

العنوان:	استخدام أساليب التحليل المحاسبي في القطاع الفندقي لأغراض التخطيط والرقابة
المصدر:	الإدارة العامة
الناشر:	معهد الإدارة العامة
المؤلف الرئيسي:	علام، محمد نبيل
المجلد/العدد:	س 29, ع 65
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	1990
الشهر:	يناير / رجب
الصفحات:	150 - 113
رقم MD:	52370
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	التقارير المالية، الفنادق، النظم المحاسبية، التحليل المالي، الرقابة المالية، القوائم المالية، السعودية، إدارة الفنادق، التخطيط الإداري، الأرباح، محاسبة التكاليف، الإيرادات، محاسبة الشركات
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/52370

استخدام أساليب التحليل المحاسبي في القطاع الفندقى لأغراض التخطيط والرقابة

د . محمد نبيل علام*

تقديم :

لم يعد النشاط الفندقى اليوم مقصوراً على مجرد تقديم خدمة المبيت للنزلاء فحسب، وإنما تطور ذلك النشاط سريعاً وتشعب واحتل مكانته بين الأنشطة الاقتصادية المختلفة، إلى المدى الذى بات معه يطلق على هذا النشاط اصطلاح «الصناعة الفندقية». وسرعان ما ظهرت مؤسسات فندقية ضخمة عملاقة تنتشر فروعها في كافة أرجاء العالم، وتتجاوز رؤوس أموالها بلايين الدولارات. وأصبح لتلك الصناعة دورها البارز في الحياة الاقتصادية، وإسهامها المباشر - وغير المباشر - في الدخل القومى للبلاد في معظم دول العالم.

أهمية البحث وأهدافه :

نظراً لما تلعبه الصناعة الفندقية من دور هام وما لها من تأثير مباشر على خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية بالملكة، فقد صدر المرسوم الملكى رقم (م/٢٧) بتاريخ ١١/٤/١٣٩٥هـ بناء على قرار مجلس الوزراء رقم (٢٨٤) بتاريخ ٥/٤/١٣٩٥هـ، بالموافقة على نظام المؤسسات الفندقية العامة بالملكة.

وقد أشار نظام الفنادق بالملكة إلى ضرورة وأهمية إجراء البحوث والدراسات اللازمة للارتقاء بمستوى أداء الصناعة الفندقية بالبلاد وتشجيع وجذب الاستثمارات اللازمة لها، حيث نصت المادة العاشرة بالفصل الثالث (فقرة هـ) على أن: «تتولى إدارة الفنادق

* أستاذ مساعد بمعهد الإدارة العامة بالملكة العربية السعودية .

التابعة لوزارة التجارة وضع برنامج يهدف إلى تطوير الفنادق بالملكة والنهوض بمستواها وإجراء الدراسات والبحوث المتعلقة بالصناعة الفندقية كالتمول والتسهيلات التشجيعية الكفيلة بجذب الاستثمارات الوطنية والأجنبية في هذا المجال واقترح إنشاء معاهد للمهن الفندقية بالتعاون مع الجهات المختصة»^١.

وبتاريخ ١٢٩٧/٤/١٨هـ بناء على القرار الوزاري رقم (١٣٧٥) صدرت اللائحة التنفيذية لنظام الفنادق بالملكة، حيث أشارت إلى ضرورة وأهمية إعداد وتهيئة الكفاءات الوطنية القادرة على تحمل مسؤولية هذا النشاط الهام بالبلاد، حيث نصت المادة الثالثة والعشرون من الفصل الخامس باللائحة على أن: «تقوم إدارة الفنادق التابعة لوزارة التجارة بتنظيم دورات تدريبية تهدف إلى رفع مستوى الكفاءات الوطنية في مجال الخدمات الفندقية، وذلك بعد التنسيق مع الجهات المعنية»^٢.

وعلى الرغم من كل ما أكدت عليه النصوص السابقة لنظام الفنادق ولائحته التنفيذية من ضرورة الاهتمام بالبحوث والدراسات اللازمة لرفع مستوى الصناعة، فإن الباحث يرى أن المكتبة السعودية تفتقر تماماً إلى أى دراسات أو أبحاث من أى نوع في هذا المجال، حتى الآن. وعزف الباحثون - وبخاصة في مجال المحاسبة - عن محاولة إخضاع أداء تلك الصناعة لأساليب البحث العلمى بهدف التعرف على اتجاهات أدائها ومشاكلها، لامكان تقديم أساليب جديدة يمكن أن تسهم في زيادة فاعلية أدائها، أو المساهمة في إيجاد حلول عملية مناسبة لهذه المشاكل.

بل إن الباحث المدقق يستطيع أن يدرك بسهولة أن الفراغ والقصور في هذا المجال لا يقفان عند حد المكتبة السعودية فقط، وإنما يمتدان إلى مستوى المكتبة العربية بشكل عام. فالكتابات المحاسبية على المستوى العربى في مجال الصناعة الفندقية هى كتابات محدودة للغاية، ركزت بصفة أساسية على مبادئ القيد والتسجيل، دون عمق أو إضافة لكيفية إخضاع نشاط تلك الصناعة للأساليب التحليلية المحاسبية في مجال التخطيط والرقابة.

تأسيساً على ما تقدم، فإن أهداف هذا البحث تتبلور فيما يلي :

- استعراض اتجاهات الأداء الفندقى بالمملكة وبيان أهميته، بنوع من التركيز.
- تطويع أساليب محاسبية تحليلية، لم تستخدم في هذا القطاع من قبل، بما يتواءم مع طبيعة نشاط تلك الصناعة.
- بيان التطبيق العملى لتلك الأساليب المحاسبية، ودورها في زيادة كفاءة تخطيط ورقابة النشاط الفندقى على أسس علمية دقيقة.

وذلك على النحو التالى :

اتجاهات النشاط الفندقى وأهميته بالمملكة :

زاد عدد الفنادق بالمملكة من (٢٣١) فندقاً طاقاتها الاستيعابية (١٧٥٢٦) غرفة في عام ١٤٠٠هـ، إلى (٢٤٦) فندقاً طاقاتها الاستيعابية (٢٢٢٩٨) غرفة في عام ١٤٠٧هـ، أى بنسبة زيادة قدرها (٢٧,٢٪) في الطاقة الاستيعابية لهذه الفنادق، كما هو موضح بالجدول رقم (١). وتوضح سجلات إدارة الفنادق التابعة لوزارة التجارة أن متوسط نسب الاشغال السنوى لجميع فنادق المملكة قد بلغ في عام ١٤٠٧هـ (٤٢٪) من الطاقة الاستيعابية لتلك الفنادق، وأن مجموع عدد الليالى التى أمضيت بتلك الفنادق في ذلك التاريخ قد بلغ (١١٢ ١٣٤ ٣) ليلة - كما هو موضح بالجدول رقم (٢).

وتشير آخر التقارير الصادرة عن إدارة الفنادق إلى أن حركة التوسعات والانشاء الفندقى تتجه إلى الزيادة بمعدلات أكبر مما خطط لها؛ فقد استهدفت خطة الحكومة أن يصل حجم الفنادق بالبلاد إلى عدد (٢٦٢) فندقاً بطاقة استيعابية قدرها (٢٧٢٠٠) غرفة، وذلك بنهاية عام ١٤٠٨هـ. وقد بلغ عدد الفنادق في ذلك التاريخ (٣٠٤) فنادق بطاقة استيعابية قدرها (٢٨٣١٣) غرفة - كما هو موضح بالجدول رقم (٣).

و يشير نفس التقرير إلى أن إجمالى الإيرادات السنوية من واقع الحسابات الختامية لعدد (٥٢) فندقاً فقط من بين فنادق الدرجتين الممتازة والأولى - والبالغ عددها في ذلك التاريخ (٦٨) فندقاً - قد تجاوزت (٨٠٠) مليون ريال، وأن صافى أرباح تشغيل تلك الفنادق قد تجاوزت في ذلك العام (١٤١) مليون ريال^٢.

جدول رقم (١)
تطور اعداد الفنادق بالمملكة خلال المدة من عام ١٤٠٠هـ وما قبلها إلى عام ١٤٠٧هـ موزعة
بحسب المناطق •

الاجمال	١٤٠٠ وما قبلها		١٤٠١هـ		١٤٠٢هـ		١٤٠٣هـ		١٤٠٤هـ		١٤٠٥هـ		١٤٠٦هـ		١٤٠٧هـ	
	عدد	غرف	عدد	غرف	عدد	غرف	عدد	غرف	عدد	غرف	عدد	غرف	عدد	غرف	عدد	غرف
الشمالية	٤١	٧٧٤	١٠	١٥١	٧	١١٠	٧	٧٢١	٧	٢٠٦	٧	٦٠٦	١	٤١١	١١	٣٥٠
الجنوبية	١١	٤٧٤	٣١	١٥٥	٥١	٤٨٨	٥١	٦٤٨	٣١	١٨٠	٣١	٦٣٨	٦١	٣٠١١	١١	٨٧١١
الغربية	٤١١	١٠٢٥٠	٢٥	٣٨٧	١٣١	١٦٨١١	٨١١	٥٥٧١١	٧٢١	١٠١١١١	٧٢١	٦٦٧١١	٨١١	٦٨١١١	٥١١	٥٢٠١١
الشرقية	٣٤	٨١١١	٦١	٢٨٠٢	٨٨	٣٨٨١	٣٥	٦٧٥١	٣٤	٣٤١١١	٨٤	٣٥٢٠	٦٤	٤٣٧٨	٤٣	٤٣١٥
الوسطى	٣٨	٣١٧٥	٧٢	٨٠٤٣	٦١	٨١٤٣	٧٢	٧٣١٣	٥٣	٥٠٧٣	٧٣	٤٣١٥	٥٠	٥٧١٥	٤٥	١٤٣٥
الاجمال	١٢١	٤١٥٨١	١١٢	١٨١١١	٢٤٠	٢١٤١١	٢١١	٤٧٥٠١	٤٨٨	٤٦١١١	٥٤١	١٥١١١	٥٤١	٢١١١١	٢٤١	١٢٢٢٢١

المصدر : وزارة المالية والاقتصاد الوطنى، الكتاب الإحصائى السنوى، العدد الثالث والعشرون، مطبعة الإحصاءات العامة، الرياض، ١٤٠٧هـ-١٩٨٧م، ص ٢٥٧.

جدول رقم (٢)
بيان متوسط نسب الاشغال وعدد الليال بفنادق المملكة
موزعة بحسب المناطق في عام ١٤٠٧هـ.

المنطقة	متوسط نسب الاشغال السنوى	مجموع عدد الليال
الرياض	%٥٢	٧٩٧٦٥٧
جدة	%٤٩	٨٩٧٤٠٨
الشرقية	%٣٧	٥٠٢١٥١
الطائف	%٣٣	١٠٤٣٨١
مكة المكرمة	%٣٨	٢٦٥٧٥٣
المدينة المنورة	%٣٦	٢٥٣٨١١
الجنوبية	%٣١	١٤٦٥٨٧
الوسطى	%٣٤	٧١٨١٧
الشمالية	%٤٨	٤٠٥٧٧
تبوك	%٦٨	٢٩٢٠٩
ينبع	%١٥	٢٤٧٦١
الاجمالي	%٤٢	٣١٣٤١١٢

• المصدر: وزارة التجارة، سجلات إدارة الفنادق، الرياض، ذو الحجة عام ١٤٠٧هـ.

