

# مدخل التكاليف علي أساس النشاط لتخطيط ورقابة تكاليف العلاقات العامة ( مع دراسة تطبيقية )

د. محمود عبد الفتاح إبراهيم  
أستاذ المحاسبة المساعد  
كلية التجارة جامعة المنصورة

## ملخص :

يصعب تخطيط تكاليف العلاقات العامة بدرجة مقبولة من الموضوعية كما يصعب الرقابة عليها باعتبارها تكاليف اختيارية.

محرك التكلفة للوحدة الواحدة من محرك التكلفة ، ثم تحديد تكلفة كل نشاط ممثلا في كمية محرك التكلفة مضروبا في معدل محرك التكلفة ، ثم تحديد إجمالي تكلفة الخدمات العامة ممثلا في مجموع إجمالي تكاليف الأنشطة المرتبطة بالعلاقات العامة.

ومن أهم مظاهر الطبيعة الاختيارية لتكاليف العلاقات العامة : اختيارية طريقة إعداد موازنة العلاقات العامة ، واختيارية الحدود العليا والدنيا لحجم تكلفتها ، واختيارية مزيج أنشطتها ، واختيارية القيام بتلك الأنشطة أو تكرارها أو تأجيلها أو عدم القيام بها بشكل جزئي أو كلي ، واختيارية تحديد الجهة القائمة بهذه الأنشطة ، واختيارية تخصيص موازنة العلاقات العامة . ويمكن تخطيط تكاليف العلاقات العامة باستخدام مدخل التكاليف علي أساس النشاط من خلال خمس خطوات وهي : تحديد الأنشطة المرتبطة بالعلاقات العامة ومجموعات تكلفة النشاط ، ثم تحديد كمية محرك التكلفة لكل نشاط ، ثم تحديد معدل

كما يمكن ان رقابة علي تكاليف العلاقات العامة باستخدام مدخل التكاليف علي أساس النشاط علي مرحلتين : الأولى الرقابة أثناء فترة تنفيذ الموازنة من خلال تقييم قرار التحمل بعنصر تكلفة العلاقات العامة ، وتقييم نتائج تنفيذ قرار التحمل بهذا العنصر ، ثم تحليل الانحرافات . والمرحلة الثانية الرقابة بعد انتهاء فترة تنفيذ الموازنة من خلال قياس كفاءة وفعالية قرار التحمل بعنصر التكلفة.

المعلومات اللازمة لتحديد ما يجب أن يكون عليه هذا الإنفاق . وبطبيعة الحال يكون مردود هذا النقص في المعلومات هو وضع تقديرات لا تستند إلى أسس موضوعية ، مما يجعل الرقابة عليها غير ذات معني ، كما يجعل من الصعب الاعتماد عليها في إعداد التقديرات لفترات قادمة أو في اتخاذ القرارات بشكل سليم .

٢. عدم وجود علاقة واضحة ومقنعة بين المتغيرات ممثلة في حجم الإنفاق والمخرجات ممثلة في مردود هذا الإنفاق من منافع ، أو غموض وتعتيد تلك العلاقة .

٣. صعوبة قياس المنافع المحققة كمردود لقرار تتحمل بالتكلفة الاختيارية ، مما يقلل من فعالية الرقابة ، ويرجع ذلك إلى العديد من الأسباب ومن أهمها: (١)

■ طول الفترة الزمنية بين التحمل بالتكلفة الاختيارية وبين تحقق المنافع المتوقعة منها .

■ قد تتعدد العوامل التي تشترك في تحقيق المنافع ، مما يصعب معه تحديد المنافع المحققة نتيجة التحمل بالتكاليف الاختيارية بشكل مستقل عن باقي العوامل .

٤. اختلاف خصائص كل عنصر من عناصر التكاليف الاختيارية واختلاف المتغيرات المؤثرة في

تخطيط كل عنصر. وعلى سبيل المثال عند تخطيط نشاط الإعلان تتأثر التكلفة بدرجة المنافسة وحجم السوق الذي تعمل فيه أو المتوقع أن تعمل فيه و... ، أما نشاط البحوث والتطوير فيتأثر بدرجة المنافسة ودورة حياة المنتج أو الخدمة وعنصر الوقت ومدى الاهتمام بدرجة الجودة ...، أما نشاط التريب فيتأثر بطبيعة وظيفة المترقب والزمن المنقضي منذ آخر

## طبيعة وأهمية الدراسة

يتم اتخاذ القرار بتحمل تكلفة ما بغرض تحقيق منافع عاجلة أو منافع آجلة ، بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر، إلا أن هذا القرار يجب أن يحظ بدرجة عالية من الموضوعية والكفاءة والفعالية ، خاصة عند تخطيط تلك التكلفة ، مما يحقق بكفاءة وفعالية الهدف من تحملها ، كما يرفع من كفاءة وفعالية الرقابة عليها ، حيث ينعكس مدي كفاءة وفعالية التخطيط علي مدي كفاءة الرقابة بشكل كبير ، فكما تم التخطيط بفعالية وبكفاءة كان من الممكن الرقابة بفعالية بكفاءة ، وإذا لم تتم الرقابة بكفاءة فلا داعي للتخطيط من البداية .

ومن هذا المنطلق فإن هناك بعض التكاليف - وبصفة خاصة التكاليف المتغيرة - يمكن تخطيطها بدرجة عالية ومقبولة من الموضوعية ، ومن ثم يمكن الرقابة عليها بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية ، إلا أن بعض الأنواع من التكاليف - وبصفة خاصة التكاليف الثابتة ذات الطبيعة الاختيارية - يصعب تخطيطها بدرجة مقبولة من الموضوعية ، وبطبيعة الحال ينعكس أثر ذلك علي كفاءة وفعالية الرقابة عليها ، ومن أمثلة تلك التكاليف ذات الطبيعة الاختيارية : تكاليف البحوث والتطوير ، وتكاليف التدريب ، وتكاليف الإعلان ، وتكاليف العلاقات العامة ، وبعض تكاليف الجودة الشاملة ، ...

وترجع صعوبة رقابة التكاليف ذات الطبيعة الاختيارية إلى العديد من الأسباب ومن أهمها : (١)

١. صعوبة تخطيط التكاليف الاختيارية : يتأثر تخطيط التكاليف الاختيارية بنوازل ودوافع وأهواء لقائمين بالتخطيط ، كما يتأثر بنوازل وعوافع وأهواء المخول لهم صلاحية إنفاق هذه التكاليف ، خاصة في ظل عدم توافر المعلومات الكافية لتحديد ما يجب أن يكون عليه حجم الموازنة لهذه التكاليف ، وكذلك نقص

٤) القدرة على التحمل (Ability to Bear) (٩) يكون هذا المدخل مناسباً إذا كانت علاقة السببية بين التكلفة والنشاط غير موجودة أو غير واضحة ، ويقوم على استخدام الدخل أو المبيعات كأساس لتحديد نصيب كل منتج من التكاليف ذلك عند تخطيط التكاليف الاختيارية ، إلا أنه يؤخذ على هذا المدخل أنه عند استخدامه كأساس للتخطيط أن عناصر التكاليف يتم تخطيطها بواسطة الإدارة ، ولا تعتمد أو ترتبط بالنتائج التي تصل إليها المنشأة ، بمعنى أن المبيعات لا تؤثر في تحديد التكلفة بشكل فعلي ، كما أن استخدام هذا المدخل يؤدي إلى تخفيض التكاليف المخصصة لبعض المنتجات - علي الرغم من ثبات المبيعات الخاصة بها - نتيجة زيادة التكاليف المحملة علي منتجات أو أقسام أخرى ، ومن ثم لا يصلح هذا المدخل لأن يكون أساساً للتخطيط .

٥) الموازنات الساكنة التفاوضية (Negotiated Static Budgets): (١٠) وتحدد التكلفة الاختيارية وفقاً لهذا المدخل عن طريق التفاوض والإقناع بين الإدارة العليا وبين القائمين بعملية التخطيط قبل بداية فترة الموازنة ، وتبوء إلى ثلاثة أنواع من الموازنات :

• الموازنات التفاضلية العادية (Ordinary Incremental Budget) وهي الموازنات التي تأخذ في اعتبارها موازنة الفترة السابقة والنتائج الفعلية ، والمقارنة بين هذه الأرقام يمكن أن تؤدي إلي تحديد قيم محددة بموازنة أكثر واقعية ودقة للفترة القادمة . كما أن التوقعات المتعلقة بالفترة القادمة يمكن أن تؤدي إلى تغييرات في القيم المخططة بموازنة الفترة السابقة ليا ، فمثلاً موازنة إدارة

عناية تدريب لهذا المتدرب ومستوي ذكاؤه ...

وتوجد العديد من المداخل التي يشيع استخدامها في تخطيط ورقابة التكاليف الاختيارية ، ومن أهم هذه المداخل :

١) التكاليف الاختيارية كنسبة مئوية من إجمالي الإيرادات المتوقعة حيث يري هذا المدخل تحديد المبالغ المخصصة لتكلفة بعض أنواع التكاليف الاختيارية كنسبة مئوية من إجمالي الإيرادات المتوقعة (٣) ، ويؤخذ على هذا المدخل أن تحديد هذه النسبة يتم بشكل حكمي لا يستند إلى معلومات دقيقة ، مما يترتب عليه زيادة أو نقص التكاليف المخصصة عن الاحتياجات الفعلية ، كما أن هذا المدخل يتعارض بشكل كبير مع المنطق ، حيث أنه في حالة انخفاض الإيرادات المتوقعة يؤدي ذلك بشكل مباشر - وفقاً لهذا المدخل - إلى انخفاض في التكاليف الاختيارية المخصصة علي الرغم من أن المنطق يتطلب العكس في كثير من الأحيان بهدف زيادة الإيرادات.

٢) الخبرة الشخصية للمديرين كأساس لتخطيط التكاليف الاختيارية ، وتتأثر التقديرات المخططة - بشكل كبير - بدوافع وأهواء وخبرات القائمين بأعداد تلك التقديرات ، ويعد هذا المدخل مناسباً إلى حد ما في المدى القصير .

٣) قياس المهام (Work Measurement) ويصلح هذا المدخل لتخطيط التكاليف الاختيارية المهندسية فقط ، ويعد مناسباً في المدى القصير ، حيث يستطيع متخو القرارات تطبيق خطوات قياس المهام التي تتبع عند تخطيط التكاليف المهندسية.

الإدارة العليا بتخفيض التقديرات المقررة للفترة المالية القادمة ، وينعكس ذلك سلباً علي الرقابة علي مخصصات الفترة الحالية وتقديرات الفترة التالية ، كما يؤدي ذلك إلى عدم تحقق مزايا التغذية العكسية للمعلومات المتمثلة في المساعدة علي تحسين القدرة علي تخطيط تلك التكاليف .

❖ عند تحليل الانحرافات إذا تم اعتبار الوفرة في التكلفة الفعلية عن المخططة في صالح المنظمة لا يحقق ذلك نتائج سليمة خاصة بالنسبة للتكاليف الاختيارية حيث<sup>(١)</sup> تتحدد تقديرات التكاليف الاختيارية في شكل مسموحات تعد في شكل موازنة علمية وعملية ذات أبعاد إدارية واجتماعية واتصالية وتسويقية .

وتتمثل العلاقات العامة<sup>(١)</sup> في جهود مقصودة ومخططة ومستمرة تهدف إلى بناء حالة من الفهم المشترك والتوافق المصلحي بين المنظمة وجهورها الداخلي والخارجي . وتعتبر تكلفة العلاقات العامة ذات طبيعة اختيارية حيث يتم تخطيط التكاليف المخصصة لها أو زيادتها أو تخفيضها بشكل غير منطقي وغير علمي وغير دقيق ، ونظراً لأنه يمكن للمنظمة الاستمرار في أنشطتها حتى إذا توقفت بشكل كامل أو جزئي من الإنفاق علي التكاليف الاختيارية ، ومن هنا لم تلق تلك التكاليف الاهتمام الذي تستحقه ، مما دفع الباحث إلى اختيار وظيفة العلاقات العامة مجالاً للتطبيق في هذه الدراسة خاصة بعد أن زادت أهميتها بشكل كبير في ظل البيئة الاقتصادية للنظام العالمي الجديد وما يتسم به من حدة وضراوة المنافسة .

وتكتسب هذه الدراسة أهميتها علي الجانب الأكاديمي من تناولها مدخل

العلاقات العامة يمكن أن تزيد في الفترة القادمة نتيجة توقع زيادة المرتبات.

• الموازنات التفاضلية بالأولويات (Priority Incremental Budget) تشبه الموازنات التفاضلية العادية إلا أن الموازنات التفاضلية بالأولويات تتضمن وصفا لماهية الأنشطة التفاضلية أو التغيرات التي سوف تحدث أولاً فيما لو أن الموازنة زادت بنسبة محددة .

• الموازنة وفقاً للأساس الصفري<sup>(٧)</sup> (Zero-Base Budgeting) وفقاً لها يتم إعداد الموازنة من البداية وكأنها تعد لأول مرة حيث يتم تحديد الأهداف والتكاليف لكل نشاط ، وتحديد الوسائل البديلة لممارسة كل نشاط ، ثم تحديد قيم الموازنة البديلة للمستويات المختلفة للجدد بكل نشاط ، ثم يتم تحديد مقاييس إعداد العمل والأداء ، ثم يتم ترتيب كل الأنشطة وفقاً لأهميتها وأولوياتها للتنظيم . وهذه الموازنة تجبر الإدارة علي تبرير إنفاقها بشكل أفضل . وعلي الرغم من شيوع هذا المدخل إلا أنه يتعرض إلى العديد من الانتقادات ومن أهمها :<sup>(٨)</sup>

❖ أن تخطيط التكاليف الاختيارية يتم بناءً علي مهارات التفاوض والإقناع والإلحاح بين الإدارة العليا والقائمين بتخطيط تلك التكاليف وليس علي أساس علمي دقيق وقاطع .

❖ أن الواقع العملي يشير إلى أنه يترتب علي هذا المدخل سعي القائمين علي إنفاق التكاليف الاختيارية المخصصة إلى الإسراع في استنفادها قبل نهاية الفترة المالية بهدف عدم قيام

**منهج الدراسة :** تجمع الدراسة بين منهجين متكاملين من المناهج البحثية ، أخذ الباحث منهما بقدر الحاجة ، سعياً إلى تحقيق أهداف الدراسة وهما : **المنهج الأول** - **المنهج النظري** : حيث تم الرجوع إلى الدراسات والكتابات التي لها علاقة بموضوع هذه الدراسة في الكتب والدوريات والتقارير والبحوث والرسائل العلمية المنشورة وغير المنشورة ، العربية والأجنبية ، وذلك بغرض تحليل تلك الدراسات والكتابات ، وتوفير البيانات والملومات التي قد تتطلبها الدراسة .

**المنهج الثاني** - **المنهج التطبيقي** : والذي يسعى الباحث من خلاله إلى توفير البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة ، وذلك من خلال اتباع منهج دراسة الحالة ( Case Method ) ، حيث سيتم بمشيئة الله القيام بالدراسة التطبيقية علي إدارة العلاقات العامة بجامعة الملك فيصل بالمملكة العربية السعودية ، حيث يمثل نشاط إدارة العلاقات العامة بالجامعات بصفة عامة أحد الأنشطة الواضحة والهامة ، كما انه في حالة إمكانية تطبيق هذه الدراسة علي إحدى الجامعات يصبح من الممكن تطبيقه علي القطاعات الخدمية والاقتصادية علي حد سواء .

**حدود الدراسة :** تم إعداد الدراسة في ظل الحدود التالية :

١. لن يتعرض الباحث - في الجزء النظري من الدراسة - لوظيفة العلاقات العامة بشكل تفصيلي وإنما بالنقطة الذي يخدم الدراسة فقط ، ودون التعرض لوظيفة العلاقات العامة في مجالات متخصصة مثل الشركات السياحية وشركات التأمين والبنوك و... ، وإنما سيتم تناولها بصفة عامة . أما الجزء التطبيقي من الدراسة فسوف تقتصر الدراسة علي إدارة العلاقات العامة بجامعة الملك فيصل بالمملكة العربية السعودية .

التكاليف ، علي أساس النشاط لتخطيط ورقابة التكاليف الاختيارية في محاولة لتحقيق تخطيط منهجي ورقابة أكثر كفاءة وفعالية خاصة في ظل ندرة الدراسات باللغة العربية - في حدود علم الباحث - الخاصة بهذا النوع من التكاليف ، كما أن الدراسات التي تناولتها قد اهتمت ببعض الجوانب فقط دون غيرها والتي تعتمد في معظمها علي مقاييس غير مالية . وتمتد أمانة هذه الدراسة إلى **الجانب التطبيقي** حيث ستتناول الدراسة - بمشيئة الله - مدي إمكانية تطبيق مدخل التكاليف علي أساس النشاط علي وظيفة العلاقات العامة باعتبارها إحدى التكاليف الاختيارية ، في محاولة لتخطيط التكاليف المخصصة لها والرتابة عليها بشكل أكثر موضوعية وبما تتحقق معه الرقابة الفعالة علي تلك التكاليف .

**أهداف الدراسة :** تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

١. التعريف بماهية التكاليف الاختيارية.
٢. التعريف بالعلاقات العامة وظائفها - أهدافها - الطبيعة الاختيارية لتكاليفها .
٣. استخدام مدخل التكاليف علي أساس النشاط في محاولة لتخطيط ورقابة تكاليف العلاقات العامة.
٤. القيام بدراسة تطبيقية لاختبار فروض الدراسة.

**فروض الدراسة :** في ضوء مشكلة الدراسة وتحقيقاً لأهدافها سيتم بمشيئة الله اختبار الفرضين التاليين :

**الفرض الأول :** يؤدي استخدام مدخل التكاليف علي أساس النشاط إلي دقة تخطيط تكاليف العلاقات العامة.

**الفرض الثاني :** يمكن استخدام مدخل التكاليف علي أساس النشاط إلي فعالية الرقابة علي تكاليف العلاقات العامة.

تحقيق ميزة تنافسية للمنظمة ومن ثم زيادة العائد .

ويرى الباحث : أن الدراسة تؤكد علي أن زيادة المبالغ المخصصة للتكاليف الاختيارية لابد وان يكون لها مردودا إيجابيا علي العائد ، وان هذا المردود يجب أن يفوق ذلك الإنفاق ، إلا أن الواقع التطبيقي يجعل ذلك محل نظر في كثير من الأحيان ، حيث قد تكون تلك المنافع اجتماعية أو بنية أو... مما لا يكون له اثر مباشر علي العائد ، هذا بالإضافة إلي أن قياس ما تحقق من منافع يتطلب أخذ المنافع المحققة في الاعتبار في المدى القصير والطويل ، كما يتطلب تحديد المنافع المترتبة علي قرار التحمل بالتكاليف الاختيارية دون غيرها من العوامل .

