

إمكانية تطبيق نموذج (ABC)

على التكاليف الثابتة الاختيارية

(دراسة حالة في الجامعات السعودية)

دكتور / صالح بن عبد الرحمن المحمود

إستاذ المحاسبة المشارك

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

## إمكانية تطبيق نموذج (ABC) على التكاليف الثابتة الاختيارية

: دراسة حالة في الجامعات السعودية

د. صالح بن عبد الرحمن المحمود

أستاذ المحاسبة المشارك

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

### ملخص

يصعب تخطيط التكاليف الثابتة الاختيارية بدرجة مقبولة من الموضوعية كما يصعب الرقابة عليها وتدخل تكلفة العلاقات العامة من ضمن التكاليف الثابتة الاختيارية، 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 محرك التكلفة للوحدة الواحدة من محرك التكلفة ، ثم تحديد تكلفة كل نشاط 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 . كما 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 العامة ، وتقييم نتائج تنفيذ قرار التحمل بهذا العنصر ، ثم تحليل الانحرافات ، والمرحلة الثانية الرقابة بعد انتهاء فترة تنفيذ الموازنة من خلال قياس فعالية وكفاءة قرار التحمل بعنصر التكلفة.

### 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 والفعالية والكفاءة ، خاصة عند تخطيط تلك التكلفة ، مما يحقق بفعالية وكفاءة الهدف من تحملها ، كما يرفع من فعالية كفاءة الرقابة عليها ، حيث ينعكس مدي فعالية وكفاءة التخطيط على مدي كفاءة الرقابة بشكل كبير ، فكلما 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 على 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 القانمين بالتخطيط ، كما يتأثر بنوازل ودوافع 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 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 المدخلات ممثلة في حجم الإنفاق والمخرجات ممثلة في مردود هذا الإنفاق من منافع ، أو غموض وتعقيد تلك العلاقة .

٣. صعوبة قياس المنافع المحققة كمردود لقرار التحمل بالتكلفة الاختيارية ، مما يقلل من فعالية الرقابة ، ويرجع ذلك إلى العديد من الأسباب ومن أهمها: (٢)

- 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... ، أما نشاط البحوث والتطوير فيتأثر بدرجة المنافسة ودورة حياة المنتج أو الخدمة وعنصر الوقت ومدى الاهتمام بدرجة الجودة ...، أما نشاط التدريب فيتأثر بطبيعة وظيفة المتدرب والزمن المنقضي منذ آخر عملية تدريب لهذا المتدرب ومستوى ذكاؤه... .

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

(١) التكاليف الاختيارية كنسبة مئوية من إجمالي الإيرادات المتوقعة حيث يرى 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 - وفقا لهذا المدخل - إلى انخفاض في التكاليف الاختيارية المخصصة على 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 بإعداد تلك التقديرات ، ويعد هذا المدخل مناسباً إلى حد ما في المدى القصير .

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

٤) القدرة على التحمل (Ability to Bear) <sup>(٤)</sup> 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 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 – على الرغم من ثبات المبيعات الخاصة بها – نتيجة زيادة التكاليف المحملة على منتجات أو أقسام أخرى ، ومن ثم لا يصلح هذا المدخل أن يكون أساساً للتخطيط .

٥) الموازنات الساكنة التفاوضية (Negotiated Static Budgets): <sup>(٥)</sup> وتتحدد التكلفة الاختيارية وفقاً لهذا المدخل عن طريق التفاوض والإقناع بين الإدارة العليا وبين القائمين بعملية التخطيط قبل بداية فترة الموازنة ، وتبويب 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 إلى تحديد قيم محددة بالموازنة أكثر واقعية ودقة للفترة القادمة . كما أن التوقعات المتعلقة بالفترة القادمة يمكن أن تؤدي إلى تغييرات في القيم المخططة بموازنة الفترة السابقة لها ، فمثلاً موازنة إدارة 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 وصفاً لماهية الأنشطة التفاضلية أو التغييرات التي سوف تحدث أولاً فيما لو أن الموازنة زادت بنسبة محددة .
- الموازنة وفقاً للأساس الصفري <sup>(٦)</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 للجهد بكل نشاط ، ثم يتم تحديد مقاييس إعداد العمل والأداء ، ثم يتم ترتيب كل الأنشطة وفقاً لأهميتها وأولوياتها للتنظيم . وهذه الموازنة تجبر الإدارة على تبرير إنفاقها بشكل أفضل . وعلي الرغم من شيوع هذا المدخل إلا أنه يتعرض إلى العديد من الانتقادات ومن أهمها: <sup>(٧)</sup>

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

❖ أن الواقع العملي يشير إلى أنه يترتب على هذا المدخل سعي القائمين على إنفاق التكاليف الاختيارية المخصصة إلى الإسراع في استفادها قبل نهاية الفترة المالية بهدف عدم قيام الإدارة العليا بتخفيض التقديرات المقررة للفترة المالية القادمة ، وينعكس ذلك سلباً على الرقابة على مخصصات الفترة الحالية وتقديرات الفترة التالية ، كما يؤدي ذلك إلى عدم تحقق مزايا التغذية العكسية للمعلومات المتمثلة في المساعدة على تحسين القدرة على 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>(٨)</sup> تتحدد تقديرات التكاليف الاختيارية في شكل مسموحات تعد في شكل موازنة علمية وعملية ذات أبعاد إدارية واجتماعية واتصالية وتسويقية .

**وتتمثل العلاقات العامة<sup>(٩)</sup>** في جهود مقصودة ومخططة ومستمرة تهدف إلى بناء حالة من الفهم المشترك والتوافق المصلي بين المنظمة وجمهورها 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 على 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 على الجانب الأكاديمي من تناولها مدخل التكاليف على أساس النشاط لتخطيط ورقابة التكاليف الاختيارية في محاولة لتحقيق تخطيط منهجي ورقابة أكثر فعالية وكفاءة 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 على مقاييس غير مالية . وتمتد أهمية هذه الدراسة إلى الجانب التطبيقي حيث سنتناول الدراسة - بمشيئة الله - مدي إمكانية تطبيق مدخل التكاليف على أساس النشاط على وظيفة العلاقات العامة باعتبارها إحدى التكاليف الاختيارية ، في محاولة لتخطيط التكاليف المخصصة لها والرقابة عليها بشكل أكثر موضوعية وبما تتحقق معه الرقابة الفعالة على 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 على 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 : يمكن استخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط في تخطيط تكاليف العلاقات العامة.
- الفرض الثاني: يمكن استخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط في الرقابة على تكاليف العلاقات العامة.

**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 يتم 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 والمعلومات التي قد تتطلبها الدراسة . **المنهج الثاني** – **المنهج التطبيقي** : والذي يسعى الباحث من خلاله إلى توفير البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة ، وذلك من خلال إتباع منهج دراسة الحالة (Case Method ) ، حيث سيتم بمشيئة الله القيام بالدراسة التطبيقية على إدارة العلاقات العامة بأحد الجامعات بالمملكة العربية السعودية ، حيث يمثل نشاط إدارة العلاقات العامة بالجامعات بصفة عامة أحد الأنشطة الواضحة والهامة ، كما انه في حالة إمكانية تطبيق هذه الدراسة على إحدى الجامعات يصبح من الممكن تطبيقه على القطاعات الخدمية والاقتصادية على 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 بالقدر 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 على إدارة العلاقات العامة بأحد الجامعات بالمملكة العربية السعودية .
٢. نظراً لتعدد الدراسات التي تناولت مدخل التكاليف على 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 بالقدر الذي يسهم في تحقيق ذلك.

**خطة الدراسة :** تحقيقاً 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 على أساس النشاط .
- سادساً : رقابة تكاليف العلاقات العام باستخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط .
- سابعاً : الدراسة التطبيقية .
- ثامناً : الخلاصة والنتائج .

