

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

لاء حميد صالح

كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الموصل

أ.م.د. خالد غازي التميمي

كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الموصل

المستخلاص :

كانت لبيئة التصنيع الحديثة أثراًها 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 الإيصالات الواسع في شركات الأعمال (صناعية كانت أم خدمية)، لذا تمثل طبيعة هذا البحث بتطوير نظام التكاليف بتفعيل بعض أساليب إدارة التكلفة لدعم تقنية الإيصالات الواسع، والتعرف على مدى أهمية هذه الأساليب وما تتحقق من نجاح في مجال قياس ورقابة وتخفيف التكاليف، وذلك نتيجة لقصور نظام التكاليف التقليدي من توفير معلومات الازمة والكافية لاتخاذ أفضل القرارات في ظل المتغيرات البيئية المعاصرة، ولكي تتحقق تقنية الإيصالات 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 الإيصالات 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، وتتبّع أهمية هذا النظام من كونه يعتبر المزود الرئيسي للمعلومات التكاليفية التي تستخدمها الإدارات في تسعير المنتجات والخدمات والرقابة على عناصر التكاليف المختلفة في الشركات الصناعية والخدمية، فضلاً عن مساعدة الإدارات 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 لانفتاح 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 حدتها الأدنى وبالتالي إعطاء ميزة تنافسية للسلعة أو الخدمة وزيادة جودتها.

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

مشكلة البحث :

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

اهداف البحث :

تتلور 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 :

تنبع 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 لتضليلاتهم وأدواتهم الفردية فضلاً عن الاستجابة السريعة لطلبات الزبائن وتحقيق رضاهم باستمرار.

منهج البحث :

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

الدراسات السابقة

- دراسة محمود 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 أثرت 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.

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

وانتهت الدراسة التطبيقية على الشركات المساهمة السعودية إلى أن هناك اتفاق بين رأي المسؤولين في تلك الشركات على المتطلبات التي تدعم المركز التناصفي للشركة وزيادة صادراتها.

- دراسة Codoni & Martinelli "عنوان الدراسة" الإيصال الواسع (Mass customization) هدفت الدراسة إلى توضيح عدة مواضيع وهي: مفهوم الإيصال الواسع وإدارة العلاقة مع الزبائن واستراتيجيات الإيصال الواسع ومداخل الإيصال الواسع.

وتوصلت الدراسة إلى عدة استنتاجات مهمة وهي: ان الإيصال الواسع يعد أفضل عملية لتقديم سلع او خدمات الى الزبائن أي السلع والخدمات التي تلبي متطلبات الزبائن وبأسعار مناسبة، وان الإيصال الواسع يقوم بتقديم منافع لكل من الشركة والزبائن.

ولتحقيق أهداف البحث وفرضيته سوف يتضمن البحث الفقرات الآتية:

- (١) مفهوم نظام التكاليف في الشركات الخدمية (الفنادق).
- (٢) مفهوم تقنية الإيصال الواسع.
- (٣) الأساليب الحديثة في إدارة التكلفة لدعم تقنية الإيصال الواسع.
- (٤) مدى تكامل الأساليب الثلاثة (TC و VE و Kaizen) والدور في دعم تقنية الإيصال 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 وارسالها 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 إلى تحقيق العديد من الأهداف والوظائف ويمكن تجميعها في ثلاثة مجموعات رئيسة 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 الازمة والتي تحتاجها إدارة الشركة الفندقية للقيام بوظائف: التخطيط، تقييم الأداء، اتخاذ القرارات.

(٢) مفهوم تقنية الإيصال الواسع

وتعرف تقنية الإيصال الواسع Mass Customization بأنها (القابلية على إرضاء الاحتياجات الخاصة والتفضيلات الفردية للزيائن بأسعار تقترب من أسعار مثيلاتها المنتجة بفلسفة الإنتاج الواسع وخدمات تحقق رغبات الزيائن في الأسواق الكبيرة). (الاتروشي والخرون، ٢٠١٠:)

(119)

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 الإيصال الواسع

- تكمن 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 حقيقة، وظهور إدارات ذات جودة فائقة.
 - إن تلبية احتياجات ورغبات الزبون بصورة دقيقة يمكن الشركة من الحصول على الأسعار التي تعود إلى مستويات ربحية عالية للمنتج.
 - إن تصميم المنتجات حسب الطلبات الفردية للزبائن تتيح لهم إجراء موازنة بين تلك المنتجات وأسعارها.
 - إن امتلاك المنتج للمرنة والجودة العالية والإيصال سوف تجعله يتميز بمميزات تنافسية مقارنة مع منتجات الشركات الأخرى في السوق.
 - يعزى النمو السريع لبعض الشركات إلى تقنية الإيصال الواسع.