٢ - دراسة Patten and Trompeter, 2003: (١٦)  
تناولت هذه الدراسة مدي استجابة المنظمات للتكاليف البيئية حيث أجريت الدراسة علي أربعين شركة كيميائية أمريكية ترتب علي ممارستها لأنشطتها حدوث تسربات كيميائية كانت لها آثارها السلبية علي البيئة ، وركزت الدراسة علي ضرورة الإفصاح عن تلك الآثار السلبية وضرورة قيام تلك الشركات بتحمل نفقات اختيارية لتلافيا ، وذلك نتيجة لتعرض تلك الشركات للضغوط السياسية .

ويرى الباحث : أن الدراسة أشارت إلي أن المنظمة تتحمل التكاليف الاختيارية كاستجابة للضغوط السياسية لتلافي الآثار السلبية لنشاطها بهدف المحافظة علي البيئة ، إلا أنها لم تتناول كيفية تخطيط تلك التكاليف الاختيارية التي يجب تحملها أو كيفية الرقابة عليها .

المجموعة الثانية : تناولت هذه المجموعة تبويب التكاليف الاختيارية . وأهم هذه الدراسات :

٣ - دراسة Smith, 1998: (١٦)  
تناولت هذه الدراسة حالة تطبيقية لاستخدام التكاليف المناسبة والتحليلات الاستراتيجية ، كما ركزت علي ضرورة الاعتماد علي التكاليف الملاءمة عند اتخاذ

٢ . نظرا لتعدد الدراسات التي تناولت مدخل التكاليف علي أساس النشاط فإن هذه الدراسة سوف تتناول كيفية استخدام هذا المدخل في تخطيط ورقابة تكاليف العلاقات العامة ولن تتعرض للكثير من التفاصيل عن هذا المدخل إلا بالفرز الذي يسهم في تحقيق ذلك .

خطة الدراسة : تحقيقا لأهداف الدراسة وانطلاقاً من فروضها واستكمالاً لما سبق الإشارة إليه سيتم تناول الجوانب التالية :  
أولاً : الدراسات السابقة .  
ثانياً : ماهية التكاليف الاختيارية .  
ثالثاً : العلاقات العامة ، وظائفها وأهدافها .

رابعاً : الطبيعة الاختيارية لتكاليف العلاقات العامة .  
خامساً : تخطيط تكاليف العلاقات العامة باستخدام مدخل التكاليف علي أساس النشاط .  
سادساً : رتبة تكاليف العلاقات العامة باستخدام مدخل التكاليف علي أساس النشاط .  
سابعاً : الدراسة التطبيقية .  
ثامناً : الخلاصة والنتائج .

أولاً : الدراسات السابقة  
تعددت الدراسات التي تناولت تكاليف الاختيارية بشكل مباشر أو غير مباشر ويمكن تقسيم تلك الدراسات إلي أربع مجموعات ، يتم تناولها وفقاً للتسلسل التاريخي داخل كل مجموعة وذلك علي النحو التالي :

المجموعة الأولى : تناولت هذه المجموعة مبررات التحمل بالتكاليف الاختيارية . وأهم هذه الدراسات :

١ - دراسة rickson And Jacobson, 1992: (١٦)  
تناولت هذه الدراسة أثر زيادة المبالغ المخصصة للتكاليف الاختيارية - خاصة الإعلان والبحوث والتطوير- علي

ويرى الباحث : أن الدراسة لم تتناول قياس اثر عدم الاستقرار في التدفقات النقدية علي الاستثمار الاختياري ، كما لم تتناول كيفية تخطيط أو رقابة هذا الاستثمار .

٦- دراسة Horney And Greenstein,2000 :<sup>(١٦)</sup>

تناولت هذه الدراسة النفقات اللازمة لتغطية البحوث الصحية والعناية بالأنشطة الصحية والتي يتم تمويلها من المخصصات الاختيارية ، وأشارت الدراسة إلى أن حجم الإنفاق علي هذه الأنشطة يتأثر بالتضخم ، مما أدي إلي قيام العديد من المبادرات التي تسعى إلي زيادة حجم الإنفاق الاختياري ليلانم المستوي السائد للتضخم .

ويرى الباحث : أن الدراسة لم تبين كيفية قياس مستوي التضخم المقصود ، ولم تتناول كيفية تخطيط أو رقابة تلك التكاليف في ظل التضخم .

المجموعة الرابعة : تناولت هذه المجموعة تخطيط ورقابة التكاليف الاختيارية . وأهم هذه الدراسات :

٧- دراسة Grinnel,1977 :<sup>(١٧)</sup>

تناولت هذه الدراسة كيفية تحميل التكاليف الثابتة ( ملزمة واختيارية ) ، كما تناولت كيفية معالجة الانحرافات الخاصة بتلك التكاليف .

ويرى الباحث : انه نظرا لان الدراسة لم تتناول كيفية تخطيط التكاليف الثابتة الاختيارية فيكون من غير المنطقي الاهتمام بالجانب الرقابي من خلال تحديد ومعالجة الانحرافات دون تناول تخطيط تلك التكاليف ، حيث أنه كلما تم التخطيط بكفاءة كان من الممكن الرقابة بكفاءة ، وإذا لم تتم الرقابة بكفاءة فلا داعي للتخطيط من البداية . وتجاهلت الدراسة اثر التكاليف الثابتة الاختيارية في المدى الطويل ، كما أشارت إلى انه طالما أن التكاليف يتم تحديدها سنويا فيمكن اعتبارها خاصة بهذه السنة فقط ويقتصر أثرها علي هذه السنة ويرى الباحث أن هذا يتناقض مع إحدى

القرارات ، كما أشارت إلى أهمية التمييز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة والتكاليف الغارقة والتكاليف الاختيارية .

ويرى الباحث : إن الدراسة اهتمت بالتمييز بين أنواع التكاليف إلا أنها لم تتناول تخطيط أو رقابة تلك التكاليف .

المجموعة الثالثة : تناولت هذه المجموعة العوامل المؤثرة في مخصصات التكاليف الاختيارية . وأهم هذه الدراسات :

٤ - دراسة Berry,1982 :<sup>(١٨)</sup>

تناولت هذه الدراسة تكاليف تدريب العاملين ، واعتمدت علي مدخل التكلفة والعائد (Cost And benefits) كأساس لتبرير قرار التحمل بهذه التكاليف ، وأشارت الدراسة إلى ضرورة أخذ التغير في القوة الشرائية للنقود في الاعتبار عند تطبيق هذا المدخل .

ويرى الباحث : أن الدراسة لم تحدد بشكل عملي كيفية قياس التكلفة أو العائد والذي يعتمد عليهما هذا المدخل ، خاصة وان كثيرا من التكاليف الاختيارية قد لا يتحقق العائد منها في المدى القصير ، كما أن العائد أو المنافع المحققة قد تكون نتاج العديد من العوامل تمثل التكاليف الاختيارية أحدها .

٥ - دراسة Minton And schrand,1999 :<sup>(١٩)</sup>

تناولت هذه الدراسة أثر عدم الاستقرار في التدفقات النقدية علي الاستثمار الاختياري وتكاليف الدين العام ، وأشارت الدراسة إلي أن عدم الاستقرار في التدفقات النقدية يكون مرتبطاً ومصحوباً بانخفاض في مستوي الاستثمار ومستوي الإنفاق الاختياري ، كما تري الدراسة أن هذا الارتباط يدل علي أن الشركات لا تستخدم أسواق رأس المال الخارجية للتغطية الكاملة للعجز في التدفقات النقدية ، وإنما تتخلى عن الاستثمار ، وانتهت الدراسة إلي أن عدم الاستقرار في التدفقات النقدية لا يؤدي فقط إلي زيادة احتمالات احتياج المنظمة إلي الوصول إلى أسواق رأس المال وإنما تؤدي أيضاً إلي زيادة تكاليف القيام بذلك .

فإنه يمكن التحكم في ظاهرة المغالاة في الإنفاق الاختياري . ويرى الباحث : أن الدراسة اعتبرت أن مشكلة تخطيط التكاليف الثابتة الاختيارية تبرز في التنظيمات التي تعتمد على اللامركزية في الإدارة ، إلا أن الباحث يرى أن تلك المشكلة يمكن أن تمتد إلي معظم التنظيمات . وبنفس الدرجة تقريباً .

سواء كانت تعتمد على المركزية أو اللامركزية في الإدارة نظراً لأن صعوبة تخطيط التكاليف الثابتة الاختيارية يرجع إلى خصائص وسمات تلك التكاليف ، ولا ترجع إلي أسلوب إدارة تلك التنظيمات . كما أن الدراسة ركزت بشكل أكبر علي التكاليف الثابتة الاختيارية المتمثلة في الإنفاق المظنري لمديري مراكز المسؤولية المخول لهم صلاحية الإنفاق الاختياري ، في حين يرى الباحث أن التكاليف الاختيارية تتسع لتشمل العديد من مجالات الإنفاق مثل : البحوث والتطوير ، والتدريب ، والإعلان ، والعلاقات العامة ، وجزء من تكاليف الجودة الشاملة ، و ... . ، وتتحمل المنظمة إنفاق التكاليف الاختيارية في تلك المجالات مقابل المردود المتوقع من هذا الإنفاق كعائد للمنظمة في المدى القصير أو المدى طويل . كما أن الدراسة السابقة تناولت الجانب النظري فقط ولم تتعرض إلي الجانب التطبيقي .

١٠ - دراسة Budlitz and Ettredge, 1989: (٢٠) تناولت هذه الدراسة أثر الخطأ في تخطيط التكاليف الاختيارية - خاصة الإعلان والبحوث والتطوير- علي أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية ، وتوصلت الدراسة إلي أن الخطأ أو عدم الدقة في تخطيط التكاليف الاختيارية يؤثر تأثيراً سلبياً ومباشراً علي أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية .

ويرى الباحث : أن الدراسة تناولت أثر الخطأ في تخطيط التكاليف الاختيارية إلا أنها لم تحدد كيفية تلافي تلك الأخطاء ، بمعنى أنها لم تقدم أسلوباً مناسباً لتخطيط تلك التكاليف بحيث يتلافي هذه الأخطاء .

خصائص التكاليف الاختيارية وهي أن أثرها قد لا يتحقق إلا في المدى الطويل .

٨ - دراسة Cooly And Cunningham, 1977: (٢١) تناولت هذه الدراسة إطاراً مقترحاً لتخطيط صافي الربح ، كما تناولت من خلال هذا الإطار تخطيط التكاليف الاختيارية عن طريق ربطها بإيراد المبيعات .

ويرى الباحث : أن الدراسة اعتمدت في تخطيطها للتكاليف الاختيارية علي إيراد المبيعات بمعنى أن المبالغ المخصصة لتلك التكاليف سوف تنخفض في حالة انخفاض إيراد المبيعات ، وهذا يتعارض مع المنطق لأن التكاليف الاختيارية في كثير من الأحيان إذا تم زيادة المبالغ المخصصة لها يكون لذلك مردود إيجابي علي إيراد المبيعات ، بمعنى أن انخفاض إيراد المبيعات قد يكون مبرراً لزيادة التكاليف الاختيارية - مثل الإعلان والتدريب - وليس تخفيضاً .

٩ - دراسة حجاج ، ١٩٨٧: (٢٢) تناولت هذه الدراسة مشكلة الوكالة الاقتصادية المتعلقة بالتكاليف الاختيارية وبصفة خاصة المنظمات التي تأخذ بنظم اللامركزية في الإدارة ، واعتمدت في ذلك علي أحد المداخل السلوكية . وخلصت الدراسة إلي:

- أن كافة التنظيمات اللامركزية تعاني من مشكلة الوكالة الاقتصادية ، ويظهر ذلك بشكل صارخ في مراكز المسؤولية التي تنفق التكاليف الاختيارية .
- أن مواجهة مشكلة الوكالة الاقتصادية المتعلقة بالتكاليف الاختيارية يبدأ بالإنسان عن طريق تلمس جوانب ذاته ودوافعه باعتباره السبب الأساسي وراء المغالاة في الإنفاق الاختياري ، فإذا أمكن التحكم فيها وتوجيهها الوجهة الصحيحة وتنمية الجانب الراشد من هذه الذات وإضعاف وتحييد الجوانب غير الراشدة فيها



التسويقية، وأرجعت الدراسة ذلك إلى صعوبة تتبع نتائج الوظيفة التسويقية، بالإضافة إلى الطبيعة الاختيارية لكثير من تكاليفها، مما يقلل من فعالية الرقابة على التكاليف التسويقية.

**ويرى الباحث:** أن الدراسة انتهت إلى ضعف فعالية الرقابة على التكاليف التسويقية واستندت في ذلك إلى طبيعتها الاختيارية، إلا أن ذلك يعد محل نظر، حيث يتفق الباحث مع الدراسة في أن الرقابة قد تكون أكثر صعوبة إلا أنه لا يتفق معها في ضعف فعاليتها خاصة إذا تم تخطيط تلك التكاليف بدقة وبموضوعية.

١٣- دراسة الصادق، ٢٠٠١ (١٣):

اقترحت الدارسة نموذجاً لهندسة التكاليف الاختيارية تتحقق من خلاله العلاقة المنطقية بين المداخلات ( التكاليف الاختيارية ) والمخرجات(العوائد المحققة) ، وتعتمد مقومات هذا النموذج على استخدام النظم الخبير (systems Expert) ، وخلصت الدراسة إلى إعداد ٨٦٤ قاعدة معرفة تمثل نموذجاً يمكن الاستفادة منه في تخطيط الحملات الإعلانية باعتبارها أحد بنود التكاليف الاختيارية. وتمثلت متغيرات النموذج في خمسة متغيرات هي: المرحلة التي يمر بها المنتج، ودرجة المنافسة، ومدى اتساع السوق، ومدى الرغبة في فتح أسواق جديدة، وطبيعة المنتج الذي تتعامل فيه المنشأة.

**ويرى الباحث:** أن الدراسة كان من الضروري أن تدرج ضمن متغيرات النموذج<sup>(١٤)</sup>: انقصة الزمنية للإعلان، ونفقات الإعلان لدى المنافسين، والإيرادات التي تحققها المنظمة، والمتغيرات البنوية والسياسية. كما أشارت الدراسة السابقة إلى أن الهدف من التحمل بالتكلفة الاختيارية يؤدي إلى إيجاد علاقة ارتباط بين المداخلات والمخرجات على أساس سليم، ويرى الباحث أن ذلك يعد محل نظر نظراً لأن تحقيق ذلك يتطلب وجود علاقة واضحة بين التكلفة والنتائج المحققة. كما يرى الباحث أن الدراسة السابقة في ظل ما درّسنا إليه من صياغة

١١- دراسة خليل، ١٩٩٢: (٢١)

تناولت هذه الدراسة التكاليف الاختيارية من منظور استراتيجي مع الأخذ في الاعتبار المدى القصير والمتوسط، وأشارت الدراسة إلى أن المشاكل المحيطة بالتكاليف الاختيارية لا ترجع في جوهرها إلى عدم وجود علاقة بين المداخلات والمخرجات بقدر ما ترجع إلى طول الفترة الزمنية بين تكبد النفقات وبين المخرجات، وخلصت الدراسة إلى صياغة نموذج للرقابة على التكاليف الاختيارية يقوم على مجموعة متكاملة من الخطوات المنهجية لتخطيط ورقابة التكاليف الاختيارية قبل وأثناء وقوع الأحداث، كما أشارت الدراسة إلى أهمية الربط بين مختلف أنواع التكاليف الاختيارية ومختلف آجال البعد الزمني بشكل مترابط، كما قامت الدراسة بحصر أهم الأساليب والأدوات الفنية للتخطيط والرقابة على التكاليف الاختيارية وتبويبها مما يتيح إمكانية انتقاء الأسلوب الفني بما يتلاءم وطبيعة التكاليف الاختيارية محل الرقابة وفي ظل ظروف المنظمة.

**ويرى الباحث:** أن الدراسة لم تأخذ في الاعتبار تباين الطبيعة الوظيفية لعناصر التكاليف الاختيارية، حيث أن منها ما هو إنتاجي مثل بعض عناصر تكاليف الجودة الشاملة، ومنها ما هو تسويقي مثل الإعلان، ومنها ما هو إداري مثل العلاقات العامة والتدريب، وكل منها يتطلب مقومات مختلفة لاتخاذ القرار بتحمل التكلفة، كما يتطلب تبويباً مختلفاً لأدوات وأساليب التخطيط والرقابة، كما أن الدراسة اهتمت بالجانب النظري وفي شكل تعميمات قد تصطدم بالعديد من المعوقات عند التطبيق العملي.

١٢- دراسة Lau, 1999: (٢١)

تناولت هذه الدراسة أهمية الرقابة على كل من تكاليف التصنيع وتكاليف التسويق، وركزت الدراسة على أثر الرقابة على كل من تكاليف التصنيع وتكاليف التسويق في خلق فترة من الركود لوظيفة التصنيع دون التأثير على الوظيفة

الإنفاق ، والاعتماد علي نظم  
الخبير.

وعلي الرغم من الإسهامات القيمة  
التي قدمتها الدراسات السابقة إلا أن  
الباحث يري أن تلك الدراسات لم تقدم  
منهجاً متكاملًا له صفة العمومية بحيث  
يصلح كأساس لتخطيط ورقابة التكاليف  
الاختيارية بكافة عناصرها ، حيث تناولت  
بعض الدراسات عملية التخطيط ، وتناول  
البعض الآخر عملية الرقابة ، ذلك علي  
الرغم من حتمية تكامل عمليتي التخطيط  
والرقابة لأنهما وجبتين لعلة واحدة ، كما  
أن تلك الدراسات في معظمها تناولت  
الجانب النظري دون القيام بدراسات  
تطبيقية للتحقق من مدي إمكانية تطبيق  
ذلك .