**أولاً : الدراسات السابقة**

تعددت الدراسات التي تناولت التكاليف الاختيارية بشكل مباشر أو غير مباشر ويمكن تقسيم تلك الدراسات إلى أربعة مجموعات ، يتم تناولها وفقاً للتسلسل التاريخي داخل كل مجموعة وذلك على النحو التالي :

**المجموعة الأولى :** تناولت هذه المجموعة ميررات التحمل بالتكاليف الاختيارية . وأهم هذه الدراسات :

١ - دراسة **Rickson And Jacobson, 1992** : (١٠)

تناولت هذه الدراسة أثر زيادة المبالغ المخصصة للتكاليف الاختيارية - خاصة الإعلان والبحوث والتطوير- على تحقيق ميزة تنافسية للمنظمة ومن ثم زيادة العائد . ويرى الباحث : أن الدراسة تؤكد على أن زيادة المبالغ المخصصة للتكاليف الاختيارية لا بد وان يكون لها مردوداً إيجابياً على 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 بيئية أو ... مما لا يكون له اثر مباشر على العائد ، هذا بالإضافة إلى أن قياس ما تحقق من منافع يتطلب أخذ المنافع المحققة في الاعتبار في المدى القصير والطويل ، كما يتطلب تحديد المنافع المترتبة على قرار التحمل بالتكاليف الاختيارية دون غيرها من العوامل .

٢ - دراسة **Patten and Trompeter, 2003** : (١١)

تناولت هذه الدراسة مدي استجابة المنظمات للتكاليف البيئية حيث أجريت الدراسة على أربعين شركة كيميائية أمريكية ترتب على ممارستها لأنشطتها حدوث تسربات وازواج كيميائية كانت لها آثارها السلبية على البيئة ، وركزت الدراسة على ضرورة الإفصاح عن تلك الآثار السلبية وضرورة قيام تلك الشركات بتحمل نفقات اختيارية لتلافئها ، وذلك نتيجة لتعرض تلك الشركات للضغوط السياسية .

ويرى الباحث : أن الدراسة أشارت إلى أن المنظمة تتحمل التكاليف الاختيارية كاستجابة للضغوط السياسية لتلافي الآثار السلبية لنشاطها بهدف المحافظة على 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** : (١٢)

تناولت هذه الدراسة حالة تطبيقية لاستخدام التكاليف المناسبة والتحليلات الإستراتيجية ، كما ركزت على ضرورة الاعتماد على التكاليف الملائمة عند اتخاذ 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 حجم التكاليف الاختيارية . وأهم هذه

الدراسات :

٤ - دراسة **Berry,1982** : (١٣)

تناولت هذه الدراسة تكاليف تدريب العاملين ، واعتمدت على مدخل التكلفة والعائد (Cost And Benefits) كأساس لتبرير قرار التحمل بهذه التكاليف ، وأشارت الدراسة إلى ضرورة أخذ التغيير 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 كثيراً 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** : (١٤)

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

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

٦- دراسة **Horney And Greenstein,2000** : (١٥)

تناولت هذه الدراسة النفقات اللازمة لتغطية البحوث الصحية والعناية بالأنشطة الصحية والتي يتم تمويلها من المخصصات الاختيارية ، وأشارت الدراسة إلى أن حجم الإنفاق على هذه الأنشطة يتأثر بالتضخم



، مما أدى إلى قيام العديد من المبادرات التي تسعى إلى زيادة حجم الإنفاق الاختياري لبلاتم المستوي السائد للتضخم . ويرى الباحث : أن الدراسة لم تبين كيفية قياس مستوى 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: (١٦)

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

ويرى الباحث : انه نظراً 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 أثر التكاليف الثابتة الاختيارية في المدى الطويل ، كما أشارت إلى انه طالما أن التكاليف يتم تحديدها سنوياً فيمكن اعتبارها خاصة بهذه السنة فقط ويقتصر أثرها على هذه السنة ويرى الباحث أن هذا يتناقض مع إحدى خصائص التكاليف الاختيارية وهي أن أثرها قد لا يتحقق إلا في المدى الطويل .  
٨ - دراسة Cooly And Cunningham,1977: (١٧)

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 على 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 على إيراد المبيعات ، بمعنى أن انخفاض إيراد المبيعات قد يكون مبرراً لزيادة التكاليف الاختيارية - مثل الإعلان والتدريب - وليس تخفيضها .

٩ - دراسة حجاج ، ١٩٨٧: (١٨)

تناولت هذه الدراسة مشكلة الوكالة الاقتصادية المتعلقة بالتكاليف الاختيارية وبصفة خاصة المنظمات التي تأخذ بنظام اللامركزية في الإدارة ، واعتمدت في ذلك على أحد المداخل السلوكية . وخلصت الدراسة إلى:

- أن كافة التنظيمات اللامركزية تعاني من مشكلة الوكالة الاقتصادية ، ويظهر ذلك بشكل صارخ في مراكز المسؤولية التي تتفق 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 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 تبرز في معظم التنظيمات - بنفس 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 إلى أسلوب إدارة تلك التنظيمات . كما أن الدراسة ركزت بشكل أكبر على التكاليف الثابتة الاختيارية المتمثلة في الإنفاق المظهري 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... ، وتحمل 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 إلى الجانب التطبيقي .

١٠ - دراسة Budlitz and Ettredge, 1989: (١٩)

تناولت هذه الدراسة أثر الخطأ في تخطيط التكاليف الاختيارية - خاصة الإعلان والبحوث والتطوير - على أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية ، وتوصلت الدراسة إلى أن الخطأ أو عدم الدقة في تخطيط التكاليف الاختيارية يؤثر تأثيراً سلبياً ومباشراً على 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 يتلافى هذه الأخطاء .

١١ - دراسة خليل ، ١٩٩٢: (٢٠)

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 المدخلات 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 تبين 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 تبويهاً مختلفاً لأدوات وأساليب التخطيط والرقابة ، كما أن الدراسة اهتمت بالجانب النظري وفي شكل تعميمات قد تصطمم بالعديد من المعوقات عند التطبيق العملي .

١٢ - دراسة Lau,1999<sup>(٢١)</sup>

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 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.

ومن العرض السابق للدراسات السابقة يتبين ما يلي :

- أن المجموعة الأولى أشارت إلى انه من مبررات التحمل بالتكاليف الاختيارية تحقيق ميزة تنافسية للمنظمة ومن ثم زيادة العائد المحقق ، ومنها أيضا تلافي الآثار السلبية على البيئة نتيجة لممارسة المنظمة لأنشطتها.
  - أن المجموعة الثانية أشارت إلى ضرورة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة والغارقة والاختيارية .
  - أن المجموعة الثالثة أشارت إلى أنه من العوامل المؤثرة في حجم التكاليف الاختيارية كل من :  
التغير في القوة الشرائية للنفود وعدم الاستقرار في التدفقات النقدية والتضخم .
  - تناولت المجموعة الرابعة تخطيط ورقابة التكاليف الاختيارية، حيث أشارت إلى 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 الإنفاق.
- وعلى الرغم من الإسهامات القيمة التي قدمتها الدراسات السابقة إلا أن الباحث يرى أن تلك الدراسات لم تقدم منها 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 على الرغم من حتمية تكامل عمليتي التخطيط والرقابة لأنهما وجهين لعملة واحدة ، كما أن تلك الدراسات في معظمها تناولت الجانب النظري دون القيام بدراسات تطبيقية للتحقق من مدى إمكانية تطبيق ذلك .

ثانياً : ماهية التكاليف الاختيارية

يمكن تقسيم التعريفات التي تناولت التكاليف الاختيارية إلى أربعة أقسام :

**القسم الأول :** اهتمت التعريفات بهذا القسم بدرجة التأثير الذي يمكن أن تمارسه الإدارة (By Dgree of Managements Influence) على 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 على قدرة المنشأة على أداء أعمالها في الأجل القصير"<sup>(٢٢)</sup> ، أو "هي تكاليف تتكدها المنظمة في الأجل القصير ،

ويمكن للإدارة التخلص منها بسهولة" (٢٣) ، أو " هي تكاليف تقدرها الإدارة في بداية فترة الموازنة وفقاً لما تحدده من أهداف ، بحيث تحدد الحدود القصوى للإنفاق عليها ، وتكون أول ما تتجه إليه الأنظار فتتناوله الإدارة بالتعديل عند الموازنة بين الاستخدامات والموارد " (٢٤) .

**القسم الثاني:** اهتمت التعريفات بهذا القسم بسلوك التكلفة مع الحجم ( By Behavior With Respect To ) Value هذا بالإضافة إلى ما تناولته تعريفات القسم الأول ممثلاً في التأثير الذي يمكن أن تمارسه الإدارة على التكاليف الاختيارية ، ومن أهم هذه التعريفات أن التكاليف الاختيارية :

" هي التكاليف الثابتة التي تقوم الإدارة بإعادة النظر فيها بعد فترة قصيرة من الزمن " (٢٥) ، أو " هي أغلب عناصر التكاليف الثابتة التي يمكن تخفيضها أو تقليص حجمها بواسطة الإدارة عندما يتوافر الوقت المناسب لهذا الإجراء " (٢٦) .

