

التحليل المحاسبي لقائمة الطعام أداة لتطوير الرقابة في المطاعم

الدكتور نزار فليح حسن*

المستخلص:

أن قائمة الطعام هي النموذج الذي تقدمه المطاعم الى زبائنها وتحتوي على بنود الطعام، والتي يفترض أن تبنى على أساس حاجات وطلب الزبائن وبدافع تحقيق أهداف المنشأة. التحليل المحاسبي لهذه القائمة مصمم لتطوير الرقابة في المطاعم، فهو منهج لتقييم كل بند من بنود قائمة الطعام على أساس المزيج البيعي الذي يمثل شعبية الوجبة أو الطبق وعلى هامش ربح ذلك البند. أي هو تقنية وأجرات تساعد إدارة المطعم على اتخاذ قرار رشيد. هندسة قائمة الطعام كأداة تحليل محاسبية اعتمدت لتحليل قائمة طعام أحد المطاعم العاملة في عمان بغرض تقييم أثر كلفة ومبيعات بنود هذه القائمة للتوصل الى معلومات تساعد على تطوير الأداء. وشملت مراحل التحليل ليس فقط كلفة الطعام الخام وإنما توسعت لتشمل اجور العمل المباشرة (الاعداد والتحضير) أيضا. وتم التحليل باستخدام الجداول الإلكترونية (أكسل). وأشارت النتائج أن هذا النوع من التحليل يزود الإدارة بمعلومات مهمة ومفيدة في اتخاذ قرارات رشيدة لاتوفرها أساليب الرقابة التقليدية المتبعة في المطاعم. ومن هذه النتائج أن 33% تقريبا من بنود قائمة الطعام ذو أداء سيء كونها غير مربحة وليست ذات شعبية، وأن نسبة 26,7% من مجموع بنود القائمة تحتاج الى إعادة نظر في قرار تسعيرها وترويجها.

* استاذ مساعد / جامعة عمان الاهلية / كلية العلوم الادارية والمالية

مقبول للنشر 2006/5/30

المقدمة:

ان تطور الأداة التي تقيس قوة قائمة الطعام أصبحت الموضوع الذي يشغل إدارات المطاعم خلال السنوات الأخيرة. خاصة بعد أدراك أصحاب المطاعم أن نسبة الكلفة وبطء حركة المخزون لم تعد مؤشرات أساسية ووحيدة لقياس النجاح أو الفشل في قائمة الطعام المقدمة الى ضيوفهم. بل أن البديل هو مفهوم مجمل الربح والمزيج البيعي. والرقابة التقليدية التي يعتقد الكاتب Kotas (1983) أنها المنهج المقبول الآن المبني على مستويات خمسة متتابعة والتي وصفها "بدورة الطعام" وهي: الشراء، الاستلام، التخزين والأصدار، التحضير، والبيع. في الحقيقة، لم تعد هذه الأدوات التقليدية كافية من وجهة نظر العديد من المتخصصين، حيث تعجز، رغم أهميتها، عن تزويد إدارات المطاعم بالبيانات التي تساعد على تحديد مدى نجاح المطعم من خلال تحديد مدى نجاح قائمة طعامه وبشكل مفصل وعلى مستوى مفردات هذه القائمة، بحيث تستطيع الإدارة من إعادة النظر في بعض البنود دون غيرها.

ومن خلال استقراء عملية الرقابة وأدواتها المتبعة في المطاعم، وما كتب عنها، ونادرة ما مكتوب عنها بالعربية، وجد الباحث ضرورة البحث فيه وأعطاه خلفية نظرية سريعة ومركزة. وأضاف الصفة التطبيقية عليه أيضاً. ووجد أن الأدوات الرقابية التقليدية المطبقة في المطاعم تحتاج الى أدوات تحليلية محاسبية إضافية. ووجد الباحث ان نموذج هندسة قائمة الطعام تمثل أداة تحليل محاسبية مفيدة كونها أخذت هامش الربح والمزيج البيعي الذي يعتبر مؤشر لمدى شعبية كل بند من بنود قائمة الطعام.

أن هذه الدراسة أكدت أن قوائم الطعام ليست وظيفة مقبولة للأحصال والبيع فقط وإنما أداة يمكن تحليلها محاسبياً لدعم فاعلية نظام الرقابة وتطبيق هذا التحليل على المطاعم بهدف ترشيد قرارات إدارتها وبالتالي زيادة ربحيتها

الأهمية البحثية:

تكمن أهمية البحث في استعراض أهمية تحليل قائمة الطعام بأسلوب كمي محاسبي تسترشد إدارة المطعم بنتائجه، من أجل اتخاذ القرار المناسب حول بنود قائمة الطعام التي تحتاج أما الى تطوير أو الاستغناء عنها بسبب عدم الإقبال عليها وضعف هامش ربحها. كذلك تبرز الأهمية من ندرة المكتبة العربية لمثل هذه الدراسة. إضافة الى تطبيق التحليل على أحد المطاعم لأستنتاج هذه الأهمية.

أهداف البحث:

- 1- إبراز أهمية استخدام الأسلوب الحديث لتحليل قائمة الطعام من قبل إدارات المطاعم التي لازالت تستخدم أساليب الرقابة التقليدية فقط.
- 2- تطبيق هذا النوع من التحليل المحاسبي والذي يطلق عليه هندسة قوائم الطعام على عينة من المطاعم العاملة في عمان والذي يتبع الأسلوب التقليدي للرقابة فقط، لتأكيد هذه الأهمية ، ومن خلال نوع وتفاصيل المعلومات التي تمثل مخرجات هذا التحليل.

مشكلة البحث:

تعاني إدارات المطاعم من محدودية كفاءة الأدوات الرقابية التقليدية المتبعة التي لا تساعد إدارة المطعم على اتخاذ القرارات وذلك لصعوبة قياس مدى كفاءة إدارة قائمة الطعام ولأعتماد الاجتهاد الشخصي أو لأعتماد طرق تنقصها الدقة المقبولة الى الحد الذي يمكن التعويل عليها، إضافة الى عدم قدرة هذه الأدوات لتقييم قائمة الطعام على مستوى كل بند من بنودها.

فرضية البحث:

- يستند البحث الى فرضيتين الأولى عامة لمجتمع الدراسة وهي المطاعم بشكل عام والثانية تخص العينة المختارة وهي أحد مطاعم عمان وهو فرع لسلسلة مطاعم عالمية :
1. الرقابة التقليدية في المطاعم لا تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الخاصة بالحالة التشغيلية لكل بند من بنود قائمة الطعام، كون هذه الرقابة لا تزود الإدارة بالمعلومات التفصيلية والضرورية لذلك.
 2. تطبيق منهج هندسة قائمة الطعام والذي يمثل تحليل محاسبي، في تحليل قائمة طعام عينة الدراسة سواءً بأعتماد أسلوب استبعاد الاجور المباشرة من كلفة الطعام أو بإضافتها يمثل تطويراً لأساليب الرقابة التقليدية و يوفر معلومات تفصيلية وضرورية لاتخاذ القرارات على مستوى كل بند من بنود القائمة.

محددات البحث:

بالنظر لكون المعلومات التي زود بها الباحث من قبل إدارة المطعم مشكورة حديثة وتعتبرها سرية وأن أعلائها يؤثر على الوضع التنافسي المحلي تم التعهد بعدم الإعلان عن اسم

المطعم. إضافة الى كون البيانات التي تم الحصول عليها أقتصرت على فترة شهر واحد من أشهر السنة المالية 2005 وذلك للتكلفة والوقت المصروف لتوفيرها من قبل المطعم.

