

دور بيانات التكاليف في دعم تقنية الإيصاء الواسع - دراسة حالة في شركة خدمية*

الاء حميد صالح
كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الموصل

أ.م.د. خالد غازي التمي
كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الموصل

المستخلص :

كانت لبيئة التصنيع الحديثة أثرها البالغ على تطور نظام التكاليف متمثلاً بالمستجدات الحديثة في محاسبة التكاليف وخصوصاً ما يتعلق بأساليب إدارة التكلفة (التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة والتحسين المستمر)، حيث استطاع نظام التكاليف تفعيل هذه الأساليب لدعم تقنية الإيصاء الواسع في شركات الأعمال (صناعية كانت أم خدمية)، لذا تتمثل طبيعة هذا البحث بتطوير نظام التكاليف بتفعيل بعض أساليب إدارة التكلفة لدعم تقنية الإيصاء الواسع، والتعرف على مدى أهمية هذه الأساليب وما تحقّقه من نجاح في مجال قياس ورقابة وتخفيض التكاليف، وذلك نتيجة لقصور نظام التكاليف التقليدي من توفير معلومات اللازمة والكافية لاتخاذ أفضل القرارات في ظل المتغيرات البيئية المعاصرة، ولكي تتحقق تقنية الإيصاء الواسع لا بد من التكامل بين بعض أساليب إدارة التكلفة وبما يتلاءم مع متطلبات بيئة التصنيع الحديثة، بذلك يسعى الباحثين إلى تطوير نظام التكاليف بتفعيل أساليب إدارة التكلفة لدعم تقنية الإيصاء الواسع، وتم استخدام هذه الأساليب لدعم هذه التقنية في مجال خفض التكلفة بحيث يتم تقديم سلع وخدمات ذات مستوى متميز من الجودة وبما يتلاءم مع متطلبات الزبائن.

Abstract :

The modern manufacturing environment has had a significant effect on the development of the cost system, which is reflected in the recent developments in cost accounting, especially in relation to cost management methods (target cost, value engineering and kaizen). The cost system enabled these methods to support the Mass Customization technology in business (industrial or service), So the nature of this research is to develop the cost system by activating some cost management methods to support the Mass Customization technology, and to identify the importance of these methods and the success achieved in the field of measurement and control and reduce costs, due to lack of cost system less In order to realize the Mass Customization technology, some cost management methods must be

integrated with the requirements of the modern manufacturing environment, so that researchers seek to develop the cost system by activating cost management methods to support technology. These techniques have been used to support this technology in the field of cost reduction so that the goods and services are presented with a high level of quality and in line with the requirements of customers.

المقدمة :

يعد نظام محاسبة التكاليف من النظم الأساسية والمهمة للشركات الصناعية والخدمية، وتتبع أهمية هذا النظام من كونه يعتبر المزود الرئيسي للمعلومات التكاليفية التي تستخدمها الإدارة في تسعير المنتجات والخدمات والرقابة على عناصر التكاليف المختلفة في الشركات الصناعية والخدمية، فضلاً عن مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة داخل الشركة. ومما لا شك فيه إن نظام محاسبة التكاليف يعد أساساً في جميع الشركات الصناعية والخدمية المختلفة حيث كان مرتبطاً بالأساس بالقطاع الصناعي ولكن نظراً للانفتاح العالمي وزيادة قوة المنافسة وانفتاح الأسواق واتفاقيات التجارة العالمية دفع جميع الشركات في مختلف القطاعات إلى الاهتمام بنظام التكاليف بهدف الحد من الهدر في عناصر الإنتاج ومحاولة استخدام طرق وأساليب حديثة لحساب التكاليف بهدف تخفيض هذه التكاليف عند حدها الأدنى وبالتالي إعطاء ميزة تنافسية للسلعة أو الخدمة وزيادة جودتها.

فلم تعد مسؤولية شركات الأعمال تقديم سلع أو خدمات بل إيجاد حلول لمشاكل زبائنهم، فثورة التحول التي تقودها الشركات من خلال نشاطاتها وثقافتها باتجاه الزبائن لفهم وتحديد حاجاتهم بدقة هي عملية لمعالجة ضعف الشركات من أجل الخروج بنتيجة تتمثل بخلق قيمة للزبائن، وهذا لا يعد هدفاً بحد ذاته بل وسيلة للانتقال إلى المرحلة التالية والمتمثلة بتحقيق رضا الزبائن، لذا فإن تطبيق تقنية الإيضاء الواسع عنصر أساسي لنجاح وبقاء الشركات في بيئة الأعمال التنافسية.

مشكلة البحث :

تكمن مشكلة البحث في عدم توفر البيانات التكاليفية الملائمة في الشركة الفندقية حالة الدراسة التي تساعد على التكامل بين أساليب إدارة التكلفة بالشكل الذي يدعم ويساند تطبيق تقنية الإيضاء الواسع، حيث تبني أساليب عمل حديثة تتلاءم ومتطلبات الزبون وتحقق رضاه تجعل الشركة في أقرب صورها من الزبون، لذا يمكن إبراز مشكلة البحث في "ما هو نظام التكاليف المتبع في الشركة؟ وهل هناك حاجة لتطوير نظام التكاليف المطبق حالياً في ظل تقنية الإيضاء الواسع؟ وهل يمكن الاستفادة من بيانات التكاليف في دعم تقنية الإيضاء الواسع؟"

فرضية البحث :

يستند البحث على فرضية أساسية مفادها "إن استخدام التكامل بين أساليب إدارة التكلفة يعمل على توفير متطلبات تطبيق تقنية الإيصاء الواسع من بيانات التكاليف اللازمة".

اهداف البحث :

تتبلور اهداف البحث في:

١. تطوير نظام التكاليف باستخدام بعض أساليب إدارة التكلفة، وإجراءات تطبيق هذه الأساليب في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركات بشكل عام وتعزيزها في ظل تقنية الإيصاء الواسع لكونها إحدى المزايا التنافسية بشكل خاص في ظل بيئة التصنيع الحديثة لإدارات شركات الأعمال.
٢. إجراء دراسة حالة في إحدى الشركات الخدمية لمحاولة دعم وتطبيق تقنية الإيصاء الواسع.

أهمية البحث :

تتبع أهمية البحث مع كونه يتناول أهم ملامح نظام محاسبة التكاليف ومقوماته في شركات الأعمال ودور النظام في مساندة إدارة الشركة وتقديم العون لها في اتخاذ القرارات في مجال التخطيط والرقابة واستغلال طاقات الشركات العاطلة بعد تحديد التكاليف وأثر تقنية الإيصاء الواسع على تطوير هذا النظام وذلك من خلال تعزيز قدرة الشركات من تصميم سلع أو تقديم خدمات حسب طلبات الزبائن الشخصية أو تلبية لتفضيلاتهم وأذواقهم الفردية فضلاً عن الاستجابة السريعة لطلبات الزبائن وتحقيق رضاهم باستمرار.

منهج البحث :

اعتمد الباحثين لتغطية الجانب النظري من البحث على البحوث والدراسات والكتب والمؤلفات العربية والانكليزية التي تعرضت لموضوع البحث، ولإنجاز متطلبات الجانب العملي فقد اعتمد الباحثين على البيانات المالية المتوفرة لدى الشركة الفندقية عينة البحث.

الدراسات السابقة

- دراسة المحمود ورزق: عنوان الدراسة " مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد".

هدفت الدراسة إلى تقييم الأساليب الحالية للمحاسبة عن التكاليف لأغراض الرقابة في ظل بيئة النظام العالمي الجديد وإبراز أهمية إدارة التكلفة من منظور استراتيجي كمنطلق للتحسين المستمر للميزة التنافسية لدعم القدرة التنافسية، حيث اثرت بيئة النظام العالمي الجديد على تصميم نظم محاسبة التكاليف من عدة جوانب أهمها: اهداف محاسبة التكاليف، وهيكل التكلفة، ومراكز التكلفة، واسس التحميل، ونظريات التكاليف، وتقارير التكاليف، وفترة التكلفة، وطريقة احتساب التكلفة.

وتطلب ذلك إعادة النظر في التكاليف التقليدية حيث تتطلب أساليب جديدة لتحديد وقياس وعرض المعلومات التكاليفية حتى تتلاءم مع المتطلبات التكنولوجية الحديثة وعوامل المنافسة والتي أصبحت من سمات النظام العالمي الجديد.

وانتهت الدراسة التطبيقية على الشركات المساهمة السعودية الى ان هناك اتفاق بين اراء المسؤولين في تلك الشركات على المتطلبات التي تدعم المركز التنافسي للشركة وزيادة صادراتها.

- دراسة Codoni & Martinelli: عنوان الدراسة "الإيصاء الواسع (Mass customization)" هدفت الدراسة الى توضيح عدة مواضيع وهي: مفهوم الإيصاء الواسع وإدارة العلاقة مع الزبون واستراتيجيات الإيصاء الواسع ومداخل الإيصاء الواسع. وتوصلت الدراسة الى عدة استنتاجات مهمة وهي: ان الإيصاء الواسع يعد أفضل عملية لتقديم سلع او خدمات الى الزبائن أي السلع والخدمات التي تلبي متطلبات الزبائن وبأسعار مناسبة، وان الإيصاء الواسع يقوم بتقديم منافع لكل من الشركة والزبون.

ولتحقيق أهداف البحث وفرضيته سوف يتضمن البحث الفقرات الآتية:

- (١) مفهوم نظام التكاليف في الشركات الخدمية (الفنادق).
- (٢) مفهوم تقنية الإيصاء الواسع.
- (٣) الأساليب الحديثة في إدارة التكلفة لدعم تقنية الإيصاء الواسع.
- (٤) مدى تكامل الأساليب الثلاثة (TC و VE و Kaizen) والدور في دعم تقنية الإيصاء الواسع
- (٥) دراسة حالة عن إحدى الخدمات الأساسية في الشركة الفندقية.

(١) مفهوم نظام التكاليف في الشركات الخدمية (الفنادق)

تعد محاسبة التكاليف أحد الفروع الأساسية لعلم المحاسبة، وتهتم محاسبة التكاليف في الشركة الفندقية بتسجيل وتصنيف وتلخيص وتحليل العمليات المالية والأنشطة الفندقية وترجمتها في تقارير مالية وإرسالها للإدارة الفندقية لمساعدتها على اتخاذ القرارات والتنبؤ ورسم السياسات المستقبلية ووضع الخطط طويلة وقصيرة المدى على تنفيذها ومراقبتها.

ويعرف نظام التكاليف بأنه (تقنية أو طريقة لتحديد التكلفة لمشروع أو خدمة ويتم تحديد هذه التكلفة عن طريق القياس المباشر، والطريقة المناسبة لتحديد التكلفة يعتمد على الظروف التي تولد الحاجة للحصول على المعلومات وتوضيح الأساليب المختلفة في التكاليف). (Barfield, et.al.,)

(1999: 5

ويرى الباحثين إن نظام التكاليف هو نظام فرعي للمعلومات يقوم بمعالجة وتشغيل بيانات التكاليف المستقاة من المستندات، وفقاً لمجموعة من المبادئ والطرق، بهدف إنتاج معلومات تكاليفية تساعد إدارة الشركة في الرقابة على الأداء، واتخاذ القرارات، وتحديد تكلفة الخدمات.

(١/١) اهداف نظام التكاليف في الشركات الخدمية (الفنادق)

- تهدف محاسبة التكاليف عند استخدامها في النشاط الفندقي الى تحقيق العديد من الأهداف والوظائف ويمكن تجميعها في ثلاث مجموعات رئيسية وكالاتي: (عطية، ٢٠٠٠: ٢١)
- تحديد تكلفة النشاط الفندقي: وذلك من خلال تحديد تكلفة الأقسام المختلفة وتحديد تكلفة الأنشطة والعمليات والخدمات التي يؤديها الفندق.
- الرقابة وضبط عناصر التكاليف: وذلك من خلال تحديد مقارنة النتائج الفعلية لتكلفة النشاط الفندقي بالأرقام المخططة لها.
- ترشيد القرارات الإدارية: وذلك بتوفير البيانات والمعلومات اللازمة والتي تحتاجها إدارة الشركة الفندقية للقيام بوظائف: التخطيط، تقييم الأداء، اتخاذ القرارات.