**القسم الثالث:** لم يقصر هذا القسم التكاليف الاختيارية على التكاليف الثابتة فقط ، وإنما امتد إلى التكاليف المتغيرة أيضاً شريطة أن تكون غير ملزمة ، بالإضافة إلى 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 " (٢٧) .

**القسم الرابع:** تناولت التعريفات بهذا القسم أثر تعديل التكاليف الاختيارية على مدي 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 على استمرار المنظمة في أداء أعمالها الأساسية .

ويرى الباحث أن القسمين الأخيرين يمكن أن يتكاملا ليتولد عن هذا التكامل تعريفاً أكثر شمولاً، وتأسيساً على ذلك يمكن تعريف التكاليف الاختيارية بأنها:

" مجموعة من عناصر التكاليف غير الملزمة للإدارة من الوجهة الفنية أو القانونية والتي تتحملها المنظمة في سبيل 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 على استمرار المنظمة في أداء أعمالها الأساسية "

ويعتبر التعريف الأخير أكثر شمولاً حيث يشير إلى 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 على استمرار المنظمة في أعمالها الأساسية في الأجل القصير .

٥. يساعد التحمل بها على تحقيق ميزة تنافسية للمنظمة وفقاً لنوع هذه التكلفة ( التدريب ، البحوث والتطوير ، الإعلان ، العلاقات العامة ، التصميم ، ... ) .

ومن الجدير بالذكر أن هناك وجهة نظر ترى أن التكاليف الاختيارية تتمثل في اعتمادات تخصصها الإدارة في ضوء رؤيتها لأهمية العنصر وحجمه ، ويكون ذلك في صورة مبالغ إجمالية تستخدم للإنفاق منها على الأنشطة المتعلقة بهذا العنصر ، ومن ثم تنقسم عناصر التكاليف الاختيارية بالثبات ، وعلى الرغم من وجاهة هذه النظرة إلا أن إدارة المنظمة<sup>(٢٨)</sup> قد تتخذ قرارات يتم بموجبها تحديد ما سيتم إنفاقه على نوع ما من التكاليف الاختيارية - الإعلان مثلاً - كنسبة مئوية معينة من حجم النشاط أو حجم المبيعات ، أو ... ، وفي مثل هذه الحالة يمكن تصنيف هذه التكاليف الاختيارية ضمن التكاليف المتغيرة ، لا لوجود علاقة سببية بين التكاليف وحجم النشاط ولكن طبقاً للسياسات والقرارات التي تتخذها الإدارة في هذا الشأن ، ولذلك يطلق عليها **Managed Cost** أي التكاليف التي للإدارة حرية التصرف فيها أو التكلفة المدارة .

وتتعدد طرق تبويب عناصر التكاليف\* ومنها التبويب وفقاً للعلاقة بين التكلفة والمقدرة على إعداد تقديرات صحيحة : (By Ability to Budget Right Amounts) ووفقاً لهذا التبويب<sup>(٢٩)</sup> يتم تقسيم التكاليف إلى نوعين: ( أ ) تكاليف ملزمة ( التزاماً فنياً أو التزاماً قانونياً ) . ( ب ) : تكاليف اختيارية . ويمكن بيانها على النحو التالي :

( أ ) **تكاليف ملزمة (Committed Cost)** وهي تكاليف ملزمة للإدارة ويصعب تعديلها أو تأجيلها ، وتنقسم إلى نوعين من التكاليف الملزمة :

- **تكاليف ملزمة لأسباب فنية<sup>(٣٠)</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>(٣١)</sup>** (**Committed Costs**) وهي تكاليف لا يمكن التخلص منها بسهولة وبسرعة ، كما يصعب تعديلها في الأجل القصير بسبب الالتزامات المترتبة عليها والتي تم الارتباط بها أو التعاقد عليها في وقت سابق .

\* لن نتناول الدراسة طرق تبويب التكاليف بشكل تفصيلي وإنما سنقتصر - بمشيئة الله - فقط وبشكل مختصر على التبويبات التي تتطلبها الدراسة والمرتبطة بالتكاليف الاختيارية.

(ب) تكاليف اختيارية (Discretionary Costs): (٣٢) وتتمثل في التكاليف التي تنشأ نتيجة القرارات الدورية التي تحدد الحد الأقصى لما يحدث من إنفاق ، وليس لها علاقة بسبب / نتيجة واضحة بين المدخلات والمخرجات . وعلى الرغم من أن العديد من الباحثين يرون أن التكاليف الاختيارية تكاليف ثابتة ، إلا أنه يمكن القول بأنه على الرغم من أنها في معظمها ثابتة إلا أنها تتضمن جزءاً متغيراً ، وعلى ذلك يمكن تقسيم التكاليف الاختيارية إلى:

- تكاليف ثابتة اختيارية (Discretionary Fixed Costs): وتتمثل في تلك التكاليف التي يتم تخصيصها 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 نظراً لعدم وجود علاقة واضحة بين المدخلات والمخرجات ، ومن هنا اعتبر هذا الجزء من التكاليف الاختيارية تكاليف ثابتة .
- تكاليف متغيرة اختيارية: (Discretionary Variable Costs) وتتمثل في تلك التكاليف التي يتم إنفاقها - بموجب قرارات إدارية - كنسبة مئوية محددة من حجم النشاط أو حجم المبيعات، ومن ثم يمكن أن يصنف هذا الجزء من التكاليف الاختيارية على أنه تكاليف متغيرة ، ليس لوجود علاقة سببية بين التكاليف وحجم النشاط ولكن نظراً للسياسات والقرارات التي اتخذتها الإدارة في هذا الشأن .

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

### ثالثاً : العلاقات العامة - وظائفها وأهدافها

يعرف المعهد البريطاني للعلاقات العامة بأنها " جهود مخططة ومرسومة يقصد منها إقامة التفاهم المستمر بين المنظمة وجمهورها " (٣٣)

ويرى تعريف آخر أن العلاقات العامة تتمثل في مجموعة من " الجهود الإدارية الخلاقة والمدروسة والمستمرة والهادفة والموجهة لبناء علاقات سليمة ومجدية قائمة على أساس التفاعل والإقناع والاتصال المتبادل بين منظمة ما وجمهورها لتحقيق أهداف ومصالح الأطراف المعنية ، ولتحقيق الانسجام الاجتماعي والبيئي بينهما عن طريق النشاط الداخلي القائم على النقد الذاتي لتصحيح الأوضاع ، والنشاط الخارجي الذي يستغل جميع وسائل النشر المتاحة لنشر الحقائق والمعلومات والأفكار وشرحها وتفسيرها وتطبيق كافة الأساليب المؤدية لذلك بواسطة أفراد مؤهلين لممارسة أنشطتها المختلفة " (٣٤)

ويتضح مما سبق أن العلاقات العامة هي جهد علمي جاد ومقصود ومستمر يهدف إلى مواجهة التغيرات التي تطرأ على الرأي العام ، كما تدرس عادات وتقاليد ورغبات الجمهور 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 على التعاون مع المنظمة ، ومما يحقق الاتصال والتفاهم المزدوج والمتبادل بين المنظمة وجمهورها الداخلي والخارجي .

**وظائف العلاقات العامة :** تتمثل وظائف العلاقات العامة في خمسة وظائف رئيسية وهي : (٣٥)

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. **التنسيق :** 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 ، إلى جانب الاتصالات الصحفية ، وإصدار البلاغات والبيانات وعقد المؤتمرات ، هذا بالإضافة إلى إنتاج الأفلام السينمائية الموجهة إلى الجماهير بمختلف طوائفهم داخل وخارج المنظمة.

**أهداف العلاقات العامة :** يمكن تقسيم أهداف العلاقات العامة - في إطار علاقتها بالجمهور- إلى نوعين من الأهداف : (٣٦)

( أ ) **الأهداف الخاصة بالجمهور الداخلي :** وتتمثل 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 بالمشورة 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 :** وتتمثل أهم تلك الأهداف في تحسين سمعة أو صورة المنظمة لدي الجماهير من خلال التقديم الجيد للمنشأة لهذه الجماهير وللمجتمع 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 .

