

# مدى استخدام الموازنات التخطيطية في الفنادق: دراسة تطبيقية على الفنادق بالمدينة المنورة

حسين محمد النافعابي

الكلية التقنية، المملكة العربية السعودية

عبد الرحمن التويجري

جامعة القصيم، المملكة العربية السعودية

## ملخص

يهدف هذا البحث إلى معرفة كيفية إعداد الموازنات التخطيطية في القطاع الفندقي بالمدينة المنورة والعوامل المؤثرة فيها. وكذلك معرفة الأسس التي تؤخذ في الاعتبار عند إعداد الموازنة التخطيطية، إضافة إلى معرفة أساليب التنبؤ بالإيرادات والتكاليف وكيفية مقارنة النتائج الفعلية مع المخطط في الموازنة. تم جمع البيانات لهذه الدراسة من خلال تصميم استبانة تحتوي على كثير من العوامل في مجال محاسبة السياحة والفندقة. تلك البيانات تم تحليلها وصفيًا واختباريًا. خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها أن معظم الفنادق التي تم مسحها تقوم بإعداد موازنات تخطيطية، ويعتمد معظمها على الأساليب الإحصائية في التنبؤ بالإيرادات والتكاليف، كما يعتبر النزول (العميل) من أهم الأسس التي تبنى عليها الموازنة في أكثر من نصف الفنادق تحت الدراسة. من النتائج السلبية التي توصلت إليها الدراسة أن الموظفين في الغالبية العظمى من الفنادق لا يشاركون في إعداد الموازنة ولا يطلعون عليها ولا توضح لهم. حوالي نصف الفنادق لا تقوم بمقارنة الفعلي مع المخطط. كما أوضحت الدراسة أن هناك عدداً من العوامل تؤثر بشكل جوهري في نوعية الموازنة وأسس وكيفية إعدادها والمشاركين فيها ومدى مرونتها ومطابقتها الفعلي مع المخطط ومعدلات الانحرافات وأسبابها ونتائجها. أهم هذه العوامل: عمر الفندق، حجم الفندق مقاساً برأسماله وإيراداته وعدد موظفيه، عدد المحاسبين عموماً ومحاسبو التكاليف خصوصاً، نوعية الفندق من حيث درجته وملكيته، نوعية الموازنة المعدة من حيث تكاملها وتفصيلها والوقت المستغرق في إعدادها والمشاركين فيها والمصادقة عليها وفتراتها.

**الكلمات المفتاحية :** الموازنات التخطيطية، إعداد الموازنة، الفنادق.

# **The Adoption of Budgets by Hotels: A Field Study of Almadina Almunawara**

**Hussein Elnafabi**

College of Technology, Saudi Arabia

**Abdulrahman Al-Twajjry**

Qassim University, Saudi Arabia

## **Abstract**

The aim of this study is to examine the factors that may affect the preparation of budgets in hotels sector in Almadina Almunawara, and to highlight the principles which are considered when preparing the budget. The predicting methods for estimating revenues and expenses and the comparison between actual figures and estimations are also investigated. The data for this study were collected using a questionnaire which was distributed to the large hotels in Almadina Almunawara, Saudi Arabia.

The results of this study suggest that most hotels prepare their budgets annually and also most hotels use statistical methods for predicting their revenues and expenses. The guest (customer) of the hotel was found to be the basic element for preparing the budget in more than half of hotels surveyed. On the other hand, the study revealed some negative findings regarding budgets. The most noticeable ones are that staff do not participate in preparing the budget in most hotels and about half of the hotels do not compare actuals with budgets.

The study also pointed out other factors which significantly affect the types and the preparation process of budgets in hotels. These factors include hotel age, hotel size, number of accountants - especially cost accountants, hotel ranking (number of stars), ownership, participation in the budget process, approval procedures, and the budget time span.

**Key words:** Budgets, preparing budget, Hotels.

## مقدمة

أظهرت الدراسات العالمية أن السياحة في عصرنا الحاضر أصبحت صناعة رئيسية تستثمر فيها مليارات الدولارات ولها تأثيراتها المباشرة ومكانتها المركزية في اقتصاديات معظم دول العالم بما تقدمه من مساهمة فعالة في زيادة الدخل القومي وتحسين ميزان المدفوعات كما إنها تعد مصدراً هاماً للعملة الصعبة وفرصة لتشغيل الأيدي العاملة وهدفاً لتحقيق برامج التنمية المستدامة (عبد العزيز 2008). وفقاً لما قرره المجلس العالمي للسياحة والسفر (WTT, 2003) فإن عدداً من المؤشرات الاقتصادية المهمة تؤكد على أن صناعة السياحة تعتبر هي الصناعة الأكثر رواجاً في العالم. أشار تايلور (2002) إلى أن السياحة سوف تكون أحد ثلاث صناعات عظمى تقود الإقتصاد العالمي إلى النمو والإزدهار في القرن الحادي والعشرين. من جانب آخر، أظهر تقرير المنظمة العالمية للسياحة (OMT, 2006) أن عدد السياح في العالم في عام 2005 بلغ 842 مليون سائح وصلت قيمة نفقاتهم إلى 680 مليار دولار، كما تتوقع المنظمة أن يصل عدد السياح في عام 2020 إلى 1,6 مليار سائح ينفقون حوالي 2000 مليار دولار. على المستوى الإقليمي، قدر خبراء السياحة حجم إنفاق دول مجلس التعاون على السياحة في الخارج بنحو 27 مليار دولار سنوياً (زمران 2008).

من المعلوم أن أحد مقومات السياحة الأساسية هو وجود الفنادق اللازمة لإيواء السائحين. وتعتبر صناعة الفنادق من أكثر الصناعات تكلفة في البنية التحتية والإنشاءات، وحتى يتم تحقيق العائد المناسب على هذه الاستثمارات الضخمة لابد من بناء موازنة تخطيطية سليمة في الفندق تساعد الإدارة على تحقيق الأهداف الرئيسية والفرعية للفندق وتحقيق التوازن بين تلك الأهداف والإمكانيات المادية والبشرية المتاحة، كما إنها تساعد في التنبؤ بالمشاكل التي قد تعيق تحقيق الأهداف المرسومة ومحاولة إيجاد أفضل الحلول المناسبة لها.

الموازنات التخطيطية في الفنادق مازالت من المواضيع التي لم تأخذ حظاً كافياً من الدراسة حتى الآن، ولكن هناك اهتمام من الباحثين في الموازنات التخطيطية في المجالات الأخرى. تعتبر الموازنات التخطيطية ذات أهمية كبيرة لاختلاف المشروعات والمؤسسات مهما تنوعت واختلفت طبيعة نشاطها، فكل المشروعات التي تستخدم الأساليب العلمية وتدار إدارة رشيدة تعد موازنة تخطيطية شاملة لتكون بمثابة خطة للعمل في المستقبل، ومرشداً لتحقيق الأهداف المختلفة، ومعياراً لتقييم ما يتم إنجازه (Akintoye, 2008). فالموازنات التخطيطية هي أكثر الأساليب المستعملة لأغراض التخطيط والرقابة (Hilton et al., 2002)، كما أنها ظلت وستظل جزءاً مهم من النظام المالي في معظم المشروعات الإستثمارية (Clarke and Toal, 1999).

ذكر بريثويت (2007) أن تبنى تقييم مستقل في نهاية فترات معينة خلال العام يؤدي إلى أن الشركة يمكن أن تحقق تغييرات إيجابية خلال ميزانياتها التشغيلية. تستعمل الموازنات التخطيطية في الشركات والمؤسسات لأغراض مختلفة تشمل التخطيط والمفاضلة بين الأنشطة المختلفة، قياس وتقييم الأداء، تحفيز العاملين، الرقابة على التكاليف، وقرارات التسعير (Ahmed et al., 2003). ومن جهة أخرى أشار بلوشر وآخرون (2002) إلى أن الموازنات التخطيطية تحقق عدداً من الأهداف المهمة للمنشأة منها على سبيل المثال أنها تساعد على توزيع الموارد المتاحة للمنشأة على الأنشطة والبرامج المختلفة، تفيد في التنسيق بين النشاطات المختلفة في المنشأة، كما أنها توفر الأدوات اللازمة لقياس الأداء. ويؤكد بيفر (2002) على ضرورة صحة المعلومات المستخدمة في بناء الموازنات التخطيطية حتى تصبح أداة لتقييم الأداء، وأن العكس قد يؤدي إلى انحراف في الميزانيات كما أنه قد يؤدي إلى تقليل الأرباح. وتوصلت الرملي (1998) إلى وجود علاقة طردية بين الأداء والمشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية.

