

أولاً : الإطار المنهجي : Methodical Framework

تمهيد : Preface

إن النشاط الفندقى اليوم لم يعد قاصراً علي مجرد تقديم خدمات المبيت للنزلاء فحسب ، إنما تطور وتشعب وحتل مكانته اللأئقة بين الأنشطة الاقتصادية المختلفة إلي أن صار يطلق عليه اصطلاحاً (الصناعة الفندقية) وظهرت مؤسسات فندقية ضخمة وعملاقة ذات سلاسل مشهورة عالمياً مثل : هيلتون ، وهوليداي إن ، وفيللا ، وشيراتون وغيرها، وتنتشر فروعها في كافة أنحاء العالم ، وتتجاوز رؤوس أموالها مليارات الدولارات ، وأصبح لتلك الصناعة الدور البارز في الحياة الاقتصادية ولساهما وتأثيرها المباشر وغير المباشر علي الدخل القومي للبلاد في كل دول العالم باختلاف نظمها الاقتصادية ، حتي إتجهت العديد من الدول في الآونة الأخيرة إلي إنشاء معاهد متخصصة تعني بأصول الخدمة الفندقية وكيفية إدارة العمل الفندقى والمحاسبة عنه .

إن صناعة الفنادق شديدة التأثير بالمتغيرات المختلفة سواء علي المستوي المحلي أو الدولي ، لذلك من الأهمية الأخذ بالأساليب العلمية الحديثة التي تؤهل الإدارة للتعامل مع هذه المتغيرات عند وضع خطط التشغيل لأنشطة الفندق المختلفة ، ومراقبة تكاليف الإنتاج ، ومقارنة النتائج وتحليلها ودراستها أولاً بأول ، بهدف تحقيق معدلات عائد علي الإستثمار ، تكون محصلتها رضا المستثمرين وجذبهم بما يعود علي الدولة من زيادة في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية ، ومن الأمور التي تهتم الملاك لتلك المنشآت الفندقية الاطمئنان علي سلامة الإجراءات والأساليب التي تتبعها الإدارة في مراقبة ومتابعة أداء الأنشطة الفندقية ، والإطمئنان علي كفاءة أداء العاملين بالفندق إذ أنه كلما إرتفعت نسبة كفاءة الأداء زادت نسبة الأرباح التي يحققها الفندق .

لذا رأي الباحث أهمية وضرورة استخدام أدوات وأساليب التحليل المالي في القطاع الفندقى السودانى ، بغرض تفسير الأرقام والوقائع ، وتوجيه اتجاهات إدارات الفنادق بالسودان إلي الأساليب العلمية التي تسهم في تقويم الأداء و وضع الخطط ، ومتابعة الأنشطة التشغيلية ، واعتمادها علي مؤشرات قوية عند صنع واتخاذ القرار .

مشكلة الدراسة : Study Problem

تتمثل مشكلة الدراسة في أن الأرقام المطلقة لنتائج أداء المنشآت الفندقية بالسودان الواردة في التقارير والقوائم المالية الختامية في نهاية الفترة المحاسبية تُعطي فائدة ودلالة محدودة ، فتلك الأرقام وإن كانت تُفيد في إظهار نتائج أعمال الفنادق عن الفترة المحاسبية المعدة عنها ، والمراكز المالية للفنادق عن تلك الفترة ، كما أنها من ناحية أخرى لا تُفيد في إظهار الاتجاهات العامة لأداء إدارات الفنادق بالسودان ، ولا تعطي معني ودلالة عند توفر الرغبة لإدارة الفندق في إجراء مقارنة لنتائجها مع نتائج منشآت فندقية أخرى مماثلة ، كما لا تُفيد إدارة

الفندق في معرفة ماهية العوامل المتحركة في إيرادات الفندق وتكاليفه وتأثير كل عامل من تلك العوامل علي صافي أرباح الفندق.

إن بيانات التقارير والقوائم المالية الختامية للفنادق بالسودان محصورة في قائمة الدخل والمركز المالي ، ومبوبة بصورة لا تعرض مجاميع فرعية مفيدة ، ولا تخضع لعمليات التحليل المحاسبي حتي يتم تحويل تلك البيانات إلي معلومات تفيد متخذي القرارات في ترشيد أساليبهم في اتخاذ القرارات الرشيدة ، من خلال التعرف علي العلاقات التي تنشأ بين رقمين أو أكثر وتوضيح العلاقات المتباينة بين الأرقام الواردة في تلك القوائم ، وتتيح لإدارات الفنادق إمكانية رسم وتوجيه كافة سياسات الفنادق علي أسس علمية سليمة ، ومن ثم تقويم الأداء لكافة الأنشطة الفندقية.

في ضوء ما تقدم يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية :

1. هل استخدام أسلوب التحليل المالي كنظام للمعلومات قائم علي منهج علمي دقيق يساعد في عملية تقويم أداء الفنادق بالسودان ؟
2. هل تفيد بيانات الدفتر التحليلي الفندقي (Daily Book)، في دراسة الآثار الناجمة عن وجود أخطاء أو حدوث تغيرات في البيانات التي تم الإعتماد عليها عند صنع القرار الواجب اتخاذه في موقف معين ؟
3. ما هي الأدوات المستخدمة في قياس كفاءة إستغلال الموارد المتاحة للفنادق ، والتي تستمد بياناتها من المستندات والتقارير والقوائم المالية المعدة لبيان نتائج تشغيل الفندق يومياً و أسبوعياً و شهرياً ؟
4. هل الإعتماد علي أسلوب تحليل الإتجاهات يزيد من كفاءة التحكم علي العوامل المتحركة والمؤثرة علي أرباح الفنادق بالسودان ؟

أهمية الدراسة : Study Importace

رغم أهمية الصناعة الفندقية في دعمها للإقتصاد القومي ، فإن الباحث يري إن المكتبة السودانية تفتقر كثيراً إلي الكتابات و الأبحاث في مجال الفنادق والتي تدعم القائمين علي إدارتها لإتخاذ القرارات وتقييم الأداء بصورة علمية ، ما دفعه إلي الإهتمام بالدور الذي تلعبه أساليب التحليل المحاسبي في توفير مؤشرات علمية تساهم في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات السليمة في هذه الصناعة ، بإعتبارها إحدى الأساليب المحاسبية التي يمكن علي إدارة الفندق أن تستند عليها في إتخاذها لقراراتها التي تتصل بسياسات التشغيل وتقييم الأداء . ويمكن توضيح أهمية الدراسة العلمية والعملية فيما يلي :

الأهمية العلمية :

1. قدرة التحليل المالي علي إمكانية الحصول علي أكبر قدرة من البيانات والمعلومات المتاحة عن المنشأة تزيد من قدرة القائم بعملية التحليل علي التوصل إلي الأسباب الحقيقية لأوجه القوة والقصور في نشاط المنشأة ، و تزداد أهمية التحليل المالي إذا ما إرتبط بالمنشآت الفندقية نظراً للخصائص المميزة لهذه المنشآت ، وتعدد الأنشطة فيها ، لهذا فإن دراسة التحليل المالي في قطاع الفنادق علي وجه الخصوص يعتبر أمر علي جانب كبير من الأهمية من الناحيتين النظرية والتطبيقية .
2. إبراز أهمية أساليب التحليل المالي في صناعة الفندقية كنظام للمعلومات يقوم علي منهج علمي لتقويم الأداء الداخلي للأنشطة واتخاذ القرارات . ولا سيما في قطاع الفنادق الذي يعتمد علي التقارير المالية والإحصائية في متابعة سير الأداء ورسم السياسات والخطط المستقبلية ، لهذا فإن تغطية الإطار النظري لأساليب التحليل المالي التي تفيد في تقويم أداء الفنادق ، يعتبر أمر في غاية الأهمية لتحقيق أهداف الدراسة الحالية .

الأهمية العملية :

1. تتضمن القوائم المالية الصادرة عن الفنادق كما كبيراً من البيانات ، لذلك أن التحليل العميق لتلك البيانات يتطلب أكثر من قراءة بسيطة للأرقام والوقائع ، لهذا أن التعرف علي أساليب علمية توضح العلاقات المتباينة بين الأرقام الواردة في القوائم المالية ، يعتبر أمر ذو أهمية كبيرة ، في زيادة كفاءة القدرة الإشرافية والرقابية لإدارة الفنادق .
2. نظام الدفتر التحليلي اليومي الفندقي يوفر بيانات ومعلومات مالية وإحصائية عن الأداء الفعلي اليومي للفندق ، لهذا أن التعرف علي مؤشرات علمية تقوم أداء أنشطة الفندق الرئيسية يومياً أو أسبوعياً أو شهرياً ، يعتبر أمر في غاية الأهمية يسهم في معرفة القدرة الكسبية ، وكفاءة تشغيل الأصول ، و ترشيد القرارات التشغيلية .
3. تعد هذه الدراسة تجربة حقيقية لإخضاع بيانات التقارير والقوائم المالية الفندقية لأساليب تحليلية محاسبية تفيد نتائجها في مجال التخطيط والرقابة وتقويم الأداء .

أهداف الدراسة: Study Objectives:

من خلال إستعراض مشكلة الدراسة ، تهدف الدراسة إلي دراسة أساليب التحليل المحاسبي بصورة عامة ، واستخداماتها في قطاع الفنادق بالسودان بصورة خاصة من الناحيتين النظرية والتطبيقية ، بالإضافة إلي تحقيق الأهداف التالية :

1. التعرف علي الاتجاهات العامة لسير أداء الأنشطة الفندقية والأساليب التي تعتمد عليها الإدارة في تقويم الأداء ، واستعراض اتجاهات النشاط الفندقي في السودان وبيان أهميته بنوع من التركيز .
2. إبراز أهمية أدوات التحليل المالي في تقويم الأداء الداخلي لأنشطة الفندق المختلفة .

3. إبراز أهمية تحليل مضاعف الريح كأداة من أدوات التحليل المحاسبي تُسهم في دراسة تأثير التغييرات في العوامل المتحكمة والمؤثرة في الأرباح الصافية للفندق .
4. تشجيع إدارات الفنادق بالسودان علي إتباع أساليب تحليلية محاسبية علمية في عملية تقويم الجدوي الاقتصادية لمشاريعها ، والتخطيط للمستقبل .

فرضيات الدراسة : Study Hypotheses

علي ضوء مشكلة الدراسة وأهميتها وتحقيقاً لأهدافها يختبر الباحث فرضيات الدراسة التالية :

أولاً : **الفرضية الأولى** : استخدام أسلوب التحليل المالي كنظام للمعلومات قائم علي منهج علمي دقيق، يساعد علي تقويم أداء الفنادق بالسودان .

تتقسم هذه الفرضية إلي ثلاث فرضيات فرعية كما يلي :

1. **الفرضية الفرعية الأولى** : استخدام النسب المالية العامة للتحليل المالي ، يؤدي إلي تقويم أداء الفنادق بالسودان بمؤشرات دقيقة وموضوعية متعارف عليها .
2. **الفرضية الفرعية الثانية** : إعتقاد الفنادق بالسودان علي نسب الكفاءة الإدارية ، يؤدي إلي دقة قياس مدي كفاءة المجالات الإدارية والتمويلية والتسويقية .
3. **الفرضية الفرعية الثالثة** : استخدام النسب المالية العامة للتحليل المالي ، يساعد علي تحديد مواطن القوة والضعف في أداء الفنادق بالسودان .

ثانياً : **الفرضية الثانية** : تُفسر النسب التشغيلية الخاصة بالفنادق سير الأداء التشغيلي ، بدرجة أفضل من تفسيرات نظام الدفتر التحليلي الفندقية .

ثالثاً : **الفرضية الثالثة** : استخدام النسب التشغيلية الخاصة ، يساعد علي توجيه جهود إدارة الفنادق بالسودان نحو الإستغلال الأمثل للطاقة المتاحة للإشغال الفندقية .

رابعاً : **الفرضية الرابعة** : إعتقاد الفنادق بالسودان علي أسلوب تحليل الإتجاهات ، يساعد علي التحكم في البنود المتحكمة والمؤثرة علي الأرباح .

منهج الدراسة : Study Methods

استخدمت الدراسة المنهج التاريخي في تتبع الدراسات السابقة ذات الصلة وتحليلها وربطها بموضوع الدراسة ، وفي استعراض الإطار النظري للدراسة من خلال المصادر العلمية ، والمنهج الإستنباطي في صياغة فرضيات الدراسة من خلال أبعاد مشكلة الدراسة ، والمنهج الإستقرائي ، والوصفي التحليلي بأسلوب دراسة الحالة .

مصادر الدراسة : Study Sources

مصادر ثانوية : تتمثل في الكتب والمراجع والدوريات العلمية والتقارير المالية والإدارية والدراسات السابقة ومواقع الإنترنت .

مصادر أولية : تتمثل في المقابلات الشخصية مع بعض مديري الإدارات والمسؤوليين الماليين بالفنادق محل الدراسة ، والمراجعين القانونيين بمكاتب المراجعة .

حدود الدراسة : Study Limits

تتخصر حدود الدراسة في الآتي :

الحدود المكانية : إقتصرت هذه الدراسة علي دراسة استخدام أساليب التحليل المالي في تقويم أداء قطاع الفنادق بالسودان .

الحدود الزمانية : تتخصر الدراسة في الفترة من 2009م إلي 2013م ، لعدم إمكانية توفر بيانات متماثلة لسلسلة زمنية أطول من ذلك لكافة الفنادق محل الدراسة .

هيكل الدراسة: Study Structure

تضمن هيكل الدراسة مقدمة وأربعة فصول وخاتمة ، حيث اشتملت المقدمة علي الإطار المنهجي و الدراسات السابقة ، أما الفصل الأول فقد تناول الإطار النظري للتحليل المالي ، وتناول المبحث الأول في الفصل الأول مفهوم وطبيعة وأهمية وأهداف التحليل المالي ، بينما يتناول المبحث الثاني أنواع وخطوات مقومات التحليل المالي ، وتناول المبحث الثالث المناهج والمحددات والإعتبارات والمشاكل الخاصة بالتحليل المالي ، ويتناول الفصل الثاني الإطار النظري لأساليب وأدوات التحليل المالي والمحاسبي في قطاع الفنادق ، تناول المبحث الأول في الفصل الثاني مفهوم وأنواع ومعايير النسب المالية العامة (التقليدية) ، بينما تناول المبحث الثاني النسب المالية التشغيلية الخاصة بالفنادق ، وخصص المبحث الثالث متطلبات نجاح التحليل المالي في الصناعة الفندقية، ويحتوي الفصل الثالث علي تقويم الأداء ومقومات النظام المحاسبي في قطاع الفنادق ، تناول المبحث الأول مفهوم وأهداف وأهمية وأنواع وإجراءات ومعايير تقويم الأداء ، بينما يتناول المبحث الثاني مقومات النظام المحاسبي في قطاع الفنادق ، وتناول المبحث الثالث مفهوم وأنواع القوائم المالية في قطاع الفنادق ، وتم تخصص الفصل الرابع للدراسة التطبيقية تناول المبحث الأول في الفصل الرابع نبذة تعريفية عن الفنادق محل الدراسة ، بينما تناول المبحث الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات ، واشتملت الخاتمة علي النتائج والتوصيات .

ثانياً : الدراسات السابقة : Previous Studies

يعرض الباحث في إطار تاريخي في هذه الجزئية من دراسته عدد من الدراسات السابقة ذات الصلة ، والتي تناولت تقويم الأداء من جوانب متعددة ، بغرض تحليلها وربطها بموضوع الدراسة من ناحية ، واعتبارها كمقدمة نظرية للدراسة التطبيقية من ناحية أخرى ، ذلك حسب التسلسل الزمني :

دراسة : حسين حسين شحاتة ، 1969م¹ :

تمحورت مشكلة الدراسة في ضعف الأساليب التي تنتهجها المحاسبة المالية وقصورها عن تحقيق الرقابة الفاعلة في قطاع الفنادق ، فإن الأقسام الإدارية والمالية تقوم بمهام كافة الأقسام الأخرى ، فيجب توزيع المهام علي أقسام أخرى وفق المبادئ والأصول العلمية المتعارف عليها ، ويقوم العمل المحاسبي في قطاع الفنادق بحصر التكاليف الإدارية والمالية جملة واحدة في حسب الأرباح والخسائر . هدفت الدراسة إلي بيان مساهمة قطاع الفنادق في دعم الإقتصاد القومي ، و إبراز حاجته إلي رقابة فاعلة علي عمليات التشغيل ، ولستخدمت الدراسة المنهج التاريخي والوصفي والتحليلي ، وخلصت الدراسة لنتائج منها : نقص المتخصصين المدربين في إدارة وتنظيم قطاع الفنادق بالجمهورية المتحدة ، وضعف أنظمة الرقابة علي عمليات التشغيل مما تتعرض بعض الجوانب للأهمال والتبذير والسرقة ، وأوصت الدراسة بتطبيق محاسبة التكاليف في القطاع الفندقي والإستعانة بمؤشراتها لتحقيق الرقابة علي كافة البنود ، والإعتماد علي نظام تكاليفي يساعد علي تحديد تكاليف كل مركز والأعباء التي يجب أن يتحمل بها الإنتاج ، وتقييم الأداء أولاً فأول .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت علي نظام محاسبة التكاليف كنظام رقابي داخلي سليم يعمل علي المحافظة علي موجودات الفندق ، ولاسيما أدوات التشغيل ومستلزمات الإنتاج ، وخصوصاً إن تلك الموجودات قد تكون عرضة للسرقة أو التلف .

دراسة : محمد علي محمد حماد ، 1983م² :

تمثلت مشكلة الدراسة في المآخذ علي المنهج التقليدي الذي يتبع في دراسة وتقييم المشروعات الإستثمارية لإختيار أفضلها ، بإعتبارها المشكلة الأساسية في إعداد الموازنة الإستثمارية الحالية التي لا تتضمن سلامة قرارات الإنفاق الإستثماري ، فقرارات الإنفاق الإستثماري تكمن خطورتها في أن هذه القرارات يترتب عليها إنفاق مبالغ ضخمة تحكم الهيكل التكاليفي للمنشأة لفترة زمنية طويلة ، والعائد المتوقع من تلك القرارات ينتشر علي فترة زمنية طويلة مما يدعو علي ضرورة أخذ مشكلة القيمة الزمنية للتدفقات النقدية في الحسبان ، وأصبح المحاسب الإداري ضرورة لبحث أساليب جديدة لتلافي نقاط الضعف والقصور في الطرق التقليدية المستخدمة ، هدفت

¹ حسين حسين شحاتة ، محاسبة التكاليف كأداة للرقابة في قطاع الفنادق بالجمهورية العربية المتحدة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة القاهرة : كلية التجارة ، 1969م .

² محمد علي محمد حماد ، تطوير الموازنات الرأسمالية بإستخدام أساليب التخطيط الطويل الأجل بالتطبيق علي قطاع الفنادق ، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، 1983م .

الدراسة إلي بيان بعض مشاكل التخطيط والرقابة علي المشروعات الإستثمارية والتي لا يمكن للأساليب التقليدية في المحاسبة أن تساعد في حلها، وتقديم مقترح علمي باستخدام التحليل الكمي في معالجة مشاكل التخطيط والرقابة لهذه المشروعات ، وأهتمت الدراسة بالموضوعية التي تقوم علي الأساس الكمي كمدخل سليم يتولي ترجمة العوامل المتعلقة بالمشروعات الإستثمارية إلي تقديرات كمية للإيرادات والتكاليف والمكاسب المتوقعة ، والتي تتحول بدورها إلي مقاييس للقيمة الإستثمارية لإتخاذ القرارات السليمة ، إتبعت الدراسة منهج شجرة القرارات من خلال التحليل البيزي ، وأسلوب التماثل بالعينات العشوائية ، وتوصلت الدراسة إلي نتائج منها كفاءة وفعالية الموازنة الإحتمالية في القطاعات الحيوية كالفنادق ، وواقعية تطبيقها في الموازنات الجارية والرأسمالية وأوصت الدراسة بعدة توصيات من أهمها : ضرورة تطبيق الموازنة الإحتمالية في سبيل تطوير الموازنة الاستثمارية ، والإهتمام بالأساليب التي تعتمد علي نظم المعلومات وتطوير عملية التخطيط وإتخاذ القرارات .

يري الباحث أن هذه الدراسة قدمت منهجاً علمياً في أساليب المحاسبة الإدارية في سبيل تطوير الموازنة الاستثمارية ، وذلك حتي تؤدي دورها في تغطية كافة ظروف عدم التأكد والقيام بوظيفتها كاملة في مجالات التخطيط والرقابة ، ومجال التطبيق من المجالات التي يكون إستثمارتها ضخمة في الأصول الثابتة .

يسعي الباحث في دراسته المقدمة لإضافة إستخدام أساليب التحليل المحاسبي في هذا القطاع الحيوي حتي تكتمل أساليب التقييم المحاسبية لأداء المؤسسات الفندقية التي شأنها شأن أي قطاع آخر يهدف إلي تحقيق الربح

دراسة : مصطفى نبيل علي الشامي ، 1984م¹ :

تناولت الدراسة النماذج الكمية لقياس أثر المتغيرات السلوكية في تقييم الأداء محاسبياً في قطاع الفنادق ، وهدفت الدراسة إلي دراسة دوافع الأفراد إلي العمل بإعتبار أنها متباينة ومتفاوتة من فرد إلي آخر ، ومن وقت إلي آخر ، ومحاولة التوفيق والتنسيق بين دوافع الأفراد ودوافع متخذي القرارات وتوجيه الهدف إلي حد التأثير علي سلوك العاملين ، وخلق نوع من الولاء والإقتناع وروح التعاون في سبيل تحقيق أهداف المنشأة ، تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الإهتمام بالمتطلبات الإنسانية وإهمال العوامل السلوكية في الدراسات المحاسبية لما له من تأثير في أداء العاملين سواء من حيث أساليب التخطيط أو الرقابة والتقييم ، وضرورة النظر لهذه الأساليب والمؤشرات نظرة سلوكية لإبراز الجوانب السلوكية للبيانات والمعلومات المحاسبية ، وهدفت الدراسة إلي ضرورة وجود نظام تقييم محاسبي للأداء الداخلي يستند إلي جوانب سلوكية بوضع مدي تأثير العنصر البشري في كافة مراحل التقييم ، وإيجاد مجموعة من الفروض والمبادئ التي تتناسب مع دراسات محاسبية سلوكية ، توصلت الدراسة إلي عدة نتائج من أهمها : أن نجاح المنشأة يتطلب عملية مطابقة وتوازن بين أهداف العاملين وأهداف المنشأة ، وأن عملية تقييم الأداء لا يمكن أن تكون بشكل موضوعي إلا بتقارير الأداء التي تساعد علي تشجيع

¹ محمد نبيل علي الشامي ، النماذج الكمية لقياس أثر المتغيرات السلوكية في تقييم الأداء محاسبياً في قطاع الفنادق ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، 1984م .

وتدعيم وتحفيز الأفراد في سلوكهم وقياس فعاليتها ومدى صدقها وواقعيتها . وأوصت الدراسة بتوصيات منها :
وضع معايير لتقييم الأداء حتي تكون أكثر فاعلية في تحريك دوافع الأفراد ، ووضع نظام للتقارير الرقابية للأداء
كأداة للاتصال تربط بين كافة المستويات الإدارية المختلفة

يتضح للباحث من خلال هذه الدراسة ركزت علي سلوكيات الأفراد العاملين بالمنشأة في تقييم الأداء الداخلي ،
ويري الباحث أن البعد السلوكي في المحاسبة يمثل الوجه الثاني للتقارير حيث يعبر عن أداء الأفراد وتحليلهم لهذه
التقارير الذي يمثل الوجه الأول فيها مادي .

دراسة : إتحاد الفنادق بنيويورك ، 1985م¹ :

أوضحت هذه الدراسة ضرورة استخدام العديد من النسب المالية ، حسب ما نص عليه النظام المحاسبي
الأمريكي الموحد للفنادق ، حيث قامت الدراسة بتقسيم الفندق إلي ثلاثة أقسام وهي : قسم الغرف ، وقسم الأغذية
والمشروبات وقسم الأجور والمرتبات ، وجعلت لكل قسم مجموعة من النسب المالية ، حيث حددت ثلاث
مجموعات للنسب المالية لأستخدامها في قسم الغرف ، وهي المجموعة الأولى خاصة بالأشغال ، والمجموعة
الثانية لمتوسط السعر والمجموعة الثالثة خاصة بأعداد النزلاء ، كما بينت ضرورة استخدام نسب الربحية ونسب
المخزون ومعدلات دورانه في قسم الأغذية والمشروبات ، كما اوضحت ضرورة حساب بعض النسب كالمتوسطات
الخاصة بالعمالة وتكلفتها ونتاجيتها .

أتضح للباحث أن هذه الدراسة إستندت علي النظام المحاسبي الأمريكي الموحد للفنادق ، ووضحت العديد من
النسب المالية التي يجب استخدامها في هذا القطاع.

كما يري الباحث أن هذه الدراسة تعد من الدراسات التي وضعت خطوات كبيرة في سبيل تطويع نسب
محاسبية خاصة بالقطاع الفندقي ، إلا أنها ركزت علي قسم الغرف ، والأغذية والمشروبات دون غيرها من باقي
الأقسام ، كما أهتمت بنسب خاصة بالأجور والمرتبات دون غيرها من النفقات . وسيعرض الباحث من خلال
دراسته بعض النسب المالية التي لم تتعرض لها الدراسة كالنسب المتعلقة بالتكاليف المباشرة لتشغيل الفندقي .

دراسة : 1986² , Richard Kotas

تناولت الدراسة العوامل المتحكمة علي الأرباح الصافية للفندق ، أوضحت أن ترتيب التأثيرات علي الأرباح
الفندقية ، يحتاج إلي إخضاع عملية قياس أثر تلك التغيرات لمنهج علمي محاسبي في التحليل والقياس، وبينت
أهمية إتباع أسلوب تحليل حساسية الربحية في القطاع الفندقي حيث أنه أداة مساعدة قوية تُعين متخذ القرار في
تحديد نوعية الفندق فأما يكون هذا الفندق حساس للإيرادات ويتعين علي الإدارة تركيز جهودها بصفة أساسية علي

¹ Uniform System of Accounts for Hotels, Hotel Association of New York City, Inc and American, Eighth Revised Edition, 1985.

² Richard Kotas, **Management Accounting for Hotels and Restaurants**, Second Edition, London, Surrey University Press, 1986.

كل العوامل المتصلة بعملية توليد الإيرادات ، حيث أن تغييراً بسيطاً في تلك العوامل يؤدي إلى تغييراً كبيراً في صافي الأرباح ، أو فندق حساس للتكاليف ، وهنا علي الإدارة تركيز جهودها علي العوامل المتصلة بالتكاليف .
أتضح للباحث أن هذه الدراسة قدمت أسلوب تحليل حساسية الربحية للتعرف علي العوامل المتحكمة في توليد الأرباح الفندقية ، ويرى الباحث أن هذا الأسلوب يوفر لإدارة الفندق بيانات ومعلومات هامة ومفيدة للغاية ، ويجنبها الإعتماد علي الخبرة الطويلة لمعرفة العوامل المتحكمة في الأرباح
دراسة : ناجي نجيب يوسف ، 1988م¹ :

تناولت الدراسة استخدام أسلوب الفحص التحليلي في مراجعة وتقييم أداء الفنادق ، وتمثلت مشكلة الدراسة في ضعف العلاقة بين إدارة الفندق والنزلاء فبمجرد تقديم الفواتير للنزيل وقيامه بسداد قيمتها تنتهي علاقته بإدارة الفندق ، وبالتالي تكون إيرادات الفندق عرضة للإختلاس ولحدوث الأخطاء بها ، في حالة عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية ، وأن المواد الخام اللازمة للنشاط الفندقي لأعداد الطعام والشراب أيضاً عرضة للتلف وسوء الإستخدام ، وذلك جعل تتاسب طبيعة النشاط الفندقي لتطبيق أسلوب الفحص التحليلي . هدفت الدراسة إلي دراسة وفحص البيانات المالية والإحصائية بالفندق لإكتشاف الأرصدة غير العادية ، ومناقشة الأساس الفكري لأسلوب الفحص التحليلي وأهمية استخدامه في مجال مراجعة الحسابات المالية ، وتوصلت الدراسة إلي نتائج منها : أن هنالك اختلافات كبيرة في أسس تحديد نسبة الأشغال بالفنادق مما يجعل صعوبة إجراء المقارنات وهذه الإختلافات في أسعار التكلفة أو أسعار بيع الخدمات ، كما وصلت الدراسة بأهمية أسلوب إختبارات المعقولية في الفنادق إذ بتطبيقه يمكن التحقق من سلامة إيرادات الفندق ، كما يجب التحقق من تقديرات الإدارة قبل إستخدامها .
إتضح للباحث أن هذه الدراسة أهتمت بنظام الفحص التحليلي للتحقق من سلامة البيانات المالية والإحصائية ، يرى الباحث أنه من الممكن التغلب علي المشاكل التي تواجه تقييم أداء الفندق من خلال دراسة الأسس التي يتبعها الفندق في تحديد إيراداته ومصروفاته ، ويسعي الباحث لتطويع أساليب التحليل المحاسبي لاستخدامها في هذا القطاع حتي تقيد الإدارة في تقييم الأداء ولجراء المقارنات .

دراسة : محمد نبيل علام ، 1990م¹ :

1 . د. ناجي نجيب يوسف ، استخدام أسلوب الفحص التحليلي في مراجعة وتقييم أداء الفنادق ، مجلة البحوث التجارية ، جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، العدد الثاني عشر ، 1988م ، ص 346 .

تمثلت مشكلة الدراسة في الإعتماد علي نسب الأشغال ونسب إنفاق النزلاء فقط لا يساعد في تقييم ورقابة أداء الفنادق ، وهدفت الدراسة إلي إبراز الخطوات الحقيقية نحو إيجاد مفهوم متكامل لأستخدام النسب المحاسبية في قطاع الفنادق ، وكونت الدراسة مجموعات من النسب المحاسبية تميزت بالشمول والتكامل فيما بين بعضها البعض ، ولمكانية إستخدامها في كافة أقسام الفنادق ، وقسمت هذه النسب إلي أربعة مجموعات المجموعة الأولى تختص بنسب الاشغال ، والثانية تختص بنسب إنفاق النزلاء ، والثالثة تختص بنسب ربحية الأنشطة الفندقية ، والرابعة تختص بنسب تكاليف التشغيل الفندقي المباشرة وغير المباشرة ، وقدمت هذه الدراسة ركناً هاماً من أركان التحليل المحاسبي وهو النسب النمطية لأغراض المقارنة سواء علي المستوي العربي أو العالمي .

إتضح للباحث أن هذه الدراسة بالرغم من أنها قدمت محاولة ناجحة وشاملة في الإستعانة بمجموعات نسب محاسبية لتقييم ورقابة الأداء الفندقي ، إلا أنها تركت بعض الجوانب مثل النسب الخاصة بالعمالة والإنتاجية ، يسعى الباحث نحو التوسع في هذه المجموعات الأربع من خلال الإستعانة بكافة الجهود والدراسات السابقة .

دراسة : أشرف عبد العزيز يوسف ، 1997م²

هدفت هذه الدراسة إلي بيان الآثار المختلفة للسياحة علي المجتمع بصفة عامة وعلي قطاع الفنادق بصفة خاصة وتأثيرها المحاسبي عند تطبيق الأساليب التحليلية ومقاييس إنتاجية تساعد الإدارة عند استخدام الموازنات ، والتنبؤ ، وتخطيط الموارد البشرية ، ونظم الحوافز ، وكذلك تشخيص الأداء الضعيف ، وتمحورت مشكلة الدراسة في عدم جدوي فكرة تقييم الأداء الفندقي من خلال الأرقام المطلقة ذات الفائدة المحدودة والواردة بالقوائم المالية في التعرف علي نتائج الأداء أو توضيح دلالات تلك النتائج ، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ، والمنهج التاريخي ، وتوصلت الدراسة إلي نتائج منها : إهمال إدارة الفنادق لأساليب التحليل المحاسبي للقوائم المالية قبل نشرها ، عدم إستعانة إدارة الفنادق بمحلل مالي لقراءة الوضع المستقبلي للفندق ، أوصت الدراسة بعدة توصيات منها : ضرورة الاعتماد علي أساليب التحليل المحاسبي حتي تتمكن الإدارة من معرفة الأحداث التي تقع بعد تاريخ نشر القوائم المالية ، قدمت الدراسة أيضاً مجموعة من النسب المتعلقة بتدريب العنصر البشري ويمكن من خلالها قياس كفاءة الإدارة في إدارتها للموارد البشرية .

يري الباحث إن هذه الدراسة إختلفت من غيرها من الدراسات في هذا المجال ، حيث قدم الباحث نسب محاسبية أكسبت الدراسة ميزة الشمول في قياس نتائج أداء هذا القطاع الذي يشمل الجانب التجاري و الصناعي والخدمي ، كما ييري الباحث أن بالرغم من تقديمها لمجموعات نسب شاملة إلا أنها لم تتعرض إلي نسب ييري

¹ . د. محمد نبيل علام ، استخدام أساليب التحليل المحاسبي في القطاع الفندقي لأغراض الرقابة والتخطيط ، المجلة العلمية - أفق جديدة ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية العدد الرابع ، 1990م ، ص 188 .

² . أشرف عبد العزيز يوسف ، تطويع أساليب التحليل المحاسبي للأستخدام في القطاع الفندقي ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، 1997م .

الباحث أنها ضرورية في هذا القطاع وهي تتعلق بالجهود التسويقية والترويجية ، ويسعى الباحث من خلال دراسته التعرف عليها .

دراسة : مصطفى نبيل علي الشامي ، 2000م¹ :

تمثلت مشكلة هذه الدراسة في إفتقار المكتبة العربية المحاسبية للدراسات والأبحاث في مجال صناعة الفنادق ، والتي تدعم القائمين علي إدارتها بالأساليب والأدوات العلمية المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية ، والتقييم السليم ، وهدفت الدراسة إلي إلقاء الضوء علي دور التحليل المحاسبي كنظام للمعلومات في تقييم الأداء واتخاذ القرارات من خلال دراسة تحليلية كمية تتفق مع خصائص صناعة الفنادق ، إستخدمت الدراسة نهجاً نظرياً وتطبيقياً حيث تناول المنهج النظري القدر الذي تحتاجه الدراسة لإبراز مفهوم التحليل المحاسبي وأساليبه ، والمنهج التطبيقي أهتم بإستخدام هذه الأساليب في الفندق ، وذلك دون إنفصال فيما بين المنهجين .

خرجت الدراسة بعدة نتائج منها : إبراز أهمية مراكز الربحية كأداة من أدوات التحليل المحاسبي تساعد علي تقييم الأداء الداخلي لأنشطة الفندق محاسبياً من خلال توفير التحليل للربحية ومعدلات التشغيل والإشغال لإبراز مواطن القوة والضعف . وأوصت الدراسة بتوصيات عديدة منها : ضرورة وأهمية إستخدام أساليب التحليل المحاسبي كنظام للمعلومات لتقييم الاداء الداخلي واتخاذ القرارات ، وعدم الإكتفاء بإستخدام التحليل المالي والنسب المالية التقليدية .

يتضح للباحث أن هذه الدراسة أكدت إخضاع مخرجات النظام المحاسبي لأساليب وأدوات محاسبية أخرى متعارف عليها (تحليل) ، ويتفق الباحث مع هذه الدراسة حيث إتخاذ القرارات الرشيدة والتقييم السليم يحتاج إلي أساليب علمية حديثة.

دراسة :² ElSidig Elnour Mohammed , 2000

تطرقت الدراسة إلي أهمية النسب المالية في تقويم كفاءة الأداء بمنظمات الأعمال . وتمثلت مشكلة الدراسة في أن منشآت الأعمال لم تلعب دوراً كبيراً أو رائداً في تنفيذ أنشطتها بكفاءة . ولمعرفة قوة كفاءة هذه المنشآت يجب أن تكون هنالك آلية لتقويم الأداء في المنشأة ، وذلك لمعرفة أدائها في الماضي ، والتخطيط للمستقبل وهنا تظهر أهمية النسب المالية لتقوم بذلك الدور .