**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 : الخيرة الشخصية للمديرين ، والاعتماد على نسبة مئوية من الموارد ، واستخدام الموازنة الساكنة التفاوضية (الموازنة التفاوضية العادية ، و الموازنة

التفاوضية طبقاً للأولويات ، والموارئة وفقاً للأساس الصفري ) ، والنظام الخبير . ولإدارة أن تختار الطريقة التي تراها مناسبة لإعداد موازنة العلاقات العامة على الرغم من التباين الكبير بين تلك الطرق ، وقد يكون اختيار طريقة ما محل تساؤل ويفتقر كثيراً إلى الموضوعية .

٢. اختيارية الحدود العليا والدنيا لحجم تكلفة العلاقات العامة: (٣٧) عندما تتعرض المنظمة لظروف مالية تضطرها إلى تخفيض التكاليف، أو عندما ترتفع أسعار بعض المواد بشكل يؤثر على حجم موازنتها ، أو عندما تنخفض الإيرادات ، تتجه أنظار الإدارة أول ما تتجه إلى 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 كله لا يترك كله ، فإنه عند تخطيط موازنة العلاقات العامة يمكن إعداد مستويات متعددة للتكلفة بحيث يوفر قدراً مناسباً من المرونة لمتخذ القرار ، مثلاً عند التخطيط لعقد أحد المؤتمرات يمكن إعداد عدة موازونات للتكلفة فيكون مستوى الطباعة ( طباعة فاخرة - متوسطة - عادية ) ، ويتم انتقال المشاركين بالطائرات ( درجة أولى - درجة الأفق - درجة سياحية ) ، و تسكين المشاركين ( فنادق خمسة نجوم - فنادق أربعة نجوم - ... ) ، والهدايا التذكارية (عالية القيمة - متوسطة القيمة - عادية) . ويمكن تحقيق ذلك أيضاً 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 إلى آخر دون التخلي كلية عن النشاط الاختياري . ومن الجدير بالذكر أن اختيار مستوى معين من التكلفة 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 إلى مجموعة من الأنشطة الفرعية ، فمثلاً الأنشطة الإعلامية تنقسم إلى مجموعة من الأنشطة كإعداد 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 إلى تأجيل بعض تلك الأنشطة أو تجنبها كلياً أو جزئياً خلال فترة معينة . وعلى الرغم من أن اختيارية مزيج أنشطة العلاقات العامة يوفر مرونة أكثر لمتخذ القرار في ظل 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 على المنظمة.

٤. اختيارية توقيت أداء أنشطة العلاقات العامة : يؤثر بشكل كبير توقيت قيام المنظمة ببعض أنشطة العلاقات العامة - وما يترتب على هذه الأنشطة من نتائج - على الأنشطة الرئيسية للمنظمة ، فمثلاً للقيام ببرامج لتدريب العاملين خلال فترات موسمية تتطلب تفرغ العاملين لهذا العمل الموسمي قد يؤدي



إلى احتمال حدوث اختناقات أو تعطيل للأنشطة الرئيسية ، بمعنى أن عدم اختيار التوقيت المناسب قد يكون له مردود سلبي على المنظمة .

٥. اختيارية القيام بأنشطة العلاقات العامة أو تكرارها : وتتمثل الطبيعة الاختيارية في أن الإدارة قد ترى القيام بأحد أنشطة العلاقات العامة أو تكراره أو تأجيله أو عدم القيام به كلية – الإعلان مثلاً ) ، وبطبيعة الحال قد يتخذ هذا القرار كانعكاس لمقتضيات البيئة الداخلية أو الخارجية التي تعمل المنظمة من خلالها ، ومن المؤكد أن يعكس أثر القرار على 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 إلى بعض الجهات التابعة للمنظمة أو إسنادها إلى جهات خارجية ، مثل إسناد نشاط الإعلان لإحدى وكالات الإعلان ، وإسناد إقامة أحد المؤتمرات أو المعارض أو الحفلات الترفيهية إلى 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 ( على مستوى المنطقة أو الدولة أو العالم ) . وبطبيعة الحال يختلف العبء المترتب على اختيار أحد هذه الجهات أو البدائل، ومن ثم تتمثل 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.

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 إلى أن تلك الجوانب التي تبرز الطبيعة الاختيارية للعلاقات العامة إنما تتوفر درجة معقولة من المرونة أمام متخذ القرار للاختيار من بين البدائل المتاحة ، و قد يترتب على اختيار بديلاً دون آخر أعباءً مختلفة أو آثاراً إيجابية أو سلبية كنتيجة للأسس التي تتخذ على 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 موداه : هل يمكن تخطيط ورقابة تكاليف العلاقات العامة باستخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط ؟.

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

### Activity Based Cost ( ABC )

تقوم فلسفة مدخل التكاليف على أساس النشاط ( ABC )<sup>(٣٨)</sup> على أن المنتجات لا تستهلك التكاليف وإنما تستهلك الأنشطة، وتلك الأنشطة هي التي تستهلك التكاليف حيث تستنفد 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 على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة يتم تحميله بنصيبه من التكاليف.

ويتم تخصيص التكاليف الإضافية وفقاً لمدخل التكاليف على أساس النشاط على مرحلتين<sup>(٣٩)</sup>: **المرحلة الأولى** : تحديد التكاليف الإضافية في مجوعات للتكلفة ( Cost Pool ) على أساس النشاط وتحديد معدل التكلفة لكل نشاط . **المرحلة الثانية** : تخصص التكاليف الإضافية على المنتجات وفقاً لعدد الأنشطة المطلوب إنجازها . ويراعى عند تخصيص تلك التكاليف وفقاً للمرحلتين السابقتين أن تتم عملية التخصيص على أربعة مستويات هي : على مستوى وحدة المنتج ، وعلى مستوى دفعات الإنتاج ، وعلى مستوى الأنشطة المدعمة لخطوط الإنتاج ، وعلى مستوى أنشطة التسهيلات العامة على مستوى المصنع .

ويحقق استخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط المزايا التالية:<sup>(٤٠)</sup>

١. تحديد تكلفة المنتج بدقة وعدالة أكبر بتخصيص التكاليف الإضافية على أساس علاقات سببية ذات معني مفيد يعدد به بين التكاليف والأنظمة والمنتجات، مما يؤدي إلى عدم تشويه تكلفة المنتج.
٢. دقة وسلامة القرارات الإدارية نظراً لاعتماد تلك القرارات على تكاليف أكثر دقة وموضوعية، بما يقدم للإدارة صورة شاملة عن تكاليف الأنشطة، ومن ثم يساعد على ترشيد متخذي القرارات.
٣. تسعير الإنتاج بمواصفاته المختلفة ومحاكاة السوق، بما يحقق التكامل بين خطط ومواصفات الإنتاج وتكلفة تلك المواصفات.
٤. تحقيق كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمنظمة من خلال الدراسة المستمرة للأنشطة التي تتطلبها المنتجات، وتجنب غير الضروري منها وفقاً لسلسلة القيمة، ومن ثم تخفيض التكاليف.
٥. تقييم الأداء حيث يعتمد هذا المدخل على استخدام الأدوات المالية وغير المالية عند تقييم الأداء بما يساعد على تحقيق الفعالية والكفاءة .
٦. تحديد الطاقات غير المستغلة ممثلة في الأنشطة التي بقيت عاطلة دون استخدام من قبل المنتجات النهائية والتي تمثل عبأ على المنظمة ، وتحقيق ذلك يزيد من القدرة التنافسية للمنظمة .
٧. يساعد تطبيق مدخل التكاليف على أساس النشاط على حل العديد من مشاكل المحاسبة عن التكاليف والقضايا الخلافية خاصة عند تحديد تكلفة المنتج ■ .

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

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

- 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 يشتمل عليها كل متغير .
- تحديد مستويات الأهداف المراد تحقيقها خلال الفترة التي يتم التخطيط لها بالنسبة لكل عنصر تكلفة.
- تحديد القيود والثوابت المفروضة على عملية التخطيط لكل عنصر من عناصر تكاليف العلاقات العامة.