في الآونة الأخيرة هناك عدد من الشركات بدأت تتحول من الموازنات التخطيطية إلى التخطيط الإستراتيجي في الموازنة والتي تكون فيها الشركات أكثر قدرة على قياس النتائج بصورة أكثر دقة (Whiting, 2000). الموازنة التخطيطية وتبدأ بالإعتماد على أرقام العام الماضي، كما إن إعدادها يبدأ من المستويات الأدنى حيث يسلم رؤساء الأقسام ميزانيات أقسامهم والتي تدرج بدورها في ميزانيات الإدارات والمستويات العليا، بينما يهتم التخطيط الإستراتيجي للموازنة أولاً بتحديد أهداف المنشأة ثم تبنى الموازنة التي تحقق تلك الأهداف.

بالرغم من أهمية الموازنات التخطيطية إلا أن هناك عدداً من الإنتقادات توجه إليها، منها أنها لم تعد وسيلة فعالة للتخطيط والرقابة في مناخ الإستثمار والأعمال الحالي المعقد والمتقلب وذي المخاطر العالية (McNally, 2002). بالإضافة إلى ذلك نجد أن الموازنة تركز على التخطيط والرقابة وتغفل أشياء مهمة مثل الجودة وخدمات العملاء، كما أنها تصبح غير دقيقة بالنسبة للمنتجات ذات الدورة الحياتية القصيرة، أو في المناخ الإستثماري سريع التقلب (Stewart, 1990; Prendergast, 2000).

ولذا فإننا في هذه الدراسة نهدف إلى التعرف على كيفية إعداد الموازنات التخطيطية في القطاع الفندقي في المدينة المنورة والمؤثرات فيها وكيفية تقييم الأداء الفعلي من خلال الموازنة. تم اختيار المدينة المنورة لكونها إحدى الوجهات الرئيسية للسياحة الدينية في المملكة العربية السعودية وعلى مستوى العالم الإسلامي. حيث يبلغ عدد الفنادق في المدينة المنورة (64) فندقاً منها 13 فندقاً سلسلة فنادق عالمية - خلاف تلك التي مازالت تحت التشييد (وزارة التجارة والصناعة فرع المدينة المنورة، إدارة الفنادق، 2008).

## مجتمع الدراسة ومنهجية البحث

يتكون القطاع الفندقى بالمدينة المنورة والمسجل لدى وزارة التجارة والصناعة فرع المدينة المنورة - إدارة الفنادق - للعام 2008 (1429 هـ) من 64 فندقاً موزعة كالتالى:

## جدول رقم (1)

## الفنادق المسجلة في وزارة التجارة والصناعة - فرع المدينة المنورة

درجة الفندق	المتازة	الأولى (أ)	الأولى (ب)	الثانية (أ)	الثانية (ب)	الإجمالي
العدد	13	13	18	8	12	64

تنتهي معظم فنادق الدرجة الممتازة إلى سلسلة فنادق عالمية والتي من المفترض منطقياً أن تكون في نفس مستوى دقة التخطيط وجودة الأداء في إدارتها كالتى تقدمها مثيلاتها في الخارج، وتتبنى إلى حد كبير نفس البرامج والمفاهيم، وتدار بنفس النظام المحاسبى والأسلوب الإدارى المطبق في الفروع الأخرى التي تنتمي لنفس سلسلة الفنادق في الدول الأجنبية. وبالتالي فمن المتوقع والمنطقي أن تبني سياساتها المالية على أحدث الطرق المحاسبية والتي تمثل فيها الموازنة التخطيطية ركن الأساس. ومن هذا المنطلق حرص الباحثان على أن تشمل الدراسة كل فنادق الدرجة الممتازة (13) فندقاً، بالإضافة إلى باقي فنادق الدرجة الأولى والثانية (أ) و (ب) وعددها 51 فندقاً كما هو موضح في الجدول رقم (1).

تم جمع بيانات البحث من خلال استبانة مكونة من ثلاثة أجزاء. الأول: معلومات عامة عن الفندق وحجم استثماراته، إيراداته ومصروفاته السنوية، إجمالي موظفيه وعدد المحاسبين فيه (10 عوامل)، الثاني: كيفية إعداد الموازنة التخطيطية في الفندق والعوامل المتحكمة فيها (15 عاملاً)، الثالث: مقارنة الفعلية مع المخطط والأسباب الرئيسية في الانحرافات (6 عوامل). بعد تصميم الاستبانة والتأكد من سلامتها تم توزيعها على 53 فندقاً بنسبة 82,8 % من إجمالي الفنادق في المدينة المنورة ولم يكن ممكناً التوزيع على 11 فندقاً لصعوبة التوصل إليها أو لعدم وجود من يقوم بتعبئة الاستبانة، وتم استلامها بالكامل. هذا العدد 53 - بنسبة 83 % من المجتمع - يعتبر ملائماً وكافياً لتحليل البيانات في مثل هذا النوع من الدراسات (صالح 2002). لضمان إرجاع أكبر نسبة ممكنة من الاستبانات تم توزيع الاستبانات وجمعها بشكل شخصي. بعد جمع الاستبانات أدخلت البيانات في برنامج SPSS حيث أجريت عليها الإختبارات الإحصائية. وتم تحليل البيانات إلى قسمين: تحليل وصفي وتحليل اختباري.

## التحليل الوصفي

حول السؤال المتعلق بتاريخ تأسيس الفندق يتضح أن خمسة من الفنادق التي تم مسحها ونسبتها 9 % يزيد عمرها على 20 سنة في حين أن التي عمرها يتراوح من 10 سنوات إلى 20 سنة عددها 16 فندقاً (30 % ) والتي عمرها يتراوح من 5 سنوات حتى 10 سنوات عددها أقل ويبلغ 11 فندقاً (21 %). الملفت للنظر أن 40 % من الفنادق تحت الدراسة (21 فندقاً) عمرها لا يزيد عن خمس سنوات وهذا يدل على التوجه نحو السياحة الفندقية في المدينة المنورة وهو نوع من توجيه الاستثمار إلى هذا المجال الذي يدل على انتعاش السياحة الدينية والتي بالطبع لها تأثير كبير على النمو الاقتصادي.

أما حجم رأس المال المستثمر والذي يقيس حجم المنشأة (حجم الأصول) فيتضح من تحليل الاستبيانات أن الغالبية من الفنادق (55 %) هي من الصغيرة التي لا يزيد رأسمالها عن 50 مليون ريال في حين أن الكبيرة فقط 3 فنادق أما البقية والتي تمثل 39 % فيمكن اعتبارها من الأحجام المتوسطة (من 50 مليون حتى 500 مليون ريال).

وفيما يتعلق بالإيرادات والمصروفات السنوية ففي الغالبية العظمى من الشركات (أكثر من 70 %) فالمصروفات السنوية وكذلك الإيرادات السنوية تقل عن 50 مليون ريال أما البقية فتزيد مصروفاتها أو إيراداتها أو كلاهما عن 50 مليون ريال سنوياً. وهناك فندق واحد فقط تزيد إيراداته السنوية عن نصف مليار ريال في حين أنه في 6 فنادق تتراوح الإيرادات ما بين 100 و500 مليون ريال. وفي المقابل فندق واحد فقط التي تزيد مصروفاته عن 100 مليون ريال سنوياً. أما نوعية الإيرادات فتشمل: إيجار غرف، مطعم، مغسلة، اتصالات (هاتف، انترنت، ...) ومصادر أخرى. (انظر الجدول رقم 2).

### جدول رقم (2)

#### عدد مصادر الإيرادات في الفنادق

النسبة %	معدل التكرار	عدد مصادر الإيرادات
17.0	9	1
34.0	18	2
15.1	8	3
9.4	5	4
24.5	13	5
100	53	الإجمالي

أما عدد الموظفين فإنه يزيد عن 200 موظف في 6 فنادق (11 %) في حين يتراوح ما بين 50 و200 موظف في 39 % من الفنادق وفي 17 فندقاً يبلغ عدد الموظفين ما بين 10 و 49 موظفاً ويقل عدد الموظفين العاملين في الفندق عن 10 موظفين في 15 % من الفنادق. وفيما يتعلق بتصنيف الفندق فإن 13 فندقاً من فئة الخمس نجوم و 6 تمثل الأربع نجوم في حين أن 3 من فئة الثلاث نجوم. أما نوعية ملكية الفندق فهي شركة مساهمة في 5 فنادق وتضامنية في 11 فندقاً في حين أن الغالبية (69 %) من الفنادق مملوكة لأفراد.

أما عدد المحاسبين فيزيد عن 10 محاسبين في 4 فنادق ويتراوح من 5 إلى 9 في 13 % من الفنادق ويبلغ عددهم ثلاثة أو أربعة في 15 فندقاً (21 %) واثنين أو واحد في بقية الفنادق (58 %). في حين أن محاسبي التكاليف لا يقلون عن خمسة محاسبين في 3 فنادق وثلاثة أو أربعة في 6 فنادق (11 %) وواحد أو اثنان في 21 فندقاً (40 %) في حين أنه لا يوجد محاسب تكاليف في 11 فندقاً (21 %). من تلك البيانات يتضح أن ما يقارب 80 % من الفنادق لديها محاسبة تكاليف وهذا قد يدل على الوعي الإداري بأهمية محاسبة التكاليف في الأنشطة الفندقية لحساب تكلفة وحدة النشاط (النزول، الغرفة، ...) والإسهام المباشر في إعداد الموازنة.