هدفت الدراسة إلي معرفة أهمية النسب المالية كأداة لتقويم الأداء في المنشأة ، وهل هنالك أدوات أخرى لتقويم الأداء ، وأهتمت الدراسة بإختبار الفرضيات التالية : النسب المالية مهمة في تقويم الأداء في المنشأة ، كل

¹ . د. مصطفى نبيل علي الشامي ، التحليل المحاسبي كنظام للمعلومات مدخل لتقييم الأداء واتخاذ القرارات في صناعة الفندقية ، مجلة الدراسات التجارية ، جامعة الزقازيق ، العدد الأول ، 2000م ، ص ص 276 - 279.

² . ElSidig Elnour Mohammed , **Ratio Analysis Evaluation the presrmance in Business oaganizations** , (As Applied Omdurman Nationd Bank & Saudi Sudanese Bank) , Supplementary , Research Submitted for the Degree of M.Sc in Accounting & Finance , Unpublished , (University of Sudan for Science and technology Colege of Cradution studues, 2000) .

المنشآت تستخدم أدوات التحليل المالي ، المحلل المالي ذو الخبرة يلعب دوراً مهماً في عملية التقويم ، إتبعنا الدراسة المنهج الإستنباطي ، والإستقرائي ، والوصفي التحليل ، والتاريخي .

توصلت الدراسة إلي نتائج لعل أهمها : النسب المالية مهمة عند عملية تقويم أداء المنشأة ، أي منشأة لها طبيعتها الخاصة ، وبالتالي تحتاج إلي نوع خاص من النسب المالية ، يجب علي المحلل المالي أن يمتلك الخبرة الكافية بالمؤشرات المالية ، إضافة إلي إلمامه بطبيعة المنشأة موضع التقويم .

يري الباحث أن هذه الدراسة بالإضافة إلي أدوات التحليل المالي المتمثلة في النسب المالية التي تعطي مؤشرات موضوعية ونمطية تفيد في تقويم الأداء ، بينت أهمية دور المحلل المالي ومعرفته بطبيعة المنشأة موضع التحليل .

يتفق الباحث في دراسته مع هذه الدراسة في أسلوب تقويم الأداء بأدوات التحليل المالي حتي تتمكن إدارة المنشأة من إدراك مواطن القوة وتعمل علي المحافظة عليها ، ومواطن الضعف وتبذل جهد في تحسين أدائها ومعالجة الخلل .

دراسة : أشرف خوفو عزيز ، 2002 م¹ :

تناولت الدراسة استخدام التحليل المالي لأسس القياس المحاسبي في القوائم المالية لتقويم كفاءة الأداء في القطاع المصرفي ، هدفت الدراسة إلي إبراز أهمية التحليل المالي في الإستفادة من بيانات القوائم المالية من خلال الوصول لمؤشرات لإيضاح أوجه القوة في أداء عمليات المشروع ، والمخاطر التي تؤثر في عمليات المشروع ، وتوضيح أهمية المؤشرات والنسب التي تستخدم لبيان كفاءة أداء المشروعات ، وإيضاح حدود التحليل المالي في هذا المجال .

إختبرت الدراسة الفرضيات التالية : إتباع القوائم المالية لأسس القياس المحاسبي تمثل الأساس في استخدام التحليل المالي لتقويم كفاءة الأداء للمشروعات ، القوائم المالية لا تمثل مصدر كافٍ للمعلومات اللازمة لإجراء التحليل المالي اللازم لتقويم كفاءة الأداء للمشروعات ، كفاءة الأداء تتحقق من خلال التطور الإيجابي للمؤشرات المرتبطة بكفاءة أداء عمليات المشروعات الإستثمارية والتشغيلية والتمويلية .

إتبعنا الدراسة المنهج الإستنباطي ، والمنهج الإستقرائي ، والمنهج الوصفي التحليلي ، والمنهج التاريخي توصلت الدراسة إلي نتائج لعل أهمها : كفاءة الأداء تتحقق من خلال نمو الإيجابي لمؤشرات أداء عمليات الإستثمارية ، والتمويلية والتشغيلية ، تمثل القوائم المالية المعدة إستناداً إلي أسس القياس المحاسبي المصدر الأساسي لإجراء عمليات التحليل المالي . واوصت الدراسة بتوصيات منها : الإستفادة من القوائم المالية المعدة وفقاً لأسس القياس المحاسبي عند إجراء عملية التحليل المالي لضمان دقة نتائج وإمكانية إجراء المقارنات مع الأخذ في الإعتبار التغيير في القوة الشرائية للنقود . إستخدام أشخاص مختصين بالتحليل المالي ولهم خبرة كافية

¹. أشرف خوفو عزيز ، استخدام التحليل المالي لأسس القياس المحاسبي في القوائم المالية لتقويم الأداء بالقطاع المصرفي ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2002 م .

في هذا المجال للإستفادة منهم في الحصول علي المؤشرات ذات الصلة بالأداء يري الباحث أن هذه الدراسة أهتمت بتقويم أداء القطاع المصرفي بأسلوب علمي ومنهجي يؤدي إلي مؤشرات موضوعية ومنطوية . بينما يتناول الباحث في دراسته أكثر من أسلوب في عملية تقويم الأداء لقطاع حيوي يقوم بكافة الأنشطة الاقتصادية .
دراسة : راضي الحامدين ، 2002م¹ :

هدفت هذه الدراسة إلي تحقيق مجموعة من الأهداف منها : التعرف علي مدي إدراك متخذي القرار بالمؤسسات الفندقية لمفهوم المسؤولية الإجتماعية ، وبيان مدي قيام المؤسسة بتبني محاسبة المسؤولية لديها ، تمثلت مشكلة الدراسة فأن هنالك قصور في المؤسسات الفندقية بعدم الإفصاح عن عاداتها الإجتماعية ، وان مجال البيئة لا يحظى بالإهتمام والتطبيق . إستخدمت الدراسة المنهج الإستنباطي والإستقراء الوصفي والتحليلي .

خلصت الدراسة إلي إستنتاجات أوضحت فيها أن متخذي القرارات في المؤسسات الفندقية يدركون المفهوم الواسع للمسؤولية الإجتماعية ، كما كشفت الدراسة أن قيام المؤسسات الفندقية بتبني المسؤوليات الإجتماعية ضمن أنشطتها الإعتيادية .

وأوصت الدراسة بمزيد من الدراسات العلمية بهدف وضع إطار شمولي لمحاسبة المسؤولية الإجتماعية يصلح للتطبيق في مختلف الظروف ، ويتضمن نموذج علمي للإفصاح عن الأداء الإجتماعي من خلال نظام خاص للتقارير الإجتماعية ، وزيادة إهتمام الجهات الأكاديمية المختلفة في مجالات التخصصات الفندقية .

إتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت علي الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية والإهتمام بها في القطاع الفندقي ، واتفق الباحث مع الدراسة في أهمية المسؤولية الإجتماعية لدي المؤسسات الفندقية حيث تنوع النشاط يتطلب ذلك .

دراسة : محمد طعمانة ، وأحمد يونس ، 2002م² :

تناولت الباحثان تقويم أداء المؤسسات السياحية العامة في الأردن ، تمثلت مشكلة الدراسة في قياس نماذج تقويم الأداء التي تمكن المسؤولين والمهتمين من الحكم علي أداء المؤسسات السياحية العامة في الأردن في ظل قلة

¹ . راضي الحامدين ، محاسبة المسؤولية الإجتماعية في المؤسسات الفندقية ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة آل البيت ، كلية التجارة ، 2002م .

² . محمد طعمانة ، وأحمد يونس ، تقييم أداء المؤسسات السياحية العامة في الأردن ، دراسة ميدانية تحليلية ، مجلة أبحاث اليرموك ، المجلد 18 ، العدد الرابع ، 2002 م ، ص 1407 .

التطبيقات التي تبين واقع الأداء الفعلي لهذه المؤسسات إضافة إلى صعوبة تحديد المعايير المناسبة لتقويم الأداء ، ومحدودية المعلومات ، وعدم أدراك أهداف المؤسسة ، وتطوير نظام لتقويم الأداء المؤسسي .
توصلت الدراسة إلى نتائج لعل أهمها : أداء المؤسسات السياحية العامة في الأردن معيار رضا الزبائن كان متوسط ، تبين من قياس أداء المؤسسات السياحية العامة في الأردن أن مستوي أدائها كان متوسطاً ، تم تطوير نموذج تقويم الأداء المؤسسي للمؤسسات السياحية العامة إشمتمل علي مجموعة معايير منها : رضا العملاء ، المقدرة الإنتاجية ، الترويج للسياحة ، التنمية والتطوير ، المقدرة التنافسية ، الربحية ، التوظيف ، خدمة المجتمع وحماية البيئة .

يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت تقويم الأداء في قطاع مهم لما له دوراً هاماً في تنمية اقتصاد كثير من البلدان السياحية ، وقامت الدراسة بتطوير نموذج لتقويم أداء هذه المؤسسات .
بينما أهتمت دراسة الباحث بتقويم الأداء في قطاع الفنادق باستخدام التحليل المحاسبي بأدواته واساليبه ومؤشراته التقليدية (العامة) ، والتشغيلية (الخاصة) ، وأسلوب مضاعف الربحية .

دراسة : عبد الكريم محمد الفلاح ، 2005م¹ :

هدفت الدراسة إلى تقديم إطار لتقييم أداء المنشأة في إستخدام التحليل المالي ، والتركيز علي الأساليب المالية المختلفة له ، بما يوضح الكيفية التي يجب أن تتم من خلالها الإستفادة من البيانات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي بواسطة الإدارة في التخطيط والرقابة . تمثلت مشكلة الدراسة في عدم إستخدام القائمين علي أسلوب التحليل المالي في تحليل القوائم المالية ، وعدم إهتمام الباحثين كثيراً بالتحليل المالي والإحصائي الأمر الذي يؤدي إلي عدم الحصول علي معلومات دقيقة وصحيحة عن الوضع المالي الحقيقي للمنشأة . إستخدمت الدراسة المنهج المعياري لتقويم أداء المنشأة .

توصلت الدراسة إلى نتائج لعل أهمها : إن المنشأة لا تستخدم الأسلوب العلمي للتحليل المالي من خلال وضع برامج عمل مكتوبة ومنظمة وواضحة للتحليل المالي ، هنالك نظام لتقييم الأداء للمنشأة إلا أن هذا النظام لا يغطي كافة نواحي النشاط بالمنشأة . أوصت الدراسة بعدة توصيات من أهمها : عدم الإكتفاء بالمعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية ، بل يجب النظر إلي الجوانب الأخرى كأساليب وادوات تحليلية مناسبة بدلاً عن إقتباس معايير أخرى لتقييم الأداء . إتفق الباحث مع هذه الدراسة حيث الأرقام الواردة بالقوائم المالية حتي تكون ذات دلالات كافية ، وإستخدم كمؤشرات لقياس الأداء لا بد تخضع الأساليب المحاسبية أخرى تفيد في إتخاذ القرارات وإجراء المقارنات .

دراسة : أحمد حسن علي عامر ، 2007م¹ :

¹ . عبد الكريم محمد الفلاح ، التحليل المالي كأداة لتقويم أداء الشركات ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية العلوم الإدارية والمالية ، 2005م .

تمثلت مشكلة الدراسة في تأثير الوحدات الاقتصادية الفندقية بالمؤشرات السياسية و الاقتصادية والبيئية ، فقد تتعرض الفنادق نتيجة لهذه المؤشرات بإنخفاض في الإشغال ، مما يؤدي إلي تراجع في الإيرادات والأرباح ، وعدم قدرة الوحدة علي سداد إلتزاماتها . هدفت الدراسة إلي تقديم مقترح إحصائي يساعد مستخدمي القوائم المالية للوحدات الاقتصادية الفندقية للتنبؤ بالإندار المبكر للفشل والتعثر المالي ، طغستخدمت الدراسة النموذج الإحصائي الذي يساعد علي إمكانية التميز بين الوحدات الاقتصادية الفندقية التي تعاني من الإندار المبكر للتعثر والفشل المالي ، وتلك الوحدات التي لا تعاني من تلك الإندار .

توصلت الدراسة إلي نتائج من أهمها : ضعف التدفقات الفندقية والسيولة للوحدات التي تعاني من الإندار المبكر للفشل والتعثر المالي ، إنخفاض القدرات الكسبية وكفاءة تشغيل الأصول ، وضعف أعمال الإحلال والتجديد والتطوير في الأصول الثابتة . أوصت الدراسة بتوصيات منها : ضرورة إيجاد نماذج إحصائية تستخدم كمؤشرات للهيكل التمويلي للفنادق ، وتطبيق النماذج الإحصائية التي تمكن من التمييز بين الوحدات الاقتصادية الفندقية التي تعاني من الإندار المبكر للفشل والتعثر المالي والوحدات الاقتصادية الأخرى التي تعاني من ذلك . يري الباحث أن النماذج الإحصائية التي قدمتها الدراسة يصعب تطبيقها بصورة مثلي في قطاع الفنادق ، حيث أن هذا القطاع يقوم بانشطة متعددة ، وله أنواع متعددة من حيث جودة الغرف والخدمات المقدمة وتطبيقها يحتاج إلي إفصاح عن خطة الإحلال والتجديد والتطوير في الأصول الثابتة ، وإضافة أعباء للمنشأة في إصدار إيضاحات متممة للقوائم المالية مثل : درجة الرفع المالي ، القدرة الكسبية حيث الإفصاح عن معدل العائد عن الأصول وغيرها .

دراسة : إياد محمد عودة ، 2008م² :

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور مخرجات النظام المحاسبي الفندقي من حيث وجهة النظر التقليدية لقياس مدي مساهمة الوحدات الاقتصادية في تحقيق الرفاهية الإجتماعية ، وعدم وضع الإعتبارات فائقة لتكاليف الأداء الإجتماعي لقطاع الفنادق ، وعدم وجود علاقة ولا إرتباط بين حجم تلك التكاليف ونتائجها المالية . هدفت الدراسة إلي إلقاء الضوء علي أهمية المسؤولية الإجتماعية لمنظمات الأعمال ، وتأصيل بعض هذه المفاهيم الأساسية للأداء الإجتماعي ، ومحاولة تصميم نموذج محاسبي يخدم قطاع الفنادق في الأردن علي قياس كلفة الأداء الإجتماعي . إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي والإستقرائي بجانب الدراسة الميدانية في الإستعانة بالسجلات المحاسبية والقوائم المالية لعينة الدراسة .

¹ .د. أحمد حسن علي عامر ، دور المعلومات المحاسبية للتنبؤ بالفشل المالي للأنشطة الفندقية ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس - كلية التجارة ، الجزء الثاني ، 2007م . ص ص 517-519.

² . إياد محمد عودة ، قياس التكاليف الإجتماعية ومدي مساهمتها في تحقيق الرفاهية الإجتماعية بالتطبيق علي فنادق ذات خمس نجوم في الأردن ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، كلية العلوم المالية والإدارية ، 2008م.

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها : أن تكاليف الأداء الإجتماعي تحظى بإعتبارات هامة لدي الاطراف المتعايشة معها وأنها ترتبط بعلاقة مع الإيرادات الإجمالية للفنادق وأن مخرجات النظم المحاسبية الحالية قاصرة عن الإفصاح عن تكاليف المسؤولية الإجمالية ، ومدى المنافع الإجتماعية التي تحدثها في المجتمع الذي تعمل فيه وأوصت الدراسة بعدة توصيات من أهمها : إصدار التشريعات القانونية الخاصة والمعايير المساعدة لتطبيق نظام المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية في الأردن ، بث وتعميق الوعي للمواطنين والمنشآت بالتعامل الإيجابي مع البيئة بالشكل الذي لا يؤثر علي التوازن البيئي.

يلاحظ الباحث أن هذه الدراسة أهتمت بالناحية الإجتماعية ، ويرى الباحث أهمية الإلتزام بالمسؤولية الإجتماعية مما يحقق ذلك منافع إجتماعية للمنشأة .

دراسة : عبد الوهاب عبد الدائم قنيدي ، 2009م¹

تمحورت مشكلة الدراسة في أن البيانات والمعلومات الواردة بالتقارير المالية ، قد لا تعطي مؤشرات واضحة عن نتائج الأعمال ، وهدفت الدراسة إلي دراسة أساليب التحليل المالي ، وذلك من خلال إعادة إكتشاف العلاقة بين بنود القوائم المالية بإستخدام النسب المالية وخاصة نسب إدارة الأصول ، وكذلك إستخدام نظام دي بونت (Du pont System) ، للتحليل الذي يعتمد علي تحليل العناصر المكونة لأهم النسب وهي نسب الربحية ، إستخدمت الدراسة المنهج التاريخي ، والمنهج الوصفي التحليلي ، والمنهج الإستنباطي والإستقرائي .

توصلت الدراسة إلي نتائج من أهمها : أن تركيب النسب المالية يتم من واقع الأرقام الواردة في القوائم المالية ، ولكن نظراً لإختلاف المعالجات المحاسبية المتبعة في إعدادها ، فإن بناء النسب المالية من واقع تلك القوائم يجعلها لا تعبر بدقة عن الواقع الحقيقي للمشروع قيد التحليل ، كما أن التحليل يعطي مؤشرات فقط ، ولا يعطي نتائج نهائية عن نشاط المشروع .

أوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أهمها : بضرورة الإلتزام بالمعايير المحاسبية الدورية عند إعداد القوائم المالية ، فإن هذه المعايير تسهم بالإفصاح عن كل البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية ، كما أوصت بزيادة فاعلية النسب المالية في تقييم أداء المشروع بدراسات علي مدي فترة من الزمن .

يرى الباحث أن هذه الدراسة أكدت عدم كفاية الأرقام الواردة بالقوائم المالية للتقييم ، كما أن النسب المالية التي تستخدم في تحليل تلك القوائم لا تظهر نتائج نهائية لتقييم الأداء ، الأمر الذي يجعل الباحث أن يتفق مع هذه الدراسة ، ويسعي لتحديد نسب مالية لأي نشاط مما جعله يختار قطاع فنادق وهو قطاع يقوم بكافة الأنشطة التجارية ، والصناعية ، والخدمية .

دراسة : وفاء بابكر الأمين ، 2011م² :

¹ . عبد الوهاب عبد الدائم قنيدي ، مدي كفاءة أساليب التحليل المالي للحكم علي كفاءة الأداء ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2009م .

² . وفاء بابكر الأمين ، دور التحليل المالي في تحديد مصروفات إنتاج البرامج ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، 2011م .

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم مقدرة الميزانيات والأرقام التي تظهر فيها علي تحديد نوع وطبيعة السياسات الإدارية والمالية المتبعة ، والتي تؤثر علي تكلفة الإنتاج ، والإعتماد علي تلك الأرقام في إستخلاص المؤشرات المالية بمعزل عن تقييم السياسات المالية يسلب مقومات مصداقيتها . واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ، وتوصلت إلي نتائج لعل أهمها : أن للتحليل النوعي دور هام في تحديد تكلفة الإنتاج ، وأن إتخاذ بعض القرارات الداخلية أدي إلي تجويد العمل والإهتمام بشكل العرض مما جعل هذه البرامج المحلية ، والأفلام الوثائقية تنافس نظيراتها في الدول العربية والأفريقية . وتوصلت إلي نتائج منها : ضرورة الإهتمام بالتحليل المالي في مجال تقييم الأداء المالي للإدارة ، استخدام نتائج التحليل المالي في وضع الخطط المستقبلية من خلال عرض الدراسة يري الباحث أن هذه الدراسة تناولت جزئية محددة بغرض تقييم الأداء فيها باستخدام أسلوب التحليل النوعي ، يتفق الباحث مع الدراسة في إهمية الإعتماد علي مؤشرات التحليل المالي في تقييم الأداء للمشروعات مما يسهم ذلك في التعرف علي مواطن القوة والقصور في الأداء ، ومن ثم وضع الخطط الرشيدة لمعالجة القصور .

تأسيساً على ما تقدم من عرض وتحليل للدراسات السابقة ، يتضح للباحث أنه لم يحظي قطاع الفنادق بالسودان بالإهتمام من قبل الباحثين بالدراسة والتحليل للتعرف على كفاءة الأداء المالي والإداري في تلك القطاع الحيوي ، كما سيختبر الباحث في الدراسة التطبيقية أكثر من أداة في قياس نتائج أداء هذا القطاع الذي يشمل الجانب التجاري ، والصناعي ، والخدمي ، هذا ما يميز دراسة الباحث عن تلك الدراسات السابقة، حيث أن الباحث استخدم النسب المحاسبية العامة التقليدية للتحليل المالي ، والنسب المحاسبية الخاصة التشغيلية ، وأسلوب تحليل مضاعف الربح في تقييم أداء الفنادق محل الدراسة ، وإجراء مقابلات شخصية مع المسؤولين الإداريين والماليين بالفنادق محل الدراسة ، وبعض المراجعين القانونيين ، كما تميزت الدراسة بتناولها إلي نسب الجهود التسويقية والترويجية للخدمات الفندقية .

و إستكمالاً للجهد الواضح الذي أبرزته الدراسات السابقة في مجالات تقييم الأداء المتعلقة بتقييم الأداء للمشروعات الأخرى ، وتقييم الأداء في مجال قطاع الفنادق وبالرغم من قلتها وعدم إهتمام الباحثون والمهتمون بالمحاسبة بهذا القطاع إلا أن الباحث يسعى نحو التوسع في هذه النسب المالية بصورة أكثر تفصيلاً وتطبيقاً في بيئة لم تجري فيها دراسة من قبل في هذا الشأن ، ولتحقيق الهدف من هذه الدراسة فسوف يقتصر الباحث علي عرض مجموعة من النسب التي تتعلق بالعنصر البشري حيث النشاط الفندقي يتسم بأنه نشاط إنساني ، ونسب تسويقية خاصة بالنشاط الفندقي .

إلا أن الباحث يستطيع القول أن ما تطرقت إليه تلك الدراسات السابقة فيما يتعلق بتقييم الأداء ، كان بمثابة المرشد والموجه والحافز الأساسي لتناول موضوع الدراسة الحالية، وأن هذه الدراسات في مجموعها تصلح أن تكون مرتكزاً ومعيناً لإنجاز الدراسة التطبيقية

الفصل الأول

الإطار النظري لأسلوب التحليل المالي

يتناول الباحث في هذا الفصل أساليب التحليل المالي حيث يعرض الإطار النظري للتحليل المالي موضحاً مفهوم وأهداف وأهمية التحليل المالي وأنواع التحليل المالي وخطواته والإجراءات المستخدمة ، كما يستعرض الباحث أهم مقومات التحليل المالي، والتي تعتبر الركائز الأساسية التي تُبنى عليها عملية التحليل المالي، بالإضافة إلى أهم المحددات ونقاط الضعف في التحليل المالي، مستعرضاً المناهج والاعتبارات والحدود والمشاكل

الخاصة بالتحليل المالي ، وذلك من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : مفهوم وطبيعة وأهداف وأهمية التحليل المالي.

المبحث الثاني : أنواع وخطوات ومقومات التحليل المالي .

المبحث الثالث : المناهج والمحددات والاعتبارات والحدود والمشاكل الخاصة بالتحليل المالي .

المبحث الأول

مفهوم وطبيعة وأهداف وأهمية التحليل المالي

أولاً : مفهوم التحليل المالي :

يشير الأدب المحاسبي إلى أن تعريفات التحليل المالي تعددت بتعدد الكتاب والباحثين في هذا المجال ، ولم يتفقوا على تعريف محدد للتحليل المالي ، وسيعرض الباحث آراء وأفكار مختلفة حول مفهوم التحليل المالي على النحو التالي¹ :

عرف أحد الكتاب التحليل المالي بأنه: " يهتم أساساً بدراسة وتحليل مخرجات النظام المحاسبي لتوفير معلومات إضافية أو أكثر تفصيلية عن تلك المنشورة بالقوائم المالية حول ماضى وحاضر الشركة ، بهدف استشراف مستقبلها " .

كما هنالك تعريف آخر للتحليل المالي بأنه: " عملية يتم من خلالها إستكشاف أو إشتقاق مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية حول نشاط المشروع الإقتصادي تساهم في تحديد أهمية وخواص الأنشطة التشغيلية والمالية للمشروع ، وذلك لكي يتم إستخدام هذه المؤشرات بعد ذلك في تقييم أداء المنشأة بقصد إتخاذ القرارات " ² . أيضاً عرف التحليل المالي بأنه : " علم له قواعد ومعايير وأسس يهتم بتجميع البيانات ثم إخضاعها إلى دراسة تفصيلية دقيقة وإيجاد الربط والعلاقة بينهما ، ثم تفسير النتائج التي تم التوصل إليها والبحث عن أسبابها وذلك لإكتشاف نقاط الضعف والقوة في الخطط والسياسات المالية بالإضافة إلى تقييم أنظمة الرقابة و وضع الحلول والتوجيهات اللازمة في الوقت المناسب " ³ .

عرف التحليل المالي بأنه : " دراسة إنتقادية للقوائم المالية للمنشأة بعد إعادة تبويبها التبويب الملائم لأغراض التحليل مع الإستعانة بالبيانات الأخرى الضرورية التي تشملها تلك القوائم وذلك بإستخدام الأساليب المتنوعة للتحليل بغرض توضيح أسباب ماحدث من نتائج وتقييم تلك النتائج وبيان الإرتباطات بين عناصرها المختلفة وتتبع تطورها على مدار الفترات المالية المتتالية وإجراء المقارنة على أساس سليم بين المشروعات المتماثلة " ⁴ . كما عرفه أحد الكُتاب بأنه : " معالجة منظمة للبيانات المتاحة بهدف الوصول على معلومات تستعمل في عملية إتخاذ القرار وتقييم أداء المؤسسات في الماضى والحاضر وتوقع ما ستكون عليه في المستقبل⁵

¹ . د. محمد المبروك أبو زيد ، التحليل المالي -شركات وأسواق مالية ،(الرياض: دار المريخ للنشر، 2009 م)، ص19.

² . د. محمد مطر ، التحليل المالي والإئتماني - الأساليب والأدوات والإستخدامات العلمية ، (عمان : دار وائل التوزيع ، 2000م)، ص 3.

³ . د.رشاد العصار وآخرون ، الإدارة التحليل المالي ، (عمان : دار البركة للنشر والتوزيع ، 2001م)، ص 151

⁴ . د. رمضان محمد غنيم ، دراسات في المحاسبة الإدارية ،(الخرطوم : وحدة المطابع والتصوير، 1987م)، ص13.

⁵ . د. وليد ناجي الحيايى ، الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي ، نقلاً عن www.ao.Academy.ory ، ص21.

هنالك من يرى أن التحليل المالى هو: " تحويل الكم الهائل من البيانات والمعلومات المالية التاريخية التى تحتويها القوائم المالية إلى كم أقل و أكثر فائدة فى عملية إتخاذ القرارات¹ ".

عُرف التحليل المالى من قبل بعض الكتاب بأنه : " ذلك الفرع من فروع المعرفة والمجال من مجالات العلوم الإجتماعية الذى يعنى بدراسة القوائم المالية دراسة تفصيلية تحليلية إنتقادية بعد تبويبها التبويب الملاءم من زاوية المحلل المالى نفسه "².

أيضاً عُرف التحليل المالى بأنه : " فحص و دراسة دقيقة وتفصيلية لبيانات القوائم المالية ، ولستقراء العلاقات القائمة بين عناصرها وأجرائها والتوصل إلى مجموعة من المؤشرات ذات الدلالة التى تمكن من الحكم على أداء المشروع أو الشركة ، وبالتالي إصدار حكم موضوعى على حقيقة الموقف المالى للمشروع من مختلف جوانبه³ "

يرى أحد الكُتاب أن التحليل المالى هو : " عملية ترتيب البيانات المالية المنشورة بواسطة المنشأة وتحويلها من صورتها الإجمالية المطلقة إلى صورة حسابية معبرة يتم من خلالها إبراز الأهمية النسبية لبيئتها المتنوعة وبيان إتجاهاتها والعلاقة القائمة بينها ، وذلك بغرض معرفة الحالة المالية لتلك المنشأة من حيث القوة والضعف المالى خلال فترة معينة أو فى زمن معين⁴ "

بينما عرف التحليل المالى أحد الكتاب بأنه : " دراسة تفصيلية للبيانات المالية والإرتباطات فيما بينها ومدلولاتها فى محاولة لتفسير الأسباب التى أدت إلى ظهور هذه البيانات بالكميات التى عليها.

مما يساعد على إكتشاف نقاط القوة والضعف فى السياسات المالية التى يعمل المشروع فى إطارها ، ويمكن من وضع تخطيط علمى للنواحى المالية فى المشروع⁵ .

عرف التحليل المالى بأنه : " عملية تكوين البيانات المتاحة للحصول على معلومات قابلة للإستخدام من قبل الآخرين فى مجال إتخاذ القرارات وقياس كفاءة الأداء والتنبؤ المستقبلى للمشروع ، ويقوم التحليل المالى بإيجاد علاقة بين مختلف العناصر التى تتكون منها القوائم المالية وربط النتائج التى تحصل عليها مع البيئة المحيطة

¹ .د. حمزه الشمخى ود. إبراهيم الجزراوى ، الإدارة المالية الحديثة - منهج علمى تحليلى فى إتخاذ القرارات ،(عمان: دار صفاء للنشر ، 1998م) ، ص 14.

² .د. صادق الحسنى ، التحليل المالى والمحاسبى - دراسة معاصرة فى الأصول العلمية وتطبيقاتها ، (عمان : دار مجدلاوى للنشر ، 1998م) ، ص 73 .

³ .د.محسن أحمد الخضيرى ، كيف تقرأ - مدخل إقتصادى متكامل لمنظومة إتخاذ القرارات فى الشركات والبنوك المحلية والدولية ،(القاهرة : دار إيتراك للنشر والتوزيع ، 1996م) ، ص 11 .

⁴ .د. عبدالعزيز عبدالرحيم سليمان ، التمويل والإدارة المالية فى منشآت الأعمال ، (الخرطوم: د- ن ، 2004م) ، ص 143 .

⁵ .د. حسن أحمد توفيق ، التمويل والإدارة المالية فى المشروعات التجارية ،(القاهرة : دار النهضة العربية ، 1964م) ، ص 65.

والمؤشرات الإقتصادية والمعايير المستخدمة لقياس كفاءة الأداء وإقتراح الطرق والوسائل اللازمة لمعالجة نقاط الضعف والإستفادة من مواضع القوة بمختلف أنشطة المشروع¹ .

كما عرف التحليل المالى من قبل أحد الكتاب بأنه : " يتفاعل مع أرقام وبيانات ومشكلات وسياسات وخطط ومعايير تتعلق بمجموعات كثيرة من الطوائف والمستخدمين بحيث لا يصح ولا يمكن تجنب وجهة نظر المجتمع فى كثير من الأحيان² ."

من خلال الاستعراض السابق لتعريفات التحليل المالى فى الأدب المحاسبى يتضح للباحث الآتى :

1. أن التحليل المالى يساعد الإدارة والأطراف الخارجية فى الحصول على معلومات ومؤشرات إضافية تفيد فى عملية ترشيد القرارات .
2. أن مخرجات النظام المحاسبى هى المادة الأولية لإجراء عمليات التحليل المالى .
3. يبين التحليل المالى نقاط القوة والضعف ويساعد على تقييم أداة المنشأة .
4. يستوجب التحليل المالى جمع وتصنيف البيانات والمعلومات قبل إجراء عمليات التحليل .
5. يحول التحليل المالى البيانات والمعلومات الكمية الهائلة إلى معلومات بسيطة فى شكل تقارير ونسب متعارف عليها .
6. يفيد التحليل المالى الإدارة فى عمليات التخطيط والرقابة والمتابعة وتقييم التنفيذ .

مما سبق يقدم الباحث التعريف التالى : التحليل المالى هو دراسة وفحص ومعالجة البيانات التى يوفرها النظام المحاسبى ، وذلك بغرض توصيل معلومات ذات فائدة ومدلول تستخدم فى إتخاذ القرارات المختلفة

ثانياً : طبيعة التحليل المالى : **The Nature of Financial Analysis**

من أبرز معالم الإدارة العلمية الحديثة التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات على أسس سليمة تضمن رفع كفاءة الأداء إلى أعلى مستوى ممكن فى جميع الحالات الإدارية المختلفة ، ولما كان ذلك يتطلب أن تتوفر البيانات الكافية والمؤشرات اللازمة لإتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل ، أصبح هناك إهتمام بالغ بتحليل وتقديم وتشخيص نواحي القوة والضعف .

إستخدم التحليل المالى منذ بداية ظهور الوظيفة المالية كوظيفة مستقلة حينما إجريت دراسات ميدانية بإستخدام التحليل فى دراسة الوضع المالى للمشاريع فى الولايات المتحدة الأمريكية عام 1900م على 981 شركة من خلال إستخدام سبعة نسب مالية لدراسة وضع هذه الشركات ، ومن هنا رافق التحليل المالى الوظيفة المالية بشكل عام بوصفه الأساس فى تطوير هذه الوظيفة كما أنه سائر التطورات التى حصلت فى الوظيفة المالية والمحاسبية على حد سواء ، بحيث أصبح بعد الحرب العالمية الثانية القاعدة الأساسية التى إنطلقت منها وظيفة الإدارة المالية ، ووظيفة المحاسبة إلى أن أصبح جزءاً لا يتجزأ من الإدارة المالية ، وموضوعاً مستقلاً بذاته يدرس فى الجامعات

¹ . د. دريد كامل آل شبيب ، مرجع سابق ، ص 54 .

² . د. محمد سبع ، أصول التحليل المالى ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1973 م) ، ص 11 .

والمدارس المتخصصة في مجال المال والإقتصاد¹ ، يعد التحليل المالي من الأنشطة المهمة لإدارة المشروع ، وإن إرتباط تطور التحليل المالي بالإدارة المالية كونه إحدى أهم أدواتها في التخطيط المالي و أداة يستفاد منها المستثمرون ، المقرضون ، الجهات الحكومية والعاملون والمتعاملون في الأسواق المالية

إزدادت الحاجة للتحليل المالي بعد التقدم الصناعي واتساع حجم المشروعات ، فعلى الرغم مما ساهم به في الإنتاج الكبير من وفر في تكاليف واتساع الأسواق إلا أنه جعل أعمال الرقابة والإشراف صعبة إستلزمت الكثير من البيانات المالية والمحاسبية والإحصائية ، ووجود جهاز إدارى متخصص يتناول هذه البيانات بالتدقيق والتحليل والتفسير بغية تحقيق الأغراض منه² .

ثالثاً : أهداف التحليل المالي :

هى الطرق والأساليب والإجراءات التى يتعامل معها المحلل المالي فى إجراء عمليات التحليل المالي للقوائم المالية ، وهذه المنهجية تحكمها بعض المبادئ والأسس العامة التى يجب أخذها فى الإعتبار لإتمام عملية التحليل المالي بشكل يتيح له تحقيق الهدف المطلوب³ ، إن عملية التحليل المالي يمكن أن تتم أو تجرى لعدة أغراض، تختلف وتتعدد تبعاً لتعدد وتتنوع الأهداف والجهات التى تقوم بعملية التحليل المالي⁴ .

يمكن تلخيص أهداف عملية التحليل المالي فيما يلى⁵ :

1. معرفة الوضع المالي للمنشأة .
 2. الحكم على القدرة الكسبية للمشروع .
 3. الحكم على كفاءة الأداء المالي والتشغلي فى المنشأة .
 4. تقييم قدرة المنشأة على سداد ديونها والتزاماتها فى المدى القصير والطويل .
 5. وضع الخطط المستقبلية وأحكام الرقابة الداخلية .
 6. التعرف على نقاط الضعف فى المنشأة وإقتراح الحلول والتوصيات الكفيلة بمعالجتها .
- يرى أحد الكتاب أن أهداف التحليل المالي يمكن حصرها فى الجوانب التالية⁶ :

1. دراسة وتقييم ربحية المنشأة .
2. دراسة وتقييم التوازن المالي للمنشأة .

¹. د. . يوحنا عبد آل آدم ، د. صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة،(عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع ، 2000م) ، ص 423 .

². د. دريد كامل آل شبيب ، الإدارة المالية المعاصرة ،(عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع، 2007م)، ص 53.

³. د. سيد عطا الله السيد ، النظريات المحاسبية ، (عمان : دار الراية للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص 69 .

⁴. د. محمد المبروك أبوزيد ، مرجع سابق ، ص 22.

