



فعالية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في قطاع الضيافة والفندقة (دراسة حالة)

د/محمد حسن على مفتي

مدرس بقسم المحاسبة
كلية الاقتصاد والإدارة
جامعة الملك عبد العزيز

Effectiveness of Using Management Accounting Techniques in Hospitality Sector: A Case Study

ملخص البحث:

ومدى تأثير هذا التطبيق على تطورها ماليا وإداريا، ثم قام بمقارنة النتائج التي حصل عليها بنتائج الدراسات السابقة التي تم سردها بشكل مفصل، وقد توصل البحث لعدة نتائج مهمة أهمها أن تبني المنشآت الفندقية لأساليب المحاسبة الإدارية لا تختلف كثيرا باختلاف مدى تقدم الدولة أو عراققتها على الصعيد السياحي، كما توصل البحث إلى أن الفنادق بوجه عام لا تتوسع كثيرا في تطبيق الكثير من الأساليب الإدارية الحديثة التي تملأ الكتب والأدبيات المحاسبية، بل تطبق منها ما ييسر أعمالها فقط ويدير أنشطتها على نحو ملائم، وهو ما يدل على وجود فجوة بين التنظير والتطبيق دعمته إحدى الدراسات السابقة التي تعرض لها الباحث في القسم المخصص لذلك، وفي نهاية البحث تمت التوصية بعدد من الدراسات التي تتطرق للعلاقة بين القطاع السياحي من جهة وأساليب المحاسبة الإدارية من جهة أخرى ولكن من زوايا أخرى لم يتم بحثها من قبل.

لاشك أن قطاع السياحة أصبح أحد الموارد الاقتصادية المهمة لكثير من دول العالم في العصر الحديث، باعتباره قطاعا ناميا ومتداخلا مع كافة القطاعات التصنيعية والاقتصادية الأخرى ومصدرا مهما لتشغيل العمالة الموسمية والدائمة، ولقد باتت السياحة تشكل قطاعا اقتصاديا واعدة تطمح غالبية دول العالم سواء كانت متقدمة أو نامية لتطويره وتفعيله، ويتطلب تطوير ربحية القطاع السياحي الاستعانة بالعديد من نظم المحاسبة الإدارية التي من شأنها أن تساعد على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشآت السياحية، وانطلاقا من ذلك يدور هذا البحث حول مدى تطبيق المنشآت السياحية بوجه عام والفندقية بوجه خاص لأساليب المحاسبة الإدارية سواء كانت تقليدية أو حديثة، وعمّا إذا كان هذا التطبيق يسهم في تطويرها وإلى أي مدى، وهو الأمر الذي لم تتعرض له الكثير من الدراسات ولم ينل حظه من الاهتمام، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بدراسة حالة لأحد الفنادق الفاخرة بمدينة جدة لمعرفة مدى تطبيقها لأساليب المحاسبة الإدارية،

Abstract:

Tourism has become one of the most important economic resources for many countries around the world, either in developed countries or in the third world ones. Tourism is a thriving sector that connects with many other economic and industrial sectors; also, it is considered as an important source for permanent and temporary jobs, this importance requires applying management accounting techniques for the purpose of profit planning and control. Therefore, this research aimed at examining whether or not tourism organizations apply management accounting efficiently, how it benefits from both tra-

tional and recent management accounting practices, and to what extent. Also, this research ran a case study on a five stars hotel in the city of Jeddah.

The researcher compared the findings with those shown in the previous studies. It was found that there were no big differences between hotels in developed country and those of the third world, Most of them apply simple management accounting techniques, which helps managers to run works simply, this conclusion contradicts with management accounting theories., whoever, at end the of research recommendations were introduced.

١. مقدمة

يشهد قطاع السياحة نموا مطردا في العديد من دول العالم، ويعد أحد أكبر القطاعات الاقتصادية الدولية من حيث الحجم والأهمية، وأحد أكبر القطاعات مساهمة في الناتج المحلي في الكثير من الدول، بجانب كونه أحد المجالات السخية في توفير فرص عمل للأفراد سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، حيث يسهم العاملون فيه بنسبة لا يستهان بها من إجمالي القوى العاملة في العالم، وطبقا لتقديرات المجلس العالمي للسياحة والسفر WTTC فإن قطاع السياحة والسفر يعد أكبر الصناعات الخدمية عالميا، ويوفر ما يربو عن ٢٥٥ مليون وظيفة ويساهم بنسبة تصل إلى ٩ % من إجمالي الناتج المحلي الإجمالي العالمي^١.

ومن الصعب حصر مجالات السياحة على نحو دقيق؛ غير أننا لو أردنا تصنيفها لعدة تصنيفات أساسية فسنجد أنه يندرج تحتها عدد كبير من القطاعات الصغيرة الأخرى، ومن هذه القطاعات خدمات الضيافة والتي تمثل أحد أهم هذه القطاعات السياحية، وهذا القطاع يشمل أيضاً الأغذية والمشروبات بما يحتويه من مطاعم ومقاهي ونوادٍ وشركات أغذية، كذلك القطاع الترفيهي بما يحويه من منتزهات ورحلات بحرية ونوادي رياضية ومنتجعات سياحية، ثم الخدمات المرتبطة بمجال السفر كخطوط الطيران والرحلات البحرية ورحلات السفر عبر القطارات ووكالات السفر والتسويق السياحي، وأخيرا خدمات عقد المعارض والمؤتمرات، وهي أحدث مجالات الضيافة والتي ظهرت كنتيجة

للعولمة والتجارة عبر القارات، وتشمل التخطيط لعقد الاجتماعات ومراكز المؤتمرات والعروض التجارية وغيرها، وهذه المجالات الرئيسية يندرج تحتها بطبيعة الحال العديد من الصناعات والخدمات الأخرى المساعدة التي تركز عليها.

وتعد دراسة وتقييم التعاملات المالية للمؤسسة السياحية مهمة جداً للعديد من الأطراف شأنها شأن المؤسسات التجارية الأخرى، فالتعاملات المالية ذات أهمية لمالك المؤسسة السياحية (المستثمر) والمعني بمراقبة الأحوال المالية لمشروعه والتأكد من أنه يسير بطريقة سليمة ومربحة، سواء كان هذا المالك فردا أو مجموعة شركاء، وسواء كانت المؤسسة كبيرة أو صغيرة، ومن أجل ذلك فقد ظهر مصطلح المحاسبة السياحية Hospitality Accounting كتحقق دقيق لمنشآت القطاع السياحي والتي تتضمن فروعاً متعددة من المحاسبة كالمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة المالية ومحاسبة الضرائب والمراجعة^٢.

ويمكن القول إن قطاع الضيافة والفندقة يهتم بالدرجة الأولى بالقسمين الرئيسيين للمحاسبة، وهما المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، حيث يسهم كل منهما في تقديم جانب من جوانب التعاملات المالية للمؤسسة السياحية، مما ينتج في النهاية تكاملا في أداء التقييم المالي لها، ففي الوقت الذي تهتم فيه المحاسبة المالية بتقديم التقارير المالية للأطراف الداخلية والخارجية، تساعد المحاسبة الإدارية المديرين وكبار المسؤولين العاملين بالمنشأة السياحية في تخطيط الأرباح والرقابة على الأنشطة المختلفة، وفي الوقت الذي توفر فيه المحاسبة

²http://en.wikipedia.org/wiki/World_Travel_and_Tourism_Council

¹http://en.wikipedia.org/wiki/World_Travel_and_Tourism_Council

أن القليل من الدراسات حاولت بحث العلاقة بينهما، أو بحث مدى مساهمة أدوات المحاسبة الإدارية في تطوير هذا القطاع، وقد تم بحث فعالية أساليب المحاسبة الإدارية في قطاع الضيافة خلال عدد من الدراسات السابقة، كالدراسة التي قام بها كل من Abdel-Kader و Luther (٢٠٠٦) واستعرضا خلالها أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في قطاع الأغذية والمشروبات بالملكة المتحدة من خلال تحليل ٢٤٥ استبيان لمحاسبين إداريين، كما قام Harris (٢٠٠٦) بدراسة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية على خدمات الضيافة، وخلص إلى أن تخطيط الأرباح يهدف إلى رفع وعي المديرين بالإمكانيات المالية الكامنة في عملية التخطيط وعملية اتخاذ القرار نفسها، وأن انتقاء تقنيات المحاسبة الإدارية المناسبة ومنها تلك المتعلقة بتخطيط الأرباح يمكن المديرين والمسؤولين الماليين من امتلاك الأدوات التي تساعدهم في اتخاذ قرارات صائبة حيال عملية تخطيط الأرباح والإجراءات المتعلقة بها، ومن تلك الدراسات أيضاً الدراسة المشتركة التي قام بها كل من Dittman وآخرين (٢٠٠٩) وأوصت في نهايتها بعدد من المجالات المقترحة لمزيد من البحث، كدراسة تأثير تحديد سعة المشروعات السياحية على التكاليف والأسعار، أو دراسة تأثير التنوع في مصادر الدخل واختلاف العملاء على التكاليف وعلى الدخل وعلى الأرباح.