### البيانات المتعلقة بالموازنة

حول السؤال المتعلق بما إذا كان يتم وضع موازنة تخطيطية للفندق يتضح أن الغالبية العظمى من الفنادق (45 فندقاً = 85 %) قد أجاب بـ "نعم بصفة دورية". وهذا يدل على استشعار أهمية الموازنة التخطيطية في الأنشطة الفندقية أما بقية الفنادق تحت الدراسة وعددها 7 فأربعة منها أشارت إلى أنه يتم وضع موازنة تخطيطية ولكن ليس بشكل دوري منتظم. وأشار 83 % من المستجيبين إلى أن الموازنة تشمل الإيرادات والمصروفات في حين ذكر 7 فنادق أن الموازنة يتم وضعها للإيرادات فقط.

أساليب التنبؤ بالإيراد كما يوضحها الجدول رقم (3) تستخدم في الدرجة الأولى الأساليب الإحصائية في 39 فندقاً (75 %) ثم البيانات التاريخية وتستخدم في 28 فندقاً (68 %) وقريباً منها المعلومات السوقية والتنافسية والتي يستخدمها 53 % من الفنادق. أما التحليلات السعرية فتستخدم بشكل أقل بحيث تستخدم فقط في 21 فندقاً (46 %). تلك الأساليب التنبؤية كذلك تستخدم مع التكاليف مع فارق بسيط بحيث هناك استخدام أكثر للمعلومات السوقية والتحليلات السعرية مع التكاليف مقارنة بالإيرادات كما يتضح من الجدول أدناه.

## جدول رقم (3)

## الأساليب المستخدمة للتنبؤ بالإيرادات والمصروفات

النسبة	عدد الفنادق	أساليب التنبؤ
بالإيرادات:		
0.74	39	أساليب إحصائية
0.53	28	بيانات تاريخية
0.51	27	معلومات سوقية (تنافسية)
0.40	21	تحليلات سعرية
بالمصروفات:		
0.72	38	أساليب إحصائية
0.49	26	بيانات تاريخية
0.58	31	معلومات سوقية (تنافسية)
0.45	24	تحليلات سعرية

لا شك أن التحديد الدقيق لتكلفة الغرفة أو النزيل يساعد في عملية التسعير والتي تساعد في التقدير الأكثر دقة للإيرادات. وحول السؤال المتعلق بالوحدة التي تُبنى الموازنة على أساسها فقد أشار 17 فندقاً (30%) إلى أن الأساس هو العميل (النزيل) في حين أوضح 25 فندقاً (44%) إلى أن الأساس المستخدم في بناء الموازنة هو الغرفة أما في 11 فندقاً (19%) فالموازنة يتم إعدادها بناء على أكثر من أساس (الغرفة، النزيل، ... ) في حين لم يفصح البقية (7%) عن الأساس المستخدم.

ويتأثر الوقت المستغرق في إعداد الموازنة بعاملين هما: أولاً، نوعية الموازنة والتفصيل المطلوب فيها وثانياً، معرفة وخبرة من يدها أو يشترك في إعدادها. في حين أن بعض الموازنات لا تحتاج سوى بضع ساعات لإعدادها، تستغرق أنواع أخرى منها مئات الساعات. وأشار ربع المجيبون إلى أن إعداد الموازنة الخاصة بالسنة الحالية (1428-1429) قد استغرق ما يزيد على 100 ساعة وهو لا شك جهد كبير وتكاليف عالية. ومن جهة أخرى أشار 47% ممن أجريت عليهم الدراسة إلى أن إعداد الموازنة استغرق أقل من 21 ساعة والباقيون (28%) احتاج إعداد الموازنة ما بين 21 و100 ساعة.

أما البرامج المستخدمة في إعداد الموازنة فقد حاز برنامج الإكسل (Excel) على أكثر من 90% في حين أن البرامج الأخرى مستخدمة فقط في أقل من 10% من عينة الدراسة. لا شك أن برنامج الإكسل فيه من الإمكانيات ما يجعله فعالاً في إعداد الموازنات التخطيطية إضافة إلى سهولة تعلمه وتوفره وسعة انتشاره.



يعتبر التخطيط من أهم مهام الإدارة لذا يجب اطلاع المدير العام على الموازنة التخطيطية ومصادقته عليها. اشارت الدراسة إلى إن مصادقة المدير العام على الموازنة تتم في 90 % في حين أنه في 10 % إما أن الموازنة غير مستخدمة أصلاً أو لا تتم مصادقة المدير العام عليها. كذلك لا شك بأهمية إشراك الموظفين في تحمل مسؤولية تنفيذ الموازنة. فيما يتعلق بالسؤال الخاص بما إذا كان الموظفون يطلعون على الموازنة وتوضح لهم أشارت الغالبية العظمى (85 %) من الفنادق تحت الدراسة بأن الأمر ليس كذلك. كما أن من المفيد اطلاع جهات خارجية على الموازنة والاستفادة من خبراتهم. وفي هذا الصدد أشار 54 % من الفنادق بأن جهات خارجية (كالمراجع القانوني) تطلع على الموازنة.

وفيما يتعلق بالفترة التي تعد لها الموازنة فيوضح الجدول رقم (4) بأنها في الغالب إما تعد بشكل شهري (30 %) أو بشكل سنوي (48 %). وقليل من الفنادق (22 %) الذي يعد الموازنة لفترات تختلف عن الشهر أو السنة. ومن حيث نوع الموازنة فجميع الفنادق التي تستخدم الموازنة تعدها للإيرادات لكن موازنة المشتريات تعد في عدد أقل (70 %) وموازنة الرواتب تعد في عدد أكثر قليلاً (72 %) أما موازنة المصروفات (الأخرى) فتعد في عدد أكبر بكثير (87 %).

#### جدول رقم (4)

##### نوع الموازنة من حيث الفترة التي تغطيها

موسمية (بحسب الموسم)	سبوعية	شهرية	ربع سنوية	نصف سنوية	سنوية	عدد الفنادق
6	1	17	2	3	27	عدد الفنادق
0.11	0.02	0.30	0.04	0.05	0.48	النسبة

وحول السؤال المتعلق بـ "الجهة التي تتولى إعداد الموازنة" فقد كانت الإجابة في 34 % بأن موظفي الشركة المالكة للفندق هم الذين يقومون بإعداد الموازنة، وفي 25 % يتولى إعداد الموازنة موظفو الفندق أنفسهم، في حين أنه في 16 % يوكل إعداد الموازنة إلى جهة خارجية كالمحاسب القانوني، كما أنه في 25 % يتم إعداد الموازنة بواسطة خليف من موظفي الشركة (أو الفندق) وجهة خارجية. سواء تم إعداد الموازنة بواسطة موظفي الشركة المالكة للفندق أو موظفي الفندق أنفسهم أو غيرهم فمن الضروري أن يكون لدى فريق إعداد الموازنة المهارات اللازمة. قد يكون من غير المتصور أن لا يكون محاسب أو أكثر ضمن فريق العمل المكلف بإعداد الموازنة. كذلك من الأجدر إشراك أكبر قدر من الموظفين (إداريين وفنيين) في إعداد الموازنة وذلك أولاً لإشعارهم بأهميتهم وأنهم عنصر مهم في المنشأة وثانياً ليكونوا أكثر اهتماماً وحماساً

وحرصا على الأداء. وحول السؤال المتعلق بـ "من يشارك في وضع الموازنة" يتضح أن المحاسبين عنصر أساسي في إعداد الموازنة في جميع الفنادق أما الإداريون (الآخرون) فذكر 37 فندقا بأنهم ضمن فريق العمل المكلف بإعداد الموازنة في حين أن الفنيين لا يشاركون إلا في حدود ضيقة جدا (4 فنادق فقط) كما لا يشترك أحد من العاملين على الإطلاق.

تختلف أهداف إعداد الموازنة فبالرغم من أنها أداة مهمة للتخطيط فهي تستخدم للرقابة وللمساءلة كذلك. الذين أجابوا على السؤال المتعلق بالهدف الأساسي من إعداد الموازنة ذكر أغلبهم بأن مراقبة التكاليف هو الهدف الأساسي من إعداد الموازنة أما الأهداف الأخرى فأقل أهمية. أحيانا يتطلب الأمر إدخال تعديل على الموازنة بعد إعدادها لسبب ما. "هل يتم تعديل الموازنة خلال الفترة إذا حدث أمر مفاجئ (غير متوقع)" أحد الأسئلة التي طرحت على عينة الدراسة بحيث كانت الإجابات كما يلي: (62%) نعم تُعدل ، (23%) لا تُعدل والتأثير فقط على الموازنات القادمة ، (15%) لا تُعدل ولا تأثير على الموازنات القادمة.