⁵. د. مؤيد راضى خنفر ، وآخرون ، تحليل القوائم المالية - مدخل نظرى وتطبيقي ،(عمان : دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2006م) ، ص 72 .

⁶. د. صادق الحسنى ، مرجع سابق ، ص 68

3. تقييم المركز المالى الإئتمانى للمنشأة .
 4. تقييم مدى كفاءة سياسات التمويل .
 5. تقييم كفاءة إدارة الأصول والخصوم .
 6. تقييم المركز التنافسى للمنشأة .
 7. دراسة وتقييم المنشأة على الإستمرارية (الفشل المالى) .
 8. إستنباط بعض المؤشرات التى توفر للإدارة أدوات التخطيط والرقابة لتقييم الأداء .
- بينما لخص أحد الكُتاب أهداف التحليل المالى فى الآتى ¹:

1. تحليل لتقويم قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها فى الأجل القصير .
 2. تحليل لتقويم قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها فى الأجل الطويل .
 3. تحليل لتقويم ربحية المشروع .
 4. تحليل لتقويم الأداء التشغيلى للمشروع .
 5. تحليل لتقويم التناسق فى الهيكل التمويلى العام ومجالات إستخداماته.
- كما يرى أحد الكُتاب أن التحليل المالى يفيد فى نواحي عديدة منها ² :
1. يساعد على إعداد نسب مالية مثالية (Ideal Ratios) تهدف المنشأة إلى تحقيقها على أن تستخدم هذه النسب فى تقييم النتائج الفعلية وقياس كفاءة الأداء الفعلى .
 2. يساعد على إعداد قوائم مالية مقارنة تبين التغيرات التى طرأت فى العناصر المختلفة والنسب المئوية لتلك التغيرات .
 3. يفيد فى عملية التنبؤ بالأحداث المستقبلية ، وذلك من خلال معرفة إتجاهات نسب التكاليف والمبيعات والأرباح .
 4. يساعد التحليل المالى فى تقييم الأداء من خلال مقارنة النسب المالية الخاصة بالمنشأة بالنسب المناظرة لها فى المنشآت الأخرى التى تزاوُل نفس الصناعة ، كما يمكن مقارنة النسب المالية الخاصة بالمنشأة على مدار عدة فترات زمنية .
- بينما يرى كاتب آخر أن أهداف التحليل المالى تتمثل فى ³ :

1. توفر الوقت والجهد والتكلفة التى تستنفذها عملية صنع القرارات المالية والإدارية سواء كانت جيدة بالإرتقاء بجودتها أو لتأمين المشروعات من تكلفة وجهد ووقت فى قرارات غير جيدة أو رديئة أو خاطئة ، وبالتالى المساهمة فى إتخاذ قرارات رشيدة ، وبصفة خاصة مساعدة المستثمرين والدائنين .

¹ . د. وليد ناجى الحياى ، مرجع سابق ، ص 31 .

² . Lev .B , **Financial statement Analysis – Anew Approach** , (New Jersy, prentice, Hall,1974) , p8.

³ . د. محسن أحمد الخضيرى ، مرجع سابق ، ص ص 19 - 21 .

2. العمل على زيادة درجة الثقة والطمأنينة للأطراف الداخلية أو الخارجية .
3. تقليل الفاقد والهدر والضائع إلى أدنى درجة ممكنة من خلال المتابعة الحثيثة والدقيقة لتطورات الإنتاج والتسويق ، والتي تعبر عنها الأرقام المالية التي يعدها المشروع ومن ثم القيام بالآتي ¹ :
- أ. تقديم التحذيرات مبكراً من أى أخطار قد تهدد المشروع ومعالجة أوجه القصور والانحراف مبكراً قبل أن تحدث أو قبل أن تستفحل ، ومن ثم وقاية المشروع من الأخطار الجسيمة التي قد تهدد إستمراره .
- ب. تحقيق اليقظة الدائمة والإحاطة الفورية بتطورات عمليات التشغيل والتسويق فى المشروع والإبلاغ عن المستجدات والمتغيرات التي ترصدها عمليات التحليل المالي
- ت. تتبع الإحداثيات والأحداث الموجودة ومعرفة تأثيرتها الإيجابية والسلبية ومعدل نموها وقياس حجم تطورها واتجاهات هذا التطور .
- ث تحقيق الإحاطة والمعرفة الفورية لمتخذ القرار من خلال تقديم المعلومات الهادفة ، الواضحة ، الحديثة ، المنظمة ، والمناسبة للغرض وسهولة الإستيعاب والفهم ومتابعة قرارات متخذ القرار للتأكد من سلامتها وكذلك فعاليتها واتساقها وعدم تعارضها واقتصاديتها .
4. تساعد على تحقيق الفاعلية الديناميكية لإغتنام الفرص الإستثمارية التي تلوح فى الأفق أو تظهر من خلال التحليل المالي الذى يظهر لمتخذ القرار ما يلي :
- أ. وفرة الأموال داخل المشروع وأهمية إستثمارها .
- ب. مدى مناسبة محفظة الأوراق المالية الخاصة بالمشروع .
- ج. أهمية وضرورة التوسع فى النشاط الجارى أو الإنتقال إلى نشاط آخر .
- د. مدى إمكانية إجراء عمليات تكاملية مع الموردين أو الموزعين ، أو الإندماج مع شركات أخرى مماثلة ، أو إزالة نشاط منحسر أو مكلف جداً يلتهم جانب من ربح المشروع .
- يرى أحد الكتاب بأن التحليل المالي يستخدم لتحقيق العديدة من الأهداف منها ² :
1. الحكم على المركز المالي والإئتماني للمنشأة .
 2. الحكم على مدى صلاحية السياسات المالية والتشغيلية المتبعة .
 - 3 . تقييم أداء إدارة المنشأة .
 4. رقابة السياسات المالية والمساعدة فى تخطيطها .
- مما سبق يتضح للباحث أن الهدف من التحليل المالي بشكل عام يتمثل فى تقييم أداء المنشأة من عدة زوايا بطرق وأساليب تخدم مستخدمى البيانات والمعلومات المالية ، وتحديد مواطن القوة والضعف ، ومن ثم الإستفادة

¹ . المرجع السابق ، ص 21.

² .د. وجدى حامد حجازى ، تحليل القوائم المالية فى ظل المعايير المحاسبية ، (الإسكندرية : دار التعليم الجامعى ، 2011م) ، ص

من تلك المعلومات التي يوفرها التحليل المالي لهم والإسترشاد بتلك المعلومات في إتخاذ قراراتهم المختلفة وذات العلاقة بالمنشأة .

رابعاً ٠٠٠٠ : أهمية التحليل المالي :

تتبع أهمية التحليل المالي من إعتبره أحد مجالات المعرفة الإجتماعية ، التي تهتم بدراسة البيانات المالية ذات العلاقة بموضوع التحليل ، لتقييم المراقبة الجيدة على إستخدام الموارد المتاحة في المشروع ، وهو بالتالي أحد أشكال وأدوات الإدارة العلمية لأنشطة المشروع ، ومن خلال توضيح العلاقات بين البيانات المالية والتغيرات التي تطرأ عليها خلال فترة زمنية محددة ، أو فترات زمنية متعددة ، إضافة إلى بيان حجم هذا التغير على الهيكل المالي العام للمشروع ، وبالتالي يساعد التحليل المالي في الإجابة على التساؤلات التي تطرحها جهات معينة ذات علاقة بالمشروع .

تتمثل أهمية التحليل المالي فيما يلي ¹ :

1. يتناول التحليل المالي بيانات النظام المحاسبي للمشاريع المختلفة ، وبغض النظر عن طبيعة عملها ليمد متخذى القرارات بالمؤشرات المرشدة لسلوكياتهم في إتخاذ القرارات الرشيدة .
 2. يساعد التحليل المالي في تقييم الجدوى الإقتصادية لإقامة المشاريع ، ولتقييم الأداء بعد إنشاء المشاريع ، كما يساعد في التخطيط المستقبلي لأنشطة المشروع ، بالإضافة إلى إخضاع ظروف عدم التأكد للمراقبة والسيطرة وحماية المؤسسة من الإنحرافات المحتملة .
 3. يساعد التحليل المالي في توقع المستقبل للوحدات الإقتصادية ، من حيث معرفة مؤشرات نتائج الأعمال ، وبالتالي إتخاذ الإجراءات المناسبة لمواجهة الإحتمالات المختلفة .
- بشكل عام فقد لخص أحد الكتاب أهمية التحليل المالي في النقاط التالية ²:
1. يعتبر التحليل المالي وسيلة الإدارة في تقييم الوضع المالي لمنشأة الاعمال بشكل عام ، والموقف النقدي منه بشكل خاص ، أي أنه يعتبر أحد مهام المدير المالي للمنشأة التي تساعد في أداء مهامه بصورة جيدة
 2. يضمن التحليل المالي تقويم الموقف الإستراتيجي لمنشأة الأعمال من خلال تحديده لنقاط الضعف والقوة في بيئة المنشأة الداخلية وتقييمه للفرص والتهديدات في بيئة المنشأة الخارجية .
 3. يساعد التحليل المالي في تقويم الأداء التشغيلي من خلال تقويم نتائج قرارات الإستثمار وقرارات التمويل
 4. يساعد التحليل المالي على مقارنة البيانات والمعلومات الفعلية مع البيانات والمعلومات المعيارية وتحديد الإنحرافات ، وبالتالي تحليلها ومعرفة أسبابها بإستخدام بعض الأساليب الفنية وصياغة النماذج

د. د. وليد ناجي الحياي ، مرجع سابق ، ص ص 24 ، 25 .

² . د. حمزة محمود الزبيدي ، التحليل المالي - تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل ، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر ، 2000م) ، ص ص 21 ، 22 .

5. يساعد التحليل المالى فى تمكين إدارة المنشأة فى رسم أهدافها وسياساتها التشغيلية ، وبالتالي يضمن لها الدقة فى إعداد الخطط السنوية اللازمة لمزاولة النشاط الإقتصادى.
 6. إكتشاف الفرص الإستثمارية الجديدة ، سواء كان على مستوى المنشأة أو على المستوى القومى .
 7. يوفر التحليل المالى مؤشرات كمية ونوعية تساعد المخطط المالى والمخطط الإقتصادى على رسم الأهداف المالية والإقتصادية والإجتماعية على مستوى المنشأة وعلى المستوى القومى ، وبالتالي إعداد الموازنات التخطيطية والخطط السنوية اللازمة .
 8. يمكن التحليل المالى من خلال نتائجه فى التنبؤ بإحتمالات تعرض المنشأة إلى ظاهرة الفشل وما تقود إليه من إفلاس وتصفية .
 9. يساعد التحليل المالى الإدارة فى تحديد المشكلات التقنية والإقتصادية والمالية ، والمساعدة فى تقديم البيانات الخاصة بمعالجته
 10. يتناول التحليل المالى مخرجات النظام المحاسبى للوحدة المحاسبية المختلفة ، وبالتالي يمد مستخدمى القرارات فى المجتمع بالمؤشرات التى ترشد سلوكياتهم لإتخاذ القرارات الرشيدة.
 11. يساعد التحليل المالى فى توقع مستقبل منشآت الأعمال ، من حيث تحديد مؤشرات نتائج الأعمال المتعلقة بها ، وبالتالي معرفة الإجراءات المناسبة لتفادى إفلاسها وإنقاذ الملاك من خسائر محتملة
 12. يساعد التحليل المالى فى تحديد العوامل المؤثرة فى القيمة السوقية لأسهم المنشأة وفيما إذا كانت هذه العوامل تتسم بالإستقرار والديمومة ، أو أنها حالة مؤقتة ، حيث يعتبر هذا المال من أهم المجالات التى يضمنها التحليل المالى بإعتبار أن تعظيم القيمة السوقية لأسهم المنشأة أو تعظيم ثروة الملاك بمفهوم تعظيم القيمة السوقية للأسهم العادية هو الهدف الإستراتيجى الذى يدور حول كل القرارات الإدارية الرشيدة .
- مما تقدم يتضح للباحث إن أهمية التحليل المالى تتمثل فى ما يقدمه من معلومات بسيطة ومؤشرات كمية ومتوسطات تساعد الأطراف الداخلية والخارجية فى إتخاذ قراراتهم المختلفة .

المبحث الثانى

أنواع وحطوات ومقومات التحليل المالى

أولاً : أنواع التحليل المالى :

هنالك أنواع عديدة للتحليل المالي ، ويرجع هذا التعدد إلى أهمية التحليل المالي ومجالات إستخداماته ، ويمكن تصنيف أنواع التحليل المالي على النحو التالي¹ :

1. من حيث النطاق :

- أ. التحليل المالي على المستوى القومي : يقصد بهذا النوع من التحليل المالي هو تقييم نشاط الدولة من الناحية المالية بإعتبارها وحدة إقتصادية واحدة خلال فترة زمنية معينة .
- ب. التحليل المالي على مستوى منشأة الأعمال : يقصد بهذا النوع من التحليل المالي هو تقييم نشاط منشأة الأعمال سواء أكانت تهدف إلى الربح أو إلى تحقيق عائد إجتماعي من ممارسة نشاطها خلال فترة زمنية معينة .

2. من حيث الشمول :

- أ. التحليل المالي الشامل : وهو تقييم نشاط منشأة الأعمال ومركزها المالي ككل خلال فترة زمنية معينة .
- ب. التحليل المالي الجزئي : وهو تقييم جزء معين من نشاط منشأة الأعمال خلال فترة زمنية معينة كتحليل رأس المال الثابت ، تحليل مصادر التمويل طويلة الأجل ، تحليل المخزون السلعة وغيرها .

3. من حيث التوقيت :

- أ. التحليل التاريخي : يقصد بهذا النوع من التحليل هو تقييم نشاط منشأة الأعمال أو مركزها المالي أو كليهما معاً خلال فترة زمنية ماضية مختارة كأن تكون لفترة ثلاث سنوات مالية ، أو خمس سنوات مالية مختارة وغيرها .
- ب. التحليل المستقبلي : وهو تقييم نشاط منشأة الأعمال أو مركزها المالي أو كليهما معاً خلال فترة زمنية لاحقة (مستقبلية) كأن يكون ثلاث سنوات قادمة ، أو خمس سنوات قادمة ، وذلك بالإعتماد على البيانات والمعلومات التاريخية للمنشأة.

4. من حيث الطبيعة أو النوع : حيث ينقسم التحليل إلى² :

- أ. التحليل المالي الداخلي : يتم بواسطة المحلل المالي للمنشأة أو بواسطة خبراء خارجيين ولكن لحساب الشركة ولأغراضها . ويخدم الإدارة في ترشيد قراراتها .
- ب. التحليل المالي الخارجي : يتم بواسطة أطراف خارج المنشأة ولخدمة أغراضها ، مثل : البنوك المقرضة ، وخبراء الإستثمار في المؤسسات المالية لإتخاذ قرار بيع أو شراء الأوراق المالية .

5. من حيث الشكل³ :

1. د. وليد ناجي الحيايى ، ود. محمد عثمان البطمة ، التحليل المالي ، (عمان : دار حسن للنشر ، 1996م) ، ص 3.

2. د. وجدى حامد حجازى ، مرجع سابق ، ص ص ، 16 ، 17 .

3. د. وليد ناجي الحيايى ، ود. محمد عثمان البطمة ، مرجع سابق ، ص ص 24، 25 .

أ. **التحليل العمودي** : يقصد به تقويم نشاط الوحدة الاقتصادية أو مركزها المالي أو كليهما معاً خلال فترة زمنية معينة من خلال إيجاد العلاقة بين بنود أو فقرات جانب واحد فقط من قائمة النتيجة كأن يكون جانب النفقات أو جانب الإيرادات ، وكذلك الحال بالنسبة لقائمة المركز المالي كأن يكون مصادر التمويل أو أوجه الاستخدام أى بعبارة أخرى إيجاد الأهمية النسبية لمكونات أو بنود قائمة النتيجة و قائمة المركز المالي .

ب. **التحليل الأفقي** : يقصد به التحليل لتقويم نشاط منشأة الأعمال أو مركزها المالي أو كليهما معاً خلال فترتين زمنيتين من خلال إيجاد العلاقة الأفقية بين بنود (فقرات) قائمة النتيجة أو قائمة المركز المالي ، وذلك بهدف دراسة الإتجاهات والتغيرات الحاصلة فى كل بند(فقرة) من بينود(فقرات) قائمة النتيجة أو قائمة المركز المالي .

ثانياً : خطوات التحليل المالي :

يعتمد المحلل المالي فى تنفيذ عملية التحليل على جملة خطوات متتابعة تشكل فى مجملها المنهج العلمى للتحليل ، وهى تبدأ بغرض التحليل ، جمع البيانات الضرورية المتعلقة بموضوع التحليل ، ثم اختيار أدوات التحليل المناسبة التى بواسطتها يستطيع المحلل الوصول إلى نتائج معينة تتعلق بموضوع التحليل المناسبة وتساعد فى وضع التصورات المطلوبة من خلال تفسير النتائج المتحققة ، وبصفة عامة أن خطوات التحليل المالي هى ¹:

1. تحديد الغاية أو الهدف من التحليل مثل : تحليل قدرة المشروع على الوفاء بالتزاماته الجارية ، أو التحليل لأغراض التقييم أو إنتاجية أو غيرها .

2. جمع البيانات المرتبطة بشكل مباشر الهدف من التحليل : فإذا الهدف هو تحليل قدرة المشروع على الوفاء بالتزامات الجارية ، فالأمر يتطلب معرفة الأصول المتداولة وأنواعها المختلفة لفترة زمنية معينة ، ومن ثم تحديد الإلتزامات الجارية لنفس الفترة .

3. تحديد أداة أو أدوات التحليل المناسبة التى يطبقها المحلل للوصول إلى أفضل النتائج وبأسرع وقت ، وهذه الخطوة تعتمد بالدرجة الأولى على المستوى الفنى والعلمى للكادر الذى يقوم بعملية التحليل ، ومقدار دراية الشخص أو فريق التحليل بالأساليب المختلفة للعملية التحليل .

4. تشغيل البيانات ذات الصلة بغاية التحليل بالإعتماد على الأدوات المستخدمة للوصول إلى بعض المؤشرات المرتبطة بغرض التحليل .

5. تحليل المؤشرات التى تم التوصل إليها لمعرفة إتجاهها المستقبلى .

6. كتابة الإستنتاجات والتوصيات النهائية .

ويرى أحد الكتاب أن ترتيب خطوات التحليل المالي على النحو التالى ² :

1. تحديد غرض أو هدف التحليل المالي .

¹. د. وليد ناجى الحياى ، مرجع سابق ، ص ص 25،26 .

². د. محمد المبروك أبوزيد ، مرجع سابق ، ص ص 28،29 .

2. تجميع البيانات اللازمة وتجهيزها بالشكل الذى يمكن من إجراء الدراسات والتحليل عليها . وتشمل عملية التجهيز إعادة التصنيف للبنود التى تحتويها القوائم المالية .
3. ترجمة الغرض أو الهدف إلى مجموعة من الأسئلة والمعايير .
4. تحديد نوع الأداة أو الأدوات التى سيتم إستخدامها فى التحليل .
5. إختيار المعدلات النمطية لأدوات التحليل المختارة . ويمكن الحصول على المعدلات النمطية من المصادر التالية :

- أ. المعدلات العامة التى تنشرها الصحف والمجلات العلمية على مستوى دولى .
- ب. معدلات الصناعة التى تنتمى إليها الشركة محل التحليل على المستوى المحلى .
- ت. المعدلات التى تضعها الشركة بنفسها من خلال تجاربها وخبراتها السابقة وتطويرها على ضوء المتغيرات المتوقعة .
6. تطبيق الأدوات المختارة ، وتقييم البيانات المستخرجة وتفسيرها بالمقارنة مع المعدلات النمطية وإشتقاق بعض المؤشرات منها .
7. إستخدام المؤشرات التى تم إشتقاقها فى تحديد نتائج التحليل ومن ثم إقتراح التوصيات المناسبة .
8. كتابة التقرير : حيث أن وظيفة المحلل هى وظيفة إستشارية وليست تنفيذية ، فمن الضرورى كتابة التقرير الذى يحتوى على نتائج التحليل .

من خلال ما تقدم عن خطوات التحليل أتضح للباحث أن للمحلل المالى حتى يودى عمله بكفاءة يستوجب توافر عدة مراحل وخطوات ، وحتى يتحصل على البيانات والمعلومات الخاصة بالمنشأة موضع التحليل يبذل جهداً كبيراً ، ومما تقدم يتضح للباحث أن كثيراً من المحللين الماليين يعملوا فى ظل عدم التأكد مما يؤثر على أداء مهامه وبالتالي يتوصل إلى نتائج كافية تفيد الغرض من التحليل وتعبر عن حقيقة موقف المنشأة المالى .

وظيفة المحلل المالى :

يقوم المحلل المالى بوظيفتين رئيسيتين هما ¹ :

- أولاً : الوظيفة الفنية :** تتجلى الوظيفة الفنية للمحلل المالى فى كيفية التعامل فى إستخدام المعايير والقواعد والأسس للتحليل المالى على النحو التالى :
1. كيفية إحتساب النسب المالية رياضياً .
 2. تصنيف وتبويب البيانات والمعلومات بشكل يسمح بالربط بينها لأغراض الدراسة والمقارنة .
 3. مقارنة المعلومات المستخرجة بما هو متوقع .

ثانياً : الوظيفة التفسيرية :

¹ . د. سيد عطا الله السيد ، مرجع سابق ، ص 68 .

تتمثل هذه الوظيفة بتفسير النتائج التي تم الوصول إليها بشكل دقيق غير قابل للتأويل و وضع الحلول والتوصيات لهذه النتائج .

على المحلل المالى عند مزاولته لوظيفته الفنية والتفسيرية مراعاة ما يلى :

1. الشكل القانونى للمنشأة .
2. طبيعة النشاط الذى تزاوله .
3. إدارة المنشأة .
4. مركز المنشأة فى الصناعة أو القطاع الذى تنتمى له .
5. خصائص الصناعة التى تنتمى لها المنشأة .
6. طبيعة الأنظمة الحكومية التى تعمل المنشأة فى ظلها .
7. طبيعة السوق الذى تعمل به .
8. الموقع الجغرافى التى توجد به المنشأة .

الأطراف المستفيد من التحليل المالى :

هناك أطراف عديدة يمكن أن تستفيد من التحليل المالى ويمكن تقسيمها كما يلى ¹:

1. إدارة المنشأة :

تستخدم إدارة المنشأة التحليل المالى فى المجالات التالية :

أ. قياس مدى نجاح الإدارة .

ب. تقييم أداء الأقسام والإدارات الداخلية .

ج. ترشيد القرارات .

د. التخطيط الجيد للمستقبل .

2. ملاك المنشأة والمستثمرون المحتملون : حيث يهتم الملاك من التأكد من :

أ. مدى سلامة المركز المالى للمنشأة فى الأجل القصير والطويل .

ب. تعظيم العائد على الأموال المستثمرة .

ج. كفاءة إدارة المنشأة وصحة تصرفاتها .

فى حين يذهب إهتمام المستثمرين المحتملين نحو المجالات المناسبة لتوظيف أموالهم ، ومن ثم يلجأون إلى استخدام التحليل فى مجال تحديد ملامح حوافض الأوراق المالية . فنتائج التحليل المالى الجيد لإحدى المنشآت مقارنة بنتائجه للمنشآت الأخرى يدفع المستثمر إلى توظيف قدر من إستثمارية فى شراء أسهمها عن شراء أسهم غيرها من المنشآت .

3. دائنو المنشأة والبنوك :

¹. د. وجدى حامد حجازى ، مرجع سابق ، ص ص 15، 16 .

هؤلاء يهتمون أساساً بمدى توافر السيولة وهيكل رأس المال المملوك والأموال المقترضة . ذلك للتأكد من :

أ. سلامة المركز المالى فى الأجل القصير والطويل .

ب. التطورات المتوقعة لنشاط المنشأة فى المستقبل .

ج. القدرة على الوفاء بالالتزامات فى مواعيدها المقررة .

4. الأجهزة الحكومية :

هى التى تهتم بالتأكد من :

أ. قوة المنشأة وقدرتها على الإستمرار بإعتبارها وحدة فى البناء الإقتصادى للدولة .

ب. قدرة المنشأة على الوفاء بالالتزاماتها تجاه الدولة .

ج . المحافظة على أموال الغير تجاه المنشأة .

يرى بعض الكتاب أن الأطراف المستفيدة من التحليل المالى نوعين ، أطراف من داخل المنشأة نفسها وأطراف أخرى من خارجها ، ولعل الأطراف الداخلية الأكثر إستفادة من التحليل المالى لما يتوفر لهذه الأطراف من معلومات مالية وغير مالية ومعلومات منشورة وغير منشورة ، بعكس الأطراف الخارجية التى غالباً ما يكون إعتمادها الأساسى على القوائم المالية المنشورة فقط¹. سيتم تناول ذلك كالاتي :

أولاً : الأطراف الداخلية :

أهم هذه الأطراف الإدارة والعاملين والموظفين :

1. الإدارة : (Management)

الإدارة بمختلف مستوياتها إبتداءً من مجلس الإدارة ومروراً بالمدير العام ومدراء الدوائر و إنتهاءً بالمستويات الدنيا منها ، تهتم بالتحليل المالى كل حسب مهامه ومسؤولياته ، إلا أنها بشكل عام تسعى من خلاله إلى تحقيق الأهداف التالية :

- تقييم الأداء لمختلف الإدارات والمستويات ، والحكم على كفاءتها فى إستغلال الموارد المالية المتاحة ، وبالتالي إحكام نظام الرقابة الداخلية .
- مدى نجاح الذى أنجز فى تحقيق الأهداف المرجوة فى المنشأة .
- التعرف على الوضع المالى والقدرة الكسبية للمشروع، والى أى حد إستطاعت المنشأة على المحافظة على السيولة ، وبشكل عام التحليل المالى خير معين وأفضل أداة للمنشأة لإتخاذ القرارات الخاصة بالإنتاج أو قرارات المفاضلة بين البدائل المتاحة لشراء الأصول أو إستجارها .

2. الموظفون والعمال : (Employees and Workers)

¹. د. مؤيد راضى خنفر ، وآخرون ، مرجع سابق ، ص ص 73،74.

تهتم هذه الفئة بتحليل القوائم المالية حتى تطمئن على إستقرارها الوظيفى والمرتبط بإستمرارية المشروع ، كما تهتم بالتعرف على أرباح المشروع التى تؤثر بشكل أو بآخر على أجور العاملين ومكافآتهم بل وعلى الخدمات الإجتماعية المقدمة لهم .

ثانياً : الأطراف الخارجية : (Other External Parties)

هى كثيرة ومتعددة واهدافها من التحليل مختلفة ، ومن أهم هذه الأطراف :المستثمرين الحاليون والمرقبون ، الدائنون ،المرقبون ، الدائنون والمقرضون ، بيوت الخبرة المالية وغير ذلك.

1.المستثمرون الحاليون والمرقبون : (Investors and Potential Investors)

هم أصحاب الأسهم فى الشركات المساهمة (الملاك) أو من ينوون إستثمار أموالهم فى أسهم هذه الشركات ، هؤلاء يسعى إلى تحليل القوائم المالية للتعرف على الأرباح المحققة ، والتنبؤ بالأرباح المتوقعة مستقبلياً ، بالإضافة لأهتمامهم بإحتساب العائد على أسهم المشروع ، ويدرسون من خلال التحليل سياسات توزيع الأرباح وثباتها ، وقدرة المشروع على توفير السيولة النقدية اللازمة لدفع حصص أرباحهم .

2. الموردون والمقرضون : (Suppliers and Creditors)

الموردون فهم من يقدمون للمنشأة الخدمات والبضائع بالأجل ، وبالتالي يهتمون بدراسة الوضع المالى للزبون ، ويركزون على دراسة السيولة النقدية ، وقدرة المنشأة على تسديد المستحقات فى المدى القصير كما يهتم هؤلاء بهيكل الأصول المتداولة ونسبة الأصول السريعة من إجمالى هذه الأصول¹.

أما المقرضون وقد يكونون مؤسسات أو أفراد كحملة السندات فإنهم يركزون على القدرة الكسبية للمشروع التى تمكن من سداد فوائد السندات ، كما يهتم أصحاب الديون الطويلة الأجل بالوضع المالى للمقترضين والمصادر الرئيسية للأموال وإستخداماتها حنة يطمئنوا على قدرة المشروع على الوفاء بإلتزاماتهم على المدى الطويل . مما تقدم ومن خلال إستعراض مفهوم وأهمية وانواع التحليل المالى وأدواته وطرقه المختلفة إتضح للباحث أن التحليل المالى من أقدم أساليب التحليل المحاسبى وأكثرها إستخداماً وإنتشاراً، حيث له إستخدامات مختلفة وأهتمت بها القطاعات الإنتاجية ، حيث حظيت بالقدر الأعظم من الإهتمام الموجه نحو هذا الأسلوب، دون القطاعات الخدمية التى لم تحظى بالإهتمام الكافى .

إلا أن القطاع الفندقى برزت أهميته وآثارها المتعددة على النشاط الإقتصادى مما جعل الباحث يسعى إلى ضرورة دراسة ذلك الأسلوب بما يتلاءم مع طبيعة النشاط الفندقى وبصورة تخدم عملية تقويم الأداء فيه . والتى لا شك انها تختلف بعض الشئ عن عملية تقييم الأداء فى القطاع الإنتاجى ، حيث أن الإنتاج المادى الملموس أيسر إلى حد ما من الإنتاج الخدمى غير الملموس فى عملية الرقابة وتقييم الأداء .

ثالثاً : مقومات التحليل المالى :

¹. المرجع السابق ، ص 74 .

أن نجاح عملية التحليل المالي في تحقيق أهدافها المنشودة ، تعتمد على مجموعة من المتطلبات والشروط التي تشكل في مجموعها ركائز أساسية لأبد من مراعاتها ، فإذا كان الهدف النهائي للمحلل المالي هو توفير مؤشرات واقعية تعطى صورة عن جوانب نشاط المنشأة هي أقرب ماتكون إلى الحقيقة ، فيجب توفير مقومات نجاحه في تحقيق هذا الهدف ، وذلك بالحرص على توفير مجموعة من الشروط ، منها ما يتعلق بالمحلل المالي ، ومنها ما يتعلق بمنهج وأساليب وأدوات التحليل التي يستخدمها ، ومنها كذلك ما يتعلق بمصادر المعلومات التي يعتمد عليها .

بناءً على ماسبق يمكن حصر مقومات التحليل المالي فيما يلي¹ :

1. ضرورة الإلمام بالكامل بأوجه نشاط الوحدة وطبيعة عملياتها ونظمها الداخلية .
2. تحديد الغرض من عملية التحليل حتى يمكن تحديد طريقة التحليل ومايلزمها من بيانات ، حتى لا يضيع الوقت في إستقراء وتحليل بيانات لا تفيد الغرض من التحليل .
3. إعادة ترتيب وجدولة البيانات بشكل يساعد على دراستها ويتيح للباحث أكبر قدر من التفصيل والتبويب الذي يمكنه من أداء مهمته .
4. إن التحليل المالي يجب أن يستند إلى سياسة الإفصاح والعلانية التامة في إعداد القوائم المالية محل الدراسة ، وعلى ذلك يجب أن تكون هذه القوائم وسيلة تعريف ولخبار وليست وسيلة إدماج وإخفاء وبذلك يسهل التعرف على ذلك القدر من الإحتياطيات السرية التي تخفيها البيانات المدمجة أو الإجمالية .
5. لتحقيق ما ورد بالبند (4) إذا لزم الأمر يجب اللجوء إلى مصادر أخرى خارجية للحصول على بيانات أخرى قد تكون ضرورية .
6. الرجوع إلى تقارير مراقبي الحسابات أو أى تقارير أخرى تساعد في التأكد من سلامة النظم المحاسبية المطبقة وصحة البيانات الواردة في القوائم المالية المعروضة.
7. عدم الإكتفاء بدراسة العناصر ذات الأرقام الكبيرة ، بل يجب الإهتمام بالعناصر والمفردات ذات الأرقام الصغيرة والحسابات المسددة .
8. يجب الوقوف على التقييم المتبقى وكذلك جميع المبادئ والإفتراضات التي أعدت على أساسها القوائم المالية وبصورة خاصة حسابات النتيجة أو الحسابات الختامية .

يرى أحد الكتاب أن هنالك عدد من المقومات الواجب توافرها في التحليل المالي ومن أهمها²:

1. أن تتمتع مصادر المعلومات التي يستقى منها المحلل معلوماته بقدر معقول من المصادقية أو الموثوقية ، وأن تتسم المعلومات المستخدمة في التحليل بقدر متوازن من الموضوعية من جهة والملاءمة من جهة أخرى .

¹. محمد عزت عبد الحميد ، التحليل المالي لميزانية مصرف تجارى ، مجلة إتحاد المصارف العربية ، بيروت ، 2001م ، ص ص 20، 21.

². د. محمد مطر ، مرجع سابق ، ص 5.

2. أن يسلك المحلل المالى فى عملية التحليل منهاجاً علمياً يتناسب مع أهداف عملية التحليل ، كما أنه يستخدم أساليب وأدوات تجمع هى الأخرى وبقدر متوازن بين سمتى الموضوعية والملاءمة التى يسعى إليها .
 وليحقق المحلل المالى المتطلبات والشروط المقصودة فى هذا الصدد عليه مراعاة مايلى¹ :
- أ. أن تتوافر لديه خلفية عامة عن المنشأة ونشاطها والصناعة التى تنتمى إليها ، وكذلك البيئة العامة والمحيطه بها (الإقتصادية ، الإجتماعية والسياسية) .
- ب أن يبرز الفروض التى يدنى عليها عملية التحليل ، وكذلك المتغيرات الكمية والكيفية (النوعية) ، التى ترتبط بالمشكلة محل الدراسة .
- ج. أن لا يقف المحلل المالى عند مجرد كشف عوامل القوة ومواطن الضعف فى نشاط المشروع ، بل يسعى إلى تشخيص أسبابها واستقراء إتجاهاتها المستقبلية .
3. أن يتسم المحلل المالى نفسه بالموضوعية ، وذلك بالتركيز على فهم دوره المحصور فى كشف الحقائق كما هى قبل أن يقوم بتفسيرها بصورة مجردة بعيدة عن التحيز الشخصي فى تقديم تقريره بما يتضمنه من مؤشرات وبدائل تخدم متخذ القرار ، مع مراعاة التوجيه بما يراه البديل الأفضل منها ، أى بمعنى التفسير السليم والجيد لنتائج التحليل المالى حتى يمكن إستخدامه بصورة سليمة .
4. القيام بتركيب النسب بطريقة تعكس علاقة منطقية معينة كنسبة الدخل إلى الإستثمارات التى ساهمت فى تحقيقها أو نسبة الدخل إلى حقوق أصحاب المشروع² .
- يرى أحد الكُتاب أن من أهم المقومات التى يجب توافرها فى التحليل بإستخدام النسب المحاسبية ما يلى³ :
1. التحديد الواضح لأهداف التحليل : أن تحديد الهدف من التحليل بدقة سيقود بلا شك إلى إختيار الحجم الملاءم من النسب المحاسبية على النحو الذى يكفى للتغذية بالمعلومات المطلوبة .
 2. ضرورة تركيب النسب المحاسبية بطريقة منطقية : هناك عدد من القواعد المنطقية التى يجب الإرتكاز عليها عند إعداد النسب المحاسبية ، ومن أهم هذه القواعد ما يلى :
- أ. ضرورة إعداد النسب بحيث تعكس علاقات إقتصادية معينة . فمثلاً ينسب الدخل إلى الإستثمارات التى ساهمت فى تحقيقه .
- ب. ضرورة إعداد النسب بإستخدام القيم المناسبة فى البسط والمقام .
- ج . ضرورة إعداد النسب على أساس علاقات وظيفية بين كل من بسط ومقام النسبة . فمثلاً نسبة صافى الربح إلى المبيعات تعكس العلاقة المباشرة بين الربح والمبيعات ، ولكن إلى أى مدى تحقق هذه النسبة العلاقة الوظيفية حيث أن تحديد صافى الربح قد تم بعد خصم التكاليف الثابتة والتى لا تتصل بعلاقة مباشرة مع المبيعات .

¹ . المرجع السابق ، ص 5.

² . د. خليل الشماع ، د. خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص ص 22،23.