### ثانياً : ماهية التكاليف الاختيارية

يمكن تقسيم التعريفات التي تناولت  
التكاليف الاختيارية إلى أربعة أقسام :  
القسم الأول : اهتمت بتعريفات بهذا القسم  
بدرجة التأثير الذي يمكن أن تمارسه الإدارة  
(By degree of managements influence)  
علي التكاليف الاختيارية . ومن أهم هذه  
التعريفات أن التكاليف الاختيارية :

" هي التكاليف التي يكون للإدارة أن تختار  
التحمل بها أو تخفيضها دون أن يكون لهذا  
الاختيار تأثير علي قدرة المنشأة علي أداء  
أعمالها في الأجل القصير " (٢٥) ، أو " هي  
تكاليف تتكبدها المنظمة في الأجل القصير ،  
ويمكن للإدارة التخلص منها بسهولة " (٢٦) ،  
أو " هي تكاليف تقدرها الإدارة في بداية  
فترة الموازنة وفقاً لتحده من أهداف ،  
بحيث تحدد الحدود القصوى للإنفاق عليها ،  
وتكون أول ما تتجه إليه الأنظار فتتناوله  
الإدارة بالتعديل عند الموازنة بين  
الاستخدامات والموارد " (٢٧) .

القسم الثاني : اهتمت التعريفات بهذا القسم  
بسلوك التكلفة مع القيمة  
(By Behavior With Respect To Value)  
هذا بالإضافة إلي ما تناولته تعريفات القسم  
الأول ممثلاً في التأثير الذي يمكن أن  
تمارسه الإدارة علي التكاليف الاختيارية ،

٨٦٤ قاعدة للمعرفة انحصرت في وظيفة  
الإعلان فحسب ومن ثم لا تصلح تلك  
القواعد للتطبيق علي أنواع التكاليف  
الاختيارية الأخرى مثل : البحوث  
والتطوير والتدريب والعلاقات العامة ...  
الخ . بالإضافة إلي ذلك يري الباحث أن  
الدراسة السابقة اعتمدت علي مجموعة من  
القواعد النظرية والتي يصعب تحويلها إلي  
أرقام تعبر بدرجة معقولة من الموضوعية  
عن حجم التكاليف الاختيارية ، ومن ثم  
يصعب القول بأنها مهندسة ، وما يؤكد  
ذلك أن تلك الدراسة عند قيامها بالدراسة  
التطبيقية اعتمدت علي أرقام افتراضية  
يصعب الاعتماد عليها عند اتخاذ  
القرارات .

ومن أعرض السابق للدراسات

السابقة يتبين ما يلي :

- أن المجموعة الأولى أشارت إلي  
انه من مبررات التحمل بالتكاليف  
الاختيارية تحقيق ميزة تنافسية  
للمنظمة ومن ثم زيادة العائد  
المحقق ، ومنها أيضاً تلافى الأثر  
السلبية علي البيئة نتيجة لممارسة  
المنظمة لأنشطتها .
- أن المجموعة الثانية أشارت إلي  
ضرورة التمييز بين التكاليف  
الثابتة والمتغيرة والغارقة  
والاختيارية .
- أن المجموعة الثالثة أشارت إلي  
أنه من العوامل المؤثرة في حجم  
التكاليف الاختيارية كل من :  
التغير في القوة الشرائية للنقود  
وعدم الاستقرار في التدفقات  
النقدية والتضخم .
- تناولت المجموعة الرابعة تخطيط  
ورقابة التكاليف الاختيارية ، حيث  
أشارت إلي انه يمكن تخطيط تلك  
التكاليف عن طريق ربط المبالغ  
المخصصة بإيراد المبيعات ،  
وعن طريق التحكم في الدوافع  
الإنسانية لمديري مراكز المسؤولية  
والمسؤولين عن اتخاذ قرار

أداء نشاطها ، ومما قد يحقق لها ميزة تنافسية ، كما يمكن للإدارة تأجيل التحمل بتلك التكاليف ، أو الاستغناء عنها بشكل كلي أو بشكل جزئي في الأجل القصير دون أن يؤثر ذلك علي استمرار المنظمة في أداء أعمالها الأساسية "

ويعتبر التعريف الأخير أكثر شمولاً حيث يشير إلي أن التكاليف الاختيارية :

١. غير ملزمة فنياً أو قانونياً للإدارة .
٢. يمكن للإدارة تأجيل التحمل بها أو ببعض عناصرها .
٣. يمكن للإدارة الاستغناء عنها بشكل جزئي أو كلي .
٤. لا يؤثر تأجيل التحمل بها أو الاستغناء عنها بشكل كلي أو جزئي علي استمرار المنظمة في أعمالها الأساسية في الأجل القصير .
٥. يساعد التحمل بها علي تحقيق ميزة تنافسية للمنظمة وفقاً لنوع هذه التكلفة ( التدريب ، البحوث والتطوير ، الإعلان ، العلاقات العامة ، التصميم ، ... ) .

ومن الجدير بالذكر أن التكاليف الاختيارية تتمثل في اعتمادات تخصصها الإدارة في ضوء رؤيتها لأهمية العنصر وقيمه ، ويكون ذلك في صورة مبالغ إجمالية تستخدم للإنفاق منها علي الأنشطة المتعلقة بهذا العنصر ، ومن ثم تتسم عناصر التكاليف الاختيارية بالثبات، إلا أن (٣٢) أحد الباحثين يري أن إدارة المنظمة قد تتخذ قرارات يتم بموجبها تحديد ما يتم إنفاقه علي نوع ما من التكاليف الاختيارية - الإعلان مثلاً - كنسبة مئوية معينة من حجم المبيعات مثلاً ، ويستطرد الباحث مؤكداً علي أنه في مثل هذه الحالة يمكن تصنيف هذه التكاليف الاختيارية ضمن التكاليف المتغيرة ، لا لوجود علاقة سببية بين التكاليف وحجم النشاط - شأنها في ذلك شأن التكاليف المبنية - ولكن طبقاً

ومن أهم هذه التعريفات أن التكاليف الاختيارية :

" هي التكاليف الثابتة التي تقوم الإدارة بإعادة النظر فيها بعد فترة قصيرة من الزمن " (٣٨) ، أو " هي أغلب عناصر التكاليف الثابتة التي يمكن تخفيضها أو تقليص قيمتها بواسطة الإدارة عندما يتوافر الوقت المناسب لهذا الإجراء " (٣٩) .

القسم الثالث : لم يقصر هذا القسم التكاليف الاختيارية علي التكاليف الثابتة فقط ، وإنما امتد إلى التكاليف المتغيرة أيضاً شريطة أن تكون غير ملزمة ، بالإضافة إلي التأثير الذي يمكن أن تمارسه الإدارة عليها ، ومن أهم هذه التعريفات أن التكاليف الاختيارية :

" هي تلك العناصر غير الملزمة للإدارة من الوجهة الفنية والقانونية والتي يتأثر تحديدها أو تقديرها والرقابة عليها بسياسات وقرارات الإدارة إلى حد كبير ، ويمكن للإدارة تخفيضها أو تأجيل تكبد بعض عناصرها بشكل جزئي أو كلي في الأجل القصير " (٣٠) .

القسم الرابع : تناولت التعريفات بهذا القسم أثر تعديل التكاليف الاختيارية علي مدى استمرارية المنظمة في أداء أعمالها الأساسية وما تحققه تلك التكاليف من مزايا تنافسية للمنظمة ، ومن أهم تلك التعريفات أن التكاليف الاختيارية:

" هي عناصر التكاليف التي تتحملها المنظمة في سبيل أداء أنشطة تحقق لها ميزة تنافسية ، ويمكن للمنظمة الاستغناء عن التحمل بها بشكل كلي أو جزئي خلال فترة زمنية معينة دون وجود تأثير مباشر علي استمرار المنظمة في أداء أعمالها الأساسية " (٣١) .

ويري الباحث أن القسامين الأخيرين يمكن أن يتكاملاً ليتولد عن هذا التكامل تعريفاً أكثر شمولاً ، وتأسيساً علي ذلك يمكن تعريف التكاليف الاختيارية بأنها: " مجموعة من عناصر التكاليف غير الملزمة للإدارة من الوجهة الفنية أو القانونية والتي تتحملها المنظمة في سبيل

٣) تبويب عناصر التكاليف وفقاً لمعيار المقدرة علي إعداد موازنة صحيحة للتكاليف

(By ability to budget "right" amounts) ووفقاً لهذا التبويب<sup>(٣٤)</sup> يتم تقسيم التكاليف إلي نوعين: (أ) تكاليف ملزمة (التزاماً فنياً أو التزاماً قانونياً). (ب): تكاليف اختيارية. ويمكن بيانها علي النحو التالي: (أ) تكاليف ملزمة **Committed Cost** وهي تكاليف ملزمة للإدارة ويصعب تعديلها أو تأجيلها، وتنقسم إلي نوعين من التكاليف الملزمة:

• **تكاليف ملزمة لأسباب فنية**<sup>(٣٥)</sup>

وهي تكاليف مهندسة

(Engineered Costs)

وتتمثل في عناصر التكاليف

الصناعية المتغيرة، ويصعب

تغييرها أو تعديلها عن طريق

تغيير معدل تكلفة الوحدة

المنتجة من عناصر التكاليف،

ويمكن تحديد حجم التكلفة لكل

عنصر من عناصر هذه

التكاليف بموضوعية نظراً

لوجود علاقة سببية واضحة

بين المدخلات والمخرجات،

ومن ثم يمكن هندسة تقديراتها

وإخضاعها لأصول ومعايير

الفن الهندسي في إعداد

التقديرات.

• **تكاليف ملزمة لأسباب قانونية**

أو تعاقدية<sup>(٣٦)</sup>

(Committed Costs)

وهي تكاليف لا يمكن التخلص

منها بسهولة وبسرعة، كما

يصعب تعديلها في الأجل

القصير بسبب الإلتزامات

المرتتبة عليها والتي تم

الارتباط بها أو التعاقد عليها

في وقت سابق.

(ب) تكاليف اختيارية **Discretionary**

**Costs**:<sup>(٣٧)</sup> وتتمثل في التكاليف التي

تنشأ نتيجة القرارات الدورية التي تحدد

الحد الأقصى لما يحدث من إنفاق، وليس

للسياسات والقرارات التي تتخذها الإدارة في هذا الشأن، ولذلك يطلق عليها **Managed Cost** أي التكاليف التي للإدارة حرية التصرف فيها أو التكلفة العنارة. إلا أن الباحث يري أن هذه النظرة يمكن أن تكون محل نظر حيث أنه<sup>(٣٨)</sup> علي الرغم من الارتباط بين الإعلان وحجم المبيعات حيث يبدو كما لو كان الإعلان يتغير مع تغير إيراد المبيعات إلا أن هذه العلاقة لا تبدو كونها نوع من الارتباط وليست سبباً لحدوث التكلفة، فالمبيعات قد تكون سبباً في دفع عمولات للمنتجين، ولكنها ليست سبباً في حدوث الإعلان، حيث أنه مجرد ارتباط فقط.

وتتعدد طرق تبويب عناصر التكاليف ويهمننا في هذا المقام ثلاثة من تلك التبويبات وهي:

١) تبويب عناصر التكاليف وفقاً

لعلاقتها بحجم النشاط، أي وفقاً

لسلوك التكلفة مع حجم النشاط

(By behavior with respect to volume of activity)

حيث يتم التفرقة بين التكاليف الثابتة

(Fixed costs) والتكاليف المتغيرة

(Variable costs) والتكاليف المختلطة

(Mixed costs).

٢) تبويب عناصر التكاليف وفقاً لقدرة

الإدارة علي التأثير عليها

(By ability of management influence)

حيث يتم التفرقة بين التكاليف التي يمكن

التحكم فيها (Controllable costs)

والتكاليف التي لا يمكن التحكم فيها

(Non-controllable costs).

\* فن تناول الدراسة طرق تبويب التكاليف بشكل تفصيلي وإنما سنقتصر - بمشيئة الله - فقط وبشكل مختصر علي التبويبات التي تتطلبها الدراسة والمرتبطة بالتكاليف الاختيارية.

والمعلومات والأفكار وشرحها وتفسيرها وتطبيق كافة الأساليب المؤدية لذلك بواسطة أفراد مؤهلين لممارسة أنشطتها المختلفة" (٣٦)

ويتضح مما سبق أن العلاقات العامة هي جهد علمي جاد ومقصود ومستمر يهدف إلي مواجهة التغيرات التي تطرأ علي الرأي العام ، كما تدرس عادات وتقاليد ورغبات انجيمور ووجهة نظره ومشكلاته وأماله حتى تتمكن الإدارة من أخذ ذلك في الحسبان عند إعداد سياساتها ، وشرح هذه السياسات للجمهور بلغة سهلة ومبسطة مما يجعله يقبل علي التعاون مع المنظمة ، مما يحقق الاتصال والتفاهم المزدوج والمتبادل بين المنظمة وجمهورها الداخلي والخارجي .

وظائف العلاقات العامة : تتمثل وظائف العلاقات العامة في خمسة وظائف رئيسية وهي : (٤٠)

١. البحث : ويقصد به تلك الدراسات الخاصة بقياس اتجاهات الرأي العام من الجمهور الداخلي والجمهور الخارجي للمنظمة .
٢. التخطيط : ويقصد به الأسلوب العلمي لرسم خطط العلاقات العامة ، وتقييم البرامج الإعلامية ، وتوزيع الاختصاصات والمسئوليات ، وتحديد الموازنة .
٣. التسيق : ويقصد به الاتصال بالمسؤولين داخل المنظمة ، وكذلك الاتصال بالهيئات والأفراد خارج المنظمة بهدف تقديم الأخبار والمعلومات والتوصيات المرتبطة بالعلاقات العامة .
٤. الإدارة : ويقصد بها تقديم الخدمات لمختلف الإدارات بالمنظمة ، ومساعدتها في أداء وظائفها المتصلة بالجمهور مثل اختيار الموظفين وتدريبهم .
٥. الإنتاج : ويقصد به العديد من الأعمال الهامة والمرتبطة بالنشر والإعلام ، إلي جانب الاتصالات الصحفية ، وإصدار البلاغات

لها علاقة سبب / نتيجة واضحة بين المدخلات والمخرجات ويتم تخصيص تلك التكاليف في شكل اعتمادات دورية بالموازنة . وغالبا ما تكون تلك الاعتمادات سنوية تعكس القرارات التي تتخذها الإدارة العليا والتي تعبر عن سياستها فيما يتعلق بالحدود القصوى للمبالغ المسموح بإنفاقها ، ويتم تحديد هذه التكاليف في شكل موازنة ثابتة نظرا لعدم وجود علاقة واضحة بين المدخلات والمخرجات ، ومن هنا اعتبر هذا الجزء من التكاليف الاختيارية تكاليف ثابتة .

وبعد أن تناولت هذه الدراسة أهم الدراسات التي اهتمت بالتكاليف الاختيارية ، كما تناولت ماهية التكاليف الاختيارية ، وتحقيقا لأهدافها يصبح من الضروري تناول العلاقات العامة - وظائفها وأهدافها - باعتبارها أحد أنواع التكاليف الاختيارية .

### ثالثاً : العلاقات العامة - وظائفها وأهدافها

يعرف المعيد البريطاني العلاقات العامة بأنها " جهود مخططة ومرسومة يقصد منها إقامة التفاهم المستمر بين المنظمة وجمهورها " (٣٨)

(The deliberate & Sustained Effort To establish And Maintain Mutual Understanding Between Organization And It's Public )

ويري تعريف آخر أن العلاقات العامة تتمثل في مجموعة من " الجهود الإدارية الخلاقة والمدروسة والمستمرة والهادفة والموجهة لبناء علاقات سليمة ومجدية قائمة علي أساس التفاعل والإقناع والاتصال المتبادل بين منظمة ما وجمهورها لتحقيق أهداف ومصالح الأطراف المعنية ، ولتحقيق الانسجام الاجتماعي والبنيني بينهما عن طريق النشاط الداخلي القائم علي النقد الذاتي لتصحيح الأوضاع ، والنشاط الخارجي الذي يستغل جميع وسائل النشر المتاحة لنشر الحقائق

## رابعاً : الطبيعة الاختيارية لتكاليف العلاقات العامة

يعتبر قرار التحمل بتكاليف العلاقات العامة ذو طبيعة اختيارية، ومن أهم مظاهر ذلك ما يلي:

### ١. اختيارية طريقة إعداد موازنة العلاقات العامة :

تتعدد طرق إعداد موازنة العلاقات العامة باعتبارها إحدى أنواع التكاليف الاختيارية ومن أهم هذه الطرق : الخبرة الشخصية للمديرين ، والاعتماد علي نسبة مئوية من الموارد ، واستخدام الموازنة الساكنة التفاوضية (الموازنة التفاوضية العادية ، و الموازنة التفاوضية طبقاً للأولويات ، والموارنة وفقاً للأساس الصفري ) ، ونظم الخبير . ولإدارة أن تختار الطريقة التي تراها مناسبة لإعداد موازنة العلاقات العامة علي الرغم من التباين الكبير بين تلك الطرق ، وقد يكون اختيار طريقة ما محل تساؤل ويفتقر كثيراً إلي الموضوعية .

### ٢. اختيارية الحدود العليا والدنيا لحجم تكلفه العلاقات العامة:

تتعرض المنظمة لظروف مالية تضطرها إلي تخفيض التكاليف، أو عندما ترتفع أسعار بعض المواد بشكل يؤثر علي حجم موازنتها ، أو عندما تنخفض الإيرادات ، تتجه أنظار الإدارة أول ما تتجه إلي تخفيض موازنة التكاليف الاختيارية ومنها موازنة العلاقات العامة بهدف مقابلة تلك الظروف أو مقابلة الارتفاع في الأسعار أو تعويض الانخفاض في الأرباح أو زيادة تلك الأرباح.

ونظراً لأنه مالا يدرك كنه لا يترك كله ، فإنه عند تخطيط موازنة العلاقات العامة يمكن إعداد مستويات متعددة للتكلفة بحيث يوفر قدرأ مناسباً من المرونة لمتخذ القرار ، مثلاً عند التخطيط لعقد أحد المؤتمرات يمكن إعداد عدة موازنات للتكلفة فيكون مستوي الطباعة ( طباعة فآخرة - متوسطة - عادية )، ويتم انتقال

والبيانات وعقد المؤتمرات ، هذا بالإضافة إلي إنتاج الأفلام السينمائية الموجهة إلي الجماهير بمختلف طوائفهم داخل وخارج المنظمة.