أسلوب الدراسة:

نظراً لكون موضوع هذه الدراسة يدخل في تخصصين هما إدارة الطعام والرقابة ومن أجل تحقيق أكبر فائدة وترابط بينهما لأغراض هذا البحث، وجد الباحث ضرورة اعطاء فكرة سريعة عن مفهوم قائمة الطعام ومفهوم الرقابة الداخلية بشكل عام وفي المطاعم بشكل خاص، ومن ثم الدخول في أسلوب التحليل المحاسبي الذي اعتمدته الباحث. ولتحقيق هذه الغاية اعتمدت الأدبيات ذات العلاقة بهذه الموضوعات. إضافة الى الأسلوب التطبيقي، إذ تم استخدام البيانات الخاصة بقائمة المطعم للمطعم عينة الدراسة في النموذج الرقابي الحديث. وهو التحليل المحاسبي لبنود قائمة الطعام وأنجز التحليل بأعداد برنامج حاسوبي خاص باستخدام الجداول الإلكترونية (اكسل).

المبحث الأول

قائمة الطعام: مفهوم وأهمية

قائمة الطعام هي النموذج الذي يعرض على ضيوف المطعم لتسويق منتجاته. وهناك أساليب مختلفة لشكل ومحتوى هذه القائمة، إذ تختلف من مطعم لآخر حسب نوع المطعم أو حسب نوع الضيوف المترددين عليه أو نوع الطعام الذي يقدمه والوقت الذي تقدم فيه. فهناك قوائم طعام تتضمن بنود (فقرات) للأطباق والمقبلات والحلويات من دون ذكر تفاصيل أو أسعار. أو أن تدرج الأسعار أيضاً أو أن تذكر تفاصيل عن كل طبق.

وتصميم قائمة الطعام يمكن أن يكون له أثر في تحديد قرار الشراء الذي سيتخذه الضيف وبالتالي على مبيعات المطعم (Kasavana & Smith, 1982). لذا فمن الأمور الواجب أخذها في الاعتبار عند التخطيط لقائمة الطعام هي "الضيوف، وأنذاتهم، ونوع الطعام الذي يقضونه والسعر الذي لديهم الاستعداد لدفعه، والكادر البشري، وقدرات المطبخ، وتصنيف الزبائن، وعوامل أخرى تؤثر على نتائج قائمة الطعام (Miller;2003;pp.1-1).

تعتبر قائمة الطعام الأساس لعملية الرقابة في منشآت المطاعم، ولكونها الأساس لذا فإن نقطة رقابة تخطيط القائمة هي نقطة الانطلاق في عملية الرقابة (Ninemeier1987, PP87)

كما يؤكد الكاتب أنها ليست فقط أداة رقابية وإنما أداة للمبيعات والأعلان وللشراء والتسويق. أما Walker (2004; PP258) فيعتبرها من أكثر مكونات نجاح المطعم أهمية، ويرى أنها يجب أن تتوافق مع المفهوم، والمفهوم يجب أن يبنى على ما هو الضيف في توقعات السوق المستهدف، والقائمة يجب أن تزيد على هذه التوقعات.

يعتقد الكاتب Ninemeier (1987;pp.32) أن النظم الخاصة بتطوير معايير الطعام يجب أن تبدأ من إعداد قائمة الطعام. فالقائمة يجب أن تصمم لغرض تنفيذ الخطة التسويقية للمطعم لما لها من علاقة وثيقة بالعملية التشغيلية، وما دامت القائمة تحوي على الفقرة التي ستقدم للخدمة لذا ستكون الأداة الرئيسية وذات الأهمية الأكبر في عملية الرقابة، ويرى أن في نفس الوقت الذي تعد فيه قائمة الطعام، يمكن الوصول الى خمسة معايير مهمة لمعيار الكلفة وهي: معيار توصيف الشراء، معيار الوصفة القياسية، معيار ناتج الحصص، معيار حجم الحصة، معيار كلفة الحصة.

المبحث الثاني مفهوم الرقابة بشكل عام وفي المطاعم بشكل خاص مفهوم وأهمية الرقابة:

بدأ أفضل تعريف للرقابة الداخلية عام 1949 من قبل المجمع الأمريكي للمحاسبين AICPA وهو "الخطة التنظيمية وكافة الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المنشأة لحماية موجوداتها وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية والارتقاء بالكفاءة الانتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الادارية الموضوعة مقدما" (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين؛ 2001؛ ص 277).

كما عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكي IIA 1978 نظام الرقابة الداخلية هي اجراءات منظمة لتقييم فاعلية وكفاءة نشاط المؤسسة وتقديم تقرير مناسب الى الادارة المختصة حول النتائج واعطاء التوصيات الضرورية للإصلاحات " أما لجنة هيئة المحاسبة في بريطانيا 1978 فقد أشارت الى الجانبين المالي وغير المالي للرقابة الداخلية إذ عرفت بأنها "تتضمن مجموعة نظم مالية وغير مالية والموضوعة من قبل الادارة من أجل توجيه كافة العمليات بالصفة والفعالية المطلوبتين، والتأكد من احترام السياسات الادارية وحماية الأصول ومن دقة البيانات المسجلة". في حين أن الدكتور حماد (2004؛ ص45) يرى أن الرقابة الداخلية تمتد لما هو أوسع من الوظائف المحاسبية والمالية، فمجالها هو نطاق الشركة ككل وتتصل بجميع أنشطة المنظمة، فهي تحتوي على الطرق التي من خلالها تفوض الادارة العليا السلطة وتحدد المسؤوليات للوظائف

المختلفة كالبيع والشراء والمحاسبة والإنتاج، وتتضمن الرقابة الداخلية أيضاً برامج الأعداد والتحقق، وتوزيع التقارير الجارية على مختلف المستويات الإدارية، والتحليل التي تمكن الإدارة التنفيذية من الرقابة الدقيقة على مختلف الأنشطة والوظائف التي يتضمنها مشروع كبير، كما تستخدم الموازنات ومعايير الإنتاج... الخ

أما معيار التدقيق الدولي 400 فقد حدد العناصر الأساسية الواجب توافرها في أي نظام رقابة داخلية جيد وتشمل:

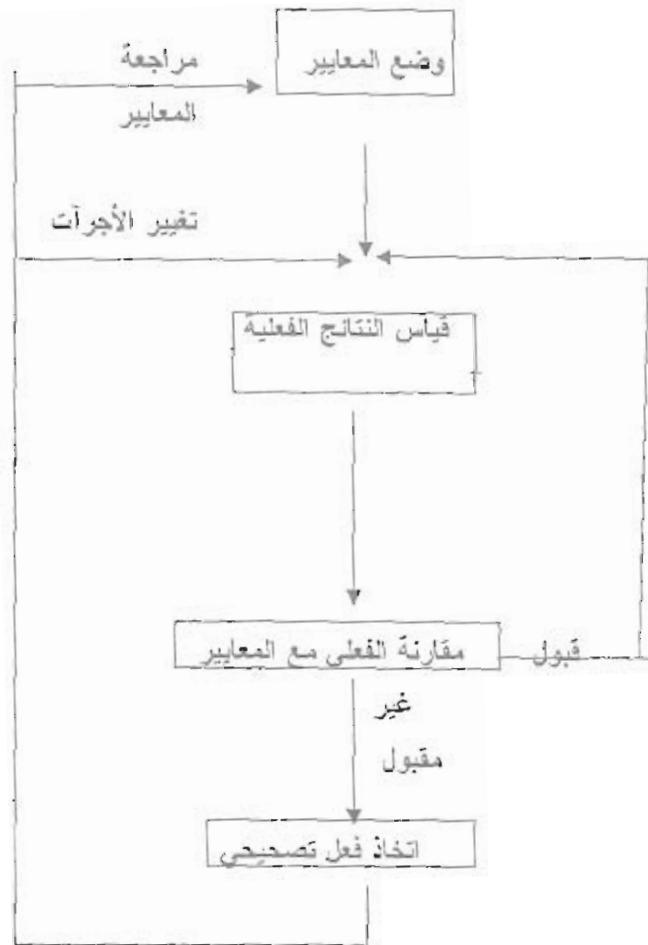
1. المحيط الرقابي: ويشمل الهيكل التنظيمي ووجود قسم للتدقيق الداخلي
2. النظام المحاسبي
3. الإجراءات الرقابية

أما عن التدقيق الداخلي الذي يعتبر جزءاً مهماً من الرقابة الداخلية فتؤكد IFAC التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين بأن التدقيق الداخلي هو: تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المنشأة كخدمة للمنشأة، وتشمل وظائفها الفحص، والتقييم، والمراقبة لمدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين؛ 2001؛ ص 228).

