



مشاكل عدم تحميل المصروفات التشغيلية غير المباشرة على المشاريع وتأثيرها على قائمة النشاط بالمنظمات الإنسانية

### (المؤتمر الدولي الثاني للتكنولوجيا والعلوم والإدارة -2022)

د. عبد السلام محمد مهدي عينا

قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالي، جامعة إقليم سبأ، مأرب، اليمن

البريد الإلكتروني:

ainaaabdulslam@gmail.com (عبد السلام محمد عينا)

للاستشهاد بهذا المقال:

عبد السلام محمد عينا. مشاكل عدم تحميل المصروفات التشغيلية غير المباشرة على المشاريع وتأثيرها على قائمة النشاط بالمنظمات الإنسانية. المؤتمر الدولي للتكنولوجيا والعلوم والإدارة -2022، 2021، 17-1.

تاريخ إرسال المقال: 18 - سبتمبر 2020. قبول المقال: 17 - أكتوبر 2020. تاريخ النشر: يوم - شهر 2021.

### الملخص:

هدفت الدراسة الى معرفة مشاكل عدم تحميل المصروفات التشغيلية والتسويقية غير المباشرة على المشاريع وتأثيرها على قائمة النشاط بالمنظمات الإنسانية، وذلك بالتطبيق على القوائم المالية لشبكة النماء للمنظمات الاهلية اليمنية التي تضم أكثر 425 منظمة إنسانية يمنية في عضويتها. وتوصلت الدراسة الى عدد من النتائج من أهمها: ضعف دقة احتساب تكلفة المشاريع، وعدم قدرة مبلغ النسبة الإدارية بتغطية المصروفات التشغيلية والتسويقية غير المباشرة، واستنفاد عجز المشاريع الفائض المتحقق من الإيرادات العامة، ولا تظهر بنود قائمة النشاط بشبكة النما للمنظمات الاهلية اليمنية بما يجب أن تكون عليه. كما أوصت الدراسة بالعديد من التوصيات من أهمها: تبويب التكاليف في المنظمات الإنسانية بحسب الوظيفة أو بحسب نوع النشاط، وتضمين المصروفات التشغيلية ضمن تكلفة المشروع عند تسويقه للمنظمات المانحة والداعمة وألا يصرف على المشروع بأكثر مما جمع لها، وتحديد مراكز التكلفة بشكل واضح ودقيق.

**كلمات مفتاحية:** المنظمة الإنسانية، التكاليف غير المباشرة، النسبة الإدارية، المصروفات التشغيلية، المصروفات التسويقية، المصروفات الادارية

### 1. المقدمة

فكراً وواقعا (شحاته، 2013)<sup>[1]</sup> نظرا لصعوبة ربطها وتخصيصها بصورة مباشرة على المركز المتسبب بها، وأظهرت نتائج دراسات صديق (2006)<sup>[2]</sup>، طه (2009)<sup>[3]</sup>، سرور وعلي (2017)<sup>[4]</sup>، (Barabu و Manea، 2012)<sup>[5]</sup> أنه لا يتم تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة في المنشآت الصناعية بصورة عادلة ومنطقية، وذلك لان الانظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف تخصص التكاليف غير المباشرة بناء على عنصر او معيار رئيسي في كل الأحوال مما يؤدي الى تشويه في التوزيع التعسفي للتكلفة، كما أن تطبيق طريقة من طرق تخصيص التكاليف بطريقة غير ملائمة قد يؤدي إلى خسائر فادحة.

مما أدى الى البحث عن طرق وأنظمة أكثر قدرة على التوزيع العادل للتكلفة، ومن هذه الأنظمة نظام التكاليف على أساس النشاط حيث أظهرت نتائج دراسات الرومي (2012)<sup>[6]</sup>، Hossain و Mahal

تساهم محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج أو الخدمة بشكل دقيق، لما لذلك من دور في تحديد سعر المنتج، أو الخدمة، أو اتخاذ القرارات، أو صحة وجودة القوائم المالية للمنشأة. ولأجل ذلك تقوم المنشأة بتبويب عناصر التكاليف فيها بحسب ما يناسبها، ويعد تبويب التكلفة بحسب نوع النشاط من التبويبات الرئيسية، والذي يتم على أساسه التفرقة بين التكاليف التي ترتبط بالمنتج \_ الخدمة بشكل مباشر وواضح ويسير، وينقسم هذا التبويب إلى نوعين هما: التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، ولا توجد مشكلة في تخصيص التكاليف المباشرة على المنتج أو الخدمة نظراً لوجود علاقة سببية واضحة فيما بينهما، على عكس التكاليف غير المباشرة التي لا توضح العلاقة السببية بينها وبين المنتج \_ الخدمة بشكل واضح ويسير، لذلك تعد التكاليف غير المباشرة المشكلة الأكبر التي تواجهها محاسبة التكاليف

5. مبدأ اختيار الأساس المناسب للتوزيع والتحميل.
6. نظرية مراكز التكلفة.
7. التكاليف على أساس النشاط.
8. التكاليف على أساس الوقت الأمثل.

## 2. التكاليف في المنظمات الإنسانية:

لا يختلف التعامل مع التكاليف غير المباشرة في المنظمات الإنسانية عن المنظمات الربحية كثيراً، ولكن يؤثر نشاط وطبيعة وخصائص المنظمات الإنسانية في نظام التكاليف فيها، سواء من ناحية التقارب أو التباعد عن أنظمة التكاليف في المنظمات الربحية، حيث تتميز المنظمات الإنسانية باعتبارها منظمة غير ربحية عن المنظمات الربحية بما يأتي:

1. تهدف الى تقديم منافع وخدمات ذات طابع اجتماعي.
  2. يمتلك المنظمات الإنسانية المجتمع الذي يقدم أفرادها المنافع والخدمات.
  3. يدير المنظمات الإنسانية في الغالب هيئة إدارية منتخبة أو معينة.
  4. يضبط أنشطة المنظمات الإنسانية مجموعة من القواعد والمبادئ الاجتماعية الإنسانية.
- كما أنه يتم تراعي عددا من المعايير المحاسبية في المنظمات الإنسانية كما يأتي [1]:

1. معيار تخصيص الأموال: حسب استخدامات معينة في ضوء المقاصد الخاصة والعامّة للمنظمة الإنسانية، ويجب أن يؤخذ في الحسبان هذا المعيار عند تصميم الدورات المستندية والدفاتر والسجلات والقوائم والتقارير، وتأسيساً على ذلك تحلل الأموال الواردة الى ما يأتي:

- أ- أموال مقيدة: مخصصة لأغراض محددة ولمصارف بعينها كما هو الحال في أموال الزكاة، وأموال الوقف المشروطة في حجة الواقف، وأموال الوصايا لجهات خيرية بعينها.
- ب- أموال مطلقة: وهي الأموال المتاحة للاستخدام في الأغراض العامة، وفي إطار مقاصد المنظمة الإنسانية.
2. معيار تحليل الإيرادات والموارد: ويتم تحليل الإيرادات والموارد وما في حكمها حسب طبيعتها.
3. معيار الفائض أو العجز النقدي: تطبيق المنظمة الإنسانية أساس المقابلة بين الموارد والاستخدامات بهدف بيان الفائض أو العجز وتسويته في حساب متجمع الفائض المرحل من سنوات سابقة.

## 3. مقترح تبويب التكاليف في المنظمات الإنسانية:

يمكن تبويب التكاليف من حيث علاقتها بنوع الوظيفية أو نوع النشاط في المنظمات الإنسانية، ويوضح الشكل رقم (1) ذلك كما يأتي:

(2015) [7]، عريوة وسعدوني (2016) [8] Angelopoulos، و Pollalis (2017) [9]، سرور وعلي (2017) [10] Al Hanini، و (2018) [11]، قريرة وعمامرة (2018) [12]، جود وسعد (2020) [13]، و Babaaddong و Ait (2021) [14]، زوينة (2020) [15]، Bernawati (2021) [16] تميز نظام التكاليف على أساس الأنشطة بتحميل وتوزيع التكاليف غير المباشرة بشكل أفضل من أنظمة التكاليف التقليدية، وقد تناولت العديد من الدراسات والادبيات موضوع التكاليف غير المباشرة في المنشآت الربحية بإسهاب في مقابلة ذلك قلة الدراسات السابقة التي تناولت موضوع التكاليف غير المباشرة في المنظمات الإنسانية وأنواعها وتخصيصها على مركز النشاط المتسبب لها، أما الدراسات التي تناولت التكاليف في المنشآت غير الربحية كدراسة محمد (2012) [17]، الرومي (2012) Davis، (2013) [18]، Saxton و Wang (2013) [19]، عرابة وزرقون (2014) [20]، العنزي (2020) [21]، القمامي وعبيد (2021) [22]، العمراني (2018) [23]، مواضيع مالية ومحاسبية في المنظمات الإنسانية كالتبرعات وأموال الزكاة واستثمار الاموال وليس بشكل مباشر في التكاليف غير المباشرة.

وأمام ذلك تواجه بعض المنظمات الإنسانية مشاكل في عدم تحديد التكاليف غير المباشرة الى أنواعها من حيث: التشغيلية، التسويقية، الإدارية [24]، وعدم تحميل التكاليف التشغيلية غير المباشرة بالمشاريع المتسبب لها [25][26] مما يؤثر ذلك على قائمة النشاط وظهور القوائم المالية بغير ما يجب أن تكون. ومن هنا جاءت هذه الدراسة لتتناول ذلك.

## الإطار النظري والدراسات السابقة:

### 1. تعريف التكاليف غير المباشرة:

هي التكاليف التي يستفيد منها أكثر من مركز انتاجي أو خدمي، وتنفق على النشاط التشغيلي أو التسويقي أو الإداري للمنظمة ككل، مما يصعب تحميلها على منتج أو خدمة أو مركز محدد، ويرجع صعوبة ذلك لاتصافها بعدد من الخصائص كما يأتي [27][28]:

1. تتضمن بنوداً كثيرة ومتعددة تنصف في طبيعتها بأنها عامة أو مشتركة.
2. تعدّ في معظم الأحيان قليلة القيمة بالنسبة للأجور والمواد.
3. تخضع لرقابة عدة مستويات إدارية مختلفة.
4. تختلف في سلوكها تجاه تقلبات حجم النشاط، فبعضها ثابت، والبعض الآخر متغير، وبعضها يجمع بين الاثنين.
5. صعوبة معرفة قيم معظمها قبل نهاية فترة التكلفة.