أهداف العلاقات العامة : يمكن تقسيم أهداف العلاقات العامة - في إطار علاقتها بالجمهور - إلي نوعين من الأهداف: (١)

( أ ) الأهداف الخاصة بالجمهور الداخلي : وتمثل أهم تلك الأهداف في بناء الثقة المتبادلة بين المنظمة والجمهور الداخلي ، ونشر الوعي بين العاملين ، وتعريفهم بدورهم وأهمية هذا الدور في المنظمة ، ورفع أو تحسين الكفاءة الإنتاجية للعاملين من خلال الاهتمام بحل المشكلات التي تواجههم ، والمشاركة في تحسين ظروف العمل المادية والنفسية والاجتماعية ، وتخفيض معدل دوران العمل ، وشرح كافة سياسات وخطط وتوجيهات المنظمة ، وتحديد العاملين في إنجاز هذه السياسات والأهداف ، وتقديم النصح والمشورة للإدارة العليا بشأن القضايا والمواقف التي تواجه المنظمة أو بشأن سياساتها وخططها المالية والمستقبلية ، فضلاً عن تقديم المعلومات والتوصية الخاصة بالجمهور الداخلي والتي لها علاقة بممارسة المنظمة لنشاطاتها وتحقيق أهدافها .

( ب ) الأهداف الخاصة بالجمهور الخارجي : وتمثل أهم تلك الأهداف في تحسين سمعة أو صورة المنظمة لدي الجماهير من خلال التقديم الجيد للمنشأة لهذه الجماهير والمجتمع ككل مع شرح سياسات وأهداف المنظمة لها ، واستقطاب الكفاءات البشرية المتميزة والمناسبة للعمل بالمنظمة ، وتوفير معلومات للإدارة عن الجمهور الخارجي أو أطراف التعامل مع المنظمة ، وشرح دور المنظمة في خدمة البيئة والمواطنين بصفة عامة .

الظروف المتغيرة للمنظمة إلا أنه قد يكون سبباً في استغلال هذه الطبيعة الاختيارية لاتخاذ قرارات في غير صالح المنظمة بقصد أو بدون قصد ، مما قد يكون له أثر سلبي علي المنظمة.

٤. اختيارية توقيت أداء أنشطة العلاقات العامة : يؤثر بشكل كبير توقيت قيام المنظمة ببعض أنشطة العلاقات العامة - وما يترتب علي هذه الأنشطة من نتائج - علي الأنشطة الرئيسية للمنظمة ، فمثلاً للقيام ببرامج لتدريب العاملين خلال فترات موسمية تتطلب تفرغ العاملين لهذا العمل الموسمي قد يؤدي إلي احتمال حدوث إختناقات أو تعطيل للأنشطة الرئيسية ، بمعنى أن عدم اختيار التوقيت المناسب قد يكون له مردود سلبي علي المنظمة .

٥. اختيارية القيام بأنشطة العلاقات العامة أو تكرارها : وتتمثل الطبيعة الاختيارية في أن الإدارة قد حري القيام بأحد أنشطة العلاقات العامة أو تكراره أو تأجيله أو عدم القيام به كلية - الإعلان مثلاً ) ، وبطبيعة الحال قد يتخذ هذا القرار كتعكس لمقتضيات البيئة الداخلية أو الخارجية التي تعمل المنظمة من خلالها ، ومن المؤكد أن ينعكس أثر القرار علي النتائج المتوقعة من النشاط إيجاباً أو سلباً وفقاً لطبيعة النشاط وطبيعة القرار المتخذ .

٦. اختيارية الجهة القائمة بنشاط العلاقات العامة : يمكن للمنظمة إسناد كل أو بعض أنشطة العلاقات العامة إلي بعض الجهات التابعة للمنظمة أو إسنادها إلي جهات خارجية ، مثل إسناد نشاط الإعلان لإحدى وكالات الإعلان ، وإسناد إقامة أحد المؤتمرات أو المعارض أو الحفلات الترفيهية إلي بعض الجهات المتخصصة في ذلك . وحيث أنه تتعدد الجهات المتخصصة في كل من هذه الأنشطة ، كما تتعدد البدائل المتاحة مثل حجم المعرض ، أو مرات تكرار الإعلان ، أو النطاق الجغرافي للمؤتمر ( علي مستوي

المشاركين ببطائرات ) درجة أولي - درجة الأفق - درجة سياحية ) ، و تسكين المشاركين ( فنادق خمسة نجوم - فنادق أربعة نجوم - ... ) ، والهدايا التذكارية ( عالية القيمة - متوسطة القيمة - عادية ) . ويمكن تحقيق ذلك أيضا بالنسبة لمختلف أنشطة العلاقات العامة كموازنة الإعلان وموازنة الأنشطة الرياضية وموازنة الأنشطة الثقافية وموازنة الأنشطة الاجتماعية ، ... مما يوفر للإدارة عدة بدائل تختار من بينها في حال تعرض المنظمة لمخاطر أو ضيق مالي ، حيث يمكن للإدارة الانتقال من بديل إلي آخر دون التخلي كلية عن النشاط الاختياري . ومن الجدير بالذكر أن اختيار مستوي معين من للتكلفة قد يكون سبباً في اتخاذ قرارات غير رشيدة بقصد أو بدون قصد .

٣. اختيارية مزيج أنشطة العلاقات العامة : تتمثل وظائف العلاقات العامة في البحث والتخطيط والتنسيق والإدارة والإنتاج ، وتتم تلك الوظائف من خلال مجموعة من الأنشطة الرئيسية الخاصة بالبحوث والأنشطة الداخلية والأنشطة الخارجية والأنشطة الإعلامية ، وكل من هذه الأنشطة ينقسم إلي مجموعة من الأنشطة الفرعية ، فمثلاً الأنشطة الإعلامية تنقسم إلي مجموعة من الأنشطة كأعداد الرسائل الإعلامية والصحافة والنشرات والأشرطة السينمائية والإعلانات الإذاعية والإعلانات التليفزيونية والمنشورات والأفلام الوثائقية والشرائح المصورة و... ، وهذه الأنشطة قد تكون متكاملة أو بديلة وفقاً لرؤية الإدارة والبيئة التي تعمل فيها المنظمة ، وفقاً لاحتمال تعرض المنظمة لظروف مالية تضطرها إلي تأجيل بعض تلك الأنشطة أو تجنبها كلية أو جزئياً خلال فترة معينة . وعلي الرغم من أن اختيارية مزيج أنشطة العلاقات العامة يوفر مرونة أكثر لمتخذ القرار في ظل

خامساً : تخطيط تكاليف العلاقات العامة باستخدام مدخل التكاليف علي أساس النشاط

[ Activity Based Costing (ABC) ]  
تقوم فلسفة مدخل التكاليف علي أساس النشاط (ABC) (٤٣) علي أن المنتجات لا تستهلك التكاليف وإنما تستهلك الأنشطة ، وتلك الأنشطة هي التي تستهلك التكاليف حيث تستنفذ موارد المنظمة ، ومن ثم فإنه يجب رد وربط هذه التكاليف - ومنها التكاليف الإضافية- أولاً بالأنشطة نظراً لأن هذه الأنشطة هي مسببات حدوث هذه التكاليف ، ثم علي قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة يتم تحميله بنصيبه من التكاليف.

ويتم تخصيص التكاليف الإضافية وفقاً لمدخل التكاليف علي أساس النشاط علي مرحلتين (٤٤) : المرحلة الأولى : تحديد التكاليف الإضافية في مجموعات للتكلفة (Cost Pool) علي أساس النشاط وتحديد معدل التكلفة لكل نشاط . المرحلة الثانية : تخصص التكاليف الإضافية علي المنتجات وفقاً لعدد الأنشطة المطلوب إنجازها . ويراعي عند تخصيص تلك التكاليف وفقاً للمرحلتين السابقتين أن تتم عملية التخصيص علي أربعة مستويات هي : علي مستوي وحدة المنتج ، وعلي مستوي دفعات الإنتاج ، وعلي مستوي الأنشطة المدعمة لخطوط الإنتاج ، وعلي مستوي أنشطة التسهيلات العامة علي مستوي المصنع .

ويحقق استخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط المزايا التالية: (٤٥)

١. تحديد تكلفة المنتج بدقة وعدالة أكبر بتخصيص التكاليف الإضافية علي أساس علاقات سببية ذات معنى مفيد يعتد به بين التكاليف والأنظمة والمنتجات ، مما يؤدي إلي عدم تشويه تكلفة المنتج .
٢. دقة وسلامة القرارات الإدارية نظراً لاعتماد تلك القرارات علي

المنطق أو الدولة أو العالم) . وبطبيعة الحال يختلف العبء المترتب علي اختيار أحد هذه الجيات أو البدائل ، ومن ثم تمثل الطبيعة الاختيارية هنا في اختيار جهة ما أو بديل ما ، مما يعطي للإدارة مرونة في اتخاذ قراراتها في ضوء المتغيرات الداخلية أو الخارجية التي تعمل المنظمة من خلالها ، وفي ضوء حجم الموازنة أو ما قد تتعرض له المنظمة من ظروف مالية .

٧. اختيارية تخصيص موازنة العلاقات العامة : وتتمثل الطبيعة الاختيارية في أن الإدارة قد تخصص الموازنة المقدرة للعلاقات العامة لجميع الأنشطة وفقاً لمعايير تراها متوافقة مع أهدافها ، وقد تخصصها لبعض الأنشطة دون غيرها ، وعلي الرغم من أن هذه الطبيعة الاختيارية توفر درجة أكبر من المرونة لمتخذ القرار ، إلا أنه قد يكون لها آثارها السلبية في حال عدم اتخاذ القرار المناسب في هذا الشأن .

ويخلص الباحث مما سبق إلي أن تلك الجوانب التي تبرز الطبيعة الاختيارية للعلاقات العامة إنما توفر درجة معقولة من المرونة أمام متخذ القرار للاختيار من بين البدائل المتاحة ، كما أنه قد يترتب علي اختيار بديلاً دون آخر أعباء مختلفة أو آثاراً إيجابية أو سلبية كنتيجة للأسس التي تتخذ علي أساسها القرارات والطرق التي تعد أساساً لتحديد حجم الإنفاق .

وبعد أن تناولت هذه الدراسة وظائف وأهداف العلاقات العامة والطبيعة الاختيارية لتكاليفها ، وتحقيقاً لأهداف الدراسة يمكن أن يثار تساؤل مزمده : هل يمكن تخطيط ورقابة تكاليف العلاقات العامة باستخدام مدخل التكاليف علي أساس النشاط ؟.



- تحديد عناصر تكاليف العلاقات العامة محل التخطيط والرقابة .
  - تحديد المتغيرات الأساسية المؤثرة في قرار التحمل بتكاليف كل عنصر من عناصر تكاليف العلاقات العامة.
  - تحديد المستويات التي يشمل عليها كل متغير .
  - تحديد مستويات الأهداف المراد تحقيقها خلال الفترة التي يتم التخطيط لها بالنسبة لكل عنصر تكلفه .
  - تحديد القيود والثوابت المفروضة علي عملية التخطيط بالنسبة لكل عنصر من عناصر تكاليف العلاقات العامة .
- كما انه يمكن تخصيص الميزنة في ضوء مزيج من الأنشطة أو في ضوء دورة حياة وظيفة العلاقات العامة أو علي أساس موسمي . ويمكن تخطيط تكاليف العلاقات العامة باستخدام مدخل التكاليف علي أساس النشاط من خلال الخطوات التالية • :
- (١) تحديد الأنشطة المرتبطة بالعلاقات العامة ومجموعات تكلفه النشاط .
  - (٢) تحديد كمية محرك التكلفة لكل نشاط من أنشطة العلاقات العامة ، ويتم تحديدها علي أساس دراسات خاصة لكل نشاط .
  - (٣) تحديد معدل محرك التكلفة للوحدة الواحدة من محرك التكلفة
  - (٤) تحديد تكلفة كل نشاط من أنشطة العلاقات العامة ( كمية محرك التكلفة

تكاليف أكثر دقة وموضوعية ، بما يقدم للإدارة صورة شاملة عن تكاليف الأنشطة ، ومن ثم يساعد علي ترشيح متخذي القرارات .

٣. تسعير الإنتاج بمواصفاته المنتفة ومحاكاة السوق ، بما يحقق التكاليف بين خطط ومواصفات الإنتاج وتكلفة تلك المواصفات .

٤. تحقيق كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمنظمة من خلال الدراسة المستمرة للأنشطة التي تنفذها المنتجات ، وتجنب غير الضروري منها وفقاً لسلسلة القيمة ، ومن ثم تخفيض التكاليف .

٥. تقويم الأداء حيث يعتمد هذا المدخل علي استخدام الأدوات المالية وغير المالية عند تقييم الأداء بما يساعد علي تحقيق الكفاءة والفعالية .

٦. تحديد الطاقات غير المستغلة ممثلة في الأنشطة التي بقيت عاطلة دون استخدام من قبل المنتجات النهائية والتي تمثل عبأ علي المنظمة ، وتحقيق ذلك يزيد من القدرة التنافسية للمنظمة .

٧. يساعد تطبيق مدخل التكاليف علي أساس النشاط علي حل العديد من مشاكل المحاسبة عن التكاليف والقضايا الخلافية خاصة عند تحديد تكلفة المنتج ■ .

ويتطلب تخطيط العلاقات العامة باستخدام مدخل التكاليف علي أساس النشاط توفير المعلومات التالية:

• تم الاستعانة - مع التصرف - بتشارلز ت. هورنجرن ، " محاسبة التكاليف - مدخل إداري " ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٢٢٥ .

■ للتوسع يمكن الرجوع إلى : د. أحمد حامد حجاج ، " تحديد التكاليف علي أساس النشاط ضرورة في ظل التطور التقني والاقتصادي " ، مرجع سبق ذكره ، ص ٥٠٣ : ٤٩٩ .

[من خطوة ٢] مضروباً في معدل محرك التكلفة] من خطوة ٣].  
٥) تحديد إجمالي تكاليف العلاقات العامة ممثلاً في مجموع تكاليف الأنشطة المرتبطة بالعلاقات العامة (من خطوة ٤).

وفي ضوء ما ينتج من الخطوة رقم (٥) يتم تحديد تكاليف العلاقات العامة الواجب تخصيصها بالموازنة بناءً على خطط إدارة العلاقات العامة بالمنظمة للفترة المعدة عنها الموازنة، وهذا يختلف عن المناهج المستخدمة في تخطيط التكاليف الاختيارية والتي تعتمد على تحديد التكلفة أولاً ثم توزيع هذه التكلفة على الأنشطة بطرق لا تعتمد على أساس موضوعي .  
ويساعد تطبيق هذا المدخل في دعم إمكانية قياس كفاءة وفعالية كل نشاط من أنشطة العلاقات العامة، كما أنه في حال ظهور بعض المتغيرات التي لم تؤخذ في الاعتبار عند التخطيط والتي يترتب عليها أعباء مالية إضافية مما يضطر المنظمة إلى تخفيض نفقاتها فإنه يمكن تأجيل أو تخفيض أو إلغاء بعض أو كل تلك الأنشطة .

ويري الباحث أنه في ضوء الخطوات الخمس لتخطيط تكاليف العلاقات العامة والسابق الإشارة إليها يمكن توفير المعلومات اللازمة لتطبيق مدخل التكاليف على أساس النشاط في تخطيط تكاليف العلاقات العامة وذلك على النحو التالي :  
الخطوة الأولى : تحديد الأنشطة المرتبطة بالعلاقات العامة ومجموعات تكلفة النشاط

تتمثل تكاليف العلاقات العامة في أربعة أنواع رئيسية وهي : (١٦)

- ١- تكاليف البحوث والدراسات : ويتضمن مجموعة من الأنشطة انفرعية ومن أهمها :
  - تحليل الرأي العام للجمهور الداخلي .
  - تحليل الرأي العام للجمهور الخارجي .
  - تحليل المواد الإعلامية .

#### • المكتبة .

ب - تكاليف العلاقات والأنشطة الداخلية : وتتضمن مجموعة من الأنشطة الفرعية ومن أهمها :

- أنشطة العلاقات الإنسانية : وتتمثل في الرعاية الاجتماعية، والشكاري .
- الأنشطة الاجتماعية : ومن أهمها تنظيم الرحلات والحفلات .
- الأنشطة الرياضية : وتتمثل في تنظيم المسابقات الرياضية المختلفة مثل ألعاب الكرة وألعاب القوى والألعاب المائية و....
- الأنشطة الثقافية : ومن أهمها : الإعلانات والملصقات والنشرات والمطبوعات والكتيبات والمطبوعات والنشرات وأفلام الفيديو والرسائل الشخصية .
- المعارض الثقافية .

ج - تكاليف العلاقات والأنشطة الخارجية : وتتضمن مجموعة من الأنشطة الفرعية ومن أهمها :

- علاقة المنظمة بالمجتمع المحلي والبيئة المحيطة مثل التبرعات والمساهمات البنينة .
- علاقة المنظمة بالجهات الرسمية مثل الجهات الحكومية وانتقابات و....
- علاقة المنظمة بأطراف لها مصالح بالمنشأة مثل المساهمين والمستثمرين والموردين والعملاء والموزعين والجمهور الداخلي والخارجي .
- عقد المؤتمرات العلمية وما تتطلبه من تحديد موضوع المؤتمر، والإعلان عن المؤتمر، وتلقي المشاركات، وتحكيم الأوراق العلمية والبحوث وطباعتها، وتوفير الهدايا التذكارية، والتغطية الإعلامية قبل وأثناء انعقاد المؤتمر، وحفل الافتتاح، وفعاليات المؤتمر ممثلة في

ويتمثل كمية محرك التكلفة في عدد مرات أداء النشاط مضروباً في متوسط الزمن لكل مرة . فمثلاً عند مرات تحليل الرأي العام للجمهور الداخلي أو الخارجي مضروباً في متوسط عدد الساعات لكل مرة ، أو عدد الرحلات مضروباً في متوسط عدد المشاركين في كل رحلة ،... ونظراً لتعدد أنشطة العلاقات العامة فيمكن الرجوع للجدول رقم (١) .

### الخطوة الثالثة : تحديد معدل محرك التكلفة ( معدل التحميل) للوحدة الواحدة من محرك التكلفة .

ويتمثل في نصيب الوحدة الواحدة - من محرك التكلفة - من إجمالي التكاليف المتغيرة والثابتة لكل محرك تكلفة . فمثلاً ١٠٠ ريال سعودي/ساعة، أو ٣٠٠ ريال سعودي/ عام ،... ونظراً لتعدد أنشطة العلاقات العامة فيمكن الرجوع للجدول رقم (١) .

### الخطوة الرابعة : تحديد تكلفة كل نشاط من أنشطة العلاقات العامة .

وتتمثل في ناتج المعادلة التالية :  
تكلفة النشاط = كمية محرك التكلفة (الخطوة الثانية) × معدل محرك التكلفة (الخطوة الثالثة).

### الخطوة الخامسة : تحديد إجمالي تكاليف العلاقات العامة .

وتتمثل في مجموع تكاليف الأنشطة التي تم تحديدها من الخطوة الخامسة .