ورغم وجود هذه الدراسات وغيرها إلا أن مجال هذه الدراسة يظل غير مطروق بكثرة من قبل الباحثين مقارنة بالمجالات الأخرى، ولهذا ارتأت هذه الدراسة إلقاء الضوء على هذا المجال، وذلك للمساهمة في تعزيز هذا الحقل ودراسة مدى تأثير

المالية تقاريراً مالية دقيقة لكافة التعاملات المالية الماضية ومصاغة بطريقة موضوعية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً (GAAP)، تقوم المحاسبة الإدارية بتوفير تقارير مرنة ذاتية معنية بالتعاملات المالية الماضية والحاضرة مع التركيز والاهتمام الخاص بالتنبؤات المستقبلية، ولا تلتزم بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها بل تنتقي منها ما يوائم الغرض الإداري الذي أعدت من أجله فحسب.^٣

ونظراً لمدى أهمية قطاع الضيافة وإسهامه في إثراء المنظومة الاقتصادية العالمية، فقد تناولت العديد من الدراسات الإدارية والاقتصادية سبل تطويره، وما يهمنها في هذا الصدد هو الدراسات المحاسبية فقط، وخاصة تلك التي تناولت علاقة المحاسبة الإدارية بقطاع الضيافة والفندقة ومدى إسهامها في تطويره، فقد تناولت بعض الدراسات مدى فعالية تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية في هذا القطاع وبما يساهم في صنع القرار الإداري السليم، ذلك أنها في الأساس نظام للمعلومات يقوم بتجميع وتبويب وتحليل وتخزين البيانات والمعلومات الأساسية أو الفرعية لإنتاج معلومات مالية أو غير مالية تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار، ولهذا فإن المحاسبة الإدارية تعد جزءاً من نظام المعلومات الإداري المتكامل للمنشأة أو المؤسسة.^٤

ويرى الباحث أنه على الرغم من ضخامة قطاع الضيافة والفندقة وعراقة مجال المحاسبة الإدارية، إلا

³ <http://www.ddegjust.ac.in/studymaterial/mcom/mc-105.pdf>

⁴ http://196.29.172.66:8080/jspui/bitstream/123456789/1524/1/Management_Accounting.pdf

٣. أهمية البحث

يأتي هذا البحث كحلقة إضافية لعدد من الدراسات والأبحاث السابقة التي تناولت تأثير تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير مجال الضيافة، وكما ذكر الباحث أنه نظرا لقلّة الأبحاث التي تناولت هذا الموضوع فقد ارتأى ضرورة محاولة إضافة جانب آخر إلى الجوانب التي تم بحثها ورصدها من قبل، وهو بهذا يحاول إلقاء الضوء على بعض الجوانب التي لم تتناولها الدراسات السابقة، كما يحاول إضافة بُعدا آخر جديدا يمكن أن يستفيد منه قطاع الضيافة في تطوير أدائه وتحسينه، كما أنه يسعى لعرض عدد من أساليب وتقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة التي تقوم بدور فعال ومؤثر في عملية التخطيط الإداري، وتسهم في إحكام الرقابة على المؤسسة السياحية وتساعد على اتخاذ القرار الأصوب من بين بقية القرارات المتاحة، وبهذا يتسنى تطبيقها عمليا داخل المنشآت السياحية بالمملكة والتي ستكون المستفيد الأول والأخير من هذه الأوراق البحثية ومثيلاتها.

٤. أهداف البحث

يهدف البحث إلى ما يلي:

- ١-٤. تحديد مدى إمكانية تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية داخل قطاع الضيافة.
- ٢-٤. تحديد مدى التشابه والاختلاف في تطبيق تلك الأدوات، وتحديد الأسباب والنتائج المترتبة على وجود الاختلاف أو التشابه.
- ٣-٤. معرفة الدور الذي تلعبه بيئة الأعمال في تعزيز قدرة مؤسسات الضيافة على تبني نظم المحاسبة الإدارية.

وفعالية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية على تحسين وتنمية قطاع الضيافة، ومدى إسهامها في اتخاذ القرار الصائب والملائم للمنشأة السياحية، من خلال إجراء دراسة حالة Case Study، حيث يمكن تعميم النتائج والوصول لأحكام عامة من خلال تحليل بيانات هذه الحالة التي تتشابه مع حالات أخرى عديدة، وتعتبر مثالا معبرا عنها.

٢. مشكلة البحث

تمثل أساليب وتقنيات المحاسبة الإدارية أحد العناصر المهمة والمؤثرة في تخطيط الأنشطة للمنشآت وبخاصة تلك التي تهدف إلى الريح منها، ذلك أن تطبيق تلك الأساليب وتعميمها يسهم في أداء أفضل لطاقمها الإداري ويساعدهم في تطويرها وتحسين أدائها وزيادة أرباحها، فضلا عن دورها الملموس في تحسين عمليات الرقابة الداخلية والتخطيط وعمليات اتخاذ القرار. ولقد اهتمت أدبيات المحاسبة منذ ستينات القرن الماضي برصد أهمية ودور أساليب المحاسبة الإدارية في تطوير منشآت العديد من القطاعات كمنشآت القطاع الصناعي أو الدوائي أو الصحي وغيرهم، إلا أن الأبحاث التي تخصصت في رصد ذلك الدور في قطاع الضيافة تعد الأقل مقارنة بغيرها، ونظرا لمدى الأهمية المتناهية لهذا القطاع الحيوي الذي بات متلامسا مع غالبية مجالات الحياة اليومية - إن لم يكن كلها - فقد رأى الباحث أهمية تدعيم هذا المجال البحثي الذي يعاني قلّة الدراسات من خلال دراسة استكشافية يمكنها أن تساعد على تقييم وفهم المدى الذي تساهم فيه أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحسين أداء مؤسسات ومنشآت قطاع الضيافة.

الفنادق الفاخرة بأستراليا كوسائل مساعدة أثناء عملية اتخاذ القرار، كما بحثت في تعويل المديرين العموميين على مؤشرات الأداء المالي وغير المالي عند تقييمهم لأداء مديري الأقسام، بالإضافة إلى أنها بحثت في قياس مدى رضا وقناعة المديرين حيال توافر ودقة نظم المحاسبة الإدارية داخل فنادقهم.

مديرو الأقسام في هذه الدراسة هم مديرو أقسام الأغذية والمشروبات والغرف، وقد كان الدافع من وراء إجراء هذه الدراسة هو مقارنتها بنتائج الدراسات السابقة، والتي دلت على وجود علاقة إيجابية بين استخدام المديرين لنظم المحاسبة الإدارية وبين تطور أدائهم العملي في قطاع التصنيع، ولذلك اهتم الباحثان بفحص نفس العلاقة ولكن في قطاع الفندقة، ومن هنا افترض الباحثان فرضيتين: الأولى هي وجود حاجة لاستخدام نظم المحاسبة الإدارية بالفنادق، ومن ثم يطبق كل من المديرين العموميين ومديري الأقسام هذه النظم بشكل متساوٍ، وكلاهما راض عن مدى توافرها ودقتها، أما الفرضية الثانية هي أن مديري الفنادق العموميين يعتمدون كثيرا على كل من المؤشرات المالية وغير المالية عند تقييمهم لأداء مرؤوسيه.

وقد تم جمع بيانات الدراسة من خلال مقابلات شخصية تمت بواسطة استبانات صممت خصيصا لهذا الغرض، وقد أوضحت نتائج الدراسة أن المديرين العموميين ومديري الأقسام يطبقون نظم المحاسبة الإدارية بشكل متساوٍ عند اتخاذهم للقرارات على المستويين البعيد والقصير، ورغم تلك النتيجة الإجمالية إلا أن التحليل المفصل للبيانات أظهر قدرا من الاختلاف عند تطبيق نظم المحاسبة الإدارية لدى المديرين العموميين عن مديري الأقسام عند قيام كل منهما بعملية اتخاذ القرارات، كما أظهرت

٤-٤. تحديد المعوقات التي تحول دون التوسع في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في قطاع الضيافة.

٥. خطة البحث

بناء على ما سبق تم تقسيم خطة البحث إلى ثلاثة أجزاء رئيسية:

أولاً: مقدمة يستعرض فيها الباحث مشكلة البحث وأهميته وأهدافه، ثم يقوم بعدها بعرض عدد من الدراسات السابقة التي تناولت تأثير تطبيق عدد من أساليب المحاسبة الإدارية على تطوير وتحسين أداء المنشآت السياحية وتنمية قطاع الضيافة.

ثانياً: إجراء الجانب التطبيقي من هذه الدراسة والمتمثل في تحليل بيانات دراسة الحالة، وعرض النتائج.

ثالثاً: النتائج والتوصيات، وفيها يقوم الباحث بعرض النتائج النهائية لبحثه، ثم الخروج بعدد من التوصيات بشأن عدد من الدراسات المقترحة التي بحاجة لمزيد من البحث والدراسة، وعدد من النقاط التي تحتاج إلى المزيد من الاهتمام أو إلقاء الضوء عليها.

٦. الدراسات السابقة

تناولت عدد من الدراسات السابقة تأثير أدوات المحاسبة الإدارية - باعتبارها أحد نظم الرقابة الإدارية- على تطوير وتنمية قطاع الفندقة والضيافة، ومن هذه الأوراق البحثية:

٦-١ دراسة Mia و Patiar (2001)

وهي دراسة استكشافية عن كيفية استخدام نظم المحاسبة الإدارية في الفنادق، واعتمدت على عقد مقارنة بين استخدام كل من "المديرين العموميين" و"مديري الأقسام" لنظم المحاسبة الإدارية داخل

الكيفية التي يتم بها اتخاذ قرارات التسعير داخل المؤسسات السياحية، وبحثت عن الكيفية والأسباب التي تربط بين قرارات التسعير وبين محاسبة التكاليف، وعن مدى الاستعانة بمناهج محاسبة التكاليف عند اتخاذ قرار تسعير الخدمات السياحية، ولهذا الغرض أعدت بحثاً تكون "دراسة حالة وصفية" تقدم في نفس الوقت تفسيراً نظرياً لعدد من النتائج المستخلصة في نهاية البحث.

وطبقاً لأدبيات المحاسبة فإن التسعير عادة ما يرتبط بالمنتجات المادية المحددة، وهنا تظهر إشكالية الخدمات السياحية باعتبارها منتجات غير محددة المعالم، يتنوع تعريفها ويختلف طبقاً للمجال السياحي الذي ينتجها، فقد يكون المنتج السياحي باقة منتجات يشتريها السائح كالرحلة ذاتها، وقد تكون خدمة يقدمها صاحب المشروع السياحي وتعتمد في تقييمها على الموقع الجغرافي ومدى تفرده وشهرته، كما يشيع أن تتسم صفاتها بعدم قابليتها للقياس (كروحانية الأماكن السياحية المقدسة أو غرابة الأماكن البرية ووحشيتها) وذلك بخلاف كونها تجربة ذاتية انطباعية في الأساس.

ورغم صعوبة تحديد ماهية المنتجات السياحية نسياً؛ إلا أن هناك خمسة معايير عامة تعد أسساً لعملية التسعير وهي: المنافسة، سيكولوجية العميل، استراتيجية كشط السوق ⁵ Skimming Strategy (التي تستهدف الحصول على الأرباح بسرعة برفع قيمة سعر المنتج في البداية ثم خفضها تدريجياً حتى تصل لمتناول الجميع)، والتكاليف، وعنصر الوقت، ويقصد به استخدام العنصر الزمني في تسعير

الدراسة أيضاً أن المديرين العموميين أكثر رضا واكتفاءً بنظم المحاسبة الإدارية المتوفرة لديهم من مديري الأقسام، وهذا الأمر يعود لسببين: الأول هو أن نظم المحاسبة الإدارية الموجودة بالفنادق ليست على مستوى الكفاءة المطلوبة، ونظراً لقدرة المديرين العموميين على الحصول على النظم التي يريدونها وقتما يشاءون وعدم قدرة مديري الأقسام على الحصول على تلك النظم بسبب تفاوت الصلاحيات الوظيفية لكل منهما؛ لذلك فإن المديرين العموميين أكثر رضا من رؤساء الأقسام عن توافر تلك النظم، أما الثاني فهو أن نظم المحاسبة الإدارية التي يتم تطبيقها مناسبة أكثر لتلبية احتياجات المديرين العموميين وغير مناسبة أو بالأصح غير متوافقة مع احتياجات رؤساء الأقسام.