وهنا لابد من الإشارة أن من مهام قسم التدقيق الداخلي والتي تمثل صمام الأمان للإدارة العليا، التأكد من أن السياسات والإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة قد تم تطبيقها بصورة صحيحة، ومن وظائفه الأساسية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ودرجة كفاءة كل مستوى أو قسم من الأقسام وتقديم تقارير بشأنها للإدارة لمساعدتها من خلال التحليل والتقييم والاستشارات والدراسات والأقتراحات. وقد بين المعيار الدولي 610 أهداف التدقيق الداخلي ونطاقه وبين كيف يمكن للمدقق الخارجي أن يستفيد من عمل المدقق الداخلي.

وحول أهمية معايير وضوابط الرقابة فقد أكد أبو نصار (2003، ص 517) على أن في ظل الاتجاه الحديث في الإدارة والذي يتجه نحو تفضيل اللامركزية بشكل عام على المركزية، وبالتالي تفويض اتخاذ القرارات للإدارات المختلفة، واعطاء الاستقلالية في معظم الأحيان للأقسام والفروع المختلفة التابعة للمنشأة، تبرز أهمية وجود معايير وضوابط للرقابة، للتأكد من قيام هذه الإدارات بتنفيذ المطلوب منها بكفاءة، للوصول إلى غاياتها الرئيسية.

وقد أعطى Ninmeier (1987, PP 19) من خلال الشكل التالي توضيحاً لخطوات الرقابة الأساسية:



وتشمل الرقابة الداخلية الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية والضبط الداخلي . وعن أهمية الرقابة فيؤكدان Waterhouse & Tiessen (1978; pp65) وخاصة من المنظور المحاسبي أنها تمثل أحد أهم واجبات هيكل المنظمة ومراحلها. و الباحث Tannenbaum (1968) { يعتقد أن المنظمة بدون شكل من أشكال الرقابة يكون مستحيلا. ويؤكد Otley & Berry من أن عمليات الرقابة تمثل جزءا مهما من النشاط التنظيمي (1980; pp232) .

أن وجود نظام رقابة داخلية جيد يساعد على تنظيم سير العمليات في المنشأة ويضمن حسن الأداء للعمليات وحماية للأصول من سوء الاستخدام والاستغلال الكفوء للامكانيات المتاحة إضافة الى رفع الكفاءة الانتاجية الى أعلى مستوى ممكن.

وأخيرا لابد من التأكيد على أن مسؤولية تصميم نظام للرقابة الداخلية والعمل على تحسينها وتطويرها يقع على عاتق إدارة المنشأة (Robertson & Davis 1985) pp234.

الرقابة في المطاعم:

منشأة تقديم خدمة الأطعمة ينطبق عليها نفس قواعد ومبادئ الرقابة الداخلية التي تخضع لها باقي المنشآت. وبما أن الرقابة الداخلية في أي منشأة هي من مسؤولية الإدارة، لذا تتباين مدى كفاءة هذا النظام من منشأة إلى أخرى تبعا لكفاءة الإدارة وإلى مبدأ الكلفة والمنفعة الذي يمثل عاملا مهما في مدى التوسع في تفاصيل هذا النظام.

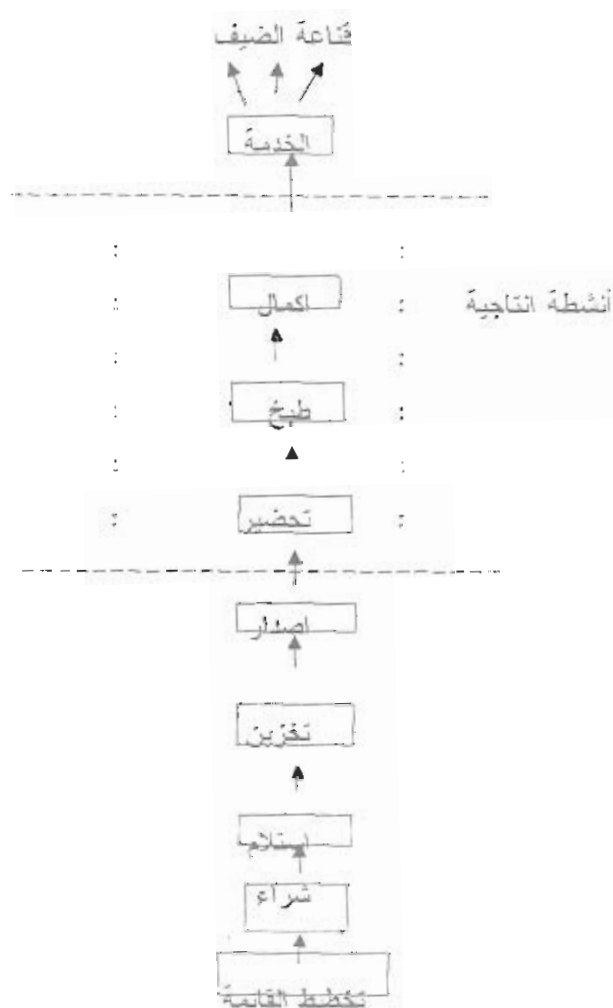
وبالنظر لخصائص هذه الصناعة سواء تلك المرتبطة بطبيعة العملية التشغيلية أو تلك المرتبطة بعملية خدمة إيصال المنتج إلى الضيف وانعكاساتها المباشرة والمؤثرة على نتائج الأداء، فإن الأمر يستوجب اتباع أساليب رقابية تتناسب مع طبيعة هذا النشاط.

إن أساليب الرقابة التقليدية في منشآت المطاعم تنضج من ما أورده Merriks & Jones اللذان حددوا مجالات الرقابة التي تحتاج إلى متابعة وإشراف مستمرين بأربعة مجالات هي (1987, pp231):

1. العلاقات مع المجهزين لغرض التأكد والمحافظة على نوعية المواد الأولية (الغذائية)، والخدمة، والأسعار.
 2. الرقابة الفعالة على المخزون وخاصة المواد المستعملة في إنتاج الطعام. إذ هناك نوعان من خسائر المخزون. أما ناتجة من عدم قيام العاملين بمهامهم بالشكل الصحيح ووفقا للمعايير الموضوعية من قبل الإدارة وبالتالي يفقد المخزون أو يصبح غير صالح للاستخدام، أو العبث المتعمد أو السرقة.
 3. مرحلة الإنتاج: وهنا يتم متابعة الخسائر أو الفقدان خلال مرحلة الإنتاج.
 4. نقطة تقديم الخدمة: وهنا يجب متابعة الأصول والضوابط الواجب اتباعها لتحقيق رضا الضيف وفي نفس الوقت عدم خلق أضرار للمطعم يترتب عليها خسائر، والتي تنتج من التضارب بين الإنتاج والخدمة المقدمة أو عدم الترتيب وبين المبالغ المقبوضة عنها وسواء كان ذلك متعمدا أو غير مقصود.
- أما Schmidgall (1986:PP225) فقد حدد دورة الرقابة على نشاط الأطعمة بخمس خطوات هي:

التخطيط للنشاط وذلك بوضع معايير لمستويات الأيراد والمصروف.