تختلف المستويات التي تعد الموازنة لها ، فقد يتم إعداد موازنة إجمالية للمنشأة ككل وقد تعد للإدارات المختلفة أو للأقسام أو للأنشطة أو بحسب نوع التكلفة أو غير ذلك . على مستوى الفنادق كذلك قد تكون إجمالية للفندق ككل كما أشار 85% من الفنادق وقد تكون بالإضافة إلى كونها إجمالية كذلك تفصيلية على مستوى الأقسام (الخدمات) وقد أشار إلى ذلك 25% ، أو تفصيلية بحسب نوع التكلفة (مواد، أجور،...) وقد أشار إلى ذلك 42% .

تؤتي الموازنة ثمارها عند مقارنة المخطط مع الفعلي وتحديد الفروق والبحث عن أسبابها واتخاذ الإجراءات المناسبة لمعالجة الانحرافات. حول السؤال المتعلق بالفترة التي تتم خلالها مقارنة الفعلي مع المخطط كانت الإجابات بشكل أسبوعي في 18% من الفنادق، وبشكل شهري في 43% ، وبشكل ربع سنوي في 12% ، وبشكل نصف سنوي في فندق واحد فقط، وبشكل سنوي في 24% . على الرغم من أنه عندما تتم عملية مقارنة الفعلي مع المخطط لفتترات أقل تكون فائدتها أكبر إذ يمكن مراقبة الإيرادات والتكاليف بشكل أدق ومحاولة معالجة المشاكل بشكل أسرع، إلا أن القيام بمثل تلك الإجراءات التحليلية لها تكاليفها أيضا. ولهذا فلا بد من التوازن، وبالطبع فحجم الفندق وكثافة عملياته يؤثران في الفترة التي يتم اختيارها لمقارنة الأداء الفعلي مع المخطط. بدون اتخاذ إجراءات لمعالجة الانحرافات بين الفعلي والمخطط تصبح فائدة الموازنة التخطيطية أقل. حول سؤال عينة الدراسة عن الإجراءات المتبع في حالة ظهور انحراف ، أجاب 40 فندقا (75%) بأنه يتم عقد اجتماع لمناقشة تلك الانحرافات ، كما أجاب 27 فندقا (51%) بأنه يتم البحث عن أسباب الانحراف ومساءلة المسئول ، وأجاب 39

فندقاً (74%) بأنه يتم اتخاذ الإجراء المناسب لتجنب مثل ذلك الانحراف مستقبلاً. للاقتراب أكثر من الواقع، تم سؤال عينة الدراسة عما إذا كان هناك مقارنة بين بيانات الموازنة والبيانات الفعلية في العام الماضي (السنة المنتهية)، وأجاب ما لا يقل عن 90% من الفنادق بـ "نعم". والجدول رقم (5) يبين لنسب الانحرافات فيما يخص التكاليف والإيرادات وعدد الفنادق في كل نسبة.

#### جدول رقم (5)

##### نسب الانحراف بين الفعلي والمخطط في الإيرادات والتكاليف

نوع الانحراف	أقل من 5%	من 5% إلى 10%	من 11% إلى 25%	أكثر من 25%	لا إجابة
الانحراف في الإيرادات					
عدد الفنادق	20	19	7	2	5
%	38	36	13	4	9
الانحراف في التكاليف					
عدد الفنادق	27	17	1	3	5
%	51	32	2	6	9

كما يبين الجدول رقم (6) أسباب تلك الانحرافات بحيث يتضح أن "تقلبات الأسعار" تأتي في مقدمة أسباب انحراف الفعلي عن المخطط متبوعة بحالة السوق (المنافسة) ثم وجود أحداث مختلفة -سياسية، اقتصادية، أو سياحية- خارجة عن تحكم الفندق. أما الأسباب الأخرى مثل: (1) عدم الدقة وبذل العناية اللازمة عند إعداد الميزانية، (2) تغيير في السياسات الإدارية، (3) تغيير في الخدمات، فتأثيراتها أقل.

#### جدول رقم (6)

##### أسباب ظهور انحرافات بين الفعلي والمخطط

النسبة	عدد الفنادق	السبب (أو الأسباب) الرئيسية في الانحرافات:
0.23	12	عدم الدقة وبذل العناية اللازمة عند إعداد الميزانية
0.47	25	وجود أحداث (سياسية، اقتصادية، أو سياحية) خارج عن تحكم الفندق
0.62	33	حالة السوق (المنافسة)
0.66	35	تقلبات الأسعار
0.30	16	تغيير في السياسات الإدارية
0.15	8	تغيير في الخدمات

## التحليل الإحصائي

من تحليل الارتباط يتضح أن هناك علاقة جوهرية موجبة بين تاريخ تأسيس الفندق وعدد الموظفين ، بمعنى أن الفنادق الجديدة فيها أعداد أقل من الموظفين. كذلك هناك علاقة جوهرية موجبة - ولكن أقل قوة - ما بين عمر الفندق وحجم الاستثمار فيه إذ أن الفنادق الأقدم ذات دلالة أكبر من الأحدث. ومن الواضح أن حجم الفندق مقاساً برأس ماله ذو ارتباط قوي وجوهري مع عدد الموظفين (63 %) وجوهري ولكن أقل قوة مع عدد المحاسبين (33 %) ومحاسبي التكاليف (41 %). من جهة أخرى يؤثر حجم الفندق بشكل كبير (> 62 %) على حجم الإيرادات وتأثير مماثل لكن أقل قوة على حجم المصروفات (49 %). من جانب آخر يرتبط عدد المحاسبين بما فيهم محاسبو التكاليف بشكل كبير وجوهري بعدد الموظفين والذي بدوره يعكس حجم الفندق وحجم نشاطه. لكن عدد المحاسبين يرتبط بعدد الموظفين (59 %) بشكل أكبر من ارتباط عدد محاسبي التكاليف بعدد الموظفين (29 %). من هذا التحليل يتضح أن نوعية الإدارة وسياساتها تؤثر على وجود محاسبة للتكاليف وليس حجم الفندق بحد ذاته.

## الموازنة وكيفية إعدادها

لا يتضح أن هناك أي تأثير لعمر الفندق أو درجته أو حجمه أو دخله أو نوعيته أو عدد الموظفين أو المحاسبين أو محاسبي التكاليف لديه على ما إذا كان يعد موازنة تخطيطية أو لا ، لكن هناك تأثيراً لبعض تلك العوامل على الأسلوب المستخدم في إعداد الموازنة كما سيتضح من التحليل اللاحق. هناك تأثير جوهري لعمر الفندق على الاعتماد على الأساليب الإحصائية في إعداد الموازنة بحيث أن الفنادق الأحدث أكثر اعتماداً على الأساليب الإحصائية في إعداد موازنة الإيرادات والتكاليف من الفنادق الأقدم. وقد يكون سبب ذلك أن الفنادق الحديثة لديها إدارات (ومحاسبون) أكثر وعياً بأهمية البيانات الإحصائية كما أنها من جانب آخر قد لا تتوفر لديها البيانات التاريخية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد الموازنة. كذلك يؤثر عمر الفندق بشكل جوهري على درجة الاعتماد على المعلومات السوقية واستخدامها عند إعداد موازنة الإيرادات إذ تؤثر تلك المعلومات في عملية إعداد الموازنة في الفنادق الحديثة أكثر من تأثيرها في الفنادق الأقدم. وقد يكون السبب خلف ذلك أن الفنادق الحديثة أكثر تأثراً في المنافسة من الفنادق الأقدم. كذلك تأخذ الفنادق الأحدث بالتحليلات السعرية عند إعداد موازنة التكاليف بشكل يختلف جوهرياً عن درجة اعتماد الفنادق الأقدم على ذلك النوع من التحليل. كما يؤثر تصنيف الفندق بشكل جوهري على درجة الاهتمام بالمعلومات السوقية والتحليلات السعرية. من جانب آخر يؤثر حجم الفندق مقاساً برأس ماله بشكل جوهري في درجة الاعتماد على البيانات التاريخية في إعداد الموازنة إذ يتضح من تحليل المتوسطات أن الفنادق الأصغر حجماً أكثر - بشكل جوهري - اعتماداً على البيانات التاريخية في وضع موازنة الإيرادات