أما فيما يتعلق بعملية تقييم أداء المديرين لمروؤسيهم من رؤساء الأقسام؛ فقد أوضحت الدراسة أن المديرين العموميين يعتمدون على مؤشرات تقييم الأداء المالية أكثر من مؤشرات الأداء غير المالية عند تقييمهم لمديري الأقسام، وذلك على الرغم من أن الاعتماد غير المتوازن في قياس مؤشرات الأداء على المؤشرات المالية أكثر من المؤشرات غير المالية داخل بيئة تنافسية مثل بيئة قطاع الفنادق لا يدعم نمو بيئة الأعمال على المدى الطويل.

٦-٢ دراسة Pellinen (2003)

وهي دراسة عن قرارات التسعير في المشروعات السياحية، وقد هدفت لمناقشة عملية اتخاذ القرار داخل البنية الإدارية للمشروعات السياحية من منظور واقعي، وهي تركز أكثر على قرارات تسعير المنتجات السياحية، باعتبار أن عملية التسعير أحد أهم المهام الإدارية المحورية التي تتطلب استخداماً لبيانات تكلفة المنتجات، وقد ركزت الدراسة على

⁵ Jukka Pellinen, June 2003, making price decisions in tourism enterprises, *International Journal of Hospitality Management*, Volume 22, Issue 2, Pages 5

لمحاسبة التكاليف، فكلما كبر حجمها كلما ازداد تطبيقها لمحاسبة التكاليف، والعكس صحيح أيضا، ولأن المشروعات السياحية قيد الدراسة صغيرة وحديثة نسبيا؛ لذلك ندر تطبيقها لمحاسبة التكاليف عند صوغها لقرارات التسعير.

٦-٣ دراسة Luther و Abdel-Kader (2006)

تحدث الباحثان في تلك الدراسة عن التطور في أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية خلال ثمانينات القرن الماضي، مثل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وبطاقات الأداء المتوازن وغيرها، وقد ظهرت هذه التقنيات الحديثة كأساليب جديدة بدلا من الممارسات التقليدية التي لم تعد قادرة على تلبية المستجدات أو إدارة المؤسسات بشكل فعال.

وقد هدفت هذه الدراسة إلى تحديد ما إذا كان قطاع الأغذية والمشروبات بالمملكة المتحدة يطبق بالفعل هذه الممارسات الحديثة أم لا، كما هدفت إلى تحديد ماهية أدوات المحاسبة الإدارية المطبقة بالفعل في هذا القطاع، وأخيرا هدفنا إلى إظهار كيفية تأثير هذه الأدوات الحديثة بثلاثة عوامل وهم: عوامل خارجية (مرتبطة بالبيئة والعملاء) - عوامل مؤسسية (مرتبطة بحجم المؤسسة وسياساتها) - عوامل تشغيلية (مرتبطة بطبيعة نظم التشغيل ومدى تعقدها).

وقد اعتمدت هذه الدراسة على تحليل ٢٤٥ استبانة لمحاسبين إداريين ومديري إنتاج لعدد من المؤسسات المتشابهة ماليا واستراتيجيا، وقد ظهرت النتائج لتوضح أن عدد كبير من الشركات العاملة بقطاع الأغذية والمشروبات لا تزال تتبنى تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة في أطوارها المتوسطة، كما

الخدمات السياحية للحصول على أعلى إيرادات أو أرباح ممكنة للمبيعات خلال فترة زمنية محددة (المواسم).

وقد اعتمدت هذه الدراسة في بياناتها بشكل أساسي على إجراء مقابلات شخصية عن علاقة التسعير بمحاسبة التكاليف مع ممثلين لستة مشروعات سياحية بفرنلندا، وتختلف كل من هذه المشروعات السياحية عن بعضها البعض في الحجم والنشأة ونوع النشاط السياحي ونوع الملكية، وأوضحت نتائج الدراسة بشكل عام أن اتخاذ قرار التسعير في المشروعات السياحية قيد البحث تُتخذ بشكل جماعي، ويشترك في اتخاذها فئات متعددة من الإداريين - بشكل هرمي في غالب الأحيان - تشمل مديري الإدارة ومديري العمليات ومديري التسويق ومديري المبيعات وبعض ممثلي خدمة العملاء وغيرهم، وفي حالة كون المؤسسة السياحية أبسط وأصغر حجما، فإن المدير المسؤول والموظفين يشتركون في اتخاذ القرارات معا، ويتم التسعير سنويا، أما قرارات التسعير التي تُتخذ خلال العام فإنها تتراوح طبقا لمعدل محدد يتم التخطيط له مسبقا، والمنتجات التي تقوم المؤسسة السياحية بتسعيها هي غالبا المنتجات التي تقوم هي نفسها بإنتاجها.

وتبين في النهاية عند تحليل بيانات الدراسة أن هذه المؤسسات السياحية يندر أن تستخدم محاسبة التكاليف عندما تتخذ قرارات التسعير، وتلك النتيجة تتناقض مع الأدبيات النظرية والأبحاث التي أجريت في السابق على نفس الموضوع والتي تؤكد على ضرورة تطبيق محاسبة التكاليف عند اتخاذ قرارات التسعير، وتفسير هذا الأمر هو أن هناك علاقة طردية بين حجم وعراقلة المؤسسة وبين تطبيقها

المؤسسات للتقنيات الحديثة وبين مدى تطبيقها لنظم تشغيل أوتوماتيكية حديثة.

٦-٤ دراسة Harris (2006)

اهتم الفصل المعنون ب"إطار تخطيط الأرباح": تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية على خدمات الضيافة والفندقة من كتاب "المحاسبة المالية والإدارية" بتقديم منهج لزيادة فعالية عملية اتخاذ القرار الإداري لتحسين أرباح المنشآت السياحية، وهي تعنى تحديدا بكيفية تطبيق وتطوير ما يطلق عليه بأطر تخطيط الأرباح، التي تضع أسس لمزيد من التخطيط الروتيني القائم على المعلومات وتساعد في تطوير عملية الرقابة على القرارات على المستوى العقاريةقطاع الفندقة والضيافة، وقد أوضح فيه الباحث أهمية تقنيات المحاسبة التي تلقي الضوء على الأطر الملائمة التي يمكن بها تقييم التطبيقات في عملية اتخاذ القرار الإداري، وهو يشدد على أهمية إدراك قيمة المعلومات الخاصة بالمحاسبة الإدارية، وبأنها لن تضيف شيئا ذا أهمية لعملية اتخاذ القرارات الإدارية إلا إذا تعلقت هذه المعلومات بنوع محدد من المنتجات أو الأعمال.

ويناقد Harris في هذا الفصل ومن منظور قطاع السياحة عملية تطور أطر تخطيط الأرباح، ثم كيفية تطبيق تقنيات تخطيط الأرباح، وطرق تحليل سلوك التكاليف، ثم يتطرق إلى تطبيق التقنيات التي تبحث العلاقة بين الربح والحجم والتكلفة، ويخلص في نهاية الفصل إلى أن اختيار تقنيات المحاسبة الإدارية المقترحة في أطر تخطيط الأرباح ستمكن المديرين والمراقبين الماليين من امتلاك الأدوات التي تسلحهم برؤية أعمق فيما يختص بمجال بيئة عملهم، ويؤهلهم لاتخاذ قرارات سليمة مبنية على بيانات ومعلومات فيما يتعلق

أظهرت أن الشركات بوجه عام تمر بنسب متفاوتة بمراحل تطور تقنيات المحاسبة الإدارية الأربعة وهم: تحديد التكلفة والتحكم المالي، والتخطيط والتحكم الإداري، وتخفيض الهدر في الموارد، والاستغلال الأمثل لتلك الموارد، وذلك على نحو يبيننا بأن هذه الشركات تتجه لتبني تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة ولكن ببطء ملحوظ، وذلك في الوقت الذي اعتمدت فيه الغالبية الساحقة من تلك الشركات على ممارسات المحاسبة الإدارية التقليدية كإعداد الموازنات والاهتمام بمدى ربحية المنتجات ومعايير الأداء المالي، بينما دلت الأرقام الواقعية على أن تلك الشركات تتبنى التقنيات الحديثة واقعيًا بنسب أقل مما تحدثت به الكتب النظرية، فأكثر من نصف الشركات لم يسبق لها أبدا تطبيق حساب التكلفة على أساس النشاط كما أن ٦٣% لم تطبق أبدا أسلوب الدخل المتبقي، وهو ما دل بوضوح على أن صناعة الأغذية والمشروبات إجمالاً لا تتبنى مفهوم "خلق القيمة" المجسد لقمة تطور تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة.

ولقد دلت نتائج الدراسة فيما يتعلق بمجموعة العوامل الخارجية أن الشركات التي لها قاعدة متينة من العملاء تتبنى أكثر التقنيات الحديثة من تلك التي لا تملك قاعدة مثيلة، وكذلك كلما كانت الشركة أقل مركزية ويزداد فيها عنصر تفويض الصلاحيات كلما تبنت أكثر تلك الأساليب الحديثة، كما تبين أن المؤسسات التي تتميز بأكبر حجم أعمالها ووفورات أحجام إنتاجها تطبق أيضا التقنيات الحديثة أكثر من غيرها الأقل نشاطاً، أما فيما يتعلق بالمجموعة الأخيرة من العوامل المتعلقة بالظروف التشغيلية، فقد اتضحت بوجه عام علاقة إيجابية بين تبني

وهدفت هذه الدراسة لتجاوز هذه الإشكالية من خلال بناء جسر بين عملية إعداد الموازنة من منظور النظرية المعيارية وبين التطبيق الفعلي المعاصر لها في القطاع الفندقي، وذلك من خلال صوغ نظرية إيجابية جديدة مختصة بالقطاع الفندقي وحده، تبحث في الواقع الفعلي وتدرس السياق المؤسسي والاجتماعي المحيط به، وفي النهاية تضع التوصيات الملائمة لتطويره للوصول للحالة المرغوبة.

وقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج التفسيري، وتم جمع البيانات النظرية من ٣٤ مصدر مختص بالتظير للموازنات في القطاع الفندقي وفي المجال المحاسبي عموماً، وتم تصنيفهم طبقاً لكل موضوع، ثم تم الحصول على بيانات مكتملة لعدد ٣١ استبياناً تم توزيعهم على مؤسسات فندقية بالمملكة المتحدة، استهدفت المديرين الماليين، وهدفت لمقارنة أفعال هؤلاء الإداريين - وأفكارهم النظرية أيضاً - بما نصت عليه المصادر المنظرة لمبادئ إعداد الموازنات.

