة الدراسة تجاه معوقات استعمال أساليب المحاسبة الإدارية. وبناءً على الفرضية الثالثة «تواجه الجمعيات الخيرية مجموعة من المعوقات أو العقبات عند تطبيقها لأساليب التقييم وقياس الأداء كصعوبة تحديد أولويات أهداف الجمعيات وغموض استراتيجياتها، إضافة إلى تدخّل أنظمة الدفع في نظام الحوافز المالية» أظهرت النتائج أنّ العقبات المقترحة تُعدّ من أكثر المعوقات التي تواجهها الجمعيات الخيرية وبالتالي تُقبَل الفرضية الثالثة. وهذا يتفق مع نتائج دراسة (Greiling, 2010).

من خلال استعراض بيانات الجدول رقم 9 الذي يُبيّن أكثر مؤشّرات الأداء استعمالاً، فقد جاء مؤشّر تغطية المصاريف في الترتيب الأوّل بتكرار 52. وهذا يوضّح أهميّة تغطية المصاريف من أجل ضمان مسيرة عمل مالي صحيح. في حين حصل مؤشّر رضا الجهات المانحة ومقدمي الموارد في المرتبة الثانية بتكرار 47. ويدلّ اختيار هذا المؤشّر على اهتمام المسؤولين في الجمعيات الخيرية بتعزيز رضا الجهات المانحة، حيث إنّ هذه الجهات تُعتبر من الجهات الأساسية التي تساعد الجمعيات الخيرية في تحقيق استراتيجيتها من خلال تقديم الدعم المالي والمعنوي لها.

ويُبيّن الجدول 9 أنّ مؤشّر رضا العميل كان في الترتيب الثالث بتكرار 43، في حين حصل مؤشّر الأداء الاجتماعي على الترتيب الرابع بتكرار 37، وهذا يدلّ أنّ الجمعيات الخيرية مهتمة بقياس مدى رضا العملاء المستفيدين وقياس أدائها في مستوى مؤشّر الأداء الاجتماعي.

جدول رقم (8)
المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعوقات استعمال أساليب المحاسبة الإدارية

العوائق	العدد	المتوسط الانحراف	درجه الموافقة
أنظمة الدفع تحدّ بشكل كبير من نطاق الجوافز المالية	66	3.94	975. موافق
إنّ قياس التدابير غير المالية وخاصّة مقاييس النتائج كثيرة الموارد	66	3.83	870. موافق
تقييم أداء الموظفين والفرق أمر صعب	66	3.30	1.228. موافق
الفرص في القوانين واللوائح تجعل التخطيط الاستراتيجي يندثر بسرعة	66	3.58	946. موافق
تستخدم بطاقة الأداء المتوازن بشكل أساسي كأداة قياس مالية وغير مالية	66	3.73	921. موافق
تضارب توقعات أصحاب المصالح	66	3.70	1.022. موافق
تعديدية أبعاد نجاح المنظّمة	66	3.74	847. موافق
تحديد المؤشرات المناسبة للأهداف غير المالية	66	3.77	908. موافق
الأهداف التفسيرية المتنافسة	66	3.70	803. موافق
محاسبة إدارية استراتيجيتها مختلفة	66	3.67	966. موافق
ضبط عملية اتخاذ القرار المستهلكة للاتفاق على استراتيجية	66	3.79	869. موافق
إدارة الجودة المختلفة	66	3.76	929. موافق
عدد اللجان المشاركة في تحديد الأهداف الاستراتيجية	66	3.70	911. موافق
الاستراتيجية المفقودة	66	3.88	953. موافق
الاستراتيجية الغامضة حتّى لا تسيء إلى الجهات المعنية المهمة	66	3.80	808. موافق
أهداف تنظيمية غامضة	66	3.70	1.067. موافق
معارضة من جانب الموظفين	66	3.79	1.031. موافق
صعوبات في تحديد أولويات الأهداف الاستراتيجية	66	3.80	964. موافق
ترتيب منظورات بطاقة الأداء المتوازن	66	3.79	851. موافق
عدد كبير من مقاييس الأداء (أكثر من 25)	66	3.77	780. موافق
Valid N (listwise)	66		

جدول رقم (10)