جدول رقم (٣)

نتائج متابعة تنفيذ خطة إنشاء الفنادق بالمملكة حتى نهاية ذى الحجة ١٤٠٨هـ

الخطة		المجموع		مشروعات تحت التأسيس		الفنادق القائمة		المنطقة
غرف	عدد	غرف	عدد	غرف	عدد	غرف	عدد	
٥٦٠٠	٤٤	٥٨٤٣	٤٥	٧٦٩	٥	٥٠٧٤	٤٠	الرياض
٥٦٠٠	٤٤	٦٢٤٤	٥١	٧٢٨	٤	٥٥١٦	٤٧	جدة
٥٩٠٠	٤٥	٤٤١١	٤٣	٣٩٦	٤	٤٠١٥	٣٩	المنطقة الشرقية
٢١٠٠	١٩	٣٢٣٠	٢٥	١٣٩٥	١٠	١٨٣٥	١٥	مكة المكرمة
٢١٠٠	١٩	٣١١٨	٣١	٨٩٥	٧	٢٢٢٣	٢٤	المدينة المنورة
١٥٠٠	١٣	٩٨٢	٢١	٩٠	٢	٨٩٢	١٩	الطائف والباحة
١٤٥٠	٢٦	١٩١٣	٣٥	٥٥٢	٧	١٣٦١	٢٨	المنطقة الجنوبية
٢٩٥٠	٥٢	٢٥٧٢	٥٣	٨٧٢	١٦	١٧٠٠	٣٧	مناطق أخرى
٢٧٢٠٠	٢٦٢	٢٨٣١٣	٣٠٤	٥٦٩٧	٥٥	٢٢٦١٦	٢٤٩	المجموع

المصدر: وزارة التجارة، التقرير السنوي عن الفنادق والمشروعات الفندقية، إدارة الفنادق، الرياض، ذو الحجة ١٤٠٨هـ، ص ٣.

ولاشك في أن أرقاماً بهذه الضخامة إنما تعكس بوضوح الدور الذي تلعبه تلك الصناعة في النشاط الاقتصادي للبلاد، وتفسر كذلك دوافع المنظم السعودي وراء الاهتمام بأعداد الكفاءات الوطنية اللازمة لتلك الصناعة، وتشرح النصوص الواردة بشأن الاهتمام بالدراسات والأبحاث العلمية اللازمة في مجال الصناعة الفندقية بالمملكة.

ولهذا كان طبيعياً في ضوء ما نص عليه نظام الفنادق ولائحته التنفيذية في مجال البحوث والدراسات والتدريب، أن يشير التعميم الأول الصادر عن إدارة الفنادق بالمملكة إلى أن الهدف الأساسي لنظام الفنادق هو وضع البرامج الهادفة لتطوير النشاط الفندقى بالبلاد عن طريق البحوث والدراسات وبرامج التدريب اللازمة لإعداد جيل جديد من الكفاءات الوطنية القادرة على تحمل مسئولية ذلك النشاط الهام على أسس علمية^٤.

وتتابعت التعميمات الصادرة عن إدارة الفنادق في هذا الشأن، فصدر التعميم رقم (١٧) بتاريخ ١٦/٨/١٣٩٩هـ مؤكداً على أهمية تشغيل القوى الوطنية في حقل الصناعة

الفندقية، أو على الأقل العمل على تقليص حجم العمالة الأجنبية وغير المسلمة في هذا القطاع عن طريق إعطاء الأولوية للعمل في القطاع الفندقى للعمالة الوطنية ثم العمالة العربية (تعاميم أرقام ٥، ١٢، ٣٣)°.

وعلى الرغم مما نصت عليه اللائحة التنفيذية والنظام وما أكدت عليه كل التعاميم السابقة، فإن المملكة لازالت تفتقر إلى جهة تتولى مسؤولية تدريب وإعداد الكفاءات الوطنية اللازمة لهذا المجال^٦. وتشير آخر التقارير الصادرة عن إدارة الفنادق بالمملكة إلى أن الإدارة قد قامت بالاتفاق مع الفنادق على ترشيح عدد من الشباب السعودى للابتعاث إلى مركز التدريب للتموين والفندقة بالبحرين، لتلقى دراسات فندقية علمية وعملية لمدة عامين. كما تم الاتفاق مع نفس المركز على تنظيم دورة تدريبية خاصة لمفتشى الفنادق بالإدارة والفروع للتعرف على الأعمال الفندقية ورفع كفاءتهم وذلك لمدة شهر^٧.

والخلاصة أنه في ضوء ما ورد بنظام الفنادق ولائحته التنفيذية، فإن الباحثين تقع عليهم مسؤولية المساهمة في إثراء المكتبة السعودية -بل والعربية- بأبحاثهم ودراساتهم في الحقل الفندقى، على اعتبار أن ما تفتحه تلك الأبحاث والدراسات من آفاق واسعة للتعلم والبحث هو -ولا جدال- وسيلة الاسهام المباشرة في إعداد وتهيئة الكفاءات اللازمة للعمل في حقل تلك الصناعة على أسس علمية دقيقة. ويقدم هذا البحث أسلوبين من أساليب التحليل المحاسبى لأغراض التخطيط والرقابة في القطاع الفندقى.

الأساليب العلمية للتحليل المحاسبى في القطاع الفندقى :

يطوع هذا البحث أسلوبين من أساليب التحليل المحاسبى لأغراض التخطيط والرقابة في القطاع الفندقى، هما: (١) أسلوب تحليل الحساسية. (٢) أسلوب التحليل المالى. ولاشك في أن المفاهيم والمبادئ العلمية التى تحكم تلك الأساليب المحاسبية التحليلية هى مفاهيم ومبادئ مستقر ومتفق عليها بين علماء المحاسبة بشكل عام، ومن ثم فإن إضافة هذا البحث تتمثل في تطويعه لتلك المفاهيم والمبادئ لأغراض التخطيط والرقابة في حقل الصناعة الفندقية.

وعلى الرغم من قدم مفاهيم أسلوب التحليل المالى بالنسب المحاسبية فان تلك المفاهيم لم تطوع من قبل بهدف الوصول إلى نسب خاصة بالقطاع الفندقى على وجه التحديد، تفيد في التعرف على اتجاهات الأداء في تلك الصناعة في ضوء طبيعة نشاطها الخدمى، ونوعية البيانات المالية والاحصائية التى يمكن أن يوفرها نظامها المحاسبى. ونفس القول بالنسبة لأسلوب تحليل الحساسية، فالأسلوب لم يطوع من قبل للوصول إلى تحديد دقيق لماهية العوامل المتحكمة في ربحية مشروعات تلك الصناعة، أو لماهية تأثير التغيرات في بعض العوامل المتحكمة على ربحية الفندق، أو لماهية دلالات تلك التغيرات في تحديد نوعية حساسية الفندق «حساس الإيرادات» أو «حساس التكاليف».

ولعله مما يكسب إضافات هذا البحث أهميتها تلك الاختلافات التى تفرزها دلالات النتائج المستخرجة في مجال تلك الصناعة ذات الانتاج الخدمى غير الملموس، عن دلالاتها في حالة الصناعات الأخرى ذات الانتاج المادى الملموس. ومن ناحية أخرى، فان تطويع تلك المفاهيم لهذا المجال إنما يعنى تقديم نماذج جاهزة للاستخدام للعاملين في حقل تلك الصناعة، مما يكسب نتائج تلك الدراسة فائدة عملية من حيث إمكانيات التطبيق.

أولاً : أسلوب تحليل الحساسية

فكرة التحليل وتطبيقاته :

يعد أسلوب تحليل الحساسية أحدث أساليب التحليل المحاسبى وأخرها ظهوراً في حقبة السنوات العشر الأخيرة. ويهتم تحليل الحساسية بدراسة مدى استجابة المتغير التابع بنموذج التحليل للتغيرات المحتملة في واحد - أو أكثر - من المتغيرات المستقلة بالنموذج. ولهذا فان المدخل الأساسى لتحليل الحساسية يعتمد على محاولة الوصول إلى إجابات لسلسلة متتالية من الأسئلة الاحتمالية تتيح للإدارة أن تدرك التأثيرات المحتملة المصاحبة لحالة عدم التأكد المستقبلية^٨.

وعلى الرغم من حداثة أسلوب تحليل الحساسية، فان استخدامات ذلك المفهوم سرعان ما بدأت تشق طريقها إلى مجالات مختلفة من التطبيق. فاستخدم Matz and Usry التحليل في معالجة التدفقات النقدية وتكلفة رأس المال^٩، واستخدم

Bierman and Dyckman التحليل في معالجة تكلفة المخزون^{١٠} ، واستخدم Bull التحليل في تقييم الاستثمارات^{١١} .

واستخدم Cashin and Polimeni التحليل في اختبار مثالية الحل في حالة استخدام أسلوب البرامج الخطية^{١٢} . كما استخدم عبدالمقصود، السيد نموذج تحليل الحساسية في معالجة مشكلة التخصيص المتبادل للتكاليف^{١٣} .

وفي مجال الصناعة الفندقية تنبنى فلسفة التحليل على محاولة قياس أثر التغيرات المحتملة في بعض العوامل المتحكمة على الأرباح الصافية. فبديهى أن تغيراً بمعدل ١٠% في أحد العوامل المتحكمة (متوسط القوة الانفاقية للنزول -مثلاً) سوف يفرز بالتأكيد تأثيراً محدداً على الأرباح الصافية للفندق، ولكن ذلك التأثير على الأرباح الصافية سوف يختلف عن تأثير تغير آخر بمعدل ١٠% أيضاً في عامل آخر من العوامل المتحكمة (تكلفة إعداد الأطعمة والمشروبات -مثلاً)، فتأثير التغيرات في العوامل المتحكمة على الأرباح الصافية للفندق ليس واحداً، حتى وإن كانت تلك التغيرات قد تمت بمعدل واحد.

ومن الناحية العملية، فعلى الرغم من أن الخبرة الطويلة في حقل الصناعة الفندقية قد تتيح للبعض تقدير أى التغيرين سيكون ذا التأثير الأكبر على الأرباح الصافية للفندق، لا يمنع ذلك من أن حساب مقدار ذلك التأثير على وجه الدقة والتحديد، أو حتى ترتيب هذه التأثيرات في شكل ذى دلالة أو معنى محدد، كلاهما عملية من الصعب الوصول لها بمجرد النظر، أو بالاعتماد على الخبرة الطويلة في هذا المجال.

أو بعبارة أخرى، إن حساب تأثير التغيرات في العوامل المتحكمة على الأرباح الصافية للفندق بشكل دقيق، وكذا ترتيب تلك التأثيرات في شكل ذى دلالة ومعنى محدد، كلاهما أمر يستلزم ضرورة إخضاع عملية قياس أثر تلك التغيرات لمنهج علمى محاسبى في التحليل والقياس، أخذاً في الاعتبار أن هذه العوامل المتحكمة هى عوامل متعددة، وأن تأثيراتها المختلفة على الأرباح الصافية متقاربة وتقع كلها في مدى ضيق وصغير.

الخطوات الأساسية لتحليل حساسية الربحية الفندقية :

إن المفهوم الأساسى الذى تدور من حوله فكرة تحليل الحساسية هو المفهوم المسمى مضاعف الربح، حيث يقيس هذا المضاعف مقدار التأثير على الأرباح الصافية للفندق

عند حدوث تغيير بنسبة ما في عامل من العوامل المتحكمة. ويتحدد ذلك المفهوم الأساسي لكيفية حساب مضاعف الربح باتباع الخطوات التالية :

-تحديد العوامل المتحكمة :

وهذه الخطوة أولى خطوات التحليل، حيث يتم تحديد عدد من العوامل المتحكمة في ضوء ما تظهره القوائم المالية للفندق من أرقام، وبخاصة تلك الأرقام الظاهرة بالقوائم التكاليفية. وبشكل عام يمكن حصر أهم العوامل المتحكمة بالقطاع الفندقى في مجموعة العوامل التالية : (١) عدد النزلاء. (٢) متوسط القوة الانفاقية للنزيل الواحد. (٣) مجموعة مفردات عناصر التكاليف المتغيرة من مواد وأجور وخدمات أخرى. (٤) مجموعة مفردات عناصر التكاليف الثابتة من مواد وأجور وخدمات أخرى.

هذا ويلاحظ أن العاملين الأول والثانى -وفقاً للترتيب السابق- هما عاملان متعلقان بجانب إيرادات الفندق، في حين أن العاملين الثالث والرابع هما عاملان متعلقان بجانب تكاليف الفندق. ومن الأهمية بمكان عند إجراء هذا النوع من التحليل التأكد من أن عدد العوامل المتحكمة التى تم تحديدها هو عدد ملائم لإجراء التحليل دون مبالغة، على اعتبار أن الاتجاه إلى المبالغة وتحديد عدد كبير من تلك العوامل سيؤدى -دون داع- لتعقيد عملية التحليل فيما بعد.