بعد عملية جمع البيانات تم إدراج النتائج المستخلصة والتي يختلف فيها التطبيق عن النظرية طبقاً لثلاثة موضوعات: أهمية إعداد الموازنات، حيث أظهرت نتائج البحث أن المصادر النظرية التي تتناول موضوع الموازنة كثيراً ما تؤكد على دورها في عملية التخطيط، وهو ما لا يدعمه الواقع الفعلي، حيث يرى المشاركون في الاستبيان أن الموازنات السنوية - ذائعة الاستخدام - ذات طابع قصير المدى، لذا فهي أدوات تكتيكية على أحسن الأحوال، ومراجعة الموازنة والتحكم فيها، وقد خلصت الدراسة إلى أن الموازنة المرنة لا تطبق كثيراً في الواقع، لأنه من الشائع الاعتقاد بأن الموازنة

بتخطيطهم الروتيني للأرباح، وبتحسين وتطوير ورقابة العديد من الأنشطة المحاسبية، كما تتطرق إلى العامل الحيوي المشترك لكل التقنيات التي تم شرحها والمتضمنة في إطار التخطيط للأرباح وهو "تحليل سلوك التكاليف"، معتبراً أن القدرة على إجراء تحليل ملائماً لشكال سلوك التكاليف التشغيلية هو حجر الأساس في تطبيق هذه التقنيات.

٦-٥ دراسة Jones (2008)

ويناقش في فصلها المعنون بتطوير الموازنة في القطاع الفندقي - النظرية الإيجابية نموذجاً، من كتاب "التغيرات في أسلوب الموازنة في الصناعة الفندقية" مناقشة مفصلة لهذا الموضوع الحيوي وقد أقر فيه أن إعداد الموازنات هو أوسع تقنيات علم المحاسبة الإدارية استخداماً، وهو العلم الذي تطور سريعاً خلال القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين ليُلبي المتطلبات المتغيرة الهادفة للحصول على معلومات محاسبية داخل الهرم الإداري للمؤسسات، ويذكر أنه في عشرينيات القرن الماضي طُورت معظم تقنيات المحاسبة الإدارية لتلبي احتياجات القطاع التصنيعي، ولم تتوقف التطورات النظرية للمحاسبة الإدارية بعد العشرينيات، غير أنها اتخذت في طريقها للتطور طابعاً أكاديمياً بعيداً عن التطبيق العملي، وبمرور الوقت تعقدت المؤسسات أكثر وأكثر وأصبح من المتعذر تطبيق هذه الأفكار النظرية عليها، ومن ثم أصبحت هذه النظريات نفسها موضع تساؤل، وهنا ظهرت الفجوة بين النظرية المعيارية في المحاسبة الإدارية وبين التطبيق العملي لها بشكل عام وبالأخص فيما يتعلق بالموازنات، وقد استهلك هذا النقاش مجهود الكثير من المختصين في محاولتهم تحديد مكمّن الخطأ؛ أهو النظرية أم التطبيق؟

وإعداد الطعام لهم في نفس الوقت، والكثافة في رأس المال والعمالة، وعدم القدرة على التوسع بيسر لارتفاع التكلفة، وتفاوت الطلب على المنتجات السياحية، وتعدد الأشكال المؤسسية وطرق التعاقد. وبعد أن قام الباحثون بتحديد المقصود بصناعة الضيافة وعرض بعضا من سماتها، استعرضت الدراسة عددا من أبحاث المحاسبة الإدارية التي تناولت قطاع الضيافة نظريا أو تطبيقيا وعلى الأخص في مجال إدارة التكاليف، نظم الرقابة الإدارية Management Control Systems، إعداد الموازنة التشغيلية-Operational Budget، إعداد الموازنة الرأسمالية-Capital Budget، ing، دراسة Dittman وآخرون (2009)

وقد تبين في نهاية هذه الدراسة محدودية الدراسات الميدانية في قطاع الضيافة والتي نُشرت في أدبيات المحاسبة الإدارية، في حين لم يعثر في أدبيات الضيافة على أي تركيز على المفاهيم المحاسبية وبخاصة المحاسبة الإدارية عند التطرق لكيفية إدارة مؤسسات الضيافة - وذلك رغم أن أهمية قطاع الضيافة يؤهله لأن يكون مجالا ثريا لأبحاث المحاسبة الإدارية المعنية بإدارة التكاليف ونظم الرقابة الإدارية، وقد خلصت الدراسة في النهاية إلى الحاجة لإجراء المزيد من تلك الأبحاث والتجارب على قطاع الفندقة والضيافة، واقترحت بعض الموضوعات مثل: تحديد العلاقة بين معايير الأداء والمحفزات، تحديد مدى فعالية الموازنة كألية للتنسيق والتحكم، استخدام تقييم الأداء النسبي،

السنوية موازنة دقيقة بشكل عام، أما الموضوع الثالث والأخير فهو السياق الإنساني والاجتماعي لإعداد الموازنة:وقد أكدت الدراسة المسحية أن قرابة ربع المشاركين يطبقون المنهج التنازلي-Top Down Approach (من الأعلى مكانة للأقل مكانة) عند إعدادها، وهنا تبرز أحد أهم الاختلافات بين النظرية المعيارية والنظرية الإيجابية حيث لم تكثف الأخيرة بإثبات الواقع أو محاولة تفسيره، بل تجاوزت ذلك باقتراح تقديم برامج تدريبية مالية محددة لهؤلاء المديرين المبتدئين للخبرات العملية المطلوبة - وبخاصة المبتدئين منهم - ليتمكنوا من المشاركة في إعداد الميزانية.

ويهدف هذا الفصل "المحاسبة الإدارية في قطاع الفندقة والضيافة" لاستعراض أبحاث المحاسبة الإدارية التي تناولت قطاع الضيافة، ويبدأ أولا بتحديد المقصود بقطاع الضيافة في هذا السياق، وذلك باعتباره قطاعا يضم ٥ مجالات خدمية وهي: الخدمات الفندقية، خدمات إعداد وتقديم الأطعمة والمشروبات، الخدمات الترفيهية، خدمات السفر، خدمات عقد اللقاءات والمؤتمرات، وقد أكد الباحثون أن صناعة الضيافة والفندقة هي أحد أكبر الصناعات في العالم أجمع، وهي تشهد حاليا مزيدا من النمو وخاصة في مجالات الإسكان الفاخر والأنشطة الترفيهية، وقد حددت هذه الدراسة عددا من السمات التي تفردها هذه الصناعة ومن أهمها:

التخصص في تأدية العديد من المهام المتخصصة في أن واحد كتخصيص الغرف للنزلاء

⁷ David A. Dittman, James W.Hesford, Gordon Potter, 2008, *Managerial Accounting in the Hospitality Industry, Hand-book of Management Accounting Research, Volume 3, Pages 1353-1369.*

⁶ Tracy Jones, 2006, Chapter 4, *Budgetary Practice within Hospitality Accounting and Financial Management*

وأن غالبية نظم التكاليف التي تتبعها هذه الفنادق لا تعتمد بيانات التكلفة النوعية، وقد أثبتت الدراسة أن الفنادق التي تستخدم المزيد من بيانات التكلفة لاتخاذ قرارات التسعير وتحليل معدلات الربحية تستخدم المزيد من نظم التكاليف، ولهذه الدراسة نتائج مهمة في مجال المحاسبة الإدارية والتكاليف الفندقية باعتبارها أول دليل تجريبي على العلاقة بين نظام التكاليف والعوامل المؤثرة فيه في مجال صناعة الضيافة.

٦-٨ دراسة Uyar و Bilgin (2011)

وهي دراسة استطلاعية ركزت على الموازنة وأهميتها في قطاع الضيافة والفندقة بتركيا وعلى الأخص بمنطقة أنطاليا، وقد أقرت بأن الدراسات التجريبية المعاصرة أثبتت أن الموازنة لا تزال تمثل العنصر الأكثر أهمية والأداة الأوسع انتشارا للتخطيط والرقابة في أداء المؤسسات، ورغم أنه بدأ في الآونة الأخيرة اتجاه حثيث نحو مناهج لعمل الموازنات أكثر حداثة من المناهج التقليدية التي يستهلك إعدادها نحو ٢٠ - ٣٠ % من إجمالي وقت المديرين الماليين وكبار المديرين التنفيذيين؛ إلا أن نتائج الدراسات أثبتت أن المناهج التقليدية لا تزال تُستخدم على نطاق واسع في صناعة الفندقية والضيافة، كما أنها ستظل هي المسيطرة في المستقبل عند إعداد الموازنات وخاصة بالنسبة للمؤسسات الملتزمة بإعداد الموازنات سنويا.

وترى الدراسة كثرة الدراسات السابقة في مجال الموازنات من منظور القطاع الصناعي، إلا أن القطاع الخدمي والذي تعد صناعة الضيافة جزءا منه لا يزال يحتاج المزيد، لذلك أعدت هذه الدراسة كمحاولة لسد جزءا من هذا العجز، وهي عبارة عن استبيان عن الموازنة قُدم لعدد من الفنادق التركية

كشفت مدى تأثير تفعيل مقاييس الأداء غير المالي على جودة الخدمات وحقوق الامتياز.

٦-٧ دراسة Pggios و Pavlatos (2009)

أما هذه الدراسة فكانت عن "العوامل المؤثرة في تصميم نظام التكاليف بالفنادق، وقد قامت بفحص العلاقة بين نظام التكاليف وبين العوامل المؤثرة فيه في قطاع الضيافة والفندقة، وهي تظهر كثرة لتنامي الاهتمام الشديد مؤخرا بعلوم الإدارة الفندقية وخاصة مجالي محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية للفنادق والمشروعات السياحية، وتهدف للتدليل على أن هناك جوانب محددة من نظم المحاسبة ترتبط بمتغيرات سياقية متعددة، وتتبنى فرضية مفادها أنه لا توجد نظم محاسبية عالمية ملائمة للتطبيق على جميع المؤسسات في كل الأوقات وتحت أي ظروف، بل تقترح فرضية بديلة تقوم على أن فعالية تصميم نظام التكاليف تعتمد على قدرته على التكيف مع المتغيرات التي قد تطرأ على الظروف الخارجية أو تتناب العوامل الداخلية.