ويري الباحث أنه في ضوء الخطوات الخمس السابقة يمكن القول نظرياً بصحة الفرض الأول من فرضي الدراسة والذي ينص علي أنه : يؤدي استخدام مدخل التكاليف علي أساس النشاط إلي دقة تخطيط تكاليف العلاقات العامة.

ويوضح الجدول رقم (١) كيفية تخطيط تكاليف العلاقات العامة وفقاً لمدخل التكاليف علي أساس النشاط ذلك علي النحو التالي:

استقبال المشاركين القادمين بوسائل الانتقال المختلفة وتسجيل المشاركين وتدريب واجبات الضيافة والتسكين وتوزيع المطبوعات ، ومتابعة أجهزة الإعلام ، واللقاءات الإعلامية مع الشخصيات الهامة أو الباحثين الرئيسيين ، ومتابعة أجهزة الإعلام لخلاصة المناقشات والتوصيات التي يتم التوصل إليها ، وحفل الختام وإعلان التوصيات وتوزيع الهدايا التذكارية وشهادات المشاركة ، ووداع المشاركين ونقلهم إلي أماكن المغادرة وفقاً لوسيلة انتقال كل منهم .

### د - تكاليف الأنشطة الإعلامية : وتتضمن مجموعة من الأنشطة الفرعية ومن أهمها :

- إعداد الرسائل الإعلامية .
- إعداد المواد الإعلامية .
- إنتاج أفلام وثائقية .
- إنتاج أفلام سينمائية .
- إعداد شرائح مصورة .
- الإعلان بالصحافة .
- الإعلان بالإذاعة .
- الإعلان بالتلفزيون .
- إعداد المطبوعات .
- إعداد المنشورات والملصقات .

ويجب أن يؤخذ في الاعتبار عند تحديد حجم الموازنة لتلك الأنشطة متطلبات أساسيان وهما:

- متطلبات بشرية ممثلة في العاملين والخبراء والمستشارين والمخططين والإداريين .
- متطلبات مادية ممثلة في التجهيزات والمعدات والوسائل وتكلفة المواد الإعلامية .

### الخطوة الثانية : تحديد كمية محرك التكلفة ( أساس التخصيص) لكل نشاط من أنشطة العلاقات العامة .

## جدول رقم ( ١ )

تخطيط تكاليف العلاقات العامة وفقاً لمدخل التكاليف علي أساس النشاط

إجمالي التكلفة (٢ × ١)	معدل محرك التكلفة (٢)	كمية محرك التكلفة (١)	الأنشطة	عناصر تكلفة العلاقات العامة
	جنيه/ساعة	عدد مرات تحليل الرأي × عدد الساعات لكل مره	تحليل الرأي العام للجمهور الداخلي.	١ - تحليل الرأي العام للجمهور الداخلي. ٢ - تحليل الرأي العام للجمهور الخارجي. ٣ - تحليل المواد الإعلامية.
	جنيه/ساعة	عدد مرات تحليل الرأي × عدد الساعات لكل مره	تحليل الرأي العام للجمهور الخارجي.	
	جنيه/ساعة	عدد مرات تحليل المادة الإعلامية × عدد الساعات لكل مره	تحليل المواد الإعلامية.	
	جنيه/عامل	عدد العاملين	١ - الخرافات الإنسانية :	١ - رعاية اجتماعية. شكاوي . ٢ - الاصطف الاجتماعي : تنظيم الحفلات . تنظيم الرحلات . ٣ - الاصطف الرياضي : المسابقات الرياضية لمختلف الألعاب . ٤ - الاصطف الثقافي : إعلانات وملصقات . مطبوعات وكتيبات ومطويات . نشرات . ندوات . أفلام فيديو . رسائل شخصية . المعارض .
	جنيه/شكوي	عدد الشكاوي	١ - الخرافات الإنسانية :	
	جنيه/مشارك	عدد الحفلات × عدد المشاركين	٢ - الاصطف الاجتماعي :	
	جنيه/مشارك	عدد الرحلات × عدد المشاركين	٢ - الاصطف الاجتماعي :	
	جنيه/لاعب	اللعبة الواحدة × عدد المسابقات × عدد اللاعبين	٣ - الاصطف الرياضي :	
	جنيه/إعلان/ملصق	عدد مرات الإعلان / عدد الملصقات	٤ - الاصطف الثقافي :	
	جنيه/مطبوعه/كتيبه/مطويه	عدد المطبوعات/الكتيبات/المطويات	إعلانات وملصقات .	
	جنيه/نشرة	عدد النشرات	مطبوعات وكتيبات ومطويات .	
	جنيه/ندوة	عدد الندوات	نشرات .	
	جنيه/ساعة	عدد الأفلام × عدد الساعات لكل فيلم	ندوات .	
	جنيه/رسالة	عدد الرسائل	أفلام فيديو .	
	جنيه/معرض	عدد المعارض	رسائل شخصية . المعارض .	

عنوان التقرير والجدول الوصفي :		عنوان التقرير والجدول الوصفي :	
جنيه/ دفعة	عدد دفعات التبرع	جنيه/ دفعة	عدد دفعات التبرع
جنيه/ مساهمة	عدد المساهمات	جنيه/ مساهمة	عدد المساهمات
جنيه/ جهة حكومية	عدد الجهات الحكومية	جنيه/ جهة حكومية	عدد الجهات الحكومية
جنيه/ نقابة	عدد النقابات	جنيه/ نقابة	عدد النقابات
جنيه/ مساهم/مستمر	عدد المساهمين أو المستثمرين	جنيه/ مساهم/مستمر	عدد المساهمين أو المستثمرين
جنيه/ مورد	عدد الموردين	جنيه/ مورد	عدد الموردين
جنيه/ عميل	عدد العملاء	جنيه/ عميل	عدد العملاء
جنيه/ موزع	عدد الموزعين	جنيه/ موزع	عدد الموزعين
جنيه/ فرد	عدد أفراد الجمهور	جنيه/ فرد	عدد أفراد الجمهور
جنيه/ مرة إعلان	عدد مرات الإعلان	جنيه/ مرة إعلان	عدد مرات الإعلان
جنيه/ هدية	عدد الهدايا التذكارية	جنيه/ هدية	عدد الهدايا التذكارية
جنيه/ تغطية	عدد مرات التغطية الإعلامية	جنيه/ تغطية	عدد مرات التغطية الإعلامية
جنيه/ مشارك	عدد المشاركين	جنيه/ مشارك	عدد المشاركين
جنيه/ مشارك	عدد المشاركين	جنيه/ مشارك	عدد المشاركين
جنيه/ مشارك	عدد المشاركين	جنيه/ مشارك	عدد المشاركين
جنيه/ مشاركة	عدد المشاركات	جنيه/ مشاركة	عدد المشاركات
جنيه/ لقاء	عدد اللقاءات	جنيه/ لقاء	عدد اللقاءات
جنيه/ مرة	عادة مرة واحدة	جنيه/ مرة	عادة مرة واحدة
جنيه/ مشارك	عدد المشاركين	جنيه/ مشارك	عدد المشاركين
جنيه/ مشارك	عدد المشاركين	جنيه/ مشارك	عدد المشاركين
جنيه/ مشاركة	عدد المشاركات	جنيه/ مشاركة	عدد المشاركات
جنيه/ مشاركة	عدد المشاركات	جنيه/ مشاركة	عدد المشاركات
جنيه/ مشاركة	عدد المشاركات	جنيه/ مشاركة	عدد المشاركات

عنوان التقرير والجدول الوصفي :

- التبرعات .
- المساهمات البينية .
- ب - علاوة المطالبة بالجوائز الرسمية .
- الجهات الحكومية .
- النقابات ( الجمعيات والمنظمات المختلفة ) .
- ج - علاوة المطالبة بأطراف الجهات الصالح بالمنظمة .
- المساهمون والمستثمرون .
- الموردين .
- العملاء .
- الموزعون .
- الجمهور الداخلي والخارجي .
- د - الموزعون الداخلي والخارجي .
- الإعلان عن المؤتمر .
- توفير الهدايا التذكارية .
- تغطية إعلامية قبل وأثناء المؤتمر .
- انتقال واستقبال المشاركين .
- تدبير واجبات الضيافة والتسكين .
- توزيع المطبوعات .
- حفل الافتتاح .
- متابعة أجهزة الإعلام للمناقشات .
- لقاءات إعلامية مع شخصيات هامة أو باحثين رئيسيين
- متابعة أجهزة الإعلام لتوصيات المؤتمر .
- حفل الختام وإعلان التوصيات .
- توزيع الهدايا التذكارية وشهادات المشاركين .
- نقل المشاركين إلى أماكن المغادرة .

١٥٩

	جنيه/ رسالة اعلامية	عدد الرسائل الاعلامية	إعداد الرسائل الإعلامية .
	جنيه/ مادة اعلامية	عدد المواد الاعلامية	إعداد المواد الإعلامية .
	جنيه/ فيلم وثائقي	عدد الأفلام الوثائقية	إعداد الأفلام الوثائقية .
	جنيه/ فيلم سينمائي	عدد الأفلام السينمائية	إعداد الأفلام السينمائية .
	جنيه/ شريحة	عدد الشرائح	إعداد الشرائح المصورة .
	جنيه/ نشرة	عدد مرات النشر	النشر بالصحافة .
	جنيه/ نشرة	عدد مرات النشر	النشر بالإذاعة .
	جنيه/ نشرة	عدد مرات النشر	النشر بالتلفزيون .
	جنيه/ نسخة	عدد نسخ المطبوعات	إعداد المطبوعات .
	جنيه/ نسخة	عدد نسخ المنشورات والملصقات	إعداد المنشورات والملصقات .

ب. الإعلام الإلكتروني

تحقيق الهدف خلاله يمكن تقييم مدى تحقيق ذلك وتحديد الانحرافات عن المستهدف ومدى معنوية تلك الانحرافات - إن وجدت - بالنسبة لمستوى أداء كل نشاط .

٣. تحليل الانحرافات . ويتم تحديد وحصر الانحرافات من الخطوة السابقة ، مع التمييز بين الانحرافات الناتجة عن قرار التحمل بالتكلفة ، والانحرافات الناتجة عن تنفيذ قرار التحمل بالتكلفة ، والانحرافات الناتجة عن عدم واقعية الأهداف المخططة ممثلة في المخرجات . ذلك بهدف تحليل تلك الانحرافات ، ومعرفة أسبابها ، وتحديد المسئولين عنها ، وتنمية الموجب منها ، والعمل علي تجنب الانحرافات السالبة ما أمكن ذلك .

### المرحلة الثانية: الرقابة علي تكاليف العلاقات العامة بعد انتهاء فترة تنفيذ الموازنة

يؤدي استخدام مدخل التكاليف علي أساس النشاط إلي توفير المعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة بعد الانتهاء من مرحلة تنفيذ الموازنة عن طريق قياس كفاءة وفعالية قرار التحمل بعناصر التكاليف ، ويمكن تحقيق الرقابة علي تكاليف العلاقات انعاماً خلال هذه المرحلة بكفاءة وفعالية من خلال الخطوات التالية :

١. قياس فعالية قرار التحمل بعنصر التكلفة . يقصد بفعالية قرار التحمل بعنصر التكلفة مقارنة الأهداف التي تم تحقيقها ممثلة في المخرجات الفعلية بالأهداف المخططة ممثلة في الأهداف المتوقعة ، إلا أنه حتى يكون مقياس الفعالية له دلالة حقيقية يجب أن يتم قياس الفعالية بعد الانتهاء من عملية التنفيذ ، وبعد انتهاء الفترة الزمنية اللازمة لتحقيق المنافع المتمثلة في الأهداف المتوقعة من التنفيذ ، خاصة وإن من سمات التكاليف الاختيارية طول الفترة

سادساً : رقابة تكاليف العلاقات العامة باستخدام مدخل التكاليف علي أساس النشاط

### [Activity Based Costing (ABC)]

يمكن أن يلعب مدخل التكاليف علي أساس النشاط دوراً هاماً في تحقيق الرقابة علي التكاليف الاختيارية ومنها تكاليف العلاقات العامة ، ويتحقق ذلك في ضوء ما تم الوصول إليه من تكلفة مخططة ، حيث يمكن أن تتم الرقابة علي مرحلتين : المرحلة الأولى أثناء فترة تنفيذ الموازنة ، والمرحلة الثانية بعد انتهاء فترة الموازنة . ويمكن بيان ذلك علي النحو التالي :

### المرحلة الأولى : الرقابة علي تكاليف العلاقات العامة أثناء فترة تنفيذ الموازنة

يمكن تحقيق الرقابة علي تكاليف العلاقات العامة خلال هذه المرحلة من خلال الخطوات التالية :

١. تقييم قرار التحمل بعنصر تكلفة العلاقات العامة . ويتحقق ذلك عن طريق الربط بين المدخلات ممثلة في إجمالي التكاليف المخصصة للنشاط لتحقيق أهداف محددة وبين المخرجات ممثلة في القيمة والأهمية المتوقعة لتلك الأهداف . ويغيد ذلك في تقييم قرار التحمل بعنصر التكلفة أو تخفيض تكلفته أو استبعادها كلية خاصة في حال تعرض المنظمة لبعض المتغيرات التي تضطرها إلي تخفيض نفقاتها .

٢. تقييم نتائج تنفيذ قرار التحمل بعنصر تكلفة العلاقات العامة وتحديد الانحرافات عن المستهدف . قد يكون الهدف من قرار التحمل بتكاليف العلاقات العامة هو خفض بعض عناصر التكاليف الأخرى أو زيادة بعض الموارد بالمنظمة ، وقد يتحقق ذلك بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر ، وقد يكون في المدى القصير أو المدى الطويل . إلا أنه في ضوء الهدف من التحمل بالتكلفة ، ووفقاً للمدى المتوقع

تخطيط ورقابة تكاليف العلاقات العامة أنه يعتبر مدخلاً جديداً لوضع حد لمشكلة لم يستقر على حل موضوعي لها ، كما يؤدي استخدام هذا المدخل في تخطيط ورقابة تكاليف العلاقات العامة إلى موضوعية التخطيط وفعالية الرقابة عليها ، بالإضافة إلى أن تطبيق هذا المدخل في تخطيط ورقابة العلاقات العامة يمثل خطوة أولى قد تشجع على تطبيقه على باقي أنواع التكاليف الاختيارية .

و عند إعداد الدراسة التطبيقية روعي في مرحلة التخطيط ما يلي :

- تحديد الأهداف المخططة من قرار التحمل بعنصر تكلفة العلاقات العامة .
- حصر البدائل المختلفة لتحقيق الأهداف المختلفة .
- دراسة مدخلات ومخرجات كل بديل من بدائل تحقيق الأهداف المخططة .
- ترتيب البدائل وفقاً لأولوياتها في ضوء كفاءة وفعالية كل بديل .
- اختيار البديل المناسب .
- تحديد خصائص البديل الذي تم اختياره . وتحديد الأنشطة اللازمة لتنفيذه ، وتحديد المتطلبات الفنية اللازمة لتنفيذ تلك الأنشطة .
- تحديد إجمالي التكاليف اللازمة لتنفيذ تلك الأنشطة . وتمثل إجمالي التكاليف الواجب تخطيطها للعلاقات العامة ، ويتم ذلك في شكل كمي وقيمي ، وبذلك تنتهي مرحلة التخطيط .

كما روعي عند إعداد الدراسة التطبيقية في مرحلة الرقابة ما يلي :

- مقارنة الأهداف المحققة - ممثلة في المخرجات الفعلية - بالأهداف المخططة لقياس فعالية قرار التحمل بعنصر التكلفة
- مقارنة المدخلات الفعلية ( التكاليف الفعلية ) والمخرجات الفعلية ( العائد الفعلي ) لكل بديل بالمدخلات والمخرجات

الزمنية - في الغالب - بين التحمل بالتكلفة وبين تحقق المنافع المتوقعة منها .

٢. قياس كفاءة قرار التحمل بعنصر التكلفة . يقصد بكفاءة قرار التحمل بعنصر التكلفة بيان العلاقة بين المخرجات متمثلة في المنافع المحققة وبين المدخلات متمثلة في تكلفة الأنشطة اللازمة لتحقيق تلك المنافع ، أي أن مقياس الكفاءة يحدد درجة العلاقة بين المخرجات والمدخلات . إلا أنه إذا كانت فعالية القرار منخفضة - أي إذا كان معدن تحقيق الأهداف منخفضة - فلا داعي لقياس كفاءة القرار ، أما إذا كانت فعالية القرار مرتفعة فيجب قياس كفاءة القرار لتحديد كفاءة تنفيذ الأنشطة المختلفة ، ويساعد على تحقيق ذلك تحليل الانحرافات لتحديد تلك الانحرافات التي تتعلق بقرار التحمل بالتكلفة والانحرافات التي تتعلق بتنفيذ قرار التحمل بالتكلفة ، والانحرافات المتعلقة بعدم واقعية الأهداف المخططة .

ويري الباحث أنه في ضوء العرض السابق يمكن القول نظرياً بصحة الفرض الثاني من فرضي الدراسة والذي ينص على أنه : يؤدي استخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط إلى فعالية الرقابة على تكاليف العلاقات العامة .

#### سابعاً : الدراسة التطبيقية ♦

ترجع أهمية استخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط من الناحية التطبيقية في

---

\* اعتمد الباحث في الدراسة التطبيقية على البيئات المتوفرة في سجلات إدارة العلاقات العامة بجامعة الملك فيصل بالملكة العربية السعودية خلال الفترة (١٤٢٣-١٤٢٣هـ) الموافق (١٩٩٨-٢٠٠٣ م) ، هذا بالإضافة إلى المناقشات مع المسؤولين بالإدارة والزيارات العديدة لمواقع أداء أنشطة العلاقات العامة .



المخططة وتحديد الانحرافات إن وجدت لتحديد كفاءة قرار التحمل بعنصر التكلفة

• تحليل الانحرافات لتحديد نوع الانحرافات (موجبة أو سلبية) ومقدارها.

• تحديد أسباب الانحرافات حيث قد تكون الأسباب هي عدم واقعية الأهداف أو عدم دقة المخصصات المخططة لتحقيق تلك الأهداف، أو عدم كفاءة التنفيذ.

• تحديد المستولين عن الانحرافات حيث أن الانحرافات الناتجة عن عدم واقعية الأهداف أو عدم دقة المخصصات المخططة تدل على وجود خطأ في التنبؤ ويكون الانحراف مرتبطاً بالقرار والمسئول عن ذلك هو متخذ القرار ، أما إذا كان الانحراف متعلقاً بالأنشطة التفصيلية للقرار يكون الانحراف نتيجة أخطاء مرتبطة بالتنفيذ ويكون المسئول عن ذلك القانمون بالتنفيذ .