مؤشرات الأداء الأقل استعمالاً

الاسم	التكرار النسبة
عائد الاستثمار	18 26.9
إيرادات المبيعات	16 23.9
الأرباح	14 20.9
عائد طويل المدى أو أرباح طويلة المدى	12 17.9
زيادة المبيعات	12 17.9
أرباح قصيرة المدى أو عائد قصير المدى	8 11.9
عائد المبيعات	6 9
زيادة في نسبة السوق	5 7.5
مقاييس الأداء البيئي	5 7.5
نسبة الأرباح لحقوق الملكية	4 6
نسبة السوق	2 3

جدول رقم (9)

مؤشرات الأداء الأكثر استعمالاً

الاسم	التكرار النسبة
تغطية المصاريف	52 77.6
رضا الجهات المانحة ومقدمي الموارد	47 70.1
رضا العميل	43 64.2
مؤشرات الأداء الاجتماعي	37 55.2
رضا شركاء التعاون	35 52.2
رضا الموظف	34 50.7
التدفق النقدي	33 49.3
عدد العملاء	33 49.3
السيولة	28 41.8
رضا علاقات العملاء	26 38.8

إضافة إلى ذلك، يُبيّن الجدول 9 أنّ تكرار مؤشر رضا شركاء التعاون بـ 35، في حين أنّ مؤشر رضا الموظف يأتي في الترتيب السادس بتكرار 34. أمّا مؤشر التدفق النقدي فتكرارُه 34، في حين أنّ مؤشر عدد العملاء كان في الترتيب الثامن بتكرار 33. كما يوضّح الجدول أنّ مؤشر السيولة ورضا علاقة العملاء في الترتيب التاسع والعاشر علي التوالي. وبناء على الفرضية الرابعة «هناك عدد من مؤشرات الأداء الأكثر استعمالاً على مستوى الجمعيات الخيرية، نذكر منها مؤشرات قياس رضا المانحين ورضا العملاء، إضافة إلى مؤشر تغطية المصاريف» أظهرت النتائج أنّ مؤشرات الأداء المقترحة هي من أكثر المؤشرات استخدمت في الجمعيات الخيرية، وبالتالي تُقبَل الفرضية الرابعة. وهذا يتفق مع نتائج دراسة (Greiling, 2010).

يبين الجدول 10 مؤشرات الأداء الأقل استعمالاً في الجمعيات الخيرية. وكانت وفق الترتيب التالي: «عائد الاستثمار» بتكرار 18، «إيرادات المبيعات» بتكرار 16، «الأرباح» بتكرار 14، «عائد طويل المدى» و«زيادة المبيعات» بتكرار 12، «عائد قصير المدى» بتكرار 8، «عائد المبيعات» و«مقياس الأداء البيئي» بتكرار 5، مؤشر نسبة الأرباح لحقوق الملكية بتكرار 4، وكان مؤشر «نسبة السوق» هو أقلّ مؤشر مستخدم بتكرار 2.

ويمكن القول إنّه من المنطقي أن يقلّ استخدام هذه المؤشرات في الجمعيات الخيرية، حيث إنّها تتوافق أكثر مع القطاع الربحي، ولكن ما يلفت الانتباه هو أنّ هناك مؤشرات تُستعمل في الجمعيات مثل مؤشر «إيراد المبيعات»، «زيادة في نسبة السوق»، «عائد المبيعات». ويمكن استخدام هذه المؤشرات في الجمعيات التعاونية، وهي أحد فروع القطاع الثالث،

ولكن استخدامهما من قِبَل الجمعيات الخيرية يطرح تساؤلات على الجهات التي تساعد هذه الجمعيات حول أسباب اختيارها لهذه المؤشرات ومدى تحقيقها لاستراتيجياتها.

النتائج والتوصيات

النتائج

- بناء على ما تم تناوله في البحث، وما تم اختبارُه من فرضيات، فقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:
- أظهرت نتائج الدراسة أن الجمعيات الخيرية في المملكة العربية السعودية تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية.
- بيّنت الدراسة أن أكثر أساليب المحاسبة الإدارية استخدامًا في الجمعيات الخيرية هي بطاقة الأداء المتوازن.