وترى الدراسة أن نظام التكاليف الفعال يجب أن يتمتع بخمس سمات وهم: القدرة على توفير بيانات تكاليف مفصلة، القدرة على تصنيف هذه التكاليف (ثابتة أم متغيرة، مباشرة أم غير مباشرة، يمكن التحكم بها أم لا)، القدرة على قياس البيانات مما يمكن المديرين من تحديد المشكلات واقتراح أفضل الحلول، القدرة على تقديم بيانات دقيقة، القدرة على حساب وتحليل المتغيرات المؤثرة على بيانات التكاليف، وقد اعتمدت نتائج هذه الدراسة على استبانات أجريت على عينة مكونة من أفخم مائة فندق باليونان. أظهرت نتائج الاستبانات أن معدل استخدام الفنادق قيد الدراسة لنظم التكاليف منخفض،

Variance^٨ بمساعدة عدد من المديرين الآخرين، ومن النتائج اللافتة للانتباه أن الفنادق التركية التي شملتها الدراسة تستخدم الموازنة وتستفيد منها بشكل عام بنفس الدرجة التي تستفيد بها فنادق الدول المتقدمة في عدد من الجوانب.

٧- خلاصة الدراسات السابقة

٧-١ أغلب الدراسات السابقة دراسات تطبيقية، سواء كانت استكشافية أو استطلاعية أو وصفية أو تفسيرية، وقد اعتمدت تلك الدراسات في معظمها على الاستبيانات أو اللقاءات الشخصية المباشرة أو على كليهما، وتفاوتت العينات المبحوثة عددياً طبقاً لمتطلبات كل دراسة، وهو ما يعني أن النتائج المستخلصة من تلك الدراسات موثوق فيها بدرجة معقولة، وإن لم يخل الأمر من بعض الحذر، نظراً لكونها مجرد عينات مهما كبر حجمها لا تغطي كافة فئات بيئة الأعمال (دراسة واحدة فقط هي التي حاولت استطلاع آراء فئات متفاوتة لممثلي مؤسسات سياحية متفاوتة في الحجم والنشأة ونوع النشاط والملكية وهي الدراسة التي قامت بفحص العلاقة بين التسعير ومحاسبة التكاليف)، وبالتالي لا تؤخذ نتائجها على أنها نتائج نهائية شاملة بقدر ما يمكننا اعتبارها مؤشرات مبنية على نتائج أبحاث عملية ميدانية، أما الدراسات النظرية فقد

بمنطقة أنطاليا السياحية المشهورة بعدد من الفنادق الفاخرة المعروفة عالمياً، والتي تستقبل وحدها ٣٢.٥ % من إجمالي عدد السياح الذين يزورون تركيا، وقد غطت الدراسة ٣ جوانب من موضوع الموازنة وهم : إعداد الموازنة، مراجعة الموازنة، تنفيذ الموازنة.

وقد أظهرت النتائج وجود لجنة عليا للموازنة مهمتها القيام بإصدار دليلاً للموازنة وخاصة في الفنادق كبيرة الحجم، كما أظهرت أن الفترة التي يتم فيها إعداد الموازنة أقل من مثيلاتها في فنادق الدول المتقدمة، ويعزى هذا الأمر لعدد من الأسباب من بينها حجم الفندق وكثرة أقسامه ومدى تعقد عمليات الإعداد ومدى التنسيق بين تلك الأقسام، حيث تعد غالبية الفنادق التركية أقل في الحجم وعدد الأقسام من الفنادق في الدول المتقدمة، وبالتالي فإن عمليات الإعداد والتنسيق بين الأقسام تكون أبسط، ولهذا فإن الفترة التي يتم فيها إعداد الموازنة تقل عن مثيلاتها في الدول المتقدمة، وقد أظهرت أيضاً نتائج الدراسة أن غالبية الفنادق تطبق منهج المشاركة في إعداد الموازنات وتميل في فترة إعدادها لأن تكون ديناميكية من خلال المراجعة المستمرة لها، كما أنها تعد خطياً مرنة ولا تستخدم أيًا منها الموازنة الصفرية، وقد تفردت الفنادق ذات ٥ نجوم باعتبار الموازنة أداة لتقييم قدرات المدير وكفاءته في إعداد الموازنات، كما أظهرت النتائج معدل عالٍ من التنسيق بين أقسام الفنادق، كما أظهرت أن أهم أسباب إعداد الموازنات هو الرقابة على التكاليف وتخطيط الأرباح، وأظهرت أن غالبية الفنادق تعتبر الموازنة أحد أهم مؤشرات الأداء، ويقوم مدير الفندق عادة بإجراء تحليل التباين Analysis of

⁸ Analysis of variance (ANOVA) is a collection of statistical models used to analyze the differences between group means and their associated procedures (such as "variation" among and between groups)

انظر أيضا

http://www.cimt.plymouth.ac.uk/projects/mepres/alevel/fstats_ch7.pdf

قليل عن تلك التي تستخدمها المؤسسات السياحية داخل البلدان الأقل تقدماً والأقل كفاءة سياحية، وبالتالي فالنتائج المستخلصة في هذه الدراسة يمكن تعميمها فقط على قطاع الضيافة والفندقة الذي يتشارك سمات استراتيجية ومالية وتشغيلية مشابهة للمذكورة في هذه الدراسة فحسب، وقد يتعذر تطبيقها على قطاع الضيافة والفندقة ذات السمات الأقل تطوراً وفعالية داخل الدول النامية أو تلك المفتقدة لعناصر جذب سياحية.

٧-٣ القطاع الفندقي كان هو القطاع الأوفر حظاً من بين كافة المؤسسات والمنشآت السياحية المدرجة تحت قطاع الضيافة والفندقة في البحث والتحليل (وبالذات الفنادق الفاخرة)، فقد دارت غالبية الدراسات حول مدى تطبيق هذا القطاع لنظم المحاسبة الإدارية، في الوقت الذي دارت فيه دراسة واحدة عن قطاع الأغذية والمشروبات، بينما بحثت دراسة أخرى قرار التسعير في المنشآت السياحية وإلى أي مدى يتبنى أساليب وممارسات المحاسبة الإدارية وخاصة الحديثة منها، وذلك على الرغم من أن الفنادق هي مجرد جزء من القطاع الفندقي، والذي يشمل بجانب الفنادق المنتجعات وقاعات الضيافة بكافة أنواعها وأقسامها، أما المطاعم والنوادي والمقاهي والمنتزهات والنوادي ووكالات السفر ومراكز المؤتمرات والاحتفالات والعروض التجارية وغيرها من مجالات عدة تتدرج تحت مفهوم صناعة الضيافة والفندقة فقد غابت عن البحث رغم أهمية دراسة مدى تبنيها لنظم محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، وعلى الرغم أيضاً من أن القطاع الفندقي يتشارك مع بقية المؤسسات

اعتمدت ركزت على مدى تطبيق قطاع الضيافة والفندقة لأساليب ونظم المحاسبة الإدارية، أما الأخرى فكانت تدرس علاقة قطاع الضيافة بالمحاسبة الإدارية، وكلاهما له إسهام محدود في توضيح مدى تبني قطاع الضيافة والفندقة لنظم المحاسبة الإدارية، نظراً لكون الأول اعتمد على الأبحاث منذ العام ١٩٨٠، أما الثاني فيعد من الأدبيات المحاسبية الغارقة في الأسس النظرية والتي توصل علاقة المحاسبة الإدارية بقطاع الضيافة من خلال استقصاء نظري بحث ليس له صدى حقيقي في أرض الواقع، حيث كثيراً ما يحيلنا مؤلف الكتاب لما هو مفترض وليس لما هو قائم بالفعل.

٧-٢ دارت الدراسات التي قام الباحث بذكرها هنا داخل دول متقدمة -Developed Countries- (دراسات في تركيا التي تعد الوحيدة النامية بينهم) (دراسات في المملكة المتحدة-فنلندا-أستراليا-اليونان قبل مشكلاتها الاقتصادية الأخيرة) بالإضافة إلى كونها دول سياحية تحتل مراتب متقدمة في قوائم الدول السياحية دولياً وإقليمياً، وتحتوي كل منها على مناطق سياحية تعد من أكثر المناطق السياحية جاذبية، أما تركيا فقد أعدت الدراسة بها في منطقة سياحية شهيرة- أنطاليا^٩ -Antalya والتي تستقبل وحدها أكثر من ثلث السياح التي تستقبلهم تركيا وتحوي العديد من الفنادق الفاخرة، وبهذا يمكن القول أن الدراسات تعلقت بمناطق سياحية عريقة ومتقدمة فيما يتعلق بعملية صناعة السياحة، ومن ثم فغالباً ما تتبع نظم محاسبية تختلف في كثير أو

⁹ <http://en.wikipedia.org/wiki/Antalya>

الدراسات العنصر الأكثر أهمية والأداة الأوسع انتشارا للتخطيط والتحكم في أداء المؤسسات، وهي في جوهرها ليست أكثر من مخصصات لموارد المؤسسة المالية تجاه وحداتها وأنشطتها واستثماراتها، وهي تعبير كمي عن خطة أعمال المؤسسة المقترحة خلال فترة زمنية محددة، ووسيلة تساعد على التنسيق بين ما يجب فعله وبين تطبيق تلك الخطة المقترحة، وقد تبين بوضوح أن الموازنة في نظر من شملهم الاستبيان لا تعد بندا من بنود الخطة الاستراتيجية طويلة المدى للمؤسسة، بل هي على الأرجح أداة تكتيكية لإدارة المؤسسة على المدى القريب، كما أن يعد الموازنة هو المدير المالي الأعلى منصبا في المؤسسة أو الذي يليه ثم الذي يليه، وهكذا بتدرج من الأعلى للأدنى وليس العكس، وهو ما يتناقض كليا مع ما تنظر له الأدبيات المحاسبية من أن الموازنة جزء أصيل لا يتجزأ من خطة المؤسسة الاستراتيجية، وأن هناك أنواعا عديدة للموازنة كلها بنفس الأهمية، وأن الموازنة يجب أن تعد من الأدنى للأعلى حيث ينبغي أن يتشارك في إعدادها الجميع لتخرج بصورة كفاء ذات فعالية.