وكذلك التكاليف. أما حجم الفندق مقاسا بعدد الموظفين فالتأثير الجوهري ينحصر في درجة الاعتماد على التحليلات السعرية عند إعداد موازنة الإيرادات بحيث أن هناك اهتماماً أكبر من قبل الفنادق الأكثر في عدد موظفين. من جانب آخر يتأثر استخدام المعلومات السوقية عند بناء موازنة الإيرادات بشكل جوهري بعدد المحاسبين بحث عندما لا يزيد عدد المحاسبين عن اثنين يقل التركيز على المعلومات السوقية والاستفادة منها في إعداد موازنة الإيرادات وقد يكون السبب في ذلك عدم توفر الوقت أو الخبرة اللازمة. كذلك من مقارنة المتوسطات يتضح بفارق جوهري ( $p \leq 0.001$ ) أن الفنادق التي ليس فيها سوى محاسب تكاليف واحد ليس لديها اهتمام بالتحليلات السعرية عند إعداد كلا من موازنة الإيرادات والتكاليف وكذلك ليس هناك اهتمام بالمعلومات السوقية (التنافسية) عند إعداد موازنة الإيرادات. أيضا هناك اختلافات جوهريه فيما يتعلق بالاهتمام بالأساليب الإحصائية والتحليلات السعرية في إعداد موازنة الإيرادات وكذلك التكاليف بين الفنادق التي تتعدد فيها مصادر الإيراد (لا تقل عن ثلاثة) وبقية الفنادق إذ أن الأولى أكثر اهتماماً بتلك الأساليب. وفي الفنادق التي يشترك فيها الإداريون مع فريق إعداد الموازنة تعتمد على البيانات التاريخية أكبر بشكل جوهري ( $p \leq 0.001$ ) من الفنادق التي يقل فيها اشتراك الإداريين في إعداد الموازنة.

## أهداف الموازنة

لا تختلف أهداف الموازنة بشكل جوهري باختلاف أحجام الفنادق وأعمارها ولا باختلاف درجة الفندق لكن يؤثر فيها نوعية ملكية الفندق. فالفنادق المملوكة لشركات فردية تعاني من عدم وضوح الهدف من إعداد الموازنة إن كانت تعد موازنة بعكس الفنادق المملوكة لشركات مساهمة أو تضامنية إذ أن أهدافها من وراء إعداد الموازنة أكثر وضوحاً وتحديداً والفارق بين المجموعتين جوهري ( $0.059$ ). من جانب آخر الفنادق التي لديها عدد أكبر من محاسبي التكاليف (اثنين على الأقل) لديها أهداف أكثر وضوحاً وتحديداً للموازنة أكبر بشكل جوهري من الفنادق التي لديها محاسب تكاليف واحد فقط أو ليس لديها محاسب تكاليف.

ليس هناك تأثير يذكر لكيفية إعداد الموازنة أو نوعية المشاركين في إعدادها علي درجة وضوح أهداف الموازنة لكن الفنادق التي يقوم المدير العام فيها بالمصادقة على الموازنة - وكما هو متوقع - أهداف الموازنة فيها أكثر وضوحاً وتحديداً من بقية الفنادق، والفرق بين متوسطي المجموعتين جوهري عند مستوى 1%. كذلك الفنادق التي تعد موازنتها على أساس واحد (الغرفة أو النزيل) أهدافها من وضع الموازنة أكثر وبشكل جوهري ( $p \leq 0.001$ ) وضوحاً وتحديداً من الفنادق التي موازنتها تعد على أكثر من أساس. ولهذا فقد يكون من الأنسب إعداد الموازنة على أساس واحد فقط يحدد بناء على هدف الموازنة وفي الوقت نفسه يختصر التكاليف.

## الوقت المستغرق في إعداد الموازنة

الوقت المستغرق في إعداد الموازنة يختلف بشكل جوهري ( $p < 0.02$ ) بين الفنادق القديمة التأسيس والجديدة نسبياً بحيث يستغرق إعداد الموازنة في الفنادق الأقدم وقتاً طويلاً مقارنة بما يستغرقه وقت إعداد الموازنة في الفنادق الحديثة. من جهة أخرى، يستغرق إعداد الموازنة في الفنادق كبيرة الحجم وقتاً أطول بشكل جوهري عما يستغرقه إعداد نفس الموازنة في حالة الفنادق الأصغر حجماً. من جهة أخرى، في الفنادق التي لا تعد موازنة متكاملة تختلف بشكل جوهري عن الموازنات المتكاملة فيما يتعلق بالوقت المستغرق في إعدادها في صالح الأولى.

من نتائج التحليل الغريبة أن الوقت المستنفذ لإعداد الموازنة ذو علاقة طردية وبشكل جوهري مع عدد محاسبي التكاليف بحيث أنه عندما يكون هناك عدد أكبر من محاسبي التكاليف يكون الوقت المستخدم في إعداد الموازنة أكبر والعكس بالعكس. قد يكون سبب هذه النتيجة أنه في حالة وجود عدد قليل من محاسبي التكاليف لا يكون لديهم وقت كاف لإعداد الموازنة إذ أنهم يقومون بأعمال أخرى. من جانب آخر يتأثر الوقت المستغرق في إعداد الموازنة بشكل جوهري ( $p \leq 0.001$ ) بنوعية الشركة المالكة للفندق بحيث عندما تكون الشركة المالكة مساهمة أو تضامنية يكون الوقت طويلاً ولكن عندما تكون الملكية فردية يكون الوقت قصيراً.

## المشاركة في إعداد الموازنة والمصادقة عليها

لا يبدو أن هناك أي تأثيرات جوهريّة لعمر الفندق أو نوعية ملكيته على نوعية الأطراف المشاركة في إعداد الموازنة بعكس حجم الفندق. ففي الفنادق الكبيرة في الغالب يشترك طرف خارجي في إعداد الموازنة في حين أنه تقل مشاركة الأطراف الخارجية في الفنادق الأصغر حجماً والفرق بينهما جوهري. من جانب آخر الفنادق التي فيها عدد قليل من المحاسبين تكون مشاركة الإداريين في إعداد الموازنة أكبر بشكل جوهري من مشاركة إداريي الفنادق التي فيها عدد كبير من المحاسبين. تلك المشاركة قد تكون لتغطية النقص في معدي الموازنة من المحاسبين. كذلك الفنادق التي تعد موازنة جزئية تكون مشاركة الإداريين في إعداد تلك الموازنة أكبر بشكل جوهري من مشاركة إداريي الفنادق التي يتم فيها إعداد موازنة متكاملة. قد يكون السبب في مشاركة الإداريين هو تركيز الموازنة على جزئيات محددة كما قد لا يتوفر عدد كاف من المحاسبين. بالإضافة إلى ذلك، الفنادق ذات التكاليف والمصروفات العالية تكون مشاركة الإداريين في إعداد موازنتها أكبر بشكل جوهري من مشاركة إداريي الفنادق ذات المصروفات الأقل.

فيما يتعلق بمصادقة المدير العام على الموازنة - بعد اكتمالها- فيتزم ذلك في جميع الفنادق المتوسطة

والصغيرة لكن ليس كل الفنادق الكبيرة يعتمد المدير العام الموازنة والفرق بين المتوسطين جوهرى (0.000). من جهة أخرى، الفنادق التي لا تعد موازنة متكاملة تختلف بشكل جوهرى عن الفنادق التي تعد موازنات متكاملة فيما يتعلق بمصادقة المدير العام عليها في صالح الأولى.

بعد الانتهاء من تجهيز الموازنة وما يرتبط بها، غالبية الفنادق ذات التصنيف (ثلاث نجوم أو أعلى) تتيح لجهات خارجية (كالمراجع وغيره) الاطلاع عليها في حين أن قليلاً من موازنات بقية الفنادق التي تطلع عليها جهات خارجية. الفرق بين المتوسطين جوهرى عند مستوى 5%. الفنادق الحديثة تتبع سياسة تثقيف الموظفين فيما يتعلق بالموازنة وإطلاعهم عليها في حين لا تستخدم الفنادق القديمة تلك السياسة والفرق بين المتوسطين جوهرى عند مستوى 2%. علاوة على ذلك، في الفنادق التي لا تعد موازنة متكاملة تختلف بشكل جوهرى عن الفنادق التي موازنتها أكثر تكاملاً فيما يتعلق بتوزيعها على الموظفين من عدمه في صالح الأولى.

### أساس إعداد الموازنة

ليس هناك أي تأثير جوهرى لعمر الفندق ولا لحجمه على الأساس المستخدم في إعداد الموازنة. كذلك لا يتأثر الأساس في إعداد الموازنة بنوعية الخدمات المقدمة ولا بدرجة الفندق أو دخله أو نوعيته. العامل الوحيد ذو التأثير القوي على عدد الأسس المستخدمة في بناء الموازنة هو عدد المحاسبين، بحيث أنه عندما يكون هناك عدد كاف من المحاسبين فإن الموازنة تعد على أساسين (الغرفة والنزيل) لكن عندما يقل عدد المحاسبين يتم إعداد الموازنة غالباً إما على أساس الغرفة أو النزيل، والفرق بين المجموعتين جوهرى عند 1%.