-تتبع تأثير كل عامل :

متى تم تحديد العدد الملائم من العوامل المتحكمة، فإن الخطوة التالية تصبح هى تتبع أثر كل عامل من تلك العوامل المتحكمة -على حدة- على الأرباح الصافية للفندق، ويتحقق ذلك التتبع رقمياً عن طريق حساب مضاعف الربح لكل عامل من العوامل. ولسهولة التحليل نفترض حدوث تغيير بنسبة مئوية معينة فى أحد العوامل المتحكمة، مع جعل باقى العوامل المتحكمة الأخرى ثابتة، ثم تتبع أثر ذلك التغيير المفترض فى ذلك العامل المتحكم على الأرباح الصافية. ولتتبع أثر ذلك التغيير فإن الأمر يستلزم أن نأخذ فى الاعتبار كل التغيرات الممكن حدوثها فى قيم مفردات كل عنصر من عناصر التكاليف والإيرادات نتيجة للتغيير فى ذلك العامل المتحكم، مع ضرورة ملاحظة إعطاء مجموعة عناصر التكاليف الشبه عناية خاصة عند القياس والتتبع.

وعلى سبيل المثال، فإنه على مستوى خدمة المبيت، إذا ما افترضنا حدوث تغيير بالزيادة قدره ١٠٪ في عدد النزلاء، فإن التغيرات المترتبة على ذلك سوف تتبلور في زيادة قدرها ١٠٪ في إيرادات مبيعات المبيت، وزيادة قدرها ١٠٪ في جميع مفردات مجموعة عناصر التكاليف المتغيرة المرتبطة بخدمة المبيت، وزيادة بنسبة ١٠٪ أيضاً في الجزء المتغير من مجموعة عناصر التكاليف الشبه. وفي نفس الوقت، لن يؤدي هذا التغيير في عدد النزلاء إلى حدوث تغيرات مماثلة في مفردات مجموعة عناصر التكاليف الثابتة، أو الجزء الثابت من مجموعة عناصر التكاليف الشبه.

و يمكن في ضوء التغيرات السابقة تصوير قائمة تكاليف للفندق وحساب الأرباح الصافية تحت ذلك الوضع المفترض، وبالطبع فإن رقم الأرباح الصافية الجديد سوف يختلف عن رقم الأرباح الصافية قبل افتراض ذلك التغيير. ويمكن عند هذه النقطة من التحليل حساب مضاعف الربح بالمعادلة التالية :

$$\text{مضاعف الربح} = \frac{\text{النسبة المئوية للتغير في صافي الربح}}{\text{النسبة المئوية للتغير في العامل المتحكم}}$$

– ترتيب العوامل المتحكممة في شكل ذى دلالة واستخلاص النتائج :

بإعادة نفس الخطوات السابقة لكل عامل من العوامل المتحكممة على حدة، فإنه يمكن حصر مضاعفات الأرباح لجميع العوامل المتحكممة، وتصيح الخطوة الأخيرة في التحليل هي ترتيب تلك المضاعفات في شكل ذى دلالة معينة تمهيداً لاستخلاص النتائج، إذ يمكن عند هذه النقطة من التحليل اختبار الشكل العام للعوامل المتحكممة ودلالات المضاعفات المحسوبة بالشكل الذى يتيح استخلاص نتائج ذات مغزى محدد.

فقد تظهر نتائج التحليل أن العوامل المتحكممة في جانب توليد الإيرادات هي مجموعة العوامل ذات الثقل والتأثير على أرباح الفندق الصافية، بدرجة أكبر من تأثير العوامل المتحكممة في جانب التكاليف، فإذا ما كانت فعلا هي تلك الحالة التي نحن بصدها، فإن هذا الفندق يوصف بأنه فندق حساس الإيرادات. أما إذا كانت العوامل ذات الثقل والتأثير على الأرباح الصافية هي مجموعة العوامل المتصلة بجانب التكاليف، فإن هذا الفندق يوصف بأنه فندق حساس التكاليف.

تأسيساً على ما تقدم، فإن استخدام وتطبيق ذلك الأسلوب في القطاع الفندقى يوفران للادارة بيانات ومعلومات مفيدة للغاية عن : أولاً - ماهية العوامل المتحكمة في إيرادات الفندق وتكاليفه. ثانياً - مدى تأثير كل عامل من تلك العوامل على الأرباح الصافية للفندق. ثالثاً - ماهو أكثر تلك العوامل المتحكمة أهمية وتأثيراً على الأرباح الصافية، وما هو أقل تلك العوامل أهمية وتأثيراً على الأرباح الصافية، وما هو ترتيب باقى العوامل المتحكمة فيما بين هاتين النقطتين. ولإجدال في أن توافر مثل هذه البيانات والمعلومات هو أمر مفيد للغاية يتيح للادارة رسم وتوجيه سياساتها المختلفة على أسس علمية دقيقة، بالإضافة لزيادة فاعلية الادارة في إحكام الرقابة على عناصر تكاليف وإيرادات الفندق.

- التطبيق العملى لأسلوب تحليل حساسية الربحية الفندقية :

بفرض أنه أمكن الحصول على البيانات التالية الخاصة بتكاليف وإيرادات خدمة المبيت بأحد الفنادق عن فترة زمنية معينة - وكانت على النحو التالى :

قائمة تكاليف وإيرادات خدمة المبيت

إيرادات المبيعات :		١٠٠٠٠٠
(١٠٠٠ نزيل × ١٠٠ ريال القوة الانفاقية للنزيل الواحد)		
تكاليف متغيرة :		
مواد متغيرة	٤٠٠٠٠	
أجور متغيرة	١٠٠٠٠	
إجمالى التكاليف المتغيرة		٥٠٠٠٠
تكاليف ثابتة :		
مصروفات إدارية متنوعة	٣٠٠٠٠	
مصروفات عمومية متنوعة	١٠٠٠٠	
إجمالى التكاليف الثابتة		٤٠٠٠٠
التكاليف الكلية		٩٠٠٠٠
الأرباح الصافية		١٠٠٠٠

العوامل المتحركة في ضوء البيانات بقائمة التكاليف والإيرادات السابقة هي : عدد النزلاء، متوسط القوة الانفاقية للنزيل الواحد، تكلفة المواد المتغيرة، تكلفة الأجر المتغيرة، المصروفات الإدارية، والمصروفات العمومية. ويمكن حساب مضاعف الربح لكل عامل من تلك العوامل بافتراض نسبة تغير بالزيادة قدرها ١٠٪، ويكون مضاعف الربح لعدد النزلاء على النحو التالي :

$$\text{إيرادات المبيعات الجديدة} = 100.000 + (10\% \times 100.000) = 110.000 \text{ ريال}$$

$$\text{إجمالي تكاليف متغيرة جديدة} = 50.000 + (10\% \times 50.000) = 55.000 \text{ ريال}$$

وتظل عناصر التكاليف الثابتة والشبه كما هي غير متأثرة بالتغير في عدد النزلاء، وتظهر قائمة التكاليف والإيرادات تحت الوضع المفترض على النحو التالي :

قائمة تكاليف وإيرادات خدمة المبيت

إيرادات المبيعات (١٠٠ × ١١٠٠)		١١٠٠٠٠
إجمالي التكاليف المتغيرة	٥٥٠٠٠	
إجمالي التكاليف الثابتة	<u>٤٠٠٠٠</u>	
التكاليف الكلية		<u>٩٥٠٠٠</u>
صافي الربح		١٥٠٠٠

$$\text{مقدار التغير في الأرباح الصافية} = 100.000 - 150.000 = 50.000 \text{ ريال}$$

$$\text{نسبة التغير في الأرباح الصافية} = \frac{100 \times 50.000}{100.000} = 50\%$$

$$\text{نسبة التغير في عدد النزلاء} = 10\%$$

$$\text{مضاعف الربح لعدد النزلاء} = \frac{50\%}{10\%} = 5 \text{ مرات}$$

وبإعادة نفس الخطوات السابقة على مستوى كل عامل من العوامل المتحكممة وباستخدام نفس نسبة التغير بالزيادة وقدرها ١٠٪، فإن مضاعفات الأرباح للعوامل المتحكممة تظهر كما هو موضح بالشكل رقم (١/١). ومن هذا الشكل يمكن ملاحظة أنه على الرغم من أن التغيرات في العوامل المتحكممة قد تمت جميعها بنسبة زيادة واحدة ثابتة قدرها ١٠٪، ولدت مضاعفات ربح ذات قيم مختلفة، بعض من هذه المضاعفات ذو تأثير قوى على الأرباح الصافية، والبعض الآخر ذو تأثير محدود.

ولإيضاح مدى تأثير تلك المضاعفات بشكل أكثر تحديداً، فإنه يمكن ترتيب العوامل المتحكممة من حيث درجة أهميتها وتأثيرها على الأرباح الصافية ترتيباً تنازلياً، بحيث نبدأ بأكثر العوامل أهمية وتأثيراً، وننتهي بأقلها - كما هو موضح بالجدول رقم (٤).

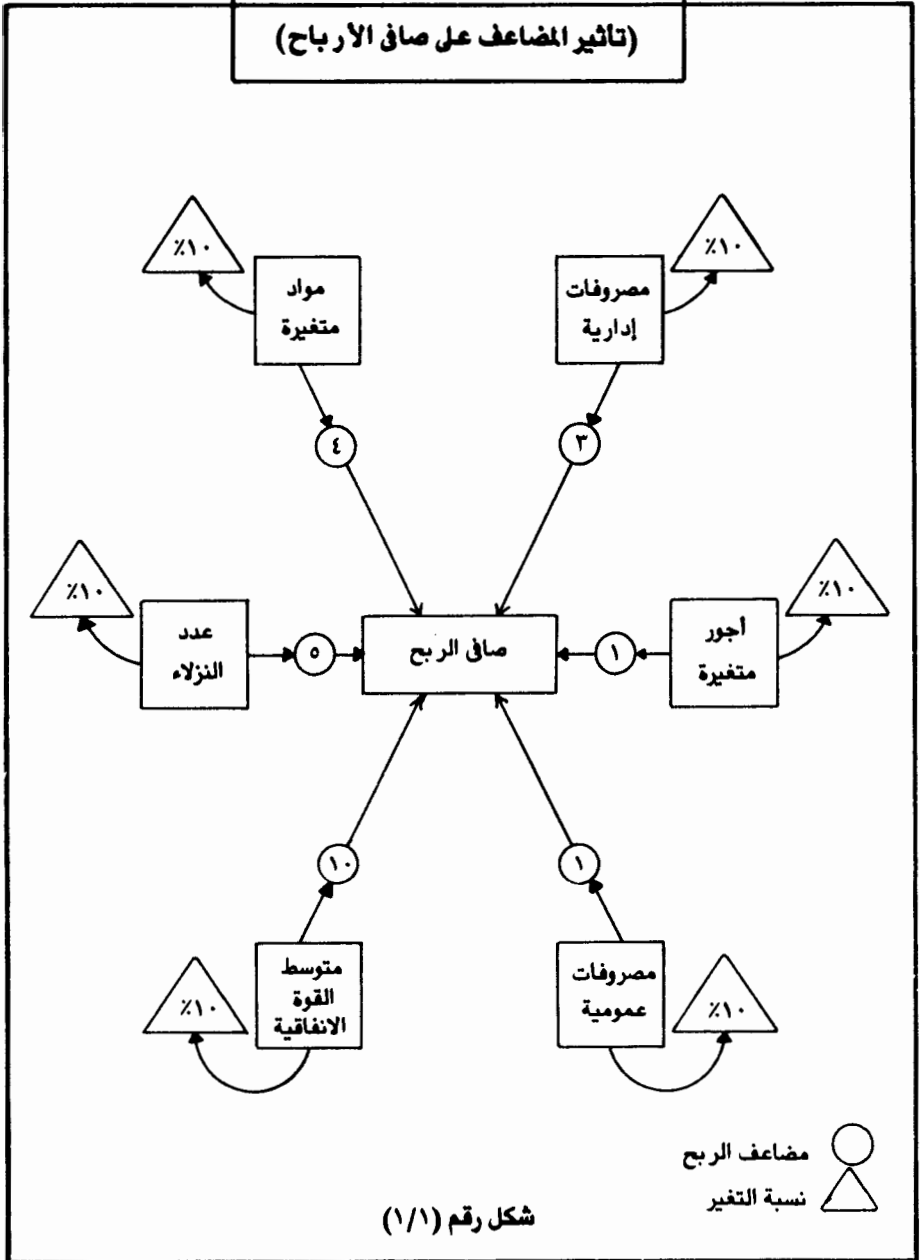
جدول رقم (٤)