٥-٧ تحليلنا النقطة السابقة (٤) للنقطة الجوهرية التي يمكن استخلاصها من هذا البحث، وهي أن هناك تعارضا بين ما يتم تناوله في كتب المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف النظرية، وبين ما يتم تطبيقه على أرض الواقع، فالكتب أو الأدبيات المحاسبية وصلت لطور من التعقيد المترام في المفاهيم والنظريات لم تواكبه المؤسسات بأي صورة من الصور، ففي الوقت الذي غالت فيه المدلولات المحاسبية فيما يتعلق بنظم المحاسبة الإدارية ومدى أهميتها التي وصلت بها إلى مفهوم

السياحية نفس السمات والتي تتميز بوجه عام بتعدد أنواع الملكية، وتعدد المهام، والحاجة الماسة لكثافة رأس المال والعمالة، والطبيعة الموسمية، والحساسية تجاه الظروف والعوامل الخارجية، وتعدد الأشكال المؤسسية، وغيرها من سمات تنفرد بها صناعة السياحة عن غيرها من بقية أنواع الصناعات الأخرى، ولعل تفسير هذا الأمر يكمن في أن الفنادق هي عصب النشاط السياحي في أي دولة باعتبارها البؤرة التي تتجمع حولها وتقوم عليها بقية الأنشطة السياحية الأخرى، كما أنها الأكثر عراقا من بين بقية المنشآت السياحية الأخرى حيث يعود بناء أول فندق في العالم للقرن السابع الميلادي في اليابان¹⁰، طبعا بخلاف كونها الأكثر بحثا ودراسة مما جعلها ميدانا ميسرا للدراسين الذين يميلون لإثراء الأبحاث بطريقة رأسية.

٧-٤ كذلك كانت الموازنة هي العنصر الأكثر بحثا في الدراسات المذكورة كأحد أساليب وممارسات المحاسبة الإدارية الشهيرة والعريقة في آن واحد، فقد تناولت أكثر من دراسة موضوع الموازنة وأنواعها وطرق إعدادها ومراجعتها وتنفيذها، في الوقت الذي احتلت فيه مؤشرات الأداء المالي ونظم التكاليف المرتبة التالية للموازنة كأحد تقنيات المحاسبة المطبقة في قطاع الفندقة والضيافة، وقد أكدت الدراسات التي تناولت موضوع الموازنة أن الموازنة السنوية - أو التقليدية - هي الأكثر تطبيقا واستخداما من بين بقية أنواع الموازنات الأخرى (الصفريّة - المرنة) كما أن الموازنة لا تزال في عرف المديرين والمسؤولين الذين شملتهم

¹⁰<http://www.guinnessworldrecords.com/records-1/oldest-hotel/>

النوع من الفنادق الفاخرة ويدل على وعى أعلى من وعى المسؤولين الأدنى وظيفيا والذين يعتبرون الموازنات مجرد تعبير كمي عن خطة أعمال المؤسسة المقترحة خلال فترة زمنية محددة كما سبقت الإشارة لذلك، وهذا الأمر إن دل على شيء فإنما يدل على أن العلاقة الطردية سابقة الذكر ينبغي أن تتعدل بحيث تطبق تقنيات المحاسبة الإدارية بشكل أفقي وليس رأسي، أي تعمم وتصمم بحيث يتمكن من استخدامها كافة موظفي الشركات السياحية وليس كبار مسؤوليها فحسب، وتعمم بحيث يتاح استخدامها في كافة المؤسسات السياحية وليس داخل المؤسسات السياحية الكبيرة والمتقدمة فحسب.

٦-٧ ما سبق ذكره يضعنا وجها لوجه مع حقيقة سبق شرحها في بحث Jones في فصلها عن النظرية الإيجابية نموذجاً، وهي أن النظرية المعيارية تختلف كثيراً عن الواقع التطبيقي، وبطبيعة الحال ليس مجال البحث هنا تحديد ما إذا كانت أدبيات المحاسبة غارقة في تطوير نظريات ومفاهيم لا يطبق الواقع إلا أقل القليل منها، أو إذا ما كان الواقع يعاني من تقصير ملموس في تبني نظريات خلاقة وأفكار بناءة، غاية ما يقدمه البحث هنا أنه يؤكد على الإحالة والعيول على الواقع أكثر من النظريات، فالدراسات السابقة كلها أكدت على وجود الفجوة بين ما تحدثنا به الأدبيات المحاسبية وما هو من المفترض أن يطبق، وبين ما تطبقه بالفعل المؤسسات السياحية التي تشهد نجاحاً ملحوظاً في بيئة أعمالها وتجني أرباحاً كبيرة، ولعل سبب الفجوة يعود إلى افتقاد العينات المبحوثة إلى الشمول والإحاطة، وقد يعود إلى قلة أعداد

"خلق القيمة" ¹¹ للمنتج أو السلعة باعتباره قمة ما وصلت إليه تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة، نجد أن الواقع يختلف كثيراً، فتقنيات المحاسبة الإدارية تطبق في المؤسسات في طور متوسط، ويرتبط تطبيقها ارتباطاً وثيقاً بظروف المؤسسة السياحية ومدى تقدمها وعراقتها، فكلما كان حجم أعمالها كبيراً وطبيعة تشغيلها أكثر تعقيداً وأقل مركزية وتمتلك قاعدة أكبر من العملاء وتطبق نظم تشغيلية أوتوماتيكية متطورة، والمؤسسة ذاتها عريقة المنشأ، كلما جنحت بصورة مطردة لتبني تقنيات المحاسبة الإدارية، والعكس صحيح أيضاً، كما أن هناك علاقة طردية أيضاً بين مدى رقي الوظائف داخل المؤسسات السياحية ومدى توفر تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة لدى شاغليها، فنظم المحاسبة الإدارية الحديثة تصمم لتلبية متطلبات الوظائف الأكثر رقياً بالمؤسسات، في الوقت الذي تتجاهل فيه متطلبات الوظائف الأقل رقياً، فلا تتوافر بدقة أو بيسر لمن يشغلون وظائف أدنى بالمؤسسات السياحية، وقد أثبتت إحدى الدراسات (الدراسة الخاصة بمنطقة أنطاليا بتركيا) أن مديري الفنادق ذات الخمس نجوم يعتقدون أن الموازنة هي أداة لتقييم المدير وكفاءته في إعداد الموازنات، وهو رأي تقرده به مديري هذا

¹¹The performance of actions that increase the worth of goods, services or even a business, Many business operators now focus on value creation both in the context of creating better value for customers purchasing its products and services, as well as for shareholders in the business who want to see their stake appreciate in value,

<http://www.businessdictionary.com/definition/value-creation.html>

٨-١-٣ أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كحساب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) والتكلفة المستهدفة وبطاقات الأداء المتوازن، والبرامج الإلكترونية التي تستعين بها إدارة الفندق لإدارة التكاليف وإحكام الرقابة عليها.

٨-١-٤ طرق تسعير الخدمات الفندقية والعوامل المؤثرة عليها.

٨-٢ النتائج

٨-٢-١- يستخدّم الفندق محل الدراسة كلا من أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة على حد سواء، فهو يستخدم الموازنات كما يستخدم أسلوب احتساب التكلفة على أساس النشاط، ويقدر ما يستخدم برامج محاسبية إلكترونية حديثة بقدر ما يفضل التقارير المالية الشهرية والسنوية أكثر من استخدام بطاقات الأداء المتوازن كوسيلة أساسية لقياس الأداء المالي للفندق، ومن الأساليب الإدارية الحديثة التي تستخدمها إدارة الفندق احتساب التكلفة على أساس الأنشطة، والتكلفة المستهدفة.

٨-٢-٢- يستخدم الفندق محل الدراسة الموازنات لأغراض إدارة التكاليف وقياس الأداء، وليس لأغراض تعظيم الأرباح أو التنسيق بين المتطلبات التشغيلية، وتقوم إدارة الفندق بإجراء مقارنة بين التكاليف الفعلية والموازنة التقديرية عند نهاية كل شهر، وتشمل المقارنة الإيرادات والتكاليف التشغيلية بنهاية كل فترة محاسبية، وتشمل الإيرادات كل من أسعار الغرف ونسب الإشغال، ويتم تحليل كل من المتغيرات السلبية والإيجابية الخاصة بالتكلفة والإيرادات بهدف التقييم وتصحيح الأخطاء.

المبجوثين، إلا أن المؤشرات العامة والإجمالية تدل جميعها على ضرورة وجوب البدء من الواقع، وليس من النظريات، كما يجب أن يفسر الواقع ويقوم من خلال الواقع وليس من خلال الأفكار المجردة، فالموازنات الصفرية والمرنة على سبيل المثال تذكر في الأدبيات المحاسبية على وجه المساواة مع الموازنة السنوية، على الرغم من أن الأخيرة تشهد ذيوعا وانتشارا لا يماثله أي من النوعين الأخيرين للموازنة، مما يطرح تساؤلا مشروعا عن كيفية صياغة الأدبيات المحاسبية بطريقة أقرب إلى الواقع وإلى كل ما هو عملي وتطبيقي.

٨- دراسة الحالة

قام الباحث بإعداد قائمة مكونة من ١٢ سؤال وتم تقديمه لأحد كبار المسؤولين الماليين والإداريين بأحد الفنادق الفاخرة ذات الخمسة نجوم التي تقع في منتصف مدينة جدة، والذي قام مشكورا بالرد التفصيلي على الأسئلة محل البحث من خلال عمله وخبرته في ذلك الفندق، وقام الباحث بتحليل الإجابات ومقارنتها بنتائج الدراسات السابقة، وتوصل لعدة نتائج وتوصيات سيقوم بعرضها لاحقا في الجزء المخصص لها من الدراسة.

٨-١ النقاط التي تضمنتها دراسة الحالة

أعد الباحث ١٢ سؤال حول المحاور الأربعة التالية:

٨-١-١ المقارنة بين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، أيهما يطبق أكثر داخل الفندق ولماذا.

٨-١-٢ أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وخاصة الموازنة وكيفية حساب نقطة التعادل وحساب التكاليف التشغيلية والفعلية.

لمراقبة مخزون الفندق (لوازم أساسية، أغذية، مشروبات) عند البيع أو الحفظ أو إصدار أوامر البيع أو الشراء، ويتم خلاله إصدار تقارير خاصة بحركة المخزون (مدى بطء أو سرعة المواد الموجودة بالمخزون)، مدى صلاحيتها، تكلفة التسعير لأجل اتخاذ قرارات الشراء.

وتستخدم إدارة الفندق أيضا مجموعة البرمجيات المحاسبة المساندة Back Office System وهي باقة من البرامج المحاسبية المعروفة بنظام دفتر الأستاذ العام، والتي تلخص تعاملات الفندق المستخلصة من البرامج السابقة (نظام إدارة الممتلكات- نظام إدارة نقاط البيع- نظام مراقبة المواد) وأية تطبيقات أخرى تستخدمها إدارة الفندق، ويعد بيان الربح والخسارة والميزانية العمومية هما الحصيلة النهائية لتطبيق لهذا النظام، ومن أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تطبقها إدارة الفندق "احتساب التكلفة على أساس النشاط" ABC، غير أن تحديد الأهداف الاستراتيجية وتطبيق أسلوب تكلفة الجودة قد يؤثران على المعايير الفندقية، والتي قد تؤثر بالسلب على المعايير السائدة والمطبقة بالفعل من قبل الفندق، وفي سوق الأعمال الفندقية يتم الحفاظ على المعايير في حالة توافر تكلفة معينة مقبولة، ولذلك فإن هذه التكلفة قد تكون أعلى بالمقارنة بتلك التي تخص الفنادق الأخرى التي تندرج تحت نفس التصنيف.