وجرت عدة محاولات لوضع أسس ومبادئ لتحميل التكاليف غير المباشرة تنصف بالعدالة والدقة قدر المستطاع [29] منها يأتي [30]:

1. مبدأ الإضافة.
2. مبدأ الاستفادة.
3. مبدأ تحويل البند غير المباشر إلى بند مباشر.
4. مبدأ الاقتراب من المباشرة.

واستثمارية تعود بربع لصالح المنظمة، ويدخل فيها اهلاكات الأوقاف والاستثمارات.  
 د- المصروفات الإدارية العمومية: وهي التكاليف التي تتميز بطابع أكثر عمومية، تعود إلى لمنظمة ككل، كالقرطاسية والاتصالات، والمواصلات، والصيانة، والاهلاك.  
 هـ- مصروفات الإدارة العليا: وتسمى أحيانا باسم (مصروفات الحوكمة)، وهي التكاليف المرتبطة بالإدارة العليا فقط، ومن مثل هذه المصروفات، رواتب ومكافآت الإدارة العليا. تكلفة اجتماعات الإدارة العليا، تكلفة اجتماع الجمعية العمومية.

### 2.3 التبيويب حسب الوظيفة:

#### 1.2.3 المصروفات التشغيلية: هي مصروفات تنفيذ مشاريع

المنظمة الانسانية، وتتكون من نوعين كما يأتي:

أ- المصروفات التشغيلية المباشرة، وتتكون من:

1. مصروفات النشاط.

2. المصروفات التشغيلية المباشرة.

ب- المصروفات التشغيلية غير المباشرة.

#### 2.2.3 المصروفات التسويقية: هي المصروفات المرتبطة

بعملية جمع الأموال والتبرعات.

#### 3.2.3 المصروفات الإدارية والتمويلية: وتتكون مما يأتي:

أ- المصروفات الإدارية العمومية.

ب- مصروفات الإدارة العليا.

ج- المصروفات التمويلية (الأوقاف والاستثمار).

### 4. تحميل التكاليف غير المباشرة في المنظمات الإنسانية:

يجدر بإدارة المنظمة أن تميز بين أنواع التكاليف في الحسابات، على نحو يمكنها من تنظيم مواردها، وممارسة الرقابة عليها بالشكل المناسب، ويتوجب، بصورة خاصة، أن توزع أو تحمل التكاليف غير المباشرة كما يأتي:

#### 1. توزع التكاليف غير المباشرة (التشغيلية) نسبياً ما بين

مختلف المشاريع بطريقة عادلة وقابلة للتبرير، فثمة

أساس علمية متنوعة ومناسبة ليتم التوزيع على ضوءها،

مثل ما يأتي:

أ- وفقاً لحجم موازنة كل مشروع.

ب- وفقاً لحجم إيرادات كل مشروع.

ج- وفقاً لحجم مصروفات كل مشروع.

د- وفقاً لعدد المستفيدين في كل مشروع.

هـ- الأهمية النسبية لكل مشروع.

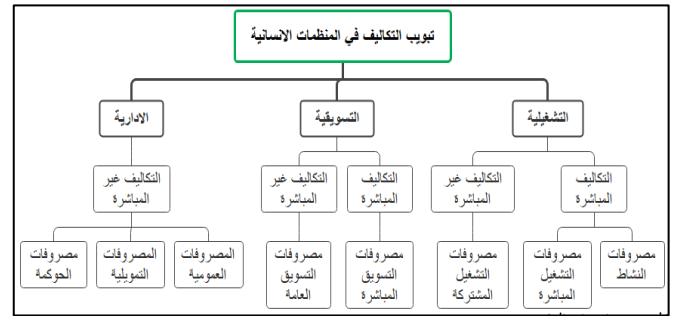
#### 2. توزع التكاليف غير المباشرة (التسويقية) توزع على

المشاريع بحسب الأسس الواردة أعلاه.

#### 3. التكاليف غير المباشرة (التمويلية والإدارية والحوكمة)

يتم تغطيتها من الإيرادات العامة، وفي حالة عدم كفايتها

يتم اقتطاع نسبة معينة من أي مشروع لصالح



المصدر: أعداد الباحث

شكل رقم (1) يوضح تبيويب التكاليف بحسب الوظيفة ونوع النشاط في المنظمات

ونوضح التبيويبات بشيء من التفصيل كما يأتي:

### 1.3 التبيويب بحسب نوع النشاط:

#### 1.1.3 المصروفات المباشرة: هي المصروفات الناشئة بشكل

واضح عن نشاط لصالح مشروع محدد في المنظمة الانسانية،

وتتكون من نوعين كما يأتي:

أ- مصروفات النشاط: وهي المصروفات المرتبطة بالنشاط

الأساسي في المشروع، مثلاً، تكلفة المواد الغذائية في

مشروع السلات الغذائية، أو تكلفة الحقيبة المدرسية في

مشروع العودة الى المدرسة.

ب- مصروفات التشغيل المباشرة: وهي المصروفات التي

تصرف لصالح المشروع من غير التكلفة الأساسية، مثلاً

تكلفة نقل المواد الغذائية، تكلفة عمال النقل، مكافآت لجان

التوزيع، وتكون مرتبطة مباشرة بالمشروع أو النشاط

محدد بعينه بشكل مباشر.

#### 2.1.3 المصروفات غير المباشرة: هي المصروفات التي لا ترتبط

بعلاقة مباشرة بالمشروع أو النشاط، ويمكن تقسيمها الى عدة

أنواع كما يأتي:

أ- المصروفات التشغيلية المشتركة: وهي المصروفات التي

تتميز باستفادة أكثر من مشروع في المنظمة منها، ولا يمكن

تخصيصها مباشرة على أي مشروع من مشاريع المنظمة،

مثل ايجار المخازن والتي يستفيد منه أكثر من مشروع أو

نشاط داخل المنظمة.

ب- المصروفات التسويقية (جمع الأموال وصورة المنظمة):

وهي المصروفات المرتبطة بعملية جمع الأموال والتبرعات

والتواصل مع الجهات المانحة والداعمين، ومن مثل هذه

المصروفات، مصروفات السفر، مصروفات الضيافة،

مصروفات التسويق والعلاقات.

ج- المصروفات التمويلية (الأوقاف والاستثمار): وهي

المصروفات المرتبطة بعملية إيجاد مشروعات وافية

وتوصلت الدراسة الى أن أسلوب الانحدار الخطي البسيط والمتعدد من أحد الاساليب الكفوة والفعالة لتحقيق الاهداف السابقة. وتناولت دراسة (Mahal و Hossain، 2015) دور نظام التكاليف على اساس الانشطة بالتطبيق على شركة نستله بنغلاديش، وتوصلت الدراسة الى نجاح نظام التكاليف على اساس الانشطة في تحديد التكلفة بدقة وفعالية. وتناولت دراسة (عريوة وسعدوني، 2016) تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام نظام التكاليف على اساس الانشطة في القطاع الصحي العمومي، وتوصلت الدراسة الى أن نظام التكاليف على اساس الانشطة من خلال التوزيع العادل للتكاليف الصناعية غير المباشرة يساعد في اتخاذ القرارات الادارية الناجحة التي تسهم في الاستخدام الأمثل للموارد.. وتناولت دراسة (Pollalis و Angelopoulos، 2017) نظام التكاليف على أساس النشاط كأداة للتحويل بالتطبيق على الشركة العامة للطاقة اليونانية، وتوصلت الدراسة الى نظام التكاليف على اساس النشاط يساهم بمنع تشويه تكلفة الانشطة للشركة ويوفر مقياس دقيق للتكلفة ويساعد على الحد من التبذير في الشركة. وتناولت دراسة (سرور وعلي، 2017) دور المحاسبة عن استهلاك الموارد في الاستغلال الأمثل للطاقة لأجل توفير معلومات دقيقة وملائمة لغرض اتخاذ القرارات على المدى القصير والطويل، وان هذه المعلومات تتطلب القياس الدقيق للتكاليف ولا توجد مشكلة في تخصص التكاليف الأولية وتظهر في تخصيص التكاليف غير المباشرة التي تعد مشكلة في كافة الوحدات الاقتصادية، وتوصلت الدراسة ان مدخل محاسبة استهلاك الموارد هو المدخل الوحيد الذي يحدد الطاقة العاطلة حتى وان كانت الوحدة الاقتصادية تعمل بكامل طاقتها. وتناولت دراسة (Al Hanani، 2018) أثر نظام التكاليف على الانشطة في خفض التكلفة وتعظيم الربحية بالتطبيق على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، وتوصلت الدراسة الى أن نظام التكاليف على الانشطة يلعب دورا في خفض التكاليف وزيادة الربحية ويساهم في تخصيص التكاليف التشغيلية غير المباشرة على اساس النشاط.. وتناولت دراسة (قريرة وعمامرة، 2018) دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط ACB في اعادة تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية، وتوصلت الدراسة الى ان محاسبة التكاليف على أساس الانشطة تعد أفضل طريقة لتحقيق فيها الموضوعية والعدالية. وتناولت دراسة (جود وسعد، 2020) تقنية التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في ترشيد التكاليف بالتطبيق على الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود بالعراق، وتوصلت الدراسة الى تنقية التكاليف على أساس الانشطة تسهم في ترشيد التكاليف، وأنها تؤدي الى توزيع أكثر عدالة للتكاليف غير المباشرة. تناولت دراسة (زوينة، 2020) تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالتطبيق مؤسسة المطاحن الكبرى بالجزائر، وتوصلت الى ان نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة من أهم الطرق الحديثة المستعملة في

المصروفات الإدارية، لا تتجاوز 5%، وعلى أن يرافق ذلك توزيع المصروفات التشغيلية على المشاريع.