ترتيب العوامل المتحكممة تنازلياً بحسب أهميتها وتأثيرها في ضوء قيمة مضاعف الربح الخاص بكل منها

الترتيب	العامل المتحكم	مضاعف الربح
الأول	متوسط القوة الانفاقية للنزيل الواحد	١٠
الثاني	عدد النزلاء	٥
الثالث	المواد المتغيرة	٤
الرابع	المصروفات الادارية	٣
الخامس	الأجور المتغيرة	١
الخامس مكرر	المصروفات العمومية	١

نتائج تحليل حساسية الربحية

(تأثير المضاعف على صافي الأرباح)



ويمكن عند هذه النقطة الخروج بدلالات ومؤشرات معينة في ضوء ما يظهره التحليل السابق لترتيب العوامل المتحكمة، فمن الواضح أن أقوى العوامل المتحكمة وأكثرها تأثيراً على الأرباح الصافية هو متوسط القوة الانفاقية للنزيل الواحد (ذو المضاعف عشرة)، وأن أقل العوامل المتحكمة أهمية هو المصروفات العمومية (ذو المضاعف واحد). ودلالة المضاعف عشرة الخاص بمتوسط القوة الانفاقية للنزيل وتفسيره هي أن زيادة معدلها (٤% مثلاً) في متوسط القوة الانفاقية للنزيل الواحد، سوف يترتب عليها زيادة في صافي أرباح الفندق تعادل عشرة أمثال الزيادة في هذا العامل، أى زيادة قدرها ٤٠% في صافي الربح. وبالعكس، فإن انخفاضاً قدره ٤% في متوسط القوة الانفاقية للنزيل سوف يترتب عليه انخفاض قدره ٤٠% في صافي أرباح الفندق.

ولما كان متوسط القوة الانفاقية للنزيل هو أحد العوامل المتحكمة في جانب الإيرادات، فإن هذا الفندق يوصف بأنه فندق حساس الإيرادات، ويصبح مضمون تلك الصفة وترجمتها عملياً أن على إدارة الفندق أن تركز جهودها بصفة أساسية على كل العوامل ذات التأثير والصلة بعملية توليد الإيرادات. ولا يعنى ذلك بالطبع إهمال العوامل المتصلة بجانب التكاليف، وإنما يعنى أن العوامل المتصلة بجانب الإيرادات يلزم أن تحظى بعناية واهتمام أكبر من تلك المتصلة بجانب التكاليف، فالفندق حساس الإيرادات. كما يمكن لإدارة الفندق أيضاً قياس أثر التغير المتوقع في أى عامل من العوامل المتحكمة على صافي الأرباح قيمياً وبيانياً، فإذا افترضنا أن تقديرات إدارة الفندق لعدد النزلاء خلال فترة قادمة كانت على النحو التالي :

الشهر	الأول	الثانى	الثالث	الرابع	الخامس	السادس
عدد النزلاء	٤٠٠٠	٤٢٠٠	٤٤٠٠	٤٣٢٠	٣٦٠٠	٤١٦٠

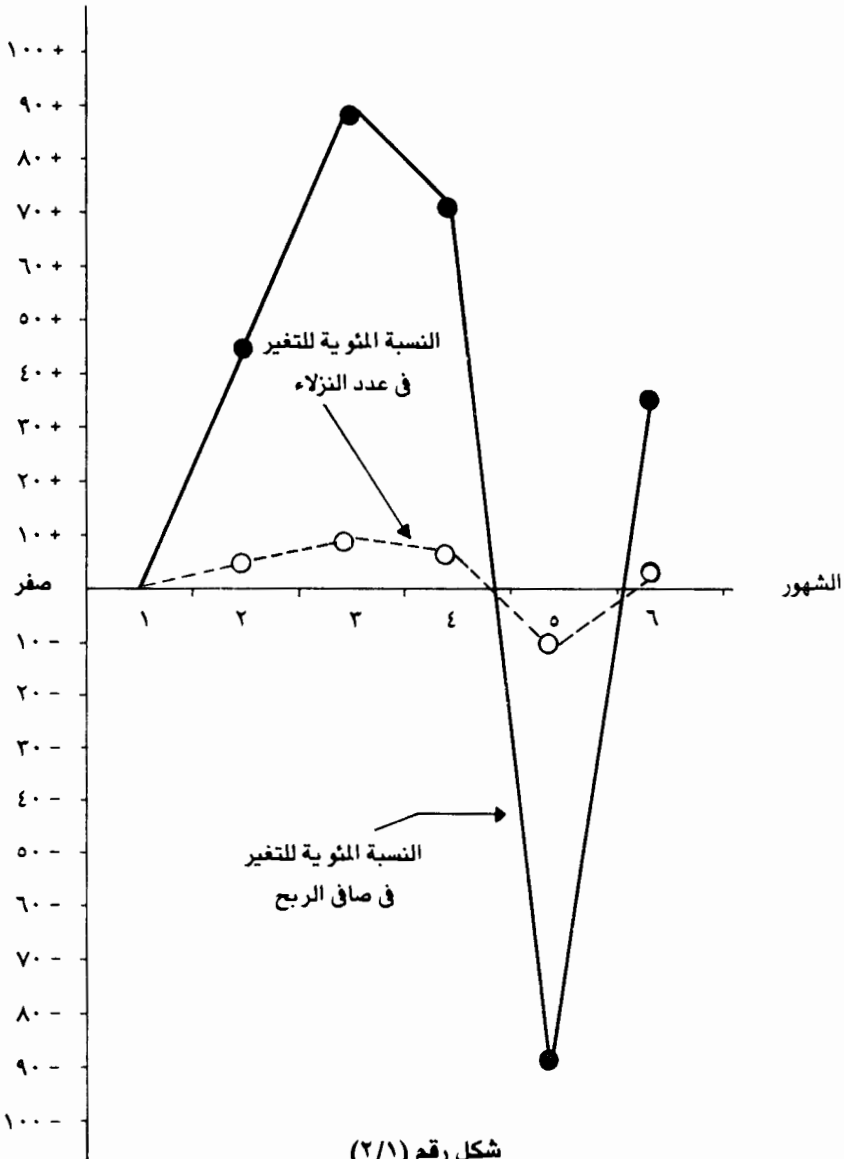
الأرباح الصافية في المتوسط لهذا الفندق شهرياً هي (٣٠٠٠٠)، ومضاعف الربح لعدد النزلاء هو (٩)، ومتوسط عدد النزلاء شهرياً هو (٤٠٠٠) نزيل.

يوضح الجدول رقم (٥) كيفية قياس أثر التغير المتوقع في أعداد النزلاء على صافي أرباح الفندق قيمياً، باستخدام مضاعف ربح قدره (٩). كما يظهر الشكل رقم (٢/١) كيفية قياس أثر التغير في عدد النزلاء على الأرباح الصافية بيانياً.

جدول رقم (٥)
قياس أثر التغييرات المتوقعة بالقيم في أعداد النزلاء على الأرباح الصافية للتوقع

الشهر	عدد النزلاء المتوقع	متوسط عدد النزلاء	مقدار التغيير في عدد النزلاء	النسبة المئوية للتغيير في عدد النزلاء	مضاعف الربح	التأثير النسبي على صافي الأرباح	صافي الربح المتوسط الشهري	مقدار التغيير في صافي الربح	صافي الربح الجديد
الأول	٤٠٠٠	٤٠٠٠	صفر	صفر	٩	صفر	٢٠٠٠٠	صفر	٢٠٠٠٠
الثاني	٤٢٠٠	٤٠٠٠	٢٠٠	% ٥	٩	% ٤٥	٢٠٠٠٠	١٣٥٠٠	٤٢٥٠٠
الثالث	٤٣٠٠	٤٠٠٠	٣٠٠	% ٧.٥	٩	% ٦٠	٢٠٠٠٠	١٧٠٠٠	٥٧٠٠٠
الرابع	٤٣٢٠	٤٠٠٠	٣٢٠	% ٨	٩	% ٧٧	٢٠٠٠٠	١٦٦٠٠	٥٦٦٠٠
الخامس	٣٦٠٠	٤٠٠٠	(٤٠٠)	(%) ١٠	٩	(%) ٤٥	٢٠٠٠٠	(١٣٥٠٠)	١٦٥٠٠
السادس	٤١٦٠	٤٠٠٠	١٦٠	% ٤	٩	% ٣٦	٢٠٠٠٠	١٠٨٠٠	٥٠٨٠٠

أثر التغيير في عدد نزلاء نى مضاعف ربح ٩ على صافي أرباح الفندق



شكل رقم (٢/١)

وعلى الرغم من أن أسلوب تحليل الحساسية هو أحد الأدوات التحليلية الفعالة للإدارة، فإن لهذا الأسلوب حدوده التي يلزم أخذها في الاعتبار تحقيقاً للفائدة القصوى عند الاستخدام. والنقطة الأساسية التي تدور من حولها حدود ذلك الأسلوب هي أن ذلك النوع من التحليل لا يأخذ في الحسبان الاحتمالات المختلفة لامكانية حدوث التغيرات المفترضة في متغيرات النموذج.

و يقترح Morse أنه يمكن التغلب على ذلك الحد من حدود التحليل عن طريق وضع تقديرات للاحتتمالات الأكثر تباؤلاً، وتقديرات للاحتتمالات الأكثر تشاؤماً لكل تغيير ممكن بالنسبة لكل متغير من المتغيرات المستقلة للنموذج على حدة. باتباع المعالجة السابقة لكل متغير تحت تقديرات كل احتمال من هذين الاحتمالين، يمكن التنبؤ بنتائج أثر التغيير في المتغيرات المستقلة للنموذج على الأرباح الصافية في شكل مدى يتراوح بين هاتين النقطتين التباؤلية والتشاؤمية^{١٤}.

ثانياً : أسلوب التحليل المالي

مفهوم التحليل :

مع التطور السريع في حقل الصناعة الفندقية و بروز دورها وأهميتها في النشاط الاقتصادي، أصبحت تلك الصناعة مجالاً مستهدفاً للعديد من الدراسات والأبحاث لتقييم الجدوى الاقتصادية للمشروعات الفندقية المزمع إنشاؤها؛ بهدف التأكد من أن رؤوس الأموال المستثمرة في تلك المشروعات سوف تغل عائداً مجزياً.

وقد أشارت إحدى الدراسات الحديثة في هذا المجال إلى أن هناك حقيقة ثابتة تبقى في النهاية، وهي أن دراسات الجدوى الاقتصادية لتلك المشروعات الفندقية الجديدة - مهما أحسن إعدادها - تعتبر دراسات ذات فائدة محدودة، ما لم تدعم هذه الدراسات بأسلوب للتحليل المالي يتبع تقييم الأداء الفعلي لتلك المشروعات الفندقية في حين التنفيذ بصورة جديدة^{١٥}. تلك الإشارة تكشف في حقيقة الأمر أهميته الدور الذي يمكن أن يلعبه أسلوب التحليل المالي في مجال تلك الصناعة.

وعموماً، إن كان أسلوب تحليل الحساسية هو أحدث أساليب التحليل المحاسبي ظهوراً، فإن أسلوب التحليل المالي هو أقدم أساليب التحليل المحاسبي وأكثرها استخداماً

في التعرف على اتجاهات الأداء. وتنبى فكرة التحليل على أن الأرقام الواردة بالحسابات الختامية والقوائم المالية هي أرقام ذات فائدة محدودة، باعتبارها أرقاماً مطلقة لنتائج الأداء، فتلك الأرقام وإن كانت تفيد في التعرف على نتائج الأداء، لا تفيد في التعرف على اتجاهات ذلك الأداء، أو توضيح دلالات تلك النتائج^{١٦}.