٨-٢-٤- أما عن طرق تسعير الخدمات الفندقية والعوامل المؤثرة فيها، فهي تعتمد بصورة أساسية على تصنيف الفندق وعلى النسب المصرح بها من قبل الهيئة العامة للسياحة وعلى الأسعار التي تقدمها الفنادق الأخرى التي تشترك مع

ويمثل تحليل نقطة التعادل بالنسبة لمسؤولي إدارة الفندق الماليين والإداريين أداة محاسبية مهمة في إدارة عملية صنع القرار ذلك أنها تساعدهم في عملية التسعير، كما تسهم في تعديل بيانات التكاليف التشغيلية للوصول للأهداف الإدارية المرجوة، وتسهم في عملية اتخاذ القرار لاستمرار تسويق المنتج اعتمادا على النتائج النهائية المتوقعة.

٨-٢-٣- أما عن البرامج الإلكترونية المحاسبية والإحصائية التي تستخدمها إدارة الفندق فهي تشمل: نظام إدارة الممتلكات-Property Man Management System (PMS) ويعتبر البرنامج الأساسي الذي تستخدمه إدارة الفندق ليس فقط للرقابة على إيراداته بل أيضا تعتبره أحد أهم برامجها المحاسبية التي تقيدها في إدارة الفندق، حيث يعد هذا البرنامج مصمما ليضم كافة التفاصيل المتعلقة بالنزلاء، وهو يحتوي على قاعدة بيانات العملاء وملفاتهم الخاصة وسجلات تختص بمواعيد حضورهم ومغادرتهم لغرفهم، وتساعد البيانات الإحصائية لهذا البرنامج الإدارة في عملية اتخاذ القرارات فيما يختص بالإيرادات والتسويق ووضع استراتيجية خاصة بالتسعير، ونظام إدارة نقاط البيع Point of Sale (POS) وهو مخصص لأقسام الأغذية والمشروبات بالفندق لإدارة الإيرادات أليا والاحتفاظ بقاعدة بيانات كمرجعية لإدارة الفندق، ولمراجعة إيرادات هذا القسم، كما أن هذا البرنامج يتفاعل مع نظام مراقبة المواد Material Control System للقيام بتحليل مُحدَّث لتكلفة الأغذية والمشروبات، كما تشمل نظام مراقبة المواد Material Control (MC) والمصمم

الاشتراطات الصحية أو مساحات الغرف والحمامات ومساحات الاستقبال والمصاعد وصلات الطعام، وبالتالي يمكننا القول أن نتائج هذه الدراسة تنطبق على العديد من الفنادق المشابهة لحالة الدراسة التي أجريت هنا في نفس الحدود المكانية وبذات الشروط والمحددات، وبالتالي يمكن الاستفادة من هذه النتائج وتعميمها في حدود المدى التي تم توضيحه مسبقاً، وقد تم إجرائها من خلال صياغة عدد ١٢ سؤال تدور عن أربعة محاور (مدى استخدام المنشأة الفندقية لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية، أي أساليب للمحاسبة الإدارية التقليدية أكثر استخداماً وفيما تستخدم (كالموازنة) وأي أساليب للمحاسبة الإدارية الحديثة أكثر استخداماً وفيما تستخدم (كبطاقات الأداء المتوازن)، وطرق وأساليب تسعير الخدمات الفندقية، وقد أجاب عليها أحد مسؤولي الفندق الماليين والإداريين، وتم رصد الإجابات بعد تقسيمها للمحاور سائلة الذكر.

٩-٢. دارت هذه الدراسة داخل دولة نامية^{١٣}، وفي بيئة سياحية ناشئة لا يزال قطاعها السياحي يسهم بشكل محدود في الناتج الإجمالي للدولة (نسبة لا تتجاوز ٨ % طبقاً لإحصائيات عام ٢٠١١)^{١٤}، وذلك على الرغم من ثراء الموارد والعوامل العديدة التي من شأنها تطوير هذا القطاع المهم، وذلك بعكس الدراسات السابقة

الفندق في التصنيف، وهذا الأمر ينطبق على تسعير الغرف وعلى خدمات الأغذية والمشروبات التي يقدمها الفندق وعلى بقية الخدمات الفندقية الأخرى، هذه هي القاعدة العامة، ورغم ذلك يمكننا القول بأن تسعير الغرف يعتمد بصورة واقعية على مجمل الربح التشغيلي Gross Operating Profit للمنشأة الفندقية.

وتؤثر العديد من العوامل على عملية تسعير الغرف والخدمات الفندقية، كالأسعار المتداولة لذات الخدمات في الفنادق الأخرى التي تتدرج تحت نفس تصنيف الفندق، خلال مرحلة زمنية معينة، والتكلفة التشغيلية، والوضع الفعلي الآتي للفندق بالمقارنة مع ما تم التخطيط له بالموازنة والأرقام المسجلة للفترة السابقة، والأهداف التسويقية.

٩- قراءة في النتائج

٩.١. تتفق نتائج هذه الدراسة مع العديد من نتائج الدراسات السابقة، فهذه الدراسة دراسة استكشافية تدور عن أحد الفنادق الفاخرة ذات الخمس نجوم بمدينة جدة بالمملكة العربية السعودية، والتي تعد العاصمة الاقتصادية والسياحية للملكة، كونها تحوي أكثر من ٣٣٠ مركزاً وسوقاً تجارياً^{١٢}، وقد اعتمدت هذه الدراسة على "دراسة حالة" توخى الباحث أن تكون معبرة عن القطاع الذي تتدرج تحته وهو قطاع الفنادق ذات الخمسة نجوم، سواء من ناحية البنية التحتية أو التجهيزات الفندقية أو مستوى جودة الخدمات أو توافر

¹³http://www.un.org/en/development/desa/policy/wesp/wesp_current/2012country_class.pdf

¹⁴<http://www.arab-tourismorg.org/ar/countries>

¹²http://www.jed.gov.sa/Arabic/Pages/about_jeddah.aspx

9-3. تتفق النتائج سالفة الذكر مع نتائج الدراسات السابقة في عدم تطبيق الكثير من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وذلك رغم الاختلاف في طبيعة مدى تقدم الدولة أو عراقية المنشأة السياحية أو إسهام القطاع السياحي بنسبة يعتد بها في الناتج الإجمالي المحلي للدول قيد الدراسة، وهو الأمر الذي يشير لعدة نتائج مهمة لعل من أهمها أن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية تكفي لإدارة المنشآت السياحية على نحو جيد ولا تحتاج للمزيد من الأساليب النظرية التي لا يتم تطبيقها في أرض الواقع، فكل ماتحاجه المنشأة الفندقية هو تطبيق المزيد من البرامج الحاسوبية المتطورة فحسب والتي تنظم عمل المنشأة السياحية وتدير أنشطتها على نحو متسق متكامل، كما تشير أيضا للأسباب التي قد تحول دون تطبيق إداري ومسؤولي تلك المنشآت لعدد من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (وهو الأمر الذي يحتاج بطبيعة الحال لدراسة موسعة) غير أنه قد يكون من بينها عدم انتشارها على نحو واسع في القطاع السياحي بعكس القطاع الصناعي، وعدم القدرة على تطبيقها بشكل ملائم في هذا القطاع نظرا لخصوصية طبيعته من تعدد لأنواع الملكية، وتعدد المهام، والحاجة الماسة لكثافة رأس المال والعمالة، والطبيعة الموسمية، والحساسية تجاه الظروف والعوامل الخارجية، وتعدد الأشكال المؤسسية، أو اختلاف الظروف التي تكتفه عن الظروف التي يزدهر خلالها القطاع التصنيعي، من احتياج ملح لوجود مراكز جذب سياحية سواء طبيعية أو اصطناعية، درجة من التطور الحضاري والعمراني والاجتماعي، كوادر بشرية مؤهلة و متمتعة بامتلاك ثقافة سياحية ملائمة، إدارة دولة تمتلك رؤية

التي دار أغلبها داخل دول متقدمة وأجريت على منشآت سياحية عريقة، وهذا بخلاف كون أغلب العاملين في هذا القطاع داخل المملكة من غير مواطني البلد الأصليين، حيث تبلغ نسبة السعوديين العاملين في هذا القطاع قرابة ٢٦ % فقط من إجمالي العاملين به^{١٥}، وقد دلت غالبية الإجابات التي حصل عليها الباحث على عدم وجود اهتمام متزايد من إدارة الفندق لإدخال مزيد من التطورات المحاسبية أو الإدارية عليه، فإدارة الفندق على سبيل المثال تستخدم الموازنة لأغراض إدارة التكاليف وقياس الأداء (بمعنى اكتشاف الأخطاء وتصويبها)، بدلا من أن تستخدمها كأداة للتخطيط والرقابة (بمعناها الواسع كوسيلة لتحقيق أهداف المنشأة من خلال متابعة تنفيذ تلك الأهداف ومقارنة النتائج الفعلية بما تم التبوؤ به من قبل)، وهي لا تستخدم إلا نوعا واحدا من أنواع الموازنة وهي الموازنة الثابتة، وتستعين بالتقارير المالية سواء كانت شهرية أو سنوية لعقد المقارنات بين التكاليف الفعلية والتكاليف المذكورة في الموازنة التقديرية بدلا من استخدام بطاقات الأداء المتوازن على نحو موسع، وهذه المؤشرات كلها تدل على أن المنشأة الفندقية قيد الدراسة تميل أكثر لاستخدام الأساليب المحاسبية التقليدية رغم استخدامها لعدد من البرامج الحاسوبية المحاسبية الحديثة- وتميل لإدارة أنشطة الفندق على نحو تقليدي في إعراض واضح عما تنظر له الأدبيات المحاسبية النظرية.