## 5. الدراسات السابقة:

من خلال المسح المكتبي تناولت العديد من الدراسات السابقة موضوع التكاليف غير المباشرة كما يأتي:

تناولت دراسة (صديق، 2006) مشكلة تقويم أسس تخصيص التكاليف وتوزيع التكاليف غير المباشرة بالتطبيق على المنشآت الصناعية السودانية، وتوصلت الدراسة الى أنه لا يتم تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة في المنشآت الصناعية السودانية بصورة عادلة ومنطقية. وتناولت دراسة (طه، 2009) دراسة الاختيار غير الملائم عند تطبيق إحدى طرق تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة بواسطة محاسبي التكاليف بالتطبيق على دار مصحف أفريقيا، وتوصلت الدراسة إلى أن تفضيل طريقة واحدة من طرق تخصيص التكاليف واعتبارها الطريقة الأفضل في كل الأحوال خطأ يحتاج إلى إعادة نظر، كما أن تطبيق طريقة من طرق تخصيص التكاليف بطريقة غير ملائمة قد يؤدي إلى خسائر فادحة. وتناولت دراسة (Barabu و Manea، 2012) فوائد تخصيص التكاليف غير المباشرة مع دوافع التكلفة، وتوصلت الدراسة الى ان الانظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف تخصص التكلفة غير المباشرة بناء على عنصر او معيار رئيسي ويؤدي الى تشويه في التوزيع التعسفي للتكلفة، وتخصص التكلفة في ظل نظام التكاليف على الانشطة يحقق الى تحقيق تكلفة الانتاج بدون تعسف وأكثر دقة.. وتناولت دراسة (الرومي، 2012) أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة في تحسين اساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت، وتوصلت الدراسة الى ان الجمعيات التعاونية تستخدم الاساليب التقليدية في قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة، وتتوفر لدي الجمعيات التعاونية متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة وأنه يحسن من أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة. وتناولت دراسة (محمد، 2012) تحليل وتصنيف المصروفات الادارية في مؤسسة الزكاة، وتوصلت الدراسة إلى أن ضرورات تطوير العمل بمؤسسة الزكاة وضرورة ضبط الأداء وتحقيق الكفاءة المطلوبة لتحقيق الوظائف والأهداف تتطلب وجود أربعة قوائم رئيسية لعناصر التكلفة والمصروف (مصروفات الجباية، مصروفات السهمان، المصروفات الجارية، مصروفات الاصول والانشاءات). وتناولت دراسة (الخرزلي والمستوفي، 2013)<sup>[31]</sup> استخدام تحليل الانحدار لتحديد سلوك التكاليف الصناعية غير المباشرة، لكون أهميتها النسبية بعناصر التكاليف الاخرى قد ازدادت بشكل ملحوظ وكبير في البيئة الصناعية الحديثة والاعتماد على المكننة العالية في الإنتاج، واهمية ضبط واحكام الرقابة على هذا النوع من التكاليف وتخفيضها مع المحافظة على الجودة والنوعية.

- بشكل مباشر في التكاليف غير المباشرة، مثل دراسة (Davis، 2013) و (Wang و Saxton، 2013) و (عراية و زرقون، 2014) و (العززي، 2020) و (القتامي و عبيد، 2021) و (العمراني، 2018).
5. ذكرت أغلب الدراسات السابقة أهمية تحميل وتوزيع التكاليف غير المباشرة لأجل دقة قياس تكاليف المنتج-الخدمة.
6. ركزت هذه الدراسة على تحديد أنواع التكاليف غير المباشرة في المنظمات الإنسانية ومشاكل دمج التكاليف غير المباشرة التشغيلية والإدارية معاً.
7. استخدمت أغلب الدراسات السابقة المنهج الوصفي التحليلي والاستبانة ودراسة الحالة، وهذه الدراسة استخدمت المنهج الوصفي التحليلي.
8. قلة الدراسات السابقة التي تناولت موضوع التكاليف غير المباشرة في المنظمات غير الربحية، فحين ركزت هذه الدراسة على المنظمات غير الربحية.
9. أغلب الدراسات السابقة تمت على بيانات خارج اليمن، وبيئة ومجتمع هذه الدراسة هي اليمن.
10. ركزت هذه الدراسة على أهمية تحميل مشاريع المنظمات الإنسانية بالتكاليف غير المباشرة (التشغيلية) من أجل دقة قياس التكاليف فيها، وخاصة أن المنظمات الإنسانية الإسلامية يحكمها جوانب شرعية يلتزم الالتزام بها على عكس بقية المنظمات الإنسانية الأخرى.
11. تعتبر من الدراسات الأولى التي تناولت موضوع التكاليف غير المباشرة في المنظمات الإنسانية بحسب علم الباحث.

#### 6. مشكلة البحث:

لا توجد مشكلة في عملية تحميل المشاريع في المنظمات الإنسانية بالمصروفات التشغيلية المباشرة لسهولة تمييزها وعلاقتها بالمشروع المتسبب بها، في حيث يصعب تحميل المصروفات التشغيلية غير المباشرة، وتقوم أغلب المنظمات الإنسانية لمعالجة ذلك بما يأتي [24][25]:

1. دمج المصروفات التشغيلية غير المباشرة في المصروفات الادارية العمومية، والتي من المفترض ان تكون مختصة فقط بالمصروفات الادارية العمومية.
  2. اقتطاع المنظمات الإنسانية نسبة إدارية من إيرادات المشاريع لتغطي بها المصروفات غير المباشرة، والتي قد تصل ما بين 5% إلى 18% [23].
- وهو ما يؤدي ذلك الى مشاكل كثيرة، منها ما يأتي:
1. ضعف دقة قياس تكلفة المشاريع.
  2. تحميل المصروفات الإدارية العمومية بتكاليف ليس مختصة بها.
  3. الانفاق على المشاريع بأكثر مما جمع لها.

تخفيض تكلفة الإنتاج إلى أقل حد ممكن ويتم ذلك من خلال تخصيص المصاريف غير المباشرة لكل نشاط على عكس الطرق التقليدية. وتناولت دراسة (Ait و Babaaddong، 2021) المقارنة بين التكلفة على اساس النشاط والتكلفة التقليدية بالتطبيق على شركة تصنيع البلاستيك بولاية البليدة بالجزائر، وتوصلت الدراسة الى تكلفة المنتج في ظل نظام التكاليف على اساس النشاط أقل منها في ظل نظام التكاليف التقليدي بمقدار 37 دينار، وهو ما يؤثر سلبياً على اداء المؤسسة وربحيته، ونتائج ذلك بحسب تجميع التكاليف غير المباشرة في مجمع واحد على عكس نظام التكاليف على اساس النشاط.. وتناولت دراسة (Bernawati، 2021) استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط لحساب تكلفة الإنتاج وتقييم الربح بالتطبيق على شركة PT Ionuda Sidoarjo الأندونيسية، وتوصلت الدراسة الى نظام التكاليف على أساس النشاط يؤدي الى تكلفة انتاج أكثر دقة وفائدة.

#### 1.5 التعليل على الدراسات السابقة:

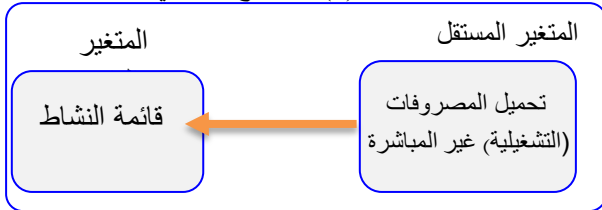
وبعد إيراد الدراسات السابقة يمكن للباحث تحديد أوجه التشابه والاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية كما يأتي:

1. تناولت أغلب الدراسات السابقة التكاليف غير المباشرة في البيئة الربحية كدراسة (صديق، 2006) و (طه، 2009) و (Manea و Barabu، 2012) و (الخرعلي والمستوفي، 2013) و (Hossain و Mahal، 2015) و (عريوة وسعدوني، 2016) و (Pollalis و Angelopoulos، 2017) و (سرور وعلي، 2017) و (Al Hanini، 2018) و (قريرة و عمامرة، 2018) و (جود وسعد، 2020) و (زويونة، 2020) و (Babaaddong و Ait، 2021) و (Bernawati، 2021). وقلة الدراسات التي تناولتها في البيئة غير الربحية كدراسة (محمد، 2012) و (الرومي، 2012) حيث تناولتها في نوعي المنظمات التعاونية ومؤسسة الزكاة. فحين هذه الدراسة تناولتها في المنظمات غير الربحية في نوع المنظمات الإنسانية.
2. تناولت دراسة (Manea و Barabu، 2012) و (الرومي، 2012) و (Hossain و Mahal، 2015) و (عريوة وسعدوني، 2016) و (Pollalis و Angelopoulos، 2017) و (سرور وعلي، 2017) و (Al Hanini، 2018) و (قريرة و عمامرة، 2018) و (جود وسعد، 2020) و (Babaaddong و Ait، 2021) و (زويونة، 2020) و (Bernawati، 2021) يتميز نظام التكاليف على أساس الأنشطة بتحميل وتوزيع التكاليف غير المباشرة بشكل أفضل من أنظمة التكاليف التقليدية، فحين هذه الدراسة تناولت مشاكل عدم تحديد وتحميل التكاليف غير المباشرة (التشغيلية).
3. تناولت دراسة (صديق، 2006) و (طه، 2009) تخصيص التكاليف غير المباشرة بصورة غير عادلة والاختيار غير الملائم لتحميل التكاليف غير المباشرة، فحين هذه الدراسة تناولت مشاكل عدم تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل عام.
4. هناك بعض الدراسات التي تناولت المنظمات الإنسانية في مواضيع مالية ومحاسبية كالتبرعات وأموال الزكاة واستثمار الاموال وليس

3. احتوى المشروع بكامل التكاليف عند تسويقه للجهات المانحة أو المتبرعين.
4. ظهور تكاليف المشاريع في القوائم المالية بما يجب أن تكون عليه.
5. تقديم مقترحات وتوصيات متعلقة بالموضوع.