ويحقق أسلوب النسب المحاسبية - باعتباره أهم أساليب التحليل المالي - الاستفادة القصوى من الأرقام المطلقة الواردة بالحسابات الختامية، عن طريق عمل علاقات منطقية مختلفة بين بعض المفردات بتلك القوائم، تتيح التعرف على اتجاهات الأداء، إذ يمكن عن طريق مقارنة نتائج تلك العلاقات بمثيلاتها في الوحدات الأخرى أو في الوحدة نفسها - عن نفس الفترة أو فترات سابقة - التعرف على اتجاهات الأداء بالوحدة محل التحليل. وقد يكون التحليل من حيث اتجاهاته أفقياً، يعنى بدراسة التغيرات التى تطرأ على البنود بمرور الوقت، ويتصف هذا الاتجاه من التحليل بالديناميكية. وقد يكون التحليل رأسياً، يعنى بدراسة العلاقات الكمية القائمة بين العناصر المختلفة في تاريخ معين. ويتم هذا الاتجاه من التحليل بالثبات أو السكون^{١٧}.

النسب المحاسبية الفندقية :

على الرغم من قدم أسلوب التحليل المالي، فإن استخداماته كانت دائماً مقصورة على المشروعات ذات الانتاج المادى الملموس، أما تطبيقاته على المشروعات ذات الانتاج الخدمى غير الملموس فانها محدودة للغاية. وبالتحديد، فعلى الرغم من أن Kotas and Davis قد أشارا إلى إمكانية استخدام مفهوم التحليل المالي في مجال الصناعة الفندقية، فإن هناك محاولة واحدة فقط تمت في هذا المجال للوصول إلى نسب محاسبية خاصة بالصناعة الفندقية^{١٨}.

وفي اعتقاد الباحث أن تلك المحاولة الوحيدة لم تأت متكاملة لسببين، هما : السبب الأول أن المحاولة لم تقدم مجموعات شاملة متكاملة من النسب الفندقية لأغراض تحليل أوجه الأداء الفندقى المختلفة، وإنما ركزت بشكل أكبر على النسب المحاسبية التقليدية المستخدمة في المشروعات ذات الانتاج المادى الملموس. والسبب الثانى أن المحاولة افتقدت ركناً هاماً من أركان التحليل، وهو تقديم نسب نمطية لأغراض المقارنة على المستوى المحلى أو العالمى.

ولا شك في أن افتقاد هذا الركن من أركان التحليل إنما يعنى حصر نطاق عملية مقارنة النتائج المحسوبة بمثلاتها على مستوى الوحدة نفسها فقط، ولا يخفى ما تحمله المقارنة على هذا المستوى من احتمالات الوصول إلى نتائج مضللة عن مدى كفاءة الأداء، لاحتمال أن تكون نتائج الأداء الماضى للوحدة ذاتها متضمنة إسرافاً أو عوامل عدم كفاية.

ومن ثم فقد اهتم الباحث عند تطبيق المفهوم على القطاع الفندقى أن يركز منهجه في التحليل على محورين، هما: المحور الأول، محاولة عمل علاقات منطقية بين المفردات ذات الصلة بالحسابات الختامية الفندقية بهدف الوصول إلى مجموعات شاملة متكاملة من النسب الفندقية لكافة اتجاهات ذلك الأداء، مع إهمال النسب المحاسبية التقليدية تماماً. المحور الثانى، تقديم نسب نمطية لعناصر إيرادات وتكاليف التشغيل الفندقى على مستوى المملكة وعلى المستوى العالمى لأغراض المقارنة، استكمالاً لأركان التحليل. وقد توصل الباحث إلى أن العلاقات المنطقية التى يمكن عملها بين المفردات المختلفة من الممكن تبويبها فى أربع مجموعات رئيسية، تقيس كل مجموعة من تلك المجموعات علاقة معينة، وتفيد فى التعرف على اتجاهات الأداء لنشاط معين، وتشتمل كل مجموعة على عدد من النسب التفصيلية وذلك على النحو التالى :

أولاً - مجموعة نسب الاشغال (الاستغلال) الفندقى :

يمكن استخدام هذه المجموعة من النسب لقياس العلاقة بين الطاقات الايوائية أو الخدمية المتاحة، وبين الطاقات الايوائية أو الخدمية المستغلة فعلا خلال فترة زمنية. وتفيد هذه النسب فى التعرف على مدى كفاءة إدارة الفندق فى استغلال الطاقات المتاحة لها، وتشمل هذه المجموعة النسب التالية :

$$\begin{aligned} & \text{— نسبة إشغال الغرف —} = \frac{\text{عدد الغرف المشغولة} \times 100}{\text{عدد الغرف القابلة للاشغال}} \\ & \text{— نسبة إشغال الأسرة —} = \frac{\text{عدد الأسرة المشغولة} \times 100}{\text{عدد الأسرة القابلة للاشغال}} \end{aligned}$$

$$\frac{\text{عدد الأجنحة (أو الفللات) المشغولة} \times 100}{\text{عدد الأجنحة (أو الفللات) القابلة للاشغال}} = \text{نسبة إشغال الأجنحة (أو الفللات)}$$

$$\frac{\text{عدد الوجبات المقدمة بالمطعم} \times 100}{\text{طاقة المطعم المتاحة ممثلة في عدد أماكن الجلوس}} = \text{نسبة إشغال المطعم}$$

ثانياً - مجموعة نسب إنفاق النزلاء :

يمكن استخدام هذه المجموعة لقياس متوسط إنفاق النزيل الواحد على خدمات الفندق المختلفة مجتمعة، وعلى كل خدمة من هذه الخدمات على حدة. وتفيد هذه النسب في التعرف على مدى كفاءة إدارة الفندق في تسويق إنتاجها للنزلاء، كما تفيد في رسم وتخطيط سياسات التسعير لمختلف تلك الخدمات، وتشتمل هذه المجموعة على النسب التالية :

$$\frac{\text{إجمالي إيرادات الفندق من جميع خدماته}}{\text{عدد النزلاء}} = \text{المتوسط العام للقوة الانفاقية للنزيل الواحد}$$

$$\frac{\text{إجمالي إيرادات المبيت}}{\text{عدد النزلاء}} = \text{متوسط إنفاق النزيل على المبيت}$$

$$\frac{\text{إجمالي إيرادات الأطلعمة والمشروبات}}{\text{عدد النزلاء}} = \text{متوسط إنفاق النزيل على الأطلعمة والمشروبات}$$

$$\frac{\text{إجمالي إيرادات الخدمات الفندقية الأخرى}}{\text{عدد النزلاء}} = \text{متوسط إنفاق النزيل على الخدمات الفندقية الأخرى}$$

$$\frac{\text{إجمالي إيرادات الأطلعمة والمشروبات}}{\text{إجمالي عدد الوجبات}} = \text{متوسط إنفاق النزيل على الوجبة}$$

كما يمكن أيضاً حساب متوسط مدة إقامة النزيل بالفندق، وتعتبر هذه النسبة ذات أهمية خاصة من حيث ارتباطها المباشر بمتوسط إنفاق النزيل - وتحسب بالمعادلة التالية :

$$\frac{\text{إجمالي عدد الليالي التي أمضاها النزلاء}}{\text{عدد النزلاء}} = \text{متوسط مدة إقامة النزيل}$$

ثالثا - مجموعة نسب ربحية الأنشطة الفندقية :

يمكن أن تستخدم هذه المجموعة لقياس العلاقة بين أرباح وتكاليف كل نشاط من الأنشطة الفندقية الرئيسية الثلاثة. وتفيد هذه النسبة في التعرف على مدى كفاءة الفندق في إدارة كل نشاط من هذه الأنشطة، وتحديد الأنشطة ذات معدلات الاسهام العالية والمنخفضة في ربحية الفندق. وتشمل هذه المجموعة النسب التالية :

$$\text{نسبة ربحية نشاط المبيت} = \frac{\text{إجمالي إيرادات المبيت} - \text{إجمالي تكاليف المبيت}}{\text{إجمالي تكاليف المبيت}} \times 100$$

$$\text{نسبة ربحية نشاط الأظعمة والمشروبات} = \frac{\text{إجمالي إيرادات الأظعمة والمشروبات} - \text{إجمالي تكاليف الأظعمة والمشروبات}}{\text{إجمالي تكاليف الأظعمة والمشروبات}} \times 100$$

$$\text{نسبة ربحية نشاط الخدمات الأخرى} = \frac{\text{إجمالي إيرادات الخدمات الأخرى} - \text{إجمالي تكاليف الخدمات الأخرى}}{\text{إجمالي تكاليف الخدمات الأخرى}} \times 100$$

رابعا - مجموعة نسب تكاليف التشغيل الفندقى :

أعد اتحاد الفنادق لمدينة نيو يورك بأمريكا نظاماً محاسبياً موحداً للمحاسبة الفندقية، وقد تم تبويب عناصر التكاليف الفندقية في هذا النظام إلى عناصر مباشرة وعناصر غير مباشرة. وباستخدام التبويب الذى أورده الاتحاد الأمريكى، فإن هذه المجموعة من النسب يمكن تقسيمها إلى مجموعتين فرعيتين على النحو التالى :

١ - نسب التكاليف المباشرة للتشغيل الفندقى :

ويمكن أن تستخدم هذه المجموعة في قياس العلاقة بين تكاليف التشغيل المباشرة لكل نشاط من أنشطة الفندق الرئيسية، وبين إيرادات كل نشاط من هذه الأنشطة، وتفيد هذه النسب في التعرف على مدى كفاءة تشغيل كل نشاط. وتشمل هذه المجموعة النسب التالية :

$$\text{نسبة تكاليف المبيت} = \frac{\text{إجمالي تكاليف المبيت}}{\text{إجمالي إيرادات المبيت}} \times 100$$

$$\text{نسبة تكاليف الأظعمة والمشروبات} = \frac{\text{إجمالي تكاليف الأظعمة والمشروبات} \times 100}{\text{إجمالي إيرادات الأظعمة والمشروبات}}$$

$$\text{نسبة تكاليف الخدمات الفندقية الأخرى} = \frac{\text{إجمالي تكاليف الخدمات الأخرى} \times 100}{\text{إجمالي إيرادات الخدمات الأخرى}}$$

٢- نسب التكاليف غير المباشرة للتشغيل الفندقى :

وتستخدم هذه المجموعة لقياس العلاقة بين تكاليف التشغيل غير المباشرة لكل نشاط من الأنشطة المعاونة، وبين إجمالي إيرادات الفندق. وتشتمل هذه المجموعة على مجموعة من النسب تفيد في معرفة مدى كفاءة تشغيل تلك الأنشطة المعاونة، وهى :

$$\text{نسبة التكاليف العمومية والادارية} = \frac{\text{إجمالي التكاليف الادارية والعمومية} \times 100}{\text{إجمالي إيرادات الفندق}}$$

$$\text{نسبة تكاليف تنشيط المبيعات} = \frac{\text{إجمالي تكاليف تنشيط المبيعات} \times 100}{\text{إجمالي إيرادات الفندق}}$$

$$\text{نسبة تكاليف الطاقة والانارة} = \frac{\text{إجمالي تكاليف الطاقة والانارة} \times 100}{\text{إجمالي إيرادات الفندق}}$$

$$\text{نسبة تكاليف الصيانة والاصلاحات} = \frac{\text{إجمالي تكاليف الصيانة والاصلاحات} \times 100}{\text{إجمالي إيرادات الفندق}}$$

المقارنات والتعرف على الاتجاهات :

التعرف على اتجاهات الأداء عن طريق مقارنة النسب السابقة بمثيلاتها عن فترات سابقة للفندق ذاته هو أمر محدود الفائدة، ومقارنة النسب السابقة بمثيلاتها للفنادق المماثلة أمر يتيح إعطاء صورة أكثر دقة وموضوعية لاتجاهات أداء الفندق، أخذاً في الاعتبار أن جميع الوحدات محل المقارنة تعمل تحت نفس الظروف الاقتصادية وظروف التشغيل السائدة داخل حدود الدولة الواحدة.