• مقارنة تكلفة وعائد القرار الذي تم اتخاذه - في ضوء التنفيذ الفعلي - بالتكلفة والعائد المقدر للبدائل التي لم يتم اختيارها بهدف تقييم القرار المتخذ وتحديد ما إذا كان القرار المتخذ لا يزال هو الأفضل .

ويري الباحث أن الاعتماد على مدخل التكاليف على أساس النشاط عند تخطيط ورقابة تكلفة العلاقات العامة يحقق ذلك بفعالية ، ويمكن تطبيقه على بنود التكاليف الاختيارية الأخرى ، ويررر الباحث ذلك بأن قرار التحمل بتكاليف العلاقات العامة ولذي يعتمد على مدخل التكاليف على أساس النشاط يتمتع بمجموعة من الخصائص أهمها:

١. بعض التجهيزات والمعدات .
٢. استمرار عمليات التدريب ، واستمرار البحوث الخاصة بتكنولوجيا المعلومات .
٣. تجديد الكليات ، وسد النقص في الأموال اللازمة لإنشاء كليات جديدة ، وتكاليف تشغيل تلك الكليات .
٤. تطوير المكتبات وزيادة قدرتها على شراء الكتب والمراجع الحديثة .
٥. زيادة القدرة الأكاديمية وغير الأكاديمية للجامعة .

١. أن القرار يستند إلى دراسة تحليلية لدورة حياة المنتج أو الخدمة ، وسلسلة الأنشطة التي يتكون منها ، والمتغيرات المؤثرة في كل نشاط .
٢. أن القرار قد استند إلي المفاضلة بين العديد من البدائل ومن ثم يعتبر

## أولاً : تخطيط تكاليف إدارة العلاقات العامة باستخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط\*

لبيان سدى إمكانية تخطيط تكاليف إدارة العلاقات العامة بجامعة الملك فيصل باستخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط سيحاول الباحث انقيام بذلك من خلال الخطوات الخمس السابق الإشارة إليها (صفحة ١٧ - ١٨) وتطبيقاً على عناصر تكاليف العلاقات العامة السابق الإشارة إليها (صفحة ١٨ - ١٩) وما تتضمنه هذه العناصر من أنشطة بهدف تحديد كمية محرك انتكلفة ومعدل محرك التكلفة وإجمالي التكاليف لكل نشاط . وذلك على النحو التالي :

### ( أ ) تكاليف البحوث والدراسات .

وتتضمن الأنشطة الواردة بالجدول رقم ( ١ ) فيما عدا نشاط المكتبة والذي يقع في نطاق اختصاص عمادة شؤون المكتبات ، ويمكن تناول باقي الأنشطة على النحو التالي :

■ تحليل الرأي العام للجماهور الداخلي والخارجي : يقوم الموظفون المختصون باستطلاع آراء العاملين بالجامعة والطلاب والمعاملين مع الجامعة من خارجياً عن موضوع ما ، ثم يقومون بتحليل تلك الآراء وعرضها على وكيل الجامعة الذي يرفعها بنوره على مدير الجامعة . أما تحليل المواد الإعلامية : فيقوم الموظف المختص بجمع انتصاصات التي ترد بالصحف المحلية أو الخليجية والتي تتضمن أي أخبار أو

وتمت الدراسة التطبيقية على إدارة العلاقات العامة بالجامعة ، ويعمل بهذه الإدارة ٢٧ موظف ، يختص كل موظف بأحد الأنشطة ، كما أنه قد يشترك مع موظف آخر أو أكثر في بعض الأنشطة الأخرى ، وتتعاون الإدارة مع بعض الإدارات الأخرى داخل الجامعة في كثير من الحالات والمناسبات مثل إدارة الخدمات وإدارة الأمن والسلامة وإدارة شؤون الموظفين وعماده شؤون الطلاب وعماده شؤون أعضاء هيئة التدريس .

ويخصص مبلغ محدد لإدارة العلاقات العامة ضمن موازنة الجامعة ، ويعتمد حجم هذا المبلغ إلى حد كبير على مخصصات السنوات السابقة ومدى التعديلات في موازنة الجامعة بشكل عام ، وقد لوحظ أن المبلغ المخصص لهذه الإدارة قد اتجه للانخفاض خلال الفترة من عام ١٤١٩هـ - ١٤٢٣هـ (١٩٩٨م - ٢٠٠٢م) حيث كان ١٧٥٠٠٠٠ ريال سعودي عام ١٤١٩هـ - (١٩٩٨م) واصبح ١١٠٠٠٠٠ ريال سعودي عام ١٤٢٣هـ (٢٠٠٢م) ، إلا أنه ارتفع قليلاً عام ١٤٢٤هـ (٢٠٠٣م) ليصبح ١٧٠٠٠٠٠ ريال سعودي .

ولقد أدى تحديد المبالغ المخصصة لإدارة العلاقات العامة بشكل غير علمي وغير موضوعي إلى عجز الإدارة عن القيام بكثير من المهام الموكلة إليها بالكفاءة والفعالية المستهدفين ، كما أن الرقابة على تلك المبالغ اقتصرت على التأكد من عدم تجاوز المبالغ المخصصة لها بغض النظر عن مدى تحقيق الأهداف أو مدى كفاءة وفعالية ما تحقق منها .

وهذا قد يثار تساؤل مؤداه : هل يمكن تخطيط ورقابة تكاليف إدارة العلاقات العامة بجامعة الملك فيصل باستخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط ؟ ويمكن الإجابة على هذا التساؤل مثل خلال الاستعراض التالي :

\* سيتم تناول الدراسة التطبيقية بمشيئة الله في ضوء ما سبق الإشارة إليه في الدراسة النظرية مع مراعاة أن بعض أنشطة اتصالات العامة التي تناولتها الدراسة النظرية لا تدخل ضمن اختصاصات الإدارة محل التطبيق . كما أن العملة النقدية المستخدمة في الدراسة التطبيقية هي الريال السعودي .

الطلاب ، ويمكن تناول باقي الأنشطة علي النحو التالي :

■ العلاقات الإنسانية : وتتضمن نشاطي الرعاية الاجتماعية والشكاوي ، وبالنسبة للرعاية الاجتماعية يقتصر دور إدارة العلاقات العامة علي القيام بمشاركة منسوبي الجامعة في المناسبات المختلفة ، وتتمثل تلك المشاركات فيما ترسله الإدارة من برقيات قي هذه المناسبات ، ويبلغ متوسط تكلفة البرقية الواحدة ٦٥ ريال سعودي ، وهي تمثل معدل محرك التكلفة ، أما كمية محرك التكلفة فيتمثل في متوسط عدد البرقيات سنوياً والذي يصل إلى عشرة برقيات أسبوعياً ، أي بمتوسط ٥١٠ برقية سنوياً .  
وتأسيساً علي ما سبق تكون التكلفة المخططة للرعاية الاجتماعية =  $٦٥ \times ٥١٠ = ٣٣١٥٠$  ريال سعودي .

أما الشكاوي فيقتصر دور إدارة العلاقات العامة علي تحويل تلك الشكاوي إلي المختصين وتلقي الردود ولا تمثل أي أعباء مالية إضافية علي الإدارة .

■ الأنشطة الاجتماعية : وتتضمن نشاطي تنظيم الحفلات وتنظيم الرحلات . أما تنظيم الحفلات فيقتصر علي حفل في بداية العام الدراسي ( حفل التعارف ) وآخر في نهايته ( حفل التخرج ) ، وتتمثل التكلفة في بعض التجهيزات بقاعة الاحتفالات بالجامعة بالإضافة إلي تكلفة العشاء ، أما التجهيزات فتتم من خلال الإمكانات المتاحة بالجامعة دون أي أعباء إضافية ، أما وجبة العشاء فتتعقد إدارة العلاقات العامة مع أحد المطاعم للقيام بهذه المهمة بتكلفة ٧٥٠ ريال سعودي / ٣٠ فرد أي بمتوسط ٢٥ ريال سعودي للفرد وهذا يمثل معدل محرك التكلفة .

وتأسيساً علي ما سبق يكون كمية محرك التكلفة = ( عدد الطلاب + عدد منسوبي

معلومات أو تصريحات عن الجامعة أو عن أحد منسوبي الجامعة أو عن التعليم العالي بصفة هامة ، ويتم وضع تلك القصاصات في ملف يتم إعداده شهرياً ، وترسل صور تلك القصاصات أولاً بأول إلي وكيل الجامعة ، كما يتم الاحتفاظ بالملف الشهري للرجوع إليه عند الحاجة .

وفي ظل الوضع الحالي تتمثل تكلفة البحوث والدراسات التي تتحملها الإدارة في رواتب الموظفين بغض النظر عن حجم الأعمال المؤداة . ويرى الباحث أنه يمكن تخطيط تكاليف أنشطة البحوث والدراسات وفقاً لمدخل التكاليف علي أساس النشاط النحو التالي :

كمية محرك التكلفة = عدد مرات تحليل الرأي  $\times$  متوسط عدد الساعات المستنفدة في كل مرة .  
معدل محرك التكلفة = متوسط اجر الساعة .  
إجمالي تكلفة النشاط = كمية محرك التكلفة  $\times$  معدل محرك التكلفة .

ومن الواقع التطبيقي يصل متوسط الوقت المستنفد بشكل شبه منتظم أربع ساعات يومياً لكل موظف بالإدارة . أما في بعض الحالات مثل الزيارات المتبادلة بين طلاب بعض الجامعات ، أو زيارة بعض الطلاب من المراحل التعليمية المختلفة للجامعة ، أو قيام أحد المسنولين بزيارة الجامعة قد يزيد متوسط الوقت المستنفد ليصل إلي عشرة ساعات يومياً لكل موظف بالإدارة . ومن ثم يمكن اعتبار متوسط عدد الساعات المتوقع أن تستنفد هي كمية محرك التكلفة ، أما معدل محرك التكلفة فيمكن حسابه عن طريق ناتج العملية الحسابية التالية :

( الأجر السنوي للموظف وفقاً للدرجة الوظيفية التي يشغلها )  $\div$  ( عدد أيام العمل الرسمية  $\times$  عدد ساعات العمل الرسمية في اليوم )

( ب ) تكاليف العلاقات والأنشطة الداخلية .  
وتتضمن الأنشطة الواردة بالجدول رقم ( ١ ) فيما عدا الأنشطة الرياضية والتي تقع في نطاق اختصاص عماده شئون

المتوسط - علي مدار العام . ويقتصر دور الإدارة علي توفير المادة المكتوبة وتصميم هذه المادة ثم متابعة الطباعة والتوزيع علي منافذ الجامعة المختلفة بالتنسيق مع إدارة الأمن والسلامة ، أما عملية الطباعة فتتم بمطابع الجامعة . وفي كل مرة يتم طباعة ٢٠٠٠ كتيب لمنسوبي الجامعة و ٥٠٠ رسالة خاصة بالإضافة إلي ١٠٠٠٠ نسخة من باقي الأنواع ، وعلي هذا يكون كمية محرك التكلفة خلال العام =  $٦ \times ٢٠٠٠ = ١٢٠٠٠$  كتيب .  $٦ \times ٥٠٠ = ٣٠٠٠$  رسالة .  $٦ \times ١٠٠٠٠ = ٦٠٠٠٠$  نسخة من باقي الأنواع . وتبين للباحث أن متوسط ما تحمله الإدارة من تكاليف هو ٥ ريال سعودي / كتيب أو رسالة خاصة & ٥٠٠ ريال سعودي / ١٠٠٠ نسخة من باقي الأنواع وعلي هذا يكون معدل محرك التكلفة للكتيب أو الرسالة الشخصية ٥ ريال سعودي/ نسخة & نصف ريال سعودي / نسخة من باقي الأنواع . وتأسيساً علي ما سبق يكون إجمالي التكلفة المخططة =

$$+ (٥ \times ٢٠٠٠) + (٥ \times ١٢٠٠٠) \\ ١٠٥٠٠٠ = (٠,٥ \times ٦٠٠٠٠) \text{ ريال سعودي .}$$

أما أفلام الفيديو فيقتصر دور إدارة العلاقات العامة علي تصوير فيلم وثائقي لحفل التخرج والذي يحضره أمير المنطقة الشرقية ، ويتم ذلك مرة واحدة سنوياً ، ويكون كمية محرك التكلفة هو عدد ساعات التصوير وتبلغ في المتوسط أربعة ساعات ، أما معدل محرك التكلفة هو تكلفة الساعة الواحدة والذي يبلغ متوسط تكلفة الساعة ٥٠ ريال سعودي وتأسيساً علي ما سبق يكون إجمالي التكلفة المخططة لأفلام الفيديو =  $٤ \times ٥٠ = ٢٠٠$  ريال سعودي .

أما المعارض فتقوم إدارة العلاقات العامة بشكل منتظم بالإشراف علي ثلاثة معارض سنوية أحدها داخل الجامعة ويكون بالتعاون مع عماده شئون الطلاب ، والثاني داخل المملكة وخارج الجامعة ، والثالث يكون في الغالب خارج المملكة ، ومن أمثلة ذلك معرض المياه ولعل آخرها معرض الثمر

الجامعة من انقائمين بالتدريس والإداريين والفتيين)  $\times$  عدد الحفلات سنوياً =  $(٩٨٤٠ \div ٥٤٧+٨٣٥) \times ٢ = ٢٢٤٤٤$  فرد ويكون إجمالي التكلفة المخططة للحفلات = كمية محرك التكلفة  $\times$  معدل محرك التكلفة =  $٢٢٤٤٤ \times ٢٥ = ٥٦١١٠٠$  ريال سعودي . أما الرحلات : فيقتصر دور إدارة العلاقات العامة علي تنظيم رحلة واحدة في يوم الخميس الأول من كل شهر هجري إلي مدينة الخبر ، وتستخدم في ذلك حافلات تابعة للجامعة بالتنسيق مع إدارة المركبات ، ولا تتحمل إدارة العلاقات العامة أي أعباء مالية .

■ الأنشطة الثقافية : تتضمن الإعلانات والنشرات والمطبوعات والكتيبات والمطويات والرسائل الشخصية وأفلام الفيديو والمعارض . أما الإعلانات فتتعامل الجامعة مع عدد ٦ صحف يومية محلية ، وتقوم إدارة العلاقات العامة بالإعلان في تلك الصحف عن الأحداث والمناسبات التي تنص الجامعة أو إحدى كليتيها مثل الندوات والمؤتمرات والحفلات والزيارات و... ، وبدراسة الثلاث سنوات الأخيرة تبين أن متوسط عدد مرات الإعلان ٦ مرات شهرياً في ثلاث صحف مختلفة . وعلي ذلك يكون كمية محرك التكلفة =

$$٢١٦ \times ٣ \times ١٢ = ٧٧٧٦ \text{ مرة .}$$

ومتوسط تكلفة النشر بكل صحيفة ١٠٠٠ ريال سعودي/ مرة ويمثل ذلك معدل محرك التكلفة .

وتأسيساً علي ما سبق يكون إجمالي التكلفة المخططة للإعلانات =  $١٠٠٠ \times ٢١٦ = ٢١٦٠٠٠$  ريال سعودي .

أما النشرات والمطبوعات والكتيبات والمطويات والرسائل الشخصية فتتمثل فيما تقوم به الإدارة من حملات توعية ، وما تقدمه من إرشادات وفقاً للأحداث والمناسبات المختلفة ، وتتمثل في أربع حملات توعية ثابتة ، منها ثلاثة مرتبطة بمواعيد التوعية ضد شلل الأطفال ، وواحدة خاصة بالالتيايب السحائي خلال شهر ذي القعدة من كل عام ، هذا بالإضافة إلي حملتين غير ثابتتين - في

المؤتمرات . تتحمل إدارة العلاقات العامة العبء الأكبر لمعظم الأنشطة الواردة بالجدول رقم (١) والتي يمكن تناولها علي النحو التالي: حفل الافتتاح وحفل الختام تتولى إدارة العلاقات العامة الإعداد لتقديم بعض العصائر وبعض الترتيبات اللازمة لاستقبال المشاركين وراعي المؤتمر. ويكون كمية محرك التكلفة ممثلاً في عدد المشاركين في المؤتمر ، أما معدل محرك التكلفة فيتمثل في تكلفة العصائر المتوقع تقديمها لكل مشارك . الإعلان عن المؤتمر والتغطية الإعلامية حيث يتم الإعلان بأصحف المحلية وبالتلفزيون ، وعادة ما يتم ذلك بشكل غير مكثف قبل بدء فعاليات المؤتمر بشهر كامل ، وتزداد عدد مرات الإعلان كلما اقترب الموعد المحدد لبدء الفعاليات وخلال انعقاد المؤتمر ، وفيما يتعلق بالإعلان بالأصحف فيكون كمية ومعدل محرك التكلفة كما سبق الإشارة إليه عند تناول الأنشطة الثقافية ، أما الإعلان بالتلفزيون فيكون كمية محرك التكلفة هو :

عدد مرات تكرار الإعلان (في المتوسط عشرون مرة) × مدة الإعلان بالدقيقة (في المتوسط ثلاث دقائق) =  $20 \times 3 = 60$  دقيقة .

أما معدل محرك التكلفة فيتمثل في تكلفة الدقيقة الواحدة من الإعلان وهي في المتوسط ١٥٠٠ ريال سعودي .

وتأسيساً علي ذلك يكون إجمالي التكلفة المخططة للإعلان والتغطية الإعلامية =

$$60 \times 1500 = 90000 \text{ ريال سعودي.}$$

أما متابعة أجهزة الإعلام للمناقشات ومتابعة إعلان التوصيات واللقاءات مع بعض الشخصيات الهامة والباحثين الرئيسيين فيقتصر دور الإدارة علي التنسيق والتيسير لتلك الأجهزة الإعلامية. أما الهدايا التذكارية ففي الغالب تكون في شكل حقائب مطبوعاً عليها اسم ومكان وزمان انعقاد المؤتمر ،

والذي أقيم فني المملكة الأردنية الهاشمية خلال عام ١٤٢٤هـ (٢٠٠٣م). وبطبيعة الحال تختلف التكاليف اللازمة وفقاً لمكان المعرض وعدد المشاركين فيه ووسيلة الانتقال وكيفية نقل المعروضات . وفي ضوء الخطط المسبقة لإدارة العلاقات العامة يمكن تحديد حجم الموازنة لهذا النشاط حيث يكون كمية محرك التكلفة هو عدد المعارض بعد تصنيفها ( الأنواع الثلاثة السابقة) ، ويكون معدل محرك التكلفة هو التكلفة الإجمالية لكل معرض .