³ . د. هشام أحمد حسبو ، الإتجاهات الحديثة فى التحليل المالى والمحاسبى ،(القاهرة : مكتبة عين شمس ،1992م) ، ص ص 78،79.

د. ضرورة أن تفيد النسبة فى دراسة وتحليل العلاقة مع بعض المؤشرات الإقتصادية الأخرى . فمثلاً معدل العائد على رأس المال المستثمر يفيد فى تحديد جدوى الإقراض طويل الأجل ، على أساس المقارنة بين سعر الفائدة وبين معدل العائد على رأس المال المستثمر .

3. التفسير الواضح لمعانى النسب المحاسبية :

إعتمد المدخل التقليدى فى تفسير دلالة النسب المحاسبية على أساس أن رقم النسبة جيد أو سيئ ، إستناداً إلى مفهوم الأصول والخصوم حيث يطلق على عناصر الأصول عناصر جيدة ، ويطلق على عناصر الخصوم عناصر سيئة . وهذا التفسير غير مقبولاً ، حيث هنالك حدوداً مقبولة لكل نسبة ، فمثلاً زيادة نسبة السيولة بصفة مستمرة لايعنى أن رقم هذه النسبة جيد ، وإنما قد يعنى أن هناك بعض العناصر النقدية عاطلة وغير مستثمرة على الوجه الأمثل ، مما يؤدى فى النهاية إلى نقص الربحية .

وإستناداً إلى ذلك المنطق بضرورة وجود حدود مقبولة لكل نسبة ، ومن الضرورة البحث عن نسب معيارية يمكن مقارنتها مع تلك النسب وتفسير معانيها بالإسترشاد بهذه النسب المعيارية .

مما تقدم يتضح للباحث أن مقومات التحليل المالى يجب توافرها فى المحلل المالى نفسه كالإلمام بنشاط وطبيعة المنشأة موضع الدراسة ، كما يجب أن يكون ذات مقدرة على معرفة الهدف وتحديد البيانات التى تعينه فى إجراء عملية التحليل وتفسير النتائج التى توصل إليها .

وحتى تخرج النتائج بصورة حقيقية وتفيد متخذى القرارات ، يجب أن يكون النظام المحاسبى المتبع فى المنشأة منتظم ودقيقة حتى تكون مخرجاته (المعلومات المالية) ، ذات جودة وموثوقية ومصداقية وملاءمة تساعد على إجراء التحليل .

المبحث الثالث

المناهج والمحددات والحدود والإعتبارات الخاصة بالتحليل المالى

مناهج التحليل المالى :

يقصد بمنهج التحليل المالى المدخل الذى سينتهجه المحلل المالى فى تحليل البيانات المالية المنشورة ، ويحدد منهج أو مدخل التحليل المالى وفقاً لمجموعة من العناصر التى تحكم عملية التحليل . مثلاً الغرض الذى يسعى إليه المحلل المالى ، طبيعة ونوع المعلومات المتوفرة ، السمات الشخصية للمحلل المالى وغيرها كما ان لكل منهج أو مدخل أهداف منظورة وإطار تتم فى نطاقه عملية التحليل ، ويلتزم المحلل المالى بضوابطها وأحكامها حتى يتحقق الهدف من إستخدامها . بناءً على ما تقدم تُقسم مداخل التحليل المالى من حيث المضمون إلى ¹ :

1. المدخل الكمي للتحليل المالى :

بموجب هذا المدخل فى التحليل ينحصر نطاق التحليل المالى فى الجانب الكمي للأرقام الدفترية التى تظهرها القوائم المالية المنشورة للمنشأة محل الدراسة .

2. المدخل النوعى للتحليل المالى :

بموجب هذا المدخل ينحصر نطاق التحليل المالى فى التعرف والحكم على أداء المنشآت واتخاذ القرارات الخاصة . ويمكن إستخدامه فى الأغراض التالية ² :

أ. التحليل الإئتمانى : الذى يقوم بهذا التحليل المقرضين بهدف التعرف على الأخطار التى قد

يتعرضون لها فى حالة عدم قدرة المنشأة على سداد إلتزاماتها فى الوقت المحدد لها .

ب. التحليل الإستشارى : الذى يقوم بهذا التحليل هم المستثمرون من أفراد وشركات حيث ينصب إهتمامهم على سلامة إستثماراتهم ومقدار العوائد عليها . كما أن هذا النوع من التحليل يستخدم فى تقييم كفاءة الإدارة فى خلق مجالات إستثمار جديدة ، بالإضافة إلى قياس ربحية وسيولة المنشأة .

ج. تحليل الإندماج والشراء : يستخدم هذا النوع من التحليل أثناء عمليات الإندماج بين شركتين ، فتتم عملية التقييم للقيمة الحالية للشركة المنوى شراؤها كما يحدد قيمة الأداء المستقبلى المتوقع للشركة بعد الإندماج فى المستقبل .

د. التخطيط المالى : يعتبر التخطيط المالى من أهم الوظائف للإيرادات وتتمثل عملية التخطيط بوضع تصور بأداء المنشأة المتوقع فى المستقبل، وهنا تلعب أدوار التحليل المالى دوراً هاماً فى هذه العملية من حيث تقييم الأداء السابق وتقدير الأداء المتوقع فى المستقبل .

هـ. الرقابة المالية : تُعرف الرقابة المالية بأنها تقييم ومراجعة للأعمال للتأكد من أن تنفيذها يسير وفقاً للمعايير والأسس الموضوعية ، وذلك لإكتشاف الأخطاء والانحرافات ونقاط الضعف ومعالجتها فى الوقت المناسب

¹ . د. محمد مطر ، مرجع سابق ، ص 26 .

² . د. سيد عطا الله السيد ، مرجع سابق ، ص 65 .

و.تحليل تقييم الأداء : يعتبر تقييم الأداء فى المنشأة من أهم إستعمالات التحليل المالى ، فيتم من خلال عملية إعادة التقييم ، و الحكم على مستوى الأرباح وقدرة المنشأة على السيولة وسداد الإلتزامات وقدرتها على الإئتمان بالإضافة إلى تقييم الموجودات .

نقاط الضعف فى التحليل المالى :

برغم من فوائد التحليل المالى فى تقييم أداء المنشآت واتخاذ القرارات فإنه لأبد من الإشارة إلى وجود بعض أوجه القصور ونقاط الضعف فيه ، ويمكن إيعاز نقاط الضعف إلى عدة أسباب يمكن أن نوجزها فيما يلى ¹:

1. نقاط ضعف ناشئة عن كون المحلل من خارج المنشأة .
2. نقاط ضعف ناشئة عن القوائم المالية المستخدمة .
3. نقاط ضعف ناشئة عن الأداة أو الأسلوب المستخدم فى التحليل .

أولاً : نقاط ضعف ناشئة عن كون المحلل من خارج المنشأة :

إن كون المحلل المالى شخصاً من خارج المنشأة ، فإن ذلك يعنى أنه يعتمد بشكل أساسى على القوائم المالية المنشورة فقط ، أما البيانات الأخرى غير المنشورة والهامة بالنسبة للتحليل المالى فإنه لا يمكنه الحصول عليها ولستخدامها مما يضعف نتائج تحليله ، وعلى العكس من ذلك عندما يكون المحلل من داخل المنشأة فإنه سيحصل على معلومات تفصيلية بالإضافة للقوائم المالية المنشورة ، كما يمكنه الحصول على المعلومات غير المالية والبيانات الكمية .

ثانياً : نقاط ضعف ناشئة عن القوائم المالية المنشورة :

تعد القوائم المالية مصدراً مهماً من مصادر المعلومات التى يستند عليها التحليل المالى بل هى المصدر الرئيسى له ، وتتكون هذه القوائم المالية من قائمة الدخل ، قائمة المركز المالى وقائمة التدفق النقدى . فجوانب الضعف تأتى بشكل أساسى من قائمة الدخل وقائمة المركز المالى ، حيث تعد هذه القوائم طبقاً للمبادئ والفروض المحاسبية التى وبالرغم من إتفاق جموع المحاسبين عليها إلا أن هناك الكثير من التحفظات ونقاط الضعف فيها مما أثر وبشكل مباشر على محتويات قائمتى الدخل والمركز المالى .

ثالثاً : نقاط ضعف ناشئة عن الأداة أو الأسلوب المستخدم :

تتعددت أدوات وأساليب التحليل التى يستخدمها المحلل لإنجاز عمله وتحليله ، وقد تنشأ نقاط الضعف من خلالها ، فللتحليل العمودي نقاط ضعف ، كما الحال فى النسب المالية ، لذا يجب على المحلل المالى عند استخدام أي من هذه الأدوات الأخذ بالإعتبار نقاط الضعف فيها ، فإن هذه الأدوات والأساليب تعتمد فى مجملها على القوائم المالية وينودها ، والتي فى الأصل يشوبها الكثير من نقاط الضعف . وبالتالي تنتقل جوانب الضعف هذه إلى الأداة فيتأثر التحليل المالى ونتائجه بالمحصلة ².

¹ . د. مؤيد راضى خنفر ، وآخرون ، مرجع سابق ، ص ص 81،82 .

² . المرجع السابق ، ص 83 .

الحدود والإعتبارات والمشاكل الخاصة بالتحليل المالي:

ترجع أهمية التعرف على تلك الحدود والإعتبارات والمشاكل الخاصة بالتحليل المالي ، إلى تلك المعرفة التي تمكن المستخدم تجنب الوقوع فيها ، كما تجعله أكثر حذراً عند تفسيره للنتائج التي يتوصل إليها ، وكذلك تجعله أكثر اتجاهاً نحو الإلتزام بالإعتبارات الواجب مراعاتها ، من أجل الوصول إلى أقصى إستفادة ممكنة من ذلك التحليل ، وتتمثل الإعتبارات والحدود والمشاكل على النحو التالي:

1. حدود إستخدام البيانات المحاسبية :

ترجع أهمية مراعاة هذه الحدود إلى أن النسب المحاسبية التي تعتمد على بيانات القوائم المالية ، تخضع إلى نفس الإنتقادات الموجهة للقوائم المالية والتي من أهمها ¹ :

أ. أن خضوع البيانات المحاسبية لأعراف ومبادئ قد تختلف مع الواقع ، ويجعل من الدقة التامة في هذه البيانات أمراً يصعب تحقيقه ، فمثلاً أن كافة أرصدة الأصول والخصوم بالميزانية لا تعبر عن القيمة المالية الحقيقية لتلك الأصول والخصوم نظراً لتغير القوة الشرائية لوحدة النقد ، وبالتالي فإن التغيرات المستمرة في مستويات الأسعار تجعل من الأرقام المحاسبية الواردة في القوائم المالية المنشورة أرقاماً غير موثوق بها ومضللة للأطراف التي تعتمد عليها في عمليات تقييم الأداء واتخاذ القرارات ، ويتمثل علاج تلك المشكلة في إيجاد مقاييس موضوعية متفق عليها بصفة عامة بين المحاسبين لإعداد قوائم مالية على أساس الأسعار الجارية بحيث يمكن نشرها إلى جانب القوائم التقليدية ² ، وهناك العديد من الجهود التي بذلتها المعاهد المحاسبية المتخصصة في سبيل ذلك وخاصة مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board (FASB) ، حيث إصدار المعيار رقم (33) في عام 1979م بشأن المحاسبة عن التغيرات في مستويات الأسعار ³ .

ب. لا تعبر القوائم المالية عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة ، وذلك بسبب عدم دقة الأرصدة والبيانات التي تظهر فيها ، وكذلك بسبب عدم شمول القوائم المالية على كافة العوامل المؤثرة على كفاءة الأداء والإنتاج للمنشأة ، لعدم إظهار الموارد البشرية كأحد الأصول المعنوية التي تؤثر على النشاط ، كذلك عدم إظهار التأثيرات الإجتماعية بتلك القوائم ⁴ ، كما أن هناك عوامل عديدة غير ملموسة لاتظهر بالقوائم المالية ولها تأثيرات على الحالة المالية للمنشأة ، مثل كفاءة الإدارة والمشاكل الفنية وأحوال السوق والطلب على السلعة وغير ذلك من المشاكل

¹ . د. سمير بباوى فهمي ، د. أحمد محمد موسى ، مشاكل وحدود إستخدام النسب المالية في تقييم الأداء ، مجلة الدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق العدد (12) ، 1988م ، ص 31.

² . Charles H. Gibson , **How Industry Perceives Financial Ratios , Management Accounting** . 1982 , P 19.

³ . د. إبراهيم أحمد الصعدي ، ديناميكية تقييم الأداء في إطار المنهج الكامل للمعلومات المحاسبية والإدارية ، ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، 1986م ، ص 631 .

⁴ . د. يحيى محمد أبوظالب ، المحاسبة الإدارية ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1986م) ، ص 309.

ت. إن أغلب العمليات المالية تظهر فى الميزانية بأرصدها النهائية ، فى الوقت الذى تحتاج فيه الإدارة إلى بيانات تفصيلية عن حالتها المالية ، مثلاً بيانات تفصيلية عن حركة النقدية لوضع سياستها واتخاذ قراراتها عن المركز النقدى .

ث. أن حساب الأرباح والخسائر لا يظهر الربح الحقيقى لعمليات المشروع ، حيث أن الربح الحقيقى لا يمكن تحديده إلا فى نهاية المشروع أو عند تصفيته إجبارياً ، لذا فإن الربح الذى يظهر بحساب الأرباح والخسائر ليس ربحاً حقيقياً إلا فى جزء منه وهو ما يخص الفترة وما يعرف بالربح الفترى أو المددى .

ج. يستغرق إعداد القوائم المالية وقتاً طويلاً بعد نهاية الفترة المالية قد يصل لثلاثة أشهر ، مما يؤدى إلى تقادم المعلومات الظاهرة بها ، وبالتالي فقد لاتصلح لأغراض التحليل الفعال .

ح. تتأثر القوائم المالية بالعديد من الأحداث المستقبلية ، ومن أمثلة ذلك معدل تحصيل الديون وأوراق القبض فى المستقبل ، وبيع المخزون السلعى فى المستقبل ، والإلتزامات الإحتمالية كالتعويضات بالحكم القضائى وغيره ، وهذا الأمر الذى يعد إعتراضاً ضمنياً بقصور القوائم المالية .

خ. تظهر الميزانية الأصول والخصوم فى لحظة معينة ، وقد تتغير الأمور من تاريخ الإعداد حتى تاريخ النشر ولستخدامها ، وتظهر الخطورة كلما زادت فترة إعداد الميزانية وتأخر إستخدامها .

د. هناك إختلاف فى وجهات النظر حول مكونات بعض بنود القوائم المالية ، فنجد أن البعض يعتبر النفقات الإيرادية المؤجلة ضمن الأصول الثابتة (كالنظام المحاسبى الموحد)، والبعض الآخر يعتبر مكونات هذا البند من ضمن الأصول شبه الثابتة ، وبالتالي تختلف مكونات البند بإختلاف الآراء مما يؤثر على سلامة إجراء المقارنات بين المنشآت المختلفة . كما أن هناك إختلافاً فى طرق التقويم سواء بالنسبة للإهلاك أو المخزون أو مخصصات الديون المشكوك فيها وغيرها مما يؤثر على مكونات البند بإختلاف الطريقة ¹ .

2. الإعتبارات الواجب مراعاتها عند إستخدام التحليل المالى :

هناك العديد من الإعتبارات التى يجب مراعاتها عند إستخدام التحليل المالى ومن أهمها²:

أ. عند المقارنة يجب مراعاة تشابه جميع الظروف المحيطة بالمنشأتين مثل : نوع وطبيعة النشاط ، الطرق المحاسبية وطرق التمويل ، حتى تكون المقارنة على أسس سليمة.

ب. يجب مراعاة الإختلاف بين ترتيب وتبويب أى بند من بنود الميزانية سواء فى المقارنة الإفقية أو الرأسية

ت. عند إستخدام البيانات التاريخية وتحليلها بهدف توقع ما يمكن حدوثه فى المستقبل ، فيجب ملاحظة أنه من المحتمل ألا تستمر العلاقات التاريخية القائمة بسبب التغيرات التى يمكن أن تحدث فى العوامل المحيطة والمتوقعة سواء المادية او المعنوية .

¹ . المرجع السابق ، ص ص 309 ، 310 .

² . أشرف عبدالعزيز يوسف ، مرجع سابق ، ص 141 .

- ث. يجب أن تكون هناك علاقة منطقية بين المتغيرين المكونين للنسبة ، وكلما كانت هذه العلاقة قوية كلما أعطت دلالة أكثر لهذه العلاقة ، ومن الضروري أن تكون هذه العلاقة مفهومة لمستخدمي هذه النسب .
- ج. يجب ألا يعتمد متخذى القرارات على النسب المحاسبية بمفردها، حيث قد يؤدي ذلك إلى تضليلهم خاصة إذا لم يطلعوا على المذكرات والمرفقات الموضحة للقوائم المالية والتي قد تكشف عن وجود صورة غير حقيقية للوضع المالى للمنشأة ، كذلك فإن عليهم الإطلاع على تقرير مراقب الحسابات حتى يتخذوا القرار¹ .
- ح. يجب أن تكون سنة الأساس طبيعية بعيدة عن أى مؤثرات أو تغيرات موسمية أو دورية أو عرضية وخاصة فى الأنشطة التى تعتبر فيها هذه التغيرات إحدى سماتها المميزة .
- خ. يجب تجنب الأخطاء الشائعة عند التحليل ، كالإستخدام الخاطى للنسب المئوية ، حيث يؤدي ذلك إلى عدم دقة المعلومات التى يقدمها التحليل ،ومن ثم نحصل على نتائج غير منطقية ، ونشويه الحقيقة ، بالإضافة إلى إهمال بعض الأمور الجوهرية التى قد تؤثر على مركز النسبة ودلالاتها ، ولذلك توجد ضرورة لإختيار متوسطات النسب المحاسبية الملائمة .
- مما تقدم يتضح للباحث أن أسلوب التحليل المالى أداة مفيدة للغاية تتيح للإدارة التعرف على الإتجاهات العامة للأداء إذا أستخدم بعناية وحذر المطلوبين ، وفى ضوء الحدود والإعتبارات المنطق عليها ، فالتحليل المالى إذا طبقت عملياته وفقاً للإعتبارات يؤدي إلى نتائج جيدة تفيد المستخدمين فى ترشيد قراراتهم المختلفة . وإن لم يأخذ بالإعتبارات والحدود المتعلقة بالنسب المالية قد يؤدي التحليل إلى نتائج مضللة تبنى عليها قرارات هامة تؤثر على قرارات المستخدمين ومستقبل المنشأة .

¹ د. محمد نبيل علام ، محاسبة المؤسسات الفندقية ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 1992م) ، ص ص ، 405، 406.

الفصل الثاني

الإطار النظري لأدوات وأساليب التحليل المالي والمحاسبي

سيعرض الباحث في هذا الفصل الإطار المفاهيمي لأدوات وأساليب التحليل المالي والمحاسبي حيث يعرض الإطار النظري للنسب المالية التقليدية للتحليل المالي موضعاً مفهوماً وطبيعة وأهداف وأنواع النسب المالية العامة ، كما يستعرض الباحث مفهوم وأهمية وخصائص وأنواع النسب المالية التشغيلية الخاصة بالفنادق ، والتي تعتبر النوع الثاني من النسب المالية حيث تُبنى عليها عمليات التحليل المالي في قطاع الفنادق ، كما سيعرض الباحث أساليب تحليل مراكز الربحية ، ومضاعف الربح واستخداماتها في قطاع الفنادق ، وذلك من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : مفهوم وطبيعة ومعايير النسبة المالية العامة التقليدية

المبحث الثاني : مفهوم النسب المالية التشغيلية الخاصة بالفنادق

المبحث الثالث : متطلبات نجاح اساليب التحليل المالي في الصناعة الفندقية

المبحث الأول

مفهوم وطبيعة ومعايير النسب المالية العامة (التقليدية)

مفهوم النسب المالية :

تعددت تعريفات النسب المالية بتعدد الكتاب والباحثون في هذا المجال ، ولم يتفقوا على تعريف محدد للنسب المالية ، وسيعرض الباحث آراء وأفكار مختلفة حول مفهوم النسب المالية على النحو التالي :

عُرفت النسبة المالية بأنها : " علاقة تربط بين بندين أو أكثر من بنود القوائم المالية ، وقد تتواجد البنود التي تدخل في إشتقاق النسب المالية على القائمة نفسها ، كما قد تتواجد هذه البنود على قائمتين حالييتين ¹ " .

كما عُرفت بأنها: " عبارة عن تعبير بسيط لعدد ما منسوب إلى عدد آخر ، ولكي تعتبر النسب مؤشرات ذات معنى يجب أن يكون هناك علاقة واضحة ومعينة بين العددين المستخدمين في حساب كل نسبة ² .

أيضاً عُرفت النسبة بأنها: " عبارة عن رقم أو قيمة يتم التعبير عنها من خلال رقم أو قيمة أخرى ³ " .

كما عرف أحد الكتاب النسبة بأنها: " دراسة العلاقة بين متغيرين أحدهما يمثل البسط والآخر يمثل المقام، أي دراسة العلاقة بين عنصر أو عدة عناصر وعنصر آخر أو عدة عناصر ⁴ " .

وهناك تعريف آخر للنسبة بأنها : هي التي تعبر عن العلاقة الرياضية بين بنود الميزانية الواحدة مع بعضها ، أو بنود قائمة الدخل مع بعضها ، أو بين بنود قائمة الدخل وبنود الميزانية ، بشرط أن يكون لها مدلول منطقي من وجهة نظر المحلل المالي ⁵ " .

مما تقدم يتضح للباحث أن النسب المالية هي تعبير عن نتيجة عملية حسابية لبندين أو أكثر من بنود قائمة المركز المالي أو بندين أو أكثر من بنود قائمة الدخل ، للوصول لمعرفة أو قياس أو تقييم حالة محددة في فترة محددة أو التنبؤ من خلال البيانات التاريخية التي تخضع للتحليل للتعرف بمستقبل المنشأة .

طبيعة النسب المالية :

النسبة تعبر عن علاقة رياضية بين كمية وأخرى ، فالنسبة بين 200 و100 يعبر عنها في صورة 1:2 ، في حين أن حساب نسبة يتضمن عملية رياضية بسيطة فإن عملية تركيب النسب ذات دلالة وتفسيرها مسألة معقدة بدرجة كبيرة ، فيجب مراعاة تركيب النسبة بأن تعبر عن علاقة هامة وذات دلالة ، وبالتالي فإن نسبة أى رقم إلى آخر يجب أن تعبر عن إرتباط ودلالة بينهما ⁶ .

تعتبر النسب هي أكثر أدوات التحليل المالي شهرة وأكثرها إستخداماً على نطاق واسع ، وفي الوقت نفسه فإنه غالباً ما يساء فهمها أو يغالى في تقدير أهميتها بسهولة . وتمثل النسب أداة تحليل توفر للمحلل المالي في معظم

¹ . د. محمد مطر ، مرجع سابق ، ص 40.

² . WWW. Almohasb 1. com

³ . د. عبد الكريم حافظ ، الإدارة الفندقية والسياحية ، (عمان : دار أسامة للنشر والتوزيع ، 2010م) ، ص 182.

⁴ . د. منير شاکر محمد ، وآخرون ، التحليل المالي - مدخل صناعة القرارات ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2005م) ، ص 52.

⁵ . د. محمد المبروك أبو زيد ، مرجع سابق ، ص 124، 125.

⁶ . د. طارق عبدالعال حماد ، تحليل القوائم المالية . لأغراض الإستثمار ومنح الإئتمان ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م) ، ص ص

الأحوال مفاتيح إستدلال ومعرفة بإعراض الظروف الكامنة ، وإذا ما تم تفسير النسب تفسيراً سليماً فإنها يمكن أن تشير وترشد المحلل المالي إلى المجالات التي تحتاج إلى مزيد من البحث والإستقصاء ، وتحليل النسب يمكن أن يكشف عن العلاقات إلى جانب أسس المقارنة التي تكشف عن الظروف والإتجاهات التي لا يكون من الممكن رصدها من فحص المكونات الفردية للنسبة ، ولأن النسب مثل أدوات التحليل الأخرى ذات توجه مستقبلي فإن المحلل المالي يجب أن يكون قادراً على تسوية وضبط الأمور المتصلة أو الموجودة في علاقة ما لتتلاءم مع شكلها وحجمها المحتمل في المستقبل ، كما يجب عليه أيضاً أن يتعرف على العوامل المؤثرة على تلك النسب في المستقبل ، وعلى ذلك فإن جدوى النسب المالية يعتمد على تفسيرها بذكاء ومهارة وهو ما يمثل أصعب جانب في تحليل النسب ¹.

ينضح للباحث أن النسب المالية هي من أكثر أدوات التحليل المالي إستخداماً وإنتشاراً في عالم الأعمال ، فهي توفر عدد كبير من المؤشرات المالية التي يمكن الإستفادة منها في تقييم الأداء ، ومجالات قياس الربحية والسيولة والكفاءة على إدارة أصول المنشأة وخلافه ، وقد إكتسبت النسب المالية إهمية متزايدة بعد أن أصبحت من المؤشرات الهامة التي يستخدمها المحللون الماليون في مجالات متعددة ومختلفة كالتنبؤات بمستقبل المنشأة وحالات الفشل المالي وغيرها .

معايير المقارنة للنسب المالية :

عملية تحليل النسب المالية ليس يقصد بها معرفة النسب في حد ذاتها ، لأن النسب لا معنى لها ولكن تهدف أساساً إلى معرفة تأثير هذه النسب على الأداء الإستراتيجي لمنشأة الأعمال ، أي تعكس نتيجة النسبة حالة الأداء ، وتتوقف الاستفادة من هذه النسب في تحليل الأداء وتقييمه على المدخل المستخدم فيها ، أي أن تلجأ المحلل إلى مقارنة كل نسبة مع نسب أخرى تستعمل كمعيار للمقارنة ، فالمعيار هو الذي يكسب النسبة معناها ويربطها بتقييم الأداء ².

هناك ثلاثة معايير تستخدم لمقارنة النسب المالية لما يلي ³

1. المعايير المطلقة :

يقصد بالمعايير المطلقة قيم ومعدلات متعارف عليها في حقل التحليل المالي ، ويقصد بها وجود خاصية مستأصلة تأخذ شكل قيمة ثابتة لنسب معينة مشتركة بين جميع المنشآت ، وتقاس بها التقلبات الواقعية ، ورغم اعتماد هذا المعيار إلا أنه ضعيف من ناحية قبوله كمؤشر .

2. المعايير الصناعية :

¹. المرجع السابق ، ص 434.

². د. حمزة محمود الزبيدي ، مرجع سابق ، ص ص 69،70.

³. د. محمد مطر ، مرجع سابق ، ص 40 .

يقصد بها المعايير المشتقة من واقع المنشآت المماثلة التي تعمل في السوق، بحيث يمكن أن نقارن بين المنشآت التي تنتمي لهذا القطاع ، وهو من المعايير المهمة ، مما يعطى القدرة على مقارنة أداء المنشأة مع نفسها على مدار الفترات الزمنية المتعاقبة ، الأمر الذي يساعد في تقييم الأداء الحالي ومقارنته مع الأداء .

3. المعايير التاريخية :

هو ما يعرف بالمقارنة عبر الزمن ، حيث يشتق هذا المعيار من واقع فعاليات المنشأة نفسها ، بحيث يجسد صورة الأداء السابق للمنشأة خلال فترة زمنية محددة ، مما يعطى القدرة على مقارنة أداء المنشأة نفسها على مدار الفترات الزمنية المتعاقبة ، الأمر الذي يساعد في تقييم الأداء الحالي ومقارنته مع الأداء السابق .

مما سبق يتضح للباحث أن هذه المعايير توضح نوعية التحليل المطلوب سواء كان لغرض قياس تقلبات متوقعة في المستقبل ، أو لإجراء مقارنة لأداء المنشأة ومنشآت مماثلة تعمل في نفس السوق ، أو لقياس أداء المنشأة نفسها من بيانات تاريخية سابقة بغرض تقييم الأداء الحالي.

العوامل المؤثرة على النسب المالية :

تتأثر النسب الخاصة بمنشأة ما بعوامل متعددة ومن أهمها ¹ :

1. ظروف التشغيل الداخلية .
2. ظروف العمل العامة .
3. وضع الصناعة .
4. السياسات الإدارية .
5. المبادئ المحاسبية .

فيما يتعلق بالمبادئ المحاسبية على وجه التحديد فإنها تؤدي إلى مقارنات غير موضوعية في حالة قيام المنشأة بتغييرات محاسبية ، لذلك يجب على المحلل المالي أن يتأكد تماماً من أن الأرقام المستخدمة في حساب النسب صالحة ومتسقة ، ولعل أوضح مثال على ذلك هو ما يتعلق بتسعير المخزون السلعي حيث يستخدم أكثر من طريقة لتسعير المنصرف من المخزون ، وبالتالي تتأثر تكلفة المبيعات وتكلفة المخزون آخر المدة بحسب الطريقة المستخدمة علماً بأن جميع الطرق تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

أنواع النسب المالية العامة :

تتعدد النسب المحاسبية العامة ، وتختلف أنواعها وتقسيماتها وتبويباتها ، ويمكن تبويب النسب المحاسبية إلى مجموعات متعددة ، وذلك على أسس مختلفة ، فهناك من يبوب النسب المحاسبية على أساس المصدر أو القائمة المالية التي تستخرج منها هذه النسب مثل ² :

أ. مجموعة نسب تتعلق بقائمة المركز المالي .

¹. د. طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق ، ص 437.

². د. محمد المبروك أبو زيد ، مرجع سابق ، ص 127، 128.

- ب. مجموعة نسب تتعلق بقوائم نتائج الأعمال .
- ت. مجموعة نسب مشتركة تتعلق بقائمة المركز المالي وقائمة نتائج الأعمال .
- هناك من يبوب النسب على أساس الغرض أو الهدف من التحليل كما يلي ¹ :
- أ. نسب قياس المقدرة على السداد في الأجل القصير (نسب السيولة) .
- ب. نسب قياس الربحية .
- ت. نسب قياس المقدرة على السداد في الأجل الطويل (نسب اليسر المالي) .
- ث. مجموعة نسب هيكل التمويل .
- ج. مجموعة نسب استخدامات الأموال .
- ح. نسب قياس الإنتاجية .

يرى بعض الكتاب يمكن تصنيف النسب المالية إلى قسمين ² :

أولاً : حسب المجال الذي تشتق منه يقسم إلى فئتين هما :

1. نسب اتجاهية : (Trend Ratios)

تكون عندما تمثل النسب المالية حركة أو اتجاه تغير قيمة بند معين من بنود القوائم المالية على مدار فترة زمنية معينة ، كقولنا مثلاً أن مبيعات المنشأة عام 2009 تعادل 130% من مبيعات عام 2008. يدخل هذا أسلوب من التحليل النسب ضمن ما يعرف بأسلوب التحليل الأفقي ، أي أن العلاقة هنا تقوم بين قيم نفس البند ولكن على مدار عدة فترات محاسبية .

2. نسب هيكلية : (Structure Ratios)

هي النسب المالية التي تمثل العلاقة بين قيم بندين أو أكثر من بنود القائمة المالية في لحظة زمنية معينة ، وعلى مدار نفس الفترة الزمنية المحاسبية مثل : نسبة التداول ، نسبة المدينون ، أي أن العلاقة هنا تقوم بين قيم بندين أو أكثر ، ولكن على مدة الفترة المحاسبية نفسها، مما يجدر ذكره هنا أن النسبة الهيكلية يمكن اشتقاقها إما من بيانات قائمة الدخل فقط مثل : نسبة صافي مجمل الربح ، أو من بيانات قائمة المركز المالي فقط مثل نسبة السيولة ، أو من القائمتين معاً

مثل : معدل دوران الأصول .

ثانياً : حسب الأغراض المستخدمة تنقسم إلى ³ :

1. نسب الربحية.

2. نسب السيولة .

¹ . المرجع السابق ، ص 128.

² . د. محمد مطر ، مرجع سابق ، ص 40 .

³ . د. حمزة محمود الزبيدي ، مرجع سابق ، ص ص 186 - 192 .

3. نسب الأداء أو النشاط .

4. نسب السوق .

5. نسب هيكل رأس المال

6. نسب الأسهم .

7. نسبة الرفع المالي .

يتناول الباحث شرح للنسبة المالية التالية وهي التي تتناسب مع هذه الدراسة ، وخاصة إن النشاط في القطاع الفندقية يتسم بخاصية متميزة من أنشطة الوحدات الاقتصادية الأخرى والنسب هي :

1. نسبة التداول¹ :

تعتبر هذه النسبة من أقدم النسب المحاسبية ظهوراً واستخداماً ، وتهدف إلى بيان العلاقة بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة ، وهنالك من يسميها بنسبة رأس المال العامل لأنها تقيس مدى كفاية رأس المال العامل بالوحدة الاقتصادية ، وبالتالي مدى القدرة على سداد الالتزامات الجارية . تحسب هذه النسبة بالمعادلة التالية :

نسبة التداول = مجموع الأصول المتداولة

مجموع الخصوم المتداولة

في المشروعات التجارية والصناعية يرى الكثير من المحاسبين أن العلاقة النموذجية لهذه النسبة (1:2)، إلا أنه لا يمكن في قطاع الفنادق أخذ تلك العلاقة النموذجية للمشروعات الصناعية والتجارية كنموذج يجتذى به . فالمشروعات الفندقية تحتاج طبيعة أعمالها إلى رأس مال عامل أقل مما هو مطلوب في المشروعات الصناعية والتجارية الأخرى ، بسبب سرعة دوران رأس المال العامل بها .

يرى الباحث أن نسبة التداول تقيس كفاية رأس المال العامل ، وتحدد مقدرة المنشأة على قدرتها على سداد التزاماتها الجارية ، وبما أن المنشآت الفندقية رأس المال العامل بها يتميز بسرعة الدوران فإن استخدام هذه النسبة يفيد في معرفة مقدرة الفندق على سداد التزاماته الجارية .

2. نسبة التداول السريعة² :

نسبة التداول السريعة تقوم على إستبعاد الأصول المتداولة التي يصعب تحويلها إلى نقدية مثل: عنصر المخزون السلعي من عناصر الأصول المتداولة عند احتساب نسبة التداول السريعة ، رغم أن هناك شبه اتفاق عام على اعتبار عنصر المخزون فقط من العناصر الصعبة التي يجب أن تُستبعد من جانب الأصول المتداولة عند إحتساب نسبة التداول السريعة ، ويعاب على هذه النسبة بأنها لا تستبعد عناصر أخرى من الأصول المتداولة هي أكثر صعوبة من مخزون البضاعة في التحويل إلى نقدية مثل: الديون المتعثرة ، الأوراق المالية غير المتداولة في بورصة الأوراق المالية ، والمصروفات المقدمة .

¹.د. محمد نبيل علام ، مرجع سابق ، ص ص 386،387.

². د. محمد المبروك أبو زيد ، مرجع سابق ، ص 133.

يختلف الأمر في الفنادق ، على إعتبار أن المخزون السلعي بها يشكل المؤن الخاصة بالأطعمة والمشروبات الجزء الأكبر منه ، الأطعمة والمشروبات هي بطبيعتها سريعة التحول إلى نقدية ، عند إحتساب هذه النسبة في الفنادق لا يستبعد المخزون السلعي من مجموع مفردات الأصول المتداولة ، بينما يستبعد كل فندق حسب ظروفه وطبيعة مفردات الأصول المتداولة ، ومدى سرعة تحولها إلي نقدية ما يبري ضرورة إستبعاده للإبقاء فقط على الأصول المتداولة ، وتحسب هذه النسبة بالمعادلة التالية ¹ :

$$\text{نسبة التداول السريعة} = \frac{\text{الأصول المتداولة سريعة التحول إلى نقدية}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

يتضح للباحث أن نسبة التداول السريعة شبه متفق عليها في المنشآت التجارية والصناعية و تحسب بالمعادلة التالية :

$$\text{نسبة التداول السريعة} = \frac{\text{الأصول المتداول - المخزون}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

ولكن نسبة لطبيعة النشاط الفندقي فإن المخزون لا يمثل أصل متداول صعب تحويله إلي نقدية فلذلك لا يستبعد المخزون من مفردات الأصول المتداولة .