(٢) مفهوم تقنية الإيصاء الواسع

ظهر مفهوم تقنية الإيصاء الواسع أولاً في كتاب (Future Shock) لـ Toffler الذي توقع فيه بأن التصنيع المستقبلي يمكن من خلال تقانة المعلومات أن يكون قادراً على تزويد الزبائن بسلع او خدمات حسب الطلب وبنطاق واسع ومع تكلفة قليلة.(الطويل والكيكي، ٢٠٠٩: ١٠٠)، ثم استخدم مفهوم هذه التقنية من قبل (Stan Davis, 1987) في كتابه (Future Perfect) والذي أشار إلى فكرة اعتماد تقنيات محددة لتقديم سلع او خدمات تتوافق مع رغبات الزبون والحصول على المزايا الاقتصادية للإنتاج الواسع، ثم طور مفهوم هذه التقنية من قبل (Joseph Pine, 1992) في كتابه بعنوان (MC) (Mass Customization). (الياسين، ٢٠١١: ٤٠)

ويشير مصطلح الإيصاء (Customization) إلى التصنيع وفقاً لمتطلبات الزبائن، أما الواسع (Mass) فيعني كميات كبيرة، وبذلك يعنى الإيصاء الواسع الإنتاج وفق رغبات ومتطلبات الزبائن وبكميات واسعة وحسب الاحتياجات. (اللامي، ٢٠٠٨: ٢٤٢)

وتعرف تقنية الإيصاء الواسع (MC) Mass Customization بأنها (القابلية على إرضاء الاحتياجات الخاصة والتفضيلات الفردية للزبائن بأسعار تقترب من أسعار مثيلاتها المنتجة بفلسفة الإنتاج الواسع وبخدمات تحقق رغبات الزبائن في الأسواق الكبيرة). (الأتروشي وآخرون، ٢٠١٠: ١١٩)

وتعرف تقنية MC بأنها (استخدام تقانات الإنتاج الواسع لتجميع السلع والخدمات بسرعة وتصميم المنتجات استثنائياً حسب طلبات الزبائن الفرديين وبأسعار مقاربة للسلع والخدمات المصنوعة بكميات كبيرة). (Park & Lee, 2008: 56)

(٢/١) أهمية تقنية الإيصاء الواسع

- تتمثل أهمية تقنية MC فيما يأتي: (العامري، ٢٠٠٢: ١١-١٣) و(وادي وعكار، ٢٠١١: ٧٢)
- توافق الإنتاج مع أذواق ومواصفات الزبون تعد مؤشراً للوصول إلى ذروة التصنيع السريع، وقيام شركات حقيقية، وظهور إدارات ذات جودة فائقة.
 - إن تلبية احتياجات ورغبات الزبون بصورة دقيقة يمكن الشركة من الحصول على الأسعار التي تقود إلى مستويات ربحية عالية للمنتج.
 - إن تصميم المنتجات حسب الطلبات الفردية للزبائن تتيح لهم إجراء موازنة بين تلك المنتجات وأسعارها.
 - إن امتلاك المنتج للمرونة والجودة العالية والإيصاء سوف تجعله يتميز بميزات تنافسية مقارنة مع منتجات الشركات الأخرى في السوق.
 - يعزى النمو السريع لبعض الشركات إلى تقنية الإيصاء الواسع.

(٢/٢) أهداف تقنية الإيصاء الواسع

تناول العديد من الكتاب والباحثين أهداف هذه التقنية وما لها من دور كبير في نجاح الشركات المطبقة لهذه التقنية، حيث إن أهداف تقنية MC الرئيسة هي كالآتي: (الياسين، ٢٠١١: ٤٨)

البقاء (الاستمرارية)، النمو، الربحية.

ويوضح (Chen & Ching, 2004) بأن هدف تقنية MC هو تزويد كل زبون بالمنتجات المصنعة حسب المواصفات التي يرغبها، مما يؤدي إلى زيادة التنوع في المنتجات المطلوبة من قبل الزبائن مع الاحتفاظ بفاعلية الإنتاج الواسع، إذ يساعد تطبيق تلك التقنية الشركات الصناعية على تدعيم المزايا التنافسية لتلك الشركات لكونها تقدم منتجات ذات الجودة الأفضل والسعر الأنسب التي تتفق وحاجات ورغبات الزبائن والعملية الإنتاجية، وينتج عن ذلك مطابقة تلك الاحتياجات والرغبات ودمجها في العمليات الإنتاجية للحصول على المنتج النهائي.(صالح وآخرون، ٢٠١٠: ٤٦)

حيث إن تقنية MC تسعى إلى تحقيق الأهداف الآتية: (Park & Lee, 2008: 56)

- تحقيق مستويات منخفضة جداً من المخزون.
- تخفيض تكاليف عدد مرات الإنتاج الصغيرة وذلك من خلال تخفيض كل من أوقات الإعداد والتغير الكلي.
- مساعدة الزبائن النهائيين للشركة على اتخاذ القرار حول ماهية المنتجات المطلوبة من قبلهم بالاستناد على الطلبات المحددة.
- ويرى الباحثين إن أهداف تقنية MC تتمثل بالآتي:
- تغيير تصاميم المنتجات بسرعة وتكاليف أقل.
- تقديم سلع وخدمات ذات جودة عالية وسعر مناسب.
- تخفيض الخزين إلى أدنى مستوى ممكن.
- إنتاج تشكيلة متنوعة من السلع أو الخدمات.
- إرضاء حاجات الزبائن الفردية بشكل أفضل بالاستفادة من كفاءة الإنتاج الواسع.
- زيادة تفاعل الزبون مع الشركة، مما يؤدي إلى زيادة مبيعاتها.

(٣) الأساليب الحديثة في إدارة التكلفة لدعم تقنية الإيضاء الواسع

قبل التعرف على أساليب إدارة التكلفة يكون ضروري التعرف على مفهوم إدارة التكلفة، حيث عرفت إدارة التكلفة بأنها (مجموعة من الإجراءات المتخذة من قبل المدراء سعياً لتحقيق رضا الزبائن إلى جانب تخفيض التكاليف ومراقبتها بصورة مستمرة). (الجنابي، ٢٠١٠: ٣)

أما أساليب إدارة التكلفة فتعرف بأنها (فلسفة، موقف، مجموعة تقنيات لإيجاد أكبر قيمة للزبون بأقل تكلفة). (Hilton, 1999: 8)

وعرفت أيضاً بأنها (عمليات قياس التكاليف والأداء والجودة من خلال بيئة التصنيع الحديثة)، مثل: التكلفة المستهدفة (TC) Target Cost وهندسة القيمة (VE) Value Engineering والتحسين المستمر Kaizen، وغيرها من الأساليب. (العفيري، ٢٠١٠: ٩)

يتبين من هذا البحث مدى الحاجة إلى إدارة التكلفة لما وصل إليه العالم الحديث من تغيرات تتطلب معها إعادة النظر في نظام التكاليف المستخدم حيث تتطلب أساليب حديثة لتحديد وقياس وعرض المعلومات التكاليفية حتى تتلاءم مع تقنية الإيضاء الواسع وعوامل المنافسة والتي أصبحت من سمات النظام العالمي الجديد، وتعد إدارة التكلفة منهج متكامل يشمل بعض من الأساليب التي تعمل في تكامل بهدف دعم وخدمة تقنية الإيضاء الواسع.

وهناك ثلاث مراحل لتطبيق إدارة التكلفة: (العفيري، ٢٠١٠: ٩)

- مرحلة استخدام بعض أساليب إدارة التكلفة لتطوير نظام التكاليف التقليدي.
 - مرحلة إحلال إدارة التكلفة محل نظام التكاليف التقليدي.
 - مرحلة تصميم نظام كامل متكامل لإدارة التكلفة.
- ويرى الباحثين انه يمكن تطبيق مراحل إدارة التكلفة المذكورة أعلاه في ظل تقنية الإيضاء الواسع، فضلاً عن ذلك انه بعد التعرف على مفهوم إدارة التكلفة ومراحلها وحتى يتم تطوير نظام التكاليف لابد من تفعيل بعض أساليب إدارة التكلفة لدعم تقنية الإيضاء الواسع وكالاتي:

(٣/١) أسلوب التكلفة المستهدفة (Target Costing (TC)

إن من خصائص بيئة التصنيع الحديثة هي المنافسة الشديدة والتقدم التقني الكبير في الصناعة وقصر عمر المنتجات وتعدد حاجات الزبائن، الأمر الذي يدفع بالشركات العاملة ضمن تلك المتغيرات والتي تسعى إلى تحقيق النمو والتوازن ومن ثم الاستمرار أن تتبنى سياسات سعرية تتماشى وتلك التطورات والأحداث المحيطة بها، ولعل التسعير على أساس السوق يعد أكثر المداخل حداثة لأنه يقوم أصلاً على أساس أبحاث السوق لتحديد السعر ومن ثم تحديد التكلفة في ضوء ذلك السعر بعد تحديدها هامش ربح معين ترغب بتحقيقه الشركة وهذا الأسلوب يسمى بـ (التكلفة المستهدفة).

فأسلوب TC يعرف على أنه (أحد أساليب إدارة التكلفة الذي يهدف إلى تخفيض تكاليف المنتج في مرحلة تصميم وتطوير المنتج، فضلاً عن تقديم منتجات متنوعة ذات جودة عالية تشبع حاجات الزبون). (المطارنة، ٢٠٠٨: ٢٨٥)

وعرف TC بأنه (أسلوب لتحديد تكلفة السلعة أو الخدمة المبنية على أساس السعر (السعر المستهدف) الذي يكون الزبون على استعداد لدفعه). (Hansen, et. al., 2009: 673) ويمكن تنفيذ أسلوب TC بعدة خطوات وكالاتي: (Drury, 2000: 892) و(المطارنة، ٢٠٠٨: ٢٨٧)

- تحديد السعر المستهدف.
- تحديد الربح المستهدف.
- تحديد التكلفة المستهدفة.
- استخدام هندسة القيمة لتحديد طرق تخفيض تكلفة السلعة أو الخدمة.
- استخدام التحسين المستمر في التكاليف ورقابة العمليات التشغيلية.
- التخفيض المستهدف للتكلفة حيث يتمثل الفرق بين التكلفة المبدئية للمنتج والتكلفة المستهدفة بالتخفيض المنشود والذي تسعى الشركة إلى تحقيقه لتدعيم ربحيتها ومن ثم ميزتها التنافسية.

وإن أسلوب TC يتطلب مشاركة تخصصات وظيفية مختلفة (فريق عمل متكامل يضم مختلف التخصصات) بحيث يكون مسؤولاً عن المنتج، منذ بداية نشأة الفكرة عن المنتج وحتى قيام الزبون بالتخلص من المنتج بعد نهاية استخدامه، ويضم الفريق التخصصات التالية: (التمي، ٢٠٠٩: ٤٤)

- التصميم - البحث والتطوير - إدارة التكلفة - إدارة الموارد - الإنتاج -
الزبائن - الهندسة الصناعية - المبيعات - التسويق - محاسبي التكاليف
- الموزعين وتجار الجملة - الموردين - ممثلي شركات تدوير المخلفات - إدارة
الصيانة وخدمات ما بعد البيع

ويرى الباحثين ان تطبيق أسلوب TC يسهم بشكل كبير في تحقيق خفض في التكلفة، وأهداف تحسين الجودة، والإسراع بتقديم الخدمة، وهو بذلك يؤدي إلى تحسين الموقف التنافسي للشركة. ولتحقيق TC يتم الاعتماد على هندسة القيمة VE، وهو أسلوب يعتمد على التحليل الوظيفي، لتحديد الوظائف الرئيسة والخصائص المفصلة للخدمة، ودراسة مكوناتها وأجزائها، ومن ثم يتم تقييم البدائل، اذ تقارن تكلفة هذه البدائل مع ما يكون الزبون مستعداً لدفعه مقابل هذه الخدمات.

(٣/٢) أسلوب هندسة القيمة (VE) Value Engineering

إن أسلوب هندسة القيمة جاء كاستجابة لأسلوب التكلفة المستهدفة. وقد عرفت هندسة القيمة بأنها (التقويم المنظم لجميع جوانب وأنشطة البحث والتطوير وتصميم المنتجات وعمليات الإنتاج والتسويق والتوزيع وخدمة الزبائن بهدف تخفيض التكاليف مع تلبية احتياجات الزبائن). (Horngren, et.al, 2003: 417)

ويعرف أسلوب VE بأنه (أسلوب لخفض التكاليف وتحسين العملية التي تستخدم المعلومات التي تم جمعها حول تصميم المنتجات وعملية الإنتاج). (Hilton, 2005: 234)

إذ تحقق هندسة القيمة أهدافها في التكلفة المستهدفة من خلال: (كاظم، ٢٠٠٨: ١١٢)

- تحقيق تغيير جذري في الأداء أو المنتج: يهدف هذا الأسلوب إلى تحقيق تغيير جذري في الأداء عن طريق تغيير أسلوب وأدوات العمل والنتائج، وكذلك تمكين العاملين من تصميم المنتجات وفق احتياجات الزبائن.

- التركيز على الزبائن: يهدف هذا الأسلوب إلى توجيه الشركة إلى التركيز على الزبائن من خلال تحديد احتياجاتهم والعمل على تحقيق رغباتهم، بحيث يتم إعادة بناء المنتجات لتحقيق هذا الغرض.
- السرعة: يهدف هذا الأسلوب إلى تمكين الشركة من القيام بأعمالها بسرعة عالية من خلال توفير المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات وتسهيل عملية الحصول عليها.

- الجودة: يهدف هذا الأسلوب إلى تحسين جودة المنتجات أو الخدمات التي تقدمها لكي تناسب احتياجات ورغبات الزبائن.

- تخفيض التكاليف: يهدف أسلوب هندسة القيمة إلى تخفيض التكلفة من خلال إلغاء أو استبعاد الأنشطة غير الضرورية والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة.

ويتم تطبيق خطوات أسلوب هندسة القيمة VE بواسطة فريق وظيفي من خلال: (التمي، ٢٠٠٩: ٤٨)

- تحديد المكونات المرشحة لتخفيض التكلفة: يتم في هذه الخطوة حساب مؤشر القيمة لكل مكون من مكونات المنتج أو الخدمة، بحيث ان الوظائف أو المكونات ذات مؤشر القيمة دون الواحد الصحيح تمثل وظائف غير محفزة ينتج عنها زيادة في التكاليف، أما المكون ذات مؤشر القيمة المرتفع (أكبر من الواحد) فهذا يعني أنه يتم انفاق مبلغ قليل على خاصية مهمة لدى الزبون وهي بذلك تكون مرشحة للتحسين المستمر، ويتم حساب مؤشر القيمة لكل جزء أو مكون من مكونات المنتج أو الخدمة كما يأتي:

مؤشر القيمة = الأهمية النسبية للمكون (الوظيفة) ÷ نسبة تكلفة المكون إلى التكلفة الإجمالية

- توليد أفكار تخفيض التكلفة: في هذه الخطوة يحاول فريق العمل تحديد ما الذي يمكن تخفيضه، استبعاده، دمج، استبداله، أو تحسينه لتوفير نفس المستوى الوظيفي أو أعلى للمكون بتكلفة أقل.