### ( ج ) تكاليف العلاقات والأنشطة الخارجية .

وتتضمن الأنشطة الواردة بالجدول رقم ( ١ ) ويمكن تناول الأنشطة علي النحو التالي :

■ علاقة المنظمة بالمجتمع المحلي :

وتتضمن نشاطي التبرعات والمساهمات البيئية. ولا تساهم إدارة العلاقات العامة بأي نوع من التبرعات لأي جهة ، كما تنحصر مساهماتها البيئية في تنظيم بعض المحاضرات التي تهدف إلي التوعية بأهمية المحافظة علي البيئة ومكافحة المخدرات والتدخين ، ومن أمثلتها محاضرة تتم سنوياً وبشكل منتظم تدعو كل فرد إلى غرس شجرة أو نضلة ، و... وتتم تلك المحاضرات بالتنسيق مع بعض أعضاء هيئة التدريس بالجامعة أو أحد المسئولين بالمملكة من خارج الجامعة وبعض الجهات الشرعية ، حيث يلعب الخطاب الديني دوراً أساسياً في تلك المحاضرات، ولا تتحمل الإدارة أي أعباء مالية مقابل ذلك .

■ علاقة الجامعة بالجهات الرسمية .

وعلاقة إدارة العلاقات العامة بأطراف لها مصالح بالجامعة لا تتحمل الإدارة أي أعباء مالية مقابل تعاملاتها مع جميع الجهات الرسمية كما أنها لا تتعامل مع العملاء أو الموردين أو المستثمرين أو الموزعين .

وانتقال المشاركين إلى أساكن المغادرة  
فينحصر دور إدارة العلاقات العامة في  
التسيق أو القيام ببعض الترتيبات دون تحمل  
أي أعباء مالية.

#### ( د ) تكاليف الأنشطة الإعلامية

وتتضمن الأنشطة الواردة بالجدول  
رقم ( ١ ) فيما عدا إعداد الأفلام السينمائية ،  
ويمكن تناول باقي الأنشطة على النحو  
التالي:

النشر بالصحف والاذاعة وياتنفيذيون ،  
وإعداد المطبوعات والمنشورات  
والمصقات. فقد سبقت الإشارة إليها عند  
تناول الأنشطة الثقافية . أما إعداد الرسائل  
الإعلامية والمواد الإعلامية والشرائح  
المصورة فيتم تصميمها وإعدادها بواسطة  
بعض موظفي الإدارة وتقتصر التكلفة على  
الخامات المستنفذة . وعلى ذلك يكون كمية  
محرك التكلفة ممثلاً في عدد الرسائل أو  
المواد الإعلامية أو عدد الشرائح المصورة ،  
ويكون معدل محرك التكلفة هو نصيب  
الوحدة الواحدة من الخامات المستنفذة .

وتأسيساً على ما سبق يري الباحث  
أنه من الناحية التطبيقية يمكن القول بصحة  
الفرض الأول من فرضي الدراسة والذي  
ينص على أنه: يؤدي استخدام مدخل  
التكاليف على أساس النشاط إلى دقة تخطيط  
تكاليف العلاقات العامة .

#### ثانياً : رقابة تكاليف إدارة العلاقات العامة باستخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط

ليبين مدي إمكانية الرقابة على  
تكاليف إدارة العلاقات العامة بجامعة الملك  
فيصل باستخدام مدخل التكاليف على أساس  
النشاط فقد اختار الباحث أحد أنشطة الإدارة  
وهو الحملة التي تقوم بها سنوياً خلال شهر  
ذي القعدة للتوعية بضرورة التطعيم بالمركز  
الصحي بالجامعة ضد مرض التهاب  
السحائي للراغبين من منسوبي الجامعة في  
أداء فريضة الحج .

وتحتوي كل حقيبة على نسخة من البحوث  
والأوراق العلمية والمطبوعات المقدمة خلال  
المحاور المختلفة للمؤتمر ، وعلى ذلك يكون  
كمية محرك التكلفة هو عدد المشاركين في  
المؤتمر ( في المتوسط ٦٠٠ مشارك ) ،  
ومعدل محرك التكلفة يتمثل في متوسط تكلفة  
الهدية التذكارية الواحدة ( في المتوسط ١٠٠  
ريال سعودي ) .

وتأسيساً على ما سبق يكون إجمالي التكلفة  
المخططة للهدايا التذكارية =

$$600 \times 100 = 60000 \text{ ريال سعودي .}$$

أما واجبات الضيافة فتتمثل في وجبة الغذاء  
، وقد سبق الإشارة إلى ذلك عند تناول  
الحفلات ضمن الأنشطة الاجتماعية ، و  
يكون كمية محرك التكلفة ممثلاً في عدد  
المشاركين ( في المتوسط ٦٠٠ مشارك ) ×  
عدد أيام انعقاد المؤتمر ( في المتوسط ثلاثة  
أيام ) =  $3 \times 600 = 1800$  مشارك

ويكون معدل محرك التكلفة ٢٥ ريال  
سعودي/ مشارك .

وتأسيساً على ما سبق يكون إجمالي التكلفة  
المخططة لواجبات الضيافة =

$$1800 \times 25 = 45000 \text{ ريال سعودي .}$$

أما التسيكين فيتم حجز غرفة بأحد الفنادق لكن  
مشارك من خارج المنطقة المنعقد بها  
المؤتمر . ويكون كمية محرك التكلفة ممثلاً  
في عدد أيام التسيكين والذي =  
عدد أيام انعقاد المؤتمر × عدد المشاركين  
من خارج المنطقة .

وبطبيعة الحال يمكن تحديد عدد المشاركين  
من خارج المنطقة قبل بدء فعاليات المؤتمر  
من خلال أوراق العمل والبحوث  
والمراسلات المتبادلة .

ومن الجدير بالذكر أن الهدايا التذكارية  
وواجبات الضيافة والتسيكين ووسائل الانتقال  
يمكن القيام بها في ظل مستويات متدرجة  
للتكلفة بما يعطي قدراً مناسباً من المرونة  
لدي متخذ القرار عند تحديد حجم التكلفة  
الاختيارية لهذه العناصر، مع الأخذ في  
الاعتبار الظروف المالية للجامعة والمتوقع  
أن تسود خلال فترة تنفيذ الموازنة .

أما توزيع المطبوعات وتوزيع الهدايا  
التذكارية وتوزيع شهادات المشاركين

السحائي . ويتحقق ذلك عن طريق الربط بين المنخلات ممثلة في إجمالي التكاليف المخصصة لحملة التوعية والمخرجات ممثلة في القيمة والأهمية المتوقعة لأهداف الحملة . وتمثلت منخلات الحملة فيما قامت الإدارة بإصداره من كتيبات ورسائل شخصية ونشرات ومطبوعات مختلفة وكتبت علي النحو التالي : ١٢٠٠٠ كتيب ، ٥٠٠ رسالة شخصية ، ٦٠٠٠٠ نسخة من النشرات والمطبوعات المختلفة بتكلفة مخططة إجمالية ١٠٥٠٠٠ ريال سعودي \* تم توزيعها علي مشوبي الجامعة ، وكان الهدف من الحملة توعية الراغبين في أداء فريضة الحج لضرورة التطعيم ضد مرض الالتهاب السحائي .

٢. تقييم نتائج تنفيذ قرار التحمل بعنصر تكلفة حملة اتوعية ضد مرض الالتهاب السحائي وتحديد الانحرافات عن المستهدف . ونظراً لأنه تم تطعيم جميع الأفراد الراغبين في أداء فريضة الحج من مشوبي الجامعة وعائلاتهم فقد حققت الحملة أهدافها بشكل كامل ، ومن ثم يكون قرار التحمل بعنصر التكلفة مبرراً ، كما أنه لا توجد انحرافات عن المستهدف .

٣. تحليل الانحرافات . لا توجد انحرافات تتطلب عملية التحليل .

المرحلة الثانية : الرقابة بعد انتهاء فترة الموازنة . ويمكن تحقيق الرقابة في هذه المرحلة من خلال قياس كفاءة وفعالية قرار التحمل بعنصر تكلفة حملة التوعية للتطعيم ضد مرض الالتهاب السحائي . ويمكن بيان ذلك علي النحو التالي :

١. قياس فعالية قرار التحمل بعنصر التكلفة . ويتم ذلك بمقارنة الأهداف

قام الباحث بعملية مسح شاملة لمنسوبي الجامعة \* وعائلاتهم ( سعوديين وغير سعوديين ) لتحديد الراغبين منهم في أداء فريضة الحج لعام ١٤٢٤ هـ ون شملت عملية المسح ٨٣٥ عضو هيئة تدريس ومحاضر ومعيد أ بالإضافة إلي ٥٤٧ موظف إداري وفني ، وأسفرت عملية المسح عن أن عدد الراغبين في أداء فريضة الحج ٢٢٣ فرداً من منسوبي الجامعة وعائلاتهم ، كما تبين من سجلات المركز الصحي بالجامعة \* وما يصدر عنه من شهادات تطعيم بأنه قد تم تطعيم عدد ٢٢٣ فرداً من منسوبي الجامعة وعائلاتهم ، أي أنه تم تطعيم جميع الأفراد الراغبين في أداء فريضة الحج من منسوبي الجامعة وعائلاتهم.

ولبيان مدى إمكانية الرقابة علي تكاليف حملة التوعية للتطعيم ضد مرض الالتهاب السحائي والتي قامت بيا إدارة العلاقات العامة بجامعة الملك فيصل خلال شهر ذي القعدة عام ١٤٢٤ هـ يري الباحث أن ذلك يمكن أن يتم ذلك علي مرحلتين - سبق الإشارة إليهما في الدراسة النظرية - المرحلة الأولى أثناء فترة تنفيذ الموازنة ، والمرحلة الثانية بعد انتهاء فترة الموازنة . ويمكن تناولها علي النحو التالي :

المرحلة الأولى : الرقابة أثناء فترة تنفيذ الموازنة . يمكن تحقيق الرقابة في هذه المرحلة من خلال ثلاث خطوات متتالية :

١. تقييم قرار التحمل بعنصر تكلفة حملة التوعية ضد مرض الالتهاب

\* تمت عملية المسح باستخدام استبيان تم توزيعه علي جميع منسوبي الجامعة بهدف تحديد الرغبة في أداء فريضة الحج وعدد أفراد العائلة المصاحبين .

\* يقوم المركز الصحي بالجامعة بتطعيم الراغبين في أداء فريضة الحج من منسوبي الجامعة ومن غير منسوبيها ، إلا أن عملية المسح التي قام بها الباحث اقتصر علي منسوبي الجامعة وعائلاتهم فقط .

\* يمكن الرجوع إلي تخطيط الأنشطة الثقافية  
صفحة ٢٩ .

• ترجع صعوبة رقابة التكاليف الاختيارية إلى صعوبة تخطيطها ، وعدم وجود علاقة واضحة ومقنعة بين المدخلات والمخرجات ، وصعوبة قياس المنافع المحققة كمرنود لقرار التحمل بهذه التكاليف ، واختلاف خصائص كل عنصر من عناصر التكاليف الاختيارية ، واختلاف المتغيرات المؤثرة في تخطيط كل عنصر .

• تتعدد المداخل التي يشيع استخدامها في تخطيط ورقابة التكاليف الاختيارية ، ومنها احتساب نسبة مئوية من إجمالي الإيرادات المتوقعة ، والخبرة الشخصية للمديرين ، وقياس المهام ، والقدرة علي التحمل ، والموازنات الساكنة التفاوضية .

• يمكن تعريف التكاليف الاختيارية بأنها مجموعة من عناصر التكاليف غير الملزمة للإدارة من الوجهة الفنية أو القانونية والتي تتحملها المنظمة في سبيل أداء نشاطها ، وبما يحقق ليا ميزة تنافسية ، كما يمكن للإدارة تأجيل التحمل بتلك التكاليف أو الاستغناء عنها بشكل كلي أو بشكل جزئي في الأجل القصير دون أن يؤثر ذلك علي استمرار المنظمة في أداء أعمالها الأساسية .

• يمكن تبويب التكاليف وفقاً للعلاقة بين التكلفة والفترة علي إعداد تقديرات صحيحة إلي: تكاليف ملزمة ( لأسباب فنية أو قانونية ) ، وتكاليف اختيارية .

• تتمثل وظائف العلاقات العامة في : البحث والتخطيط والتنسيق والإدارة والإنتاج ، وتتمثل أهداف العلاقات العامة في : أهداف خاصة بالجمهور الداخلي وأهداف خاصة بالجمهور الخارجي .

• من أهم مظاهر الطبيعة الاختيارية لتكاليف العلاقات العامة : اختيارية طريقة إعداد موازنة العلاقات العامة ، واختيارية الحدود العليا والدنيا لحجم تكلفتها ، واختيارية مزيج أنشطتها ، واختيارية القيام بتلك الأنشطة أو تكرارها أو تأجيلها أو عدم القيام بها بشكل جزئي أو كلي ، واختيارية تحديد

المحقة بالأهداف المخططة ، وحيث أن حملة التوعية قد حققت أهدافها المخططة بالكامل فإنه يمكن القول بفعالية قرار التحمل بعنصر التكلفة .  
٢٠. قياس كفاءة قرار التحمل بعنصر التكلفة . ويتم ذلك من خلال بيان العلاقة بين المخرجات ممثلة في المنافع المحققة وبين المدخلات ممثلة في تكلفة الأنشطة اللازمة لتحقيق تلك المنافع . ومما سبق يتبين أن التكلفة الفعلية للحملة هي ١٠٥٠٠٠ ريال سعودي ، وهي نفسها التكلفة المخططة ، كما أن الحملة قد حققت أهدافها بالكامل ، ومن ثم يمكن القول بكفاءة قرار التحمل بتكاليف حملة التوعية للتطعيم ضد مرض التهاب السحائي .

وتأسيساً علي ما سبق يري الباحث أنه من الناحية التطبيقية يمكن القول بصحة الفرض الثاني من فرضي الدراسة والذي ينص علي أنه : يؤدي استخدام مدخل التكاليف علي أساس النشاط إلي فعالية الرقابة علي تكاليف العلاقات العامة .

### ثامناً : الخلاصة والنتائج

تناول الباحث في هذه الدراسة مدخل التكاليف علي أساس النشاط لتخطيط ورقابة تكاليف العلاقات العامة ، وتوصلت الدراسة إلي الخلاصة والنتائج التالية :

• يتم اتخاذ القرار بتحمل تكلفة ما بغرض تحقيق منافع عاجلة أو أجلة ، ومن ثم يجب تخطيط هذه التكاليف بموضوعية حتى يتحقق بكفاءة وفعالية الهدف من تحملها .

• إن التكاليف الاختيارية يصعب تخطيطها بدرجة مقبولة من الموضوعية ، مما يؤثر علي كفاءة وفعالية الرقابة عليها ، ومن أمثلة هذه التكاليف الاختيارية : تكاليف البحوث والتطوير ، وتكاليف الإعلان ، وتكاليف العلاقات العامة .



وبتحقيق ذلك يثبت صحة انغرض الأول من فرضي الدراسة والذي ينص علي : أنه يؤدي استخدام مدخل التكاليف علي أساس النشاط إلي دقة تخطيط تكاليف العلاقات العامة .

يمكن الرقابة علي تكاليف العلاقات العامة باستخدام مدخل التكاليف علي أساس النشاط علي مرحلتين : الأولى الرقابة أثناء فترة تنفيذ الموازنة من خلال تقييم قرار التحمل بعنصر تكلفة العلاقات لعامة ، وتقييم نتائج تنفيذ قرار التحمل بهذا العنصر ، ثم تحليل الانحرافات ، والمرحلة الثانية الرقابة بعد انتهاء فترة تنفيذ الموازنة من خلال قياس كفاءة وفعالية قرار التحمل بعنصر التكلفة . وبتحقيق ذلك يثبت صحة الفرض الثاني من فرضي الدراسة والذي ينص علي : أنه يؤدي استخدام مدخل التكاليف علي أساس النشاط إلي فعالية الرقابة علي تكاليف العلاقات العامة .

الجية القائمة بينه الأنشطة ، واختيارية تخصيص موازنة العلاقات العامة .

- يحقق استخدام مدخل التكاليف علي أساس النشاط العديد من المزايا منها : تحديد تكلفة المنتج بدقة وعدالة أكبر ، وسلامة القرارات الإدارية والمساعدة في تسعير المنتجات ، وتحقيق كفاءة استخدام الموارد المتاحة ، وتحديد الطاقات غير المستغلة ، والمساعدة في تقييم الأداء ، والمساعدة في حل العديد من مشاكل المحاسبة عن التكاليف .
- يمكن تخطيط تكاليف العلاقات العامة باستخدام مدخل التكاليف علي أساس النشاط من خلال خمس خطوات وهي : تحديد الأنشطة المرتبطة بالعلاقات العامة ومجموعات تكلفة النشاط ، ثم تحديد كمية محرك التكلفة لكل نشاط ، ثم تحديد معدل محرك التكلفة للوحدة الواحدة من محرك التكلفة ، ثم تحديد تكلفة كل نشاط من أنشطة العلاقات العامة ممثلاً في كمية محرك التكلفة مضروباً في معدل محرك التكلفة ، ثم تحديد إجمالي تكلفة العلاقات العامة ممثلاً في مجموع إجمالي تكاليف الأنشطة المرتبطة بالعلاقات العامة .

## الهوامش

1. يمكن الرجوع إلى :
  - د.فؤاد خليل إبراهيم ، " نموذج مقترح للرقابة المتكاملة علي التكاليف الاختيارية لخدمة أهداف الإدارة في المنظمات الحديثة " ، مجلة التكاليف ، العدد الأول ، يناير/ مايو ١٩٩٣ ، ص ٣٧ .
  - د.أحمد حامد حجاج ، " تخطيط ورقابة التكاليف الثابتة الاختيارية - مدخل سلوكي " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد الحادي عشر ، العدد الرابع ، ١٩٨٧ ، ص ٩٠-٩١ .
  - د.أسامة سعيد عبد الصادق ، " نموذج مقترح لهندسة التكاليف الاختيارية وتطوير مراحل المحاسبة عن قراراتها (دراسة تحليلية وميدانية مع التطبيق علي حالة عملية ) ، المملكة العربية السعودية ، مجلة البحوث المحاسبية ، العدد الأول - إبريل ٢٠٠١ ، ص ٤١-٤٢ .
2. يمكن الرجوع إلى :
  - د.فؤاد خليل إبراهيم ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٧ .
  - د.أسامة سعيد عبد الصادق ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣١ .

3. see e.g.:

- Lentini F. , " Accounting For Marketing Success", Journal Of Accountancy ,Mar.1993, P.44.
- Shillinglaw G., " Managerial Cost Accounting " , (5<sup>th</sup>.Ed.,Richard D. IRWIN , Inc,1982 ) ,P.747 .

4. د.أسامة سعيد عبد الصادق ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٢ .

٥. د. أحمد نور ، " محاسبة التكاليف " ، مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٩٣ ، ص ٩٧ .
٦. يمكن الرجوع إلى :
- تشارلز ت. هورنجرن ، " محاسبة التكاليف - مدخل إداري " ، الجزء الثاني ، ترجمة وتعريب : د. أحمد حامد حجاج ، الرياض ، دار المريخ للنشر ، ١٩٩٣ ، ص ٥٣٥-٥٤٠ .
- Hornren C. T. & et al. , " Cost Accounting : Managerial Emphases " , ( 8<sup>th</sup>. Ed. Prentice-Hall ,Inc.1994), P.478.
- Lentini F. ,Op.Cit. P.35.
7. Norman B.Macintosh , "Control Of Discretionary Costs With ZBB : A Second Look " , **Cost & Managerial**, 1980, PP.25-31.
٨. يمكن الرجوع إلى :
- د. أحمد حامد حجاج ، " تخطيط ورقابة التكاليف الثابتة الاختيارية - مدخل سلوكي " ، مرجع سبق ذكره ، ص ٩٩ .
- تشارلز ت. هورنجرن ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٤١ .
- Hornren C. T. & et al. ,Op.Cit.,P.478.
9. Charles T.Horngren , " **Introduction To Management Accounting** " ,(N.Y. : Prentice-Hall,1984),PP.216-218.
١٠. د. محمد نجيب الصرايرة ، " العلاقات العامة - الأسس والمبادئ " ، الأردن ، مكتبة الرائد العلمية ، ٢٠٠١ ، ص ١٧٠-١٧١ .
11. Gory Erickson And Robert Jaceobson, " Gaining Competitive Advantage Through Discretionary Expenditure The Returns To R&D And Advertising " , **Management Science**,Vol.38,No.9 Sep.1992.
12. Dennis M. Patten And Greg Trometer , " Corporate Responses To Political Costs : An Examination Of The Relation Between Environmental Disclosure And Earnings Management " , **Journal Of Accounting And Public Policy** , Vol.22,Issue 1,Jan.-Feb. , 2003.
13. M.Smith , " Cambridge Business Conferences : A Case Study Of Strategic Cost Analysis " , **Journal Of Accounting Education** ,Vol.16,Issue2, Aug.1998.
14. Leonard E. Berry. "Deciding On Discretionary Costs – A Cost Benefit Approach" , , **Cost Management**.Vol.56,Jul-Aug.,1982 .
15. Bernadette A. Minton And Catherine Schrand, " The Impact Of Cash Flow Volatility On Discretionary Investment And The Costs Of Debt And Equity Financing " , **Journal Of Financial Economics**.Vol.54,Issue 3,Dec.1999.
16. Jameshorney And Robert Greenstein, " The Cost Of The Bush And Gore Budget Proposals" , **Center On Budget And Policy Priorities** ,Oct.2000.
17. Jacque Grinnell, "The Product Costing Role Of Committed And Discretionary Fixed Overhead Costs" , **Cost & Management**,Mar.-Apr.,1977.
18. Philip L.,Cooley And John W.Cunningham , " Managing Discretionary Fixed Overhead Costs " , , **Cost & Management**,Mar.-Apr.,1977.
١٩. د. أحمد حامد حجاج ، " تخطيط ورقابة التكاليف الثابتة الاختيارية - مدخل سلوكي " ، مرجع سبق ذكره .
20. Brue Bublitz And Michael Ettredge, " The Information In Discretionary Outlays : Advertising Research And Development " , **The Accounting Review** ,VLXIV, Vol.1, Jan , 1989.
٢١. د. فؤاد خليل إبراهيم ، مرجع سبق ذكره .
22. Chong M. Lau, " The Effect Of Emphasis On Tight Budget Targets And Cost Control On Production And Marketing Managers Propensity To Create " , **The British Accounting Review** , Vol.31issue 4,Dec.1999.
٢٣. د. أسامة سعيد عبد الصادق ، مرجع سبق ذكره .
٢٤. د. إسماعيل محمد السيد ، " الإعلان " ، الإسكندرية ، دار الجامعية ، ٢٠٠٠ ، ص ٣١٩ .

25. Shane Moriarity And Carl P. Allen ,” Cost Accounting “ (London: Harper &Row . Puplicshers , 1987,P.26.
٢٦. د. عبد المنعم عوض الله & د.عزيزة عبد الرازق ، المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة واتخاذ القرارات “ ، القاهرة ، بدون ناشر ، ١٩٩٤ ، ص٦٩ .
٢٧. د.حنفي ذكي عيد ، ” الأصول العلمية والعملية لمحاسبة التكاليف الفعلية “ ، القاهرة ، دار الثقافة العربية ، ١٩٩٢ ، ص ١١٦ .
28. Calvin Engler , ” Managerial Accounting “, ( Illinois, Richard D.Irwin. Inc, 1990),P.50.
29. John G. Helmkamp, ” Management Accounting “, ( N.Y.John Wiley And Sons, 1978), P.196.
٣٠. د.فؤاد خليل إبراهيم ، مرجع سبق ذكره ، ص٤١ .
٣١. د.أسامة سعيد عبد الصادق ، مرجع سبق ذكره ، ص٤٠ .
٣٢. د.فؤاد خليل إبراهيم ، مرجع سبق ذكره ، ص٣٧ .
٣٣. د. مكرم عبد المسيح باسيلي ، ” نظم التكاليف المعيارية - مدخل معاصر “ ، الطبعة الثالثة ، المكتبة العصرية بالمنصورة ، ٢٠٠٢-٢٠٠٣ ، ص٥٩ .
٣٤. المرجع السابق ، ص٣٣-٣٤ .
35. Robert N. Anthony And Glenn A.Welsch, ” Fundamentals Of Management Accounting “,(Homewood,Illinois : Richard D.Irwin,Inc.1990).P.656.
٣٦. يمكن الرجوع الي :
- د.سمير أبو الفتوح صالح ، ” المحاسبة الإدارية والإستراتيجية ومدخل التحليل الكمي لدعم الإدارة في البيئة التنافسية “ ، المنصورة ، دار الأصدقاء ، ٢٠٠٢/٢٠٠٣ ، ص٣١٩-٣٢٠ .
  - Calvin Engler, Op.Cit.,PP.67-77.
37. Charles T.Horngren ,and et al.,” Cost Accounting ,A managerial Emphasis “ ( 11 ed., Prentice Hahh Inc.,2003,P.462.
٣٨. د. عبد المحي محمود صالح & آخرون ، ” العلاقات العامة والإعلام في الخدمة الاجتماعية “ ، الإسكندرية ، دار المعرفة الجامعية ، ٢٠٠٠ ، ص ٢٦ .
٣٩. د. محمد منير حجاب & د. سحر محمد وهبي ، ” المداخل الأساسية للعلاقات العامة - المدخل الإتصالي “ ، القاهرة ، دار الفجر للنشر والتوزيع ، ١٩٩٥ ، ص٣٤ .
٤٠. يمكن الرجوع الي :
- د.حمدي عبد الحارث البيخونجي ، ” العلاقات العامة في الدول النامية - المدخل التحليلي “ ، الإسكندرية ، المكتبة الجامعية ، ٢٠٠٠ ، ص ١٦-١٨ .
  - د.عبد المحي محمود صالح & آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٦-٥٠ .
  - د. محمد نجيب الصرايرة ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٧-٢٤ .
٤١. يمكن الرجوع الي :
- د.عبد السلام أبو قحف، ” محاضرات في العلاقات العامة “ ، الإسكندرية ، المكتب العربي الحديث ، بدون سنة نشر ، ص ٢٨-٢٩ .
  - د.عبد المحي محمود صالح & آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤١-٤٦ .
42. See e.g.:
- Andrew J.Leone And Steve Rock, ” Empirical Tests Of Budget Ratchcting And Its Effect On Managers Discretionary Accrual Choices “, Journal Of Accounting And Economics,Vol.33,Issue 1,Feb.2002,PP.43-67.
  - Steven C. Hall, ” Political Scrutiny And Earnings: Management In The Oil Refining Industry” , Journal Of Accounting And Public Policy , Vol.12,Issue4 ,Winter, 1993 , PP.325-335.
٤٣. د. احمد حامد حجاج ، ” تحديد التكاليف علي أساس النشاط ضرورة في ظل التطور التقني والاقتصادي ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد السادس عشر ، العدد الثاني ، ١٩٩٢ ، ص ٨٧ .
٤٤. د.سمير أبو الفتوح صالح ، ” المحاسبة الإدارية والإستراتيجية ومدخل التحليل الكمي لدعم الإدارة في البيئة انتنافسية “ ، المنصورة ، دار الأصدقاء ، ٢٠٠٢/٢٠٠٣ ، ص ٨٥ .

٤٥. يمكن الرجوع إلى:
- المرجع السابق، ص ٤٩٦-٥٠٣.
  - Mike Walker, "Cost - Effective Product Development " , Long Range Planning , Vol. 26 , Issue 1, Feb. 1993.
٤٦. يمكن الرجوع إلى:
- د. محمد جودت ناصر ، " الدعاية والإعلان والعلاقات العامة " ، الطبعة الأولى ، عمان ، مكتبة مجدلاوي ، ١٩٩٨ ، ص ٢١٧-٢٢٥ .
  - د. عبد المحي محمود صالح & آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٦ - ٥٠ & ٢٦١ - ٢٦٤ .
  - د. محمد منير حجاب & د. سحر محمد وهبي ، ص ١٧٥ - ٢٠٥ .
  - د. حمدي عبد احارث البخشونجي ، د. محمد نجيب الصرايرة ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٦ - ٢١ .
  - د. محمد نجيب الصرايرة ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٦٢ - ١٦٨ .
47. Working Document Prepared By Vice-Presidents & Deans, " Budget Principles And Process , Feb. 1998.

## المراجع

### أولاً : المراجع العربية

١. د. أحمد حامد حجاج ، " تخطيط ورقابة التكاليف الثابتة الاختيارية - مدخل سلوكي " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد الحادي عشر ، العدد الرابع ، ١٩٨٧ .
٢. \_\_\_\_\_ ، " تحديد التكاليف علي أساس النشاط ضرورة في ظل التطور التقني والاقتصادي ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد السادس عشر ، العدد الثاني ، ١٩٩٢ .
٣. د. أحمد نور ، " محاسبة التكاليف " ، مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٩٣ .
٤. د. أسامة سعيد عبد الصادق ، " نموذج مقترح لهندسة التكاليف الاختيارية وتطوير مراحل المحاسبة عن قراراتها (دراسة تحليلية وميدانية مع التطبيق علي حالة عملية ) ، المملكة العربية السعودية ، مجلة البحوث المحاسبية ، العدد الأول - إبريل ٢٠٠١ .
٥. د. إسماعيل محمد السيد ، " الإعلان " ، الإسكندرية ، النار الجامعية ، ٢٠٠٠ .
٦. تشارلز ت. هورنجرن ، " محاسبة التكاليف - مدخل إداري " ، الجزء الثاني ، ترجمة وتعريب : د. أحمد حامد حجاج ، الرياض ، دار المريخ للنشر ، ١٩٩٣ .
٧. د. حمدي عبد احارث البخشونجي ، " العلاقات العامة في الدول النامية - المدخل البحثي " ، الإسكندرية ، المكتبة الجامعية ، ٢٠٠٠ .
٨. د. حنفي ذكي عيد ، " الأصول العلمية والعملية لمحاسبة التكاليف الفعلية " ، القاهرة ، دار الثقافة العربية ، ١٩٩٢ .
٩. د. سمير أبو الفتوح صالح ، " المحاسبة الإدارية والإستراتيجية ومدخل التحليل الكمي لدعم الإدارة في البيئة التنافسية " ، المنصورة ، دار الأصدقاء ، ٢٠٠٢/٢٠٠٣ .
١٠. د. عبد السلام أبو قحف ، " محاضرات في العلاقات العامة " ، الإسكندرية ، المكتب العربي الحديث ، بدون سنة نشر .
١١. د. عبد المحي محمود صالح & آخرون ، " العلاقات العامة والإعلام في الخدمة الاجتماعية " ، الإسكندرية ، دار المعرفة الجامعية ، ٢٠٠٠ .
١٢. د. عبد المنعم عوض الله & د. عزيزة عبد الرازق ، المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة واتخاذ القرارات " ، القاهرة ، بدون ناشر ، ١٩٩٤ .
١٣. د. فؤاد خليل إبراهيم ، " نموذج مقترح للرقابة المتكاملة علي التكاليف الاختيارية لخدمة أهداف الإدارة في المنظمات الحديثة " ، مجلة التكاليف ، العدد الأول ، يناير / مايو ١٩٩٣ .
١٤. د. محمد جودت ناصر ، " الدعاية والإعلان والعلاقات العامة " ، الطبعة الأولى ، عمان ، مكتبة مجدلاوي ، ١٩٩٨ .
١٥. د. محمد منير حجاب & د. سحر محمد وهبي ، " المدخل الأساسية للعلاقات العامة - المدخل الإتصالي " ، القاهرة ، دار الفجر للنشر والتوزيع ، ١٩٩٥ .
١٦. د. محمد نجيب الصرايرة ، " العلاقات العامة - الأسس والمبادئ " ، الأردن ، مكتبة الزائد العلمية ، ٢٠٠١ .
١٧. د. مكرم عبد المسيح بسيلي ، " نظم التكاليف المعيارية - مدخل معاصر " ، الطبعة الثالثة ، المكتبة العصرية بالمنصورة ، ٢٠٠٢-٢٠٠٣ .

ثانياً : المراجع الأجنبية

18. Andrew J. Leone And Steve Rock, "Empirical Tests Of Budget Ratcheting And Its Effect On Managers Discretionary Accrual Choices ", **Journal Of Accounting And Economics**, Vol.35, Issue 1, Feb.2002.
19. Bernadette A. Minton And Catherine Schrand, " The Impact Of Cash Flow Volatility On Discretionary Investment And The Costs Of Debt And Equity Financing ", **Journal Of Financial Economics**, Vol.54, Issue 3, Dec.1999.
20. Brue Bublitz And Michael Ettredge, " The Information In Discretionary Outlays : Advertising Research And Development ", **The Accounting Review** ,VLXIV, Vol.1, Jan, 1989.
21. Calvin Engler , " **Managerial Accounting** ", ( Illinois, Richard D.Irwin. Inc, 1990).
22. Charles T.Horngren , " **Introduction To Management Accounting** ",(N.Y. : Prentice-Hall, 1984).
23. Chong M. Lau, " The Effect Of Emphasis On Tight Budget Targets And Cost Control On Production And Marketing Managers Propensity To Create ", **The British Accounting Review**, Vol.31 issue 4, Dec.1999.
24. Colin Drury , " **Management And Cost Accounting** ", ( London Pitman , 1989).
25. Dennis M. Patten And Greg Trometer , " Corporate Responses To Political Costs : An Examination Of The Relation Between Environmental Disclosure And Earnings Management ", **Journal Of Accounting And Public Policy**, Vol.22, Issue 1, Jan.-Feb., 2003.
26. Gory Erickson And Robert Jaceobson, " Gaining Competitive Advantage Through Discretionary Expenditure The Returns To R&D And Advertising ", **Management Science**, Vol.38.No.9 Sep.1992.
27. Gyutai Kim , Chan S. Park And Paul yoon " Identifying Investment Opportunities For Advanced Manufacturing Systems With Comparative- Integrated Performance Measurement ", **International Journal Of Production Economics**, Vol. 50 , Issue 1, May , 1997.
28. Horngren C. T. , Foster G., and Datar S.M., " **Cost Accounting : Managerial Emphases** ",( 8<sup>th</sup>. Ed. Prentice-Hall , Inc.1994).
29. Hoongren C.T .Datar S.D. and Foster G., " **Cost Accounting : Managerial Emphases** ",( 11 Ed. Prentice-Hall , Inc.2003).
30. Jacque Grinnell, "The Product Costing Role Of Committed And Discretionary Fixed Overhead Costs", **Cost & Management**, Mar.-Apr , 1977.
31. James Horne And Robert Greenstein, " The Cost Of The Bush And Gore Budget Proposals", **Center On Budget And Policy Priorities** , Oct.2000.
32. John G. Helmkamp, " **Management Accounting** ", ( N.Y. John Wiley And Sons, 1978).
33. John Innes ,Falconer Mitchell And Donald Sinclair, " Activity - Based Costing In The U.K.'S Largest Companies : A Comparison Of 1994 And 1999 Survey Results ". **Management Accounting Research** , Nov., 2000.
34. Lentini F. , " Accounting For Marketing Success", **Journal Of Accountancy** , Mar.1993.
35. Leonard E. Berry, "Deciding On Discretionary Costs - A Cost Benefit Approach", ", **Cost Management**, Vol.56. Jul-Aug., 1982 .
36. M., Smith , " Cambridge Business Conferences : A Case Study Of Strategic Cost Analysis ", **Journal Of Accounting Education** , Vol.16, Issue2, Aug.1998.
37. Mike Walker, " Cost - Effective Product Development " , **Long Range Planning** , Vol.26, Issue 1, Feb.1993.

38. Norman B. Macintosh, "Control Of Discretionary Costs With ZBB : A Second Look ", **Cost & Managerial**, 1980.
39. Philip L. Cooley And John W. Cunningham, " Managing Discretionary Fixed Overhead Costs ", **Cost & Management**, Mar.-Apr., 1977.
40. Rayburn L.G., " Marketing Costs- Accountants To The Rescues " , **Management Accounting Journal**, 1989.
41. Robert N. Anthony And Glenn A. Welsch, " **Fundamentals Of Management Accounting** ", (Homewood, Illinois : Richard D. Irwin, Inc. 1990).
42. Shane Moriarity and Carl P. Allen, " **Cost Accounting** " (London: Harper & Row, Publishers, 1987).
43. Shillinglaw G., " **Managerial Cost Accounting** ", (5<sup>th</sup>.Ed., Richard D. IRWIN, Inc. 1982 ).
44. Steven C. Hall, " Political Scrutiny And Earnings Management In The Oil Refining Industry", **Journal Of Accounting And Public Policy**, Vol.12, Issue4, Winter, 1993.
45. Working Document Prepared By Vice-Presidents & Deans, " **Budget Principles And Process** ", Feb. 1998.