(٢/٢) أهداف تقنية الإيصال 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 الرئيسية هي كالتالي: (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 التوزيع 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 تتناسب واحتياجات 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 والتغيير الكلي.
 - مساعدة الزبائن النهائين 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 وتكليف 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 الإيصالات 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، موقف، مجموعة تقنيات لإيجاد أكبر قيمة للزبون بأقل تكلفة). (Hilton, 1999: 8)

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

يتبيّن من هذا البحث مدى الحاجة إلى إدارة التكلفة لما وصل إليه العالم الحديث من تغيرات تتطلب منها إعادة النظر في نظام التكاليف المستخدم حيث تتطلب أساليب حديثة لتحديد وقياس وعرض المعلومات التكاليفية حتى تتلاءم مع تقنية الإيصالات 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 الإيصالات الواسع.

وهناك ثلاثة 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 متكملاً لإدارة التكلفة.

ويرى الباحثين انه يمكن تطبيق مراحل إدارة التكلفة المذكورة أعلاه في ظل تقنية الإيصالات الواسع، فضلاً عن ذلك انه بعد التعرف على مفهوم إدارة التكلفة ومراحلها وحتى يتم تطوير نظام التكاليف لابد من تعديل بعض أساليب إدارة التكلفة لدعم تقنية الإيصالات الواسع وكالآتي:

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

إن من خصائص بيئه التصنيع الحديثة هي المنافسة الشديدة والتقدم التقني الكبير في الصناعة وقصر عمر المنتجات وتنوعها 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 التسعي على أساس السوق يعد أكثر المداخل حداة 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). (المطرانة، ٢٠٠٨: ٢٨٥)

وتعريف 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) و(Drury, 2000: 892) و(المطرانة، ٢٠٠٨: ٢٨٧) ويمكن تنفيذ أسلوب TC بعدة خطوات وكالآتي:

- 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 لتدعم ربحيتها ومن ثم ميزتها التنافسية.

وإن أسلوب TC يتطلب مشاركة تخصصات وظيفية مختلفة (فريق عمل متكمال 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 - محاسبى التكاليف
- الموزعين وتجار الجملة - الموردين - ممثلي شركات تدوير المخلفات -
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 الرئيسية والخصائص المفصلة للخدمة، ودراسة مكوناتها وأجزائها، ومن ثم يتم تقييم البديل، اذ تقارن تكلفة هذه البديل 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: (كاظام، 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 تتناسب 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.

و يتم 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 أن 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:

$$\text{مؤشر القيمة} = \frac{\text{الأهمية النسبية للمكون}}{\text{نسبة تكلفة المكون}} \div \text{نسبة تكلفة المكون إلى التكلفة الإجمالية}$$

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

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

- اختبار وتطبيق أفكار تخفيض التكلفة: بعد الانتهاء من استعراض البديل المختلفة المطروحة لتخفيض التكلفة، يتم تقييم أفكار تخفيض التكلفة للتأكد من كونها قابلة للتطبيق فنياً ومقبولة لدى الزبائن، ويتبع اختيار أفضل هذه البديل ووضعها في شكل خطة أو منهج محدد تمهدأً 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 بتنفيذها بالاعتماد على التكلفة المستهدفة فإن الاهتمام يتحول إلى أسلوب التحسين المستمر 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 ومتالية على الإنتاج وتعكس هذه التحسينات في خفض الكلف وتحسين جودة المنتج.

ويعرف أسلوب التحسين المستمر بأنه (السعى 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 تلبية لرغبات ومتطلبات الزبائن وتحقيق ميزة تنافسية للشركة). (باسيلي، ٢٠٠١: ١٠٩)

وكذلك عرف أسلوب التحسين المستمر بأنه (أسلوب خفض التكاليف، الناجمة عن التحسين المستمر والتدرجي خلال أنشطة التحسين الصغيرة بدلاً من الأنشطة الكبيرة، وتم 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 الذي يقوم عليها أسلوب التحسين المستمر فهي كالتالي: (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)

- تلبية 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 الزبائن.