التوصيات

- بالنظر إلى أهمية أساليب المحاسبة الإدارية في توفير البيانات للإدارة من أجل اتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق التشغيل الفعّال واستغلال المواد المتاحة الاستغلال الأمثل. وفي ظلّ توجّه المملكة نحو تفعيل مساهمة القطاع غير الربحي في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبناءً على النتائج التي توصلت إليها الدراسة، فهي توصي بالتالي:
- التوجيه للجهات ذات العلاقة بمزيد نشر الوعي بأهمية دور المحاسبة الإدارية بشكل عامّ، وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بوجه خاصّ، في تقييم الأداء وتحسينه، وفي التشغيل الفعّال للمصادر والموارد المتاحة.
 - تركيز البحوث الأكاديمية على القطاع غير الربحي، بشكل عام، والجمعيات الخيرية، بشكل خاصّ، لما لهذا القطاع من أهمية في مساعده الإدارة في دراسة أهدافها الموضوعية وتقييمها، ثمّ تقويمها من أجل تحقيق استراتيجية المؤسسة.

حدود الدراسة و آفاق البحث

- لقد سعى هذا البحث إلى معرفه واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الجمعيات الخيرية في المملكة العربية السعودية إلاّ أنه لا يخلو من جوانب القصور التي يمكن أن تمثل فرصة لأبحاث مستقبلية، فمثلا يمكن التوسّع في عمل هذا المجال البحثي حيث يشمل دراسة أثر ممارسات المحاسبة الإدارية في تحقيق استراتيجيات الجمعيات الخيرية.
- تعكس نتائج هذا البحث واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الجمعيات الخيرية في المملكة العربية السعودية، وبالتالي فإنّها لا تعكس واقع القطاع غير الربحي الذي يشمل أيضا الجمعيات التعاونية ولجان التنمية. وهو ما يشكّل فرصة لإنجاز دراسات مشابهة تتصل بمجالات أخرى.
- تعتمد أغلب الأبحاث، حتّى الآن، خاصّة في الدول المتقدمة، على دراسة الحالة. وبالتالي نحن بحاجة إلى مزيد من الأبحاث التي تعتمد على جمع بيانات استقصائية تمكّنا ليس فقط من الحصول على صورة وصفية أوضح للقطاع غير الربحي، ولكن تسمح لنا أيضا بالتحليل الإحصائي للعلاقات بين المتغيرات الرئيسة، وذلك لمعرفة أهمّ العوامل التي تساعد في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بنجاح، وتحسّن أداءها بشكل أفضل.

شكر وتقدير

أتقدم بالشكر الجزيل لكل من د. إسماعيل بن قانه، ود. هاني خالد شيتي، والمحرر، والمحكمين في «المجلة العربية للإدارة» على ملاحظاتهم التي ساهمت في إثراء هذا البحث.

المراجع

أولاً- مراجع باللغة العربية:

- أبو الذهب، دينا أحمد. (2021). «أثر أسلوب القياس المرجعي في ترشيد قرارات الاستثمار في البنوك التجارية: دراسة ميدانية»، *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*، 11 (7)، 901-937.
- أرشيد، عقله. (2020). «الأساليب المحاسبية الإدارية المستخدمة في المشاريع الصغيرة والمتوسطة: دراسة على المشاريع في منطقة تبوك»، *المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال*، 8 (3)، 405-421.
- إبراهيم، الهادي آدم محمد. (2018). «بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقويم الأداء المالي للشركات الصناعية السودانية: دراسة تطبيقية»، *مجلة الدراسات العليا لجامعة النيلين*، 12 (47)، 36-57.
- إبراهيم، الهادي آدم محمد؛ وأمشير، إبراهيم علي أحمد. (2019). «أثر تطبيق أسلوب القياس المرجعي وبطاقة الأداء المتوازن على تحسين كفاءة الأداء في المؤسسات الخدمية. السودان: جامعة النيلين.
- الجحدي، عائشة جميعه. (2018). «أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على أداء العاملين: دراسة ميدانية في مستشفى الملك فيصل التخصصي بمحافظة جدة»، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية*، 2 (9)، 1-17.
- السقاف، سمر محمد عمر. (2005). «التخطيط نحو التطوير القياسي والتقويم: منار التطوير»، *المؤتمر العربي الأول حول استشراف مستقبل التعليم*، 341-360.
- السويد، محمد ناصر. (2019). «تطبيق بطاقة الأداء المتوازن أداة للتخطيط الاستراتيجي في جامعة المجمعة نموذجاً للجامعات الناشئة بالمملكة العربية السعودية»، *مجلة العلوم التربوية*، بدون رقم مجلد (17)، 421-472.
- الشوبري، نهي محمد هلال. (2019). «تقييم ممارسات التميز المؤسسي بالمنظمات غير الربحية باستخدام النموذج الأوروبي للتميز (EFQM)»، *مجلة كلية الخدمة الاجتماعية للدراسات والبحوث الاجتماعية*، 17 (17)، 252-301. مصر، جامعة بني يوسف.
- العبيدي، علي قاسم حسن؛ والمعموري، جاسم عيدان براك؛ والخفاجي، علي كريم. (2010). «أثر عمليه خفض كلفه المزيج التسويقي في تقويم أداء منظمات الأعمال: دراسة تطبيقية في شركة بغداد للمشروبات الغازية»، *مجلة جامعته بابل*، 18 (2)، 407-439.
- العزاز، عيبر محمد؛ بوهيا، محمد إبراهيم. (2022). «بطاقة الأداء المتوازن وتقييم أداء المنشآت: السياق السعودي»، *المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل*، 23 (1)، 17-24.
- العويوي، حسن محمد. (2017). «إدارة الأداء وعلاقتها بالفاعلية التنظيمية في الجمعيات الخيرية في محافظة الخليل»، *فلسطين، جامعة الخليل. رسالة ماجستير.*
- الغالبي، طاهر محسن منصور؛ إدريس، وائل محمد صبيح. (2009). *الإدارة الاستراتيجية: منظور منهجي*. (كتاب إلكتروني)، https://books.google.com.eg/books/about/html?id=vuWkoAEACAAJ&redir_esc=y، الإدارة الإستراتيجية.
- القثامي، رهام عوض حمد؛ وعبيد، راوية رضا. (2021). «أثر الإفصاح المحاسبي على تقييم أداء الجمعيات الخيرية السعودية: دراسة ميدانية»، *المجلة العربية للأدب والدراسات الإنسانية*، 19 (5)، 345-364.
- الموسومة، مجيد محسن الغالبي. (2005). «استخدام التكامل بين المعايير المالية وغير المالية لتقييم أداء المنشأة»، *بغداد: جامعته الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد. رسالة ماجستير.*
- النمشان، نمشان فردان؛ وطه، حسين السيد؛ وعزازي، محمد فتحي. (2018). «واقع استخدام المحاسبة الإدارية الحديثة في القطاع الحكومي بدولة الكويت»، *Journal of Environmental Studies and Researches*، 8 (8)، 312-303. ص ص.
- جودة، محفوظ أحمد. (2008). «تطبيق قياس الأداء المتوازن وأثره في الالتزام المؤسسي للعاملين في شركات الألمنيوم الأردنية: دراسة ميدانية»، *المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية*، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة. 11 (2)، 273-292.

- رمضان، رامز محمد. (2019). «التعرف على الآثار الناتجة عن استخدام بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها الأربعة في قياس وتقييم الأداء المؤسسي في المنظمات العامة»، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*. 10 (4)، 28-67.
- عبيدات، ذوقان؛ وعدس، عبد الرحمن؛ وعبد الحق، كايد. (2000) *البحث العلمي: مفهومه، أدواته، أساليبه*. ط 2، الرياض: دار أسامة للنشر والتوزيع.
- عريوه، محاد؛ وبلعجوز، حسين. (2020). *المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تطورات أساليب المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة*. ط 2. القاهرة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعه الدول العربية.
- عمار، بن مالك. (2011). *المنهج الحديث في التحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء: دراسة حاله شركه أسمنت السعودية للفترة الممتدة من 2006-2010*. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. (رسالة ماجستير).
- عمر السر الحسن محمد، محمد، لقمان معروف فضل. (2018). «أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية: دراسة حاله مؤسسة البصر الخيرية العالمية»، *السودان. Global Journal of Economics & Business* (1)، 15، 1-15.
- كركور، عدنان نجيب؛ وفارس، سليمان خليل. (2000). *التقويم الإداري في المشروعات*. دمشق: جامعة دمشق.
- محمد، صلاح شيخ إدريس. (2016). *تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأثرها في تقييم الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية: دراسة ميدانية على جامعة السودان المفتوحة*. السودان: جامعة السودان المفتوحة. (رسالة دكتوراه).
- محمد، عبد الرحيم. (2008). *قياس الأداء النشأة والتطوير التاريخي والأهمية، الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي*. القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
- محمد، علي محمد علي. (2017). *دور أسلوب القياس المرجعي في إدارة التكلفة الاستراتيجية للمنتجات ودعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية: دراسة ميدانية علي عينه من شركات صناعه الشكر بالسودان*. السودان: جامعة النيلين. (رسالة دكتوراه)
- محمود، منصور حامد؛ وفراج، ثناء عطية. (1994). *المراجعة الإدارية وتقييم الأداء*. القاهرة: الدار العربية للنشر والتوزيع.