- التحليل: تركز هذه المرحلة على فحص كافة البدائل والحلول المتاحة لتخفيض التكلفة، وترتيبها في شكل معين يمكن من اختيار أفضلها لإحداث التخفيض.

- اختبار وتطبيق أفكار تخفيض التكلفة: بعد الانتهاء من استعراض البدائل المختلفة المطروحة لتخفيض التكلفة، يتم تقييم أفكار تخفيض التكلفة للتأكد من كونها قابلة للتطبيق فنياً ومقبولة لدى الزبائن، ويتعين اختيار أفضل هذه البدائل ووضعها في شكل خطة أو منهج محدد تمهيداً لتنفيذها.

ويرى الباحثين أنه لما كانت التكلفة المستهدفة هي عملية متكررة ومستمرة لحين إيجاد فريق التصميم للمنتج المناسب مع الكلف المخططة (التكلفة المستهدفة لذلك المنتج) فإن أسلوب هندسة القيمة يدخل هنا لإحداث تغييرات في مواصفات المواد أو تعديلات في المنتج بما يؤدي إلى تحسين قيمة المنتج وتخفيض التكاليف وصولاً إلى التكلفة المستهدفة وحالما يتم إقرار المنتج عن طريق هندسة القيمة والبدء بتنفيذه بالاعتماد على التكلفة المستهدفة فإن الاهتمام يتحول إلى أسلوب التحسين المستمر الـ Kaizen.

(٣/٣) أسلوب التحسين المستمر Kaizen

يطلق على التحسين المستمر في اليابان مصطلح Kaizen وهو أحد الأساليب الحديثة والمهمة التي تقوم على أساس إدخال التحسينات بصورة تدريجية ومتتالية على الإنتاج وتعكس هذه التحسينات في خفض الكلف وتحسين جودة المنتج.

ويعرف أسلوب التحسين المستمر بأنه (السعي الدؤوب نحو تطوير الأداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها الزبون، وتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن مع الحفاظ على الجودة، إذ إن مفهوم التحسين المستمر يهدف أساساً إلى تخفيض التكلفة تلبيبة لرغبات ومتطلبات الزبائن وتحقيق ميزة تنافسية للشركة). (باسيلي، ٢٠٠١: ١٠٩)

وكذلك عرف أسلوب التحسين المستمر بأنه (أسلوب خفض التكاليف، الناجمة عن التحسين المستمر والتدريجي خلال أنشطة التحسين الصغيرة بدلاً من الأنشطة الكبيرة، وتتم تلك التحسينات من خلال الابتكار أو الاستثمار الكبير في التقنيات، والتحسين هدف يقع مسؤولية تنفيذه على الإدارة العليا والإدارة التنفيذية ولجميع الأنشطة). (Hilton, 1999: 220)

حيث إن الشركات سلمت بأهمية أسلوب التحسين المستمر من أجل تحقيق أهدافها لأنه يقوم على أساس نشاط لا يتوقف في البحث عن وسائل تخفيض التكاليف والحد من الفاقد وتحسين الجودة ورفع كفاءة الأنشطة التي تنتج القيمة من وجهة نظر الزبون. (الجمال، ٢٠٠٠: ٣٢)

أما المبادئ التي يقوم عليها أسلوب التحسين المستمر فهي كالآتي: (الكسب، ٢٠٠٤: ١٢)

- ليس للتحسين نهاية فهو مستمر طالما إن الشركة قائمة فهو من متطلبات وجودها.

- التحسين المستمر عملية شاملة.
 - تحتاج عمليات التحسين إلى جهود جميع من يعمل في الشركة.
 - لا يعني عدم وجود أخطاء عدم وجود حاجة للتحسين.
 - المشاركة والعمل الجماعي لأن التحسين مسؤولية جماعية.
 - استغلال الوقت للتميز عن المنافس.
 - التحسين المستمر مبني على الوسائل التقنية المتوفرة.
- أما هدف التحسين المستمر فهو هدف متحرك ويتم ذلك من خلال: (الكسب، ٢٠٠٤: ١٣)
- تلبيبة احتياجات الزبائن هي هدف متحرك من خلال تحسين المواصفات باستمرار حسب احتياجات الزبائن.
 - تخفيض الكلف باستمرار للمحافظة على ميزتها التنافسية وهو أيضاً هدف متحرك من خلال اعتماد سياسة إنتاج خالي من العيوب والتالف.

ويرى الباحثين إن هدف أسلوب **Kaizen** هو الوصول إلى الإتقان الكامل من خلال استمرار التحسين في العمليات الإنتاجية والذي يحتاج جهود كبيرة للوصول إلى هذا الهدف لأن تحقيقه يتحقق هدف استراتيجي إلا هو تحقيق ميزة تنافسية من خلال خفض الكلف وتحسين الجودة وإرضاء الزبون.

(٤) مدى تكامل الأساليب الثلاثة (TC و VE و Kaizen) والدور في دعم تقنية الإيضاء الواسع أتضح مما سبق انه لتحقيق أسلوب TC يتم الاعتماد على أسلوب هندسة القيمة VE بهدف تخفيض التكلفة خلال مرحلة التخطيط والتصميم مع المحافظة على جودة المنتج لضمان الوفاء باحتياجات الزبائن ورضاهم.

فبعد انتقال عملية التسعير من يد الشركة إلى يد الزبائن والذي ينعكس بالأثر على الشركة وجميع المنافسين وبما يخدم تقنية الإيضاء الواسع أصبح أسلوب TC هو الأسلوب الأكثر استجابة لواقع متطلبات الزبائن واحتياجاتهم وذلك من خلال التسعير القائم على أبحاث السوق والعمل على اختيار المنتجات التي تحقق أرباحاً مستهدفة ضمن جودة مواصفات معينة تشبع حاجات الزبائن لإقناعهم بقيمة منتجات الشركة ومنافعها والتي يكونون مستعدين للدفع مقابل عنها. (الجنابي، ٢٠١٠: ٢١)

إن أفضل أسلوب مساند لعملية أسلوب TC هي VE التي تعد أحد أساليب تحسين الجودة وتخفيض التكلفة والتي تستخدم المعلومات المجمعة في عملية تصميم المنتج وإنتاجه واختيار الصفات المختلفة للتصميم والإنتاج، بذلك فإن العلاقة بين TC و VE هي علاقة متداخلة ومتكاملة ولا يمكن إن يكونا مترادفين وسبب استخدام VE إلى جانب TC وجود شبه كبير بين الأسلوبين. (شهاب، ٢٠٠٨: ٤٨)

أما التحسين المستمر فيعد أمراً ضرورياً في ظل الرؤية الاستراتيجية لتخطيط ورقابة التكاليف بقصد خفض التكاليف للمنتجات الجديدة أو القائمة بالفعل، فأسلوب Kaizen يعتبر مكمل لـ TC والتكامل بينهما واضح خصوصاً إن هدف كل منها هو تخفيض التكلفة الكلية للمنتج بالرغم من اختلاف مناطق إجراء التخفيض.

أما TC فتركز على مراحل ما قبل الإنتاج وإن التكامل بين TC و Kaizen يظهر من خلال الدعم الذي يقدمه الـ Kaizen بعد دخول المنتج إلى الإنتاج حيث سيكون من العوامل المؤكدة لخفض الكلف ورفع الربحية في حالة استخدام هذا التكامل بينهما. (خضر، ٢٠٠٥: ١٧)، بذلك فإن عمل أسلوب Kaizen في تخفيض الكلف يكون عن طريق تحسينات إضافية لعملية الإنتاج الحالية أو لعملية تصميم المنتج. (الفضل ونور، ٢٠٠٢: ٣٥)

إن موقع تطبيق أسلوب Kaizen في سلسلة القيمة يأتي بعد التكلفة المستهدفة المطبقة في بداية السلسلة وما يرافقها من أساليب أخرى مثل VE، وإن أوجه الشبه كبيرة بين VE و Kaizen ويبرز التكامل بين الأسلوبين بحيث يكمل أحدهما الآخر فكلهما يسعى إلى التحسين التدريجي المستمر، وإن VE تذهب تركيزها على المنتج وبدرجة قليلة على العملية أما Kaizen فينصب عمله على العملية بدرجة كبيرة، وإن عمل VE يقع ضمن المدى القصير إلا أنها تحدث تراكمات تحسينية على المدى الطويل أما Kaizen فيعمل ضمن المدى القصير، هذا وإن كلا الأسلوبين يستندان في عملهما إلى معلومات التكاليف الناتجة عن الأنظمة المطبقة، كما إن VE أوسع فهي تهدف إلى تخفيض التكلفة مع المحافظة على الوظيفة والجودة ثابتتين أو زيادة الوظيفة والجودة مع المحافظة على التكلفة ثابتة أو الاثنين معاً، أما Kaizen فيركز على هدف تحقيق الجودة في الأداء قياساً إلى تخفيض التكلفة. (شهاب، ٢٠٠٨: ٥٠)

وبما إن الهدف من تقنية الإيضاء الواسع هو تغيير تصاميم المنتجات بسرعة وتكاليف أقل، وتقديم منتجات ذات جودة عالية وسعر مناسب، وإنتاج تشكيلة متنوعة من المنتجات، والاستجابة لطلبات الزبائن وإرضاء حاجاتهم، وزيادة تفاعل الزبون مع الشركة، مما يؤدي إلى زيادة مبيعاتها، وتسليم المنتجات حسب الطلب في الوقت المحدد وبسعر المنتجات المصنعة بكميات كبيرة. لذلك يرى الباحثين أنه لجميع هذه العلاقات التكاملية والترابطية بين أساليب TC و VE و Kaizen دوراً في دعم تقنية الإيضاء الواسع وأهدافها لأن أهداف تلك الأساليب وأثار ترابطها تتفق وتعود بالآثر الإيجابي على أهداف هذه التقنية، ولأن أثر تلك الأساليب على الشركة يظهر في القيمة التي تمتلكها منتجاتها المقدمة لزبائنها أو خدماتها المؤداة.

(٥) دراسة حالة عن إحدى الخدمات الأساسية في الشركة الفندقية

تسعى الشركات الفندقية إلى إثبات وجودها في العصر الحالي وذلك من خلال تقديم أفضل ما تستطيع من خدمات وبمستوى عالي الجودة وبتكلفة مناسبة بحيث تلبي هذه الخدمات متطلبات ورغبات الزبائن وهو ما يمكن اعتباره المفتاح الأساسي لتطبيق تقنية الإيضاء الواسع التي تدخل منها الشركات الفندقية إلى بيئة الأعمال التي تتسم بسرعة التغيير.

(٥/١) مفهوم تقنية الإيضاء الواسع وعلاقتها بالإدارة الفندقية:

من أولويات العمل السياحي والفندقي هو تلبية حاجات ورغبات الزبائن، وبما إن تقنية الإيضاء الواسع تعني الإيفاء بمتطلبات الزبائن من خلال تقديم خدمات تتناسب مع حاجاتهم ورغباتهم. لذا عرف الباحثين تقنية الإيضاء الواسع في مجال الخدمات الفندقية: بأنها تقديم أنشطة غير مادية أو غير ملموسة بشكل مستقل لغرض إشباع حاجات ورغبات الزبائن عند قدومهم إلى

أي مرفق سياحي لقاء تكلفة معينة. أي إنها فعل أو أداء يقدمه طرف معين فندق أو شركة سياحية إلى طرف آخر الزبائن ولا يمكن نقل هذه الخدمة بل على الزبون أن يأتي إلى منطقة القصد السياحي لإشباع رغبته. ويرى الباحثين إن تطبيق تقنية الإيصال الواسع ضرورة حتمية في نطاق عمل الفنادق وبقية القطاعات الخدمية الأخرى، إذ يتطلب من مدراء الفنادق التركيز على هذه التقنية في مجالات عملهم من خلال تفحص رضا الزبائن، وإن المعيار الأساسي لكسب رضا الزبائن هو معرفة وفهم متطلبات ورغبات هؤلاء الزبائن والعمل على إشباعها، إذ إن هذه المتطلبات والرغبات متباينة بين شخص وآخر اعتماداً على عدة متغيرات منها مستوى الدخل/ العمر/ المستوى الثقافي/ المهنة وغير ذلك، وهذا التباين يحتم على مدراء الفنادق أن يركزوا بين فترة وأخرى على التغيير في المتطلبات والرغبات لدى الزبائن وترجمة ذلك إلى واقع عملي ملموس في تصميم الخدمة وتقديمها.

(٥/٢) نبذة تعريفية عن الشركة الفندقية عينة البحث وأقسام الشركة الفندقية:

يمكن التعريف بالشركة الفندقية (عينة البحث) وهي فندق نينوى الدولي الذي يعد أكبر وأحدث الفنادق ومعلماً مهماً من معالم السياحة في محافظة نينوى. إن درجة تصنيف الفندق هي خمس نجوم وتتكون بناية الفندق من أحد عشر طابقاً ثلاثة منها خدمية وإدارية والطوابق الثمانية الأخرى مخصصة للزبائن، حيث يضم الفندق ٢١٥ غرفة و٣٦ جناحاً، ومطعمين ومقهى وكافتيريا، وقاعة كبيرة مخصصة لإقامة المؤتمرات والندوات والحفلات والمناسبات الاجتماعية، ومركز لرجال الأعمال، وعدد من المكاتب والمحلات التجارية، فضلاً عن نادٍ صحي ورياضي. أما أقسام الشركة الفندقية فتتمثل بالآتي: قسم المكتب الأمامي، قسم التدبير الفندقي، قسم الاطعمة والمشروبات، شعبة النادي الصحي (الترفيه)، مركز رجال الأعمال، مركز الاسواق والمكاتب التجارية، قسم الطاقة والتكييف والصيانة، قسم الامن والرقابة السياحية، قسم تقنية المعلومات.