4. ظهور تكاليف المشاريع في القوائم المالية بأقل مما يجب ان تكون عليه.
- ومن خلال ما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي: " ما مشاكل عدم تحميل المصروفات التشغيلية غير المباشرة على المشاريع بالمنظمات الانسانية وتأثيرها على قائمة النشاط " ومن هذا التساؤل الرئيس نطرح الأسئلة الفرعية الآتية:

#### 9. نموذج الدراسة: شكل (2): النموذج المعرفي



1. هل تقابل مصروفات المشاريع إيراداتها؟
2. هل تغطي النسبة الإدارية المقطوعة من المشاريع المصروفات التشغيلية غير المباشرة؟
3. هل يتحقق وفر إيجابي من الإيرادات العامة؟
4. ما تأثير عدم تحميل المصروفات التشغيلية غير المباشرة على قائمة النشاط؟

#### 10. مجتمع وعينة الدراسة:

القوائم المالية لشبكة النما للمنظمات الأهلية اليمنية 2016-2020م

#### 11. حدود الدراسة:

وتتمثل هذه الحدود فيما يأتي:

- الحدود الموضوعية: يقتصر موضوع الدراسة في الإجابة عن تساؤلات الدراسة وتحقيق أهدافها.
- الحدود المكائنية: شبكة النما للمنظمات الأهلية اليمنية.
- الحدود الزمنية: خلال الفترة الزمنية 2016م-2020م.

#### 12. منهج الدراسة:

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي الاستقرائي الذي يعتمد على بحث الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفا دقيقا وتفسيرها للوصول إلى استنتاجات تسهم في تطوير الواقع وتحسينه.

#### 13. مصطلحات الدراسة:

- **المصروفات المباشرة:** هي النفقات التي تصرف وترتبط بالمشروع بشكل مباشر وواضح.
- **المصروفات غير المباشرة:** هي النفقات التي تصرف ويصعب ربطها بالمشروع بشكل بسيط وواضح.
- **المصروفات التشغيلية:** هي النفقات المرتبطة بنشاط المنظمة الأساسي وتنفيذ المشاريع.
- **المصروفات التسويقية:** هي النفقات المرتبطة بنشاط تحسين الصورة الذهنية للمنظمة وتسويق المشاريع وجمع الأموال.
- **المصروفات الادارية:** هي النفقات المتعلقة بإدارة المنظمة وتتميز بطابع أكثر عمومية.
- **المشاريع:** هي الأنشطة التي تمارسها المنظمة الإنسانية لتحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها.
- **المنظمات الانسانية:** هي تنظيم يقوم بمزاولة أعمال غير تجارية أو ربحية، تساهم في خدمة المجتمع، حاصل على ترخيص عمل من

#### 7. أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق ما يأتي:

1. تحديد أنواع المصروفات في المنظمات الإنسانية وتبويبها بحسب الوظيفية ونوع النشاط.
2. ابراز أهمية فصل المصروفات التشغيلية والتسويقية غير المباشرة عن المصروفات الإدارية غير المباشرة.
3. اقتراح أسس علمية لتحميل المصروفات التشغيلية والتسويقية غير المباشرة بالمشاريع.
4. تحديد المشاكل المتعلقة بعدم تحميل المصروفات التشغيلية والتسويقية غير المباشرة بالمشاريع.

#### 8. أهمية الدراسة:

- 1.8 الأهمية العلمية: تتمثل الأهمية العلمية لهذه الدراسة من خلال الآتي:
  1. ندرة الدراسات والأدبيات التي تناولت التكاليف بشقيها المباشر وغير المباشرة في المنظمات الإنسانية.
  2. تحديد أنواع المصروفات في المنظمات الإنسانية وتبويبها بحسب علاقتها بالوظيفة ونوع النشاط.
  3. اقتراح أسس علمية لتحميل المصروفات التشغيلية والتسويقية غير المباشرة في المنظمات الإنسانية.
  4. توضيح أهم المشاكل المترتبة على عدم تحميل المشاريع بالمصروفات التشغيلية والتسويقية غير المباشرة وتأثيرها على قائمة النشاط.
- 2.8 الأهمية العملية: تتمثل الأهمية العملية للدراسة في الآتي:
  1. رفع الوعي المحاسبي والمالي لدى قيادات وموظفي المنظمات الإنسانية.
  2. دقة قياس تكاليف المشاريع في المنظمات الإنسانية.

القطاعين التنموي والإنساني الذين يعتبرون حجر الأساس في الجودة الكبيرة في تنفيذ الخدمات والمشاريع بالتزامن مع الالتزام باتباع الأدلة والسياسات المحدثة التي تضمن الشفافية والمصداقية والانضباط. وتكون أهم المشاريع التي تعمل عليها الشبكة من التشبيك والشراكات، تعزيز التطوع، الإعلام والتوثيق، الدعم الفني والبناء المؤسسي، التدريب والتأهيل، الدراسات والبحوث.

وتسعى شبكة النما لتحقيق الأهداف كما يأتي:

1. تعزيز علاقات التعاون والتنسيق والتفاعل بين المنظمات الأهلية العاملة في مجالات التنمية البشرية المستدامة.
2. المساهمة في البناء المؤسسي للمنظمات الأهلية وزيادة كفاءتها في تحقيق أهدافها.
3. تطوير العمل الأهلي اليمني بما يساهم في التنمية المستدامة.
4. تعزيز قدرات المنظمات الأهلية لتنمية مواردها.
5. إبراز وتشجيع المشاريع الرائدة للمنظمات الأهلية.

## 2.2 القوائم المالية للمنظمة عينة الدراسة:

توضح الجداول التالية القوائم المالية للشبكة النما للمنظمات الأهلية اليمنية كما يأتي:

جدول رقم (1) قائمة المركز المالي لشبكة النما اليمنية للمنظمات الأهلية 2016-2020

البند	2016	2017	2018	2019	2020
الأصول الثابتة	8,487,860	12,919,242	33,228,192	48,027,205	75,774,374
مجمع اهلاك الأصول الثابتة	-	2,139,236	5,754,002	12,724,293	21,022,174
اجمالي الموجودات غير المتداولة	8,487,860	10,780,006	27,474,190	35,302,912	54,752,200
السلف والعهد المدينة	15,375,726	28,725,605	64,659,784	59,749,151	85,540,029
ذمم مدينة - مانحين وداعمين	251,076,756	977,727,295	932,597,888	836,818,881	581,746,612
جاري الفروع والمكاتب	5,010,000	5,010,000	5,010,000	3,463,600	29,063,442
الأموال الجاهزة	78,665,728	178,794,706	619,646,281	462,762,517	337,055,606
اجمالي الموجودات المتداولة	350,128,210	1,190,257,606	1,621,913,953	1,362,794,149	1,033,405,689
<b>اجمالي الموجودات</b>	<b>358,616,070</b>	<b>1,201,037,612</b>	<b>1,649,388,143</b>	<b>1,398,097,061</b>	<b>1,088,157,889</b>
البند	2016	2017	2018	2019	2020
الفائض المتجمع السابق	7,049,676	19,186,961	75,007,209	114,773,297	114,643,523
الفائض (العجز) المرحل	-6,949,140				
فائض (عجز) العام الحالي	19,086,425	55,820,248	39,766,088	129,774-	42,623,253-
اجمالي الفائض المتجمع	19,186,961	75,007,209	114,773,297	114,643,523	72,020,270
المطلوبات غير المتداولة					
مخصص نهاية الخدمة	-	2,592,589	23,920,207	32,846,989	37,811,849
اجمالي المطلوبات غير المتداولة	-	2,592,589	23,920,207	32,846,989	37,811,849
المطلوبات المتداولة					
الدائنون	26,093,435	73,144,775	76,963,658	159,995,278	214,026,700
أرصدة المشاريع والبرامج	312,209,101	1,034,708,317	1,376,818,143	1,064,327,288	725,026,030
ذمم وأرصدة دائنة أخرى	1,126,572	15,584,722	56,912,838	22,820,383	39,273,040

978,325,770	1,247,142,949	1,510,694,639	1,123,437,814	339,429,108	اجمالي المطلوبات المتداولة
<b>1,088,157,889</b>	<b>1,394,633,461</b>	<b>1,649,388,143</b>	<b>1,201,037,612</b>	<b>358,616,069</b>	اجمالي المطلوبات والفائض المجتمع

جدول رقم (2) قائمة النشاط لشبكة النما اليمنية للمنظمات الأهلية 2016-2020

2020	2019	2018	2017	2016	البند
1,896,684,500	2,320,604,473	2,076,236,620	665,516,737	84,327,770	إيرادات المشاريع
148,275,402	143,787,740	129,789,359	41,758,883	51,956,427	+إيرادات النسبة الإدارية
144,425,345	126,334,507	102,434,170	91,518,194	21,539,505	+إيرادات أخرى
2,189,385,247	2,590,726,720	2,308,460,149	798,793,814	157,823,702	اجمالي الإيرادات
1,896,684,500	2,320,604,473	2,076,236,620	665,516,737	84,327,770	مصروفات المشاريع
202,829,524	143,630,690	120,084,941	51,111,271	27,283,373	+المرتبات ومستحقات الموظفين
132,494,475	126,621,331	72,372,500	26,345,557	27,126,134	+المصاريف الإدارية والتشغيلية
2,232,008,499	2,590,856,494	2,268,694,061	742,973,565	138,737,277	اجمالي المصروفات
<b>42,623,252-</b>	<b>129,774-</b>	39,766,088	55,820,249	19,086,425	فائض وعجز النشاط

جدول رقم (3) مصروفات المشاريع عام 2017-2018

2020	2019	2018	2017	المشروع	م
		51,548,500	1,777,500	المياه والصرف الصحي	1
326,168,743	1,363,870,019	419,361,919	211,378,505	الامن الغذائي والاستجابة الطارئة	2
		29,650,230	23,521,710	توزيع التمور	3
215,649,889	159,113,493	128,723,394	32,550,235	إغاثة عامة	4
46,291,388	221,781,700	67,372,400	4,676,600	مكافحة الكوليرا	5
742,865,166	105,450,726	1,078,452,345	375,339,097	الصحة والتغذية	6
		251,000	16,273,090	جرحي العيون	7
3,911,978		30,000		سقيا الماء	8
		278,670,742		الصحة الطارئ	9
		20,635,245		خدمات سبل العيش الطاري	10
		22,000		الاضاحي	11
196,915,122		245,650		كسوة الشتاء	12
8,444,000		1,273,195		التطوير والبناء المؤسسي	13
53,415,000				الايواء بناء بيوت مؤقتة للنازحين	14
98,495,964				توفير الاحتياجات التعليمية لمدارس	15
178,823,726				الشيلتر والوش	16
16,423,150				إعادة تأهيل المراكز الصحية	17
1,363,297				كفالة الايتام	18
6,591,198				الحقائب المدرسية	19
1,325,880				نشاط التوزيع الطاري IOM	20
	470,388,535			أخرى	21
1,896,684,501	2,320,604,473	2,076,236,620	665,516,737	الإجمالي	