كما انه يمكن تخصيص الموازنة في ضوء مزيج من الأنشطة أو في ضوء دورة حياة وظيفة العلاقات العامة أو على أساس موسمي . ويمكن تخطيط تكاليف العلاقات العامة باستخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط من خلال الخطوات التالية\* :

- ١) تحديد الأنشطة المرتبطة بالعلاقات العامة ومجموعات تكلفة النشاط .
- ٢) تحديد كمية محرك التكلفة ( أساس التخصيص ) لكل نشاط من أنشطة العلاقات العامة ، ويتم تحديدها على أساس دراسات خاصة لكل نشاط .
- ٣) تحديد معدل محرك التكلفة (معدل التحويل) للوحدة الواحدة من محرك التكلفة
- ٤) تحديد تكلفة كل نشاط من أنشطة العلاقات العامة ( كمية محرك التكلفة [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 فعالية وكفاءة 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 .

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

ويرى الباحث انه 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 : (٤١)

أ- تكاليف البحوث والدراسات : ويتضمن مجموعة من الأنشطة الفرعية 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 ، والشكوي .
- الأنشطة الاجتماعية : ومن أهمها تنظيم الرحلات والحفلات .
- الأنشطة الرياضية : وتتمثل في تنظيم المسابقات الرياضات المختلفة مثل ألعاب الكرة وألعاب القوى والألعاب المائية و....
- الأنشطة الثقافية : ومن أهمها : الإعلانات والملصقات والنشرات والمطبوعات والكتيبات والمطويات والندوات 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 البيئية .
- علاقة المنظمة بالجهات الرسمية مثل الجهات الحكومية والنقابات ...
- 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 المشاركين ، وتحكيم الأوراق العلمية والبحوث وطباعتها ، وتوفير الهدايا التذكارية ، والتغطية الإعلامية قبل وأثناء انعقاد المؤتمر، وحفل الافتتاح ، وفعاليات المؤتمر ممثلة في استقبال المشاركين القادمين بوسائل الانتقال المختلفة وتسجيل المشاركين وتبوير 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 إلى 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 .**

ويتمثل كمية محرك التكلفة في عدد مرات أداء النشاط مضرورياً في متوسط الزمن لكل مرة . فمثلاً عدد مرات تحليل الرأي العام للجمهور الداخلي أو الخارجي مضرورياً في متوسط عدد الساعات لكل مرة ، أو عدد الرحلات مضرورياً 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/ عامل ،...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 .

ويرى الباحث أنه في ضوء الخطوات الخمس السابقة يمكن القول نظرياً بصحة الفرض الأول من فرضي الدراسة والذي ينص على أنه : يمكن استخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط في تخطيط تكاليف العلاقات العامة. ويوضح الجدول رقم ( ١ ) كيفية تخطيط تكاليف العلاقات العامة وفقاً لمدخل التكاليف على أساس النشاط ذلك على النحو التالي:

جدول رقم (١)  
تخطيط تكاليف العلاقات العامة وفقاً لمدخل التكاليف على أساس النشاط

إجمالي التكلفة (٢ × ١)	معدل محرك التكلفة (٢)	كمية محرك التكلفة (١)	النشاط	العلاقات العامة
	ريال/ساعة	عدد مرات تحليل الرأي × عدد الساعات لكل مره	- تحليل الرأي العام للجمهور الداخلي.	العلاقات العامة
	ريال/ساعة	عدد مرات تحليل الرأي × عدد الساعات لكل مره	- تحليل الرأي العام للجمهور الخارجي.	
	ريال/ساعة	عدد مرات تحليل المادة الإعلامية × عدد الساعات لكل مره	- تحليل المواد الإعلامية.	
	ريال/عامل	عدد العاملين	١ - العلاقات الإنسانية :	العلاقات والأنشطة الداخلية
	ريال/ شكوي	عدد الشكاوي	- رعاية اجتماعية . - شكاوي .	
	ريال/ مشارك	عدد الحفلات × عدد المشاركين	٢ - الأنشطة الاجتماعية :	
	ريال/ مشارك	عدد الرحلات × عدد المشاركين	- تنظيم الحفلات . - تنظيم الرحلات .	
	ريال/ لاعب	اللعبة الواحدة × عدد المسابقات × عدد اللاعبين	٣ - الأنشطة الرياضية :	
	ريال/ إعلان / ملصق	عدد مرات الإعلان / عدد الملصقات	- المسابقات الرياضية لمختلف الاعاب .	
	ريال/ مطبوعه/كتيب/مطوية	عدد المطبوعات/الكتيبات/المطويات	٤ - الأنشطة الثقافية :	
	ريال/ نشرة	عدد النشرات	- إعلانات وملصقات . - مطبوعات وكتيبات ومطويات .	
	ريال/ ندوة	عدد الندوات	- نشرات .	
	ريال/ ساعة	عدد الأفلام × عدد الساعات لكل فيلم	- ندوات . - أفلام فيديو . - رسائل شخصية .	
	ريال/ رسالة	عدد الرسائل	٥ - المعارض .	
	ريال/ معرض	عدد المعارض		
	ريال/ دفعة	عدد دفعات التبرع	١ - علاقة المنظمة بالمجتمع المحلي :	العلاقات والأنشطة الخارجية
	ريال/ مساهمة	عدد المساهمات	- التبرعات . - المساهمات البينية .	
	ريال/ جهة حكومية	عدد الجهات الحكومية	ب - علاقة المنظمة بالجهات الرسمية . - الجهات الحكومية .	
	ريال/ نقابة	عدد النقابات	- النقابات ( الجمعيات والمنظمات المختلفة) . ج - علاقة المنظمة باطراف لها مصالح بالمنظمة	

ريال/ مساهم /مستثمر	عدد المساهمين أو المستثمرين	المساهمون والمستثمرون .	
ريال/ مورد	عدد الموردين	- الموردون .	
ريال/ عميل	عدد العملاء	- العملاء .	
ريال/ موزع	عدد الموزعين	- الموزعون .	
ريال/ فرد	عدد أفراد الجمهور	- الجمهور الداخلي والخارجي .	
ريال/ مرة إعلان	عدد مرات الإعلان	د - الإعلان عن المؤتمر .	
ريال/ هدية	عدد الهدايا التذكارية	- توفير الهدايا التذكارية .	
ريال/ تغطية	عدد مرات التغطية الإعلامية	- للتغطية الإعلامية قبل وأثناء المؤتمر .	
ريال/ مشارك	عدد المشاركين	- انتقال واستقبال المشاركين .	
ريال/ مشارك	عدد المشاركين	- تسيير واجبات الضيافة والتسكين .	
ريال/ مشارك	عدد المشاركين	- توزيع المطبوعات .	
ريال/ مشاركة	عدد المشاركات	- حفل الافتتاح .	
ريال/ مرة متابعة	عدد مرات المتابعة	- متابعة أجهزة الإعلام للمناقشات .	
ريال/ لقاء	عدد اللقاءات	- لقاءات إعلامية مع شخصيات هامة أو باحثين رئيسيين	
ريال/ مرة	عادة مرة واحدة	- متابعة أجهزة الإعلام لتوصيات المؤتمر .	
ريال/ مشارك	عدد المشاركات	- حفل الختام وإعلان التوصيات .	
ريال/ مشارك	عدد المشاركات	- توزيع الهدايا التذكارية وشهادات المشاركات .	
ريال/ مشارك	عدد المشاركين	- نقل المشاركات إلى أماكن المغادرة .	
ريال/ رسالة إعلامية	عدد الرسائل الإعلامية	- إعداد الرسائل الإعلامية .	الإشظة الإعلامية
ريال/ مادة إعلامية	عدد المواد الإعلامية	- إعداد المواد الإعلامية .	
ريال/ فيلم وثائقي	عدد الأفلام الوثائقية	- إعداد الأفلام الوثائقية .	
ريال/ فيلم سينمائي	عدد الأفلام السينمائية	- إعداد الأفلام السينمائية .	
ريال/ ترويجية	عدد الترويج	- إعداد بالمراسل المصورة .	
ريال/ نشرة	عدد مرات النشر	- النشر بالمصحفة .	
ريال/ نشرة	عدد مرات النشر	- النشر بالإذاعة .	
ريال/ نشرة	عدد مرات النشر	- النشر بالتلفزيون .	
ريال/ نسخة	عدد نسخ المطبوعات	- أعداد المطبوعات .	
ريال/ نسخة	عدد نسخ المنشورات والمصاحفات	- أعداد المنشورات والمصاحفات .	



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

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

المرحلة الأولى : الرقابة على تكاليف العلاقات العامة أثناء فترة تنفيذ الموازنة

يمكن تحقيق الرقابة على 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 . ويفيد ذلك في تقييم قرار التحمل بعنصر التكلفة أو تخفيض تكلفته أو استبعادها كلية خاصة في حال تعرض المنظمة لبعض المتغيرات التي تضطرها إلى 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 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 المسؤولين عنها ، وتنمية الموجب منها ، والعمل على تجنب الانحرافات السالبة ما أمكن ذلك .