ثانياً - مراجع باللغة الأجنبية:

- Anheier. H. (2005). *Nonprofit organizations. Theory, management, policy*. London: Routledge
- Bracci, E. M. (2017). "Examining the process of performance measurement system design and implementation in two Italian public service organizations", *Financial Accountability and Management*, 33 (4), 406-421.
- Cooper, D. J. (2017). "Popularizing a management accounting idea: The case of the balanced scorecard", *Contemporary Accounting Research*, 34 (2), 991-1025.
- De Waal, A.; Goedegebuure, R. & Geradts, P. (2011). "The impact of performance management on the results of a non-profit organization", *International Journal of Productivity and Performance Management*, 60 (8), 778-796.
- Ferreira, A. & Otle, D. (2009). "The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis", *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282.
- Greiling, D. (2010). "Balanced scorecard implementation in German non-profit organizations", *International Journal of Productivity and Performance Management*, 59 (6), 534-554.
- McLellan. D. J.; Mostafa, E. (2013). "An exploratory analysis of management accounting practices in the Arab Gulf Cooperation countries", *Journal of Islamic Accounting and Business Research*. 4 (1), 51-63.

- Paulsen. N. (2006). "New public management, innovation, and the non-profit domain: New forms of organizing and professional identity", In: M. Veenswijk (Ed.) ***Organizing innovation: New approaches to cultural change and intervention in public sector organizations***. pp. 15–28. Amsterdam: IOS Press.
- Pollitt, C. & Bouckaert, G. (2000). ***Public management reform: A comparative analysis***. Oxford: Oxford University Press.
- Ryan, B.; Scapens, R. W. & Theobald, M. (2002). ***Research method and methodology in finance and accounting***. 2nd. UK. Cengage Learning.
- Sulaiman, M.; N. Ahmad & N. Alwi. (2004). "Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature", ***Managerial Auditing Journal***, 19 (4), 493–508.

The Reality of Applying Management Accounting Practices in Non-profit Organizations in the Kingdom of Saudi Arabia: Charities / Charitable Organizations

Mohammed Ibrahim Buhaya

Assistant Professor - Department of Accounting

School of Business, King Faisal University

Kingdom of Saudi Arabia

mbuhaya@kfu.edu.sa

ABSTRACT

The non-profit organizations are playing an important role in promoting life and social stability. This paper aims to explore the application of management accounting practices in non-profit organizations and charitable societies. Given the critical importance in the continuation of the work of charities, this research will contribute to knowing the extent to what performance evaluation and measurement practices are applied to identify their performance and take the necessary decisions in order to develop and raise the performance of associations to reach the desired results on several levels. Moreover, there are no studies that explored the reality of using management accounting practices in charitable societies.

To achieve the goal of this paper, it depends on the descriptive quantitative methodology using the survey strategy through questionnaires that were distributed to the employees of charitable societies (board members, heads, accountants). The results of the questionnaire indicates that charities use management accounting practices, and the most widely used is the balanced scorecard. Accordingly, recommendations were made to the academic side and the non-profit sector, which would enhance the application of management accounting practices and their role in evaluating performance and achieving sustainability.

Therefore, this study enriches the literature on the change in the application of modern management accounting methods and the extent of its reflection on the achievement of organizations' strategies.

Keywords: *Non-profit Organisation, Charitable Societies, Management Accounting Practices, Performance Management and Measurement, Balanced Scorecard.*