3. معدل دوران المخزون :

يستخدم هذا المعدل كمؤشر لقياس دوران المخزون ، فانه كلما ارتفع معدل حركة دوران المخزون كلما دل ذلك على كفاءة الإدارة في جدولة المشتريات ومراقبة حركة المخزون ، وكلما كان ذلك مؤشراً على وجود أموال عاطلة مجمدة في صورة مخزون سلعة راكد ² .
تُعبّر هذه النسبة عن عدد المرات التي يتحول فيها مخزون المواد الخام إلي التصنيع في السنة ، ويعبر عنه بسرعة الخامات ³ .

ويرى بعض الكُتاب ، أن ارتفاع معدل الدوران يعتبر دليلاً قوياً على كفاءة الأداء ، إلا أن ارتفاع هذه النسبة قد يرجع إلي صغر حجم المخزون السلعي مما يُوْعرض المنشأة لبعض الصعوبات المرتبطة بعدم القدرة على تحقيق المبيعات المناسبة ⁴ .

ويتم احتسابه من خلال المعادلة التالية :

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{.....}}$$

¹ . د. محمد نبيل علام ، مرجع سابق ، ص 387.

² . د. عبد الفتاح إبراهيم مصطفى ، دراسات في محاسبة الفنادق ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1984م) ، ص 164.

³ . د. محمد المبروك أبو زيد ، مرجع سابق ، ص 145.

⁴ . د. محمد صالح الحناوي ، وأخر ، أساسيات الإدارة المالية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2001م) ، ص 70.

لتحقيق الاستفادة التامة من معدل المخزون فإن الأمر يستلزم حسب متوسط فترة التخزين ، والتي تحسب بالمعادلة التالية¹ :

$$\text{متوسط فترة التخزين} = \frac{\text{عدد أيام العمل بالسنة}}{\text{معدل دوران المخزون}}$$

وفيما يتعلق بالقطاع الفندقى يفضل استخدام هذه النسبة في حساب معدل دوران المخزون بالنسبة لكل صنف على حده ، وعادة ما يتراوح معدل دوران المخزون في عمليات تشغيل الأظعمة ما بين (20) إلى (40) مرة ، أما في حالة المشروبات نظراً لإمكانية تخزينها لفترات أطول من الأظعمة ، فإن هذا المعدل يكون أقل من المعدل السابق ، ويتراوح هذا المتوسط ما بين (12 إلى 15) مرة في السنة ، أي يتم الإستعواض مرة كل شهر تقريباً على مدار السنة .

مما سبق تبين للباحث أن معدل دوران المخزون في المنشآت الفندقية يهتم بالأظعمة والمشروبات وهى التي تُل على طبيعة نشاط الفندق من الناحية الإنتاجية والجدير بالذكر أن الفندق يمارس كافة الأنشطة سواء تجارية أو خدمية أو إنتاجية، وهذا ما يميزه من بقية المنشآت الأخرى التي تمارس نشاط محددة فى الغالب . لذا اتضح للباحث أن هذه النسبة في المنشآت الأخرى الصناعية والتجارية يتطلب استوفاه الغرض المطلوب من التحليل معرفة معدل دوران المخزون من المواد الخام، ومعدل دوران البضاعة تحت التشغيل ، ومعدل دوران البضاعة التامة.

4. العائد على رأس المال المستثمر :

يشمل رأس المال المستثمر جميع الأموال المستثمرة بالفندق ، ممثلة في رأس المال المدفوع وجميع الإحتياجات والمخصصات والأرباح المرحلة والقروض طويلة الأجل . أو بعبارة أخرى فإن رأس المال المستثمر يمثل الفرق بين إجمالي الأصول والخصوم المتداولة . وتحسب هذه النسبة بالمعادلة التالية²:

$$\text{العائد على رأس المال المستثمر} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{رأس المال المستثمر}}$$

تقيس هذه النسبة العلاقة بين صافي الأرباح و رأس المال المستثمر خلال فترة زمنية معينة وتُل على ربحية الفندق بصفة عامة ، وتصلح مقياساً لمقارنة نتائج الأعمال في حالة وجود تغير في هيكل رأس المال المستثمر

¹. عزت الشيخ ، المحاسبة المالية في الفنادق ، (القااهرة : دار الكتاب العربي ، 1979م) ، ص ص 208،209.

². د. محمد نبيل علام ، مرجع سابق ، ص ص 388،389 .

يرى بعض الكتاب بالإضافة إلى نسبة العائد على رأس المال المستثمر ، يمكن حساب نسبة صافي الربح عن طريق نسبة الأرباح الصافية إلى مجموع الأصول الثابتة ، وتل هذه النسبة على مدى ربحية الفندق من استثمار مصادر أمواله طويلة الأجل في شكل أصول رأسمالية تستخدم في توليد الربح . وتحسب هذه النسبة بالمعادلة التالية ¹ :

$$\text{العائد من الأصول الثابتة} = \text{صافي الربح} \\ \text{مجموع الأصول الثابتة}$$

5. نسبة إجمالي الربحية :

يطلق على هذه النسبة كذلك حافة مجمل الربح (Gross Profit margin) ، ومجمل الربح هو المبلغ الفائض بعد تغطية تكلفة المبيعات ، والذي سوف يستخدم في تغطية مصاريف التشغيل والمساهمة في تحقيق صافي الربح ، وبالتالي تُعبر هذه النسبة عن مدى كفاءة الإدارة في التعامل مع العناصر التي تُكوّن تكلفة مبيعاتها وسياسة التسعير لمنتجاتها . وتحسب بالمعادلة التالية²:

$$\text{نسبة مجمل الربح} = \frac{\text{مجموع الربح}}{\text{المبيعات}}$$

فيما يتعلق بالفنادق فإن هذه النسبة يمكن استخدامها في الفنادق الكبرى التي يسمح نظامها المحاسبي بالحصول على بيانات تحليلية على مستوى الأنشطة الأساسية ، كالمبيت والأطعمة والخدمات الفندقية الأخرى ، فإنه يفضل حساب تلك النسبة على كل نشاط من تلك الأنشطة على حده³.

ينصح للباحث مما تقدم حول نسبة إجمالي الربح هي ضمن النسب المكونة للنسب الربحية في المنشآت التجارية والصناعية ، وأيضاً تستخدم في القطاع الفندقي كنسبة تساعد في الوصول إلى صافي الربح ، وتوضح كفاءة الإدارة في وضع السياسات البيعة المتبعة .

6. نسبة صافي الربحية :

هذه النسب تقيس العلاقة ما بين صافي الأرباح وصافي المبيعات . وتحسب بالمعادلة التالية⁴:

$$\text{نسبة صافي الربح} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{صافي المبيعات}}$$

توجد علاقة مباشرة ذات معنى محدود بين الأرباح الإجمالية والأرباح الصافية ، فالأرباح الصافية لا بد أن تكون أقل من الأرباح الإجمالية ، ولا بد أيضاً أن تكون العلاقة بين الرقمين متوازنة فالإنخفاض الشديد في رقم الأرباح

¹ . د. عبد الفتاح إبراهيم مصطفى ، مرجع سابق ، ص 167.

² . د. محمد المبروك أبو زيد ، مرجع سابق ، ص ص 162، 163 .

³ . د. محمد نبيل علام ، مرجع سابق ، ص 389 .

⁴ . المرجع السابق ، ص 390 .

الصافية عن الأرباح الإجمالية قد يعنى وجود خلل في مكان ما في الأداء يبتلع الجزء الأعظم من الأرباح الإجمالية .

بصفة عامة أن الفنادق تهدف في معظم الأحوال إلي تحقيق أرباح صافية على مستوى جميع الأنشطة بنسبة تتراوح بين 20% إلى 25% من صافي المبيعات . فإن هذا المدى من الممكن أن يختلف في الحياة العملية طبقاً لظروف كل فندق وظروف التشغيل السائدة ومعدل دوران الأصول ¹ .

7. متوسط فترة التحصيل :

توضح هذه النسبة المدة التي يتم خلالها تحصيل قيم مبيعات وخدمات الفندق المختلفة من نزلائه . وتحسب بالمعادلة التالية ² :

متوسط فترة التحصيل = المدينون

متوسط المبيعات الآجلة الأسبوعية

لا توجد نسبة واحدة يمكن تطبيقها في جميع الفنادق ، ولكن من البديهي أن متوسط فترة التحصيل في قطاع الفندق سوف تختلف اختلافاً كبيراً عن متوسط فترة التحصيل في المشروعات الصناعية والتجارية ، ويرجع ذلك الاختلاف أساساً إلي الاختلاف في طبيعة كل نشاط فالمشروعات التجارية والصناعية قد يصل متوسط فترة التحصيل فيها إلي عدة شهور . أما الفنادق فإن النزلاء عليهم أن يدفعوا قيمة الأطعمة والمشروبات والمبيت والخدمات الأخرى وقت الحصول عليها ، أو في خلال أيام محدودة ، وفي الغالبية العظمة من الأحوال قبل أن يغادر النزيل الفندق .

فإن هذه النسبة لا تزيد عن أيام معدودة تتراوح ما بين 2 إلي 3 يوم ، أو على أكثر تقدير من أسبوع إلى عشرة أيام في المتوسط .

مما تقدم يتضح للباحث إن نسبة فترة متوسط التحصيل في المنشآت التجارية والصناعية تقيس مدى سرعة العملاء في سداد ما عليهم للمنشأة ، وانخفاض هذه النسبة مؤثر على كفاءة إدارة التحصيل ، ويدل على وجود سياسات ائتمانية متشددة . أما في القطاع الفندقي طبيعة التعامل مع الفنادق من قبل العملاء قد تختلف كثيراً من تعامل عملاء المنشآت ، لذا فترة متوسط التحصيل محدودة .

8. معدل دوران الدائنين ومتوسط فترة السداد :

يستخدم هذا المعدل لإيجاد متوسط فترة السداد ، أي فترة الائتمان التي يحصل عليها الفندق من الموردين بالنسبة لما يحتاجه من أصناف مختلفة .

ويحسب معدل دوران الدائنين بالمعادلة التالية ³

¹ . عزت الشيخ ، مرجع سابق ، ص 214 .

² . المرجع السابق ، ص ص 216، 217 .

³ . د. محمد نبيل علام ، مرجع سابق ، ص 391 .

$$\text{معدل دوران الدائنين} = \frac{\text{صافي المشتريات الآجلة}}{\text{رصيد الدائنين أول المدة} + \text{رصيد الدائنين آخر المدة}} \times 2$$

ويحسب متوسط فترة السداد بالمعادلة التالية :

$$\text{متوسط فترة السداد} = \frac{\text{عدد أيام السنة}}{\text{معدل دوران الدائنين}}$$

معدل دوران الدائنين

أن طول متوسط فترة السداد يعنى طول فترة الائتمان الممنوحة من الموردين للفندق ، الأمر الذي يعنى منح إدارة الفندق فترة أطول للسداد وعدم تعريضها لاختناقات مالية . وكلما قصرت هذه المدة كلما كان على الفندق أن يدبر سريعاً الأموال النقدية اللازمة لسداد مشترياته خلال تلك الفترة

8. مجموعة نسب الكفاءة الإدارية :

هناك مجموعة أخرى من النسب لقياس مدى كفاءة إدارة الفندق في توجيه سياساته وإدارته . أهم تلك النسب ما يلي ¹ :

إجمالي الأصول الثابتة

صافي المبيعات

هذه النسبة توضح العلاقة بين كل مبلغ مستثمر في أصول الفندق الثابتة بالنسبة للمبيعات .

إجمالي تكاليف الخدمات الإدارية والتمويلية

صافي المبيعات

توضح هذه النسبة مدى كفاءة العملية الإدارية والتمويلية والتسويقية بالنسبة للمبيعات.

إجمالي تكاليف الخدمات التسويقية

صافي المبيعات

الديون المعدومة

المبيعات الآجلة

تكشف هذه النسبة عن مدى كفاءة الإدارة في تحصيل قيم مبيعات الفندق من النزلاء ، ونوعية ومستوى نزلاء الفندق .

مما سبق ومن خلال عرض النسب المالية العامة (التقليدية) ، واستخداماتها في قطاع الفنادق تبين للباحث الآتي :

1. إمكانية تطويع بعض النسب المالية العامة واستخدامها كمؤشرات لقياس الأداء في الفنادق.

¹. المرجع السابق ، ص ص 391-392.

2. يعد أسلوب التحليل المالي أداة مفيدة تتيح لإدارة الفندق التعرف على الاتجاهات العامة للأداء إذا استخدم هذا الأسلوب بعناية .
3. عدم الاهتمام من قبل الكتاب والباحثين في إجراء دراسات تحليلية محاسبية تساعد مخرجاتها إدارة الفنادق لتقييم أداءها المالي والتنبؤ بالمستقبل .
4. استخدام هذه النسب المالية يفيد إدارة الفندق في التخطيط والرقابة .
5. استخدام النسب المالية العامة يساعد في الوصول إلى حالة التوازن بين العوامل المالية والإنتاجية المختلفة .

يرى الباحث أن أسلوب التحليل المالي يعتبر أحد الأساليب المحاسبية التحليلية يمكن استخدامه في كافة القطاعات باختلافات أنشطتها وطبيعتها عملها .

والقطاع الفندقية ذو طبيعة ونشاط متميز يقوم بكافة الأنشطة التجارية والصناعية والخدمية مما يجعل ذلك مخرجات القوائم المالية غير كافية لقياس وتقييم الأداء . وتظهر الحاجة إلى أساليب تحليلية أخرى بجانب تلك القوائم توفر المعلومات الجيدة لكافة شرائح المستخدمين لاتخاذ قراراتهم المختلفة .

المبحث الثاني

النسب المالية التشغيلية الخاصة

مفهوم النسب المالية التشغيلية الخاصة :

النسب المحاسبية الفندقية الخاصة (التشغيلية) تمثل المجموعة الثانية من النسب المالية الخاصة بالفنادق فقط ، ولا تشاركها أي وحدة اقتصادية أخرى ، فهذه النسب هي نسب متعلقة ومتصلة بالنشاط الفندقي¹ . تشير هذه النسب إلي مدي قدرة الفندق علي إستغلال طاقته الإيوائية للنزلاء، أو المساحات والمقاعد المخصصة للحفلات والمؤتمرات . وتستمد بياناتها من المستندات والسجلات والكشوفات الإحصائية والقوائم والتقارير المعدة لبيان نتائج تشغيل الفندق يومياً أو أسبوعياً أو شهرياً² . وهذه النسب تستخدم لغايات المتابعة والمراقبة اليومية ، والأسبوعية ، والشهرية ، والفصلية والسنوية لإحصائيات المبيعات³ ، وتساهم في توجيه جهود الإدارة نحو الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة⁴ .

من أهم النسب المحاسبية الفندقية الخاصة هي نسبة إشغال الأسرة ، ونسبة إشغال الغرف الفندقية⁵ .

أولاً : مجموعة نسب الإشغال الفندقي :

هي مجموعة من النسب التي يمكن استخدامها لقياس العلاقة بين الطاقات الإيوائية أو الخدمية المتاحة ، وبين الطاقات الإيوائية أو الخدمية المستغلة فعلاً خلال فترة زمنية معينة . وتفيد هذه النسب في التعرف علي كفاءة إدارة الفندق في إستغلال الطاقات المتاحة لها⁶ . وتشمل النسب التالية :

1. نسبة إشغال الغرف الفندقية : (Rooms Occupancy Rate)

$$\text{عدد الغرف المشغولة} \times 100\% = \frac{\text{عدد الغرف المتاحة للإشغال}}{\text{عدد الغرف المتاحة للإشغال}}$$

¹ . د. محمد نبيل علام ، مرجع سابق ، ص 394 .

² . د. هاشم أحمد عطية ، ود. محمد محمود عبد ربه ، مرجع سابق ، ص 318 .

³ . د. عبد الكريم حافظ ، مرجع سابق ، ص 182 .

⁴ . د. خالد مقابلة ، مرجع سابق ، ص 271 .

⁵ . المرجع السابق ، ص 272 .

⁶ . د. عبد الفتاح إبراهيم مصطفى ، مرجع سابق ، ص 217 .

هذه النسبة تفيد في التعرف علي كفاءة الإدارة في إستغلال الغرف المتاحة ، وخاصة أن الغرف التي لا تباع في نفس اليوم تمثل خسارة لا يمكن تعويضها نظراً لعدم إمكانية تخزينها ، وهذه النسبة ترتبط بعلاقة مباشرة بنسبة أخرى ، وهي متوسط سعر بيع الغرف ¹ .

2. نسبة إشغال الأسرة : (Beds Occupancy Rate)

$$\text{عدد الأسرة المشغولة} \times 100\% = \text{عدد الأسرة المتاحة للإشغال}$$

يعرفها البعض ² ، بأنها نسب إشغال النزلاء Guest Occupancy Percentage ويتم إحتسابها كما يلي :

$$\text{نسبة إشغال النزلاء} = \frac{\text{عدد النزلاء}}{\text{الطاقة المتاحة للنزلاء (عدد الأسرة)}} \times 100\%$$

وتعد هذه النسبة أكثر دقة من النسب السابقة ، حيث أنه في بعض الأحيان قد تكون الغرفة المزدوجة مشغولة بفرد واحد ، ومؤخرة له بسعر الغرفة ذات السرير الواحد ، وهذا ما لا يتضح أثره في النسبة السابقة .

3. نسبة الإشغال المزدوج : (Double Occupancy Percentage)

الإشغال المزدوج يعني أن يتم تأجير الغرفة مرتين في اليوم في أوقات مختلفة لشخصين مختلفين ³ . وتحسب بالمعادلة التالية :

$$\text{نسبة إشغال الغرف المزدوجة} = \frac{\text{عدد الغرف المزدوجة المشغولة}}{\text{عدد الغرف المشغولة}} \times 100\%$$

أما إذا لم تتوافر البيانات عن عدد الغرف المزدوجة المشغولة ، ممكن حسابها بطريقة غير مباشرة كما يلي ⁴ :

$$\text{نسبة إشغال الغرف المزدوجة} = \frac{\text{عدد النزلاء} \cdot \text{عدد الغرف المشغولة}}{\text{عدد الغرف المشغولة}} \times 100\%$$

حيث أن الغرف المزدوجة الإشغال تحقق سعراً أعلى من الغرف الفردية يفوق التكلفة الإضافية الناتجة عن ذلك الإزدواج ، فإنها بلا شك تكون أكثر ربحية ، وبالتالي فإن إدارة الفندق تكون أكثر رغبة في تحقيق معدلات مرتفعة في إشغالها .

4. نسبة إشغال المطعم : (Restaurant Occupancy Percentage)

¹ . د. يوسف محمد حافظ الحماقي ، مقدمة في تسعير الغرف الفندقية . دراسة تسويقية ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1986 م) ، ص 21 .

² . أشرف عبد العزيز يوسف ، مرجع سابق ، ص 121 .

³ . د. خالد مقابلة ، مرجع سابق ، ص 273 .

⁴ . Richard Kotas , OP . cit , p 266 .

تقيس هذه النسبة العلاقة بين عدد الوجبات المقدمة بالمطعم ، وبين طاقة المطعم المتاحة ممثلة في أماكن الجلوس ، ويفضل حسابها علي أساس يومي أو أسبوعي ، وتحسب بالمعادلة التالية¹ :

$$\text{نسبة إشغال المطعم} = \frac{\text{عدد الوجبات المقدمة بالمطعم}}{\text{طاقة المطعم المتاحة (عدد المقاعد)}} \times 100\%$$

كلما زادت هذه النسبة كلما إستفادة الفندق من طاقته المتاحة بأقصى ما يمكن ، وبالتالي يحقق زيادة في الربحية . وهذه النسبة تزداد مع الأغذية السريعة الإعداد ، وتقل مع الغذية العادية .

كما يمكن أيضاً حساب معدل دوران المقعد في المطعم ، حيث أنه هذا المعدل هام للغاية ، فإنخفاضه مؤشر سالب يدل علي إرتفاع السعر أو إنخفاض الجودة أو في مزيج منهما² . ويحسب بالمعادلة التالية :

$$\text{معدل دوران المقعد في الفندق} = \frac{\text{عدد الوجبات المقدمة بالمطعم}}{\text{عدد المقاعد}} \times 100\%$$

ثانياً : مجموعة نسب إنفاق النزلاء :

هذه المجموعة من النسب تهدف إلي قياس متوسط النزيل الواحد علي خدمات الفندق المختلفة سواء مجتمعة ، أو كل خدمة من هذه الخدمات علي حدة ، ومن ثم فهي تفيد إدارة الفندق في التعرف علي مدي كفاءة الإدارة في تسويق خدماتها للنزلاء ، وبالتالي هي تسهم أيضاً في رسم وتخطيط سياسات التسعير لمختلف تلك الخدمات . وتشتمل هذه المجموعة علي النسب التالية³ :

1. المتوسط العام للقوة الإنفاقية للنزيل الواحد : (Average Spending Power)

$$= \frac{\text{إجمالي إيرادات الفندق من جميع خدماته}}{\text{عدد النزلاء}}$$

هذه النسبة تمثل الصورة العامة لإنفاق النزيل ، إلا أنها لا توضح تفصيلات هذا الإنفاق علي الخدمات الفندقية المختلفة ، والتي بلا شك أن كل خدمة تختلف في ربحيتها عن الأخرى . يري البحث إن المتوسطات التالية تُعد الأفضل من الناحية التسويقية ، وفي إطار رسم وتخطيط سياسات التسعير لمختلف تلك الخدمات . وهذا ما أشارت إليه هذه الدراسة كميزة لها من الدراسات السابقة التي تطرقت لهذا المجال .

2. متوسط إنفاق النزيل علي المبيت (Average Spending on Room)

$$= \frac{\text{إجمالي إيرادات المبيت}}{\text{عدد النزلاء}}$$

¹ . د. محمد نبيل علام ، مرجع سابق ، ص 134 .

² . د. يوسف محمد حافظ الحماقي ، مرجع سابق ، ص 27 .

³ . أشرف عبد العزيز يوسف ، مرجع سابق ، ص 124، 125.

يرى البعض أفضلية حساب هذا المتوسط بصورة متكررة ، لأن السوق حالياً سوق مشتري أي سوق عرض وليس سوق طلب ¹.

3. متوسط إنفاق النزيل علي الخدمات الفندقية الأخرى ²: (Average Spending on Other Services)

$$= \frac{\text{إجمالي إيرادات الخدمات الفندقية الأخرى}}{\text{عدد النزلاء}}$$

4. متوسط إنفاق النزيل علي الأطعمة والمشروبات (Average Spending on Food & Beverage)

$$= \frac{\text{إجمالي إيرادات الأطعمة والمشروبات}}{\text{عدد النزلاء}}$$

يساعد حساب هذا المتوسط في إيجاد تفسير لأرقام المبيعات ، فعندما يكون هناك تذبذب في الإيرادات فإن مرجع ذلك قد يكون لإرتفاع أسعار البيع و قد يكون لانخفاض عدد العملاء أو انخفاض إنفاقهم .

5. متوسط سعر بيع الوجبة : (Average Cover Rate)

$$= \frac{\text{إجمالي إيرادات الأغذية}}{\text{عدد الوجبات}}$$

عند حساب هذا المتوسط يفضل إستبعاد إيرادات أغذية الحفلات إذا كانت ضمن إجمالي إيرادات الأغذية ، وذلك حتي يكون المتوسط أكثر دقة . ويحسب متوسط سعر بيع وجبة الحفلات بمفرده ، نظراً لأنه قد يوجد تباين كبير بينهما ³.

6. متوسط مدة إقامة النزيل : (Average Length of Stay)

$$= \frac{\text{إجمالي الليالي التي أمضاها النزلاء}}{\text{عدد النزلاء}}$$

تعتبر هذه النسبة ذات أهمية خاصة من حيث إرتباطها المباشر بمتوسط إنفاق النزيل ⁴.

ثالثاً : مجموعة نسب ربحية الأنشطة الفندقية :

هي مجموعة من النسب التي تهدف إلي تحديد ربحية الأنشطة الفندقية المختلفة ، وذلك من خلال قياس العلاقة بين أرباح وتكاليف كل نشاط من تلك الأنشطة ، ذلك من أجل التعرف علي مدي كفاءة إدارة الفندق في إدارتها لكل من تلك الأنشطة ، وكذلك تحديد مدي من هذه الأنشطة أكثر إسهاماً في ربحية الفندق ، وأيها وأقل إسهاماً ، كما تنفيذ أيضاً في أغراض الرقابة بالموازنة وفي اتخاذ القرارات ⁵. هذه المجموعة تشمل النسب التالية :

¹. د. يوسف محمد حافظ الحماقي ، مرجع سابق ، ص 28 .

². د. هاشم أحمد عطية ، د. محمد محمود عبد ربه ، مرجع سابق ، 319 .

³. أشرف عبد العزيز يوسف ، مرجع سابق ، ص 129 .

⁴. د. محمد نبيل علام ، مرجع سابق ، ص 397 .

⁵. د. محمد نبيل علام ، مرجع سابق ، ص 134 .

1. نسبة ربحية نشاط المبيت : (Room Profit Percentage)

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

إجمالي التكاليف في كل قسم يشتمل علي ثلاثة أنواع ، النوع الأول تكلفة المبيعات (كالخامات ، والمواد الرئيسية المستخدمة) ، والنوع الثاني يتمثل في تكلفة العمالة ، وأما النوع الثالث فيتمثل في المصروفات الأخرى الخاصة بكل قسم .

نشاط المبيت أنه لا توجد به تكلفة المبيعات ، وإنما يتحمل بالنوع الثاني والثالث فقط من التكلفة.

نسبة ربحية نشاط الأغذية والمشروبات : (Food & Beverage Profit Percentage)

$$= \frac{\text{إجمالي إيرادات الأغذية والمشروبات} \cdot \text{إجمالي تكاليف الأغذية والمشروبات}}{\text{إجمالي إيرادات الأغذية والمشروبات}}$$

ويرتبط هذا النشاط ببعض النسب من بينها نسبة متوسط عائد المقعد ، وضرورة حساب هذا المتوسط علي فلت قصيرة يومية ، وأسبوعياً وشهرياً ثم سنوياً . ويحسب بالمعادلة التالية¹:

$$\text{متوسط عائد المقعد} = \frac{\text{إجمالي الأغذية والمشروبات}}{\text{طاقة المطعم المتاحة (عدد المقاعد)}}$$

من خلال هذا المتوسط يمكن التعرف علي قيمة المبيعات التي يمكن الحصول عليها عن كل مقعد موجود بالمطعم أو كافيتريا ، ومن ثم فإن هذا المتوسط يستخدم كسجل لإيرادات كل مقعد خلال الفترات الزمنية المختلفة .

4. نسبة ربحية نشاط الخدمات الأخرى : (Other Services Profit Percentage)

$$= \frac{\text{إجمالي إيرادات الخدمات الأخرى} \cdot \text{إجمالي تكاليف الخدمات الأخرى}}{\text{إجمالي إيرادات الخدمات الأخرى}} \times 100\%$$

وعندما تكون أقسام الفندق كبيرة يجذب حساب هذه النسبة بصورة تفصيلية للأنشطة وذلك لتحقيق المزيد من الاستفادة من هذه البيانات .

5. نسبة ربحية الفندق بكافة أقسامه (Hotel Profit Percentage)

$$= \frac{\text{إجمالي إيرادات الفندق} - \text{إجمالي تكاليف الفندق}}{\text{إجمالي إيرادات الفندق}} \times 100\%$$

¹. أشرف عبد العزيز يوسف ، مرجع سابق ، ص 131.

تفيد هذه النسبة في عمليات المقارنة ، وخاصة مع الفنادق المماثلة ، والفنادق القريبة من نفس موقع الفندق ، وكذلك مع متوسطات الصناعة ¹.

رابعاً : مجموعة نسب إيرادات وتكاليف التشغيل الفندقي :

أعد اتحاد الفنادق لمدينة نيويورك بأمريكا Hotel Association of New York City نظام محاسبي موحد للمحاسبة الفندقية ، وتم تبويب عناصر التكاليف الفندقية في هذا النظام إلي عناصر مباشرة وغير مباشرة . بإستخدام التبويب الذي أورده الاتحاد . فإن هذه المجموعة من النسب يمكن تقسيمها إلي مجموعتين فرعيتين علي النحو التالي ² :

1. نسب التكاليف المباشرة للتشغيل الفندقي :

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

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

$$\text{ب. نسبة تكاليف الأظعمة} = \frac{\text{إجمالي تكاليف الأظعمة}}{\text{إجمالي إيرادات الأظعمة}} \times 100\%$$

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

2. نسب التكاليف غير المباشرة للتشغيل الفندقي :

تستخدم هذه المجموعة من النسب لقياس العلاقة بين تكاليف التشغيل غير المباشرة لكل نشاط من الأنشطة المعاونة ، وبين إجمالي إيرادات الفندق . وتشمل هذه المجموعة علي مجموعة من النسب تفيد في معرفة مدي كفاءة تشغيل تلك الأنشطة المعاونة وهي ³ :

$$\text{أ. نسبة التكاليف الإدارية والعمومية} = \frac{\text{إجمالي التكاليف الإدارية والعمومية}}{\text{إجمالي إيرادات الفندق}} \times 100\%$$

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

$$\text{ت. نسبة تكاليف الطاقة والإنارة} = \frac{\text{إجمالي تكاليف الطاقة والإنارة}}{\text{إجمالي إيرادات الفندق}} \times 100\%$$

¹. Uniform System of Accounts for Hotel , OP,cit , p 33.

². د. محمد نبيل علام ، مرجع سابق ، ص ص 399،398 .

³. د. خالد مقابلة ، مرجع سابق ، ص ص 277،278 .

إجمالي إيرادات الفندق

ث. نسبة تكاليف الصيانة والإصلاحات = إجمالي تكاليف الصيانة والإصلاحات × 100%

إجمالي إيرادات الفندق

خامساً : مجموعة النسب الخاصة بالعنصر البشري (العمالة) :

هذه المجموعة من النسب تفيد كمؤشر قوي علي كفاءة الإجراءات المتبعة في برامج القوي البشرية العاملة¹. يري الباحث من الأفضل تقسيم النسب الخاصة بالعنصر البشري إلى ثلاث مستويات ، المستوى الأول يتعلق بالنسب الخاصة بتكلفة العنصر البشري ، والثاني يتعلق بالتدريب ، والثالث يتعلق بقياس إنتاجية العنصر البشري . وهذا التقسيم ذات تأثير متبادل بين المستويات الثلاثة ، مما يستدعي ضرورة أخذه في الإعتبار عند إجراء عملية التحليل . يمكن تناول هذه المستويات علي النحو التالي :

1. النسب المتعلقة بتكلفة العنصر البشري :

القطاع الفندقية يعد من القطاعات الكثيفة بالعمالة ، فإن تكلفة هذا العنصر تمثل نسبة عالية بالمقارنة بباقي التكاليف ، لذا فإن هذه المجموعة من النسب تفيد في الرقابة علي هذا العنصر الحيوي . وأيضاً في عملية ترشيد التكاليف.

وتشمل هذه المجموعة النسب التالية:².

نسبة تكلفة العمالة = إجمالي الأجور (بما فيها مزايا العاملين) × 100 %

إجمالي الإيرادات

هذه النسبة تعتبر من النسب الهامة وذات الدلالة ، حيث انخفاضها يعني ارتفاع في نسبة الربحية ، والعكس صحيح ، كذلك قد يشير انخفاض تكلفة العمالة إلي الحاجة إلي دعم نظام الحوافز المتبع ، كما أن ارتفاع تكلفة العمالة قد يعني المزيد من الرفاهية والولاء ، وهنا يفضل المقارنة مع الفنادق المماثلة للتعرف علي الصورة العامة بشكل أصدق³.

وأشار النظام المحاسبي الأمريكي الموحد للفنادق إلي عدد من النسب المتعلقة بتكلفة العنصر البشري وهي⁴ :

أ. متوسط تكلفة العامل : (Average Cots Per Employee)

= إجمالي الأجور

عدد العاملين

¹. Peter J, Harris & Peter A. Hazzard , **OP,cit** , p p 233,234.

². د. يوسف محمد حافظ الحماقي ، مرجع سابق ، ص 34 .

³. Boella M. J , **Human Resource Management in Hospitality Industry** ,(Fifth Edition , England : Stanley Thornes Publishers . 1992) , p 121 .

⁴. Uniform System of Accounts for Hotel , **OP,cit** ,p p 112, 113.

تفيد هذه النسبة في عمليات المقارنة مع المنشآت الفندقية المماثلة ومع متوسطات الصناعة ، للتعرف علي ما إذا كانت التكلفة ملائمة أو زائدة عن الحد ، ومن ثم التعرف علي أسباب ذلك ومحاولة علاجه إن أمكن .

ب. متوسط نصيب الغرفة المتاحة للإشغال من الأجر: (Average Labour Cost Per Available Room)

$$= \frac{\text{إجمالي الأجر (بما فيها مزايا العاملين)}}{\text{عدد الغرف المتاحة للإشغال}}$$

ت. متوسط نصيب الغرفة المشغولة من الأجر: (Average Labour Cost Per Occupied Room)

$$= \frac{\text{إجمالي الأجر (بما فيها مزايا العاملين)}}{\text{عدد الغرف المشغولة}}$$

تفيد هاتان النسبتان في التعرف علي كفاءة الإدارة في التحكم علي التكاليف ، وذلك من خلال التحليل المقارن مع المنشآت المماثلة ، ومع متوسطات الصناعة .

$$\text{ث. نسبة مزايا العاملين إلي الأجر النقدية} = \frac{\text{مزايا العاملين}}{\text{إجمالي الأجر النقدية}} \times 100\%$$

هذه النسبة تستخدم كدليل أو مؤشر علي المزايا الإضافية التي تقدم للعاملين .

2. النسب المتعلقة بتدريب العنصر البشري :

إن الحاجة إلي التدريب والحصول علي معلومات جديدة واكتساب مهارات جديدة أصبحت من سمات الحياة اليومية في كافة مجالات الأنشطة ، والنشاط الفندقي يعتمد بصورة أساسية علي العنصر البشري. أن الأهداف الرئيسية للتدريب كنظام لتنمية الأفراد تتمثل في ¹ :

- زيادة كمية وجودة المخرجات من خلال تحسين مهارات العاملين .
- تقليل الحوادث أو التآلف .
- زيادة العائد الشخصي للعاملين (مزايا ، حوافز ، وغير ذلك) .
- تحقيق زيادة في الربحية .
- مساعدة العاملين الجدد في تلبية متطلبات الوظيفة ، كما تمكن العاملين القدامى ذوي الخبرة من قبول التحول وتطويع طرق جديدة للعمل .
- التشجيع علي الإلتزام والولاء والإهتمام والرغبة في التميز .

وهذه المجموعة من النسب تفيد الإدارة في التعرف علي كفاءة إدارتها للموارد البشرية . وهي تشمل النسب التالية:²

¹ . Boella M. J , OP.cit ,p 137.

² . Uniform System of Accounts for Hotel OP,cit ,p p 117, 118.

أ. نسبة العاملين المدربين : (Training Employee Percentage)

$$= \frac{\text{عدد العاملين المدربين}}{\text{عدد العاملين}} \times 100\%$$

هذه النسبة كلما زادت كان ذلك مؤشر جيد في صالح الفندق ، حيث أن العاملين المدربين لديهم القدرة علي القيام بوظائفهم بصورة أسرع وبمستوي أداء أعلى من هؤلاء غير المدربين .

ب. متوسط نصيب العامل من تكلفة التدريب : (Training Cost Per Employee)

$$= \frac{\text{إجمالي تكلفة التدريب}}{\text{عدد العاملين}}$$

ت. نسبة تكلفة التدريب إلي إجمالي الأجر = $\frac{\text{إجمالي تكلفة التدريب}}{\text{إجمالي الأجر}} \times 100\%$

ث. نسبة تكلفة التدريب إلي إجمالي التكاليف = $\frac{\text{إجمالي تكلفة التدريب}}{\text{إجمالي التكاليف}} \times 100\%$

ج. معدل دوران العمالة = $\frac{\text{عدد العاملين الذين تركوا الخدمة أثناء الفترة}}{\text{عدد العاملين خلال الفترة}} \times 100\%$

يري الباحث أن هذه المجموعة من النسب تفيد الإدارة في التعرف علي مقدار الأموال التي وجهت للتدريب من خلال المقارنة مع تكلفة الأجر ، وإجمالي التكاليف ، وبفيد متوسط نصيب العامل من تكلفة التدريب في إجراء التحليل المقارن مع المنشآت المماثلة .