(٤) مدى تكامل الأساليب الثلاثة (TC و VE و Kaizen) والدور في دعم تقنية الإيصاء الواسع
أوضح 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 الإيصاء 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،

(٢٠١: ٢١)

إن أفضل أسلوب مساند لعملية أسلوب TC هي VE التي تعد أحد أساليب تحسين الجودة وتخفيف 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 ومتكمالة ولا يمكن إن يكونا متزدفين 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 مكملاً لـ TC والتكمال 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 وان التكامل بين TC و Kaizen يظهر من خلال الدعم الذي يقدمه لـ Kaizen بعد دخول المنتج إلى الإنتاج حيث سيكون من العوامل المؤكدة لخفض الكلف ورفع الربحية في حالة استخدام هذا التكامل بينهما. (حضر، 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 فكلاهما يسعى إلى التحسين التدريجي المستمر، وإن VE تذهب تركيزها على المنتج ودرجة 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 فهيه 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 الإيصال الواسع هو تغيير تصاميم المنتجات بسرعة وتكليف 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، وتسلیم 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 الإيصال الواسع وأهدافها لأن أهداف تلك الأساليب وأثار ترابطها تتفق وتعود بالأثر الإيجابي على أهداف هذه التقنية، ولأن أثر تلك الأساليب على الشركة يظهر في القيمة التي تمتلكها منتجاتها المقدمة لزبائنهما 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 تلبى هذه الخدمات متطلبات ورغبات الزبائن وهو ما يمكن اعتباره المفتاح الأساسي لتطبيق تقنية الإيصال الواسع التي تدخل منها الشركات الفندقية إلى بيئة الأعمال التي تتسم بسرعة التغيير.

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

من أولويات العمل السياحي والفندقي هو تلبية حاجات ورغبات الزبائن، وبما إن تقنية الإيصال الواسع تعني الإيفاء بمتطلبات الزبائن من خلال تقديم خدمات تتناسب مع حاجاتهم ورغباتهم. لذا عرف الباحثين تقنية الإيصال 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 الزبائن 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، اذ يتطلب من مدراء الفنادق التركيز على هذه التقنية في مجالات عملهم من خلال تحصص رضا الزبائن، وإن المعيار الأساسي لكسب رضا الزبائن هو معرفة وفهم متطلبات ورغبات هؤلاء الزبائن والعمل على إشباعها، إذ إن هذه المتطلبات والرغبات متباعدة 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.

(٥/٤) 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 وت تكون بناية الفندق من أحد عشر طابقاً ثلاثة منها خدمية وإدارية والطوابق الثمانية الأخرى مخصصة للزبائن، حيث يضم الفندق ٢١٥ غرفة و٣٦ جناحاً، ومطاعمين ومقهى وكافيتريا، وقاعة كبيرة مخصصة لإقامة المؤتمرات والندوات والحلقات والمناسبات الاجتماعية، ومركز لرجال الأعمال، وعدد من المكاتب وال محلات التجارية، فضلاً عن نادي 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 الأسواق 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 انفقتها 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)

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

مكونات (أجزاء) الخدمة	نوعية 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 واللوندري فيما يتعلق بتنظيف الغرف مع توفير كافة مستلزمات النظافة داخل الغرف وتتوفر 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 ومسابح 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 الأسواق والمكاتب التجارية تسهيل وتوفير متطلبات ورغبات الزبائن بالسرعة الممكنة وبوقت قصير	
٧ خدمات الطاقة والتكييف والصيانة تجهيز مبني الفندق بالطاقة الكهربائية والمياه والقيام بأعمال الصيانة بشكل مستمر	
٨ خدمات الامن والرقابة الحفاظ على أمن 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 وللإذمة 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**

نوع المكونة	نسبة المكونة (%)	المكونة (الجزء)	تكلفة المكونة من الجدول (١)	نوع الخدمة	نوع التكلفة
الخدمات المكتبية للأمامي	١٠%	تشييت الحجوزات	٩٦٧,٢٦٠,٧٩٦	١	١
الخدمات المكتبية للأمامي	٥%	استقبال الزبائن			
الخدمات المكتبية للأمامي	١٥%	توصيل أمتعة الزبائن إلى الغرف			
الخدمات المكتبية للأمامي	١٥%	تسليم الغرف إلى الزبائن			
الخدمات المكتبية للأمامي	٢٠%	تقديم المعلومات للزبائن والإجابة على استفساراتهم			
الخدمات المكتبية للأمامي	١٥%	التحاسب مع الزبائن عند المغادرة			
الخدمات المكتبية للأمامي	٢٠%	الاتصال بالزبائن في حالة حدوث أي مشاكل بعد المغادرة			
الخدمات المكتبية للأمامي	١٠٠%	المجموع			
الخدمات التدبيرية الفندقي	٢٥%	تنظيف وترتيب الغرف	٢٩١,٢٨٧,٢٨٢	٢	٢
الخدمات التدبيرية الفندقي	٢٠%	تجهيز الغرف بمستلزمات النظافة			
الخدمات التدبيرية الفندقي	٥٥%	غسل وكوي ملابس الزبائن			
الخدمات التدبيرية الفندقي	١٠٠%	المجموع			
خدمات الطعام والشراب	٢٥%	توصيل طلبات الطعام والشراب إلى الغرف			
خدمات الطعام والشراب	٢٠%	تقديم الأطعمة والمشروبات للزبائن			
خدمات الطعام والشراب	٥٥%	إعداد وجبة الفطور الصباحي			