### نوعية الموازنة

فيما يتعلق بتأثير درجة الفندق على نوعية الموازنة المعدة يظهر ما يدعو إلى الاستغراب وذلك بحيث أن الفنادق التي لم تحصل على تصنيف وليست ضمن الفنادق من 3 حتى 5 نجوم لديها اهتمام أكبر في الموازنة إذ تحرص على إعداد موازنة متكاملة أكثر من حرص بقية الفنادق والفرق جوهرى ( $> 0.05$ ). قد يكون السبب الأساسي وراء ذلك هو حرص تلك الفنادق في الحصول على التصنيف والذي قد يكون من شروطه إعداد موازنة بمواصفات معينة. من جانب آخر يؤثر حجم الدخل السنوي بشكل جوهرى على درجة استخدام التحليلات السعرية في إعداد موازنة التكاليف.

فيما يتعلق بموازنة المشتريات تم التوصل إلى أن الفنادق التي تعد موازنة متكاملة تهتم بالمشتريات أكثر - بشكل جوهرى - من الفنادق التي تعد موازنة جزئية. وهذا قد يعني أن الموازنة الجزئية غالباً ما

تهمل المشتريات وتركز على جوانب أخرى. إضافة إلى ذلك، الفنادق ذات الإيرادات الكبيرة تهتم بموازنة المشتريات أكبر بشكل جوهري من الفنادق ذات الإيراد الأقل. كذلك الفنادق ذات التكاليف والمصروفات العالية تهتم بموازنة المشتريات أكبر بشكل جوهري من الفنادق ذات المصروفات الأقل. أيضا الفنادق التي لديها عدد من محاسبي التكاليف تهتم بموازنة المشتريات أكبر بشكل جوهري من الفنادق ذات العدد الأقل من محاسبي التكاليف. أما موازنة المرتبات فالفنادق التي فيها عدد كبير من الموظفين -لا يقل عن 50 موظفًا - تهتم بها أكبر بشكل جوهري من الفنادق التي يقل عدد موظفيها عن 50 موظفًا. أيضا تهتم الفنادق ذات التكاليف والمصروفات العالية بموازنة المرتبات أكبر بشكل جوهري من اهتمام الفنادق ذات المصروفات الأقل.

هناك فرق جوهري (0.000) بين الفنادق التي تعتمد على البيانات التاريخية والتي لا تعتمد على البيانات التاريخية فيما يتعلق بموازنة المرتبات والمصروفات الأخرى، إذ أن الفنادق التي تهتم بموازنة المصروفات بما فيها المرتبات تعتمد على البيانات التاريخية. الفنادق ذات التكاليف والمصروفات العالية تهتم بموازنة المصروفات أكبر بشكل جوهري من الفنادق ذات المصروفات الأقل، في حين أن الفنادق ذات التصنيف (ثلاث نجوم أو أعلى) تهتم أكثر - وبشكل جوهري - من بقية الفنادق بإعداد موازنات للمشتريات والمرتبات والمصروفات الأخرى.

### فترة الموازنة

حجم الفندق وعمره ونوعية ملكيته لا تؤثر في الفترة التي تغطيها الموازنة لكن وبفارق جوهري (عند مستوى 1 %) الفنادق ذات التصنيف (ثلاث نجوم أو أعلى) تعد موازنتها لفترات قصيرة (أقل من سنة) في حين تعد بقية الفنادق موازنتها لفترات أطول. أيضا هناك فرق جوهري (0.000) بين الفنادق التي تعتمد على البيانات التاريخية والتي لا تعتمد على البيانات التاريخية فيما يتعلق بفترة الموازنة، إذ أن الفنادق التي تعد موازنتها لفترات قصيرة (أقل من سنة) اعتمادها على البيانات التاريخية أكبر والعكس بالعكس. وقد يكون المبرر لذلك أن البيانات التاريخية تكون فائدتها أكبر عندما تكون الفترة أقصر أما إذا طالت فترة التنبؤ (الموازنة) عند ذلك تقل فائدة البيانات التاريخية إذ أن هناك عوامل أخرى ذات تأثير أكبر.

من جانب آخر فإن الفنادق التي فيها عدد كبير من المحاسبين يتم إعداد الموازنة لفترات مختلفة (أكثر من فترة) تختلف بشكل جوهري عن الفنادق التي فيها عدد أقل من المحاسبين. وبالطبع كلما تعددت فترات الموازنة كلما كانت أكثر دقة وفائدة.



## إعادة النظر بالموازنة

هل يتم تعديل الموازنة خلال الفترة إذا حدث أمر مفاجئ (غير متوقع)؟ هناك فرق جوهري (0.000) بين إجابات الفنادق الأقدم والفنادق الأحدث، بحيث أن الفنادق ذات العمر الأطول لا تقوم في الغالب بتعديل الموازنة لكن الفنادق الأحدث أكثر مرونة في تعديل الموازنة. كذلك الفنادق التي تعد موازنة متكاملة أكثر قابلية لتعديل الموازنة خلال الفترة إذا حدث أمر مفاجئ (غير متوقع) على خلاف الفنادق التي تعد موازنة جزئية. الفرق بين متوسطي المجموعتين جوهري عند مستوى 1 % .

الفنادق التي يستغرق فيها إعداد الموازنة وقتاً طويلاً (أكثر من 20 ساعة) غالباً لا تقوم بتعديل الموازنة خلال الفترة إذا حدث أمر مفاجئ (غير متوقع) بعكس الفنادق التي لم يستغرق إعداد موازنتها وقتاً طويلاً. الفرق بين متوسطي المجموعتين جوهري (0.000). قد يكون السبب وراء ذلك أن الفنادق التي تبذل جهداً كبيراً في إعداد موازنتها ليس لديها الرغبة في تعديلها حتى لو تطلب الأمر ذلك وهذا بالطبع قد يكون له نتائج سلبية عند تحديد وتحليل الانحرافات.

## إجمال وتفصيل الموازنة

تختلف الموازنات من حيث كونها إجمالية أو تفصيلية بحسب التكاليف أو الأقسام أو غيرها. من مقارنة المتوسطات يتضح أن الفنادق التي فيها عدد قليل من المحاسبين (اثني فأقل) تكون موازنتها إجمالية على مستوى الفندق بفارق جوهري عن الفنادق ذات العدد الأكبر من المحاسبين. وعندما نأخذ محاسبي التكاليف فقط في الاعتبار نتوصل إلى نتيجة مشابهة بحيث أن الفنادق التي لديها عدد أكبر من محاسبي التكاليف (اثني على الأقل) تكون موازنتها تفصيلية على مستوى الأقسام وكذلك على أنواع التكلفة بشكل أكبر ويختلف جوهرياً ( $0.02 >$ ) عن الفنادق التي لديها محاسب تكاليف واحد فقط أو ليس لديها محاسب تكاليف.

الفنادق الأحدث تحرص أكثر - وبشكل جوهري - من الفنادق القديمة على أن تكون الموازنة مفصلة بحسب نوع التكلفة (مواد، أجور، ...). كذلك وفنادق جوهري (عند مستوى 2 %) نجد أن الفنادق غير ذات التصنيف (ثلاث نجوم أو أعلى) تحرص على أن تعد موازنتها على مستوى الأقسام في حين أن الغالبية العظمى من الفنادق المصنفة لا تعد موازنتها على مستوى الأقسام مع أن المتوقع هو العكس لكن يبدو أن الفنادق غير المصنفة أكثر دقة في إعداد موازنتها أو متنوعة النشاط.

أغلب الفنادق التي تُعد موازنة متكاملة تكون موازنتها تفصيلية بحسب الأقسام وكذلك بحسب نوع التكلفة بخلاف الفنادق التي تعد موازنة جزئية. الفرق بين متوسطي المجموعتين جوهرى عند مستوى 5% و1% ، على التوالي. مثلها كذلك الفنادق التي تعد موازنتها بناء على أكثر من أساس ( الغرفة و النزيل و ... ) بحيث أنها أكثر اهتماماً من بقية الفنادق - الفرق بين متوسطي المجموعتين جوهرى عند مستوى 2% - بجعل الموازنة تفصيلية بحسب نوع التكلفة. أما الفنادق التي لا يستغرق فيها إعداد الموازنة وقتاً طويلاً (20 ساعة أو أقل) فغالبا ما تعد موازنتها على أساس إجمالي (للفندق ككل) دون التفصيل بعكس بقية الفنادق. الفرق بين متوسطي المجموعتين جوهرى عند مستوى 10%.