3. النسب المتعلقة بقياس إنتاجية العنصر البشري :

قياس الإنتاجية يعد أداة جيدة للرقابة الحيوية لمساعدة الإدارة عند استخدام الموازنات ، والتنبؤات وتخطيط الوارد البشرية ، ونظم الحوافز ، وكذلك تفيد في التعرف علي مواضع الضعف في الأداء . كما إن بعض مقاييس الإنتاجية تتفوق علي نسب العمالة في كونها تعطي مقياساً ثابتاً لا يتأثر بالتضخم ، أو التغير في معدلات الأجر¹ .

في القطاع الفندقي يمكن أن يُعبر عن الوحدات المنتجة أو المبيعة بعدد الغرف ، أو عدد النزلاء ، أو عدد الوجبات المقدمة ، ويمكن حسابها كما يلي²:

$$\text{أ. متوسط عدد الغرف التي يتم خدمتها لكل عامل} = \frac{\text{عدد الغرف المشغولة}}{\text{متوسط عدد العاملين}}$$

متوسط عدد العاملين

¹ . Boella M. J , OP,cit ,p 149.

² . Uniform System of Accounts for Hotel , OP,cit ,p p 133, 134.

عدد النزلاء	=	متوسط عدد النزلاء الذين يتم تقديمهم لكل عامل
متوسط عدد العاملين		
عدد الوجبات المقدمة	=	متوسط عدد الوجبات التي يتم تقديمها لكل عامل
متوسط عدد العاملين		
إجمالي المبيعات	=	مؤشر الإنتاجية
إجمالي الأجر		
صافي الربح	=	ج. متوسط مساهمة كل عامل في الربح
متوسط عدد العاملين		
إجمالي المبيعات	=	ح. متوسط مساهمة كل عامل في المبيعات
متوسط عدد العاملين		
إجمالي المبيعات . الأجر	=	خ متوسط مساهمة كل عامل صافي المبيعات
متوسط عدد العاملين		

تستمد هذه المقاييس أهميتها من كونها تتلاقى آثار التضخم ، فهي لا تتأثر بالزيادة في الأسعار أو الأجر ، والتي قد تعطي نتائج مضللة للإنتاجية . إلا أنه يؤخذ علي هذه المقاييس أنها تُعد غير دقيقة إلي حد ما في عملية المقارنة ، حيث أن بعض الغرف من الممكن أن تكون أكبر من غيرها ، وبعض النزلاء قد يمكثوا لفترات أطول من غيرهم ، وكذلك بعض الوجبات قد تكون أكثر تقيداً من غيرها .
وعلي مستوي العمالة ومن خلال التقسيم الوظيفي لكل قسم ، إذا كان حساب المتوسط في المطعم مثلاً . هنالك عمال للخدمة وعمال لإعداد الأغذية ، وعمال لغسيل الأطباق وغيرهم .

سادساً : مجموعة النسب الخاصة بالنشاط التسويقي :

يهدف استخدم مجموعة النسب الخاصة بالنشاط التسويقي في القطاع الفندقي إلي خلق أو جذب العملاء (النزلاء) ، ثم المحافظة عليهم ، وبالتالي فإن نقطة البداية في هذا التحليل ينبغي تركيز أولاً علي العميل ، وثانياً علي التأكد من توافر الجودة لكافة الأنشطة الفندقية¹ .

يتضح للباحث أن مجموعة النسب الخاصة بالنشاط التسويقي الفندقي تفيد كمؤشر للتعرف علي مدي رضا العميل (النزيل) عن الخدمات التي تقدم له . فإن رضا العميل يشير إلي توافر الجودة وبهذا يكون الرضاء أحد المقاييس الهامة التي يستل بها علي توافر الجودة .

يري أحد الكتاب أن حساب نسبة رضا العميل في الأنشطة الإنتاجية يتم بقسمة صافي المبيعات (مجم المبيعات . المردودات) علي مجمل المبيعات ، ومن خلال نسبة المردودات يمكن التعرف علي رضا العميل عن

¹ . د. يوسف محمد حافظ الحماقي ، أساليب اتخاذ القرارات الخاصة بأنشطة إدارة المأكولات والمشروبات في الفنادق ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، العدد الأول ، 1990م ، ص 223 .

المنتج . إلا أن لا توجد مردودات في النشاط الفندقية ، حيث لا يمكن أن ترد الخدمة بعد أدائها ، وبالتالي فإنه يمكن استخدام نسبة نمو العملاء كمعير عن رضا العميل ، حيث تعطي هذه النسبة مؤشراً واضحاً عن مدي التقدم الذي تحقق في هذا المجال ، كما يتسم هذا المقياس ببعده عن التضليل كما هو الحال في نسبة نمو المبيعات والتي يمكن أن يكون مرجعها لارتفاع أو انخفاض سعر البيع .
وتحسب هذه النسبة كما يلي ¹:

$$\text{نسبة نمو العملاء (النزلاء)} = \frac{\text{عدد النزلاء عن الفترة الحالية} \cdot \text{عدد النزلاء الفترة السابقة} \times 100\%}{\text{عدد النزلاء عن الفترة السابقة}}$$

كما يري الدكتور يوسف محمد حافظ الحماني ²: لتحقيق أكثر فائدة عند حساب نسبة نمو العملاء أن يتم معها حساب متوسط الإنفاق التسويقي لكل عميل ، حيث كلا المؤشرين معاً سيكون لهما دلالة أكثر عمقاً في التحليل . ويمكن حساب متوسط الإنفاق التسويقي للعميل كما يلي :

$$= \frac{\text{إجمالي المصروفات التسويقية}}{\text{عدد النزلاء}}$$

وكذلك من بين النسب المرتبطة بقياس نمو النزلاء ، نسبة نمو الغرف أو الموجبات بالإضافة إلى استخدام متوسطات الإنفاق لكل منهما وذلك علي النحو التالي ³ :

نسبة نمو الغرف =

$$\text{نسبة نمو الغرف} = \frac{\text{عدد الغرف المشغولة في الفترة الحالية} \cdot \text{عدد الغرف المشغولة في الفترة السابقة} \times 100\%}{\text{عدد الغرف المشغولة في الفترة السابقة}}$$

$$\text{متوسط العائد من الإنفاق التسويقي} = \frac{\text{متوسط الإنفاق التسويقي لكل وجبة مقدمة} \cdot \text{عدد الوجبات المقدمة في الفترة السابقة} \times 100\%}{\text{إجمالي إيرادات الفترة الحالية} + \text{إجمالي إيرادات الفترة السابقة}}$$

المصروفات التسويقية للفترة الحالية + المصروفات التسويقية للفترة السابقة

¹ . Sheldon Gaates , **Business Ratios** , (Arizona : Mclane Publicatiaons , 1993) , p ,122 .

² . د. يوسف محمد حافظ الحماني ، مرجع سابق ، ص ص 225،226 .

³ . المرجع السابق ، ص ص 226،227 .

أن نسبة نمو الغرف تفيد في التعرف علي مدي النجاح في الجهود التسويقية وجهود الإدارة في جذب النزلاء ، وكذلك التعرف علي مقدار النجاح الذي حققته سياسات تسعير الغرف وباقي الخدمات الكاملة .

كما تفيد نسبة نمو الوجبات في التعرف علي درجة إقبال النزلاء علي مطاعم الفندق ، ونسبة النجاح الذي حققتها المطاعم في جذب النزلاء ، سواء كان ذلك بتوفير الجو الملائم أو المأكولات المرغوب فيها أو كليهما

أما نسبة نمو الإنفاق التسويقي تعتبر من النسب الهامة للإدارة حتي تقرر زيادة أو تخفيض الإنفاق التسويقي وفيما يتعلق بمتوسط العائد علي الإنفاق التسويقي ، فإن هذا المتوسط يوضح كم جنيهاً من الإيرادات في المتوسط يمكن الحصول عليه في مقابل كل جنيه ينفق علي التسويق . ومن ثم فإن هذا المتوسط يقيس فعالية البرامج التسويقية .

يستنتج الباحث من خلال عرض النسب المحاسبية الخاصة (التشغيلية) بالقطاع الفندقي الآتي :

1. أن هذه المجموعة من النسب تستخدم فقط في قطاع الفنادق ، وذلك لطبيعة النشاط الفندقي الذي تمارس فيه كافة الأنشطة سواء كانت تجارية أو صناعية أو خدمية ، وهذا ما يميز هذا القطاع من بقية القطاعات الأخرى .

2. هنالك نسب تحسب بصورة يومية أو أسبوعية أو شهرية ، هذا يدل علي ضرورة الاهتمام بأساليب التحليل المحاسبي والتعرف علي فوائده بدلاً من الاعتماد علي مخرجات القوائم المالية التي تحكم بفترة مالية محددة

3. بالنسبة للنسب المتعلقة بالعنصر البشري عند استخدامها لأغراض المقارنة مع المنشآت الفندقية الأخرى يجب مراعاة عدد العاملين والأجر الذي يتقاضوه في الفندق موضع المقارنة حتى لا تكون نتائج المقارنة مضللة .

4. تردد العملاء علي الفندق باستمرار يدل علي جودة الخدمات المقدمة .

5. دراسة وتحديد الأسعار لكافة خدمات الفندق في الحدود المقبولة قد تحقق رضاء للعملاء.

6. أن بذل الجهود التسويقية يحافظ علي العملاء السابقين ، ويجذب عملاء جدد ، حيث يعتقد كثير من العملاء أن ما يقدم من ترويج وإعلان محل ثقة ويشعر العميل بالاطمئنان مسبقاً .

7. ضرورة حصر وتسجيل تكلفة الوجبات الخاصة بالنزلاء بصورة منفصلة عن تكلفة الوجبات المقدمة في الحفلات .

كما يري الباحث أن هنالك توليفة بين العناصر المادية والمعنوية في هذا القطاع يجب التركيز عليها ، حتي يتحقق الرضا للنزلاء .

المبحث الثالث

متطلبات التحليل المالي في الصناعة الفندقية

يتناول الباحث في هذا المبحث متطلبات نجاح التحليل المالي في صناعة الفنادق ، وأساليب تقويم

الأداء الداخلي للأنشطة الفندقية علي النحو التالي :

أولاً : متطلبات نجاح التحليل المالي في الصناعة الفندقية :

تناول الكثير من الباحثين والكتاب مفهوم التحليل المالي في كتاباتهم ، حيث أتفقوا علي أنه المعبر الذي يعبر عن الأداء بين ما هو مخطط وما هو منفذ لتحقيق طموحات المنشأة ، وتوفير الوسيلة التي تستخدم لقياس النمو في تنفيذ العمال ، لذلك يمكن القول أن التحليل المالي يسهم في عملية التخطيط والرقابة ، وكذلك يسهم في الوقوف علي مدي الكفاءة في التنفيذ وتحديد المسؤولية عن الاختلافات فيما بين المخطط والفعلي ، لذلك فالتحليل المالي كنظام للمعلومات يركز علي الإفصاح عن دلالة القوائم المالية لمستخدميها من خلال أساليب التحليل المالي المختلفة لخلق نماذج تخدم عدة أغراض في آن واحد من مؤشرات التحليل المختلفة ، بما يساعد علي اتخاذ القرارات والقدرة علي التنبؤ والتخطيط الإستراتيجي لتحقيق الأهداف الإستراتيجية والتشغيلية للمنشأة ، بما يخلق نوعاً من الاطمئنان إلي البيانات المالية الواردة بالقوائم المالية ويفسرها لمستخدميها¹ .

قد يسهم التحليل المالي مساهمة فعالة في عملية تقويم الأداء ، وذلك من منظور النماذج التحليلية ، حيث لا يوجد أسلوب معين أو نموذج معين للقيام بالتحليل المالي ، إنما يمكن استخدام أكثر من أسلوب وذلك وفقاً للهدف الذي يرمي الإدارة إلي تحقيقه ، حيث يتسم بسمات يمكن أن نلخصها فيما يلي²:

1. يتسم بالمدخل الشمولي أو ما يطلق عليه مدخل النظم .

2. يتسم بالعمل بأسلوب الفريق Team Work .

3. يتسم بالطريقة العلمية في دراسة وحل المشكلات .

4. يتسم باستخدام أكثر من أسلوب .

هكذا فإن التحليل المالي يستهدف الحصول علي البيانات ، وهذه البيانات تنتج من إجراءات وأساليب معينة ، يجب أن يجمعها نظام معين ، حيث يستهدف إعطاء صورة حقيقية عن مواطن القوة والضعف لأداء المنشأة من خلال التقارير التي ترتبط بتحليل الإستثمار والتمويل والربحية والكفاءة ، حيث يقوم المحلل المالي بدراسة وتحليل القوائم المالية بجانب البيانات الإضافية المكلمة للبيانات المنشورة وغير المنشورة باستخدام الأساليب العلمية وغيرها لإبراز الارتباطات التي تربط بين العناصر والتغيرات التي تطرأ عليها خلال فترة أو عدة فترات زمنية ، وحجم أثر هذه التغيرات التي توضح معالم التشغيل بالمنشأة من خلال دراسة وتحليل العديد من البنود التي توضح معالم السياسة الإستثمارية ، مما يؤدي إلي زيادة كفاءة وفعالية القوائم المالية والتقارير المالية وترشيد القرارات المستقبلية .

مرتكزات نجاح التحليل المالي في الصناعة الفندقية :

¹ . د. مصطفى نبيل علي الشامي ، مرجع سابق ، ص ص 7 ، 8.

² . د. بهاء الدين سعد أحمد ، النماذج والأساليب الكمية في مجال الأعمال ، (د.ن ، 1994م) ، ص 229.

إن نجاح التحليل المالي في الصناعة الفندقية يرتكز علي توافر عدد من المتطلبات الإدارية والفنية نوجزها فيما يلي :

1. التناسب والاتساق والتناغم مع التنظيم الفندقي :

حيث يجب أن يكون هناك تناسباً وتناغماً فيما بين نظم المعلومات والتنظيم الفندقي مؤسساً علي الاهتمام بالعوامل الوظيفية والبيئية بما يحقق التوازن بين كافة المتغيرات والتناسب بين كافة الأنشطة بالفندق سواء كانت النشطة الرئيسية (الغرف ، الأغذية والمشروبات) ، أو الأنشطة المساعدة (الغسيل والكي ، التلفون أو غيرها) ، وتلك الأنشطة العامة التي تخدم هذه الأنشطة الرئيسية والمساعدة من اجل تحقيق الكفاءة في الأداء ، مما يسهم في استخدام المحاسبة عن مراكز المسئولية ومراكز الربحية في الرقابة وتقويم الأداء ، حيث يسهل التعرف علي الأنشطة التي تسهم في تحقيق صافي أرباح الفندق ، وتلك التي تعتبر عبئاً عليه ، بالإضافة إلي سهولة استخدام أساليب وأدوات التحليل المالي في تخطيط الأهداف الإستراتيجية وعلي رأسها الأرباح المستهدفة علي مستوي كل نشاط من الأنشطة المختلفة ، وعلي مستوي الفندق ككل من خلال التحليل المالي تحقق درجة عالية من الرقابة ، وفي عملية الاتصال والافتتاح والتحفيز والجدية بدراسة ردود الأفعال للقرارات المختلفة ، حيث يرتكز القياس المحاسبي في الصناعة الفندقية علي القياس المحاسبي النقدي والكمي .

2. توافر قاعدة بيانات ومعلومات :

في سبيل القيام بالتحليل المالي يعتمد علي البيانات التي يقدمها الواقع العملي من قسم الحجز وقسم الرقابة علي الأغذية والمشروبات ، بالإضافة إلي البيانات المسجلة في الدفاتر المحاسبية ويتم تلخيصها في التقارير والقوائم المالية التحليلية لكل نشاط ، بحيث تكون لدي الفندق قاعدة للبيانات تستهدف التكامل فيما بين النظم المحاسبية الفرعية والنظام المحاسبي الإداري الرئيسي لتوفير البيانات والمعلومات في شكل يتواءم ويسهم في رفع كفاءة الأداء ، حيث يمثل التحليل المالي نظام للمعلومات يسمح بالتعامل مع كافة الظروف والتغيرات¹ .

3. المشاركة في إعداد المعايير ومعدلات الأداء :

من الأهمية الأخذ بالمشاركة باعتبارها أحد المتغيرات السلوكية عند إعداد المعايير والمعدلات ، ذلك لإتاحة الفرصة لكل مستوي إداري للمشاركة في إعدادها من خلال الإشتراك الفعلي في إعداد المؤشرات والمعايير ومعدلات الأداء المرتبطة بنشاط أو قسم أو إدارة .

4. العلانية والإعلام :

¹د. حافظ يوسف حافظ ، الاتجاهات الحديثة في دراسة الجدوي الاقتصادية للفنادق ، القاهرة : مركز البحوث ، مجلة البحوث السياحية 1988م ، ص 56.

إن عملية العلانية والإعلام وجهان لبعء واحد هو البعد الإعلامي للبيانات والمعلومات المحاسبية ، كأداة للاتصال حيث يكون لهذا البعد التأثير في سلوك الآخرين ، مما يؤدي إلى تحريك سلوك العاملين والوقوف علي مشاعرهم واتجاهاتهم حتي لا تحدث فجوات بين الإدارة وبينهم ، مما يسبب التشويش علي قنوات الاتصال ، ويشجع علي ظهور التنظيمات غير الرسمية ، فيكون لها الأثر السلبي علي الأداء ، لذلك يمكن القول أن نظام الاتصال يمثل العمود الفقري لنظام المعلومات بالفندق ويعتمد علي التقارير باعتبارها القلب الذي يوضع فيه الرسائل المشتملة عن المعلومات المحاسبية المطلوب نقلها إلي مستخدميها في مراكز القرارات بالمنشأة أو خارجها¹.

5. التحليل العلمي منهج التحليل المالي :

إن عملية التحليل المالي ترتكز علي أسس وقواعد علمية لتحليل البيانات الفعلية لفترات زمنية سابقة وحالية لتصحيح المسار في المستقبل واتخاذ القرارات المستقبلية ، لذلك فالتحليل المالي مرتبط في نجاحه بقدراته التخطيطية والتنبؤية التي تسهم في مساعدة إدارة الفندق لاتخاذ هذه القرارات المستقبلية ولعل ما يشجع علي استخدام التحليل العلمي للقيام بالتحليل المالي توافر الأساليب التحليلية التي صادفت نجاحاً في حل الكثير من المشكلات بالإضافة إلي إنتشار استخدام الحاسب الآلي في الفنادق مما يسهل تطبيق التحليل المالي .

كما تقدم يتضح للباحث أن متطلبات نجاح التحليل المالي في الصناعة الفندقية تستوجب توافر الآتي :

1. التوافق والتنسيق بين أنظمة المعلومات الفرعية الداخلية للفندق .

2. وجود قاعدة للبيانات والمعلومات الخاصة بأنشطة الفندق المختلفة .

3. مساهمة جميع العاملين بالفندق في إعداد المعايير ومعدلات الأداء .

4. الإفصاح الشامل عن كافة البيانات والمعلومات .

5. وجود أنظمة آلية وخبرات شخصية .

يتضح للباحث أن التحليل المالي كنظام للمعلومات يقوم علي قائم علي منهج علمي دقيق يوفر مؤشرات ومعدلات واقعية تساعد علي تقويم الأداء ، مما يجعله أداة للمتابعة والرقابة المؤثرة والفعالة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية والمستقبلية التي تدعم من القدرة التنافسية للفندق .

كما يتناول الباحث بعض من الأساليب التحليلية التي تناسب طبيعة وخصائص الصناعة الفندقية من جانب ونوعية المعلومات التي تطلبها إدارات الفنادق من جانب آخر ، حيث تساعد هذه الأساليب في توفير معلومات تساعد في اتخاذ القرارات سواء كانت إستراتيجية أو تشغيلية أو مستقبلية ، وتتمثل هذه الأساليب في الآتي :

1. مراكز الربحية أداة لتحليل مواطن القوة والضعف في الأداء الفندقية :

حيث أن الفندق يشتمل علي مجموعة من الأنشطة الخدمية والصناعية والتجارية مما يدعو إلي الاهتمام بتقويم أداء الأنشطة المختلفة والتي تسهم في تحقيق ربحية الفندق والوقوف علي مواطن القوة والضعف

¹.د. مصطفى نبيل علي الشامي ، مرجع سابق ، ص 11.

وبإبرازها أمام الإدارة العليا أولاً بأول لاتخاذ القرارات المختلفة من خلال ما ينعكس أثره علي كفاءة الأداء بالفندق وفاعليته ، فمن الأهمية تركيز عملية الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات في الفنادق علي مراكز الربحية كنظام للمعلومات المحاسبية باعتباره جزءاً لا يتجزأ من النظام المتكامل للمعلومات .عليه تتمثل أهمية مراكز الربحية كنظام لتحليل مواطن القوة والضعف في أداء الفندق في الآتي :

أ. توفير البيانات والمعلومات للقياس والتحليل للربحية ومعدلات التشغيل الإشغال علي مستوي مراكز الربحية.

ب. القدرة علي تطبيق اللامركزية في التنظيم نتيجة تشغيل الفندق علي أساس وحدات نشاط ذات حجم مناسب ، وما ينتج عنها من سرعة في اتخاذ القرارات وتخفيض الوقت الذي ينفق في التنسيق بين القرارات المختلفة بالإضافة إلي الاهتمام بجودة الخدمة المقدمة للزلاء والرواد والتي تركز علي كفاءة العنصر البشري .

مما تقدم يتضح للباحث أن مراكز الربحية في قطاع الفنادق تمثل أداة مهمة توفر للإدارة المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات المختلفة والمتعلقة بالأنشطة الفندقية المختلفة ، ويلاحظ الباحث إن صناعة الفندقة ذات سمات خاصة مما يجعل القياس علي مستوي مراكز الربحية بالفندق يكون علي أساس محاسبي كمي

2. أسلوب تحليل المحتوي :

تتعدد المؤشرات التي تستخدم في تقييم الأداء الداخلي علي مستوي مراكز الربحية بالفنادق والتي تتمشي مع خصائص الصناعة الفندقية ، حيث تبرز تلك العوامل المتحكمة في ربحية الفندق واعتبارها معايير يتم الاسترشاد بها عند قياس الاختلافات ما بين المخطط والفعلي ، لذلك يجب أن يعتمد نظام مراكز الربحية في الفنادق علي أسلوب تحليل المحتوي للقوائم المالية باستخدام المؤشرات المحاسبية والمالية التي تبرز كفاءة الأداء علي مستوي مراكز الربحية للأنشطة المختلفة ، مما يساعد علي التحقق من مصدر الربح ودرجة ارتباطه بالكفاءة . وهذه المؤشرات تتمثل فيما يلي ¹ :

أ. مؤشرات كمية :

تستخدم لقياس علاقات استغلال طاقة الفندق المتاحة في شكل كمي تفصيلاً والمتمثلة في طاقة الغرف وطاقة المطاعم بالفندق وما يتصل بها من عدد النزلاء بالإضافة إلي مؤشرات عن كميات المخزون من الخامات للطعام والمشروبات ومعدلات دوران المخزون وعدد الأيام التي يغطيها هذا المخزون .

ب. مؤشرا النسب التحليلية :

¹. المرجع السابق ، ص ص ، 16 ، 17.

تستخدم لقياس العلاقة الكمية في شكل نسب محاسبية واحصائية مما يكون لها دلالة أوضح لقياس كفاءة الأداء ، مما يوضح مدى مساهمة في تحقيق أرباح كل نشاط ، وكذلك أرباح الفندق ككل والقدرة علي قياس الاتجاهات علي مدى فترات سابقة (نسب لنشاط الغرف ، نسب نشاط الأغذية والمشروبات ، نسب لأنشطة الخدمات المختلفة الأخرى) .

ت. المتوسطات :

تستخدم في قياس قدرة إنفاق الفندق خلال الفترة وقدرة إنفاق النزلاء علي خدمات ومبيعات الفندق المختلفة ، مما يبرز كفاءة إدارة الفندق في الإنفاق والتسويق لمنتجات الفندق ، وتساعد في وضع سياسة التسعير في ظل الأسعار المنافسة والاعتماد عليها في التنبؤ بالخطط المستقبلية وإعداد الموازنة (متوسطات تتصل بسعر الغرفة ، متوسطات تتصل بعدد النزلاء وقدرة إنفاق النزلاء ، متوسطات تتصل بنشاط الأغذية والمشروبات ومتوسطات مختلفة أخرى)

3. أسلوب تحليل مضاعف الربح لتحليل ربحية الفندق :

مفهوم تحليل الحساسية : (The concept of Sensitivity Analysis)

يعد أسلوب تحليل الحساسية أحدث أساليب التحليل المحاسبي الحديثة الظهور ، وعلى الرغم من حداثة ذلك الأسلوب ، إلا أن استخداماته سرعان ما تطرقت إلى العديد من مجالات التطبيق المختلفة . من بين المجالات الهامة التي تطرق إليها هذا التحليل ، المجال الفندقية ، وإن كان الأمر في هذا المجال في حاجة إلى المزيد من الدراسة والاستخدام الرشيد لذلك الأسلوب ، حتى يمكن الاستفادة من المزايا التي يوفرها بقدر الإمكان .

فكرة أسلوب تحليل الحساسية ولسفته تُبنى على تحديد أو قياس مدى تأثير بعض العوامل المتحكمة أو الأساسية (Key Factors) ، على صافي الأرباح ، وبالطبع فإن العوامل المتحكمة تختلف من نشاط إلي آخر بحسب ظروف وطبيعة كل نشاط ، وفي الصناعة الفندقية فإن العوامل المتحكمة والمؤثرة على ربحية فندق من الفنادق من الممكن أن تكون - أو غالباً - ما تكون -متوسط القوة الاتفاقية للنزلاء ، معدل الأشغال ، أسعار بيع الخدمات الفندقية المختلفة من مبيت وطعام وخلافه ، تكلفة الأطعمة والمشروبات وغيرها .

تتبلور فكرة تحليل حساسية الربحية في أن تغير بمعدل 10% مثلاً في متوسط القوة الاتفاقية للنزلاء سوف يكون له تأثير على الأرباح الصافية يختلف عن تغير آخر بمعدل 10% أيضاً في تكلفة الأطعمة والمشروبات مثلاً ، هذا من ناحية ، إلا أنه من ناحية أخرى برغم الخبرة الطويلة في المجال الفندقية قد تتيح للبعض تقدير أي من التغيرين سيكون ذا التأثير الأكبر على الأرباح الصافية للفندق ، إلا أن ذلك لا يمنع من أن عملية ترتيب تلك

التأثيرات في شكل ما ذي دلالة أو معنى محدد ، لا زالت عملية يصعب الوصول إليها بمجرد النظر أو الخبرة الطويلة ¹ .

تناول العديد من الكتاب والباحثين مفهوم تحليل الحساسية في كتاباتهم المختلفة . وسيعرض الباحث بعض هذه المفاهيم على النحو التالي :

عُرف تحليل الحساسية بأنه: " دراسة لتحديد مدى استجابة نتائج تحليل ما للتغيرات أو الأخطاء في قيم المعطيات المستخدمة في ذلك التحليل ² " .

كما عُرف تحليل الحساسية بأنه: " دراسة تأثير أخطاء المدخلات علي مخرجات نموذج القرار ¹ .

كما عرفه بعض الكتاب بأنه : " ذلك الأسلوب الذي يقيس أثر التغيرات في بيانات المدخلات الحرجة على القيمة المتوقعة لنموذج القرار ² " .

هنالك تعريف آخر لتحليل الحساسية بأنه : " طريقة للتعامل مع المخاطر الداخلة ضمن عمليات التزويد بالمعلومات ³ " .

أيضاً عُرف تحليل الحساسية بأنه : " دراسة إنتقادية تحليلية تهدف إلى قياس درجة المخاطر المحيطة بالمشروعات الاستثمارية ، ويعتمد ويرتكز على قياس وتحديد آثار المتغيرات التي ستحدث في متغيرات المدخلات (الثوابت - المتغيرات الخارجية) ، ومتغيرات المخرجات على معايير القرار التي تحدد قيمة ذلك المشروع الاستثماري (صافي القيمة الحالية - معدل العائد الداخلي) ، ومعرفة مدى حساسية تلك المعايير مع تلك التغيرات أو الأخطاء ⁴ " .

كما عُرف تحليل الحساسية بأنه : " هو يستخدم لتحديد أثر العوامل الفنية والاقتصادية على ربحية المشروع ، من خلال فحص الخطأ في تقدير كل عامل من عوامل المشروع وآثار هذه العوامل على المشروع ككل . أي يتم هنا تطبيق مبدأ ماذا لو ... ؟... What if ... ، فمثلاً : ماذا لو زاد رأس المال بنسبة 15% عن التوقع ؟ ، أو ماذا يحصل لو انخفض الطلب على منتجات المشروع بمقدار 20% من التوقع ؟ ⁵ " .

¹ . أشرف عبد العزيز يوسف ، مرجع سابق ، ص ص 51-52 .

² . المرجع السابق ، ص 53 .

¹ . A. Rappaport , **Sensitivity Analysis in Decision Making , The Accounting Review** (July.1967), p 441.

² C.T . Horngren , **Accounting for Management Control , an Introduction** , (Third Edition , Lonlon : Prentice Holl International . Inc , 1975) p, 429.

¹ . هنادى كحول ، قياس وتحليل مخاطر المشروعات الاستثمارية في ظل ظروف عدم التأكد ، كلية الهندسة المدنية ، جامعة دمشق . نقلاً عن WWW . drzidan . com .

² . أحمد حسين بتال العاني ، و محمد مزعل الراوى ، استخدام تحليل الحساسية في تقييم المشاريع الاستثمارية في ظل ظروف المخاطرة واللا تأكد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الإنبار ، نقلاً عن WWW . Iasj . Net . com .

وعرف البعض تحليل الحساسية بأنه : " مقدار التغير الحاصل في مقاييس الربحية التجارية للمشروع (القيمة الحالية ، معدل العائد الداخلي) ، نتيجة للتغير الحاصل في واحد أو أكثر من قيم العوامل المحددة للمشروع ¹ عرف تحليل الحساسية بأنه : " دراسة لاختيار استجابة نتائج النموذج (مخرجاته) للانحرافات المحتملة في قيم المتغيرات ، ومن ثم يمكن أن يقدم معلومات ذات قيمة كبيرة عند تقييم الخطر النسبي لمسارات العمل البديلة ² يتضح للباحث من خلال عرض التعاريف السابقة ، أنها وأن كان قد اختلفت من حيث الصياغة إلا أنها قد اتفقت من حيث المضمون ، حيث أن تحليل الحساسية يركز بصورة أساسية على دراسة الآثار الناتجة عن وجود أخطاء أو حدوث تغيرات في البيانات المالية التي تم الاعتماد عليها عند صنع القرار الواجب اتخاذه في موقف محدد .
فلذلك سماه بعض الكتاب بأسلوب " ماذا يحدث إذا ... ؟ .

وفى هذه الدراسة يعتمد الباحث على هذا الأسلوب كأحد أساليب التحليل المحاسبي ، في تحديد وقياس مدى تأثير بعض العوامل المتحكممة على صافي ربح الفندق ، مع الأخذ في الاعتبار أهم تلك العوامل المتحكممة في ربحية الفنادق مثل : متوسط القوة الإنفاقية للزلاء ، نسبة الإشغال ، أسعار بيع الخدمات الفندقية ، وتكاليف الخدمات الفندقية المختلفة .

أهمية تحليل الحساسية : (Importanc of Sensitivity Analysis)

تتمثل أهمية تحليل الحساسية بشكل عام في الأبعاد الجديدة التي يوفرها هذا الأسلوب والتي تعمل على إتساع الرؤية أمام متخذ القرار ، مما يساعده في النهاية على اتخاذ القرار الأمثل .
ويمكن إيضاح أهمية تحليل الحساسية في النقاط التالية :

1. يتيح تحليل الحساسية إرشادات هامة من أجل تخصيص موارد المنشأة لأنشطة جمع البيانات وتجهيزها. حيث أن الطريقة المعتادة في تحديد مقدار الدقة المطلوبة واللائمة في جمع البيانات عن طريق المقارنة بين العائد والتكلفة هي مقارنة يكتنفها العديد من المشكلات ، ومن ثم فإنه يمكن الاستفادة من تحليل الحساسية في تحديد العناصر أو العوامل الأكثر تأثيراً وحساسية ، وبالتالي تركيز الاهتمام عليها ومراعاة الدقة في جمعها وتقديرها ، مما يزيد من دقة وفاعلية حل النموذج ولمكانية الاعتماد عليه ، وكذلك ترشيد القرار الإداري عن طريق المدخلات الموجبة والسالبة التي يتم دراستها ³ .
2. يعمل تحليل الحساسية على إتاحة مقياس مالي فوري للنتائج المترتبة على الأخطاء الممكنة في عملية التنبؤ ، وبالتالي فإنه يساعد على تركيز الإهتمام على تلك القرارات التي تتميز بالحساسية ، وفي نفس الوقت على بعث الطمأنينة لدى متخذ القرار بخصوص تلك القرارات الأقل حساسية .

³ . وليم سوليفان ، وآخرون ، ترجمة وتعريب ، محمد نايفة وآخرون ، الاقتصاد الهندسي ، (دمشق : المركز العربي للترجمة والتعريب ، 2002م) ، ص 451 .

⁴ . د. عبد الوهاب مطر الدهراوى ، المشاريع ودراسات الجدوي الاقتصادية ، (بغداد : دار الحكمة للنشر ، 1991 م) ، ص 232 .
³ . A . Rappaport , Op . cit . p 448 .

3. يوفر تحليل الحساسية الرقابة خلال مرحلة تنفيذ القرار ، حيث يوضح لمتخذ القرار الحدود المسموح بها للانحرافات عن التقديرات والتي يظل معها القرار محافظاً على أمثليته¹ .
 4. يمكن تحليل الحساسية من دراسة الظروف المتسببة في حساسية ربحية المشروع ، وبالتالي يحدد المواضع التي تحتاج إلي بذل مزيد من الجهد في سبيل الحصول على معلومات إضافية عنها ، في محاولة لتخفيض الأخطاء في التنبؤ والتقليل من إحتتمالات اتخاذ قرارات غير سليمة .
 5. على الرغم من أن تحليل الحساسية لا يمكنه من تجنب الأخطاء كليةً في عملية اتخاذ القرار ، وكذلك لا يمكنه فصل المخاطرة التي تترتب على الحوادث المستقبلية المحيطة بعملية اتخاذ القرار ، إلا أنه يبرز أين تقع أكبر المخاطر ، ما هو أفضل أسلوب لتجنبها.
 6. يساعد تحليل الحساسية على تحويل نماذج القرارات الإدارية الثابتة إلي نماذج مرنة مقارنة ، حيث انه يكسبها عنصر الحركة بما يتيح من توضيح للنتائج وعرضها أمام متخذ القرار ، لكي يساعده في التعرف على جزئيات كل قرار بديل ، ويعاونه في الإلمام بآثار التغييرات المختلفة على النجاح أو الفشل بالنسبة لكل قرار .
 7. يوفر تحليل الحساسية الوقت والجهد لمتخذ القرار ، حيث يساعد متخذ القرار في إجراء عملية الإختبار على النموذج دون إجراءه في الواقع الفعلي .
 8. يعد أسلوب الحساسية من الوسائل الهامة لقياس آثار عدم التأكد بما يتضمنه من دراسة لتأثير التغييرات أو الأخطاء في مدخلات النموذج علي نتائج حل ذلك النموذج ، وكذلك بما يتيح من مرونة في التعامل مع ظروف عدم التأكد ، ومن ثم إمكانية إعادة تقييم ما يطرأ من تغييرات في بيانات المشكلة إلى حد بعيد² . يرى أحد الكتاب بأن أهمية تحليل الحساسية تكمن في أنه أداة تساعد في تحديد عنصر المخاطرة واللا تاكد التي تجابه المشاريع الاستثمارية³ .
- بينما الدكتور محمد نبيل علام يرى أن أهمية تحليل الحساسية في القطاع الفندقي ، تتبع من أهميته كأداة مساعدة قوية تعين متخذ القرار في تحديد نوعية الفندق تحت الدراسة ، فإما أن يكون هذا الفندق حساس للإيرادات (بمعنى أن العوامل التي تتحكم وتؤثر بقوة في صافي أرباحه هي عوامل إيرادية وليست تكاليفية) ، ولما أن يكون حساس للتكاليف (بمعنى أن العوامل التي تتحكم وتؤثر بقوة في صافي أرباحه هي عوامل تكاليفية وليست إيرادية) ، ولما أن يكون وسطاً بين كلا الوضعين .
- في الوضع الأول عندما يكون الفندق حساس للإيرادات ، فمعنى ذلك أن على الإدارة أن تركز جهودها بصفة أساسية على كل العوامل المتصلة بعملية توليد الإيرادات (عمليات التسويق ، الترويج ، التسعير ،

¹ . أشرف عبد العزيز يوسف ، مرجع سابق ، ص 56 .