- القياس ومن خلال التعاون بين المحاسب والمراقب لتحديد ماهية المصاريف الواجب تخصيصها وكيف تتم عملية التخصيص والمستوى المسموح به.
 - المقارنة وتتم من خلال المقارنة مع المعايير لتحديد الانحرافات
 - أجراء التصحيحي
 - تقييم فاعلية الأجراء التصحيحي.
- ويرى الكاتب Ninemeir أن نقاط الرقابة الأساسية على نشاط المطعم هي كما هو موضح في الشكل التالي (1987:PP88)



ومن ادوات الرقابة التي تتبعها المطاعم على الإنتاج هي استخدام الوصفة القياسية (المعيارية). وهنا لابد من استيضاح سريع لماهية الوصفة القياسية؟

الوصفة القياسية Standard Recipe

الوصفة القياسية هي صيغة تصمم كي يعتمد عليها العاملين في الإنتاج . فهي توفر خلاصة لمكونات الطعام، والكمية المطلوبة من كل مكون. واجراءات اعداد كل نوع من أنواع الطعام، وحجم الحصة، والمعدات المطلوبة . والزينة الواجب اضافتها الى الوجبة، وأية تفاصيل أخرى ضرورية لإنتاج نوع الطعام. وعادة تعد وصفة قياسية لكل نوع من أنواع الطعام. الميزة الأساسية من الوصفة القياسية بغض النظر عن من هو الذي سيحضر الطعام. متى يتم تحضيره. ولمن سيقدم، هو أن المنتج سيكون متشابهاً دائماً من حيث الشكل، والكلفة، والتذوق (Ninemeir: 1987: PP33).

ويؤكد Schmidgall (1986, PP238) أن الوصفة القياسية هي قلب الرقابة على إنتاج الأطعمة لأنها تتضمن نوع ومبلغ كل مكون من المكونات الداخلة في إنتاج كل بند من بنود قائمة الطعام. وكذلك حجم الحصة المعياري والذي يؤثر على سعر البيع لبند قائمة الطعام. كما يؤكد على مدير كل مطعم أن يقوم بالمتابعة المستمرة لضمان اتباع الوصفة القياسية في عملية إنتاج الطعام والتأكد من أن حجم الحصة المخططة قد تم خدمتها.

أما Coltman (1989) يؤكد على أن الوصفة القياسية تقود الى النوعية المطلوبة إضافة الى أنها تساعد على تحديد كلفة كل بند من بنود قائمة الطعام كونها تعد لكل بند. كما ويؤكد على ضرورة توجيه كافة العاملين في تحضير الطعام أن يتبعوا التعليمات الواردة في هذه الوصفات (PP124).

ان وجود هذه الوصفة يبعد التخمين عن عملية إنتاج الطعام. وبما أن عملية معرفة كميات الطعام اللازمة هي من مسؤولية المدير ويراقبها من خلال استخدامه للوصفة القياسية، فمسئلتهم هذه الوصفة في تطوير مهارة المدير التخطيطية لأنها تحدد حجم الحصة .

ومن مزايا هذه الوصفة القياسية:

1. استمرارية المنتج بنفس المواصفات.
2. نظام تشغيل يذلل من الاعتماد على الأشخاص.
3. تطوير الرقابة على الكلفة من خلال التنبؤ ورقابة الحصة.
4. ادراك الأخطاء عن المعيار والفرصة للتصحيح المباشر.

5. التحديد المسبق لكلفة البند
 6. خطة للأعداد ، وتجاهل قرارات العاملين الخاصة بالأعداد
 7. مراقبة للمخزون والمواد غير المستعملة.
- أما مكونات أو محتويات الوصفة القياسية فهي:
- اسم المنتج
 - رقم المنف
 - الناتج (الحصيلة) والذي يمثل الكمية الكلية سواء كان وزن أو حجم القطعة بعد التحضير وكذلك عدد الأشخاص الممكن خدمتهم.
 - حجم الحصّة في الطبق
 - التزيّن
 - المكونات
 - التحضير
 - طريقة الطبخ
 - الأعداد النهائية لما بعد الطبخ. (كالطلاء بالزبدة، أو التبريد، أو الحفظ بدرجة حرارة معينة، أو طريقة التخزين.....الخ)
 - الكلفة
- وبما ان الوصفة انياسية تساعد على تحديد كلفة كل بند من بنود قائمة الطعام حيث تحدد كلفة كل مكون من المكونات الداخلة في إنتاج البند لأعمالها على حجم الحصّة المعيارية ، لذا سيسهل أعداد الكلفة المعيارية والموازنات التخطيطية. وبهذا الصدد يقول Coltman (1989 : PP158) أن الأمر المهم في الرقابة على كلفة الأطعمة هو مقارنة النتائج الفعلية مع نسبة الكلفة المعيارية للطعام على أن يعدل معيار الكلفة من فترة لأخرى اعتماداً على مؤشر كلفة المواد الغذائية (الداخلة في إنتاج الطعام) في السوق.
- من النقاط الحرجة في الرقابة على الكلفة هو قياس المكونات الأخرى المضافة للإنتاج وتلك المقدمة للضيوف. إذ ان العناية بالقياس تمثل الجزء الأكثر أهمية في التحضير.
- وهنا أيضاً لابد من الإشارة الى الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية من قبل المطاعم وأهمية مراعاة أسباب الانحراف عن المخطط ، وهل هونائج عن المبالغة في التقدير أو التقدير ينقل من المستوى الحقيقي للأماكن المتاحة أم لأسباب خارجة عن قدرة الإدارة في السيطرة عليها.

ويرى الباحث وللاغراض الرقابية، أنه لم يعد يكفي الرقابة على الأطعمة من خلال تحليل ومراقبة الكلفة و تطبيق أجرات الرقابة الإدارية التقليدية. وإنما نحتاج الى أداة أخرى تساعد إدارة المطعم من اتخاذ قرارات تطوير أداء قائمة الطعام والذي يجب أن يبنى على معلومات توضح ربحية كل بند من بنود قائمة الطعام وكذلك مدى شعبية (الطلب) على كل بند من البنود وأن يتم تجنباً الى جنب مع الأدوات الأخرى. كما أن للمزيج البيعي وهامش الربح تأثير على اتخاذ القرار الأفضل وعلى مستوى كل بند من بنود قائمة الطعام. وبالتالي بناء بنود إيجابية وتقليل السلبية منها. إذ أن البند الذي تكون نسبة كلفة الطعام فيه عالية ليس بالضرورة يشكل مشكلة كبيرة، إذ يمكن أن يحقق ربحاً أجمالياً أعلى وينتجى هذا الربح من شعبية الوجبة ومرونة سعرها. وبهذا الصدد يقول Kasavana (1996) قديمة كان هناك فهم خاطئ في إدارة خدمة الطعام وهو أن كلفة الطعام مرتبطة مباشرة بالربح. وبعبارة أخرى. أن النسبة الأقل لكلفة الطعام التشغيلية (كلفة الطعام مقسومة على مبيعات الطعام)، هي افتراض أن المطعم ذا ربح أكبر. ويستطرد القول في تفسير ذلك. وهذا ببساطة ليس هو الحالة. أما بخصوص قياس حجم الطلب على مستوى كل بند فنعتقد أن قياس المزيج البيعي هو معبر جيد عن مدى رغبة الضيوف وقبولهم لبند معين.