95		المجموع				
<u>1,580,565</u> <u>,265</u>	<u>100%</u>					
50,574,65 4	60%	توفير وسائل الترفيه للزبائن	توفير وسائل الترفيه للزبائن من قاعات رياضية ومسابح 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			
11,685,84 8	35%	خدمات الهاتف والانترنت		33,388,1 38	خدمات مركز رجال الأعمال	٥
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 الأسواق والمكاتب التجارية	٦
<u>13,673,24</u> <u>4</u>	<u>100%</u>	المجموع				
239,757,4 63	40%	تجهيز الغرف والأجنحة بالتكيف والاضاءة	تجهيز مبني الفندق بالطاقة الكهربائية والمياه والقيام بأعمال الصيانة بشكل مستمر			
239,757,4 63	40%	تجهيز الغرف والأجنحة بالمياه		599,393, 657	خدمات الطاقة والتكيف والصيانة	٧
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			
139,287,6 11	60%	الحفاظ على امن وسلامة الزبائن والمركبات الخاصة بهم		232,146, 018	خدمات الامن والرقابة	٨
<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	

٥		والأماكن الأخرى	المنظومات التقنية مع توفير الانترنت داخل الغرف والأماكن الأخرى في الشركة الفندقية	الانترنت وتقنية المعلومات	٩
٣٠,٧٦٤,٦٦ ٥	٣٠%	إدارة منظومة القفل الإلكتروني للأبواب ومنظومة التلفزيون والقنوات الفضائية		١٠٢,٥٤٨, ٨٨٥	
<u>١٠٢,٥٤٨,٨ ٨٥</u>	<u>١٠٠%</u>	المجموع		<u>٣,٩٠٤,٥٥٤ .٣٧٦</u>	المجموع
				<u>٤,٣٧٦</u>	

المصدر: من إعداد الباحثين باستشارة محاسبى 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 محاسبى الشركة الفندقية ومدراء الإدارات وبعد إجراء مقابلة مع مجموعة معينة من الزبائن وكالاتي:

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

ن	متطلبات الزبائن	درجة الأهمية (١-٥)	%
١	التعامل مع الزبائن من قبل دخول الفندق فيما يتعلق بالحجز واستقبال الزبائن وتسليم الغرفة وتوصيل أمتعة الزبائن إلى الغرفة ومن ثم التحاسب مع الزبائن عند المغادرة	٤	١٢.١%
٢	إعداد وتهيئة الغرف واللوندري فيما يتعلق بتنظيف الغرف مع توفير كافة مستلزمات النظافة داخل الغرف وتتوفر خدمات غسل وكوي الملابس	٣.٥	١٠.٦%
٣	التعامل مع الزبائن فيما يتعلق بتقديم خدمات الطعام والشراب وتوصيل الطلبات إلى الغرف وإعداد الفطور الصباحي	٣	٩.١%
٤	توفير وسائل الترفيه للزبائن من قاعات رياضية ومسابح لجميع الأعمار	٢	٦.١%
٥	التعامل مع الزبائن (رجال الأعمال) فيما يتعلق بتسهيل إنجاز الأعمال التجارية	٣	٩.١%

مع توفير القاعات المناسبة لعقد الاجتماعات		
١٣.٦%	٤.٥	تسهيل وتوفير متطلبات ورغبات الزبائن بالسرعة الممكنة وبوقت قصير
١٣.٦%	٤.٥	تجهيز مبنى الفندق بالطاقة الكهربائية والمياه والقيام بأعمال الصيانة بشكل مستمر
١٥.٢%	٥	الحفاظ على امن وسلامة الزبائن مع تطبيق إجراءات امنية دقيقة لحماية الزبائن
١٠.٦%	٣.٥	القيام بإدارة وصيانة المنظومات التقنية مع توفير الانترنت اللاسلكي داخل الغرف والأماكن الأخرى في الشركة الفندقة
١٠٠%	٣٣	المجموع

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، وان إعداد هذه المصفوفة يسهم في تحديد العلاقة بين متطلبات الزبائن من جهة وأجزاء خدمة المبيت من جهة أخرى، وذلك على اساس الأهمية النسبية لخصائص الخدمة من وجهة نظر الزبائن، والتي يجب أن تتعكس في الأهمية النسبية لوظيفة كل جزء من أجزاء الخدمة من وجهة نظر الإدارة. (التمي، ٢٠٠٩، ١٢٨) و(التمي وشهاب، ٢٠١٠) و(عيسى، ٢٠٠١: ٥٣٢).