² . محمود عباس حمدى ، الاستخدام المحاسبي لأسلوب تحليل الحساسية في ترشيد القرارات الاستثمارية ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، (كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، 1983م) ، ص ص 55،56 .

³ . أحمد حسين نيال ، و محمد مزعل الراوى ، مرجع سابق ، ص 255 .

تشكيلة المزج البيعي ، نوعية الخدمات الفندقية المقدمة ، نسب الإشغال ، وأسعار المبيت وغير ذلك) . حيث أن تغييراً بسيطاً في تلك العوامل الإيرادية يؤدي إلي تغير كبير في نفس الاتجاه في صافي الربح ، وهذا لا يعنى إهمال العوامل المتصلة بجانب التكاليف ، وإنما يعنى أن العوامل المتصلة بجانب الإيرادات يجب أن تحظى بعناية واهتمام أكبر من العوامل المتصلة بجانب التكاليف ، لأن الفندق حساس للإيرادات¹ . وفى الوضع الثاني عندما يكون الفندق حساس للتكاليف ، فمعنى ذلك أن علي الإدارة تركيز جهودها بصفة أساسية على كل العوامل المتصلة بجانب التكاليف ، أي تركيزاً لجهود علي عملية المراقبة لكافة الجوانب التكاليفية بالإضافة إلى العمل علي ترشيد تلك التكاليف، (مع ملاحظة أن عمليات الرقابة والترشيد قد تكون مثمرة مع جوانب التكاليف المتغيرة وشبه المتغيرة ، ولكنها ليست كذلك مع جوانب التكاليف الثابتة وخاصة في الأجل القصير) . وليس معنى الاهتمام بالرقابة وترشيد التكاليف إهمال العوامل المتصلة بجانب الإيرادات ، وإنما المقصود هو أن تكون الأولوية في الاهتمام والعناية لعملية الرقابة والترشيد للتكاليف حيث أنها ستؤدي لنتائج أفضل لأن الفندق حساس للتكاليف² .

وأما فيما يتعلق بالوضع الثالث وهو أن تكون العوامل المتحكممة في صافي أرباح الفندق بعضها عوامل إيرادية والبعض الآخر عوامل تكاليفية ، فهذا يعنى أن علي إدارة الفندق أن توجه اهتماماً متساوياً أو بنفس القدر لكل الجانبين ، دون التركيز علي جانب وإهمال الجانب الآخر . ذلك لأن كلا الجانبين يؤثران بقوة علي صافي الأرباح .

يوضح تحليل الحساسية للإدارة الفندق العلاقة العكسية بين صافي الربح وبين قوة مضاعفات الأرباح (أي تأثيرات العوامل المتحكممة) ، حيث عندما يكون هناك صافي ربح عالٍ (أي هناك استقرار في الربحية) ، وحد مساهمة كبير فإن مضاعفات الربح تكون منخفضة ، وبالتالي فإن تأثيراتها علي صافي الربح تكون أقل ، والعكس عندما يكون هناك انخفاض في صافي الربح (حد مساهمة صغير) ، هنا تكون مضاعفات الربح مرتفعة، ومن ثم تكون تأثيراتها أقوى³ .

يتبين للباحث من خلال ما تقدم حول أهمية تحليل الحساسية ، فإنه يساعد إدارة الفندق علي معرفة الاختلاف بين تآثر عامل وآخر من العوامل المتحكممة دون الاعتماد علي الخبرة الطويلة لمتخذ القرار في تقدير قراراتهم وفق الحكم الشخصي .

كما يتضح للباحث أن تحليل الحساسية لأي فندق يوفر لإدارته بيانات ومعلومات مهمة ومفيدة في معرفة ماهية العوامل المتحكممة في إيراداته وتكاليفه ، ومن ثم يوضح للإدارة تأثير كل عامل من تلك العوامل علي

¹ . د. محمد نبيل علام ، مرجع سابق ، ص 375 .

² . أشرف عبد العزيز يوسف ، مرجع سابق ، ص ص 62،63 .

³ . Richard Kotas , **Management Accounting for Hotels and Restaurants** , (Second Edition , London : Surrey University Press , 1986) , pp . 172. 173 .

صافي الأرباح ، ثم يرتب تلك العوامل ويبين أكثرها أهمية وتأثيراً علي صافي الأرباح ، وأقلها أهمية وتأثيراً علي صافي الأرباح ، وكذلك ترتيب باقي العوامل المتحكمة فيما بين هاتين النقطتين .
ولاشك أن مثل هذه البيانات والمعلومات تفيد إدارة الفندق في رسم وتوجيه سياسات الفندق علي أسس علمية سليمة دون الاعتماد علي الخبرة الطويلة السابقة للإدارة .

خطوات تحليل الحساسية :

سيعرض الباحث خطوات تحليل حساسية الربحية في قطاع الفنادق، وذلك لأغراض الدراسة من هذا التحليل تعتمد عملية تحليل حساسية الربحية علي مفهوم مضاعف الربح (Profit Multiplier) والذي يقيس التأثير الذي يحصل علي الأرباح الصافية للفندق عند حدوث تغير بنسبة ما في أحد العوامل المتحكمة ¹ .
يمكن القول أن المفهوم الأساسي الذي تدور حوله إجراءات تحليل حساسية الربحية الفندقية ، هو ذلك المفهوم المسمي " مضاعف الربح " حيث أن هذا المضاعف تقيس أثر التغير في أحد العوامل المتحكمة علي صافي الربح ² .

يمكن توضيح ذلك المفهوم الهام لكيفية قياس تأثير المضاعف علي صافي الربح في الخطوات التالية :

أولاً : تحديد العوامل المتحكمة :

تبدأ الخطوة الأولى من تحليل الحساسية بتحديد العوامل المتحكمة ، وهذه العوامل المتحكمة تختلف من نشاط إلي آخر بحسب ظروف وطبيعة كل نشاط . وهذا يظهر من واقع حساب الأرباح والخسائر أو قائمة التكاليف ³ .
يمكن تحديد ذلك الاختلاف من خلال معادلة الربح حيث أن صافي الربح يمثل الفرق بين إجمالي الإيرادات وإجمالي التكاليف ، وإن إجمالي الإيرادات ينتج من عدد الوحدات المباعة (نزلاء ، غرف ، ...الخ) مضروباً في متوسط سعر بيع الوحدة . وإن إجمالي التكاليف يشتمل على التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة . وكلاهما يمكن أن يشتمل علي مواد وأجور ومصروفات . ومن خلال تلك المعادلة يمكن تحديد العوامل المتحكمة في إيرادات الفندق وهي ⁴ :

1. عدد النزلاء .

2. متوسط القوة الانفاقية للنزيل (متوسط سعر بيع الغرفة) .

ويمكن تحديد العوامل المتحكمة في تكاليف الفندق وهي :

1. تكاليف المواد المتغيرة .

2. تكاليف الأجور المتغيرة .

¹ . د. خالد مقابلة ، محاسبة الفنادق والمطاعم ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2005م) ، ص 251 .

² . أشرف عبد العزيز يوسف ، مرجع سابق ، ص 64 .

³ . د. خالد مقابلة ، مرجع سابق ، ص 252 .

⁴ . د. محمد نبيل علام ، استخدام أساليب التحليل المحاسبي في القطاع الفندقي لأغراض التخطيط والرقابة ، مرجع سابق ، ص 121 .

3. تكاليف الأجور الثابتة .

4. المصروفات الثابتة .

ثانياً : تتبع تأثير كل عامل من العوامل المتحركة على ربحية الفندق ¹ :

تحليل تأثير كل عامل على صافي الأرباح يتم بأخذ كل عامل على حده ودراسة تأثيره على صافي الربح في الفندق ، مع افتراض ثبات باقي العوامل المتحركة الأخرى ² . مع الأخذ في الاعتبار كل التغيرات الممكن أن حدوثها نتيجة للتغير المفترض في ذلك العامل المتحكم ³ . ثم يتم حساب صافي الربح في هذا الوضع المفترض ، وبعد أخذ التغيرات السابقة في الحسبان ، لينتج صافي ربح جديد يختلف عن صافي الربح الأصلي وعند هذه النقطة يمكن حساب مضاعف الربح لذلك العامل المتحكم بالمعادلة التالية ⁴ :

مضاعف الربح = نسبة التغير في صافي الربح

نسبة التغير في العامل المتحكم

ثم نكرر تطبيق تلك الخطوات مرة أخرى بالنسبة لكل عامل من العوامل المتحركة على حدة ، حتى يتم حساب مضاعف الربح الخاص بكل عامل من العوامل المتحركة .

ثالثاً : ترتيب العوامل المتحركة في شكل ذي دلالة واستخلاص النتائج :

بعد إحتساب مضاعف الربح لكل عامل من العوامل المتحركة على حدة ، يتم ترتيب هذه العوامل حسب أهميتها في ضوء أرقام مضاعفات الربح الخاصة بكل عامل منها ، ويمكن عند هذه النقطة اختيار الشكل العام للعوامل المتحركة ودلالات المضاعفات المحسوبة بالشكل الذي يحقق نتائج ذات مغزى محدد .

مما سبق إستخلص الباحث أن تحليل الحساسية يعتمد على خطوات تميز البنود الإيرادية للفندق وبنود التكاليف ، ومن ثم ترتيبها لحساب مضاعف صافي الربح باستخدام المعادلة السابقة.

العلاقة بين تحليل الحساسية وتحليل التعادل :

هناك بعض الارتباط بين نموذج تحليل الحساسية المستخدم في القطاع الفندقي وبين مفاهيم تحليل التعادل التقليدية ، فمثلاً العلاقة بين مضاعف الربح من خلال مفهوم تحليل الحساسية ، وبين حد الأمان من خلال مفهوم تحليل التعادل، حيث نجد أنه عندما يكون هناك حد أمان أو هامش أمان واسع أو كبير فإن ذلك يعني وجود استقرار في الأرباح ، والعكس عندما يكون هامش الأمان ضيق فإن ذلك يشير إلي عدم استقرار الأرباح ⁵ .

¹ . د. هاشم أحمد عطية ، د. محمد محمود عبد ربه محمد ، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية - الفنادق ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2000م) ، ص 307 .

² . د. خالد مقابلة ، مرجع سابق ، ص 252.

³ . د. هاشم أحمد عطية ، د. محمد محمود عبد ربه محمد ، مرجع سابق ، ص 307 .

⁴ . أ. سامي عبد القادر سعيد ، المحاسبة في صناعة الفنادق ، (القاهرة : مكتبة الأنجلو المصرية ، 1992م) ، ص ص ، 155، 156.

⁵ . أشرف عبد العزيز يوسف ، مرجع سابق ، ص 79.

يري البعض¹: أن هناك من يجادل بأن المعلومات التي يوفرها تحليل الحساسية تتماثل مع تلك المعلومات التي يمكن الحصول عليها من خلال تحليل التعادل التقليدي ، في حين أنه من الواضح أن هناك العديد من أوجه الاختلاف بين كلا التحليلين ، ويمكن توضيحه فيما يلي :

1. أن تحليل التعادل وخاصة للمشروعات القائمة يساعد في معرفة الحد الأدنى من النشاط والأسعار ، والذي يسمح للمنشأة بالاستمرار في عملياتها ، كما يساعد في التعرف علي الحد الأقصى للتكاليف ، والذي يسمح للمنشأة بالاستمرار في نشاطها ، في حين أن تحليل الحساسية يمكن متخذ القرار ، من التعرف علي أثر التغيرات في حجم المبيعات والأسعار والتكاليف علي الأرباح الصافية ، وكذلك يوضح سلوك المنشأة تجاه هذه التغيرات للمحافظة علي مستوي ربحيتها الحالي .

2. أن تحليل الحساسية وخاصة أنه يستخدم مع نماذج متعددة ، فإنه يعطي إهتماماً بالقيمة الزمنية للنقود ، مثلما يحدث عند الإرتباط مع طرق التقييم للمشروعات الإستثمارية التي تعتمد علي مفهوم القيمة الزمنية للنقود مثل : صافي القيمة الحالية ، وطريقة معدل العائد الداخلي ، في حين أن تحليل التعادل لا يعطي أي أهمي لهذه القيمة .

3. يعتمد تحليل التعادل علي إفتراض أساسي ، مؤداه أن المتغيرات مرتبطة ببعضها إرتباطاً خطياً ، وهذا الوضع قد لا يكون حقيقياً في التطبيق العملي ، أما أسلوب تحليل الحساسية فإنه لا يتطلب إفتراض مثل هذه العلاقة الخطية بين المتغيرات تحت الدراسة .

في رأي الباحث أن أسلوب تحليل الحساسية يُعد من الأساليب التحليل المحاسبي الحديثة ، والمفيدة في تقويم أداء الفنادق ، وتقويم الإستثمارات في ظل ظروف الأ تأكيدية ، ويساعد علي وضع الخطط في زيادة توليد الأرباح ، ويفيد الإدارة في معرفة إتجاهات سير أداء الفندق .

كما يتضح للباحث أن تطبيق هذا الأسلوب يتطلب توافر معلومات عن التكاليف والإيرادات لكل فترة زمنية محددة بصورة منفصلة ، ومعلومات تقديرية عن التوقعات المستقبلية في عدد النزلاء، التكاليف المتغيرة ، التكاليف الثابتة ، الإيجور المتغيرة و الأيجور الثابتة .

¹. د. محمد نبيل علام ، استخدام اساليب التحليل المحاسبي في القطاع الفندقى لأغراض التخطيط والرقابة ، مرجع سابق ، ص ص

الفصل الثالث

الإطار العام لمفهوم تقويم الأداء ومقومات النظام المحاسبي الفندقي

يتناول الباحث في هذا الفصل الإطار العام لمفهوم وأهمية وأهداف وخصائص وأنواع ومعايير تقويم الأداء ، كما سيتعرض مقومات النظام المحاسبي في قطاع الفنادق ، ويتناول القوائم المالية المستخدمة في هذا القطاع من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول : مفهوم وأهداف وأهمية وأنواع ولجراءات ومعايير تقويم الأداء.

المبحث الثاني : مقومات النظام المحاسبي في قطاع الفنادق .

المبحث الثالث : مفهوم وأنواع القوائم المالية في قطاع الفنادق

المبحث الأول

مفهوم وأهداف وأهمية وأنواع وإجراءات ومعايير تقويم الأداء

مفهوم التقويم في اللغة :

هنالك عدة تعريفات للمعني المراد من كلمة تقويم ، ويتناول الباحث التعريفات التالية :

التقويم في اللغة أصل الكلمة قوم وتعني المحافظة والإصلاح ، التقويم يعني الإستواء ومنه قوله تعالى : " كان بين ذلك قواماً " ¹ . كما يقال : " أقيمت الشئ وقومته بمعنى إستقام ، والإستقامة إعتدال الشئ إستواؤه " ² .

التقويم في اللغة يعني إزالة الاعوجاج ، يقال : " قوم الشئ ، أي إزالة اعوجاجه والشئ القويم هو الشئ المعتدل " ³ . كما يقال : " قوم السلعة سعرها وثمنها " ⁴ .

أيضاً التقويم في اللغة هو : الحكم علي القيمة وثمنها ومنه قول الرسول صلي الله عليه وسلم " إذا حلت الزكاة فأنظر ما كان عندك من نقد أو عرض فقومه قيمة النقد ... " ⁵ .

والتقويم هو : تقسيم الأزمنة وحسابات الأوقات وما يتعلق بها . وتقويم البلدان بيان طولها وعرضها وإخراج أراضيها ، وتقويم النقود في الاقتصاد إعادتها إلي قيمتها الأصلية وتثبيتها ⁶ .

من خلال عرض التعاريف السابقة يتبين للباحث أن كلمة تقويم أصلها قوم ، بمعنى أن التقويم معالجة الإعوجاج أي قياس أو تعديل درجة الأداء ثم العمل نحو تصحيح الإنحراف .

مفهوم تقويم الأداء في الإصطلاح :

عرف التقويم إصطلاحاً بأنه " الركيزة الأساسية لتحسين الأداء وكفاءته ، لأنه جوهر الرقابة من أجل تحليل الإنحرافات المترتبة علي عملية التقويم ، بالإضافة إلي اتخاذ الإجراءات التصحيحية لضبط سلوك التخطيط ، والنتائج من التنفيذ الفعلي وإجراء الفحص الدقيق والتحليل المنظم لكل اتجاهات التنظيم داخل العمل كالتنظيم والسياسات والإجراءات والقواعد واختيار الأفراد لتحقيق الأهداف بأقل جهد وتكلفة وزمن لتحقيق عائد مجزي من العمل " ⁷ .

¹ . سورة الفرقان ، الآية 67 .

² . أبو الفضل جمال الدين بن محمد بن مكرم بن منظور ، ، لسان العرب ، المجلد 3 ، (بيروت : دار لسان العرب ، ب ت) ، ص 192

³ . المنجدة في اللغة والإعلام ، (بيروت : دار المشرق ، 1975م) ، ص 633 .

⁴ . إبراهيم مصطفى ، المعجم الوسيط ، (القاهرة : مطابع دار المعارف ، 1980م) ، ص 768 .

⁵ . د. عصام الدين محمد متولي ، محاسبة الزكاة وأصولها العلمية والعملية ، (الخرطوم : وحدة الطباعة والتصوير جامعة القاهرة فرع الخرطوم ، 1984م) ، ص 35 .

⁶ . جبران مسعود ، الرائد - معجم لغوي عصري ، (بيروت : دار العلم للملايين ، 1964م) ، ص ص 434 ، 435 .

⁷ . د. محمد علي أحمد الطويل ، الإدارة المعاصرة المدخل والمشاكل والكفاءة ، (طرابلس : دار الفرجاني ، 1997م) ، ص 254 .

ويري أحد الكُتاب أن التقييم يعني " قياس كفاءة وجود المنظمة في مجال تحقيق أهدافها العامة والقانونية والإستفادة من هذه البيانات من خلال التحليل والدراسة لإغراض تحسين ورفع أداء المنظمة "1.

عُرف تقييم الأداء بأنه : " فحص تحليلي انتقادي شامل لخطط وأهداف وطرق التشغيل واستخدام الموارد البشرية والمادية بهدف التحقق من كفاءة واقتصادية الموارد واستخدامها أفضل استخدام وأعلى كفاءة بحيث يؤدي ذلك إلى تحقيق الأهداف والخطط المرسومة لها "2.

كما يري البعض أن عملية تقييم الأداء تعتبر مرحلة أو خطة أو حلقة من عمليات مترابطة في العملية الإدارية ، تبدأ بتحديد الأهداف وتنتهي عند مرحلة تقييم الأداء الذي يعتبر خطوة أساسية علي صعيد العملية الإدارية ، وأن جوهر عملية تقييم الأداء هو مقارنة الأداء بمؤشرات محددة مقدماً للوقوف علي الانحرافات وتبريرها وتحديد المسؤولية المالية والإدارية عنها ، ثم يلي ذلك اتخاذ الخطوات التصحيحية اللازمة كلما أمكن ذلك 3 .

كما عُرف تقييم الأداء بأنه : يعبر عن تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة مالية معينة بحثاً عن العوامل المؤثرة في التنفيذ وتحديد المسئوليات وتقادي أسباب الأخطاء مستقبلاً 4 .
هنالك أختلاف بين الباحثين حول استخدام مصطلح (تقييم أم تقييم) ، يقال دَهِت السماء بتشديد الياء ، ودومت السماء أي أمطرت مطراً دائماً ، فأما دومت فعلي القياس من الفعل دام يدوم ، وأما دَهِت فمن استمرار . قلب حرف (الواو) إلي (ياء) لخفتها وسهولة نطقها .

فإذا جاز القول : دَهِمت السماء تديبياً مع ان الأصل (واو) فإنه يجوز قياساً علي ذلك أن يقال : قَهِمت الشيء تقييماً أي انه يجوز استخدام (تقييم) بدلاً عن (تقويم) ومع ذلك يمكن استخدام اللفظيين بمعنيين مختلفين 5 .
كما أن الأداء في اللغة يعني الفعل ، ويقال : أدي العمل إذا قضاه وعمله .

أما الأداء في الإصطلاح فمعناه التنفيذ الفعلي لمراحل العمل ومستوي الكفاءة والجهد المبذول في ذلك التنفيذ 6 .

أيضاً الأداء هو المنظومة المتكاملة لنتائج أعمال المنظمة في ضوء تفاعلها مع عناصر البيئة الداخلية والخارجية

7

1. د. عبد العزيز مخيمر ، قياس الأداء المؤسسي للأجهزة الحكومية ، (القاهرة : المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، 1999م) ، ص 87.

2. د. عقيل جاسم عبد الله ، مدخل في تقييم المشروعات ، (عمان : دار الحامد للنشر 1999م) ، ص ص ، 189، 190.

3 أحمد محمد موسي ، تقييم الأداء الاقتصادي في قطاع الأعمال والخدمات ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1999م) ، ص 636.

4 . Hamvr . Michal and Sames Champy ، **Reengineering the corporation Amoniversto for Business revaluation** . (New york , 1993) , p . 13 .

5 . د. عبد الحكم أحمد الخزامي ، تكنولوجيا الأداء من التقييم إلي التحسين ، الجزء الأول ، تقييم الأداء ، (القاهرة : مكتبة ابن سينا للنشر ، دن) ، ص ص ، 20، 21 .

6 . أحمد سعيد محمد أحمد ، دراسة وتقييم الأداء المحاسبي لمؤسسات التعليم العالي في السودان ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، جامعة أم درمان الإسلامية ، 2010م ، ص ص 16، 17 .

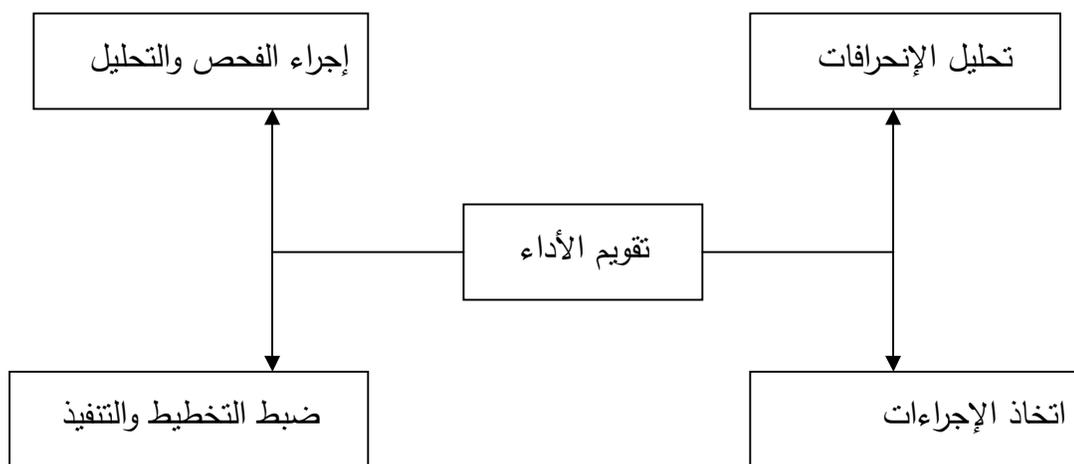
7. د. عبد العزيز مخيمر ، مرجع سابق ، ص 87 .

ويعرّف تقييم الأداء المالي بأنه فحص مرحلي منظم لمجريات الأداء في أية وحدة اقتصادية لتحديد مواطن قوتها وضعفها علي السواء حتي يتسني تكوين رأي مهني واضح عن عملياتها التشغيلية وطرح التوصيات الإصلاحية لسد الثغرات وتلافي القصور خصوصاً في المجالات الحيوية والرئيسية من نشاطاتها¹.
 مما سبق يتضح للباحث أن تقييم الأداء هو عملية قياس النتائج المحققة من تنفيذ خطط المشروع الفعلية والمخطط لها ثم التعرف علي العوامل المؤثرة علي النتائج بغرض التعرف علي صعوبات التنفيذ وتفايدي أسباب الأخطاء المحتملة مستقبلاً ، مع مراعاة التوقيت المناسب وأدوات التقييم المناسبة .
 كما يري الباحث بأن تقييم الأداء هو عملية تحليل وقياس نتائج الأعمال المحققة خلال مدة زمنية محددة وخضوع تلك النتائج للمقارنة بالمعايير والأهداف الموضوعة مسبقاً للتعرف علي جوانب القصور والانحرافات ومعالجتها لتفايدي تكرارها مستقبلاً .

سيعرض الباحث مفهوم تقييم الأداء من خلال الشكل (1/1/3) ، وذلك علي النحو التالي :

الشكل (1/1/3)

يوضح المفهوم الأساسي لعملية تقييم الأداء



المصدر: د. محمد علي أحمد الطويل ، الإدارة المعاصرة - المدخل ، المشاكل ، الكفاءة ، (طرابلس : دار الفرجاني ، 1997م) ، ص 254
 حيث يوضح الشكل (1/1/3) المفهوم الأساسي لتقييم الأداء ، كونه يمثل جوهر العملية الإدارية التي تبدأ من تحليل الانحرافات الناتجة من عملية التقييم واتخاذ الإجراءات التصحيحية لضبط سلوك التخطيط والذي ينتج من التنفيذ الفعلي للأداء ، ومن ثم إجراء الفحص والتحليل المنظم لكافة الإجراءات المتعلقة بالتنظيم داخل العمل .

أهداف تقييم الأداء :

أورد الكتاب والباحثين عدة أهداف لتقييم الأداء ، ويتناول الباحث الأهداف التالية:

يري أحد الكتاب بأن أهداف عملية تقييم الأداء تتمثل في¹:

¹. د. محمد طعمانة ، أحمد يونس ، تقييم أداء المؤسسات السياحية العامة في الأردن ، عمان : جامعة اليرموك ، مجلة أبحاث اليرموك ، المجلد 18، العدد (4) ، 2002م ، ص 412 .

1. الكشف عن نقاط القوة والضعف في وظائف الإدارة في مجالات التخطيط والتنظيم والرقابة والإشراف والتوظيف .
 2. من خلال تقييم الأداء تستطيع المنظمة أن تعيد النظر في سياساتها وبرامجها وإجراءاتها ، وعلي الأخص في مجال استخدام الطاقات البشرية ومن ثم تستطيع الإدارة وضع الموظف المناسب في المكان المناسب ، وإقامة برامج التدريب وتنمية القدرات البشرية إلي غير ذلك من اساليب التي تساعد علي خلق منظمة إجتماعية مترابطة متجانسة تتحرك نحو أهدافها بإمكانيات وطاقات أفرادها .
 3. الكشف عن صلاحية أو عيوب التنظيم ذاته وما يتضمنه من وسائل الإتصالات وعلاقات السلطة الأمر الذي قد يدعو إلي إجراء دراسة شاملة لتحديد مدي فاعلية المنظمة وقدرتها علي الحركة والتنافس في البناء والنمو .
 4. الوقوف علي حقيقة الأداء من خلال منظومة متتابعة ومتكاملة من الخطوات والإجراءات بدءاً بتحديد ما يجب قياسه والوسيلة الملائمة للقياس (المؤشرات الملائمة التي يمكن أن تعبر عن تقييم الأداء) ، فقياس الأداء يتم بغرض الوصول إلي معالم محددة تمكن من تقييم الأداء .
- أشارت أحدي الدراسات إلي أن أهداف تقييم الأداء تتمثل في الأهداف التالية²:
1. تحديد الصعوبات التي واجهت المنشأة في تنفيذ الخطط والتي حققت من خلالها النتائج في نهاية الفترة المالية المعنية .
 2. تحديد مسئوليات الأفراد المناط بهم تنفيذ الخطط ومحاسبتهم علي أدائهم إيجاباً وسلباً عن طريق التحفيز في الحالة الأولى والعقاب في الحالة الثانية .
 3. تحديد طرق تفادي الخطاء في المستقبل وذلك من خلال الوقوف علي أسباب حدوثها ومعرفة المتسببين لها .
 4. معرفة العوامل المؤثرة في النتائج المحققة والعمل علي رفع العوامل الموجبة ورعايتها بما يحقق أهداف المنشأة والعمل علي تفادي العوامل السالبة التي من شأنها عرقلة تحقيق الأهداف بشكل فعال .
 5. رفع كفاءة المنشأة وقدرتها علي تحقيق أهدافها عن طريق التدخل في الوقت المناسب وبالقدر الذي يناسب ظروف المنشأة ومواردها المتاحة .
 6. تحقيق الترابط بين المنشأة والعمل من خلال رفع المعنويات وتحسين بيئة العمل بجانب التشجيع المستمر والإبتكار والتطوير ضمن أهداف المنشأة .

¹. د. منصور أحمد منصور ، المبادئ العامة في إدارة القوي العاملة ، (الكويت: وكالة المطبوعات ، 1979م) ، ص 322 .

². د. محمد الزنقراني ، تقييم الأداء في قطاع الأعمال ، إطار محاسبي مقترح ، القاهرة : المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد 2 ، العدد 9 ، 1992م ، ص 271 .

7. مساعدة المسؤولين في اتخاذ القرارات ورسم الخطط والسياسات ووضع الأهداف عن طريق تقديم المؤشرات في الوقت المناسب ..
8. العمل علي إنجاز عمليات التخطيط عن طريق تقديم رؤية مستقبلية واضحة تشمل كل الظروف والملايسات التي من شأنها أن تؤثر في هذه العمليات .
- مما تقدم يتضح للباحث أن أهداف تقويم الأداء تتمثل في الآتي :
1. تقويم برامج وسياسات إدارة المنشأة من خلال إجراء المقارنات .
2. مساعدة المنشأة في وضع معدلات أداء معيارية دقيقة .
3. تحديد اسباب أوجه القصور والنجاح والإهتمام بتقديم مقترحات مفيدة وبناءة لتحقيق أهداف المنشأة وإيجاد الحلول المناسبة لتلافي الأخطاء والقصور مستقبلاً .
4. الأساليب المستخدمة في تقويم الأداء تمثل مؤشرات للإدارة في كافة مستوياتها للتعرف علي إدارة المؤسسة

أهمية تقويم الأداء :

- تظهر أهمية تقويم الأداء المالي من خلال تحقيق الآتي¹:
1. تساعد عملية تقويم الأداء علي إظهار فاعلية العمليات والتركيز علي مواطن المشكلات التي تحتاج إلي إجراءات تصحيحية عاجلة .
 2. تساعد عملية تقويم الأداء في إكتشاف الإنحرافات والصعوبات التي تواجه عملية تنفيذ الخطط وتشخيص أسبابها من أجل اتخاذ الإجراءات المصححة لمعالجتها وتقاديها مستقبلاً .
 3. تساعد عملية تقويم الأداء للمنشأة في استخدام مواردها المتاحة بصورة مثلي لتحقيق الأهداف الموضوعية
 4. من خلال عملية تقويم الأداء يتم التعرف علي مدي تحقيق الإدارة العليا لعملياتها وأنشطتها وأهدافها والتأكد من هذه الأنشطة قد نفذت في حدود الموارد المتاحة وأنها موجهة نحو تحقيق الهدف².
 5. عملية فحص وتحليل النتائج المحققة ومقارنتها بالخطط المرسومة مسبقاً تساعد الإدارة في التأكد من أن المشروع يسير وفقاً لما هو مخطط له .
 6. تعتبر عملية تقويم الأداء أحدي الوسائل الأساسية التي تزود متخذي القرارات بالبيانات والمعلومات المتعلقة بكيفية تنفيذ الأعمال والأنشطة المختلفة³.

¹ . د. توفيق محمد عبد المحسن ، تقييم الأداء ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1997م) ، ص 24 .

² . د. منير محمود سالم ، تقييم أعمال الإدارة المركزية ، بيروت : مجلة اتحاد المصارف العربية ، المجلد 9 ، 1989م ، ص 43

³ . محمد موسي آدم عيسي ، إطار علمي لاستخدام المراجعة الاجتماعية في تقويم أداء المصارف السودانية ، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية ، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي ، 2012م ، ص 102،103.

7. تعتبر عملية تقويم الأداء من العوامل الأساسية التي يتوقف عليها نجاح أي تنظيم أو منشأة أو مشروع من المشروعات الاقتصادية للوصول إلي معدلات عالية من الكفاءة الإنتاجية .

8. تساعد عملية تقويم الأداء الإدارة العليا في توجيه إشرافها علي الأقسام التي تكون في حاجة لها و وضع الخطط المستقبلية علي أساس كفاءة أكبر .

مما سبق يتبين للباحث أن أهمية تقويم الأداء تكمن في النقاط التالية :

1. التعرف علي المشكلات التي تعوق سير المنشأة ومن ثم وضع الحلول لها .
2. عملية تقويم الأداء تعتبر أداة تساعد الإدارة في غتباع إجراءات تصحيحية للأخطاء مستقبلاً .
3. تساعد علي تقويم أداء المنشأة لمواردها المتاحة .
4. تفيد عملية تقويم الأداء في رسم الخطط وتوجيه الأقسام علي التنفيذ بالصورة المثلي .
5. تساعد عملية تقويم الأداء الإدارة في التأكد من صحة الإجراءات المتبعة في تنفيذ خططها الموضوعه مسبقاً .

أنواع تقويم الأداء المالي :

تنقسم عملية تقويم الأداء إلي نوعين أساسيين هما ¹:

1. تقويم الأداء المخطط :

يقصد بتقويم الأداء المخطط مقارنة الأداء الفعلي بالخطط الموضوعه مسبقاً ، وهذا يتطلب وجود خطة قبل بداية التنفيذ تكون واضحة ومعلومة لكل الأفراد والمسؤولين عن عملية التنفيذ بالإضافة إلي وجود معايير للقياس تكون واقعية ومقبولة من الأفراد ، بعد ذلك تتم المقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط لمعرفة النجاح أو الإنحراف .

2. تقويم الأداء الفعلي :

يقصد بها أن تتم مقارنة الأداء الفعلي للفترة المالية الحالية مع الأداء الفعلي لفتترات سابقة ويتطلب ذلك الحصول علي تقارير الأداء لفتترات مالية سابقة .

إجراءات ومراحل تقويم الأداء :

أن عملية تقويم الأداء تتبلور في عدد من المؤشرات التي تعكس مدي تقدم المنشأة في تحقيق الأهداف المخططة لها ، وذكر أحد الكُتاب بأن تصميم هذه المؤشرات يقتضي الإلمام بنواحي أساسية تتمثل في²:

1. تحديد المقصود بالمؤشر :

في هذه الناحية يجب أن يحدد المقصود بالمؤشر، فمن حيث النوع يعني أن يكون مؤشراً كمياً أو نوعياً أو قيمياً ، إذ أنه ليس كل الأهداف المراد تحقيقها كمية أو نوعية .

2. التحديد النوعي لمؤشرات الأداء :

هذا التحديد أمر ضروري لعدد من الأسباب أهمها : تعدد المؤشرات والتي تتعدد بتعدد المستويات الإدارية التي يتم تقويم الأداء فيها ، وكذلك إستحالة استخدام

¹. د. أحمد محمد موسي ، أبعاد عملية تقويم الأداء ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، 1974م) ، ص 68 .

² . المرجع سابق ، ص ص 68- 70 .

كل المؤشرات المتاحة إذ لابد من إختيار أكثرها صدقاً في التعبير عن مستوى النشاط كما أنه من الضروري اختيار المؤشرات التي تتماشى مع الأهداف العامة للمنشأة .