(٥/٣) دراسة حالة عن إحدى الخدمات الأساسية في الشركة الفندقية

قام الباحثين باختيار خدمة باعتبارها دراسة حالة وهي خدمة (المبيت أو التسكين) التي تعتبر من الخدمات الأساسية التي تقدمها الشركة الفندقية عينة البحث.

أولاً: تحديد التكلفة الفعلية لخدمة المبيت قيد الدراسة مع احتساب نسبة كل كلفة من وجهة نظر

الإدارة

تتطلب هذه الخطوة تحديد التكلفة الفعلية لخدمة المبيت قيد الدراسة، ومن خلال سجلات الشركة الفندقية عينة البحث أتضح إن المبيعات الفعلية من خدمة المبيت لعام ٢٠١١ هو (15,950) وحدة، ومن خلال التكاليف التي انفتحتها الإدارة على المكونات (الأجزاء) الأساسية

لخدمة المبيت قيد الدراسة في الجدول (١) يمكن تحديد التكلفة الفعلية لخدمة المبيت قيد الدراسة وذلك بقسمة التكلفة المخصصة لكل جزء من أجزاء الخدمة على عدد الوحدات الفعلية، بالإضافة إلى احتساب نسبة كلفة كل جزء من أجزاء الخدمة وذلك بقسمة التكلفة الفعلية لكل جزء من أجزاء الخدمة إلى الإجمالي، وكما مبين في الجدول (١):

الجدول (١) التكلفة الفعلية لكل جزء من أجزاء خدمة المبيت قيد الدراسة مع احتساب نسبة كل كلفة (المبالغ

بالدينار العراقي)

ت	البيان	(١) التكاليف المخصصة	(٢) عدد الوحدات الفعلية	(٣) التكلفة الفعلية لكل جزء (١) ÷ (٢)	(٤) %
١	خدمات المكتب الأمامي	967,260,796	15,950	60,643	24.77%
٢	خدمات التدبير الفندقية	291,287,282		18,263	7.46%
٣	خدمات الطعام والشراب	1,580,565,265		99,095	40.48%
٤	خدمات النادي الصحي	84,291,091		5,285	2.16%
٥	خدمات مركز رجال الأعمال	33,388,138		2,093	0.86%
٦	خدمات الاسواق والمكاتب التجارية	13,673,244		857	0.35%
٧	خدمات الطاقة والتكييف والصيانة	599,393,657		37,580	15.35%
٨	خدمات الامن والرقابة	232,146,018		14,555	5.94%
٩	خدمات الانترنت وتقنية المعلومات	102,548,885		6,429	2.63%
المجموع		<u>3,904,554,376</u>		<u>244,800</u>	<u>100%</u>

المصدر: من إعداد الباحثين

استناداً إلى الجدول (١) أعلاه تم التوصل إلى التكلفة الفعلية للوحدة والتي تبلغ (244,800) دينار.

ثانياً: التحليل الوظيفي لخدمة المبيت (مكونات الخدمة) من وجهة نظر الزبائن

أ. إعداد قائمة بأجزاء الخدمة: إن كل جزء أو مكون من الأجزاء أو المكونات المختلفة للخدمة يؤدي وظيفة محددة، وتتطلب هذه الخطوة تجزئة خدمة المبيت إلى مجموعة من المكونات أو الأجزاء الأساسية والوظيفة التي تؤديها وكما مبين في الجدول (٢):

الجدول (٢) تحديد المكونات (الأجزاء) الأساسية لخدمة المبيت قيد الدراسة والوظيفة المحددة لكل جزء من الخدمة

ت	مكونات (أجزاء) الخدمة	وظيفة المكون أو الجزء
١	خدمات المكتب الأمامي	التعامل مع الزبائن من قبل دخول الفندق فيما يتعلق بالحجز واستقبال الزبون وتسليم الغرفة وتوصيل أمتعة الزبون إلى الغرفة ومن ثم التحاسب مع الزبون عند المغادرة
٢	خدمات التدبير الفندقي	إعداد وتهيئة الغرف واللوندي فيما يتعلق بتنظيف الغرف مع توفير كافة مستلزمات النظافة داخل الغرف وتوفير خدمات غسل وكوي الملابس
٣	خدمات الطعام والشراب	التعامل مع الزبائن فيما يتعلق بتقديم خدمات الطعام والشراب وتوصيل الطلبات إلى الغرف وإعداد الفطور الصباحي
٤	خدمات النادي الصحي	توفير وسائل الترفيه للزبائن من قاعات رياضية ومساح لجميع الأعمار
٥	خدمات مركز رجال الأعمال	التعامل مع الزبائن (رجال الأعمال) فيما يتعلق بتسهيل إنجاز الأعمال التجارية مع توفير القاعات المناسبة لعقد الاجتماعات
٦	خدمات الاسواق والمكاتب التجارية	تسهيل وتوفير متطلبات ورغبات الزبائن بالسرعة الممكنة وبوقت قصير
٧	خدمات الطاقة والتكييف والصيانة	تجهيز مبنى الفندق بالطاقة الكهربائية والمياه والقيام بأعمال الصيانة بشكل مستمر
٨	خدمات الامن والرقابة	الحفاظ على امن وسلامة الزبائن مع تطبيق إجراءات امنية دقيقة لحماية الزبائن
٩	خدمات الانترنت وتقنية المعلومات	القيام بإدارة وصيانة المنظومات التقنية مع توفير الانترنت اللاسلكي داخل الغرف والأماكن الأخرى في الشركة الفندقية

المصدر: من إعداد الباحثين

ب. إجراء التحليل الوظيفي لخدمة المبيت وتقسيم مكونات الخدمة حسب أوزانها النسبية

تتطلب هذه الخطوة تحليل وظيفة كل جزء أو مكون من خدمة المبيت قيد الدراسة إلى مجموعة من الوظائف الذي يؤديها واللازمة لتلبية متطلبات الزبائن، فضلاً عن تقسيم المكونات (أجزاء) خدمة المبيت قيد الدراسة حسب أوزانها النسبية بعد استشارة محاسبي الشركة الفندقية ومدراء الإدارات والمحددة من وجهة نظر الزبائن إلى وظائف، وتحديد تكلفة فعلية لكل وظيفة على حدة ويتم ذلك بضرب التكلفة الفعلية المخصصة لكل جزء من الخدمة في النسبة المئوية لكل وظيفة للتوصل إلى تكلفة كل وظيفة من وجهة نظر الزبائن وكما مبين في الجدول (٣):

الجدول (٣) التحليل الوظيفي للمكونات (أجزاء) خدمة المبيت وتقسيمها حسب أوزانها النسبية من وجهة نظر الزبائن وتحديد تكلفتها قبل التخفيض

ت	مكونات (أجزاء) الخدمة	تكلفة المكون من الجدول (١)	وظيفة المكون أو الجزء	التحليل الوظيفي لكل خدمة (متطلبات الزبائن)	من وجهة نظر الزبائن النسبة المئوية لكل وظيفة التكلفة المخصصة لكل وظيفة
١	خدمات المكتب الأمامي	967,260,796	التعامل مع الزبائن من قبل دخول الفندق فيما يتعلق بالحجز واستقبال الزبون وتسليم الغرفة وتوصيل أمتعة الزبون إلى الغرفة ومن ثم التحاسب مع الزبون عند المغادرة	تثبيت الحجزات	10% 96,726,081
				استقبال الزبائن	5% 48,363,040
				توصيل أمتعة الزبائن إلى الغرفة	15% 145,089,119
				تسليم الغرف إلى الزبائن	15% 145,089,119
				تقديم المعلومات للزبائن والإجابة على استفساراتهم	20% 193,452,159
				التحاسب مع الزبائن عند المغادرة	15% 145,089,119
				الاتصال بالزبائن في حالة حدوث أية مشاكل بعد المغادرة	20% 193,452,159
				المجموع	100% 967,260,796
٢	خدمات التدبير الفندقي	291,287,282	إعداد وتهئية الغرف واللوندري فيما يتعلق بتنظيف الغرف مع توفير كافة مستلزمات النظافة داخل الغرف وتوفر خدمات غسل وكوي الملابس	تنظيف وترتيب الغرف	25% 72,821,821
				تجهيز الغرف بمستلزمات النظافة	20% 58,257,456
				غسل وكوي ملابس الزبائن	55% 160,208,005
				المجموع	100% 291,287,282
٣	خدمات الطعام والشراب	1,580,565,265	التعامل مع الزبائن فيما يتعلق بتقديم خدمات الطعام والشراب وتوصيل الطلبات إلى الغرف وإعداد الفطور الصباحي	توصيل طلبات الطعام والشراب إلى الغرف	25% 395,141,317
				تقديم الاطعمة والمشروبات للزبائن	20% 316,113,053
				إعداد وجبة الفطور الصباحي	55% 869,310,8

95						
<u>1,580,565</u> <u>,265</u>	<u>100%</u>	المجموع				
50,574,65 4	60%	توفير وسائل الترفيه للزبائن	توفير وسائل الترفيه للزبائن من قاعات رياضية ومساح لجميع الأعمار	84,291,0 91	خدمات النادي الصحي	٤
33,716,43 7	40%	إدارة ومتابعة ممارسة الرياضة للزبائن				
<u>84,291,09</u> <u>1</u>	<u>100%</u>	المجموع				
16,694,06 9	50%	توفير القاعات المناسبة لعقد الاجتماعات واللقاءات التنفيذية	التعامل مع الزبائن (رجال الأعمال) فيما يتعلق بتسهيل إنجاز الأعمال التجارية مع توفير القاعات المناسبة لعقد الاجتماعات	33,388,1 38	خدمات مركز رجال الأعمال	٥
11,685,84 8	35%	خدمات الهاتف والانترنت				
5,008,221	15%	خدمات الطباعة والاستنساخ				
<u>33,388,13</u> <u>8</u>	<u>100%</u>	المجموع				
13,673,24 4	100%	تلبية متطلبات الزبائن واشباع حاجاتهم ورغباتهم	تسهيل وتوفير متطلبات ورغبات الزبائن التجارية بالسرعة الممكنة وبوقت قصير	13,673,2 44	خدمات الاسواق والمكاتب التجارية	٦
<u>13,673,24</u> <u>4</u>	<u>100%</u>	المجموع				
239,757,4 63	40%	تجهيز الغرف والأجنحة بالتكييف والاضاءة	تجهيز مبنى الفندق بالطاقة الكهربائية والمياه والقيام بأعمال الصيانة بشكل مستمر	599,393, 657	خدمات الطاقة والتكييف والصيانة	٧
239,757,4 63	40%	تجهيز الغرف والأجنحة بالمياه				
119,878,7 31	20%	الصيانة المستمرة لخدمات الطاقة والمياه				
<u>599,393,6</u> <u>57</u>	<u>100%</u>	المجموع				
92,858,40 7	40%	حفظ الامن والحراسة داخل وخارج بناية الفندق	الحفاظ على امن وسلامة الزبائن مع تطبيق إجراءات امنية دقيقة لحماية الزبائن الخاصة بهم	232,146, 018	خدمات الامن والرقابة	٨
139,287,6 11	60%	الحفاظ على امن وسلامة الزبائن والمركبات الخاصة بهم				
<u>232,146,0</u> <u>18</u>	<u>100%</u>	المجموع				
71,784,22	70%	توفير الانترنت اللاسلكي في الغرف	القيام بإدارة وصيانة		خدمات	

0		والأماكن الأخرى	المنظومات التقنية مع	الانترنت	٩
30,764,66	30%	إدارة منظومة القفل الإلكتروني للأبواب	توفير الانترنت داخل الغرف	102,548,	وتقنية
5		ومنظومة التلفزيون والقنوات الفضائية	والأماكن الأخرى في الشركة	885	المعلومات
102,548,8	100%	المجموع	الفندقية		
85					
3,904,554				3,904,55	المجموع
376				4,376	

المصدر: من إعداد الباحثين باستشارة محاسبي الشركة الفندقية ومدراء الإدارات.