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

يؤدي استخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط إلى توفير المعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة بعد الانتهاء من مرحلة تنفيذ الموازنة عن طريق قياس فعالية وكفاءة قرار التحمل بعناصر التكاليف ، ويمكن تحقيق الرقابة على تكاليف العلاقات العامة خلال هذه المرحلة بفعالية وكفاءة 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

وان من سمات التكاليف الاختيارية طول الفترة 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 معدل تحقيق الأهداف منخفضاً - 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 .

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

#### سابعاً : الدراسة التطبيقية\*

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

وعند 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 فعالية وكفاءة كل بديل .
- اختيار البديل المناسب .
- تحديد خصائص البديل الذي تم اختياره ، وتحديد الأنشطة اللازمة لتنفيذه ، وتحديد المتطلبات الفنية اللازمة لتنفيذ تلك الأنشطة.

\* اعتمد الباحث في الدراسة التطبيقية على البيانات المتوافرة في سجلات إدارة العلاقات العامة بالجامعة محل التطبيق خلال الفترة (١٤١٩-١٤٢٣هـ) الموافق (١٩٩٨-٢٠٠٣ م) ، هذا بالإضافة إلى المناقشات مع المسؤولين بالإدارة والزيارات العديدة لمواقع أداء أنشطة العلاقات العامة .

• 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 المخططة وتحديد الانحرافات إن وجدت لتحديد كفاءة قرار التحمل بعنصر التكلفة

• تحليل الانحرافات لتحديد نوع الانحرافات ( موجبة أو سالبة ) 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 المسؤولين 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 القائمون 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

ويرى 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 ، ويبرر الباحث ذلك بأن قرار التحمل بتكاليف العلاقات العامة والذي يعتمد على مدخل التكاليف على أساس النشاط يتمتع بمجموعة من الخصائص أهمها:

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 إلى المفاضلة بين العديد من البدائل ومن ثم يعتبر البديل الأمثل وفقاً لتحليل التكلفة والعائد من منظور أهداف المنظمة .

٣ . تعتبر التكلفة المخططة قد تم تحديدها بشكل موضوعي إلى حد كبير، مما يجعلها مناسبة للفترة التي خططت لها والتي سيتم إنفاقها خلالها ، ومن ثم يعتبر القرار واقعي وملائم في ظل الإمكانيات المتاحة والظروف المتوقع أن تسود خلال الفترة المخططة لها .

ويتمثل الهدف الرئيسي للدراسة التطبيقية في اختبار فروض الدراسة النظرية ، وقد تمثل مجتمع الدراسة التطبيقية في إحدى الجامعات بالملكة العربية السعودية .

ومسجل بالجامعة في العام الدراسي ١٤٢٣/١٤٢٤هـ (٢٠٠٢/٢٠٠٣م) ٩٨٤٠ طالب وطالبة بالكليات المختلفة، ويعمل بالجامعة ٨٣٥ عضو هيئة تدريس ومحاضر ومعيد، كما يعمل بالجامعة ٥٤٧ موظف إداري وفني .

ولقد أشارت إحدى الدراسات<sup>(٤٢)</sup> إلى أن أهم أنواع التكاليف الاختيارية في الجامعات تتمثل في :

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 .
- 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) وأصبح 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 بالفعالية والكفاءة المستهدفين ، كما أن الرقابة على تلك المبالغ اقتصرت على التأكد من عدم تجاوز المبالغ المخصصة لها بغض النظر عن مدى تحقيق الأهداف أو مدى فعالية وكفاءة ما تحقق منها .

وهنا قد يثار تساؤل مؤداه : هل يمكن تخطيط ورقابة تكاليف إدارة العلاقات العامة بتلك الجامعة

باستخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط ؟

ويمكن الإجابة على هذا التساؤل من خلال الاستعراض التالي :

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

ليبيان مدى إمكانية تخطيط تكاليف إدارة العلاقات العامة بالجامعة محل التطبيق باستخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط سيحاول الباحث القيام بذلك من خلال الخطوات الخمس السابق الإشارة إليها ( صفحة ١٤ ) وتطبيقها على عناصر تكاليف العلاقات العامة السابق الإشارة إليها (صفحة ١٤ - ١٦) وما

\* سيتم تناول الدراسة التطبيقية بمشيئة الله في ضوء ما سبق الإشارة إليه في الدراسة النظرية مع مراعاة أن بعض أنشطة العلاقات العامة التي تناولتها الدراسة النظرية لا تدخل ضمن اختصاصات الإدارة محل التطبيق.

تتضمن هذه العناصر من أنشطة بهدف تحديد كمية محرك التكلفة 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 عماده شؤون المكتبات ، ويمكن تناول باقي الأنشطة على النحو التالي :

▪ تحليل الرأي العام للجمهور الداخلي والخارجي : يقوم الموظفون المختصون باستطلاع آراء العاملين بالجامعة والطلاب والمتعاملين مع الجامعة من خارجها عن موضوع ما ، ثم يقومون بتحليل تلك الآراء وعرضها على وكيل الجامعة الذي يرفعها بدوره على مدير الجامعة . أما تحليل المواد الإعلامية : فيقوم الموظف المختص بجمع القصاصات التي ترد بالصحف المحلية أو الخليجية والتي تتضمن أي أخبار أو معلومات أو تصريحات عن الجامعة أو عن أحد منسوبي الجامعة أو عن التعليم العالي بصفة هامة ، ويتم وضع تلك القصاصات في ملف يتم إعداده شهريا ، وترسل صور تلك القصاصات أولاً بأول إلى 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 على أساس النشاط النحو التالي :

كمية محرك التكلفة = عدد مرات تحليل الرأي × متوسط عدد الساعات المستفدة في كل مرة .  
معدل محرك التكلفة = متوسط اجر الساعة .

إجمالي تكلفة النشاط = كمية محرك التكلفة × 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 المسؤولين بزيارة الجامعة قد يزيد متوسط الوقت المستنفد ليصل إلى 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 ) ÷  
( عدد أيام العمل الرسمية × 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 شؤون الطلاب ، ويمكن تناول باقي الأنشطة على النحو التالي :

▪ العلاقات الإنسانية : وتتضمن نشاطي الرعاية الاجتماعية والشكاوي ، وبالنسبة للرعاية الاجتماعية يقتصر دور إدارة العلاقات العامة على القيام بمشاركة منسوبي الجامعة في المناسبات المختلفة ،

وتتمثل تلك المشاركات فيما ترسله الإدارة من برقيات في 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 على ما سبق تكون التكلفة المخططة للرعاية الاجتماعية =  $65 \times 510 = 33150$  ريال سعودي .  
أما الشكاوي فيقتصر دور إدارة العلاقات العامة على تحويل تلك الشكاوي إلى المختصين وتلقي الردود ولا تمثل أي أعباء مالية إضافية على الإدارة .

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

وتأسيساً على ما سبق يكون كمية محرك التكلفة = ( عدد الطلاب + عدد منسوبي الجامعة من القائمين بالتدريس والإداريين والفنيين ) × عدد الحفلات سنوياً =  $( 547 + 835 + 9840 ) \times 2 = 22444$  فرد  
ويكون إجمالي التكلفة المخططة للحفلات = كمية محرك التكلفة × معدل محرك التكلفة  
 $= 22444 \times 25 = 561100$  ريال سعودي .

أما الرحلات : فيقتصر دور إدارة العلاقات العامة على تنظيم رحلة واحدة في يوم الخميس الأول من كل شهر هجري ، وتستخدم في ذلك حافلات تابعة للجامعة بالتنسيق مع إدارة الحركة ، ولا تتحمل إدارة العلاقات العامة أي أعباء مالية .

▪ الأنشطة الثقافية : فتتضمن 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 تخص الجامعة أو إحدى كلياتها مثل الندوات والمؤتمرات والحفلات والزيارات و... ، ودراسة الثلاث سنوات الأخيرة تبين أن متوسط عدد مرات الإعلان ٦ مرات شهرياً في ثلاث صحف مختلفة . وعلي ذلك يكون كمية محرك التكلفة =  $3 \times 12 \times 6 = 216$  مرة .