جدول رقم (4) المصروفات الادارية 2016-2020\*

2020	2019	2018	2017	2016	البند
1,871,400	97,000	451,300	135,000	10,000	التأهيل والتدريب
2,780,670	2,013,281	4,506,378	1,184,360	1,414,500	قرطاسية ومطبوعات مكتبية
2,725,026	5,502,083	1,247,988	1,978,663	2,599,100	مصروف هاتف واتصالات
4,121,083	3,554,630	2,794,040	124,000	94,000	مصروفات الصيانة
1,389,660	1,393,850	1,149,450	86,550	25,300	محروقات
6,169,100	7,049,243	4,662,750	831,020	400,000	بدل سفر وانتقال للداخل
1,862,210	5,230,689	5,956,790	1,716,000	2,960,600	بدل سفر وانتقال للخارج
15,143,350	19,247,750	8,034,872	3,844,000	11,049,035	مصروفات الايجار
2,013,513	1,610,910	1,070,794	90,036	5,200	ماء وكهرباء
247,307	331,353	456,180	111,895	10,901	عمولات بنكية
4,801,370	4,917,412	2,906,674	287,000	57,800	ضيافة وبوفية ونظافة
5,369,900	7,809,031	7,983,834	981,860	164,125	دعاية وإعلان وترويج وتسويق
8,569,500	3,587,700	1,726,500	681,500	53,000	رسوم حكومية وتسهيلات
2,737,500	8,057,000	4,424,140	2,957,624	782,000	مصارف اتعاب مهنية واستشارية
2,101,525	12,920,790	2,978,215	604,835	50,019	مصاريف أخرى
25,796,980	17,799,070	7,855,170	3,468,900	4,754,700	مصاريف النقل والمواصلات
773,042	255,331	538,163	299,158	26,217	مواد مستهلكة ومعدات صغيرة
6,670,016	2,014,913	5,367,625	150,740	101,500	المساعدات وبدل علاج
640,455	352,866	353,472	323,680	561,337	إطفاء موجودات
10,012,559	6,970,291	3,614,765	2,139,236		مصروف الاهلاك
2,094,000	6,898,450	685,400	1,783,000		اجتماع الجمعية العمومية
16,723,275	9,007,688	3,608,000	2,400,000		مصروف بدل سكن
3,816,535					مصاريف سنوات سابقة
4,064,500				2,008,500	أنشطة العاملين وتغذية
132,494,475	126,621,331	72,372,500	26,345,557	27,126,134	الاجمالي

• بحسب ما جاء في القوائم المالية للشبكة

جدول رقم (5) المرتبات ومستحقات الموظفين 2016-2020

2020	2019	2018	2017	2016	البند
151,141,428	104,418,811	86,930,729	32,703,692	26,393,373	مرتبات الموظفين
22,200,900	26,440,377	11,165,400	14,724,090	740,000	المكافآت والحوافز والاكراميات
17,906,250	5,572,802	19,206,953	3,346,489	150,000	مصروف حقوق نهاية الخدمة
359,000	494,000	768,799	242,000		الإضافي
11,221,946	6,704,700	2,013,060	95,000		اجول عمل واتعاب
202,829,524	143,630,690	120,084,941	51,111,271	27,283,373	الاجمالي

اجراء بعض العمليات لإعادة اعداد القوائم المالية على ضوء ذلك كما

يأتي:

### 3.2 تحليل الدراسة:

من أجل الإجابة على أسئلة الدراسة و اجراء التحليلات والمقارنة تم 1.3.2 تبويب المصروفات الى أنواعها الرئيسية:

إعادة تبويب المصروفات بحسب نوع الوظيفة ونوع النشاط كما يأتي:

جدول رقم (6) المصروفات بحسب نوع الوظيفة ونوع النشاط 2016-2020

2020	2019	2018	2017	2016	النوع	البند
1,871,400	97,000	451,300	135,000	10,000	نشاط	التأهيل والتدريب
1,896,684,500	2,320,604,473	2,076,236,620	665,516,737	84,327,770	نشاط	المشاريع
1,898,555,900	2,320,701,473	2,076,687,920	665,651,737	84,337,770	اجمالي المصروفات التشغيلية المباشرة	
4,064,500	0	0	0	2,008,500	مشتركة	أنشطة وتغذية العاملين
33,355,740	26,242,163	13,667,370	4,386,470	5,180,000	مشتركة	بدل انتقال ومحروقات والمواصلات
138,673,862	104,687,350	78,476,903	37,942,226	21,706,698	مشتركة	المرتبات والمكافآت
2,101,525	12,920,790	2,978,215	604,835	50,019	مشتركة	مصاريب أخرى
4,121,083	3,554,630	2,794,040	124,000	94,000	مشتركة	مصروفات الصيانة
773,042	255,331	538,163	299,158	26,217	مشتركة	مواد مستهلكة أخرى ومعدات صغيرة
183,089,752	147,660,264	98,454,691	43,356,689	29,065,434	اجمالي المصروفات التشغيلية غير المباشرة	
2,081,645,652	2,468,361,737	2,175,142,611	709,008,426	113,403,204	اجمالي المصروفات التشغيلية	
0	0	0	0	0	مباشرة	مصروفات تسويقية لمشروع محدد
0	0	0	0	0	أجمالي المصروفات تسويقية مباشرة	
1,862,210	5,230,689	5,956,790	1,716,000	2,960,600	عامة	بدل سفر
5,369,900	7,809,031	7,983,834	981,860	164,125	عامة	دعاية وإعلان وترويج وتسويق
7,232,110	13,039,720	13,940,624	2,697,860	3,124,725	اجمالي المصروفات التسويقية غير المباشرة	
7,232,110	13,039,720	13,940,624	2,697,860	3,124,725	اجمالي المصروفات التسويقية	
4,801,370	4,917,412	2,906,674	287,000	57,800	عمومية	مصروفات بوفية ونظافة
11,221,946	6,704,700	2,013,060	95,000	0	عمومية	أجور عمل واتعاب
247,307	331,353	456,180	111,895	10,901	عمومية	عمولات بنكية
2,780,670	2,013,281	4,506,378	1,184,360	1,414,500	عمومية	قرطاسية ومطبوعات مكتبية
2,013,513	1,610,910	1,070,794	90,036	5,200	عمومية	ماء وكهرباء
3,816,535	0	0	0	0	عمومية	مصاريب سنوات سابقة
640,455	352,866	353,472	323,680	561,337	عمومية	إطفاء موجودات
10,012,559	6,970,291	3,614,765	2,139,236	0	عمومية	مصروف الاهلاك
16,723,275	9,007,688	3,608,000	2,400,000	0	عمومية	مصروف بدل سكن
2,725,026	5,502,083	1,247,988	1,978,663	2,599,100	عمومية	مصروف هاتف واتصالات
15,143,350	19,247,750	8,034,872	3,844,000	11,049,035	عمومية	مصروفات الإيجار
70,126,006	56,658,334	27,812,183	12,453,870	15,697,873	اجمالي المصروفات الإدارية العمومية	
8,569,500	3,587,700	1,726,500	681,500	53,000	حوكمة	رسوم حكومية وتسهيلات
359,000	494,000	768,799	242,000	0	حوكمة	الإضافي
34,668,466	26,171,838	19,619,226	9,485,556	5,426,675	حوكمة	مرتبات الإدارة العامة
6,670,016	2,014,913	5,367,625	150,740	101,500	حوكمة	المساعدات وبدل علاج
2,737,500	8,057,000	4,424,140	2,957,624	782,000	حوكمة	مصروف اتعاب مهنية واستشارية
2,094,000	6,898,450	685,400	1,783,000	0	حوكمة	مصروف اجتماع الجمعية العمومية
17,906,250	5,572,802	19,206,953	3,346,489	150,000	حوكمة	مصروف حقوق نهاية الخدمة
73,004,732	52,796,703	51,798,643	18,646,909	6,513,175	اجمالي المصروفات الإدارية الحوكمة	
0	0	0	0	0	تمويلية	مصروفات مشاريع وقفية واستثمارية
143,130,738	109,455,037	79,610,826	31,100,779	22,211,048	اجمالي المصروفات الادارية غير المباشرة	
2,232,008,500	2,590,856,494	2,268,694,061	742,807,065	138,738,977	اجمالي المصروفات	

ومن خلال الجدول السابق تكون اجماليات بنود المصروفات بشكل عام كما يأتي:

جدول رقم (7) اجمالي أنواع المصروفات

البند	2016	2017	2018	2019	2020
المصروفات التشغيلية المباشرة	84,337,770	665,651,737	2,076,687,920	2,320,701,473	1,898,555,900
المصروفات التشغيلية غير المباشرة	29,065,434	43,356,689	98,454,691	147,660,264	183,089,752
<b>اجمالي المصروفات التشغيلية</b>	<b>113,403,204</b>	<b>709,008,426</b>	<b>2,175,142,611</b>	<b>2,468,361,737</b>	<b>2,081,645,652</b>
المصروفات التسويقية المباشرة	0	0	0	0	0
المصروفات التسويقية غير المباشرة	3,124,725	2,697,860	13,940,624	13,039,720	7,232,110
<b>اجمالي المصروفات التسويقية</b>	<b>3,124,725</b>	<b>2,697,860</b>	<b>13,940,624</b>	<b>13,039,720</b>	<b>7,232,110</b>
المصروفات الإدارية - العمومية	15,697,873	12,453,870	27,812,183	56,658,334	70,126,006
المصروفات الإدارية - الحوكمة	6,513,175	18,646,909	51,798,643	52,796,703	73,004,732
المصروفات الإدارية - التمويلية	0	0	0	0	0
<b>اجمالي المصروفات الادارية</b>	<b>22,211,048</b>	<b>31,100,779</b>	<b>79,610,826</b>	<b>109,455,037</b>	<b>143,130,738</b>
<b>اجمالي المصروفات</b>	<b>138,738,977</b>	<b>742,807,065</b>	<b>2,268,694,061</b>	<b>2,590,856,494</b>	<b>2,232,008,500</b>

الأسس المناسبة والأكثر عدالة، ويتم ذلك كما يأتي:

### 2.3.2 تحميل المشاريع بالمصروفات التشغيلية والتسويقية غير

#### المباشرة:

تحميل المشاريع بالمنظمات الإنسانية بالمصروفات التشغيلية والتسويقية غير المباشرة على أسس علمية تتناسب مع نشاط المنظمات الإنسانية، وتختار المنظمة أقرب الأسس المناسبة للتحميل بعد دراستها، وتستقر عليه سنويا تماثيا مع مبدأ الثبات، ومن أجل هذه الدراسة نختار هنا تحميل المشاريع على أساس مصروفات المشاريع حيث يعتبر أقرب

المصروفات التشغيلية	×	المصروف المشروع
والتسويقية غير المباشرة للسنة		الإجمالي العام لمصروفات المشاريع للسنة

ويتطبيق ذلك على مصروفات سنة 2020 كنموذج، وتحميل المشاريع بالمصروفات التشغيلية والتسويقية غير المباشرة، فتكون مصروفات كل مشروع قبل وبعد التحميل كما يأتي:

جدول رقم (8) يوضح مصروفات كل مشروع قبل وبعد التحميل لسنة 2020

م	المشروع	المصروفات قبل التحميل	نصيب المشروع من المصروفات التشغيلية والتسويقية غير المباشرة	اجمالي مصروفات المشروع بعد التحميل
1	الامن الغذائي والاستجابة الطارئة	326,168,743	32,696,979	358,865,722
2	إغاثة عامة	215,649,889	21,617,951	237,267,840
3	مكافحة الكوليرا	46,291,388	4,640,508	50,931,896
4	الصحة والتغذية	742,865,166	74,468,959	817,334,125
5	سقيا الماء	3,911,978	392,159	4,304,137
6	كسوة الشتاء	196,915,122	19,739,873	216,654,995
7	التطوير والبناء المؤسسي	8,444,000	846,474	9,290,474
8	الايواء بناء بيوت مؤقتة للنازحين	53,415,000	5,354,618	58,769,618
9	توفير الاحتياجات التعليمية لمدارس	98,495,964	9,873,786	108,369,750
10	الشيلتر والووش	178,823,726	17,926,290	196,750,016
11	إعادة تأهيل المراكز الصحية	16,423,150	1,646,348	18,069,498
12	كفالة الأيتام	1,363,297	136,665	1,499,962
13	الحقائب المدرسية	6,591,198	660,739	7,251,937
14	نشاط التوزيع الطاري IOM	1,325,880	132,914	1,458,794
15	التدريب والتأهيل	1,871,400	187,600	2,059,000
	<b>الإجمالي</b>	<b>1,898,555,901</b>	<b>190,321,862</b>	<b>22,088,877,76</b>

وبتطبيق المعادلة على بقية سنوات الدراسة تكون مصروفات المشاريع كما يأتي:

جدول رقم (9) يوضح مصروفات كل مشروع قبل وبعد التحميل لجميع سنوات الدراسة

البند	2016	2017	2018	2019	2020
المصروفات المباشرة (التشغيلية)	84,337,770	665,651,737	2,076,687,920	2,320,701,473	1,898,555,900
+ المصروفات غير المباشرة (التشغيلية)	29,065,434	43,356,689	98,454,691	147,660,264	183,089,752
+ المصروفات غير المباشرة (التسويقية)	3,124,725	2,697,860	13,940,624	13,039,720	7,232,110
مصروفات المشاريع	116,527,929	711,706,286	2,189,083,235	2,481,401,457	2,088,877,762

### 3.3.2 إعادة مبلغ النسبة الإدارية الى إيرادات المشاريع:

النسبة الإدارية هي عبارة بمبلغ يتم اقتطاعه من إيرادات المشاريع لتغطية المصروفات العمومية للمنظمة، وتختلف هذه النسبة من منظمة الى أخرى ما بين 5% الى 18%، وتحدد بحسب سياسة المنظمة بحسب عدد من المعايير والشروط. ومن خلال كشوفات شبكة النماء كانت مبالغ النسبة الإيرادية خلال سنوات الدراسة كما يأتي:

جدول رقم (10) مبلغ النسبة الإدارية

البند	2016	2017	2018	2019	2020
مبلغ النسبة الادارية	51,956,427	41,758,883	129,789,359	143,787,740	148,275,402

وبرجاء مبلغ النسبة الإدارية الى إيرادات المشاريع لأجل اجراء هذه الدراسة، وهي كما يأتي:

جدول رقم (11) اجمالي إيرادات المشاريع قبل اقتطاع مبلغ النسبة الإدارية.

البند	2016	2017	2018	2019	2020
إيرادات المشاريع قبل	84,327,770	665,516,737	2,076,236,620	2,320,604,473	1,896,684,500
+ النسبة الإدارية	51,956,427	41,758,883	129,789,359	143,787,740	148,275,402
إيرادات المشاريع بعد	136,284,197	707,275,620	2,206,025,979	2,464,392,213	2,044,959,902

4.3.2 اعداد قائمة النشاط بعد تحميل المشاريع بالمصروفات يوضح الجدول التالي قائمة النشاط بعد التعديلات السابقة كما يأتي:

التشغيلية غير المباشرة والتسويقية:

جدول رقم (12) قائمة النشاط المعدلة 2016-2020

البند	2016	2017	2018	2019	2020
إيرادات المشاريع	136,284,197	707,275,620	2,206,025,979	2,464,392,213	2,044,959,902
- المصروفات التشغيلية المباشرة	84,337,770	665,651,737	2,076,687,920	2,320,701,473	1,898,555,900
- المصروفات التشغيلية غير المباشرة	29,065,434	43,356,689	98,454,691	147,660,264	183,089,752
- المصروفات التسويقية	3,124,725	2,697,860	13,940,624	13,039,720	7,232,110
(1) فائض/ عجز المشاريع	19,756,268	-4,430,666	16,942,744	-17,009,244	-43,917,860
+الإيرادات العامة	21,539,505	91,518,194	102,434,170	126,334,507	144,425,345
- المصروفات الإدارية(العمومية)	15,697,873	12,453,870	27,812,183	56,658,334	70,126,006
- المصروفات الإدارية (الحكومة)	6,513,175	18,646,909	51,798,643	52,796,703	73,004,732
- المصروفات الإدارية (التمويلية)	0	0	0	0	0
(2) عجز/ فائض الإيرادات العامة	-671,543	60,417,415	22,823,344	16,879,470	1,294,607
(1) + (2) صافي النشاط	19,084,725	55,986,749	39,766,088	-129,774	-42,623,253

بالصرف على المشاريع بحدود إيراداتها؟ وهل تستنفذ المشاريع

الفائض من الإيرادات العامة. ومن خلال قائمة النشاط في الجدول

رقم (12) نجد البنود المتعلقة بإيرادات ومصروفات المشاريع قبل

4.2 الاجابة على أسئلة الدراسة:

1.4.2 السؤال الأول: هل تقابل مصروفات المشاريع إيراداتها؟

يتفرع من السؤال الأول أسئلة فرعية، مثل: هل يتم الالتزام

اجراء الدراسة والتحليلات وبعدها كما يأتي:

جدول رقم (13) يوضح إيرادات ومصروفات المشاريع قبل اجراء الدراسة والتحليل خلال سنوات الدراسة

البند	2016	2017	2018	2019	2020
إيرادات المشاريع	84,327,770	665,516,737	2,076,236,620	2,320,604,473	1,896,684,500
-مصروفات المشاريع	84,327,770	665,516,737	2,076,236,620	2,320,604,473	1,896,684,500
اجمالي المصروفات	0	0	0	0	0

جدول رقم (14) يوضح إيرادات ومصروفات المشاريع بعد اجراء الدراسة والتحليل خلال سنوات الدراسة

النوع	2016	2017	2018	2019	2020
إيرادات المشاريع	136,284,197	707,275,620	2,206,025,979	2,464,392,213	2,044,959,902
-مصروفات المشاريع	116,527,929	711,706,286	2,189,083,235	2,481,401,457	2,088,877,762
فائض/ عجز المشاريع	19,756,268	4,430,666-	16,942,744	17,009,244-	43,917,860-

نلاحظ من خلال الجدولين السابقين (13،14) ما يأتي:

1. لا يوجد عجز وفائض للمشاريع قبل الدراسة في جميع السنوات، فحين بعد الدراسة توجد له قيمة مالية في جميع السنوات.
  2. لا يتساوى فائض وعجز المشاريع قبل الدراسة مع فائض وعجز المشاريع بعد الدراسة في كل سنة من سنوات الدراسة.
  3. بلغت مصروفات المشاريع أكبر من إيراداتها في السنوات 2017 و2019 و2020، على عكس قبل الدراسة حيث كانت متساوية.
  4. تزداد نسبة نمو إيرادات ومصروفات المشاريع خلال سنوات الدراسة، ونسبة نمو المصروفات أكبر من نسبة نمو الإيرادات.
  5. تظهر المشاريع في القوائم المالية بالمصروفات المباشرة (النشاط والتشغيل المباشرة فقط)، ولا تتضمن المصروفات التشغيلية والتسويقية غير المباشرة.
  6. لا تظهر مصروفات المشاريع قبل الدراسة بما يجب ان تكون عليه، فحين تظهر بعد الدراسة بذلك.
  7. تستنفذ بعض المشاريع الفائض من مشاريع أخرى بعد الدراسة، فحين قبل الدراسة لا يظهر ذلك.
- وهو ما يؤدي عدم تحميل المشاريع في المنظمات الإنسانية بالمصروفات التشغيلية والتسويقية غير المباشرة الى حدوث مشاكل منها يأتي:
8. عدم دقة احتساب تكلفة المشاريع حيث تظهر في القوائم المالية بالمصروفات المباشرة (النشاط والتشغيل المباشرة فقط) ولا تتضمن المصروفات التشغيلية غير المباشرة.
  1. يصرف على المشاريع بمبالغ أكبر مما جمع لها (إيراداتها).