ج. حساب الأهمية النسبية لمتطلبات الزبائن

تتطلب هذه الخطوة تحديد درجة الأهمية النسبية لكل متطلب من المتطلبات الأساسية لخدمة المبيت قيد الدراسة من وجهة نظر الزبائن، حيث إن مصممي الخدمة غالباً ما تكون لديهم رؤية مختلفة لوظائف الخدمة عن الزبائن، وينظر المصممون إلى الخدمة كمجموعة من الوظائف يجب التوفيق بينها، في حين إن الزبائن ينظرون إلى الخدمة على إنها مجموعة من الخصائص أو الميزات، ولربط وظائف الخدمة بالخصائص التي يرغب بها الزبائن، يبدأ المصممون أولاً بتقييم الأهمية النسبية التي يقوم الزبائن بوضعها للخصائص المختلفة، وكما مبين في الجدول (٤) الذي تم إعداده من قبل الباحثان بعد استشارة محاسبي الشركة الفندقية ومدراء الإدارات وبعد إجراء مقابلة مع مجموعة معينة من الزبائن وكالاتي:

الجدول (٤) تحديد الأهمية النسبية للمتطلبات من وجهة نظر الزبائن

ت	متطلبات الزبائن	درجة الأهمية (1-5)	%
١	التعامل مع الزبائن من قبل دخول الفندق فيما يتعلق بالحجز واستقبال الزبون وتسليم الغرفة وتوصيل أمتعة الزبون إلى الغرفة ومن ثم التحاسب مع الزبون عند المغادرة	4	12.1%
٢	إعداد وتهيئة الغرف واللوندري فيما يتعلق بتنظيف الغرف مع توفير كافة مستلزمات النظافة داخل الغرف وتوفر خدمات غسل وكوي الملابس	3.5	10.6%
٣	التعامل مع الزبائن فيما يتعلق بتقديم خدمات الطعام والشراب وتوصيل الطلبات إلى الغرف وإعداد الفطور الصباحي	3	9.1%
٤	توفير وسائل الترفيه للزبائن من قاعات رياضية ومساح لجميع الأعمار	2	6.1%
٥	التعامل مع الزبائن (رجال الأعمال) فيما يتعلق بتسهيل إنجاز الأعمال التجارية	3	9.1%

مع توفير القاعات المناسبة لعقد الاجتماعات		
٦	تسهيل وتوفير متطلبات ورغبات الزبائن بالسرعة الممكنة وبوقت قصير	4.5
٧	تجهيز مبنى الفندق بالطاقة الكهربائية والمياه والقيام بأعمال الصيانة بشكل مستمر	4.5
٨	الحفاظ على امن وسلامة الزبائن مع تطبيق إجراءات امنية دقيقة لحماية الزبائن	5
٩	القيام بإدارة وصيانة المنظومات التقنية مع توفير الانترنت اللاسلكي داخل الغرف والأماكن الأخرى في الشركة الفندقية	3.5
المجموع		33
		100%

المصدر: من إعداد الباحثين

د. إعداد مصفوفة الوظائف والجودة

يتم استخدام مصفوفة نشر وظائف الجودة " لعرض المعلومات حول المتغيرات الثلاثة (متطلبات الزبائن (خصائص أو وظائف الخدمة)، أجزاء الخدمة، التقييم التنافسي)، وتعد هذه المصفوفة أداة مفيدة للتكلفة المستهدفة لأنها تسلط الضوء على العلاقات فيما بين العروض التنافسية، متطلبات الزبائن، ومكونات الخدمة، وإن إعداد هذه المصفوفة يساهم في تحديد العلاقة بين متطلبات الزبائن من جهة وأجزاء خدمة المبيت من جهة أخرى، وذلك على أساس الأهمية النسبية لخصائص الخدمة من وجهة نظر الزبائن، والتي يجب أن تنعكس في الأهمية النسبية لوظيفة كل جزء من أجزاء الخدمة من وجهة نظر الإدارة. (التمي، ٢٠٠٩، ١٢٨) و(التمي وشهاب، ٢٠١٠: ٧) و(عيسى، ٢٠٠١: ٥٣٢).

لذا تتطلب هذه الخطوة تقدير النسبة التي يساهم فيها كل جزء من أجزاء الخدمة في تحقيق متطلبات الزبائن وذلك لتحديد نسبة الإسهام الكلية لكل جزء من أجزاء الخدمة في تحقيق متطلبات الزبائن تمهيداً لمقارنتها مع نسبة التكلفة لذلك الجزء واستخراج مؤشر القيمة لكل جزء من أجزاء الخدمة كما سيرد لاحقاً، علماً إن نسب إسهام أجزاء الخدمة في تحقيق وظائف/ خصائص الخدمة (متطلبات الزبائن) من تقدير الباحثين بعد استشارة محاسبي الشركة الفندقية ومدراء الإدارات. ويوضح الجدول (٥) الذي تم إعداده من قبل الباحثان مصفوفة الوظائف والجودة ونسبة إسهام كل جزء من أجزاء خدمة المبيت قيد الدراسة في تحقيق متطلبات الزبائن المحددة سابقاً وكما يأتي:

الجدول (٥) مصفوفة الوظائف والجودة ونسبة إسهام مكونات خدمة المبيت في تحقيق متطلبات الزبائن

ت	أجزاء الخدمة	المكتب الأمامي (١)	التدبير الفندقي (٢)	الطعام والشراب (٣)	النادي الصحي (٤)	مركز رجال الأعمال (٥)	الاسواق والمكاتب التجارية (٦)	الطاقة والتكييف والصيانة (٧)	الامن والرقابة (٨)	الانترنت وتقنية المعلومات (٩)	الأهمية النسبية للمتطلبات %
١	التعامل مع الزبائن من قبل دخول الفندق فيما يتعلق بالحجز واستقبال الزبون وتسليم الغرفة وتوصيل أمتعة الزبون إلى الغرفة ومن ثم التحاسب مع الزبون عند المغادرة	$60\% \times 12.1 = 7.26$	$40\% \times 12.1 = 4.84$								12.1%
٢	إعداد وتهئية الغرف واللوندي فيما يتعلق بتنظيف الغرف مع توفير كافة مستلزمات النظافة داخل الغرف وتوفير خدمات غسل وكوي الملابس	$25\% \times 10.6 = 2.65$	$40\% \times 10.6 = 4.24$	$5\% \times 10.6 = 0.53$				$30\% \times 10.6 = 3.18$			10.6%
٣	التعامل مع الزبائن فيما يتعلق بتقديم خدمات الطعام والشراب وتوصيل الطلبات إلى الغرف وإعداد الفطور الصباحي			$80\% \times 9.1 = 7.28$				$20\% \times 9.1 = 1.82$			9.1%
٤	توفير وسائل الترفيه للزبائن من قاعات رياضية ومساح لجميع الأعمار				$90\% \times 6.1 = 5.49$			$10\% \times 6.1 = 0.61$			6.1%
٥	التعامل مع الزبائن (رجال الأعمال) فيما يتعلق بتسهيل إنجاز الأعمال التجارية مع توفير القاعات المناسبة لعقد الاجتماعات	$25\% \times 9.1 = 2.2$		$30\% \times 9.1 = 2.7$		$30\% \times 9.1 = 2.7$		$5\% \times 9.1 = 0.5$	$5\% \times 9.1 = 0.5$	(*) $5\% \times 9.1 = 0.5$	9.1%
٦	تسهيل وتوفير متطلبات ورغبات الزبائن بالسرعة الممكنة وبوقت قصير	$30\% \times 13.6 = 4.08$	$5\% \times 13.6 = 0.68$	$40\% \times 13.6 = 5.44$			$25\% \times 13.6 = 3.4$				13.6%
٧	تجهيز مبنى الفندق بالطاقة الكهربائية والمياه والقيام بأعمال الصيانة بشكل مستمر			$50\% \times 13.6 = 6.8$				$50\% \times 13.6 = 6.8$			13.6%
٨	الحفاظ على امن وسلامة الزبائن مع تطبيق إجراءات امنية دقيقة لحماية الزبائن	$30\% \times 15.2 = 4.56$				$20\% \times 15.2 = 3.04$			$50\% \times 15.2 = 7.6$		15.2%
٩	القيام بإدارة وصيانة المنظومات التقنية مع توفير الانترنت اللاسلكي داخل الغرف والأماكن الأخرى في الشركة الفندقية	$15\% \times 10.6 = 1.59$		$25\% \times 10.6 = 2.65$		$20\% \times 10.6 = 2.12$				$40\% \times 10.6 = 4.24$	10.6%
	الأهمية النسبية للمكونات	22.34	9.76	25.4	5.49	7.86	3.4	12.91	8.1	4.74	100%

المصدر: من إعداد الباحثين

(*) إن نسب إسهام أجزاء الخدمة في تحقيق وظائف/ خصائص الخدمة (متطلبات الزبائن) من تقدير الباحثين بعد استشارة محاسبي الشركة الفندقية ومدراء الإدارات.

ثالثاً: استخدام مؤشر القيمة

يتم في هذه الخطوة حساب مؤشر القيمة لكل مكون من مكونات الخدمة، بحيث ان المكونات ذات مؤشر قيمة دون الواحد الصحيح تمثل مكونات غير محفزة ينتج عنها زيادة في التكاليف، اما المكونات ذات مؤشر قيمة مرتفع (أكبر من الواحد) فهي تعني انه يتم إنفاق مبلغ قليل على خاصية مهمة لدى الزبون وهي بذلك تكون مرشحة للتحسين المستمر، ويتم حساب مؤشر القيمة لكل جزء او مكون من مكونات الخدمة كما يأتي: (Atkinson et. al., 2012: 313)

مؤشر القيمة = الأهمية النسبية للمكون ÷ نسبة تكلفة المكون الى التكلفة الاجمالية

وعلى أساس ذلك تتحدد مؤشرات القيمة لكل المكونات، فإذا كان مؤشر القيمة لاحد المكونات اقل من واحد صحيح يكون ذلك المكون او الجزء مرشحاً لهندسة القيمة، اما المكونات التي لها مؤشر قيمة أكبر من الواحد الصحيح فهي تكون مرشحة للتحسين المستمر، ويتم ذلك بالاعتماد على النتائج في الجدول (١) ونتائج الخطوة السابقة في الجدول (٥)، وكما مبين في الجدول (٦):

الجدول (٦) حساب مؤشر القيمة لمكونات (أجزاء) خدمة المبيت

ت	مكونات (أجزاء) الخدمة	(١) تكلفة المكون % من الجدول (١)	(٢) الأهمية النسبية للمكون % من الجدول (٥)	(٣) مؤشر القيمة للمكونات (١) ÷ (٢)	(٤) الإجراءات الواجب اتخاذها
١	خدمات المكتب الأمامي	24.77	22.34	0.90	هندسة القيمة
٢	خدمات التدبير الفندقي	7.46	9.76	1.31	تحسين مستمر
٣	خدمات الطعام والشراب	40.48	25.4	0.63	هندسة القيمة
٤	خدمات النادي الصحي	2.16	5.49	2.54	تحسين مستمر
٥	خدمات مركز رجال الأعمال	0.86	7.86	9.14	تحسين مستمر
٦	خدمات الاسواق والمكاتب التجارية	0.35	3.4	9.7	تحسين مستمر
٧	خدمات الطاقة والتكييف والصيانة	15.35	12.91	0.84	هندسة القيمة
٨	خدمات الامن والرقابة	5.94	8.1	1.36	تحسين مستمر
٩	خدمات الانترنت وتقنية المعلومات	2.63	4.74	1.80	تحسين مستمر
		100%	100%		

المصدر: من إعداد الباحثين

رابعا: المقارنة بين النتائج الفعلية للمكونات

تتطلب هذه الخطوة المقارنة بين النتائج الفعلية لكل مكون من مكونات خدمة المبيت قيد الدراسة وذلك لمقارنة تكلفة الأهمية النسبية من وجهة نظر الإدارة مع الأهمية النسبية للمكونات من وجهة نظر الزبائن، ويتم ذلك وفقا للنتائج التي تم التوصل إليها في الجدول (١) والذي يمثل وجهة نظر الإدارة والجدول (٥) الذي يمثل وجهة نظر الزبائن وكما مبين في الجدول (٧):

الجدول (٧) المقارنة بين النتائج الفعلية للمكونات (أجزاء) خدمة المبيت

ت	مكونات (أجزاء) الخدمة	(١) وجهة نظر الإدارة % من الجدول (١)	(٢) وجهة نظر الزبائن % من الجدول (٥)	(٣) الفروق (٢) - (١)	الملاحظات
١	خدمات المكتب الأمامي	24.77	22.34	2.43%	زيادة من وجهة نظر الإدارة
٢	خدمات التدبير الفندقي	7.46	9.76	2.3%	زيادة من وجهة نظر الزبائن
٣	خدمات الطعام والشراب	40.48	25.4	15.08%	زيادة من وجهة نظر الإدارة
٤	خدمات النادي الصحي	2.16	5.49	3.33%	زيادة من وجهة نظر الزبائن

٥	خدمات مركز رجال الأعمال	0.86	7.86	7.00%	زيادة من وجهة نظر الزبائن
٦	خدمات الاسواق والمكاتب التجارية	0.35	3.4	3.05%	زيادة من وجهة نظر الزبائن
٧	خدمات الطاقة والتكييف والصيانة	15.35	12.91	2.44%	زيادة من وجهة نظر الإدارة
٨	خدمات الامن والرقابة	5.94	8.1	2.16%	زيادة من وجهة نظر الزبائن
٩	خدمات الانترنت وتقنية المعلومات	2.63	4.74	2.11%	زيادة من وجهة نظر الزبائن
		100%	100%	0	

المصدر: من إعداد الباحثين

استناداً إلى الجدول (٧) أعلاه أتضح للباحثين إن تكلفة الأهمية النسبية من وجهة نظر الإدارة والتي تبين قدرة وإمكانيات الشركة الفندقية عينة البحث للتوجه نحو تطبيق تقنية الإيصال الواسع، وبمقارنة هذه التكلفة مع الأهمية النسبية للمكونات من وجهة نظر الزبائن إن الشركة الفندقية عينة البحث بعيدة عن تطبيق تقنية الإيصال الواسع ويظهر ذلك في بعض المكونات التي تم مقارنتها في الجدول أعلاه وخاصة المكونات (خدمات المكتب الأمامي (2.43%) وخدمات الطعام والشراب (15.08%) وخدمات الطاقة والتكييف والصيانة (2.44%))، أما بالنسبة للأهمية النسبية للمكونات (خدمات التدبير الفندقي (2.3%) وخدمات النادي الصحي (3.33%) وخدمات مركز رجال الأعمال (7.00%) وخدمات الاسواق والمكاتب التجارية (3.05%) وخدمات الامن والرقابة (2.16%) وخدمات الانترنت وتقنية المعلومات (2.11%)) فهي المكونات التي لها أهمية كبيرة عند الزبائن مقارنة مع أهميتها عند الإدارة وهي التي تؤثر وتلبي متطلبات ورغبات الزبائن وهو ما يمكن اعتباره للشركة الفندقية عينة البحث المفتاح الاساسي لتطبيق تقنية الإيصال الواسع.