١٥ نفس المصدر السابق

١٠. التوصيات

من خلال عرض النتائج السابقة يوصي الباحث بعدد من الدراسات التي يمكنها تغطية الجوانب التالية لتعميم الفائدة:

١-١٠ الحاجة إلى مزيد من الدراسات لقطاع الضيافة والفندقة في الدول النامية، والدول متوسطة النمو والتي تشهد حراكا اقتصاديا وخاصة في قطاعها السياحي، مما يضيف مادة ثرية للمقارنة ومصدرا لتتبع الدول المختلفة اقتصاديا عن بعضها البعض لمدى تمسكها أو تبنيها لأساليب المحاسبة الإدارية، لتقديم صورة أكثر شمولا ووضوحا، والتأكد من صحة بعض الفرضيات التي سبق التوصل إليها في دراسات أخرى، أو تقديم نتائج مغايرة قد تغير كثيرا من طبيعة المشهد الذي تسيطر عليه الدراسات التي أجريت في الدول المتقدمة (من النتائج اللافتة للانتباه في بحث أنطاليا التركية والتي تعد جزءا من الدول النامية أن غالبية فنادقها تطبق منهج المشاركة في إعداد الموازنة، وتميل خلال فترة إعدادها بأن تتمتع بقدر من الديناميكية، كما أثبتت الدراسة أن إدارات الفنادق تضع خططا مرنة وتعد الموازنة في وقت أقل من مثيلاتها في فنادق الدول المتقدمة، وتتمتع بمستوى عال من التنسيق بين إدارات أقسام الفندق المختلفة، أما النقطة الجديرة بالذكر هنا هو أن الفنادق التركية التي شملتها هذه الدراسة تستخدم الموازنة وتستفيد منها بشكل عام بنفس الدرجة التي تستفيد بها فنادق الدول المتقدمة في عدد من الجوانب) وهو ما يطرح فرضيات عديدة - بعضها متعارض - عن دور بيئة الأعمال في

وسياسة خاصة بصناعة السياحة ومؤمنة بقدرة هذا القطاع على القيام بدور تنموي في تنشيط الوضع الاقتصادي لها.

٩-٤. لاحظ الباحث أيضا بعض الاختلافات في العوامل المؤثرة على قرارات التسعير المستخدمة في الحالة محل الدراسة وبين تلك المستخدمة في دراسة Pellinen (٢٠٠٣)، ففي دراسة Pellinen تم تحديد العوامل المؤثرة على قرارات التسعير كالتالي: المنافسة، سيكولوجية العميل، استراتيجية كشط السعر أو كشط السوق، التكاليف، عنصر الوقت، وذلك رغم صعوبة تحديد الخدمات السياحية على وجه الدقة، لاعتماد تلك الخدمات على العديد من الأمور النسبية كمدى جمال موقع الفندق جغرافيا أو مدى شهرته أو تفرده أو غرابته، مما يجعل من التجربة السياحية تجربة ذاتية انطباعية من الدرجة الأولى، ورغم ذلك فقد أقتصرت العينة محل الدراسة العوامل المؤثرة على قرارات التسعير في المنافسة والتكاليف فحسب، فإدارة الفندق لا تعير الكثير من الانتباه لطبيعة العملاء الشخصية ولا تحاول إستقطاب فئات بعينها لكي يكونوا عملاء بالفندق، كذلك لا تسعى إدارة الفندق لتطبيق أي استراتيجيات مميزة تتمكن من خلالها من جني أرباح وقتية على المدى القصير، وهو نفس الأمر الذي يتكرر في عدم اهتمام إدارة الفندق بالمواسم، والتي قد توفر للفندق فرصا عديدة وملائمة لزيادة الأرباح على المدى القريب، وهو الأمر الذي يتسق مع النتائج سابقة الذكر في أن إدارة الفندق لا تولي اهتمام كبير لتطوير الفندق أو تطبيق أساليب محاسبية مميزة تساعد على المزيد من التحسني أداء خدماته أو تعظيم أرباحه.

بقية القطاعات الأخرى كالمطاعم والنوادي والمقاهي والمنتزهات والنوادي ووكالات السفر ومراكز المؤتمرات والاحتفالات والعروض التجارية وغيرها، مما سيشكل مصدرا ثريا لاستكشاف مدى تطبيق هذه القطاعات لأساليب المحاسبة الإدارية، والتي من المؤكد أن لها طبائع وبنى تشغيلية وهيكلية وعمالة ودرجة تعقد تختلف كثيرا عن الفنادق مما يمنح الصورة التحليلية العامة لموضوع البحث المزيد من العمق والشمول.

١٠-٥ الحاجة إلى مزيد من الاهتمام بالواقع الفعلي لمؤسسات الضيافة والفندقة ومزيد من التحليل الموضوعي لاختيارهم تقنيات بعينها من تقنيات المحاسبة الإدارية دون غيرها لتطبيقها داخل مؤسساتهم دون الحكم عليها بما يتم تدوينه في الأدبيات النظرية، فالاقتراب أكثر من الواقع سيحد قليلا من غلواء التظهير الأدبي المحاسبي الذي ابتعد كثيرا عن فهم الواقع أو مجاراته، ومن ثم لم ينجح بصورة كبيرة في مخاطبة أو معالجة المشكلات المحاسبية الحقيقية التي تواجه قطاع الفندقة والضيافة، فعلى سبيل المثال في الدراسة الاستكشافية التي أجريت في أستراليا عن مدى تطبيق الفنادق في أحد المناطق السياحية هناك لأساليب المحاسبة الإدارية، وعن مدى تطبيق كل من المديرين العموميين ومديري الأقسام لتلك الأساليب، أشارت الدراسة في النهاية إلى أن المديرين العموميين يميلون إلى استخدام المؤشرات المالية لتقييم مديري الأقسام أكثر من المؤشرات غير المالية، رغم أن الاعتماد على المؤشرات المالية وحدها لا تدعم بيئة الأعمال على المدى الطويل وخاصة في ظل مناخ تنافسي عالي المستوى تتسم

تعزيز العلاقة بين قطاع الضيافة والفندقة وبين نظم المحاسبة الإدارية بحاجة للفحص والدراسة. ١٠-٢ الحاجة إلى مزيد من الدراسات التي تخلص أنواع أخرى من تقنيات المحاسبة الإدارية، بخلاف الموازنة التي غطتها أعداد كبيرة من الدراسات، وخاصة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مثل التكاليف المستندة على الأنشطة، والتكلفة المستهدفة، بطاقات الأداء المتوازن، القياس المقارن Benchmarking وغيرها مما يتم تطبيقه في المؤسسات السياحية، للتحقق من مدى خضوع كل - أو أغلب - ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة للبحث عن مدى تطبيقها داخل مؤسسات الفندقة والضيافة.

١٠-٣ الحاجة إلى مزيد من الدراسات عن الواقع السياحي في المملكة العربية السعودية، لدراسة مدى تأثير هذا القطاع بالجهود الحكومية الحديثة لتتسيطه والدفع به نحو الصفوف الأولى كمصدر للدخل القومي الذي تسعى لتتنوع مصادره، ولمعرفة مدى تطوره وتحديد أكثر أنواع السياحة تطورا ومعرفة أسباب هذا التطور وخاصة في دولة تعد الأولى في السياحة الدينية على مستوى العالم، ولمعرفة المعوقات التي تحول دون تطبيق المنشآت السياحية لأساليب المحاسبة الإدارية وسبب اكتفائها ببعض الأساليب دون غيرها، وما هي درجة تأثير بيئة الأعمال السياحية بالثقافة السياحية السائدة في المجتمع.

١٠-٤ الحاجة إلى مزيد من الدراسات عن بقية القطاعات السياحية التي من الممكن أن تطبق نظم المحاسبة الإدارية، سواء تلك التي تتشابه مع الفنادق كالمنتجعات وقاعات الضيافة، أو

References:

1. Ali Uyar, Necdet Bilgin, June 2011, Budgeting practices in the Turkish hospitality industry: An exploratory survey in the Antalya region International Journal of Hospitality Management, Volume 30, Issue 2, Pages 398-408.
2. Burgess, C., Hampton, A., Price, A., Roper, A., 1995. International hotel groups: what makes them Successful? International Journal of Contemporary Hospitality Management 7 (2/3), 74-84.
3. David A. Dittman, James W. Hesford, Gordon Potter, 2008, Managerial Accounting in the Hospitality Industry, Handbooks of Management Accounting Research, Volume 3, Pages 1353-1369.
4. Hope, J. and Fraser, R. (2003) who needs budgets? Harvard Business Review, February, 81 (2), 108-115.
5. Hopper, T., Storey, J, Willmott, H., 1987. Accounting for accounting: towards the development of a dialectical view. Accounting, Organizations and Society 12, 437-456.
6. Jukka Pellinen, June 2003, making pricedecisions in tourism enterprises, International Journal of Hospitality Management, Volume 22, Issue 2, Pages 217-235.
7. Libby, T., Lindsay, R.M., 2007. Beyond budgeting or better budgeting? Strategic Finance (August), 47-51.
8. Lokman Mia, Anoop Patiar, June 2001, the use of management accounting systems in hotels: an exploratory study International Journal of Hospitality Management, Volume 20, Issue 2, Pages 111-128.
9. Magdy Abdel-Kader, Robert Luther, March 2008,

به البيئة الفندقية بوجه عام، فقد اعتمد هذا التقييم سالف الذكر على أفكار نظرية (المؤشرات المالية لا تدعم بيئة الأعمال على المدى الطويل وخاصة في ظل مناخ تنافسي تتسم به البيئة الفندقية) ولم تطرح سببا أو تحليلا مقنعا للجوء المديرين العموميين لمؤشرات الأداء المالية أكثر من مؤشرات الأداء غير المالية، وهو الذي نوصي به في ختام هذه الدراسة، أن نبدأ من الواقع، ونحمله من خلال الواقع ومن خلال البيانات الواقعية المستمدة من دراسات تطبيقية وأبحاث تجريبية موثوق فيها، وليس من خلال نظريات وأفكار مجردة بحتة، لا تعرف الكثير عن الواقع بل تكاد لا تعتد به أيضا.

- the impact of firm characteristics on management accounting practices: A UKbased empirical analysis, the British Accounting Review, Volume40,Issue1, Pages 2-27.
- 10.Nahmias, S., 1982. Perishable inventory theory: a review. Operations Research 30 (4), 680–708.
- 11.Odysseas Pavlatos, Ioannis Paggios, June 2009, A survey of factors influencing the cost system design in hotels International Journal of Hospitality Management, Volume 28, Issue 2, Pages 263-271.
- 12.Peter Harris, 2006, Chapter 7 - The profit planning framework: applying marginal accounting techniques to hospitality services Accounting and Financial Management, Pages 137-150.
- 13.Teng, J., Ouyang, L., Chen, L., 2007. A comparison between two pricing and lot-sizing models with partial backlogging and deteriorated items. International Journal of Production Economics 105, 190-230.
- 14.Tracy Jones, 2006, Chapter 4 – Budgetary practice within hospitality Accounting and Financial Management, Pages 71-86.
- 15.Wilson, R. and Chaua W. (1993) Managerial Accounting: Method and Meaning, 2nd edn. Chapman and Hall, London.