جدول رقم (15) يوضح تغطية النسبة الإدارية للمصروفات غير المباشرة خلال سنوات الدراسة

النوع	2016	2017	2018	2019	2020
مبلغ النسبة الادارية	51,956,427	41,758,883	129,789,359	143,787,740	148,275,402
-المصروفات التشغيلية غير المباشرة	29,065,434	43,356,689	98,454,691	147,660,264	183,089,752
-المصروفات التسويقية	3,124,725	2,697,860	13,940,624	13,039,720	7,232,110
-المصروفات الادارية	22,211,048	31,100,779	79,610,826	109,455,037	143,130,738
الفارق	<b>2,444,780-</b>	35,396,445-	<b>62,216,782-</b>	<b>126,367,281-</b>	<b>185,177,198-</b>

جدول رقم (16) يوضح تغطية النسبة الإدارية للمصروفات التشغيلية والتسويقية غير المباشرة خلال سنوات الدراسة

النوع	2016	2017	2018	2019	2020
مبلغ النسبة الادارية	51,956,427	41,758,883	129,789,359	143,787,740	148,275,402
-المصروفات التشغيلية غير المباشرة	29,065,434	43,356,689	98,454,691	147,660,264	183,089,752
-المصروفات التسويقية	3,124,725	2,697,860	13,940,624	13,039,720	7,232,110
الفارق	19,766,268	<b>4,295,666-</b>	17,394,044	<b>16,912,244-</b>	<b>42,046,460-</b>

نلاحظ من خلال الجدولين السابقين ما يأتي:

1. لم تغط النسبة الإدارية المصروفات غير المباشرة (التشغيلية والتسويقية والإدارية) خلال سنوات الدراسة.
  2. لم تغط النسبة الإدارية المصروفات غير المباشرة (التشغيلية والتسويقية) فقط خلال سنوات (2017، 2019، 2020).
  3. لا يكفي فائض النسبة الإدارية المتبقي في سنوات (2016، 2018) في تغطية المصروفات الادارية.
  4. تزداد المصروفات غير المباشرة بشكل تصاعدي خلال سنوات الدراسة، ونسبة نموها أكبر نسبة نمو النسبة الإدارية خلال سنوات الدراسة.
  5. يتجه الفارق سالباً بين تغطية مبلغ النسبة الإدارية للمصروفات غير المباشرة التشغيلية والتسويقية والادارية بشكل تصاعدي خلال سنوات الدراسة.
6. لم يستطع مبلغ النسبة الإدارية في سنة 2020 تغطية المصروفات التشغيلية غير المباشرة فقط وهو ما يؤدي ذلك الى حدوث مشاكل منها يأتي:
1. لم يحقق الهدف من اقتطاع مبلغ النسبة الإدارية من إيرادات المشاريع وهو تغطية المصروفات الإدارية وليس المصروفات التشغيلية والتسويقية التي كان من المفترض ان تتحملها المشاريع تلقائياً.
  2. ضعف قدرة مبلغ النسبة الإدارية على تغطية المصروفات التشغيلية والتسويقية غير المباشرة.
  3. اقتطاع النسبة الإدارية هو في حالة عدم توفر إيرادات عامة (غير مقيدة) تغطي بها المصروفات الإدارية.
  4. اختلاف مقدار النسبة الإدارية التي يتم اقتطاعها من إيرادات المشاريع خلال سنوات الدراسة وعدم ثباتها من سنة لآخر وهو ما يخالف المبدأ المحاسبي الثبات، وحيث كانت كما يأتي:

النوع	2016	2017	2018	2019	2020
مقدار النسبة الادارية	38.12%	5.90%	5.88%	5.83%	7.25%

ومن خلال ما سبق يمكن بالقول إن مبلغ النسبة الإدارية المقطوعة من إيرادات المشاريع لا يغطي المصروفات غير المباشرة (التشغيلية والتسويقية والإدارية) خلال سنوات الدراسة، وأنها تتناقص سنوياً.

### 3.4.2 السؤال الثالث: هل يتحقق فائض إيجابي من الإيرادات العامة؟

جدول رقم (17) يوضح تغطية النسبة الإدارية للمصروفات الادارية خلال سنوات الدراسة

النوع	2016	2017	2018	2019	2020
+الإيرادات العامة	21,539,505	91,518,194	102,434,170	126,334,507	144,425,345
-المصروفات الإدارية	22,211,048	31,100,779	79,610,826	109,455,037	143,130,738
(2) عجز /فائض الإيرادات العامة	<b>671,543-</b>	60,417,415	22,823,344	16,879,470	1,294,607

نلاحظ من خلال الجدول السابق ما يأتي:

4. عدم ظهور فائض المشاريع في قائمة المركز المالي كالتزام على المنظمة.
5. عدم ظهور فائض الإيرادات العامة في قائمة المركز المالي.

### 3. التعليق على الدراسة:

بناء على مناقشة أسئلة الدراسة كانت أهم التعليقات كما يأتي:

1. تحتوي تكلفة المشاريع بشبكة النما للمنظمات الاهلية اليمنية بالمصروفات التشغيلية المباشرة فقط (مصروفات النشاط ومصروفات التشغيل المباشرة) فقط ولا تحمل بالمصروفات التشغيلية غير المباشرة التي استفادت منها مما يؤدي الى الصرف على المشاريع بأكثر من الإيرادات التي جمعت لها، وضعف دقة احتساب تكلفة المشاريع بشبكة النما للمنظمات الاهلية اليمنية وظهورها في القوائم المالية بأقل مما يجب أن تكون عليه. وهذا يتطابق مع أسلوب تحميل التكاليف المباشرة والذي يعاب على هذا الأسلوب ما يأتي [33][34][28].
  - أ- لا تعبر عن التكلفة الحقيقية؛ لأنها لا تشمل سوى التكاليف المباشرة فقط.
  - ب- تستبعد التكاليف غير المباشرة ولا تعتبرها تكاليف تحمل على المشاريع خاصة أن جزء منها يساهم في عملية النشاط، ونخص بالذكر التكاليف غير المباشرة المتغيرة والمستغلة.
  - ج- لا يمكن الاستفادة من هذا الأسلوب في اتخاذ القرارات في الأجل القصير، أو في مجال تسعير الخدمة في الأجل الطويل.
2. لا يظهر فائض أو عجز في المشاريع بقائمة النشاط حيث أظهرت قائمة النشاط تساوي إيرادات المشاريع مع مصروفاتها، وهذا ما لا يمكن أن يتحقق في الواقع الفعلي، ولكن تمت ذلك عبر إجراءات محاسبية للتساوي.
3. لا تظهر إيرادات المشاريع خلال سنوات الدراسة بما تم التبرع به فعلاً وبما قيد في السندات والدفاتر، حيث تم استبعاد النسبة الإدارية منها، والمفترض أن تظهر إيرادات المشاريع بقيمتها الفعلية والنسبة الإدارية تدخل ضمن مصروفات المشاريع.
4. ضعف قدرة مبلغ النسبة الإدارية المقتطع من إيرادات المشاريع على تغطية المصروفات غير المباشرة (التشغيلية والتسويقية)، والمفترض بالنسبة الإدارية أن تغطي مصروفات المنظمة الإدارية غير المباشرة، وهو ما يؤكد على تحميل المشاريع بالمصروفات التشغيلية والتسويقية غير المباشرة.
5. قدرة الإيرادات العامة على تغطية المصروفات الادارية غير المباشرة، وتحقق فائض (وفر) في الإيرادات العامة، ولكن هذا الفائض لا يظهر قائمة النشاط، ويستنفذ عجز المشاريع، والذي كان من المفترض الاستقادة منه في توفير موازنة تشغيلية للمنظمة للسنوات القادمة أو تعزيز أصول وقدرات وامكانيات المنظمة.
6. النمو المتصاعد لجميع بنود قائمة النشاط خلال سنوات الدراسة، ونسبة نمو المصروفات أكبر من نسبة نمو الإيرادات
7. التحسن في بند الإيرادات العامة ناتج أغلبه عن فروق أسعار الصرف، وهو ما قد يؤثر على المنظمة مستقبلاً ويعكس ضعف قدرة المنظمة على كسب تبرعات عامة.

1. تحقق فائض من الإيرادات العامة خلال سنوات الدراسة ما عدا السنة الأولى.
  2. يتجه نمو الإيرادات العامة والمصروفات الإدارية تصاعدياً خلال سنوات الدراسة ونمو الإيرادات العامة أعلى.
  3. بعد استبعاد المصروفات التشغيلية والتسويقية غير المباشرة وتحميلها على المشاريع حققت فائض من الإيرادات العامة خلال سنوات الدراسة بشكل عام.
  4. الرصيد التجمعي من الفائض المفترض تحققه من الإيرادات العامة خلال سنوات الدراسة 100,743,293 ريال قد استنفذه عجز المشاريع، وهو ما يظهر في قائمة النشاط بالجدول رقم (2) بمبلغ عجز (-42,623,253) ريال لسنة 2020م.
- وهو ما يؤدي الى حدوث مشاكل منها يأتي:

1. ان الفائض المحقق من الإيرادات العامة يستنفذ عجز المشاريع، ولا يظهر بما يجب أن يكون عليه في قائمة النشاط.
  2. نتيجة نشاط المنظمة لسنة 2020 عجز بمقدار (42,623,252) ريال.
- ومن خلال ما سبق يمكن القول إنه يحقق وفر إيجابي من تغطية الإيرادات العامة للمصروفات الإدارية غير المباشرة بعد فصل المصروفات التشغيلية غير المباشرة وتحميلها على المشاريع على عكس ما كان في قائمة النشاط قبل تعديلها الذي يستنفذ من قبل المشاريع.
- 4.4.2 السؤال الرابع: هل يؤثر عدم تحميل المصروفات التشغيلية والتسويقية غير المباشرة في قائمة النشاط؟
- من خلال مقارنة قائمة النشاط قبل اجراء الدارسة جدول رقم (2) مع قائمة النشاط بعد اجراء الدارسة جدول رقم (12) نجد ان بنود قائمة النشاط بعد اجراء الدارسة تختلف عما كانت قبل كما يأتي:
1. ظهور إيرادات المشاريع خلال سنوات الدراسة بما تم التبرع به فعلاً.
  2. ظهور مصروفات المشاريع بما يجب أن تكون عليه.
  3. ظهور فائض وعجز في المشاريع.
  4. ظهور المصروفات الإدارية فقط دون المصروفات الأخرى.
  5. تحقق فائض من الإيرادات العامة.
  6. وضوح تبويب التكاليف في قائمة النشاط بحسب تبويب نوع الوظيفة ونوع النشاط.
- وهو ما يؤدي الى حدوث مشاكل بحسب قائمة النشاط قبل اجراء الدارسة منها يأتي:
1. عدم ظهور اجمالي إيرادات المشاريع بحسب السندات وقيود اليومية.
  2. عدم دقة احتساب تكلفة المشاريع.
  3. مخالفة المبادئ المحاسبية مقابل المصروفات الإيرادات.