ومتوسط تكلفة النشر بكل صحيفة ١٠٠٠ ريال سعودي/ مرة ويمثل ذلك معدل محرك التكلفة .  
وتأسيساً على ما سبق يكون إجمالي التكلفة المخططة للإعلانات =  $1000 \times 216 = 216000$  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 التطعيم ضد شلل الأطفال ، وواحدة خاصة بالالتهاب السحائي خلال شهر ذي القعدة من كل عام ، هذا بالإضافة إلى حملتين غير ثابتتين - في المتوسط - على مدار العام . ويقتصر دور

الإدارة على توفير المادة المكتوبة وتصميم هذه المادة ثم متابعة الطباعة والتوزيع على 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 إلى ١٠٠٠٠ نسخة من باقي الأنواع ، وعلي هذا يكون كمية محرك التكلفة خلال العام =

$$. ١٢٠٠٠ \text{ كتيب} = ٦ \times ٢٠٠٠$$

$$. ٣٠٠٠ \text{ رسالة} = ٦ \times ٥٠٠$$

$$. ٦٠٠٠٠ \text{ نسخة من باقي الأنواع} = ٦ \times ١٠٠٠٠$$

وتبين للباحث أن متوسط ما تتحمله 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 على ما سبق يكون إجمالي التكلفة المخططة =

$$. (١٠٥٠٠٠ \text{ ريال سعودي} = (٠,٥ \times ٦٠٠٠٠) + (٥ \times ٣٠٠٠) + (٥ \times ١٢٠٠٠)$$

أما أفلام الفيديو فيقتصر دور إدارة العلاقات العامة على تصوير فيلم وثائقي لحفل التخرج والذي يحضره أمير المنطقة، 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 على ما سبق يكون إجمالي التكلفة المخططة لأفلام الفيديو =  $٥٠ \times ٤ = ٢٠٠$  ريال سعودي .

أما المعارض فتقوم إدارة العلاقات العامة بشكل منتظم بالإشراف على 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 التمور والذي أقيم في المملكة الأردنية الهاشمية خلال عام ١٤٢٤هـ - (٢٠٠٣م).

وبطبيعة الحال تختلف التكاليف اللازمة وفقاً لمكان المعرض وعدد المشاركين فيه ووسيلة الانتقال وكيفية نقل المعارضات . 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 على النحو التالي :

■ علاقة المنظمة بالمجتمع المحلي : وتتضمن نشاطي التبرعات والمساهمات البيئية . ولا تساهم إدارة العلاقات العامة بأي نوع من التبرعات لأي جهة ، كما تتحصر مساهماتها البيئية في تنظيم بعض المحاضرات التي تهدف إلى التوعية بأهمية المحافظة على البيئة ومكافحة المخدرات والتدخين ، ومن أمثلتها محاضرة تتم سنوياً وبشكل منتظم تدعو كل فرد إلى غرس شجرة أو نخلة ، و... وتتم تلك

المحاضرات بالتنسيق مع بعض أعضاء هيئة التدريس بالجامعة أو أحد المسؤولين بالمملكة من خارج الجامعة 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 .

▪ المؤتمرات . تتحمل إدارة العلاقات العامة العبء الأكبر لمعظم الأنشطة الواردة بالجدول رقم (١) والتي يمكن تناولها على 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 بالصحف المحلية وبالتيلفزيون ، 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 بالصحف فيكون كمية ومعدل محرك التكلفة كما سبق الإشارة إليه عند تناول الأنشطة الثقافية ، أما الإعلان بالتيلفزيون فيكون كمية محرك التكلفة هو :

عدد مرات تكرار الإعلان (في المتوسط عشرون مرة) × مدة الإعلان بالدقيقة (في المتوسط ثلاث دقائق) = ٦٠ × ٣ = ١٨٠ دقيقة.

أما معدل محرك التكلفة فيتمثل في تكلفة الدقيقة الواحدة من الإعلان وهي في المتوسط ١٥٠٠ ريال وتأسيساً على ذلك يكون إجمالي التكلفة المخططة للإعلان والتغطية الإعلامية = ١٥٠٠ × ٦٠ = ٩٠٠٠٠ ريال

أما متابعة أجهزة الإعلام للمناقشات ومتابعة إعلان التوصيات واللقاءات مع بعض الشخصيات الهامة والباحثين الرئيسيين فيقتصر دور الإدارة على التنسيق والتيسير لتلك الأجهزة الإعلامية. أما الهدايا التذكارية ففي الغالب تكون في شكل حقائب مطبوعاً عليها اسم ومكان وزمان انعقاد المؤتمر، 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 = ١٠٠٠ × ٦٠٠ = ٦٠٠٠٠٠ ريال

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) = ٦٠٠ × ٣ = ١٨٠٠ مشارك ويكون معدل محرك التكلفة ٢٥ ريال سعودي/مشارك .

وتأسيساً على ما سبق يكون إجمالي التكلفة المخططة لواجبات الضيافة =

١٨٠٠ × ٢٥ = ٤٥٠٠٠ ريال سعودي .



أما التسكين فيتم حجز غرفة بأحد الفنادق لكل مشارك من خارج المنطقة المنعقد بها المؤتمر ، ويكون كمية محرك التكلفة ممثلاً في عدد أيام التسكين 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 والتسكين 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 و توزيع الهدايا التذكارية و توزيع شهادات المشاركين و انتقال المشاركين إلى أماكن المغادرة فينحصر دور إدارة العلاقات العامة في التنسيق 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 والإذاعة والتلفزيون ، وإعداد المطبوعات والمنشورات والملصقات . 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 المستنفدة . وعلي 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 المستنفدة .

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

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

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

قام الباحث بعملية مسح شاملة لمنسوبي الجامعة\* وعائلاتهم (سعوديين وغير سعوديين) لتحديد الراغبين منهم في أداء فريضة الحج لعام ١٤٢٤هـ ون شملت عملية المسح ٨٣٥ عضو هيئة تدريس ومحاضر ومعيد بالإضافة إلى 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 على تكاليف حملة التوعية للتطعيم ضد مرض الالتهاب السحائي والتي قامت بها إدارة العلاقات العامة بالجامعة خلال شهر ذي القعدة عام ١٤٢٤هـ يرى الباحث أن ذلك يمكن أن يتم ذلك على مرحلتين - سبق الإشارة إليهما في الدراسة النظرية - المرحلة الأولى أثناء فترة تنفيذ الموازنة ، والمرحلة الثانية بعد انتهاء فترة الموازنة . ويمكن تناولها على 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 السحائي . ويتحقق ذلك عن طريق الربط بين المدخلات ممثلة في إجمالي التكاليف المخصصة لحملة التوعية والمخرجات ممثلة في القيمة والأهمية المتوقعة لأهداف الحملة . وتمثلت مدخلات الحملة فيما قامت الإدارة بإصداره من كتيبات ورسائل شخصية ونشرات ومطبوعات مختلفة وكانت على النحو التالي : ٢٠٠٠ كتيب ، ٥٠٠ رسالة شخصية ، ٦٠٠٠٠ نسخة من النشرات والمطبوعات المختلفة بتكلفة مخططة إجمالية ١٠٥٠٠٠ ريال سعودي \* تم توزيعها على منسوبي 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 التوعية ضد مرض الالتهاب السحائي وتحديد الانحرافات عن المستهدف . ونظراً لأنه تم تطعيم جميع الأفراد الراغبين في أداء فريضة الحج من منسوبي 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 فعالية وكفاءة قرار التحمل بعنصر تكلفة حملة التوعية للتطعيم ضد مرض الالتهاب السحائي . ويمكن بيان ذلك على النحو التالي :

\* تمت عملية المسح باستخدام استبيان تم توزيعه على 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 على منسوبي الجامعة وعائلاتهم فقط .

\* يمكن الرجوع إلى تخطيط الأنشطة الثقافية صفحة ٢٤ .

١. قياس فعالية قرار التحمل بعنصر التكلفة. ويتم ذلك بمقارنة الأهداف المحققة بالأهداف المخططة، وحيث أن حملة التوعية قد حققت أهدافها المخططة بالكامل فإنه يمكن القول بفعالية قرار التحمل بعنصر التكلفة .

٢. 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 الالتهاب السحائي .

وتأسيساً على ما سبق يرى الباحث أنه من الناحية التطبيقية يمكن القول بصحة الفرض الثاني من فرضي الدراسة والذي ينص على أنه : يمكن استخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط في الرقابة على تكاليف العلاقات العامة .