لذا تتطلب هذه الخطوة تقدير النسبة التي يسهم فيها كل جزء من أجزاء الخدمة في تحقيق متطلبات الزبائن وذلك لتحديد نسبة الإسهام الكلية لكل جزء من أجزاء الخدمة في تحقيق متطلبات الزبائن تمهدًا لمقارنتها مع نسبة التكلفة لذلك الجزء واستخراج مؤشر القيمة لكل جزء من أجزاء الخدمة كما سيرد لاحقًا، علمًا إن نسب إسهام أجزاء الخدمة في تحقيق وظائف/ خصائص الخدمة (متطلبات الزبائن) من تقدير الباحثين بعد استشارة محاسبي الشركة الفندقة 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

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

المصدر : من إعداد الباحثين

(*) إن نسب إسهام أجزاء الخدمة في تحقيق وظائف/ خصائص الخدمة (متطلبات الزبائن) من تقدير الباحثين بعد استشارة محاسبى 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)

$$\text{مؤشر القيمة} = \frac{\text{الأهمية النسبية للمكون}}{\text{نسبة تكلفة المكون الى التكلفة الاجمالية}}$$

وعلى أساس ذلك تتحدد مؤشرات القيمة لكل المكونات، فإذا كان مؤشر القيمة لأحد المكونات أقل من واحد صحيح يكون ذلك المكون أو الجزء مرشحاً لهندسة القيمة، أما 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

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

المصدر: من إعداد الباحثين

رابعاً: المقارنة بين النتائج الفعلية لمكونات

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 وفقاً 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 لمكونات (أجزاء) خدمة المبيت

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

٥	خدمات مركز رجال الأعمال	0.86	7.86	7.00% زيادة من وجهة نظر الزبائن
٦	خدمات الأسواق 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، وبمقارنته 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 الأسواق 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 الأساسي لتطبيق تقنية الإيصال الواسع.

خامساً: الأفكار المقترحة لتخفيف تكاليف

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 لتخفيف تكاليف خدمة المبيت قيد الدراسة قدر الامكان وخاصة بتكليف خدمات المكتب الأمامي وخدمات الطعام والشراب وخدمات الطاقة والصيانة، وكما مبين في الجدول (٨):

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

الفرق	المبالغ بعد التخفيض	الأفكار المقترحة لتخفيف المبلغ الإجمالي	المبالغ قبل التخفيض	عناصر التكاليف الخاصة بقسم المكتب الأمامي
90,852,72 5	363,410,9 02	تخفيض مبلغ اندثار الموجودات الثابتة بنسبة 20%	454,263,627	اندثار الموجودات الثابتة
17,183,58 3	31,912,36 9	توفير 35% من هذا المبلغ بتقليل أعمال الصيانة غير الضرورية	49,095,952	صيانة الموجودات الثابتة
13,128,64 8	19,692,97 2	تخفيض مبلغ التأمين على الموجودات الثابتة بنسبة 40%	32,821,620	تأمين على الموجودات الثابتة
22,960,25 5	22,960,25 5	تقليل المبلغ الحالي إلى النصف على الأقل بتقليل الكمية المستهلكة من الكهرباء والوقود والماء	45,920,510	الكهرباء والوقود والماء
الفرق	المبالغ بعد التخفيض	الأفكار المقترحة لتخفيف المبلغ الإجمالي	المبالغ قبل التخفيض	عناصر التكاليف الخاصة بقسم الطعام والشراب
14,707,66 2	132,368,9 53	تخفيض مبلغ اندثار الموجودات الثابتة بنسبة 10%	147,076,615	اندثار الموجودات الثابتة
3,286,427	18,623,08 8	توفير 15% من هذا المبلغ بتقليل أعمال الصيانة غير الضرورية	21,909,515	صيانة الموجودات الثابتة
1,673,617	3,108,145	تخفيض مبلغ التأمين على الموجودات الثابتة بنسبة 35%	4,781,762	تأمين على الموجودات الثابتة
10,226,95 4	20,453,90 8	تقليل المبلغ الحالي إلى الثلث على الأقل بتقليل الكمية المستهلكة من الكهرباء والوقود والماء	30,680,862	الكهرباء والوقود والماء
الفرق	المبالغ بعد التخفيض	الأفكار المقترحة لتخفيف المبلغ الإجمالي	المبالغ قبل التخفيض	عناصر التكاليف الخاصة بقسم الطاقة والصيانة
8,455,038	97,232,94 3	تخفيض مبلغ اندثار الموجودات الثابتة بنسبة 8%	105,687,981	اندثار الموجودات الثابتة
1,926,271	10,915,53 6	توفير 15% من هذا المبلغ بتقليل أعمال الصيانة غير الضرورية	12,841,807	صيانة الموجودات الثابتة
31,478	58,459	تخفيض مبلغ التأمين على الموجودات الثابتة بنسبة 35%	89,937	تأمين على الموجودات الثابتة
18,375,78 0	55,127,33 9	تقليل إجمالي الكمية المستهلكة من الكهرباء والوقود إلى الربع على الأقل	73,503,119	الكهرباء والوقود