و يوضح الجدول رقم (٦) بعض النسب النمطية لعناصر الإيرادات والتكاليف (المباشرة وغير المباشرة) لتشغيل الفنادق بالملكة، والمستخرجة من سجلات إدارة الفنادق من واقع تحليل الحسابات الختامية لفنادق الدرجتين الممتازة والأولى في عام ١٤٠٧هـ. وعملياً، يعد وجود اختلافات بين النسب المحسوبة لفندق ما وبين مثيلاتها على مستوى فنادق المملكة - مؤشراً موضوعياً لاتجاهات أداء ذلك الفندق، إذ توجه هذه الاختلافات أنظار إدارة الفندق إلى نوعية الإجراءات اللازمة اتخاذها، تصحيحية كانت أو تشجيعية، بحسب طبيعة تلك الانحرافات، سالبة كانت أو موجبة.

وبالنسبة لفنادق الدرجتين الممتازة والأولى على وجه الخصوص، فعلى الرغم من أن المقارنة على المستوى الوطنى توضح أبعاد اتجاهات أداء الفندق، فإن الاستهداء بنسب مقارنة على المستوى العالمى تزيد أبعاد تلك الاتجاهات وضوحاً. ومن البديهي أنه من الأهمية بمكان فى هذه الحالة الأخيرة ضرورة الأخذ فى الاعتبار عند عقد تلك المقارنات بالاختلافات فى الظروف الاقتصادية وظروف التشغيل السائدة بفنادق المملكة عن تلك السائدة على المستوى العالمى. و يوضح الجدول رقم (٧) بعض النسب النمطية لعناصر الإيرادات والتكاليف (المباشرة وغير المباشرة) لتشغيل الفنادق على المستوى العالمى.

وأخيراً، فكما أن لتحليل الحساسية حدوده، فإن للتحليل المالى أيضاً حدوده. ولا تختلف حدود التحليل المالى فيما يتصل بالنسب الفندقية السابق اقتراحها عن الحدود التقليدية للنسب المحاسبية بصفة عامة، سواء كان ذلك من حيث التغيرات التى تحدث فى المدى القصير، أو اختلاف ظروف المقارنة، أو فرض القياس النقدى، أو الاختلافات فى معانى ومفاهيم بعض المصطلحات.. إلخ. ولكن يبقى أن النسب الفندقية السابق اقتراحها هى أداة مفيدة للغاية لإدارة الفندق فى التعرف على اتجاهات أدائه بشرط أساسى هو تفسير تلك النسب واستخدامها بعناية وحذر فى ضوء الحدود المتفق عليها.

جدول رقم (٦)

بيان ببعض النسب النمطية لعناصر إيرادات وتكاليف تشغيل الفنادق بالمملكة *

الأساس	مدى النسبة	بيان
		عناصر الإيرادات :
من الإيرادات الكلية	من ٤٥% إلى ٥٠%	خدمة المبيت
من الإيرادات الكلية	من ٣٥% إلى ٤٠%	خدمة الأطعمة والمشروبات
من الإيرادات الكلية	من ٥% إلى ١٠%	الخدمات الفندقية الأخرى
		عناصر التكاليف المباشرة :
		(مواد وأجور)
من إيراداتها	من ١٥% إلى ٢٥%	خدمة المبيت
من إيراداتها	من ٦٥% إلى ٨٠%	خدمة الأطعمة والمشروبات
من إيراداتها	من ٤٠% إلى ٧٠%	الخدمة الفندقية الأخرى
		عناصر التكاليف غير المباشرة :
من الإيرادات الكلية	من ٥% إلى ١٠%	المصروفات العمومية والإدارية
من الإيرادات الكلية	من ٥% إلى ١٠%	أتعاب الإدارة وتنشيط المبيعات
من الإيرادات الكلية	من ٤% إلى ١٠%	الوقود والطاقة والإضاءة
من الإيرادات الكلية	من ٣% إلى ٥%	الصيانة والإصلاحات

* المصدر : سجلات إدارة الفنادق، وزارة التجارة، الرياض، عام ١٤٠٨هـ.

جدول رقم (٧)
بيان يبيّن النسب المنطوقية لمعايير إيرادات وتكاليف تشغيل المنشآت الفندقية بالعالم*

الاساس	المكسيك	كندا	أوروبا	الشرق الاقصى	جنوب شرق آسيا	افريقيا	الشرق الاوسط	متوسط جميع القارات	بيان	
من الإيرادات الكلية	٪٥٠,٧	٪٤٦,٤	٪٥٢,٣	٪٤٣,٣	٪٣٣,١	٪٤٤,٧	٪٤٧,٣	٪٤٧,٤	عناصر الإيرادات : البيت الاطعمة الشروبات تليفون وتيكس خدمات اخرى إيرادات متنوعة إيرادات محلات	
من الإيرادات الكلية	٪٢٥,٥	٪٢٩,٣	٪٢٦,٨	٪٣٤,٧	٪٤٦,٣	٪٣٠,٠	٪٣١,٠	٪٢٩,٠		
من الإيرادات الكلية	٪١٨,٤	٪١٩,٦	٪٢٣,٣	٪١٣,٤	٪١١,١	٪١٤,٧	٪١٠,٩	٪١٥,٠		
من الإيرادات الكلية	٪٣,٠	٪٣,١	٪٥,٠	٪٣,٩	٪٣,٣	٪٣,٦	٪٦,٣	٪٣,٥		
من الإيرادات الكلية	٪٠,٣	٪٠,٥	٪٠,٤	٪١,٣	٪١,٤	٪١,٦	٪١,٤	٪٠,٨		
من الإيرادات الكلية	٪١,٠	٪١,٣	٪١,٥	٪٢,٧	٪٣,٣	٪١,٣	٪٢,٦	٪٣,٤		
من الإيرادات الكلية	٪٢,١	٪٠,٨	٪٠,٨	٪٠,٩	٪١,٦	٪٤,٣	٪٠,٦	٪٠,٩		
من إيراداتها	٪٢٥,٣	٪٢٧,٤	٪٩,٩	٪٢١,٣	٪٢٢,٣	٪١٥,٩	٪١٤,٣	٪٢٦,٢		عناصر تكاليف مباشرة : البيت الاطعمة والشروبات خدمات اخرى
من إيراداتها	٪٧٢,٥	٪٨٠,٣	٪٢,١	٪٦٧,٤	٪٧١,٤	٪٦٦,٦	٪٦٦,١	٪٧٨,٨		
من إيراداتها	٪٤٢,٠	٪٥٩,٠	٪٣,٩	٪٤٥,٦	٪٧٠,٣	٪٧٣,٠	٪٥٢,٣	٪٤٧,٩		
من الإيرادات الكلية	٪٨,٤	٪٧,١	٪٩,٩	٪٥,٩	٪٦,٦	٪٨,٨	٪٦,٧	٪٨,٥		
من الإيرادات الكلية	٪٢,٥	٪٢,٤	٪٣,١	٪٦,٩	٪٢,١	٪٥,٩	٪٥,٩	٪٢,٨	تكاليف غير مباشرة : ممرورات عمومية اتصال الإدارة تنظيفيمات	
من الإيرادات الكلية	٪٣,٥	٪٣,٣	٪٣,٩	٪٣,٧	٪٤,٠	٪٢,٦	٪١,٨	٪٣,٨		
من الإيرادات الكلية	٪٤,٤	٪٣,٥	٪٥,٩	٪٦,٣	٪٧,٥	٪٦,٣	٪٤,٣	٪٥,٧		
من الإيرادات الكلية	٪٤,٤	٪٤,٣	٪٤,٧	٪٣,٤	٪٣,٤	٪٤,٩	٪٤,٨	٪٤,٧	قوى محرك صيانة زاحلات	

* Source: The Hotel Industry in the United States, A Study by Winters, Le Furge & Associates, Inc., New York, 1986, P. 11.

التطبيق العملي للنسب المحاسبية المقترحة في القطاع الفندقى :

استكمالاً للفائدة، قام الباحث بتطبيق المجموعات الأربعة المقترحة للنسب المحاسبية السابقة على أحد فنادق الدرجة الأولى التابعة للشركة السعودية للخدمات الفندقية، لبيان مدى إمكانية حساب تلك النسب المقترحة، ومضمون ومدلول تلك النسب المحسوبة^{١٩}. وفي ضوء البيانات التحليلية الشهرية المستخرجة من سجلات الفندق محل الدراسة عن عام ١٤٠٩هـ أمكن للباحث حساب النسب التالية :

أولاً - نسب الإشغال :

يوضح الجدول رقم (٨) متوسط نسب إشغال الغرف شهرياً بالفندق محل الدراسة خلال عام ١٤٠٩هـ :

جدول رقم (٨)
متوسط نسب إشغال الغرف شهرياً لأحد فنادق
الدرجة الأولى بمدينة الرياض
خلال عام ١٤٠٩هـ

الشهر	يناير	فبراير	مارس	أبريل	مايو	يونيو	يوليو	أغسطس	سبتمبر	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر	المتوسط
نسبة الإشغال	٤٨٪	٦٨٪	٧٢٪	٧٣٪	٨٢٪	٣٠٪	٢٠٪	٣١٪	٢٠٪	٧٦٪	٨٣٪	٧٢٪	٥٧٪

وتفيد النسب السابقة إدارة الفندق في التعرف على العلاقة بين الطاقة الايوائية المتاحة وتلك المستغلة. ومن واقع النسب الظاهرة بالجدول السابق يمكن القول إن إدارة الفندق قد استغلت في المتوسط في عام ١٤٠٩هـ نسبة ٥٧٪ من الطاقة الايوائية المتاحة لها. كما يمكن في ضوء تلك النسب القول بأن الأشهر يونيو، يوليو، أغسطس، وسبتمبر تمثل بالنسبة لهذا الفندق فترة الخمول، وأن الأشهر أكتوبر، نوفمبر، وديسمبر تمثل فترة الذروة أو الانتعاش. ولاشك في أن ما تظهره تلك النسب من معلومات هو أمر له دلالة ومضمون بالنسبة لإدارة الفندق في رسم وتخطيط مختلف سياساتها الفندقية على أسس علمية دقيقة في الفترات القادمة.

ثانياً - مجموعة نسب إنفاق النزلاء :

يوضح الجدول رقم (٩) مجموعة نسب إنفاق النزلاء شهرياً بالفندق محل الدراسة خلال عام ١٤٠٩هـ بالريال، وهي : المتوسط العام للقوة الانفاقية للنزيل الواحد، متوسط إنفاق النزيل الواحد على المبيت، متوسط إنفاق النزيل الواحد على الأظعمة والمشروبات، ومتوسط إنفاق النزيل الواحد على الخدمات الفندقية الأخرى المتنوعة.

ومن واقع البيانات الظاهرة بالجدول رقم (٩) يمكن القول بأن المتوسط العام للقوة الانفاقية للنزيل الواحد هو (٤٤٢) ريالاً يومياً، وأن حوالى ٥٩% من إنفاق النزيل الواحد يومياً يكون على خدمة المبيت، وأن حوالى ٢٩% من إنفاق النزيل الواحد يومياً يكون على الأظعمة والمشروبات، وأن حوالى ١٢% من إنفاق النزيل الواحد يومياً يكون على الخدمات الفندقية الأخرى.