لا شك أن الموازنة التفصيلية أكثر فائدة خاصة عند تحديد الانحرافات وتحليل أسبابها ومساءلة المسؤولين عنها ، لكن كما يتضح من المقارنات أعلاه هناك بعض العوائق التي تدفع الفندق إلى تبني موازنة إجمالية. من تلك العوائق قلة عدد محاسبي التكاليف إذ أن الموازنة التفصيلية تحتاج إلى جهد أكبر. كذلك محدودية الوقت المتاح لإعداد الموازنة إذ أن الموازنة التفصيلية تحتاج إلى وقت أطول لإعدادها.

### المقارنة بين الفعلي والمخطط

من أهم فوائد إعداد الموازنة مراقبة الأداء من خلال مقارنة المتوقع مع الفعلي. تختلف الإجابة على السؤال "في العام الماضي (السنة المنتهية) ، هل كان هناك مقارنة بين بيانات الموازنة والبيانات الفعلية؟" بشكل جوهرى ما بين الفنادق الكبيرة والأصغر في صالح الفنادق الأصغر حجما. وقد يكون السبب في ذلك أن الفنادق الصغيرة أكثر حرصا على الربح وطرق تحصيله ومراقبة التكاليف أما الكبيرة فقد تكون أهدافها وراء إعداد الموازنة مختلفة كأن تكون إرشادية أو تطبيقا لقوانين أو أنظمة داخلية أو خارجية.

حول فترة المقارنة ، أشارت الفنادق التي يقوم المدير العام فيها بالمصادقة على الموازنة بأنه تتم مقارنة الفعلي مع المخطط خلال فترات قصيرة (أقل من سنة) بعكس بقية الفنادق، والفرق بين متوسطي المجموعتين جوهرى عند مستوى 1% . من جهة أخرى ، الفنادق التي يستغرق فيها إعداد الموازنة وقتاً طويلاً (أكثر من 20 ساعة) غالبا ما تقوم بمقارنة الفعلي مع المخطط لفترات قصيرة (نصف سنة فأقل) بعكس الفنادق التي لا يستغرق فيها إعداد الموازنة وقتاً طويلاً (20 ساعة أو أقل) والتي لا تقوم بمقارنة الفعلي مع المخطط إلا لفترات طويلة (لا تقل عن سنة غالبا) ، والفرق بين متوسطي المجموعتين جوهرى عند مستوى 10% .

## نسب الانحرافات

الانحرافات في الإيرادات والتكاليف الفعلية عن الموازنة تختلف بشكل جوهري بين الفنادق ذات التصنيف (ثلاث نجوم أو أعلى) وبقية الفنادق، بحيث أن الفنادق المصنفة بنسب الانحرافات فيها أقل بفارق جوهري (الإيرادات عند مستوى 10% والتكاليف عند مستوى 5%) عن نسب الانحرافات في الفنادق غير المصنفة. قد يكون السبب في ذلك أن الفنادق المصنفة أكثر دقة ناتجة عن خبرة ومعرفة في إعداد الموازنات التخطيطية من الفنادق الأخرى. إضافة إلى ذلك، الفنادق التي تُعد موازنة جزئية، نسب انحرافات الإيرادات الفعلية فيها عن المقدر في الموازنة أقل بشكل جوهري - عند مستوى 2% - عنها في الفنادق التي تعد موازنة متكاملة.

من النتائج غير المتوقعة أن الانحرافات في التكاليف الفعلية عن الموازنة تختلف بشكل جوهري بين الفنادق التي يستغرق فيها إعداد الموازنة وقتاً طويلاً (أكثر من 20 ساعة) وبقية الفنادق، بحيث أن نسبة الانحرافات في المجموعة الأولى أكبر بفارق جوهري (عند مستوى 1%). من المحتمل أن سبب ذلك هو أن النوع الأول من الفنادق - كما سبقت الإشارة إليه - لا تقوم بتعديل الموازنة خلال الفترة إذا حدث أمر مفاجئ يعكس المجموعة الأخرى. عدم القيام بتعديل الموازنة عند وجود ظروف طارئة تجعل الانحراف بين الفعلي والمتوقع أكبر.

أيضاً من النتائج الغريبة أن الفنادق التي فيها عدد قليل من المحاسبين (اثنين فأقل) انحرافات الإيرادات الفعلية عن موازنة الإيرادات وكذلك انحراف التكاليف الفعلية عن موازنة التكاليف أقل وبشكل جوهري عن الانحرافات التي أفصحت عنها الفنادق ذات العدد الأكبر من المحاسبين. على الرغم من أن العكس قد يكون هو المتوقع إلا أن التقدير الدقيق للإيرادات والتكاليف تؤثر فيه عوامل مختلفة منها مثل خبرة ومعرفة المحاسب بحيث أن محاسباً واحداً ذا خبرة وإطلاع أفضل من عدد من المحاسبين الذين ليس لديهم الخبرة اللازمة لإعداد الموازنة.

## أسباب الانحرافات ونتائجها

الفنادق القديمة تعتمد بشكل أكبر من الفنادق الأحدث وبفارق جوهري عند مستوى 5% بأن من الأسباب الرئيسية للانحرافات وجود أحداث (سياسية، اقتصادية، أو سياحية) خارج تحكم الفندق. كذلك تشير غالبية الفنادق الكبيرة - وبفارق جوهري عما تشير إليه الفنادق الصغيرة - إلى أن من أسباب الانحرافات عن بيانات الموازنة وجود أحداث (سياسية، اقتصادية، أو سياحية) خارج تحكم الفندق. من جانب آخر،

ترى الفنادق التي لا يطلع على موازنتها أطراف خارجية أن من الأسباب الرئيسية للانحرافات عدم الدقة وبذل العناية اللازمة عند إعداد الموازنة في حين لا ترى بقية الفنادق ذلك. الفرق بين متوسطي المجموعتين جوهرى عند مستوى 2%. أما الفنادق التي تُعد موازنة متكاملة فتعتقد بأن التغيير في السياسات الإدارية سبب مهم في ظهور الانحرافات أكثر بشكل جوهرى - الفرق بين متوسطي المجموعتين جوهرى عند مستوى 1% - مما تراه الفنادق التي تعد موازنة جزئية.

الفنادق التي يستغرق فيها إعداد الموازنة وقتاً طويلاً (أكثر من 20 ساعة) ترى - وبفارق جوهرى (0.000) - أن وجود أحداث (سياسية، اقتصادية، أو سياحية) خارج عن تحكم الفندق من الأسباب الرئيسية للانحرافات عن المقدر في الموازنة، لكن بقية الفنادق لا ترى ذلك. أما الفنادق التي تعد موازنتها بناء على أكثر من أساس (الغرفة و النزيل و ...) فترى - وبفارق جوهرى عن بقية الفنادق - أن وجود أحداث (سياسية، اقتصادية، أو سياحية) خارج تحكم الفندق وكذلك التغيير في السياسات الإدارية من الأسباب الرئيسية للانحرافات عن المقدر في الموازنة.

غالبية الفنادق التي فيها عدد أكبر من المحاسبين (أكثر من اثنين) ترجع أسباب الانحراف عن الموازنة إلى عوامل سياسية، واقتصادية، وسياحية خارج تحكم الفندق، في حين أن الغالبية من الفنادق التي فيها عدد قليل من المحاسبين (اثنين فأقل) لا تعتبر تلك العوامل الأساس في أسباب تلك الانحرافات والفرق بين متوسطي المجموعتين جوهرى عند مستوى 1%. من جهة أخرى، تعتبر غالبية الفنادق التي لديها عدد أكبر من محاسبي التكاليف (اثنين على الأقل) أن التغيير في السياسات الإدارية أحد العوامل الرئيسية في وجود الانحرافات في حين وبفارق جوهرى بين المتوسطين (0.000) لا ترى ذلك الفنادق التي لديها محاسب تكاليف واحد فقط أو ليس لديها محاسب تكاليف.

فيما يتعلق بأسباب الانحرافات ترجع الفنادق الصغيرة جزءاً كبيراً (يختلف بشكل جوهرى عما تراه الفنادق الكبيرة) من أسباب الانحراف إلى تقلبات الأسعار. غالبية الفنادق غير ذات التصنيف (ثلاث نجوم أو أعلى) ترى بأن من الأسباب الرئيسية للانحرافات وجود أحداث خارج تحكم الفندق (سياسية، اقتصادية، أو سياحية) في حين أن تلك الأحداث غير ذات تأثير كبير في الانحرافات في الفنادق المصنفة. وقد يكون السبب في ذلك أن الفنادق المصنفة ذات قدرة أكبر في التنبؤ بالأوضاع المختلفة أو أنها أكثر مرونة للتكيف معها أو أن تأثير تلك الأحداث أكبر في الفنادق غير ذات الشهرة (غير المصنفة).