المبحث الثالث مناهج تحليل قائمة الطعام

قسم الباحث أساليب تحليل قائمة الطعام الى أربعة أساليب وهي:

1. تحليل معدل أو متوسط الاتفاق Menu Average

و تبناه الكاتب Kreck (1984) ويعتمد هذا الأسلوب على الخطوات التالية:

- تقسيم قائمة الطعام الى مجاميع رئيسية مثلاً: مقبلات، وأطباق رئيسية، وأطباق أخرى، وحلويات... الخ
 - إيجاد متوسط أسعار كل مجموعة
 - جمع متوسطات المجاميع ليمثل الناتج متوسط الاتفاق المتوقع للضيف (المستهلك)
 - مقارنة متوسط الاتفاق المتوقع مع المدفوع فعلاً من قبل الضيف
- وفي حالة ظهور كون المتوسط المتوقع أعلى من متوسط الاتفاق الفعلي فهذا يعطى مؤشراً الى أن الاسعار مرتفعة وتحتاج الى تخفيض، أما اذا كان العكس فهذا يعني أن بإمكان إدارة المطعم رفع السعر.

من مزايا هذه الطريقة بساطتها وتوفر المعلومات. أما عيوبها فمنها صعوبة تقسيم بنود قائمة الطعام الى مجاميع متجانسة وفي حالة زيادة عدد المجاميع فسوف يصبح من غير المعقول افتراض أن يقوم الضيف بتناول جزء من كل مجموعة، وبالتالي يصبح ما يدفعه فعلاً غير قابل للمقارنة مع معدل الاتفاق المتوقع، و تصبح المقارنة غير دقيقة وتصبح المقارنة فقط في حالة تناول الضيف جزءاً من كل مجموعة، بالإضافة الى أن هذا الأسلوب يوصلنا الى الفرق بين المعدل المتوقع والاتفاق الفعلي، الا أنه لا يوضح أسباب هذا الفرق. وأخيراً يرى الباحث أن هذا الأسلوب أهمل متغيراً مهماً آخر ألا وهو كلفة الطعام.

2. أسلوب التوزيع التكراري Frequency Distribution Analysis

يضيف هذا الأسلوب خطوة إضافية الى الطريقة الاولى. وتولد لدى الكاتب Miller (1987) تصور من أن المديرين يتبعون متوسط الاتفاق ويبنون افتراض أن هناك توزيع طبيعي حول المعدل. وهذا معناه بقدر عدد الضيوف المتناولين للاتفاق دون المعدل مساوي لعدد الذين يتناولون أطباق أعلى من المعدل. ويؤكد Miller أن من خلال خبرته الطويلة في هذا النوع من النشاط أن هذه ليست هي الحالة في الواقع العملي. ويمكن أن يتضح التوزيع التكراري الحقيقي حول المعدل من خلال رسم خط اتجاه عدد الضيوف المتناولين للطعام في المطعم وتحديد متوسط الاتفاق على شكل المخطط (graph).

أهم استخدام لهذا النوع من التحليل هو للتعرف من خلال المخطط فيما اذا كان التوزيع يميل نحو نهاية واحدة من المدى أم لا. ويعتقد Jones (1986; pp207) أن الميل باتجاه الناحية الأقل قد يشير الى وجود مشكلات في المطعم. أما اذا كان يتجه نحو الأعلى من المدى فهذا قد يعني فقدان فرصة لزيادة الربحية.

والمخطط يمكن أن يوضح أنماط تناول الطعام وتكن لا يوضح أسباب تغير هذه الأنماط. فأن الأنماط الخاصة بتناول الطعام قد تختلف من موسم لآخر أو عند تغير مكونات الطبق، لذا فالواقع يمكن أن يكون مغايراً لما هو على المخطط، كما أن كل مجموعة من الوجبات الواردة في قائمة الطعام يمكن أن يكون لها متوسط اتفاق خاص يختلف عن المجموعات الأخرى. وأخيراً ليس هناك دليل على أن هذا الأسلوب شائع الاستخدام.

3. هندسة قائمة الطعام Menu Engineering Analysis

هندسة قائمة الطعام هي أداة محاسبية صممت لتسهيل الحصول على مدخل لمعلومات تفصيلية. ولتشغيلها كي تكون قابلة للاستخدام والفهم. ويساعد هذا النوع من التحليل المديرين على اتخاذ قرارات حول أسعار لبنود قائمة الطعام، كلفة هذه البنود، إضافة إلى قرار إضافة بند جديد أو تحسين بند معين.

أن فكرة هذا الأسلوب من التحليل مستقى من فكرة مصفوفة BCG للاستراتيجية في الإدارة والتي يعود أصلها إلى Boston Consulting Group. ويركز هذا النموذج على طبيعة المزيج الداخلي لوحدات النشاط الخاضعة لسيطرة الإدارة، أي أنه يستخدم في الشركات ذات الإنتاج أو النشاط المتعدد.

في منتصف الثمانينيات وصف Porter (1978) إدارة المحفظة وهو مفهوم شاع استخدامه في الاستراتيجية الشاملة (Corporate Strategy) وجاءت المصفوفة المشار إليها ليعبر عنها بمصفوفة نمو الحصة وهي أكثر شيوعاً في مجال هذه الاستراتيجية على مستوى المنظمة. وتهدف إلى مساعدة المديرين في اتخاذ قراراتهم حول انتشار مصادر كل وحدة من وحدات النشاط أو الإنتاج (Aldag & Kuzuhara; 2002; pp55-56).

تم تبويب الأنشطة أو الإنتاج إلى أربعة أصناف أو مجموعات أما (Stars) أو (Dogs) أو (Cash Cows) أو (Question Mark) ويعتمد هذا التصنيف على التمييز بين نتائج استخدام بعدين هما (Joyce & Woods; 2001; pp317):

1. نمو السوق Market Growth

2. الحصة السوقية النسبية Relative Market Share

ويوزع النشاط الذي يقع ضمن كل بعد إلى قسمين: أما ضمن سوق عالي النمو (High Growth Market) أو ضمن سوق واطئ النمو (Low Growth Market) ، والتي تقع ضمن الحصة السوقية فأما يكون النشاط ذا حصة سوقية عالية أو ذا حصة سوقية واطئة. والمحصة ستكون مصفوفة رباعية موزعة كما يلي:

- (Cash Cows) : نشاط ذو نمو سوقى واطئ وحصة سوقية نسبية عالية
- (Stars) : النشاط ذو نمو سوقى عالي وحصة سوقية نسبية عالية
- (Dogs) : النشاط ذو حصة سوقية نسبية واطئة ونمو سوقى واطئ
- (Question Mark) : النشاط ذو حصة سوقية واطئة ونمو سوقى عالي

إن التحليل باستخدام أسلوب هندسة قائمة الطعام يمثل أداة لتطوير فاعلية الإدارة في اتخاذ القرارات الخاصة ببنود قائمة الطعام. وتعتمد على مقارنة الأداء لكل طبق في القائمة باعتماد معيار للمقارنة وهو الأداء المالي وحجم المبيعات لكل طبق. وتوضع البنود وفق هذا المعيار في شكل مصفوفة توضح اتجاه الأداء. ولقد تعددت التسميات التي أطلقها الباحثون في مصفوفة هندسة قوائم الطعام ويمكن تلخيصها بالشكل التالي:

الأداء (أ)

عالي (H)	واطن (L)		
* معايير	* نخبة	Primes	
** مميزين	** فقرات قائمة	Lead items	الأداء (ب) (H) عالي
# نجوم	# محاريط	Plow horses	
^ ذهب	^ فضة	Silver	
* مشاكل	* نائمون	Sleepers	(1.) واطنيء
** صعب البيع	** خاسرون	Losers	
# محيرة	# كلاب الحراسة	Dogs	
^ برونزي	^ غير مؤهل	DQ	
		Standards	
		Signatures	
		Stars	
		Gold	
		Problems	
		Hard to sell	
		Puzzles	
		Bronze	

- أداء (أ) : هو الأداء المبني على بعض المعايير المالية المرتبطة بأداء الطبق وخاصة هامش الربح وكلفة الطعام.