خامساً: الأفكار المقترحة لتخفيض التكاليف

إن نجاح الشركة الفندقية عينة البحث في تطبيق تقنية الإيصال الواسع يتمثل في تحقيق التكلفة المطلوبة من وجهة نظر الزبائن، لذا تتطلب هذه الخطوة إيجاد عدد من الأفكار والحلول المقترحة لتخفيض تكاليف خدمة المبيت قيد الدراسة قدر الامكان والخاصة بتكاليف خدمات المكتب الأمامي وخدمات الطعام والشراب وخدمات الطاقة والصيانة، وكما مبين في الجدول (٨):

الجدول (٨) الأفكار المقترحة لتخفيض تكاليف خدمات (المكتب الأمامي، الطعام والشراب، الطاقة والصيانة)
(المبالغ بالدينار العراقي)

عناصر التكاليف الخاصة بقسم المكتب الأمامي	المبالغ قبل التخفيض	الأفكار المقترحة لتخفيض المبلغ الإجمالي	المبالغ بعد التخفيض	الفرق
اندثار الموجودات الثابتة	454,263,627	تخفيض مبلغ اندثار الموجودات الثابتة بنسبة 20%	363,410,902	90,852,725
صيانة الموجودات الثابتة	49,095,952	توفير 35% من هذا المبلغ بتقليل أعمال الصيانة غير الضرورية	31,912,369	17,183,583
تأمين على الموجودات الثابتة	32,821,620	تخفيض مبلغ التأمين على الموجودات الثابتة بنسبة 40%	19,692,972	13,128,648
الكهرباء والوقود والماء	45,920,510	تقليل المبلغ الحالي إلى النصف على الأقل بتقليل الكمية المستهلكة من الكهرباء والوقود والماء	22,960,255	22,960,255
عناصر التكاليف الخاصة بقسم الطعام والشراب	المبالغ قبل التخفيض	الأفكار المقترحة لتخفيض المبلغ الإجمالي	المبالغ بعد التخفيض	الفرق
اندثار الموجودات الثابتة	147,076,615	تخفيض مبلغ اندثار الموجودات الثابتة بنسبة 10%	132,368,953	14,707,662
صيانة الموجودات الثابتة	21,909,515	توفير 15% من هذا المبلغ بتقليل أعمال الصيانة غير الضرورية	18,623,088	3,286,427
تأمين على الموجودات الثابتة	4,781,762	تخفيض مبلغ التأمين على الموجودات الثابتة بنسبة 35%	3,108,145	1,673,617
الكهرباء والوقود والماء	30,680,862	تقليل المبلغ الحالي إلى الثلث على الأقل بتقليل الكمية المستهلكة من الكهرباء والوقود والماء	20,453,908	10,226,954
عناصر التكاليف الخاصة بقسم الطاقة والصيانة	المبالغ قبل التخفيض	الأفكار المقترحة لتخفيض المبلغ الإجمالي	المبالغ بعد التخفيض	الفرق
اندثار الموجودات الثابتة	105,687,981	تخفيض مبلغ اندثار الموجودات الثابتة بنسبة 8%	97,232,943	8,455,038
صيانة الموجودات الثابتة	12,841,807	توفير 15% من هذا المبلغ بتقليل أعمال الصيانة غير الضرورية	10,915,536	1,926,271
تأمين على الموجودات الثابتة	89,937	تخفيض مبلغ التأمين على الموجودات الثابتة بنسبة 35%	58,459	31,478
الكهرباء والوقود	73,503,119	تقليل إجمالي الكمية المستهلكة من الكهرباء والوقود إلى الربع على الأقل	55,127,339	18,375,780

المصدر: من إعداد الباحثين

واستناداً إلى الجدول (٨) أعلاه والخاصة بتخفيض تكاليف خدمات المكتب الأمامي وخدمات الطعام والشراب وخدمات الطاقة والصيانة يمكن إعداد جدول بالتكاليف المخصصة للأجزاء (١) و(٣) و(٧) من خدمة المبيت قيد الدراسة بعد التخفيض وتحديد إجمالي التكاليف لكل مركز وكما مبين في الجدول (٩):

الجدول (٩) التكاليف المخصصة للمكونات (أجزاء) خدمة المبيت قيد الدراسة بعد التخفيض

ت	مكونات (أجزاء) الخدمة	خدمات المكتب الأمامي (١)	خدمات الطعام والشراب (٣)	خدمات الطاقة والصيانة (٧)
	إجمالي التكاليف المباشرة	138,449,960	1,234,678,080	241,571,630
١	اندثار الموجودات الثابتة	363,410,902	132,368,953	97,232,943
٢	صيانة الموجودات الثابتة	31,912,369	18,623,088	10,915,536
٣	تأمين على الموجودات الثابتة	19,692,972	3,108,145	58,459
٤	الكهرباء والوقود والماء	22,960,255	20,453,908	55,127,339
٥	سكن العاملين	9,151,854	64,062,976	2,281,958
٦	اشترك الانترنت	13,975,584	505,142	583,719
	إجمالي التكاليف الغير المباشرة	461,103,936	239,122,212	166,199,954
	إجمالي التكاليف التسويقية والإدارية	223,581,689	76,870,313	162,833,506
	المجموع	823,135,585	1,550,670,605	570,605,090

المصدر: من إعداد الباحثين

وبذلك تصبح التكاليف المخصصة للمكونات (أجزاء) خدمة المبيت قيد الدراسة قبل التخفيض وبعد تطبيق اقتراحات التخفيض على المكونات (١) و (٣) و (٧) من هذه الخدمة كما في الجدول (١٠):

الجدول (١٠) التكاليف المخصصة للمكونات (أجزاء) خدمة المبيت قبل وبعد التخفيض

ت	مكونات (أجزاء) الخدمة	التكاليف المخصصة قبل التخفيض	التكاليف المخصصة بعد التخفيض	الفرق بين التكاليف قبل وبعد التخفيض
١	خدمات المكتب الأمامي	967,260,796	823,135,585	144,125,211
٢	خدمات التدبير الفندقي	291,287,282	291,287,282	-
٣	خدمات الطعام والشراب	1,580,565,265	1,550,670,605	29,894,660
٤	خدمات النادي الصحي	84,291,091	84,291,091	-
٥	خدمات مركز رجال الأعمال	33,388,138	33,388,138	-
٦	خدمات الاسواق والمكاتب التجارية	13,673,244	13,673,244	-
٧	خدمات الطاقة والتكييف والصيانة	599,393,657	570,605,090	28,788,567
٨	خدمات الامن والرقابة	232,146,018	232,146,018	-
٩	خدمات الانترنت وتقنية المعلومات	102,548,885	102,548,885	-

المجموع	3,904,554,376	3,701,745,938	202,808,438
---------	---------------	---------------	-------------

المصدر: من إعداد الباحثين

استناداً إلى الجدول (١٠) أعلاه والذي يعد النموذج الأول لتخفيض التكاليف في الشركة الفندقية عينة البحث يلاحظ إن إجمالي التكاليف المخصصة لخدمة المبيت قيد الدراسة = 3,701,745,938 بعد التخفيض وعند قسمة هذا المبلغ على عدد الوحدات الفعلية والتي = 15,950 وحدة نصل إلى التكلفة الفعلية للخدمة بعد التخفيض = (3,701,745,938 ÷ 15,950) وحدة = 232,084 دينار وهذا يعني ان التكلفة الفعلية لخدمة المبيت قيد الدراسة قد انخفضت أيضاً عما كانت عليه سابقاً والتي تساوي 244,800 دينار .

سادساً: اختبار مقترحات خفض التكلفة الفعلية للمكونات (أجزاء) خدمة المبيت

إن معظم عناصر التكاليف التي تم وضع مقترحات تخفيض التكلفة بشأنها في الجدول (٨) التي تم إعداده سابقاً هي عناصر التكاليف غير المباشرة بالنسبة لخدمة المبيت قيد الدراسة، وهي عناصر تكاليف غير مباشرة خاصة بخدمات (المكتب الأمامي، الطعام والشراب، الطاقة والصيانة)، لذا يجب تحديد أثر مقترحات تخفيض التكلفة الواردة في الجدول (٨) على التكاليف الفعلية من هذه الخدمة بشكل دقيق، وتحديد ما إذا كانت هذه المقترحات تؤدي إلى تحقيق التكلفة المطلوبة من وجهة نظر الزبائن أم لا تزال هناك حاجة للبحث عن مزيد من التخفيضات في التكاليف المخصصة لكل مركز، ويبين الجدول (١١) التحليل الوظيفي للمكونات (أجزاء) خدمة المبيت وتقسيمها حسب أوزانها النسبية من وجهة نظر الزبائن بعد التخفيض وكما يأتي:

الجدول (١١) التحليل الوظيفي للمكونات (أجزاء) خدمة المبيت وتقسيمها حسب أوزانها النسبية من وجهة نظر الزبائن وتحديد تكلفتها بعد التخفيض

ت	مكونات (أجزاء) الخدمة	تكلفة المكون من الجدول (١٠)	وظيفة المكون أو الجزء	التحليل الوظيفي لكل خدمة (متطلبات الزبائن)	النسبة المئوية لكل وظيفة	التكلفة المخصصة لكل وظيفة	من وجهة نظر الزبائن
١	خدمات المكتب الأمامي	823,135,585	التعامل مع الزبائن من قبل دخول الفندق فيما يتعلق بالحجز واستقبال الزبون وتسليم الغرفة	تثبيت الحجزات	10%	82,313,558	من وجهة نظر الزبائن
				استقبال الزبائن	5%	41,156,779	
				توصيل أمتعة الزبائن إلى الغرف	15%	123,470,338	
				تسليم الغرف إلى الزبائن	15%	123,470,338	
				تقديم المعلومات للزبائن والإجابة على استفساراتهم	20%	164,627,117	
				التحاسب مع الزبائن عند المغادرة	15%	123,470,338	

164,627,117	20%	الاتصال بالزبائن في حالة حدوث اية مشاكل بعد المغادرة	وتوصيل أمتعة الزبون إلى الغرفة ومن ثم التحاسب مع الزبون عند المغادرة			
<u>823,135,585</u>	<u>100%</u>	المجموع				
72,821,821	25%	تنظيف وترتيب الغرف	إعداد وتهئية الغرف واللوندي فيما يتعلق بتنظيف الغرف مع توفير كافة مستلزمات النظافة داخل الغرف وتوفير خدمات غسل وكوي الملابس	291,287,282	خدمات التدبير الفندقية	٢
58,257,456	20%	تجهيز الغرف بمستلزمات النظافة				
160,208,005	55%	غسل وكوي ملابس الزبائن				
<u>291,287,282</u>	<u>100%</u>	المجموع				
387,667,651	25%	توصيل طلبات الطعام والشراب إلى الغرف	التعامل مع الزبائن فيما يتعلق بتقديم خدمات الطعام والشراب وتوصيل الطلبات إلى الغرف وإعداد الفطور الصباحي	1,550,670,605	خدمات الطعام والشراب	٣
310,134,121	20%	تقديم الاطعمة والمشروبات للزبائن				
852,868,833	55%	إعداد وجبة الفطور الصباحي				
<u>1,550,670,605</u>	<u>100%</u>	المجموع				
50,574,654	60%	توفير وسائل الترفيه للزبائن	توفير وسائل الترفيه للزبائن من قاعات رياضية ومساح لجميع الأعمار	84,291,091	خدمات النادي الصحي	٤
33,716,437	40%	إدارة ومتابعة ممارسة الرياضة للزبائن				
<u>84,291,091</u>	<u>100%</u>	المجموع				
16,694,069	50%	توفير القاعات المناسبة لعقد الاجتماعات واللقاءات التنفيذية	التعامل مع الزبائن (رجال الأعمال) فيما يتعلق بتسهيل إنجاز الأعمال التجارية مع توفير القاعات المناسبة لعقد الاجتماعات	33,388,138	خدمات مركز رجال الأعمال	٥
11,685,848	35%	خدمات الهاتف والانترنت				
5,008,221	15%	خدمات الطباعة والاستنساخ				
<u>33,388,138</u>	<u>100%</u>	المجموع				
13,673,244	100%	تلبية متطلبات الزبائن واشباع حاجاتهم ورغباتهم	تسهيل وتوفير متطلبات ورغبات الزبائن التجارية بالسرعة الممكنة	13,673,244	خدمات الاسواق والمكاتب التجارية	٦
<u>13,673,244</u>	<u>100%</u>	المجموع				
228,242,036	40%	تجهيز الغرف والأجنحة بالتكييف والاضاءة	تجهيز مبنى الفندق بالطاقة الكهربائية والمياه والقيام بأعمال الصيانة بشكل مستمر	570,605,090	خدمات الطاقة والتكييف والصيانة	٧
228,242,036	40%	تجهيز الغرف والأجنحة بالمياه				
114,121,018	20%	الصيانة المستمرة لخدمات الطاقة والمياه				
<u>570,605,090</u>	<u>100%</u>	المجموع				
92,858,407	40%	حفظ الامن والحراسة داخل وخارج بناية الفندق	الحفاظ على امن وسلامة الزبائن مع تطبيق إجراءات امنية دقيقة لحماية الزبائن	232,146,018	خدمات الامن والرقابة	٨
139,287,611	60%	الحفاظ على امن وسلامة الزبائن والمركبات الخاصة بهم				
<u>232,146,018</u>	<u>100%</u>	المجموع				