#### ثامناً : الخلاصة والنتائج:

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

- يتم اتخاذ القرار بتحمل تكلفة ما بغرض تحقيق منافع عاجلة أو آجلة ، ومن ثم يجب تخطيط هذه التكاليف بموضوعية حتى يتحقق بفعالية وكفاءة الهدف من تحملها .
- إن التكاليف الاختيارية يصعب تخطيطها بدرجة مقبولة من الموضوعية ، مما يؤثر على فعالية وكفاءة الرقابة عليها ، ومن أمثلة هذه التكاليف الاختيارية : تكاليف البحوث والتطوير ، وتكاليف الإعلان ، وتكاليف العلاقات العامة .
- ترجع صعوبة رقابة التكاليف الاختيارية إلى صعوبة تخطيطها، وعدم وجود علاقة واضحة ومقنعة بين المدخلات والمخرجات، وصعوبة قياس المنافع المحققة كمرود 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 على 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 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 على استمرار المنظمة في أداء أعمالها الأساسية .

- يمكن تبويب التكاليف وفقاً للعلاقة بين التكلفة والقدرة على إعداد تقديرات صحيحة إلى: 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 الجهة القائمة بهذه الأنشطة ، واختيارية تخصيص موازنة العلاقات العامة .
- يحقق استخدام مدخل التكاليف على 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 على 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 . وبحقيق ذلك يثبت صحة الفرض الأول من فرضي الدراسة والذي ينص على : أنه يمكن استخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط في تخطيط تكاليف العلاقات العامة .
- يمكن الرقابة على تكاليف العلاقات العامة باستخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط على 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 فعالية وكفاءة قرار التحمل بعنصر التكلفة. وبحقيق ذلك يثبت صحة الفرض الثاني من فرضي الدراسة والذي ينص على : أنه يمكن استخدام مدخل التكاليف على أساس النشاط في الرقابة على تكاليف العلاقات العامة .

## الهوامش

١. يمكن الرجوع إلى :
  - د.فؤاد خليل إبراهيم ، " نموذج مقترح للرقابة المتكاملة على 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 .
٢. يمكن الرجوع إلى :
  - د.فؤاد خليل إبراهيم ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٧ .
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 .
٤. د.أحمد نور ، " محاسبة التكاليف " ، مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٩٣ ، ص ٤٩٧ .
٥. يمكن الرجوع إلى :
  - تشارلز ت . هورنجرن ، " محاسبة التكاليف - مدخل إداري " ، الجزء الثاني ، ترجمة وتعريب : د. احمد 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.
6. Norman B.Macintosh ,”Control Of Discretionary Costs With ZBB : A Second Look “,**Cost & Managerial**,19980,PP.25-31.
٧. 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.
8. Charles T.Horngren ,” **Introduction To Management Accounting** “,(N.Y. : Prentice-Hall,1984),PP.216-218.
٩. د. محمد نجيب الصرايرة ، " العلاقات العامة - الأسس والمبادئ " ، الأردن ، مكتبة الرائد العلمية ، ٢٠٠١ ، ص ١٢-١٧ .
10. 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.
11. 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.
12. M.,Smith ,“ Cambridge Business Conferences : A Case Study Of Strategic Cost Analysis “, **Journal Of Accounting Education** ,Vol.16,Issue2, Aug.1998.
13. Leonard E. Berry,”Deciding On Discretionary Costs – A Cost Benefit Approach”, “, **Cost Management**,Vol.56,Jul-Aug.,1982 .
14. 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.
15. Jameshorney And Robert Greenstein,” The Cost Of The Bush And Gore Budget Proposals”, **Center On Budget And Policy Priorities** ,Oct.2000.
16. Jacque Grinnell,”The Product Costing Role Of Committed And Discretionary Fixed Overhead Costs”, **Cost & Management**,Mar.-Apr.,19977.
17. Philip L.,Cooley And John W.Cunningham ,” Managing Discretionary Fixed Overhead Costs “,”, **Cost & Management**,Mar.-Apr.,19977.
- ١٨.د.أحمد حامد حجاج ، " تخطيط ورقابة التكاليف الثابتة الاختيارية – مدخل سلوكي " ، مرجع سبق ذكره .
19. Brue Publitz And Michael Ettredge,” The Information In Discretionary Outlays : Advertising Research And Development “, **The Accounting Review** ,VLXIV, Vol.1, Jan , 1989.
- ٢٠.د.فؤاد خليل إبراهيم ، مرجع سبق ذكره .
21. 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.
22. Shane Moriarity And Carl P. Allen ,” **Cost Accounting** “ (London: Harper &Row , Publishers , 1987,P.26.
- ٢٣.د.عبد المنعم عوض الله & د.عزيزة عبد الرازق ، المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة واتخاذ القرارات ، القاهرة ، بدون ناشر ، ١٩٩٤ ، ص٦٩ .
- ٢٤.د.حنفي ذكي عيد ، " الأصول العلمية والعملية لمحاسبة التكاليف الفعلية " ، القاهرة ، دار الثقافة العربية ، ١٩٩٢ ، ص ١١٦ .
25. Calvin Engler , “ **Managerial Accounting** “, ( Illinois, Richard D.Irwin. Inc, 1990),P.50.
26. John G. Helmkamp,” **Management Accounting** “, ( N.Y.John Wiley And Sons, 1978), P.196.
- ٢٧.د.فؤاد خليل إبراهيم ، مرجع سبق ذكره ، ص٤١ .
- ٢٨.المرجع السابق ذكره ، ص٣٧ .
- ٢٩.المرجع السابق ، ص٣٣-٣٤ .
30. Robert N. Anthony And Glenn A.Welsch,” **Fundamentals Of Management Accounting** “,(Homewood,Illinois : Richard D.Irwin,Inc.1990),P.656.
- ٣١.يمكن الرجوع إلى :

- د.سمير أبو الفتوح صالح ، " المحاسبة الإدارية والإستراتيجية ومدخل التحليل الكمي لدعم الإدارة في البيئة التنافسية " ، المنصورة ، دار الأصدقاء ، ٢٠٠٢/٢٠٠٣ ، ٣١٩-٣٢٠ .
- Calvin Engler, Op.Cit.,PP.67-77.

٣٢. تشارلز ت. هورنجرن ، مرجع سبق ذكره ، ص ٧٣١ .

- د.د.عبد المحي محمود صالح & آخرون ، " العلاقات العامة والإعلام في الخدمة الاجتماعية " ، الإسكندرية ، دار المعرفة الجامعية ، ٢٠٠٠ ، ص ٢٦ .

• د.د. محمد منير حجاب & د.د. سحر محمد وهبي ، " المدخل الأساسية للعلاقات العامة - المدخل الاتصالي " ، القاهرة ، دار الفجر للنشر والتوزيع ، ١٩٩٥ ، ص ٣٤ .

٣٥. يمكن الرجوع إلى:

- د.حمدي عبد الحارث البخشونجي ، " العلاقات العامة في الدول النامية - المدخل البحثي " ، 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 .

٣٦. يمكن الرجوع إلى:

- 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 .

37. See e.g.:

- 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.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.

• د.د. احمد حامد حجاج ، " تحديد التكاليف على أساس النشاط ضرورة في ظل التطور التقني والاقتصادي ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد السادس عشر ، العدد الثاني ، ١٩٩٢ ، ص ٤٨٧ .

- د.د.سمير أبو الفتوح صالح ، " المحاسبة الإدارية والإستراتيجية ومدخل التحليل الكمي لدعم الإدارة في البيئة التنافسية " ، المنصورة ، دار الأصدقاء ، ٢٠٠٢/٢٠٠٣ ، ص ٨٥ .

٤٠. يمكن الرجوع إلى:

- المرجع السابق ، ص ٤٩٦-٥٠٣ .
- Mike Walker, " Cost - Effective Product Development " , **Long Range Planning** , Vol. 26 , Issue 1, Feb.1993.

٤١. يمكن الرجوع إلى:

- د.محمد جودت ناصر ، " الدعاية والإعلان والعلاقات العامة " ، الطبعة الأولى ، عمان ، مكتبة مجدلوي ، 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 الحارث البخشونجي د. محمد نجيب الصرايرة ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٦-٢١ .
  - د. محمد نجيب الصرايرة ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٦٢ - ١٦٨ .
42. Working Document Prepared By Vice-Presidents & Deans," **Budget Principles And Process** ,Feb.1998.