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

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 اشتراك 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

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	-

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

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 = $\frac{3,701,745,938}{15,950} = 232,084$ دينار وهذا يعني أن التكلفة الفعلية لخدمة المبيت قيد الدراسة قد انخفضت أيضاً بما 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، وذلك حاجة للبحث عن مزيد من التخفيضات في التكاليف المخصصة لكل مركز، ويبيّن 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

مكونات (أجزاء) الخدمة	تكلفة المكون من الجدول (١٠)	وظيفة المكون أو الجزء	التحليل الوظيفي لكل خدمة (متطلبات الزبائن)	النسبة المئوية لكل وظيفة	النسبة المئوية لكل وظيفة	من وجهة نظر الزبائن
خدمات المكتب الأمامي	823,135,585	التعامل مع الزبائن من قبل دخول الفندق فيما يتعلق بالجزء واستقبال الزبائن وتسليم الغرفة	ثثبيت الحجوزات استقبال الزبائن توصيل أمتعة الزبائن إلى الغرف تسليم الغرف إلى الزبائن تقديم المعلومات للزبائن والإجابة على استفساراتهم التحاسب مع الزبائن عند المغادرة	10% 5% 15% 15% 20% 15%	15% 15% 15% 15% 20% 10%	النسبة المئوية لكل وظيفة

164,627,117	20%	الاتصال بالزبائن في حالة حدوث أي مشاكل بعد المغادرة	وتحصيل أمنعة 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 وتهيئة الغرف			٢
58,257,456	20%	تجهيز الغرف بمستلزمات النظافة	واللوندري فيما يتعلق بتنظيف الغرف مع توفير كافة مستلزمات النظافة			
160,208,005	55%	غسل وكوي ملابس الزبائن	داخل الغرف وتتوفر خدمات غسل وكوي الملابس	291,287,282	خدمات التدبير الفندقي	
<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			٣
310,134,121	20%	تقديم الاطعمة والمشروبات للزبائن	إعداد وجبة الفطور الصباحي			
852,868,833	55%	إعداد وجبة الفطور الصباحي	إعداد وجبة الفطور الصباحي	1,550,670,60	خدمات الطعام والشراب	
<u>1,550,670,60</u> <u>05</u>	<u>100%</u>	المجموع		5		
50,574,654	60%	توفير وسائل الترفيه للزبائن	توفير وسائل الترفيه للزبائن من قاعات رياضية ومسابح لجميع الأعمار			٤
33,716,437	40%	إدارة ومتابعة ممارسة الرياضة للزبائن				
<u>84,291,091</u>	<u>100%</u>	المجموع		84,291,091	خدمات النادي الصحي	
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			٥
11,685,848	35%	خدمات الهاتف والانترنت				
5,008,221	15%	خدمات الطباعة والاستنساخ				
<u>33,388,138</u>	<u>100%</u>	المجموع		33,388,138	خدمات مركز رجال الأعمال	
13,673,244	100%	تلبية متطلبات الزبائن واشباع حاجاتهم ورغباتهم	تسهيل وتوفير متطلبات ورغبات الزبائن التجارية بالسرعة الممكنة			٦
<u>13,673,244</u>	<u>100%</u>	المجموع		13,673,244	خدمات الأسواق والمكاتب التجارية	
228,242,036	40%	تجهيز الغرف والأجنحة بالتكيف والاضاءة				
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		570,605,090	خدمات الطاقة والتكييف والصيانة	
92,858,407	40%	حفظ الأمن والحراسة داخل وخارج بناء الفندق				
139,287,611	60%	الحفاظ على امن وسلامة الزبائن والمركبات الخاصة بهم				
<u>232,146,018</u>	<u>100%</u>	المجموع		232,146,018	خدمات الامن والرقابة	