71,784,220	70%	توفير الانترنت اللاسلكي في الغرف والأماكن الأخرى	القيام بإدارة وصيانة المنظومات التقنية مع توفير الانترنت اللاسلكي داخل الغرف والأماكن الأخرى في الشركة الفندقية	102,548,885	خدمات الانترنت وتقنية المعلومات	٩
30,764,665	30%	إدارة منظومة القفل الالكتروني للأبواب ومنظومة التلفزيون والقنوات الفضائية				
102,548,885	100%	المجموع				
3,701,745,938				3,701,745,938	المجموع	8

المصدر: من إعداد الباحثين

استناداً إلى الجدول (١١) أعلاه يوصي الباحثين إدارة الشركة الفندقية عينة البحث باعتماد التكاليف الناتجة في الخطوة السابقة لتحديد السعر الملائم حسب تكلفة كل وظيفة بين الوظائف المعدة سابقاً بوصفها خيارات أمام الزبائن تتيح لهم حرية الاختيار بينها وتحديد تكلفة خدمة المبيت قيد الدراسة، وإن التكاليف المحددة من قبل الزبائن هي تلك التكاليف المشتقة مباشرة من احتياجات وطلبات الزبائن وهي تقدم أساساً ملائماً لبناء قرارات التسعير وترشيدها لتشكيلة متنوعة وغير نمطية من الخدمات التي تلبي رغبات مختلف الزبائن، وذلك بغرض الحفاظ على الزبائن الحاليين واكتساب زبائن جدد، حيث إن استطلاع رأي الزبائن وتقييمهم لكل وظيفة من وظائف الخدمة المقدمة يعد وسيلة فعالة ما إذا حققت الشركة الفندقية هدفها في إرضاء زبائنهم أم لا، هذا من جهة ومن جهة ثانية سيتولد لدى الزبون قناعة بأنه يعامل معاملة خاصة، وسيدرك من خلال إحساسه أنه جزء من الشركة، وهذا ما سيدفعه لأن يظهر لها وبشكل ايجابي ما يريده، وبهذا تكون الشركة الفندقية قد حددت ما يمكن أن تفعله للاحتفاظ بزبائنهم، وماذا يمكن أن تفعله للحصول على زبائن جدد من المنافسين.

وفيما يلي يعرض الباحثين عينة من الزبائن (رجل أعمال، موظف حكومي، عرسان) في الشركة الفندقية عينة البحث مع متطلباتهم وتحديد تكلفة كل مطلب من هذه المتطلبات والتي يمكن من خلالها تحديد السعر المستهدف لكل زبون حسب مركزه، حيث ترغب إدارة الشركة الفندقية في تحقيق ربح مستهدف بنسبة 40%، فضلاً عن ذلك إذا رغب الزبون بتأجير الغرفة أو قاعة أو جناح لمدة ٢/١ يوم يتم ضرب السعر المستهدف لذلك الزبون $\times 2/1$ ، ولتأجير ١ يوم يتم ضرب السعر المستهدف $\times 1$ يوم، وهكذا لبقية الأيام. ويبين الجدول (١٢) تحديد السعر المستهدف للزبون الواحد حسب متطلباته وكما يأتي:

الجدول (١٢) تحديد السعر المستهدف للزبون الواحد حسب متطلباته (المبالغ بالدينار العراقي)

الجدول (١٢) / زبون (١)

ت	متطلبات الزبون / رجل أعمال الحجز لمدة يوم واحد	(١) تكلفة الخدمة من وجهة نظر الزبائن من الجدول (١٥)	(٢) عدد الوحدات الفعلية	(٣) التكلفة المحددة لكل وظيفة (متطلبات) (٢) ÷ (١)	(٤) نسبة الربح المستهدف 40% 40% × (٣)	(٥) السعر المستهدف للزبون (٣) + (٤)
١	تنشيط الحجز	82,313,558	15,950	5,161	2,064	7,225
٢	استقبال الزبائن	41,156,779		2,580	1,032	3,612
٣	تقديم المعلومات للزبائن والإجابة على استفساراتهم	164,627,117		10,321	4,128	14,449
٤	التحاسب مع الزبون عند المغادرة	123,470,338		7,741	3,096	10,837
٥	تقديم الاطعمة والمشروبات للزبائن	310,134,121		19,444	7,778	27,222
٦	توفير القاعة لعقد الاجتماع	16,694,069		1,047	419	1,466
٧	توفير الانترنت داخل القاعة	11,685,848		733	293	1,026
٨	توفر خدمة الطباعة والاستنساخ	5,008,221		314	126	440
٩	تجهيز القاعة بالتكييف والاضاءة	228,242,036		14,310	5,724	20,034
١٠	حفظ الامن والحراسة داخل وخارج بناية الفندق	92,858,407		5,821	2,328	8,149
١١	الحفاظ على امن وسلامة الزبائن والمركبات الخاصة بهم	139,287,611		8,733	3,493	12,226
المجموع		1,215,478,105		76,205	30,481	106,686

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الحاسبة

الجدول (١٢) / زبون (٢)

ت	متطلبات الزبون / موظف حكومي (موفد) الحجز لمدة ٣ يوم	(١) تكلفة الخدمة من وجهة نظر الزبائن من الجدول (١٥)	(٢) عدد الوحدات الفعلية	(٣) التكلفة المحددة لكل وظيفة (متطلبات) (٢) ÷ (١)	(٤) نسبة الربح المستهدف 40% 40% × (٣)	(٥) السعر المستهدف للزبون (٣) + (٤)
١	تنشيط الحجز	82,313,558		5,161	2,064	7,225
٢	استقبال الزبون	41,156,779		2,580	1,032	3,612
٣	توصيل أمتعة الزبون إلى الغرفة	123,470,338		7,741	3,096	10,837
٤	تسليم الغرفة للزبون	123,470,338		7,741	3,096	10,837
٥	التحاسب مع الزبون عند المغادرة	123,470,338		7,741	3,096	10,837
٦	تجهيز الغرفة بمستلزمات النظافة	58,257,456		3,653	1,461	5,114

١٤,٠٦٢	٤,٠١٨	١٠,٠٤٤	١٥,٩٥٠	١٦٠,٢٠٨,٠٠٥	٧ غسل وكوي ملابس الزبون
٣٤,٠٢٧	٩,٧٢٢	٢٤,٣٠٥		٣٨٧,٦٦٧,٦٥١	٨ توصيل طلبات الطعام والشراب إلى الغرفة
٧٤,٨٥٩	٢١,٣٨٨	٥٣,٤٧١		٨٥٢,٨٦٨,٨٣٣	٩ إعداد وجبة الفطور الصباحي
٢٠,٠٣٤	٥,٧٢٤	١٤,٣١٠		٢٢٨,٢٤٢,٠٣٦	١٠ تجهيز الغرفة بالتكييف والاضاءة
٢٠,٠٣٤	٥,٧٢٤	١٤,٣١٠		٢٢٨,٢٤٢,٠٣٦	١١ تجهيز الغرفة بالمياه
٦,٣٠١	١,٨٠٠	٤,٥٠١		٧١,٧٨٤,٢٢٠	١٢ توفير الانترنت اللاسلكي في الغرفة
<u>٢١٧,٧٧٩</u>	<u>٦٢,٢٢١</u>	<u>١٥٥,٥٥٨</u>		<u>٢,٤٨١,١٥١,٥٨٨</u>	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الحاسبة

الجدول (١٢) / زبون (٣)

ت	متطلبات الزبون / عرسان الحجز لمدة 3 يوم	(١) تكلفة الخدمة من وجهة نظر الزبائن من الجدول (١٥)	(٢) عدد الوحدات الفعلية	(٣) التكلفة المحددة لكل وظيفة (متطلبات) (٢) ÷ (١)	(٤) نسبة الربح المستهدف 40% 40% × (٣)	(٥) السعر المستهدف للزبون (٤) + (٣)
١	تشبيت الحجز	٨٢,٣١٣,٥٥٨	١٥,٩٥٠	٥,١٦١	٢,٠٦٤	٧,٢٢٥
٢	استقبال الزبون	٤١,١٥٦,٧٧٩		٢,٥٨٠	١,٠٣٢	٣,٦١٢
٣	توصيل أمتعة الزبون إلى الغرفة	١٢٣,٤٧٠,٣٣٨		٧,٧٤١	٣,٠٩٦	١٠,٨٣٧
٤	تسليم الغرفة للزبون	١٢٣,٤٧٠,٣٣٨		٧,٧٤١	٣,٠٩٦	١٠,٨٣٧
٥	التحاسب مع الزبون عند المغادرة	١٢٣,٤٧٠,٣٣٨		٧,٧٤١	٣,٠٩٦	١٠,٨٣٧
٦	تنظيف وترتيب الغرفة	٧٢,٨٢١,٨٢١		٤,٥٦٦	١,٨٢٦	٦,٣٩٢
٧	تجهيز الغرفة بمستلزمات النظافة	٥٨,٢٥٧,٤٥٦		٣,٦٥٣	١,٤٦١	٥,١١٤
٨	غسل وكوي ملابس الزبون	١٦٠,٢٠٨,٠٠٥		١٠,٠٤٤	٤,٠١٨	١٤,٠٦٢
٩	توصيل طلبات الطعام والشراب إلى الغرفة	٣٨٧,٦٦٧,٦٥١		٢٤,٣٠٥	٩,٧٢٢	٣٤,٠٢٧
١٠	تقديم الاطعمة والمشروبات للزبائن	٣١٠,١٣٤,١٢١		١٩,٤٤٤	٧,٧٧٨	٢٧,٢٢٢
١١	إعداد وجبة الفطور الصباحي	٨٥٢,٨٦٨,٨٣٣		٥٣,٤٧١	٢١,٣٨٨	٧٤,٨٥٩
١٢	تلبية متطلبات الزبائن من الاسواق التجارية (التسوق)	١٣,٦٧٣,٢٤٤		٨٥٧	٣٤٣	١,٢٠٠
١٣	تجهيز الغرفة بالتكييف والاضاءة	٢٢٨,٢٤٢,٠٣٦		١٤,٣١٠	٥,٧٢٤	٢٠,٠٣٤
١٤	تجهيز الغرفة بالمياه	٢٢٨,٢٤٢,٠٣٦		١٤,٣١٠	٥,٧٢٤	٢٠,٠٣٤
١٥	توفير الانترنت اللاسلكي في الغرفة	٧١,٧٨٤,٢٢٠		٤,٥٠١	١,٨٠٠	٦,٣٠١
	المجموع	<u>٢,٨٧٧,٧٨٠,٧٧٤</u>		<u>١٨٠,٤٢٥</u>	<u>٧٢,١٦٨</u>	<u>٢٥٢,٥٩٣</u>

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الحاسبة

أما النموذج الثاني الذي يقترحه الباحثين ويقدمانه لإدارات الشركات الصناعية والخدمية ومحاسبي التكاليف والإدارية فيها فهو يقوم على المقارنة بين التكاليف المخصصة للمكونات بعد التخفيض والتكاليف المخصصة للمكونات من وجهة نظر الزبائن والتي تم التوصل إليها بضرب

الأهمية النسبية للمكون % في إجمالي التكاليف المخصصة للمكونات بعد التخفيض وكما مبين في الجدول (١٣):

الجدول (١٣) مقترح بالتكاليف المخصصة للمكونات (أجزاء) خدمة المبيت من وجهة نظر الزبائن

ت	مكونات (أجزاء) الخدمة	(١) التكاليف المخصصة للمكونات بعد التخفيض من الجدول (١٠)	(٢) الأهمية النسبية للمكون % من الجدول (٥)	(٣) التكاليف المخصصة للمكونات من وجهة نظر الزبائن	(٤) الفرق بين التكاليف (١) - (٣)
١	خدمات المكتب الأمامي	823,135,585	22.34	826,970,042	3,834,457
٢	خدمات التدبير الفندقي	291,287,282	9.76	361,290,404	70,003,122
٣	خدمات الطعام والشراب	1,550,670,605	25.4	940,243,468	610,427,137
٤	خدمات النادي الصحي	84,291,091	5.49	203,225,852	118,934,761
٥	خدمات مركز رجال الأعمال	33,388,138	7.86	290,957,231	257,569,093
٦	خدمات الاسواق والمكاتب التجارية	13,673,244	3.4	125,859,362	112,186,118
٧	خدمات الطاقة والتكييف والصيانة	570,605,090	12.91	477,895,401	92,709,689
٨	خدمات الامن والرقابة	232,146,018	8.1	299,841,421	67,695,403
٩	خدمات الانترنت وتقنية المعلومات	102,548,885	4.74	175,462,757	72,913,872
	المجموع	3,701,745,938	100%	3,701,745,938	0

المصدر: من إعداد الباحثين

استناداً إلى الجدول (١٣) أعلاه يوضح الباحثين مقارنة بين التكاليف المخصصة للمكونات بعد التخفيض في الحقل (١) والتكاليف المخصصة للمكونات من وجهة نظر الزبائن في الحقل (٣) وهو محاولة الباحثين لتخفيض الفروقات بجزء كبير منها والغرض من ذلك هو أن تتجه الشركة الفندقية عينة البحث نحو تطبيق تقنية الإيحاء الواسع بشكل أوسع وأكبر. ويرى الباحثين إن التكاليف المخصصة للمكونات بعد التخفيض في الحقل (١) هي مزيج بين وجهة نظر الإدارة في التكاليف ووجهة نظر الزبائن ويقدر الباحثين إن 70% - 80% من هذه التكاليف كانت وفق رغبة الإدارة و20% - 30% منها كانت وفق رغبات الزبائن، لذا يقدم الباحثين مقترحاً ثانياً لإعادة هيكلة عناصر التكاليف من وجهة نظر الزبائن لغرض الاقتراب أكثر من تطبيق تقنية الإيحاء الواسع وتلبية رغبات الزبون بشكل أكبر بكثير من النموذج الأول وتوجيه إدارة الشركة الفندقية إلى التركيز على الزبائن من خلال تحديد احتياجاتهم والعمل على تحقيق رغباتهم، بحيث يتم إعادة بناء الخدمات لتحقيق هذا الغرض، وكما مبين في الحقل (٣) وهي التكاليف المخصصة للمكونات من وجهة نظر الزبائن والذي يقدر الباحثين إن 80% - 90% من هذه التكاليف كانت

وفق رغبات الزبائن و 10% - 20% وفق رغبة الإدارة وبذلك تكون إدارة الشركة مرنة في الاستجابة لطلبات ورغبات الزبائن، مما يؤدي إلى زيادة تفاعل الزبون مع الشركة واتجاه الشركة بشكل كبير جداً ومؤثر نحو تطبيق تقنية الإيحاء الواسع.