عند ظهور انحرافات عن الموازنة، فإن الفنادق الأحداث تحرص أكثر - وبشكل جوهرى - من الفنادق القديمة على البحث عن أسباب الانحراف ومساءلة المسئول. كذلك تسعى غالبية الفنادق التي لديها عدد أكبر من محاسبي التكاليف (اثنين على الأقل) لتحديد أسباب الانحراف ومحاسبة المسئول بشكل أكبر

ويختلف جوهرياً عن الفنادق التي لديها محاسب تكاليف واحد فقط أو ليس لديها محاسب تكاليف. من النتائج غير المتوقعة والتي لم نجد لها تفسيراً أن الفنادق التي لا يستغرق فيها إعداد الموازنة وقتاً طويلاً (20 ساعة أو أقل) أكثر حرصاً من بقية الفنادق - الفارق جوهرى عند مستوى 1% - على معرفة أسباب الانحراف ومحاسبة المسئول عنه. من جانب آخر، تحرص الفنادق التي تعد موازنتها بناء على أكثر من أساس (الغرفة و النزيل) على عقد اجتماع لمناقشة الانحرافات بشكل يختلف جوهرياً (0.000) عن بقية الفنادق. أيضاً الفنادق التي يقوم المدير العام فيها بالمصادقة على الموازنة يتم فيها عقد اجتماع لمناقشة الانحرافات أكبر بفارق جوهرى (0.002) من الفنادق التي لا تتم فيها مصادقة المدير العام على الموازنة.

### الخاتمة

تعتبر الموازنة التخطيطية من أهم أدوات الإدارة في التخطيط والرقابة ولذا فالمحاسبة هي الساعد الأيمن للمدير إذ تعينه على أداء مهامه بشكل أكثر دقة وذلك لاعتمادها على بيانات رقمية ومعلومات تنبؤية. محاسبو التكاليف هم المناط بهم إعداد الموازنات الخاصة بالمؤسسات الصناعية والخدمية. لكن لن تؤتي الموازنة ثمارها إذا لم تعد بطريقة سليمة وكفاءة مناسبة. تعتبر الموازنة في قطاع السياحة الفندقية ذات أهمية كبيرة وذلك لأنه من خلالها يمكن توفير الكثير من التكاليف وزيادة الإيرادات وبالتالي تحسين الدخل.

من خلال هذه الدراسة تم التعرف على الواقع الفعلي والممارسة العملية للموازنات في القطاع الفندقي في المدينة المنورة. يتبين من الدراسة أن ثقافة الموازنة التخطيطية موجودة لدى الغالبية العظمى من الفنادق (87%). أكثر الأساليب استخدمت في التنبؤ بالإيرادات والتكاليف هي الأساليب الإحصائية. البيانات التاريخية والمعلومات السوقية يستفاد منها في إعداد الموازنات في أكثر من 60% من الفنادق لكن التحليلات السعرية تستخدم بشكل أقل.

يعتبر العميل (النزيل) والغرفة أهم الأسس التي تبنى عليها الموازنة إذ يستخدمان فيما لا يقل عن 70% من الفنادق. أما إعداد الموازنة فيحتاج من الوقت إلى أكثر من 100 ساعة فيما يقارب 25% من الفنادق و20 ساعة أو أقل في 50% من الفنادق. ويستخدم برنامج الإكسل (Excel) في أكثر من 90% من الفنادق.

من النتائج السلبية التي تم التوصل إليها أن الموظفين لا يشاركون في إعداد الموازنة ولا يطلعون عليها ولا توضع لهم في الغالبية العظمى (85 %) من الفنادق تحت الدراسة. كذلك أشار قرابة 50 % من الفنادق بأن موازنتها لا تطلع عليها جهات خارجية (كالمراجع القانوني أو غيره).

غالبية الفنادق (حوالي 80 %) تعد موازنتها لفترة شهر أو سنة وقليل من الفنادق (20 %) يعد الموازنة لفترات تختلف من الشهر الى السنة، وفي المقابل 90 % من الفنادق تقوم بمقارنة الفعلي مع المخطط ومن تلك النسبة 60 % تتم المقارنة في فترات قصيرة (شهر أو أقل). أكثر من نصف العينة كانت الانحرافات في الإيرادات عن الموازنة أكبر من 5 % في حين أن الانحرافات في التكاليف أقل في غالبية الشركات. وعند ظهور انحرافات يتم عقد اجتماع لمناقشة تلك الانحرافات. غالبية الفنادق تحت الدراسة (أكثر من 60 %) تعتقد أن "تقلبات الأسعار" و "حالة السوق (المنافسة)" هي المسببات الأساسية للانحرافات.

ومن حيث نوع الموازنة فجميع الفنادق التي تستخدم الموازنة تعدها للإيرادات أما موازنات التكاليف والمصروفات المختلفة (المشتريات، المرتبات، ...) فتعد فيما لا يقل عن 70 % من الفنادق. في الغالب يتولى موظفو الفندق أو الشركة المالكة للفندق من المحاسبين إعداد الموازنة بمشاركة الإداريين في بعض الأحيان. مراقبة التكاليف يعتبر الهدف الأساسي من إعداد الموازنة في معظم الفنادق.

من تحليلات اختبارات المتوسطات يتضح أن عدداً كبيراً من العوامل تؤثر بشكل جوهري في نوعية الموازنة وأسس إعدادها وأهدافها وكيفية إعدادها والوقت المستغرق في تجهيزها والمشاركين فيها والفترة التي تغطيها الموازنة ومدى مرونتها وما إذا كانت مجتمعة أو مفصلة والمقارنة بين الموازنة والواقع ومعدلات الانحرافات وأسبابها ونتائجها. تلك العوامل تشتمل على (1) عمر الفندق مقاساً بتاريخ تأسيسه، (2) حجم الفندق مقاساً برأس ماله وإيراداته وعدد موظفيه، (3) عدد المحاسبين عموماً ومحاسبي التكاليف خصوصاً، (4) نوعية الفندق من حيث درجته وملكيته، (5) نوعية الموازنات المعدة من حيث تكاملها وتفصيلها والوقت المستغرق في إعدادها والمشاركين فيها والمصادقة عليها وفتراتها.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية

زрман محمد (2008)، "المنتج السياحي وسؤال الأخلاق في دول الخليج العربي: دراسة حالتي البحرين والأمارات"، ملتقى السياحة والمجتمع الخليجي الأول، كلية السياحة والفندقة، المدينة المنورة، 21-23 ربيع الثاني 1429 هـ .

عبد العزيز مهدي (2008)، "مقومات السياحة السعودية ودورها في عملية التنمية المستدامة"، ملتقى السياحة والمجتمع الخليجي الأول، كلية السياحة والفندقة، المدينة المنورة، 21-23 ربيع الثاني 1429 هـ .

صالح، رضا إبراهيم (2002)، "تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين، دراسة نظرية تطبيقية: حالة مصر"، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 6، العدد (2)، ص ص: 143-165.

الرملي رغداء محمد فايز (1998)، "أثر المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية على الرضى الوظيفي والأداء: دراسة ميدانية على القطاع الخدمي بمنطقة مكة المكرمة"، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الإقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة.

### ثانياً: المراجع الإنجليزية

Braithwaite, P., (2007), "Improving Companies Performance Through Sustainability Assessment", vol. 160, No. 2, June, pp.95103-.

Peffer, Sean A., (2002), "Using Budgets for Performance Evaluation: Effects of Resource Allocation and Horizontal" *The Accounting Review*, October.

Rafai, Savya, (2003), "Strategic Budgeting: A Case Study and Proposed Framework", *Management Accounting Quarterly*, October.

[www.unwt.ag](http://www.unwt.ag)

Ahmed, N.; Sulaiman, M. and Alwi, N. (2003), "Are Budgets Useful? A Survey of Malaysian Companies", *Managerial Auditing Journal*; pp 717- 724.

Blocher, E.; Chen, K. and Li, T. (2002), "Cost Management: A Strategic Emphasis", 2nd ed., McGraw-Hill International, New York, NY.

Clark, P. and Toal, A. (1999), "Performance Measurement in Small Firms in Ireland", *Irish Accounting Review*, Vol. 6, No. 1.

- Hilton, R.; Maher, M. and Selto, F. (2000) "Cost Management: Strategies for Business Decisions", McGraw-Hill International, New York. NY.
- McNally, R. (2002), "The Annual Budgeting Process", *Accountancy Ireland*, Vol. 34, No. 1, pp 1012-.
- Prendergast, P. (2000), "Budgets Hit Back", *Management Accounting*, pp. 1416-.
- Stewart, T. (1990), "Why Budgets are Bad for Business", *Fortune*, 4 June, pp. 17990-.
- Whiting, R. (2000), "Budget Planning: The Next Generation", *Information Week*, Sep. 25, p. 160.
- Akintoye, I. (2008), "Budget and Budgetary Control for Improved Performance: A Consideration for Selected Food and Beverages Companies in Nigeria", *European Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, No. 12.