<u>71,784,220</u>	<u>70%</u>	توفير الانترنت اللاسلكي في الغرف والأماكن الأخرى	القيام بإدارة وصيانة المنظومات التقنية مع توفير الانترنت اللاسلكي داخل الغرف والأماكن الأخرى في الشركة الفندقية	<u>102,548,885</u>	خدمات الانترنت وتقنية المعلومات	<u>٩</u>
<u>30,764,665</u>	<u>30%</u>	إدارة منظومة القفل الالكتروني للأبواب ومنظومة التلفزيون والقنوات الفضائية				
<u>102,548,885</u>	<u>100%</u>	المجموع				
<u>3,701,745,9</u>				<u>3,701,745,93</u>	المجموع	
<u>38</u>				<u>8</u>		

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 لتشكيله متعدة وغير نمطية من الخدمات التي تلبي رغبات مختلف الزبائن، وذلك بعرض الحفاظ على الزبائن الحالين 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 زبائنها 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 يريد، وبهذا تكون الشركة الفندقية قد حددت ما يمكن أن تفعله للاحتفاظ بزبائنها، 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 متطلب 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 × ٢/١، ولتأجير ١ يوم يتم ضرب السعر المستهدف × ١ يوم، وهكذا لبقية الأيام. ويبيّن الجدول (١٢) تحديد السعر المستهدف للزبون الواحد حسب متطلباته وكما يأتي:

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

الجدول (١٢) / زيون (١)

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

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الحاسبة

الجدول (١٢) / زيون (٢)

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

14,062	4,018	10,044	15,950	160,208,005	غسل وكوي ملابس الزبون	٧
34,027	9,722	24,305		387,667,651	توصيل طلبات الطعام والشراب إلى الغرفة	٨
74,859	21,388	53,471		852,868,833	إعداد وجبة الفطور الصباحي	٩
20,034	5,724	14,310		228,242,036	تجهيز الغرفة بالتكيف والاضاءة	١٠
20,034	5,724	14,310		228,242,036	تجهيز الغرفة بالمياه	١١
6,301	1,800	4,501		71,784,220	توفير الانترنت اللاسلكي في الغرفة	١٢
217,779	62,221	155,558		2,481,151,588	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الحاسبة

الجدول (١٢) / زبون (٣)

(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)	متطلبات الزبون / عرسان الحجز لمدة ٣ يوم	T
السعر المستهدف للزبون (٤) + (٣)	نسبة الربح المستهدف 40%	التكلفة المحددة لكل وظيفة (متطلبات) (٢) ÷ (١)	عدد الوحدات الفعالية	تكلفة الخدمة من وجهة نظر الزبائن من الجدول (١٥)	متطلبات الزبون / عرسان الحجز لمدة ٣ يوم	١٥
7,225	2,064	5,161		82,313,558		
3,612	1,032	2,580		41,156,779		
10,837	3,096	7,741		123,470,338		
10,837	3,096	7,741		123,470,338		
10,837	3,096	7,741		123,470,338		
6,392	1,826	4,566		72,821,821		
5,114	1,461	3,653		58,257,456		
14,062	4,018	10,044		160,208,005		
34,027	9,722	24,305		387,667,651		
27,222	7,778	19,444		310,134,121		
74,859	21,388	53,471		852,868,833		
1,200	343	857		13,673,244		
20,034	5,724	14,310		228,242,036		
20,034	5,724	14,310		228,242,036		
6,301	1,800	4,501		71,784,220		
252,593	72,168	180,425		2,877,780,774	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الحاسبة

أما النموذج الثاني الذي يقترحه الباحثين ويقدمه 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) مقرح بالتكاليف المخصصة للمكونات (أجزاء) خدمة المبيت من وجهة نظر الزبائن