- أداء (ب) : هو الأداء المبني على بعض المعايير التي تشمل عدد الاطباق المبيعة أو ذات الأقبال النسبي (الشعبية) لكل طبق.

وتدرج في أدناه الباحثون الذين تبينوا التسميات المشار إليها في المصفوفة أعلاه:

* David Uman; Restaurant Business (April 1983)

** David . Pavesic; Cornell HRA Quarterly (Nov.1985).

Kasavana & Smith; Menu Engineering (1982).

^ A:\MENU20%ENGINEERING20%EXERCISE.htm.

- يركز هذا الأسلوب على عناصر ثلاثة رئيسية هي:
- طلب الضيوف - وهو الرقم الكلي للزبائن الذين تم خدمتهم.
- مزيج القائمة Menu Mix (MM) - وهو تحليل تفضيلات الضيوف في اختيار أحد بنود قائمة الطعام.
- هامش المساهمة Contribution Margin (CM) - وهو تحليل للربح الإجمالي لكل بند من بنود القائمة (الفرق بين سعر البيع وكلفة الطعام).

4. أسلوب القيمة المستهدفة Goal Value :

أقترح هذا الأسلوب من الباحثين Hays & Huffman ، ويدعوان إلى إعداد قائمة أرباح وخسائر وعلى مستوى كل بند من بنود قائمة الطعام موضحاً فيها المبيعات، كلفة الطعام، الكلف المتغيرة الأخرى، والكلف الثابتة ونسبة كل منها إلى المبيعات. ومن ثم يتم إعداد جدول بينود قائمة الطعام مصنفة إلى مجموعتين (أعلى من القيمة المستهدفة) و (أدنى من القيمة المستهدفة) بعد أن يتم احتساب القيمة المستهدفة من خلال تطبيق المعادلة التالية- (1985; pp64) (70):

$$\text{Goal Value} = A * B * (C * D)$$

والرموز المستخدمة في المعادلة أعلاه تعني:

$$A = (1 - \text{كلفة المواد الغذائية})$$

$$B = \text{عدد الوجبات المباعة}$$

$$C = \text{سعر البيع}$$

$$D = (1 - (\% \text{ الكلف الاخرى المتغيرة} + \% \text{ كلفة المواد الغذائية}))$$

إلا أن هذه الطريقة لم تلاقى قبولا بسبب صعوبة أعداد قائمة دخل على مستوى بنود قائمة الطعام خاصة إذا احتوت القائمة عدد غير قليل من المفردات، إضافة إلى الكلفة العالية لأعدادها. كما أنه افترض أن نسبة الكلفة المتغيرة لجميع البنود هي نفسها في حين أن الواقع العملي يؤكد أن الكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة من كل بند هي متساوية وليست لجميع البنود، حيث أن هناك وجبات تكون كلفة أعدادها وتحضيرها أكبر أو أقل من غيرها.

المبحث الرابع التحليل المحاسبي لقائمة الطعام أداة رقابية

(حالة تطبيقية على أحد مطاعم عمان)

استنادا إلى ما تم طرحه سابقا والذي يستنتج منه أن أسلوب هندسة قائمة الطعام هو الأكثر قبولا، لذا سيتم تطبيقه سواء باستخدام كلفة الطعام فقط للوصول إلى هامش الربح أو بإضافة كلفة الأجور المباشرة (كلفة الأيدي العاملة في تحضير الطعام وأعداده) إلى كلفة الطعام، رغم الانتقادات التي وجهت إلى إضافة هذا النوع من الأجور والتي يمكن تلخيصها بما يلي (LeBruto et.al.; 1995):

1. صعوبة توزيع هذه الأجور على كل بند من بنود قائمة الطعام (كل طبق) كونه إجراء غير عملي.
 2. أن المطبخ ينتج وجبات غير متساوية خلال فترات، إذ أن الطاهي الرئيس (الشيف) ينتج العديد من الأطباق في فترة الوجبات، إلا أن القليل منها ينتج بين أوقات الوجبات.
 3. صعوبة توزيع وقت الإنتاج على كل مفردة من المفردات التي ينتجها المطعم.
 4. في حالة إضافة كلفة اليد العاملة هذه على بند معين وكان نصيبه منها عالي نسبيا فسوف يؤثر على تسعيرة هذا البند (الطبق)، ورفع السعر ربما يؤثر سلبا على حجم المبيعات.
- وسبب اختيار إضافة الأجور المباشرة كأداة ثانية، هو أن الكلفة الأولية للإنتاج تتكون من كلفة المواد الأولية الداخلة في الإنتاج وكلفة الأجور المباشرة. كما أن الأجر يعتبر عاملا مؤثرا على الكلفة الأولية وبالتالي على هامش الربح، خاصة أن الوقت المصروف على تحضير وأعداد طبق ما يختلف عنه للطبق الآخر، ونظرا لتوفر الحاسبات وأساليب تخصيص التكاليف، فلا نرى مبررا قويا لعدم أخذها بنظر الاعتبار، عدا مبرر الكلفة/ المنفعة.
- لقد حصل الباحث على البيانات التالية وتشمل تفاصيل المبيعات والكلفة والأجور من أحد المطاعم العاملة في عمان وعن مدة شهر واحد من هذه السنة:

أسم الوجبة في قائمة الطعام	عدد الوجبات المباعة	سعر بيع الوجبة	متوسط تكلفة الوجبة	متوسط تكلفة الأجر للوجبة
ماك رويال	465	2.285	1.00 0	0.052
بيج ماك	1100	2.285	0.80 0	0.040
كوارتر باوندر	300	2.285	0.850	0.052
ماك تشيكن	950	2.285	0.850	0.065
سپايسى ماك تشيكن	400	2.285	0.950	0.065
تشيكن ماك	500	2.285	0.900	0.052
2 تشيز برجر	200	2.285	0.800	0.040
ماك فيليه سمك	150	2.100	1.000	0.065
9 تشيكن ماك ناجت	100	2.285	1.050	0.065
6 تشيكن ماك ناجت	100	2.100	1.000	0.065
دبل تشيز برجر	50	2.100	0.750	0.040
دبل بيف برجر	50	2.100	0.700	0.040
ماك كفته	70	2.579	0.900	0.040
ماك عربى	150	2.579	1.050	0.052
هابى ميل	200	1.680	1.000	0.052

سيتم اعتماد البيانات أعلاه ومن خلال برنامج (Excel) لتطبيق نموذج هندسة قوائم الطعام. ومن الفقرات المهمة لهذا النموذج هي:

1. نسبة المزيغ البيع MM % ويتم أستخراجها من خلال قسمة عدد الوجبات لكل بند من بنود قائمة الطعام على مجموع عدد الوجبات المباعة.
2. هامش الربح لكل بند CM ويستخرج من خلال طرح تكلفة الطعام للبند من سعر البيع.
3. معيار الشعبية أو معدل المزيغ البيعى ويتم أستخراجه بأستخدام المعادلة التالية:

$$\text{مجموع نسب المزيغ البيعى لكافة البنود (100\%)} \\ \text{عدد بنود قائمة الطعام (15 بند)} \times 70\% = 4,67\%$$

وتتم مقارنة نسبة المزيغ البيعى لكل بند مع هذا المعدل. أما فيما يتعلق بنسبة 70% فهي النسبة المعتمدة من قبل مطبقي نموذج هندسة قائمة الطعام. ومن خلال الضرب بنسبة 70%

ستنخفض نقطة الفصل بين الشعبية العالية والواطنة. أول الباحثون الذين حددوا هذه النسبة هما (Kasavana & Smith) ، و تبرير الباحثين هو ان اختيار هذه النسبة تم من خلال الخبرة الطويلة التي حصلوا عليها في المطاعم المختلفة (Peter Jones; 1997 pp.210).