- أ- ان تعاد النسبة الإدارية المقطعة من المشروع عليه نهاية الفترة المالية.
- ب- معالجة انحرافات المصروفات التشغيلية والتسويقية غير المباشرة المقدره مع الفعلية.
- ج- معالجة الأرصدة الدفترية للمشاريع التي استنفذته عجز المشاريع الأخرى.
9. اجراء دراسات وابحث اخرى فيما يخص التكاليف في المنظمات الانسانية.

#### المراجع:

- [1] شحاته، حسين (2013)، محاسبة التكاليف الصناعية، القاهرة: الدار الجامعية للطباعة والنشر.
- [2] صديق، فوزية حمد النيل (2006)، تقويم أسس تخصيص التكاليف وتوزيع التكاليف غير المباشرة، (رسالة ماجستير)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- [3] طه، خالد عثمان (2009)، طرق تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وأثرها على قرار التسعير، (رسالة ماجستير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- [4] سرور، منال جبار، وعلي، ميعاد حميد (2017)، دور المحاسبة عن استهلاك الموارد في الاستغلال الأمثل للطاقة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 51، 35-60.
- [5] [MANEA, M., BARBU, M., (2012). Benefits Of Indirect Costs Allocation with Cost Drivers, Review of General Management, Spiru Haret University, Faculty of Management Brasov, 15(1), pages 212-220.
- [6] الرومي، عبد العزيز (2012)، أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة في تحسين اساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الشرق الأوسط.
- [7] [Hossain, A. Mahal, I. (2015). Activity-Based Costing (ABC) – An Effective Tool for Better Management, Research Journal of Finance and Accounting, 6(4), 2222-2847.
- [8] عريوة، محاد، وسعدوني، فائق (2016)، تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام نظام التكاليف على اساس الأنشطة في القطاع الصحي العمومي، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، 2، 92 - 106.
- [9] [Angelopoulos, M., Pollalis, Y., (2017) Activity Based Costing (ABC) as a tool for Lean Transformation: The Case of the Greek Power Public Corporation (PPC) MPR Paper 78848, University Library of Munich, Germany.
- [10] سرور، منال جبار، وعلي، ميعاد حميد (2017)، دور المحاسبة عن استهلاك الموارد في الاستغلال الأمثل للطاقة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 51، 35-60.
- [11] [Al Hanini, A. A., (2018) The Impact of Adopting Activity Based Costing (ABC) On Decreasing Cost and Maximizing Profitability in Industrial Companies Listed in Amman Stock Exchange, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 22 (5), 1 - 8.
- [12] قريرة، رشيد، وعامرة، أسامة (2018)، دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط ACB في اعادة تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية، مجلة العلوم الادارية والمالية بجامعة الوادي، 2(1)، 45 - 57.
- [13] جواد، عبد الله غالب، وسعد، سلمى منصور (2020) تقنية التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في ترشيد التكاليف، مجلة دراسات محاسبية ومالية، 15 (52)، 171 - 187.
- [14] [BABAADDOUN, M., AIT, M., (2021) The comparison between Activity Based Costing and Traditional Costing that practiced in Algerian Manufacturing Corporation, International journal of

8. ضعف تبويب التكاليف بشبكة النمأ للمنظمات الاهلية اليمنية بحسب أسس العملية لمحاسبة التكاليف، وهو ما يؤثر عليها في دقة احتساب التكاليف.

#### 4. الخاتمة:

#### 1.3 الاستنتاجات:

- بناء على نتائج الدراسة فقد كانت أبرز الاستنتاجات كآآتي:
1. لا يتم تحميل المشاريع بالمصروفات التشغيلية والتسويقية غير المباشرة بشبكة النمأ للمنظمات الاهلية اليمنية.
  2. عدم قدرة النسبة الإدارية بتغطية المصروفات غير المباشرة بشبكة النمأ للمنظمات الاهلية اليمنية.
  3. يتحقق فائض من الإيرادات العامة ويستنفذه عجز المشاريع بشبكة النمأ للمنظمات الاهلية اليمنية
  4. لا تظهر بنود قائمة النشاط بشبكة النمأ للمنظمات الاهلية اليمنية بما يجب أن تكون عليه.

#### 2.3 التوصيات والمقترحات:

- توصلت الدراسة إلى العديد من التوصيات والمقترحات منها ما يأتي:
1. تحدد المنظمة المصروفات التشغيلية والتسويقية غير المباشرة المقدره بداية العام من أجل اضافتها الى تكلفة المشاريع عند تسويقها للجهات المانحة والمتبرعين، ومعالجة أي انحرافات فيها نهاية الفترة المالية.
  2. تحديد مراكز التكلفة بشكل واضح ودقيق في المنظمة الإنسانية.
  3. تعديل الهيكل الوظيفي ليتماشى مع النظام المحاسبي وخاصة مراكز التكلفة.
  4. تبويب المصروفات في المنظمات الإنسانية الى البنود التالية:
    1. المصروفات المباشرة:
      - أ- المصروفات التشغيلية المباشرة:
        1. مصروفات النشاط.
        2. المصروفات التشغيلية المباشرة.
      - ب- المصروفات التسويقية المباشرة.
    2. المصروفات غير المباشرة:
      - أ- المصروفات التشغيلية المشتركة.
      - ب- المصروفات التسويقية العامة (جمع الأموال).
      - ج- المصروفات الإدارية:
        1. المصروفات الإدارية (العمومية).
        2. المصروفات الإدارية (التمويلية- الاستثمار والاقواق).
        3. المصروفات الإدارية (الحوكمة- الإدارة العليا).
  5. عدم صرف على أي مشروع أكثر من إيراداته.
  6. ان لا تتجاوز المصروفات الإدارية عن نسبة 10% من اجمالي المصروفات الكلية.
  7. استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط لتوزيع التكاليف غير المباشرة على مشاريع المنظمات الإنسانية.
  8. في حالة الاحتياج الى اقتطاع نسبة إدارية من إيرادات المشاريع لتغطية المصروفات الإدارية فحد أعلى تكون ب 5% وتحسب ضمن تكلفة المشروع عند تسويقه، وفي نهاية العام إذا توفرت إيرادات عامة وتغطي المصروفات الإدارية وعدم الاحتياج الى النسبة الإدارية يمكن معالجة ذلك بأحد الأمور كما يأتي:



economic performance, 4(3), 124 - 137.

[15] زويينة، مخلخل (2020)، تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مجلة اقتصاد المال والأعمال، 4(1)، 121 - 140.

[16] [Bernawati, Y. (2021). Utilization of Activity Based Costing Method to Calculate the Cost of Production and Evaluate Profit (Case Study at PT. Ionuda Sidoarjo), Small Business Accounting Management and Entrepreneurship Review. 1(1), 11 - 21.

[17] محمد، نصر الدين فضل المولى (2012)، تحليل وتصنيف المصروفات الادارية في مؤسسة الزكاة، المعهد العالي لعلوم الزكاة، 1-50.

[18] [Davis, C. (2013). An Analysis of Financially Successful Special Fundraising Events, (Doctoral dissertation), University of Akron, Akron, Ohio: USA.

[19] [Saxton, G. D., & Wang, L. (2013). The social network effect: The determinants of giving through social media. Nonprofit and Voluntary, (Doctoral dissertation), American University, D.C: USA.

[20] عرابية، الحاج، وزرقون، محمد (2014)، أهمية حساب نقطة التعادل في المنظمات الخدمية غير الربحية الجزائرية، مجلة دفاتر اقتصادية، 5 (2)، 1-9.

[21] العنزي، عبد الرحمن رخيص (2020)، استثمار الموارد المالية للجمعيات الخيرية- دراسة تأصيلية تطبيقية على الجمعيات الخيرية في دولة الكويت، مجلة دار العلوم، 37 (132)، 43-79.

[22] [القثامي، رهام عوض، وعبيد، راوية رضا (2021)، أثر الإفصاح المحاسبي على تقييم أداء الجمعيات الخيرية السعودية، المجلة العربية للأدب والدراسات الانسانية، 5(19)، 345-364.

[23] [العمرائي، محمد أمين (2018)، الموارد المالية للجمعيات الخيرية في القانون الجزائري وأوجه الرقابة عليها، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، 4(4)، 149-172.

[24] [الحميدي، أنور (13/11/2018)، توتير.

[25] [الشامي، أمين (اتصال شخصي، نوفمبر 20، 2021).

[26] [الضمري، عبد الكريم (اتصال شخصي، ديسمبر 12، 2021).

[27] [عيد، صلاح بسيوني، وفليح، عبد المنعم، وسعيد، يحي ضؤ (2016)، محاسبة التكاليف، القاهرة: جامعة القاهرة.

[28] [عاطف، هاني (2016)، محاسبة التكاليف، الإسكندرية: المعهد العالي للسياحة والفنادق.

[29] [منصور، فتح الرحمن الحسن، والصدیق، وبابكر إبراهيم (2009)، محاسبة التكاليف، صنعاء: جامعة العلوم والتكنولوجيا.

[30] عيناء، عبد السلام محمد (2018)، محاسبة التكاليف، مارب: مكتبة المنار.

[31] [الخرزعلي، الاء شمس الله، والمستوفي، حيدر عبد الحسين (2013)، استخدام تحليل الانحدار لتحديد سلوك التكاليف الصناعية غير المباشرة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، 8 (24)، 336-363.

[32] [وزارة الشؤون القانونية اليمنية، (2001)، قانون رقم (1) لسنة 2001م بشأن الجمعيات والمؤسسات الأهلية، صنعاء: وزارة الشؤون القانونية.

[33] [عيد، حنفي ذكي (1998)، الاصول العلمية لمحاسبة التكاليف الفعلية، القاهرة: دار الجامعة للطباعة والنشر.

[34] [الربيعي، كمال حسين، الساقی، سعدون مهدي (2008)، محاسبة التكاليف الصناعية، عمان: إثراء للنشر والتوزيع.