مكونات (أجزاء) الخدمة	التفصيل	النسبة المئوية (%)	المكونات بعد التخفيض من الجدول (١٠)	الفرق بين التكاليف (١) - (٣)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)
خدمات المكتب الأمامي	١	٢٢.٣٤	٨٢٣,١٣٥,٥٨٥	٣,٨٣٤,٤٥٧	٨٢٦,٩٧٠,٠٤٢	٢٢.٣٤	الأهمية النسبية للمكونات من وجهة نظر الزبائن	التكاليف المخصصة للمكونات من وجهة نظر الزبائن
خدمات التدبير الفندقي	٢	٩.٧٦	٢٩١,٢٨٧,٢٨٢	٧٠,٠٠٣,١٢٢	٣٦١,٢٩٠,٤٠٤	٩.٧٦		
خدمات الطعام والشراب	٣	٢٥.٤	١,٥٥٠,٦٧٠,٦٠٥	٦١٠,٤٢٧,١٣٧	٩٤٠,٢٤٣,٤٦٨	٢٥.٤		
خدمات النادي الصحي	٤	٥.٤٩	٨٤,٢٩١,٠٩١	١١٨,٩٣٤,٧٦١	٢٠٣,٢٢٥,٨٥٢	٥.٤٩		
خدمات مركز رجال الأعمال	٥	٧.٨٦	٣٣,٣٨٨,١٣٨	٢٥٧,٥٦٩,٠٩٣	٢٩٠,٩٥٧,٢٣١	٧.٨٦		
خدمات الأسواق والمكاتب التجارية	٦	٣.٤	١٣,٦٧٣,٢٤٤	١١٢,١٨٦,١١٨	١٢٥,٨٥٩,٣٦٢	٣.٤		
خدمات الطاقة والتكييف والصيانة	٧	١٢.٩١	٥٧٠,٦٠٥,٠٩٠	٩٢,٧٠٩,٦٨٩	٤٧٧,٨٩٥,٤٠١	١٢.٩١		
خدمات الامن والرقة	٨	٨.١	٢٣٢,١٤٦,٠١٨	٦٧,٦٩٥,٤٠٣	٢٩٩,٨٤١,٤٢١	٨.١		
خدمات الانترنت وتقنية المعلومات	٩	٤.٧٤	١٠٢,٥٤٨,٨٨٥	٧٢,٩١٣,٨٧٢	١٧٥,٤٦٢,٧٥٧	٤.٧٤		
المجموع		١٠٠%	٣,٧٠١,٧٤٥,٩٣٨	٠	٣,٧٠١,٧٤٥,٩٣٨	١٠٠%		

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 لتخفيف الفروقات بجزء كبير منها والغرض من ذلك هو أن تتجه الشركة الفندقية عينة البحث نحو تطبيق تقنية الإيصالات 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 ٧٠% - ٨٠% من هذه التكاليف كانت وفق رغبة الإدارة و ٢٠% - ٣٠% منها كانت وفق رغبات الزبائن، لذا يقدم الباحثين مقترحاً ثانياً لإعادة هيكلة عناصر التكاليف من وجهة نظر الزبائن لغرض الاقتراب أكثر من تطبيق تقنية الإيصالات الواسع وتلبية رغبات الزبائن 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 ٨٠% - ٩٠% 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 الإيصال الواسع.

ما 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 الإيصال الواسع من بيانات التكاليف الازمة.

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 الإيصال 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 الإيصال 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 الإيصال 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 وللأزمة 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 الأسواق 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 الإنفاق 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 وتوصيل 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 المقترن الذي قدمه الباحثين لإدارات الشركات الصناعية والخدمية ومحاسبى 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 العالمي في نظام الإيصال الواسع، محله تنمية الرافدين، المجلد ٣٢، العدد ٩٧، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
٢. باسيلي، مكرم عبد المسيح، (٢٠٠١)، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقدير الأداء، ط٣.
٣. التمي، خالد غازي عبود، (٢٠٠٩)، الأثر اللتاتجي 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 والموصى، 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. الجنابي، معاد خلف إبراهيم، (٢٠١٠)، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترتبطها في خدمة منظمات الأعمال، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ٩، العدد ٢٧، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت.
٧. خضر، أنس متى، (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)، مركبات نظام الإيصال الواسع ومدى توافرها في معمل الألبسة الولادية بالموصى، محله 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 الإيصال الواسع في الشركة الوطنية لصناعات الأثاث المنزلي في الموصل (دراسة استطلاعية)، محله تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ٥، العدد ١٥، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت.
١١. العامي، عامر عبد اللطيف، (٢٠٠٢)، العلاقة بين الإيصال 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 مقترن لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد ٢.

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

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 الالزمة لاعتماد أسلوب التحسين المستمر (كايزن) في المنشآت الصناعية بالتطبيق على مصنع الغزل والنسيج في الموصل، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

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

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

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

٢٠. المطرانة، غسان فلاح، (٢٠٠٨)، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، المجلد ٤، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت-الأردن.

٢١. وادي، ساهرة عبد الخضر وعكار، زينب شلال، (٢٠١١)، الإيصاء 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 الإيصاء الواسع (دراسة استطلاعية لآراء عينة من مدرب الشركة الوطنية لصناعة الأثاث المنزلي ومعمل ألبسة 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.