مما تقدم يتضح أنه بعد اكمال دراسة الحالة في الشركة الفندقية تشير النتائج التي توصل إليها الباحثين في دراسة الحالة إلى إثبات فرضية البحث الأساسية والتي مفادها إن استخدام التكامل بين أساليب إدارة التكلفة يعمل على توفير متطلبات تطبيق تقنية الإيحاء الواسع من بيانات التكاليف اللازمة.

فضلاً عن تحقيق أهداف البحث في تطوير نظام التكاليف باستخدام بعض أساليب إدارة التكلفة، وإجراءات تطبيق هذه الأساليب في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركات بشكل عام وتعزيزها في ظل تقنية الإيحاء الواسع لكونها أحد المزايا التنافسية بشكل خاص في ظل بيئة التصنيع الحديثة لإدارات شركات الأعمال.

(٦) الاستنتاجات والتوصيات

أ. الاستنتاجات

١. إن نظام التكاليف التقليدي من الانظمة التي لا تتلاءم مع تقنية الإيحاء الواسع، لذلك يجب تطوير نظام التكاليف بتفعيل بعض أساليب إدارة التكلفة في الشركات الصناعية أو الخدمية ليفي بمتطلبات واحتياجات الزبائن الكثيرة والمتنوعة وصولاً إلى تطبيق تقنية الإيحاء الواسع.

٢. إن الهدف من تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن مع الحفاظ على جودة الخدمة المقدمة في الشركة الفندقية هو لتلبية متطلبات ورغبات الزبائن المتنوعة مما يؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية للشركة.

٣. تم تحليل وظيفة كل جزء أو مكون من خدمة المبيت قيد الدراسة من قبل الباحثين إلى مجموعة من الوظائف الذي يؤديها واللازمة لتلبية متطلبات الزبائن، فضلاً عن تقسيم المكونات (أجزاء) خدمة المبيت قيد الدراسة حسب أوزانها النسبية والمحددة من وجهة نظر الزبائن إلى وظائف وتحديد تكلفة فعلية لكل وظيفة على حدة.

٤. إن أكثر المكونات لخدمة المبيت إسهاماً في تحقيق متطلبات الزبائن هو كل من مكون خدمات المكتب الأمامي ومكون خدمات الطعام والشراب ومكون خدمات الطاقة والصيانة حيث بلغت نسبة إسهامهم (22.34%) و(25.4%) و(12.91%) على التوالي، وعلى الرغم من ذلك ظهر مؤشر القيمة لهذه المكونات دون الواحد الصحيح (0.90) و(0.63) و(0.84) على التوالي نظراً لارتفاع نسبة تكلفة كل مكون إلى إجمالي تكلفة المكونات الأخرى، لذلك يتطلب ترشيح هذه المكونات

لإجراءات تخفيض التكلفة، في المقابل بلغ مؤشر القيمة لمكون خدمات مركز رجال الأعمال ومكون خدمات الاسواق والمكاتب التجارية (9.14) و(9.7) على التوالي وهي أعلى مؤشر قيمة بين المكونات ويعني ذلك إن الشركة تقوم بأنفاق مبالغ قليلة على هذه المكونات التي تسهم في تحقيق متطلبات الزبائن، ومن ثم بإمكانها زيادة الانفاق على هذه المكونات لدعمها وتحسينها بشكل مستمر.

٥. إن تطبيق تقنية الإيصاء الواسع في الشركات الخدمية (الفنادق) يؤدي إلى تخفيض تكاليف الخدمات المقدمة من قبل هذه الشركات من وجهة نظر الزبائن.

٦. تم اختيار عينة من الزبائن (رجل أعمال، موظف حكومي، عرسان) في الشركة الفندقية عينة البحث مع متطلباتهم وتحديد تكلفة كل متطلب من هذه المتطلبات وتوصل الباحثين إلى تحديد السعر المستهدف لكل زبون حسب مركزه، مع تحديد فقرات أساسية وثانوية من المتطلبات الضرورية من وجهة نظر الزبائن.

ب. التوصيات

١. ضرورة تركيز الشركة الفندقية عينة البحث على المرونة بالتصميم وذلك لتفعيل قدرتها على مواجهة طلبات ورغبات الزبائن المتغيرة باستمرار وصولاً للعمل وفق تقنية الإيصاء الواسع.

٢. العمل على توفير كافة الإمكانيات البشرية والمادية لتسهيل عملية تطبيق أساليب إدارة التكلفة لتطوير نظام التكاليف ولدعم تقنية الإيصاء الواسع، التي تشكل امراً ضرورياً لمواجهة المنافسة الشديدة.

٣. نتيجة تفاعل الشركة الفندقية مع البيئة الحديثة يصبح على الشركة الاستجابة لظروف تلك البيئة من خلال الاعتماد على تقنية الإيصاء الواسع في مجال عملها أو لتلبية متطلبات الزبائن المتنوعة من الخدمات.

٤. ضرورة تركيز إدارة الشركة الفندقية عينة البحث على تقنية الإيصاء الواسع والعمل على تطبيقها حتى وإن كان ذلك جزئياً من أجل تلبية متطلبات ورغبات الزبائن.

٥. توجيه إدارة الشركة الفندقية إلى التركيز على الزبائن من خلال تحديد احتياجاتهم والعمل على تحقيق رغباتهم، وذلك من خلال المقترح الذي قدمه الباحثين لإدارات الشركات الصناعية والخدمية ومحاسبي التكاليف والإدارية فيها لإعادة هيكلة عناصر التكاليف من وجهة نظر الزبائن لغرض الاقتراب أكثر من تطبيق تقنية الإيصاء الواسع وتلبية رغبات الزبون بشكل أكبر بكثير من النموذج الأول.

المصادر

المصادر باللغة العربية

١. الاتروشي، عقيلة مصطفى وآخرون، (٢٠١٠)، (GBOM) مدخل استراتيجي لمعالجة التنوع العالي في نظام الإيحاء الواسع، مجلة تنمية الرافدين، المجلد ٣٢، العدد ٩٧، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
٢. باسيلي، مكرم عبد المسيح، (٢٠٠١)، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، ط٣.
٣. التمي، خالد غازي عبود، (٢٠٠٩)، الأثر التتابعي للتوجه الاستراتيجي لتنمية الوعي التكاليفي وأساليب إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية (دراسة استطلاعية في بعض المنشآت الصناعية في مدينة الموصل مع دراسة حالة)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب.
٤. التمي، خالد غازي وشهاب، رباب عدنان، (٢٠١٠)، استخدام مصفوفة الجودة والوظائف في تخفيض تكاليف الخدمة/ دراسة حالة في مستشفيات حلب والموصل، بحث مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، للفترة ١٨ - ١٩، جامعة الملك سعود.
٥. الجمال، رشيد، (٢٠٠٠)، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان.
٦. الجناحي، معاد خلف إبراهيم، (٢٠١٠)، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترباطها في خدمة منظمات الأعمال، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ٩، العدد ٢٧، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت.
٧. خضر، أنس متي، (٢٠٠٥)، قياس التكلفة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم لأغراض التسعير، دراسة حالة في معمل الألبسة الولادية في الموصل، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
٨. شهاب، رباب عدنان، (٢٠٠٨)، مدخل هندسة القيمة واستخداماته المحاسبية، دراسة تحليلية لأحد منتجات معمل الألبسة الولادية في الموصل، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
٩. صالح، ماجد محمد وآخرون، (٢٠١٠)، مرتكزات نظام الإيحاء الواسع ومدى توافرها في معمل الألبسة الولادية بالموصل، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ٦، العدد ١٩، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت.
١٠. الطويل، أكرم احمد والكيكي، غانم محمود احمد، (٢٠٠٩)، إمكانية تبني مداخل نظام الإيحاء الواسع في الشركة الوطنية لصناعات الأثاث المنزلي في الموصل (دراسة استطلاعية)، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ٥، العدد ١٥، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت.
١١. العامري، عامر عبد اللطيف، (٢٠٠٢)، العلاقة بين الإيحاء الواسع والأنشطة الترويجية وأثرها على الأداء التسويقي للمنظمة، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق.
١٢. عطية، هاشم احمد، (٢٠٠٠)، النظام المحاسبي المالي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية " الفنادق"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة.

١٣. العفيري، فؤاد احمد محمد، (٢٠١٠)، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، بحث مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، للفترة ١٨ - ١٩، جامعة الملك سعود.

١٤. عيسى، حسين محمد احمد، (٢٠٠١)، إطار مقترح لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد ٢،

١٥. الفضل، مؤيد محمد ونور، عبد الناصر ابراهيم، (٢٠٠٢)، المحاسبة الإدارية، ط١، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن.

١٦. كاظم، حاتم كريم، (٢٠٠٨)، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد ٩، المجلد ٢، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة.

١٧. الكسب، علي إبراهيم حسين، (٢٠٠٤)، المعلومات المحاسبية اللازمة لاعتماد أسلوب التحسين المستمر (الكايزن) في المنشآت الصناعية بالتطبيق على مصنع الغزل والنسيج في الموصل، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

١٨. غسان قاسم اللامي، (٢٠٠٨)، تقنيات ونظم معاصرة في إدارة العمليات، ط١، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

١٩. المحمود، صالح عبد الرحمن ورزق، محمود عبد الفتاح، مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد،

www.odd.kfu.edu.sa/main/res/3023.pdf

٢٠. المطارنة، غسان فلاح، (٢٠٠٨)، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، المجلد ٢٤، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت - الأردن.

٢١. وادي، ساهرة عبد الخضر وعكار، زينب شلال، (٢٠١١)، الإيحاء الواسع ورضا الزبون (العلاقة والأثر) دراسة تطبيقية في دار الحكمة للطباعة والنشر، مجلة دورية نصف سنوية، المجلد ٤، العدد ٨، كلية الإدارة والاقتصاد.

٢٢. الياسين، علي موفق محمد حسين، (٢٠١١)، العلاقة بين أنشطة سلسلة القيمة ومرتكزات الإيحاء الواسع (دراسة استطلاعية لآراء عينة من مدراء الشركة الوطنية لصناعة الأثاث المنزلي ومعمل البسة ولدي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

المصادر باللغة الانكليزية

1. Atkinson, Anthony, et. Al., 2012, Management Accounting – Information for Decision-Making and Strategy Execution 6th ed., Pearson Education, Inc.
2. Barfield, Raiborn, Kinney, (1999), Cost Accounting: Traditions and Innovations 4th ed., Thomson South – Western, USA.
3. Codoni, Francesca & Martinelli, Christian, (2006), Mass Customization: Seminar in Customer Relationship Management ss06,

[www.diuf.unifr.ch/is/seminars/Files/crm-ss2006/reports/Mass_customization_\(Christian_martin_elli-Francesca_codoni\).pdf](http://www.diuf.unifr.ch/is/seminars/Files/crm-ss2006/reports/Mass_customization_(Christian_martin_elli-Francesca_codoni).pdf).

4. Drury, Colin, (2000), Management and Cost Accounting, 5th edition, Thomson, United States.
5. Hansen, Don R. Maryanne M. Mowen, Liming Guan, (2009), Cost Management: Accounting and Control, 6th Edition, Thomson South-western, USA.
6. Horngren, Charles T. Gorge Foster, Sir Kant M. Datar, (2003), cost accounting: a managerial emphasis, 11th edition, Prentice-Hall international, Inc., New Jersey, U.S.A.
7. Park, Jina & Lee, Joohyeon, (2008), The Target Consumers for Mass Customization in The Korean Apparel Industry, KELO SFC Journal, Vol.(8),No.(1),<http://gakkai.sfc.keio.ac.Jp/Journal.pdf/sfc J8-05. Pdf>.
8. Ronald W. Hilton, (2005), Managerial Accounting, 3th Edition-McGraw-Hill, Inc.
9. Ronald W. Hilton, (1999), Managerial accounting, 4th edition, Irwin, McGraw-Hill, Inc.