جدول رقم (٩)

مجموعة نسب إنفاق النزلاء شهرياً لأحد
فنادق الدرجة الأولى بمدينة الرياض خلال عام ١٤٠٩هـ

الشهر	المتوسط العام للقوة الانفاقية للنزيل الواحد بالريال	متوسط إنفاق النزيل الواحد على المبيت بالريال	متوسط إنفاق النزيل الواحد على الأظعمة والمشروبات بالريال	متوسط إنفاق النزيل الواحد على الخدمات الفندقية الأخرى بالريال
يناير	٥٠٣	٢٨٢	١٦١	٦١
فبراير	٤٨٢	٢٨٧	١٣٠	٦٥
مارس	٤٨٣	٢٨٧	١٣٨	٥٨
أبريل	٥١٣	٢٩٥	١٤٩	٦٩
مايو	٤٨٧	٢٩٥	١٣٧	٥٥
يونيو	٤٥٢	٢٨٧	١٠٥	٦١
يوليو	٧٣٦	٢٧٩	٣٥٦	٩٦
أغسطس	٤٨٣	٢٤٢	١٨٤	٥٧
سبتمبر	٣٦٩	٢١٧	١٠٩	٤٢
أكتوبر	٣٦٢	٢٢٧	٩٥	٤٠
نوفمبر	٣٣٦	٢٢٢	٧٩	٣٥
ديسمبر	٣٧٣	٢٣٤	٩٩	٤٠
المتوسط	٤٤٢	٢٦١	١٢٨	٥٣

كما تظهر البيانات السابقة أيضاً حقيقة أخرى على جانب عظيم من الأهمية، وهى أن العلاقة بين المتوسط العام للقوة الانفاقية للنزيل الواحد على جميع خدمات الفندق وبين الفترة الزمنية للانفاق، فترة الخمول أو فترة الانتعاش - هى علاقة عكسية. فالبيانات السابقة توضح أن المتوسط العام للقوة الانفاقية للنزيل الواحد على مدار العام كله هى (٤٤٢) ريالاً يومياً، إلا أن المتوسط العام للقوة الانفاقية للنزيل الواحد خلال فترة الذروة (أكتوبر، نوفمبر، ديسمبر) يبلغ ٣٥٧ ريالاً يومياً، فى حين يبلغ ذلك المتوسط العام للانفاق خلال فترة الخمول (يونيو، يوليو، أغسطس، سبتمبر) ٥٠٩ ريالاً يومياً. ولا شك فى أن تلك المؤشرات عن المتوسط العام للقوة الانفاقية للنزيل الواحد، والنسب المئوية لتوزيع ذلك الانفاق بين خدمات الفندق المختلفة، وكذلك العلاقة بين حجم إنفاق النزيل والفترة الزمنية للانفاق هى بيانات على جانب عظيم من الأهمية لإدارة الفندق، فى رسم وتخطيط سياسات التسعير لمختلف الخدمات الفندقية المقدمة للنزلاء.

ثالثاً - مجموعة نسب ربحية الأنشطة الفندقية :

يوضح الجدول رقم (١٠) مجموعة نسب ربحية الأنشطة الفندقية شهرياً بالفندق محل الدراسة خلال عام ١٤٠٩هـ، وهى : نسبة ربحية نشاط المبيت، نسبة ربحية نشاط الأطعمة والمشروبات، ونسبة ربحية الأنشطة الفندقية الأخرى .

ومن واقع البيانات الظاهرة بالجدول رقم (١٠) يمكن لإدارة الفندق الخروج بمجموعة من الحقائق والمؤشرات . يوضح الجدول السابق أن نشاط المبيت يمثل النشاط الأول والأهم حيث تبلغ نسبة ربحية هذا النشاط فى المتوسط ٨٧% من تكاليفه، يلي ذلك الأنشطة الفندقية الأخرى المتنوعة والتي تبلغ نسبة ربحيتها ٤٩% من تكاليف أداؤها، ثم يأتى نشاط الأطعمة والمشروبات آخر تلك الأنشطة حيث تبلغ نسبة ربحيته ٢٧% من تكاليفه . ومضمون تلك الحقيقة ودلالاتها أنها توضح لإدارة الفندق الأنشطة ذات معدلات الربحية العليا والتي يلزم أن تحظى بالنصيب الأعظم من جهود الإدارة ورعايتها، أو بعبارة أخرى، توضح أين يجب أن تركز إدارة الفندق جهودها وما هو ترتيب أولويات ذلك التركيز.

توضح البيانات بالجدول رقم (١٠) حقيقة أخرى من حيث نوع العلاقة التى تربط بين متوسط إنفاق النزيل على خدمات الفندق وبين ربحية تلك الخدمات، إذ لا يشترط

جدول رقم (١٠)
مجموعة نسب ربحية الأنشطة شهريا لأحد
فنادق الدرجة الأولى بمدينة الرياض خلال عام ١٤٠٩هـ

نسبة ربحية الأنشطة الفندقية الأخرى	نسبة ربحية نشاط الأتعة والمشروبات	نسبة ربحية نشاط المبيت	الشهر
٪٤٩	٪٣٠	٪٨٧	يناير
٪٤٩	٪٣٥	٪٨٩	فبراير
٪٥٠	٪٣٩	٪٩٠	مارس
٪٥٢	٪٣٥	٪٩٠	أبريل
٪٤٩	٪٤٠	٪٩١	مايو
٪٤٥	(٪١٨)	٪٨١	يونيو
٪٦٢	٪٢٨	٪٦٧	يوليو
٪٥٦	٪١٧	٪٧٧	أغسطس
٪٤٦	(٪٩)	٪٧٧	سبتمبر
٪٤٣	٪٢٦	٪٨٩	أكتوبر
٪٤٤	٪١٠	٪٨٩	نوفمبر
٪٤٤	٪٢٩	٪٩٠	ديسمبر
٪٤٩	٪٢٧	٪٨٧	المتوسط

دائماً أن تكون العلاقة بين هذين المتغيرين هي علاقة ارتباط طردى . فقد يتصور البعض أن الأنشطة الفندقية ذات معدلات الربحية العالية هي بالضرورة الأنشطة الفندقية التي تحظى بمعدلات إنفاق عالية من النزلاء . فالجدول رقم (٧) يوضح أن متوسط نسبة إنفاق النزيل الواحد يومياً على الخدمات الفندقية الأخرى المتنوعة بالفندق محل الدراسة هي (١٢٪) ، وهي أقل متوسط نسبة إنفاق بالمقارنة بمتوسط الإنفاق على المبيت أو على الأتعة والمشروبات ، وعلى الرغم من ذلك فإن نسبة ربحية الأنشطة الفندقية الأخرى المتنوعة هي ٤٩٪ من تكلفة أدائها، في حين أن نسبة ربحية الأتعة والمشروبات هي ٢٧٪ من تكلفة أدائها.

كما يشير نفس الجدول إلى أن نشاط الأظعمة والمشروبات قد حقق خسائر وزادت تكاليفه على إيراداته في شهرى يونيو وسبتمبر. فاذا ما أخذنا فى الاعتبار أن هذين الشهرين يقعان فى فترة الخمول بالفندق محل الدراسة، فان تلك الحقيقة تحمل فى طياتها دلالات عن مدى دقة تقديرات القائمين على خدمة الأظعمة والمشروبات عن عدد الوجبات اللازمة لمواجهة طلبات النزلاء المتوقعة. ولاشك فى أن ما تظهره تلك النسب السابقة من معلومات وحقائق هو أمر له دلالته ومضمونه بالنسبة لإدارة الفندق عن مجالات الخدمة الفندقية التى يلزم أن تحظى بالنصيب الأعظم من جهود الإدارة، أو عن نوع العلاقة التى تربط بين متوسط إنفاق النزىل على كل خدمة وبين نسبة ربحية كل خدمة، أو من حيث مدى دقة التقديرات عن طلب النزلاء على الخدمات الفندقية فى أوقات الذروة والخمول.

رابعاً - مجموعة نسب تكاليف التشغيل الفندقى :

يوضح الجدول رقم (١١) مجموعة نسب التكاليف المباشرة للتشغيل شهرياً بالفندق محل الدراسة خلال عام ١٤٠٩ هـ : نسبة تكاليف المبيت، ونسبة تكاليف الأظعمة والمشروبات، ونسبة تكاليف الخدمات الفندقية الأخرى.

وتحقيقاً للفائدة من النسب الظاهرة بالجدول السابق فى التعرف على مدى كفاءة الفندق محل الدراسة فى تشغيل كل نشاط من تلك الأنشطة، فانه يمكن مقارنة تلك النسب بمثيلاتها على المستوى المحلى (جدول رقم ٦) أو على المستوى العالمى (جدول رقم ٧). وتوضح المقارنة على المستوى المحلى أن الفندق محل الدراسة يعتبر متميزاً على المستوى المحلى بالنسبة لتكاليف أداء خدمة المبيت حيث تبلغ نسبة تكاليف المبيت فى المتوسط (١٣%)، فى حين أن هذه النسبة على المستوى المحلى تتراوح بين ١٥% و ٢٥%. أما بالنسبة لتكلفة تشغيل خدمة الأظعمة والمشروبات والخدمات الفندقية الأخرى فان نسب التشغيل الخاصة بتلك الأنشطة بالفندق محل الدراسة تقع فى حدود مثيلاتها على المستوى المحلى، مما يعد مؤشراً على عدم وجود انحرافات فى تشغيل هذه الأنشطة. ولا تختلف تلك النتائج السابقة عنها فى حالة إجراء المقارنة على المستوى العالمى، هذا مع ضرورة الأخذ فى الاعتبار بما سبق الإشارة إليه عند إجراء المقارنات على هذا المستوى من اختلاف فى ظروف التشغيل.

جدول رقم (١١)
مجموعة نسب التكاليف المباشرة للتشغيل الفندقى
شهرياً لأحد فنادق الدرجة الأولى بمدينة الرياض خلال عام ١٤٠٩هـ

نسبة تكاليف الخدمات الفندقية الأخرى	نسبة تكاليف الاطعمة والمشروبات	نسبة تكاليف المبيت	الشهر
٪٥١	٪٧٠	٪١٣	يناير
٪٥١	٪٦٥	٪١١	فبراير
٪٥٠	٪٦١	٪١٠	مارس
٪٤٨	٪٦٥	٪١٠	أبريل
٪٥١	٪٦٠	٪٩	مايو
٪٥٥	٪١١٨	٪٩	يونيو
٪٦٧	٪٧٢	٪٣٣	يوليو
٪٤٤	٪٨٣	٪٢٣	أغسطس
٪٥٤	٪١٠٩	٪٢٣	سبتمبر
٪٥٧	٪٧٤	٪١١	أكتوبر
٪٥٦	٪٩٠	٪١١	نوفمبر
٪٥٦	٪٧١	٪١٠	ديسمبر
٪٥١	٪٧٣	٪١٣	المتوسط

و يوضح الجدول رقم (١٢) مجموعة نسب التكاليف غير المباشرة للتشغيل شهرياً بالفندق محل الدراسة خلال عام ١٤٠٩، وهى : نسبة التكاليف العمومية والإدارية، ونسبة تكاليف تنشيط المبيعات، ونسبة تكاليف الطاقة والإنارة، ونسبة تكاليف الصيانة والإصلاحات . وللتعرف على مدى كفاءة الفندق محل الدراسة فى تشغيل هذه الأنشطة المعاونة، فإنه يمكن مقارنة تلك النسب بمثلاتها على المستوى المحلى أو العالمى . وعلى المستوى المحلى، على الرغم من أن الاختلافات بصفة عامة هى اختلافات طفيفة، فإن نسبة التكاليف العمومية والإدارية أعلى من مثيلاتها على هذا المستوى وتبلغ ١٢٪ فى المتوسط، فى حين أن مدى هذه النسبة محلياً يتراوح بين ٥٪ و ١٠٪. ونفس القول بالنسبة للصيانة والإصلاحات حيث تبلغ بالفندق محل الدراسة ٥,٥٪ فى المتوسط فى حين أن مداها على المستوى المحلى يتراوح بين ٣٪ و ٥٪، الأمر الذى يعنى إمكان فحص

مكونات عناصر هذه البنود للتعرف على مسببات هذه الانحرافات السالبة واتخاذ ما يلزم من إجراءات حيالها.