4. معيار الربحية ويتم تحديده من خلال قسمة مجموع هامش ربح كافة بنود قائمة الطعام على مجموع عدد الوجبات المباعة خلال الفترة. ويقارن هامش ربح كل بند مع هذا المعيار لتحديد فيما اذا كانت ربحية البند عالية أم واطنة.

والتالي جدولان: الأول ويبين نتائج تطبيق بيانات عينة الدراسة وبدون اضافة أجور الأيدي العاملة المباشرة الى كلفة الطعام، أما الثاني فيبين النتائج عند اضافة الأجور.

جدول (1) تحليل قائمة الطعام - قبل اضافة الأجور المباشرة

Name	No. Sold	Menu Mix%	Unit Cost	Unit Price	Item CM	Menu Cost	Total Sales	Menu CM	CM Categor y	MM % Categor y	Classification
ماك روبال	465	9.72	1.000	2.285	1.285	465.000	1062.432	597.432	L	H	PLOWHORSE
بيج ماك	1100	22.99	0.800	2.285	1.485	880.000	2513.280	1633.28	H	H	STARES
كوارتر باوندر	300	6.27	0.85	2.285	1.435	255.000	685.440	430.440	H	H	STARES
ماك تشيكن	950	19.85	0.85	2.285	1.435	807.500	2170.560	1363.060	H	H	STARES
مبابي ماك تشيكن	400	8.36	0.95	2.285	1.335	380.000	913.920	533.920	L	H	PLOWHORSE
تشيكن ماك	500	10.45	0.900	2.285	1.385	450.000	1142.400	692.400	H	H	STARES
تشيكن بيرجر 2	200	4.18	0.800	2.285	1.485	160.000	456.960	296.960	H	L	PUZZLES
ماك فليله سك	150	3.13	1.000	2.100	1.100	150.000	315.000	165.000	L	L	DOGS
تشيكن ماك تاجت 9	100	2.09	1.05	2.285	1.235	105.000	228.480	123.480	L	L	DOGS
تشيكن ماك تاجت 6	100	2.09	1.000	2.100	1.100	100.000	210.000	110.000	L	L	DOGS
دبل تشيكن بيرجر	50	1.04	0.75	2.100	1.350	37.500	105.000	67.500	L	L	DOGS
دبل بيف بيرجر	50	1.04	0.700	2.100	1.400	35.000	105.000	70.000	H	L	PUZZLES
ماك كفتة	70	1.46	0.900	2.579	1.679	63.000	180.516	117.516	H	L	PUZZLES
ماك عربي	150	3.13	1.05	2.579	1.529	157.500	386.820	229.320	H	L	PUZZLES
هابي ميل	200	4.18	1.000	1.680	0.680	200.000	336.000	136.000	L	L	DOGS
		0.00			0.000	0.000	0.000	0.000			
		0.00			0.000	0.000	0.000	0.000			
		0.00			0.000	0.000	0.000	0.000			
Total	4785					4245.500	10811.808	6566.308			
								Aver.CM=		Q=	
								1.372		4.6667	

بعد إضافة الأجر المباشر - جدول (2) تحليل قائمة الطعام

Name	No. Sold	Menu Mix%	Unit Cost	Unit Price	Item CM	Menu Cost	Total Sales	Menu CM	CM Category	MM % Category	Classification
ماك رويال	465	9.72	1.052	2.285	1.233	489.180	1062.432	573.252	L	H	PLOWHORSE
بيج ماك	1100	22.99	0.840	2.285	1.445	924.000	2513.280	1589.28	H	H	STARES
كوارتر باوند	300	6.27	0.902	2.285	1.383	270.600	685.440	414.840	H	H	STARES
ماك تشيكن	950	19.85	0.915	2.285	1.370	869.250	2170.560	1301.310	H	H	STARES
تشين سايبري ماك	400	8.36	1.015	2.285	1.270	406.000	913.920	507.920	L	H	PLOWHORSE
تشين ماك	500	10.45	0.952	2.285	1.333	476.000	1142.400	666.400	H	H	STARES
تشيز برجر 2	200	4.18	0.840	2.285	1.445	168.000	456.960	288.960	H	L	PUZZLES
ماك فيليه سمك	150	3.13	1.065	2.100	1.035	159.750	315.000	155.250	L	L	DOGS
ناجت تشيكن ماك 9	100	2.09	1.115	2.285	1.170	111.500	228.480	116.980	L	L	DOGS
ناجت تشيكن ماك 6	100	2.09	1.065	2.100	1.035	106.500	210.000	103.500	L	L	DOGS
دبل تشيز برجر	50	1.04	0.79	2.100	1.310	39.500	105.000	65.500	L	L	DOGS
دبل بيف برجر	50	1.04	0.740	2.100	1.360	37.000	105.000	68.000	H	L	PUZZLES
ماك كفتة	70	1.46	0.940	2.579	1.639	65.800	180.516	114.716	H	L	PUZZLES
ماك عربي	150	3.13	1.102	2.579	1.477	165.300	386.820	221.520	H	L	PUZZLES
هاس ميل	200	4.18	1.052	1.680	0.628	210.400	336.000	125.600	L	L	DOGS
		0.00			0.000	0.000	0.000	0.000			
		0.00			0.000	0.000	0.000	0.000			
		0.00			0.000	0.000	0.000	0.000			
Total	4785					4498.780	10811.808	6313.028			
								Aver CM=		Q=	
								1.319		4.6667	

النتائج:

من خلال الجدولين السابقين يمكن تلخيص نتائج الجانب العملي بما يلي. علما ان النتائج لم تثبت ان للأجور تأثير يذكر على النتائج اذ كانت النتائج متشابهة قبل أخذ الأجور بنظر الاعتبار ضمن كلفة الطعام وبعد اضافتها :

(1) مجموعة النجمة (Stars) و هي بنود قائمة الطعام ذات هامش ربح و الشعبية العاليتين .

تسلسل	البنود	هامش الربح (عالي)		الشعبية (عالية)
		بدون الاجور	مع اضافة الاجور	
2	بيج ماك	1.485	1.445	22.99%
3	كوارتر باوندر	1.435	1.383	6.27%
4	ماك تشيكن	1.435	1.370	19.85%
6	تشيكن ماك	1.385	1.333	10.45%

(2) مجموعة المحراث (Plowhorse) و هي البنود ذات هامش ربح واطنى و الشعبية العالية .

تسلسل	البنود	هامش الربح (واطنى)		الشعبية (عالية)
		بدون الاجور	مع اضافة الاجور	
1	ماك رويال	1.285	1.233	9.72%
5	سياسي ماك تشيكن	1.335	1.270	8.36%

(3) المجموعة المحيرة (Puzzles) و هي بنود القائمة التي يكون هامش ربحها عالي الا ان الطلب عليها اقل من المعدل المقبول.

تسلسل	البنود	هامش الربح (عالي)		شعبية (واطنة)
		بدون الاجور	مع اضافة الاجور	
7	2 تشيكن برغر	1.485	1.445	4.18%
12	دبل بيف برغر	1.400	1.360	1.04%
13	ماك كفتة	1.679	1.639	1.46%
14	ماك عربي	1.529	1.477	3.13%

(4) المجموعة الخاسرة (Dogs) و هي البنود التي يكون هامش ربحها اوطأ من المعدل و كذلك شعبيتها واطنة.

تسلسل	البند	هامش الربح (واطن)		الشعبية (واطنة)
		بدون الاجور	مع اضافة الاجور	
8	ماك فيلية سمك	1.100	1.035	%3.13
9	9 تشيكن ماك ناجت	1.235	1.170	%2.09
10	6 تشيكن ماك ناجت	1.100	1.035	%2.09
11	دبل تشيز برغر	1.350	1.310	%1.04
15	هابي ميل	0.680	0.628	%4.18

ويمكننا تلخيص النتائج بالمصنوفة التالية :

الاداء المالي

واطيء

عالي

- ماك رويال - سبايسي ماك تشيكن - Plowhorse	- بيرجر ماك - كوارتر باوندر - ماك تشيكن - Stares - تشيكن ماك
- ماك فيلية سمك 9 تشيكن ماك ناجت 6 تشيكن ماك ناجت - دبل تشيز برغر - هابي ميل Dogs	2 تشيز برغر - دبل بيف برغر - ماك كفت - ماك عربي - Puzzles

الاداء
البيعي
(الشعبية)
عالي

واطن

وهنا يجدر أن نؤكد أن ما يمكن استخلاصه من نتائج تحليل قائمة الطعام للمطعم عينة الدراسة هو أن ما يعادل أكثر من 33% من بنود قائمة الطعام هي بنود خاسرة، وتدل على أداء (سواء مالي أو بيعي) يحتاج إلى إعادة نظر، ونسبة 26,7% من بنود القائمة هي بنود وضعها محير، أما أفضل البنود الواردة في قائمة الطعام فلا تتجاوز 26,7% من مجموع بنود القائمة. وأخيراً ومن خلال النتائج السابقة يتضح أن أساليب الرقابة التقليدية المتبعة في المطاعم والتي تم استعراضها في البحث لا توفر معلومات مهمة وتفصيلية على مستوى كل بند من بنود قائمة الطعام كهذه وبالتالي لا تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة خاصة على مستوى كل بند من بنودها.

التوصيات:

بناءً على ماتم استنتاجه من الجانبين النظري والتطبيقي للبحث نبين في أدناه أهم التوصيات:

- 1- عدم كفاية الأسلوب التقليدي للرقابة الداخلية المتبع من قبل إدارات المطاعم. ويرى الباحث ضرورة شمول التحليل المحاسبي (هندسة قائمة الطعام) كوسيلة إضافية من وسائل الرقابة تدعم الأساليب التقليدية.
 - 2- اعتماد التحليل المحاسبي سواء باعتماد تكلفة الطعام لوحدها في احتساب هامش الربح أو باعتماد التكلفة الأولية أي بالإضافة أجور العمل المباشرة (تكلفة أجور الإعداد والتحضير)، أو كليهما، للاسترشاد بنتائجه في اتخاذ القرار المناسب لبنود قائمة الطعام التي تحتاج إلى قرار.
 - 3- استناداً إلى نتائج تطبيق التحليل المحاسبي على عينة الدراسة، نرى أن إدارة المطعم تحتاج لاتخاذ قرارات بشأن بعض بنود أو فقرات قائمة الطعام:
- أ. بالنسبة للبنود التي هي ضمن مجموعة (stars)، فيالنظر لكونها ذات هامش ربح و شعبية اعلى من المعيار نرى:

- إمكانية تعديل السعر بالزيادة و لكن ببطأ شديد و الترويج اكثر بهدف زيادة المبيعات .
أو :

- ابقاء الحال كما هو عليه .
ب. بالنسبة لبنود قائمة الطعام موضوع الدراسة التي تقع ضمن مجموعة (plowhorse) فنوصي ما يلي :

- زيادة سعر البيع .

أو

- تقليل كلفة الوجبة من خلال تقليل حجم الحصة نسبيا و تعديل الوصفة القياسية و تشديد الرقابة على المواد المستخدمة في الانتاج لمنع التلف أو تقليله .
ج. بالنسبة للبنود التي هي ضمن المجموعة المحيرة (puzzle) فنوصي ما يلي :
- تخفيض نسبي لسعر البيع و ترويج اضافي بهدف زيادة المبيعات . أو
- اعادة تسمية الوجبة ضمن قائمة الطعام .
د. بالنسبة لبنود قائمة الطعام التي اظهر التحليل انها سيئة في الأداء ضمن مجموعة (dogs) كونها غير مربحة و ليست ذات شعبية فنوصي :
- برفعها من قائمة الطعام أو اعادة تصميم الوجبة أو استبدالها بوجبة أخرى جديدة.

4. نوصي أن يتم تطبيق التحليل المحاسبي دوريا و لكل شهر للحصول على معلومات متواصلة تساهم في زيادة فاعلية قراراتها.

5. لدعم فاعلية قرارات الإدارة نقتراح أن يتم تطبيق النموذج بأعداد بيانات مخططة.

المصادر المصادر الأجنبية :

- Aldag , Ramon J.& Kuzuhara, Lorenw (2002);
Organizational Behavior and Management: An Integrated Skills
Approach; South Western;Cincinnati.
- Al-Pipkin (1978);

- The 21 Century Controller; Management Accounting; February.
- Berry, A.J. & Otley, D.T. (1980);
Control, Organization & Accounting; Accounting, Organization & Society; Vol.5, No.2, PP.231-244.
 - Coltman, Michael (1989);
Cost Control for the Hospitality Industry; 2nd ed.; Van Nostrand Reinhold; N.Y.
 - Hays, D.K. & Huffman, L. (1985);
Menu Analysis: A Better Way; The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly; Vol.25, No.4, PP.64-70.
 - Jones, P (1986) ;
Foodservice Operations; London; Cassell.
 - Jones , P. & Merriks, P.(1987) ;
The Management of Foodservice Operations ; London ; Cassell.
 - Joyce, Paul & Woods, Adrian (2001);
Strategic Management; Kogan Page Limited; Glasgow.
 - Kasavana, L. M. (1996);
Menu Engineering: Bottomline Software; The Bottomline, Vol.11, No.13, PP.26-29.
 - Kasavana, L.M. & Smith, D. J.(1982);
Menu Engineering : A Practical Guide to Menu Analysis; Hospitality Publications; Okemos MI.
 - Kotas, Richard (1983);
Profit Improvement Programs in Food and Beverage Operations: a new technique of profit management; Int. J. Hospitality Management, Vol.2 No.1, pp.37-42.
 - Kreck, Lother A. (1984);
Menus: Analysis and Planning; CBI Books; London.
 - LeBruto, Stephen et.al. ; Menu Engineering: A Model including Labor; FIU Hospitality Review , Vol.13, No.1.
 - Miller, Jack E. (1987);
Menu Pricing and Strategy; Van Nostrand; N.Y.
 - Miller, Gary E. (2003);
Menu Engineering; www.garyemiller.com/menu.html.
 - Ninemeier, Jack D. (1987) ;
Planning and Control for Food & Beverage Operations, nd ed.; The Educational Institute of AH&MA.
 - Pavesic, David (1983);

Cost – Margin Analysis: A Third Approach to Menu Pricing and Design; International Journal of Hospitality Management; Vol.2, No.3, PP.127-134.

- Pavesic, David (1985);
Prime Numbers: Finding Your Menu's Strengths; The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly Vol.26, No.3, PP71-77.
- Robertson, Jack C. & Davis, Frederick;(1985);
Auditing; 4th ed.; Business Publications Inc. Texas
- Schmidgall, Raymond S. (1986);
Hospitality Industry Managerial Accounting; The Educational Institute of AH&MA; Michigan
- Tannenbaum, A. S. (1968);
Control in Organization ; Mc Graw-Hill ; N.Y.
- Uman, D.; (1983);
Pricing for Profits; Restaurant Business; April, pp.157-168.
- Waterhouse, J.H. & Tiessen, P. (1978);
A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research; Accounting, Organization and Society; Vol.3, No.1 PP. 65-78..

المصادر العربية :

- الاتحاد الدولي للمحاسبين (1998) ؛ المعايير الدولية للمراجعة؛ منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين؛ عمان.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2001)؛ مفاهيم التدقيق المتقدمة: عمان.
- حماد، د. طارق عبد العال (2004):
موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول: الدار الجامعية: مصر.
- أبو نصار، دكتور محمد (2003) :
المحاسبة الإدارية ؛ دار وائل للنشر ؛ عمان.