جدول رقم (١٢)

مجموعة نسب التكاليف غير المباشرة للتشغيل الفندقى
شهرياً لأحد فنادق الدرجة الأولى بمدينة الرياض خلال عام ١٤٠٩هـ

الشهر	نسبة التكاليف العمومية والادارية	نسبة تكاليف تنشيط المبيعات	نسبة تكاليف الطاقة والانارة	نسبة تكاليف الصيانة والاصلاحات
يناير	٪١١	٪٤	٪٢	٪٤
فبراير	٪٩	٪٣	٪٢	٪٥
مارس	٪٧	٪٣	٪٢	٪٣
أبريل	٪١٠	٪٢	٪٢	٪٤
مايو	٪٨	٪٣	٪٢	٪٣
يونيو	٪١٨	٪٧	٪٥	٪٨
يوليو	٪١٨	٪٨	٪٥	٪٨
أغسطس	٪١٩	٪٨	٪٤	٪٨
سبتمبر	٪١٩	٪٨	٪٥	٪٩
أكتوبر	٪١١	٪٤	٪٢	٪٥
نوفمبر	٪٩	٪٤	٪٢	٪٥
ديسمبر	٪٩	٪٥	٪٢	٪٥
المتوسط	٪١٢	٪٤,٥	٪٣	٪٥,٥

وفي المقابل فان نسبة تكاليف تنشيط المبيعات بالفندق محل الدراسة ونسبة تكاليف الطاقة والانارة تقلان عن مثيلتهما على المستوى المحلى ، الأمر الذى يعنى كفاءة تشغيل هذه الأنشطة المعاونة . وبالمثل فان الأمر يستلزم فحص مكونات عناصر تلك البنود للتعرف على مسببات هذه الانحرافات الموجبة ومحاولة الاستزادة منها مستقبلا .

خاتمة وملخص :

تشعب النشاط الفندقى واحتل مكانته بين الأنشطة الاقتصادية إلى المدى الذى بات يطلق معه على هذا النشاط اصطلاح «الصناعة الفندقية»، ولهذا فقد أشار نظام الفنادق بالملكة ولائحته التنفيذية إلى أهمية إجراء البحوث والدراسات اللازمة للارتقاء بمستوى أداء تلك الصناعة . وحتى الآن تفتقر المكتبة السعودية إلى أى دراسات أو أبحاث من أى نوع فى هذا المجال، بل إن القصور فى هذا المجال يمتد إلى مستوى المكتبة العربية، فالكتابات المحاسبية المحدودة فى هذا المجال ركزت على بعض أساسيات القيد والتسجيل، دون عمق أو إضافة لكيفية إخضاع نشاط تلك الصناعة للأساليب المحاسبية التحليلية فى مجال التخطيط والرقابة .

وقد استعرض هذا البحث اتجاهات الأداء الفندقى بالملكة، وأوضح أن حركة التوسعات والانشاء الفندقى بالملكة تتجه إلى الزيادة بمعدلات أكبر مما خطط لها . وأورد إحصائيات وأرقاماً تعكس أهمية الدور الذى تلعبه تلك الصناعة فى النشاط الاقتصادى، وتفسر دوافع المنظم السعودى وراء الاهتمام باعداد الكفاءات الوطنية اللازمة لتلك الصناعة . وأوضح البحث أنه على الرغم مما نص عليه نظام الفنادق بالملكة ولائحته التنفيذية فإن الملكة لازالت تفتقر حتى الآن إلى جهة تتولى مسئولية تدريب واعداد الكفاءات الوطنية والقيام بالبحوث والدراسات اللازمة فى هذا المجال . وقد طوع هذا البحث أسلوبين من أساليب التحليل المحاسبى لأغراض التخطيط والرقابة فى القطاع الفندقى، هما : (١) أسلوب تحليل الحساسية، (٢) أسلوب التحليل المالى .

وعلى مستوى أسلوب تحليل الحساسية، أوضح الباحث مفهوم الأسلوب وتطبيقاته، والخطوات الأساسية لتحليل حساسية الربحية فى القطاع الفندقى، والتطبيق العملى للأسلوب، كما أظهر حدود ذلك الأسلوب تحقيقاً للفائدة القصوى فى حين الاستخدام . وعلى مستوى أسلوب التحليل المالى، أوضح الباحث مفهوم الأسلوب، واقترح أربع مجموعات متكاملة من النسب المحاسبية الفندقية هى : نسب الاشغال، ونسب الانفاق، ونسب ربحية الأنشطة، ومجموعة نسب إيرادات وتكاليف التشغيل الفندقى . كما أورد الباحث نسباً نمطية للتشغيل على مستوى الملكة وعلى المستوى العالمى لأغراض المقارنة والتعرف على اتجاهات الأداء . وقام الباحث بتطبيق تلك النسب المقترحة على أحد فنادق الدرجة الأولى بمدينة الرياض لبيان ما يمكن أن تقدمه تلك النسب لإدارة الفندق فى مجال تقييم ورقابة الأداء .

هوامش البحث :

- (١) نظام المؤسسات الفندقية العامة بالمملكة، الصادر بناء على قرار مجلس الوزراء رقم (٣٨٤) وتاريخ ١٣٩٥/٤/٥هـ والمصادق عليه بالرسوم الملحق رقم (٢٧/م) وتاريخ ١٣٩٥/٤/١١هـ، المادة العاشرة، الفصل الثالث، فقرة (هـ).
- (٢) وزارة التجارة، إدارة الفنادق : اللائحة التنفيذية لنظام الفنادق بالمملكة، الصادرة بموجب القرار الوزاري رقم (١٣٧٥) وتاريخ ١٣٩٧/٤/١٨هـ، الفصل الخامس، المادة (٢٣).
- (٣) وزارة التجارة، إدارة الفنادق : التقرير السنوي عن الفنادق والمشروعات الفندقية، الرياض، ذو الحجة عام ١٤٠٨هـ، ص ٥.
- (٤) وزارة التجارة، إدارة الفنادق : تعميم رقم (١)، بتاريخ ١٣٩٦/٨/٣هـ، ص ٢.
- (٥) وزارة التجارة، إدارة الفنادق : تعميم رقم (١٧)، في ١٣٩٩/٨/١٦هـ، وتعميم رقم (٥) في ١٣٩٧/٨/٤هـ، وتعميم رقم (١٢)، في ١٣٩٨/١٠/٣٠هـ، وتعميم رقم (٢٠) في ١٤٠٠/١٠/٢هـ، وتعميم رقم (٣٣) في ١٤٠١/٥/٢هـ.
- (٦) يقوم معهد الإدارة العامة حالياً بتنفيذ برامج تدريبية في المجال الفندقى اعتباراً من أول صفر ١٤١٠هـ، ولا زالت الدفعة الأولى من الدارسين في مرحلة الأعداد والتدريب ولم تتخرج بعد.
- (٧) وزارة التجارة، إدارة الفنادق : التقرير السنوي عن الفنادق والمشروعات الفندقية، مرجع سبق ذكره، ص ٨.
- (8) Morse, Wayne J, Cost Accounting, Addison-Wesley Publishing Company, Massachusetts, 1980, p. 413.
- (9) Matz, A & Usry, M., Cost Accounting Planning and Control, South-Western Publishing Company, Dallas, 1980, p. 176.
- (10) Bierman, H. Jr. and Dyckman, T., Managerial Cost Accounting, The Macmillan Company, New York, 1981, p. 216.
- (11) Bull, R. J., Accounting in Business, Butterwerths, London, 1980, p. 102.
- (12) Cashin, J. A. & Polimeni, R. S., Cost Accounting, McGraw-Hill Book Company, New York, 1981, p. 73.
- (١٣) د . ديبان، السيد عبدالمقصود : تحليل الحساسية من خلال التخصيص المتبادل للتكاليف ونموذج تحليل النشاط، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، العدد (٥٢)، ديسمبر ١٩٨٦.
- (14) Morse, W. J., op. cit., p. 414.
- (١٥) د . حافظ، يوسف : الاتجاهات الحديثة في دراسة الجدوى الاقتصادية للفنادق والمشروعات السياحية، مجلة البحوث السياحية، وزارة السياحة، مركز البحوث، القاهرة، العدد الخامس، سبتمبر ١٩٨٨، ص ٤١.
- (١٦) راجع على سبيل المثال :
- H. J. Bryce, Financial Management for Nonprofit Organizations, Englewood Cliffs, N. J., 1987.
- O. Bowlin, J. Martin, & D. Scott, Guide to Financial Analysis, McGraw-Hill, New York, 1980.

(١٧) راجع على سبيل المثال :

- E. Helfert, Techniques of Financial analysis, Fifth Edition, Richard Irwin, Homewood, Ill., 1982
- S. F. Kukla, Cost Accounting and Financial Analysis, American Hospital Publishing, Chicago, 1986.
- M. Gross & W. Warshauer, Financial Analysis and Accounting Guide, Third Edition, John-Wiley & Sons, New York, 1983.
- (١٨) د . مصطفى، عبدالفتاح : دراسات في محاسبة الفنادق ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٨٤ ، ص ١٧٤ .
- (١٩) تم رفع اسم الفندق محل الدراسة بمعرفة الباحث لأسباب تتعلق بظروف السوق التنافسية .

مراجع البحث :

أولا - المراجع العربية :

- د . السيد عبد المقصود دبيان : تحليل الحساسية من خلال التخصيص المتبادل للتكاليف ونموذج تحليل النشاط، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، العدد (٥٢)، ديسمبر ١٩٨٦ .
- د . عبدالفتاح إبراهيم مصطفى : دراسات في محاسبة الفنادق ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٨٤ .
- عزت الشيخ : المحاسبة المالية في الفنادق ، دار الكتاب العربى ، الطبعة الثالثة ، القاهرة ، ١٩٧٩ .
- المرسوم الملكى رقم (٢٧/م) بالموافقة على نظام المؤسسات الفندقية العامة بالملكة ، بتاريخ ١٣٩٥/٤/١١هـ ، الصادر بناء على قرار مجلس الوزراء رقم (٢٨٤) فى ١٣٩٥/٤/٥هـ .
- الغرفة التجارية والصناعية بالرياض : دليل الشركات المساهمة فى المملكة العربية السعودية ، إدارة البحوث ، الرياض ، جمادى الآخرة عام ١٤٠٧هـ .
- القرار الوزارى رقم (٢٢٨) فى ١٣٩٨/٨/١٢هـ بشأن شروط ومواصفات المنشآت الفندقية ، المنشور بالجريدة الرسمية ، عدد (٥٦/٢٧٣٦) فى ١٣٩٨/٨/٣٠هـ .
- القرار الوزارى رقم (١٦٥٣) فى ١٤٠١/٤/١٩هـ بشأن تحديد درجات وفئات الفنادق وشروطها وأسعارها ، منشور بالجريدة الرسمية ، عدد (٢٨٦٠) فى جمادى الأولى ١٤٠١هـ .
- اللائحة التنفيذية لنظام الفنادق بالملكة ، الصادرة عن وزارة التجارة ، إدارة الفنادق ، بالقرار الوزارى رقم (١٣٧٥) فى ١٣٩٧/٤/١٨هـ .

- وزارة المالية والاقتصاد الوطنى : خطة التنمية الرابعة : ١٤٠٥ - ١٤١٠هـ، مصلحة الإحصاءات العامة، الرياض، بدون تاريخ .
- وزارة التجارة : تقرير عن نتيجة تشغيل فنادق الدرجة الممتازة والدرجة الأولى، إدارة الفنادق، الرياض، عام ١٩٨٥ .

ثانيا - المراجع الأجنبية :

- M. Coltman, Hospitality Management Accounting Van Nostrand Reinhold Company, Third Edition, New York, 1987.
- R. Kotas, Management Accounting for Hotels and Restaurants Surry University Press, Second Edition, London, 1986.
- Hotels Association of New York City, Uniform System of Accounts for Hotels, Hotel Association of New York City, Inc., & American Hotels & Motel Association, New York, 1984.
- The Hotel Industry in the United States : A Sophisticated, Self-Sufficient Commercial Network, A Study by Winters, Le Furge & Associates, Inc., New York, 1986.
- Wayne J. Morse, Cost Accounting, Addison-Wesley Publishing Company, Massachusetts, 1981.
- R. J. Bull, Accounting in Business, Butterwerths, London, 1980.
- J. A. Cashin & R. S. Polimeni, Cost Accounting, McGraw-Hill Book Company, New York, 1981.
- H. Bierman Jr. & T. Dychman, Managerial Cost Accounting, The Macmillan Company, New York, 1981.
- A. Matz & M. Usry, Cost Accounting Planning and Control, South-Western Publishing Company, Dallas, 1980.
- R. Kotes & B. Davis, Food and Beverage Control, International Textbook Company, London, 1981.
- E. Horwath & L. Teth, Hotel Accounting, Ronald Press University, John Wiley & Sons, New York, 1977.