3.تحديد المؤشرات المناسبة لتقويم الأداء : هذه الناحية تتعلق بترتيب المؤشرات المختارة حسب أهميتها النسبية وأولويتها ذلك أنه العسير تحديد مؤشر واحد لقياس وتقويم أداء المنشأة تقويمياً دقيقاً مهما كانت محدودية نشاطها ، وهذا الأمر يتطلب إعطاء كل مؤشر وزنه وفق الأهمية التي يمثلها ، هذه الأهمية تتوقف علي إرتباط المؤشر بالهدف المراد تقويمه وعلي مدي أهمية الهدف نفسه بالنسبة للمنشأة ككل ، وكما أن للمنشأة الواحدة أهداف عديدة وربما متداخلة مع بعضها البعض لذا لابد من اختلاف المؤشرات التي تستخدم لتقويم الأداء لتحقيق تلك الأهداف ، وطالما أن المؤشرات المستخدمة لتقويم الأداء في المنشأة الواحدة مختلفة فمن الأولي أن تختلف كذلك المؤشرات بإختلاف المنشأة الاقتصادية .

4.تحديد مراكز المسؤولية : تتطلب عملية تقويم الأداء تحديد مراكز المسؤولية في المنشأة وإيضاح المستويات لكل مركز ، وكذلك نوع الروابط التنظيمية بينها وبين المراكز الأخرى ، ومدي تأثير المراكز في بعضها البعض ويرجع ذلك إلي عاملين هما ¹ :

أ. إن إجراء عملية تقويم الأداء علي الوجه الأكمل يقتضي تقديم أداء كل مركز مسؤولية علي حده .

ب. إن عملية التقويم لا تقتصر علي بيان مدي تحقيق الأهداف المرجوة فحسب بل تتعدى ذلك إلي

تحديد الإنحرافات عن الأهداف وتحليلها لمعرفة أسبابها وردھا للجهات المسؤولة عنها لتصحيحها.

6. توفر جهاز للرقابة وجمع المعلومات : تكمن أهمية هذه الناحية في أن عملية التقويم تعتمد أساساً علي المعلومات الدقيقة والصحيحة حتي تحقق الموضوعية وإصدار الحكم العادل ، ولذلك فإن عملية التقويم تفترض وجود جهاز فعال للرقابة وجمع المعلومات ، إذ يعتمد نتائج تقويم الأداء في موضوعيتها ودقتها علي مدي الدقة في جمع وتسجيل البيانات وتحليلها .

يري البعض أن عملية تقويم الأداء هي المقارنة بين ما هو مطلوب إنجازه وما تم إنجازه فعلاً ، و وصلاً إلي الإنجاز الجيد تكون هنالك مراحل لتقويم هذا الإنجاز كما يلي ²:

1. مرحلة دراسة طبيعة نشاط المنظمة وتحديد أهدافها .

2. مرحلة إعداد البرامج والخطط علي أسس تقديرية ومعيارية .

3. مرحلة التعرف علي نتائج التنفيذ خلال مدة محددة .

4. مرحلة الدراسة والتحليل للبيانات التي تعكس الواقع .

5. مرحلة إجراء المقارنات بين المطلوب والنتائج .

6. مرحلة تحديد الخلل والإنحراف والمسؤولية والأسباب والآثار وطرق المعالجة .

¹. المرجع السابق ، ص 71 .

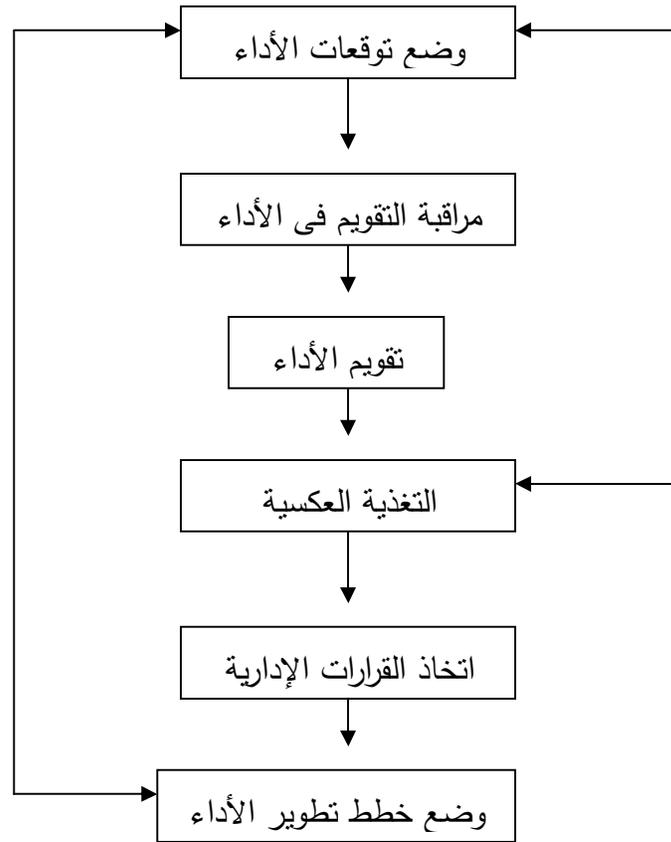
². د. محمد علي أحمد الطويل ، مرجع سابق ، ص 256 .

مما تقدم يتضح للباحث أن عملية تقويم الأداء تتعدد فيها الإجراءات و المراحل، ويرى الباحث أن المراحل الست المذكور آنفاً تعتبر شاملة وأنسب لتقويم أداء المنظمة حيث أنها تمثل تسلسلاً منطقياً في عملية تقويم الأداء ، وذلك لأحتواها علي المقارنة بين ما هو مخطط له و ما تم إنجازه من الأداء ، وبالتالي تحليل الإنحراف وتحديد الأسباب والمسئوليات ومعالجتها .

سيوضح الشكل (2/1/3) مراحل تقويم الأداء ، وذلك علي النحو التالي .

الشكل (2/1/3)

مراحل تقويم الأداء



المصدر : د. خالد عبدالرحيم الهيتي ، إدارة الموارد البشرية ، مدخل إستراتيجي ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2003م)، ص 206.

من خلال الشكل (2/1/3) ، يتضح للباحث إن مراحل تقويم الأداء تبدأ بوضع توقعات الأداء ، تليها مرحلة مراقبة الأداء وما ينتج عنه حتي يتم تقويم وتحليل الإنحرافات ومعرفة مدي مطابقته للأداء المخطط له والمتوقع ، لتأتي مرحلة التغذية العكسية والتي تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية ، وهذه القرارات تؤدي بدورها إلي وضع خطط وتطوير الأداء .

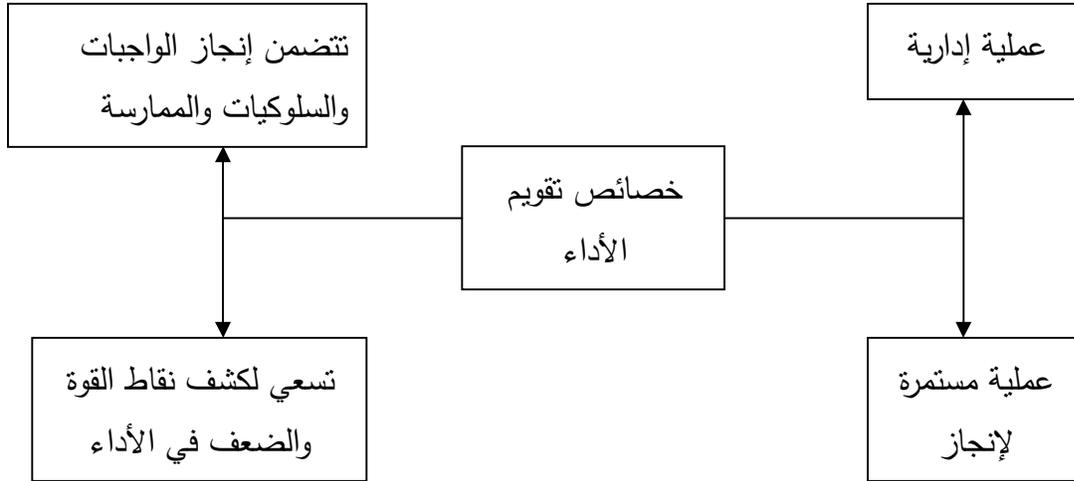
خصائص عملية تقويم الأداء المالي :

- تعتبر عملية تقويم الأداء عملية صعبة لكنها ذات أهمية قصوى نظراً لأهمية النتائج التي تتمخض عنها ، وحتى تكون عملية تقويم الأداء ناجحة وسليمة لا بد من أن تتصف بمجموعة من الخصائص ولعل أهمها¹:
1. أن تتصف عملية تقويم الأداء بالمرونة والقبول من الجهاز القائم بعملية الأداء نظراً للتغيير المستمر في ظروف التنفيذ الذي يفرضه تعدد العمليات الإنتاجية ، كما يجب أن تتصف المعايير المستخدمة في عملية تقويم الأداء بالمرونة اللازمة .
 2. أن تتصف عملية تقويم الأداء بالملاءمة من خلال المعايير المستخدمة فيها ، بمعنى أن تكون هذه المعايير والمؤشرات مناسبة للنشاط ، حيث أنه من غير الملائم أخذ معايير لقطاع مختلف والقياس عليها وفي حال تغيير الظروف المحيطة فإن الأمر يتطلب توفير معايير ملائمة تتماشى معها .
 3. إن عملية تقويم الأداء عملية مستمرة ، بمعنى أنها تتسم بالحركية ولا تنتهي في مدة محددة من عمر المنشأة بل تستمر باستمرار حياة المنشأة والهدف منها هو التعرف علي مدي تقدم المنشأة في تحقيق أهدافها .
 4. إن عملية تقويم الأداء تتعلق بالمستقبل أي أن وجودها لاحق لوجود النشاط في حد ذاته وعليه فإن نشأة النشاط تسبق بالضرورة عملية تقويم الأداء .
 5. إن عملية تقويم الأداء وظيفية من الوظائف الإدارية أي أنه لا يمكن مباشرتها بصفة منفردة ، لان وجودها مرهون بوجود وظائف الإدارة الأخرى مثل : التخطيط ، الرقابة والمتابعة . كما أنها ليست سلطة تنفيذية وإنما تهدف للوقوف علي ما يجري من نشاط للتأكد من أنه يسير وفق المخطط له .
 6. إن عملية تقويم الأداء شاملة تشمل كل مراكز المسؤولية في المنشأة علي المستوي الأفقي والمستوي الرأسي فهي تشمل كل أوجه النشاط في المنشأة والعمل علي قياس الأداء الفعلي لكل الأهداف المخطط لها في المنشأة ، كما أنها لا تقتصر علي مرحلة دون غيرها ولا تقع في المجال الذي تنشط فيه الوظائف الرئيسية للإدارة العليا بل تقوم بها كافة المستويات الإدارية .
 7. إن عملية تقويم الأداء تعبر عن فكرة نسبية ذلك أن عملية تقويم الأداء تعتمد علي المقارنة سواء للأداء الفعلي مع الأداء المخطط له أو المقارنة أداء فترة محددة مع ما يقابلها في الفترات السابقة وهو ما يعرف بالأداء الفعلي ، وتعتبر فكرة النسبية ركناً أساسياً من أركان التقويم حيث أن تجاهلها يؤدي إلي الانزلاق في أخطاء جوهرية .
- يتضح للباحث مما سبق أن من أهم خصائص عملية تقويم الأداء أنها عملية إدارية مخطط لها مسبقاً ، ثم من بعد ذلك قياس الأداء .
- سيعرض الباحث خصائص عملية تقويم الأداء بالشكل (3/1/3) ، وذلك علي النحو التالي .

الشكل (3/1/3)

¹. د. أحمد محمد موسي ، مرجع سابق ، ص 79 .

خصائص عملية تقويم الأداء



المصدر : د. محمد علي أحمد الطويل ، الإدارة المعاصرة ، المداخل، المشاكل ، الكفاءة ، (طرابلس : دار الفرجاني ، 1997م ، ص 255 .

يتبين للباحث من خلال الشكل (3/1/3) الآتي :

1. إن عملية تقويم الأداء عملية إدارية .
2. إن عملية تقويم الأداء تعمل علي وضع خطط مسبقة لإنجاز الأعمال .
3. إن عملية تقويم الأداء تساعد علي التعرف علي ما تم إنجازه من واجبات .
4. إن عملية تقويم الأداء تساعد سلوكيات الأفراد وتنمية مقدراتهم .
5. تساعد علي التعرف علي أداء كل مستوي من مستويات الإدارة .
6. إن عملية تقويم الأداء عملية متكاملة إذ نفذت بأسس عملية وموضوعية .
7. تسعى عملية تقويم الأداء لمعرفة نقاط القوة والضعف في الأداء .

الشروط الواجب توافرها لإجراء عملية تقويم الأداء المالي :

تحتاج عملية تقويم الأداء لعدد من الشروط لعل أهمها ¹:

1. يجب أن يكون هنالك توحيد في المعايير المستخدمة لتقويم الأداء لأن في ذلك مقدار من العدالة في الحكم علي أداء المراكز ومقارنتها مع بعضها البعض .
2. وضع نظام شامل ومتكامل لتقويم الأداء بحيث يستمر عناصره من المعلومات والبيانات والإحصاءات التي تكشف عن الأداء الجاري في نشاط معين .
3. الإستمرارية في تقويم الأداء بحيث لا تقتصر عملية تقويم الأداء علي فترة محددة ، وإنما يجب أن تتم بصورة دورية ومنتظمة حتي يمكن مواجهة الإنحرافات قبل إستفحالها .

¹. د. عصام الدين محمد متولي ، شريف محمد السكري ، مبادئ المحاسبة المالية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1992م) ، ص ص 188، 189 .

4. أن تكون العناصر التي تقوم بعملية تقييم الأداء علي قدر عالٍ من التأهيل العلمي والعملية .
5. يجب أن تتسم عملية تقييم الأداء بالوضوح للقائمين علي تنفيذ خطط وأهداف المنشأة .
6. يجب أن تعتمد عملية تقييم الأداء علي نظام سعري سليم يساعد علي تحديد قيم الإنحرافات لتفادي حدوث تضارب بين مراكز المسؤولية في تسعيرها المنتجات المتبادلة بينها .
7. يجب أن يعتمد نظام تقييم الأداء علي معايير ومؤشرات مناسبة للقياس عليها .
8. يجب أن لا تقتصر عملية تقييم الأداء علي مستوي معيار التقييم وهدفه ، بل يجب أن تمتد إلي ما وراء ذلك ، لأن إقتصار تقييم الأداء علي الهدف المباشر للمعيار يعتبر خلافاً في التحليل وقد يقود إلي أخطاء في النتائج

العوامل التي تؤثر في عملية تقييم الأداء :

هنالك عدة عوامل تؤثر في عملية تقييم الأداء ولعل أهمها ما يلي¹:

1. **حجم وقطاع المؤسسة :** يحددان هذان العاملان محتوى نظام تقييم الأداء ، فالمؤسسات الكبيرة تسعى إلي تطوير نظام تقييم الأداء باستمرار وتحديثه .
 2. **أسلوب الإدارة السائد :** يعد أسلوب الإدارة السائد عاملاً أساسياً في تحديد نظام التقييم وطريقة تنفيذه حيث أنه يأخذ في الاعتبار أولويات المؤسسة .
 3. **تاريخ وثقافة المؤسسة :** تتأثر ممارسة عملية تقييم الأداء بالمفاهيم الثقافية السائدة ، وتاريخ المؤسسة فالقيم الهامة يدافع عنها الأشخاص ، بينما نجد أن تقييم الأداء الذي يسعى إلي إزالة تاريخ وثقافة المؤسسة لا يلغي أي قبول .
 4. **التوجيهات الإستراتيجية والاقتصادية والثقافية :** هذه التوجيهات تحدد معايير وإنظمة التقييم ، فكل منها يتطلب مستوي من الفاعلية والأداء ويسهم في تحديد أنماط القدرات الكامنة لديهم للتطوير المستقبلي للمؤسسة .
 5. **الإختلاف في حجم العمل :** المؤسسة التي لديها حجم عمل كبير تحتاج إلي موارد لكل وحدة عمل ، و تحتاج المؤسسة التي لديها عمل أقل من نفس العمل إلي موارد أقل .
 6. **طبيعة العلاقات الإجتماعية القائمة :** العلاقات الإجتماعية سواء كانت داخل المؤسسة أو مع البيئة المحيطة من نقابات وموردين وخلافه فكلها تؤثر في محتوى نظام التقييم .
- مما سبق يتضح للباحث أن هنالك شروط واجب توافرها عند إجراء عملية تقييم الأداء ، فيجب أن تكون المعايير المستخدمة في عملية تقييم الأداء موحدة ، كما أن وجود خطة شاملة مسبقاً يفيد في الكشف عن أداء المؤسسة ، وأيضاً التأهيل العلمي والعملية شرطاً ضرورياً في عملية التقييم ، والإلمام بأهداف وخطط المنشأة يساعد علي

¹ .د. محمد مرعي ، دليل نظام التقييم في المؤسسات والإدارات ، (دمشق : دار الرضاء للنشر ، 2001م) ، ص 7 .

إختيار المعايير لمناسبة لإجراء عملية التقييم ، وعند وجود إنحراف يجب يعبر عنه بسعر لعله يساعد مستقبلاً في تفاديه .

كما يتضح للباحث مما تقدم أن حجم المؤسسة والعادات والتقاليد وشكل العلاقات الإجتماعية أي التنظيم غير الرسمي وخلافها لها أثر في عملية تقييم الأداء .

أسس تقييم الأداء المالي :

المهتمون بالشأن المالي حددوا ثلاث أسس رئيسية لتقييم الأداء المالي للمؤسسات المختلفة وهي¹ :

1. علي أساس معايير أو موازنات تقديرية يتم وضعها مسبقاً :

هذه المعايير والموازنات التقديرية يتم وضعها مسبقاً قبل البدء في تنفيذ عمليات المنشأة ، وفي هذه الحالة يتم تقدير مستوى الأداء الجيد في ظل الظروف المتوقعة أن تسود وقت التنفيذ الفعلي وتوضع المعايير المختلفة التي تحدد الكيفية التي تتم بها كل مهمة أو نشاط في صورة معايير للمدخلات والمخرجات كماً ونوعاً وتصبح هذه المعايير التقديرية بمثابة الأساس الذي يرجع إليه في شأن تقييم الداء الفعلي . وقد ترتبط المعايير بوحدة الإنجاز أو بوحدة المنتج ، وفي هذه الحالة يطلق علي الإنظمة الخاصة بها غنظمة التكاليف المعيارية ، كما قد توضع هذه المعايير في شكل خطة علي مستوى الإدارة أو النشاط ويطلق عليها في هذه الحالة الموازنات التقديرية .

2. أداء الغير في المهام المماثلة :

في هذه الحالة يتم مقارنة أداء مركز المسؤولية المعين بأداء مركز مسؤولية آخر في ظروف مماثلة يشترط أن تكون الظروف المحيطة بهما هي نفس الظروف ، وهذا يتطلب تحديد المتغيرات التي تتم علي أساسها إجراء عملية المقارنة .

3. الأداء في الماضي :

في هذه الحالة يتم مقارنة الأداء الحالي بالأداء في الفترات السابقة ، كأن يتم مقارنة نتائج هذا الشهر بنتائج الشهر المقابل في العام السابق للتعرف علي مدي التحسين في الأداء ، ويعاب علي هذه الطريقة أن الظروف المحيطة بالأداء في الوقت الحاضر تختلف في الكثير أو القليل عن الظروف المقابلة لها في الفترة السابقة بالإضافة إلي أن هذه الطريقة قد لا تمكن من معرفة ما إذا كان الأداء مقبولاً أو غير مقبول .
مما سبق يتبين للباحث إمكانية تطبيق هذه الأسس في كافة المؤسسات باختلاف أشكالها وإنظمتها سواء كانت قطاعات تجارية أو صناعية أو خدمية .

طرق وأساليب تقييم الأداء المالي :

¹. د. عبد الحي مرعي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، (الاسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1993م) ، ص 437 .

تتعدد الطرق والأساليب التي تستخدم في عملية تقويم الأداء المالي ، ولكل طريقة مزايا وعيوب تميزها عن الأخرى . ويتناول الباحث هذه الطرق والأساليب علي النحو التالي :

1. التحليل المالي¹ :

بحكم التطور في مجالات المعرفة المختلفة بصفة عامة والتحليل المالي بصفة خاصة فقد إزداد إهتمام الأطراف به كأداة من أدوات الرقابة المالية والتخطيط وتقويم الأداء ، ويعد التحليل المالي من أهم الأساليب التي يعتمد عليها لغايات تقويم الأداء والذي يمكن من خلاله إكتشاف نقاط الضعف والقوة في الأداء والمساعدة علي وضع المعايير والمؤشرات اللازمة لتقويم الأداء .

2. الموازنات التخطيطية :

تعتبر الموازنات التخطيطية من الأساليب الهامة التي يمكن إستخدامها لغايات تقويم الأداء في المؤسسات المختلفة ، والموازنة أداة لتخطيط كافة أوجه النشاط ، وهي أياً كان نوعها سواء أكانت موازنات قصيرة الأجل أم موازنات طويلة الأجل يمكن أن تستخدم بدرجة أو بأخرى لأغراض تقويم الأداء لأنها تمثل أداة فعالة من أدوات تقويم الأداء كونها توفر مجموعة شاملة ومتناسقة من المؤشرات والمعدلات الكمية والنقدية والتي تناسب الأنشطة التي تمارسها الوحدات² .

3. أساليب التدقيق الإداري :

تهدف هذه الأساليب إلي خدمة الجهات ذات العلاقة في تحقيق وظائف التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ، وذلك من خلال عدة أساليب أهمها³ :

أ. أسلوب تدقيق وتقييم البرامج : يعتبر هذا الأسلوب من الأساليب الحديثة التي تفيد في مجال التخطيط والرقابة وخاصة في الوحدات التي تتسم بالتعقيد وكبر حجم عملياتها ، وهذا الأسلوب له وجهاً تخطيطياً يمكن استخدامه في تخطيط الوقت والتكاليف الخاصة بالأنشطة المختلفة .

ب. أسلوب تحليل التكلفة والفعالية : يعرف أنه أسلوب للإختيار عدة بدائل علي أساس تكاليفها وفعاليتها في تحقيق الأهداف المنشودة ، وأنه أساسي لتقويم النواحي الإدارية والاقتصادية للبدائل المختلفة بهدف المساعدة في تحديد الإختيار الأفضل .

ت. أسلوب البرمجة الخطية : يعتبر من إبرز الأساليب التي تستخدم في مجال تقويم الأداء حيث يوفر هذا الأسلوب بيانات عن أفضل طرق العمل التي يتم تنفيذها وعن القرارات التي يتم اتخاذها .

¹ . محمد موسى آدم عيسى ، مرجع سابق ، ص 109 .

² . كريمة العبدابي ، الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقويم الأداء في المشاريع الصناعية ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ،

جامعة البصرة ، 1989م ، ص 17 .

³ . Ray Garrison and Noieen Eric ، **Management Accounting** 7th Edition Home Wood Irwin ، 1994 ، p 372 .

ث. أسلوب التحليل التمييزي للحكم علي كفاءة الأداء : يهدف هذا الأسلوب إلي تزويد الجهات المعنية بالمعلومات التي تساعدهم في تقويم أداء الوحدات بحيث يمكن استخدام نتائجه لأغراض المقارنة بين أداء وحدة معينة مع أداء مجموعة أخرى من الوحدات التي تعمل في نفس المجال وتحت نفس الظروف .

4. محاسبة المسؤولية :

هي تعتمد علي فلسفة أساسية هي الإدارة اللامركزية ومحاسبياً علي نظام الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية كأداة للرقابة وتقويم الأداء . فهي وسيلة ناجحة لإجراء المقارنات وكشف الإنحرافات المسئول عنها وأسبابها ¹.

5. التكاليف المعيارية :

عُرفت بأنها التكاليف المحددة مسبقاً ، والتي تستخدم كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية ، ويتم إعدادها إستناداً علي دراسات لجنة مشتركة من مهندسين واقتصاديين وإداريين ومحاسبين لكل عملية إنتاجية أو مرحلة من مراحل العمل وذلك لأغراض التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ².

6. أسلوب الإدارة بالأهداف :

يعتبر من الوسائل الهامة المستخدمة في تقويم الأداء لأنه يقوم علي وضع هدف مخطط له تسعى الإدارة لتحقيقه ، وقد وصف البعض هذا الأسلوب بأنه فلسفة إدارية ترمي إلي زيادة الحافز الداخلي للأفراد من خلال إشتراك الرؤساء والمرؤوسين في تحديد الأهداف ³.

7 . أسلوب التحليل المقارن :

بموجب هذا الأسلوب تتم مقارنة نتائج مؤشرات الأداء ، وتأخذ عملية المقارنة صور متعددة لعل أبرزها:

أ. مقارنة نتائج مؤشرات الأداء للفترة الحالية مع نتائج نفس المؤشرات في الفترة السابقة .

ب. مقارنة نتائج مؤشرات تقويم الأداء في البرامج محل التقويم لعدد من البرامج المتشابهة التي أشرفت علي تنفيذها وحدات أخرى مماثلة .

ت. مقارنة أداء الإدارة المعنية مع الإدارات الأخرى التي تؤدي نفس النشاط داخل الوحدة .

يرري البعض المشرف الإداري المعاصر يستخدم طرق واساليب علمية وميدانية تساعده علي التقويم السليم ومن

أهم هذه الطرق والأساليب ما يلي ⁴ :

1. طريقة الصفات والخصائص : وهي عبارة عن معايير يتم عليها القياس وتحديد صفات معينة ومحددة لكل عمل مطلوب إنجازه من حيث طريقة الأداء ومعدلات الأداء .

2. طريقة الاختيار الإلزامي : هي تحديد المقاييس المطلوبة لكل خاصية لإنجاز العمل والمشرف والمسئول عن تحديد هذه المقاييس .

¹ . محمد موسى آدم عيسي ، مرجع سابق ، ص 110 .

² . د. فؤاد الشيخ سالم وآخرون ، المفاهيم الإدارية الحديثة ، (عمان : دار المستقبل للنشر والتوزيع ، 1989م) ، ص 55 .

³ . المرجع السابق ، ص 56 .

⁴ . د. محمد علي احمد الطويل ، مرجع سابق ، ص ص 260:261.

3. **طريقة المقياس المتدرج** : إن هذا الأسلوب هو تحديد مستويات إنجاز متدرجة يقاس فيها أداء الفرد وتحديد وقت الإنجاز ، وكمية المواد المستخدمة في عملية الإنتاج ، والزمن الذي تم إستغراقه في إنجاز العمل بصورته النهائية .

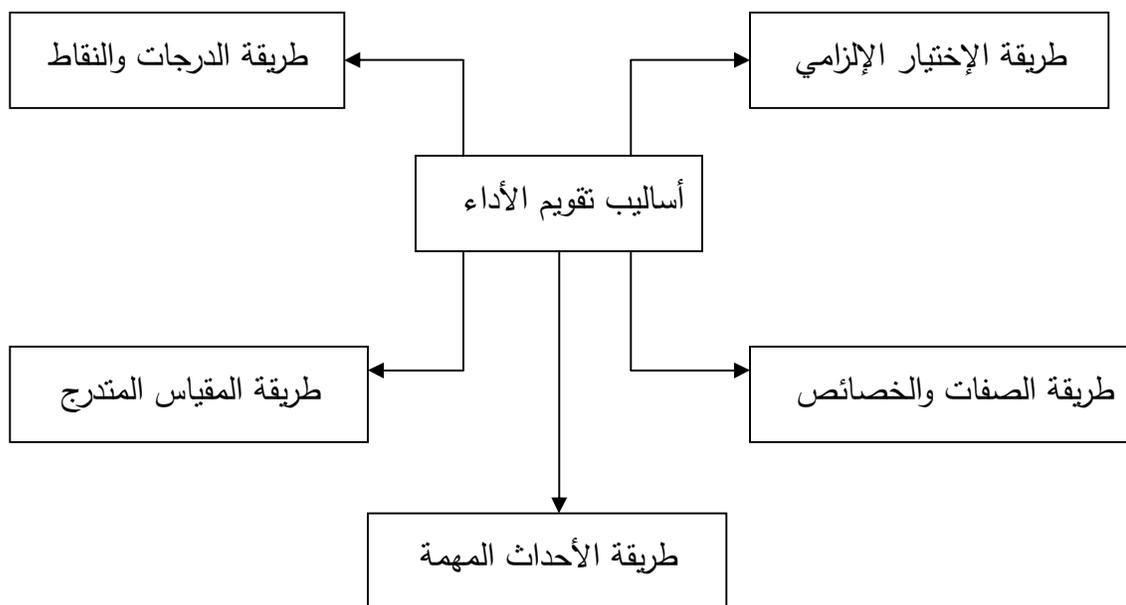
4. **طريقة الأحداث المهمة** : في هذه الطريقة يقاس بها تفاعل الأفراد تجاه المواقف والأحداث التي تظهر داخل العمل وقدرة الفرد علي مواجهتها والتصدي لها .

5. **طريقة الدرجات** : يحدد المشرف نقاط لأداء العمال وتحسب درجة الإنجاز والأداء علي أساس النقاط التي حصل عليها الفرد من الدرجات الكلية للعمل ، ومهارات المشرف الناجح تنعكس في ان يتم التقويم في الظروف التي يتم فيها التنفيذ والمرتبطة بالتسهيلات المالية والمتعلقة بعدد الأفراد المشرف عليهم ، ومستوي مهاراتهم وخبراتهم و وضعهم في التنظيم مع إعتبرات الظروف الداخلية والخارجية التي تؤثر علي الأداء وتحتاج إلي عناصر التحليل .

سيوضح الباحث بالشكل (4/2/3) أساليب وطرق تقويم الأداء ، وذلك علي النحو التالي :

الشكل (4/1/3)

أساليب وطرق تقويم الأداء



المصدر : د. محمد علي أحمد الطويل ، الإدارة المعاصرة ، المداخل ، المشاكل ، الكفاءة ، (طرابلس : دار الفرجاني ، 1997م) ، ص 261 .

من خلال الشكل (4/1/3) ، يتبين للباحث أن أساليب وطرق تقويم الأداء هي خمس أسلوب تساعد في تقويم الأداء ، حيث يتم أولاً تحديد مقاييس إنجاز العمل ، ثم تحديد العمل المراد إنجازه بناءً علي معدات الأداء والكيفية التي يتم بها ، ثم تقاس بعد ذلك مستويات أداء الأفراد وتفاعلهم تجاه المواقف التي تظهر داخل العمل ، وأخيراً يتم تحديد نقاط الأداء التي تحسب علي أساسها درجات الإنجاز والأداء .

مستويات تقويم الأداء المالي :

تتطلب عملية تقييم الأداء في الغالب ثلاث مستويات مختلفة لعل أهمها¹:

1.تقييم الأداء الذاتي : يتم ذلك بمعرفة المسئول عن مركز المسؤولية لكي يتعرف علي مواطن الضعف والقصور في أداء المهام المختلفة في مركز المسؤولية الخاص به وتصحيح أخطائه وتحسين مستوي أدائه ، ويعتبر تقييم الأداء الذاتي من أهم مقومات نظام الرقابة الفعال ، وذلك لأنه يمكن المسئول المباشر عن أداء العمل من تقييم العمل وتصحيح أخطائه بنفسه دون تدخل من أي طرف آخر ، وبذلك يتحقق في نظام الرقابة ميكانيكية وتلقائية لتصحيح الأخطاء والعمل علي تجنبها مستقبلاً .

2.تقييم أداء الإدارة التنفيذية : يتم ذلك بواسطة المستويات الإدارية العليا للتعرف علي مدي جودة أداء المسئولين عن مراكز المسؤولية والمراكز الإدارية والتنفيذية في تحقيق أهداف المنشأة ، وغالباً ما يتم إجراء هذا التقييم علي المستويات المختلفة للإدارة .

3.تقييم أداء الأنشطة : يتم ذلك بواسطة الإدارة العليا للتعرف علي مدي جودة أداء الأنشطة وإنجاز المهام المختلفة للتعرف علي مدي كفاءتها وفعاليتها في المساهمة في تحقيق أهداف المنشأة ، ويرتبط تقييم أداء الأنشطة ارتباطاً وثيقاً بأسلوب الرقابة عن طريق التخطيط واتخاذ القرارات ، ويهدف التقييم في هذه الحالة إلي التعرف علي مدي التزام النشاط المعين بالأهداف المحددة له مسبقاً ويلزم ذلك أن توضح تقارير الأداء .

أما المعايير الرقابية هي مقاييس تستخدم لقياس النتائج الفعلية ، فهي بذلك وسيلة يتم بمقتضاها مقارنة شئ بشئ آخر كما تعتبر في الوقت ذاته هدف يسعى إلي تحقيقه².

مصادر إعداد معايير تقييم الأداء :

هنالك عدة مصادر لإعداد معايير تقييم الأداء والبعض حصرها في الآتي³ :

1. مصادر هندسية : يفيد هذا المصادر في إجراء الدراسات لكل من الزمن والحركة وتحديد نوع العنصر ومواصفاته وكذلك دراسة العمليات المختلفة وإجراء الدراسات العملية لبناء المعايير الكمية في شكل وحدات فنية هندسية قياسية .

2. مصادر فنية : يعتبر المصدر الفني العنصر الأساسي أو القاعدة الأساسية للبيانات التي تمكن من إعداد المعايير حيث يقوم هذا المصدر ببيانات عن المواصفات والإحتياجات من المستلزمات في ضوء مستوي أداء الطاقات البشرية والإنتاجية المتاحة وفي ضوء حجم الإنتاج الذي يتم تخطيطه عن الفترة المقبلة ، وكذلك التنبؤ الدقيق للأسعار التي يتوقع سريانها خلال الفترة المقبلة .

3. مصادر محاسبية : يفيد هذا المصدر في توفير المعلومات اللازمة من السجلات والدفاتر المحاسبية والتي تعد بيانات أساسية للتنبؤ بالإتجاهات المستقبلية ومن ثم عمل التوقعات وإعداد المعايير .

¹ .د. عبد الحي مرعي ، مرجع سابق ، ص 439 .

² .د. سيد محمود الهواري ، الإدارة الأصول والأسس العلمية ، (بيروت : مكتبة لبنان ، 1966م) ، ص 33 .

³ .محمد موسي آدم عيسي ، مرجع سابق ، ص ص 115، 116 .

4. **مصادر سلوكية** : يفيد هذا المصدر في توفير البيانات عن سلوك الأفراد واتجاهاتهم ، وذلك لأن السلوك يعد العنصر المهم في عملية الإنتاج ، ويمكن الحصول علي هذه البيانات من سجلات أداء العاملين بالوحدة مما تقدم يتضح للباحث أن مصادر إعداد معايير لتقويم الأداء مكتملة لبعضها البعض حيث المصدر الهندسية تفيد في إجراء الدراسات العملية ومن ثم يتم تحديد النسبة المقبولة ، كما ان المصادر تأخذ في الإعتبار الجوانب الفنية وإسرار الإنتاج و الطاقة الإنتاجية مما تساعد علي وضع معايير محكمة في الإنتاج ، أما المصادر المحاسبية تخضع البيانات لإجراء عمليات حسابية بصورة علمية تفيد في قراءة المستقبل ، والناحية السلوكية معرفتها مؤشر يعكس الرضاء .

طرق إعداد معايير تقويم الأداء :

يتناول الباحث طرق إعداد معايير تقويم الأداء علي النحو التالي¹ :

1. **الطريقة التاريخية** : تعتمد هذه الطريقة علي البيانات التاريخية كما هي مسجلة في سجلات وقوائم التكاليف عن الفترات السابقة بحيث تتخذ أساساً للتعبير عن الإتجاهات المتوقع سريانها خلال الفترة المقبلة .
2. **الطريقة التقديرية** : تعتمد هذه الطريقة علي بيانات التكلفة التاريخية والخبرة الذاتية للمستويات المختلفة المشاركة في إعداد المعايير .
3. **الطريقة الإحصائية** : تعتمد هذه الطريقة علي إيجاد العلاقة بين المتغيرات المختلفة من خلال البيانات التكاليفية ، ولكن من خلال استخدام الأساليب والطرق الإحصائية المختلفة .
4. **الطريقة العلمية** : تعتمد هذه الطريقة علي الأساليب العلمية من خلال وضع الفروض العلمية والتي يتم علي أساسها إجراء تجارب علمية لإثبات تلك الفروض بالنسبة لكل عنصر ، وكذلك لكل جزء من ذلك العنصر ، وتفيد هذه الطريقة في تحديد الكمية الواجب أن تتخذ كمعيار عملي بقض النظر عن الأداء الماضي ، وكذلك تحديد الوقت اللازم كمعيار عملي لعمل محدد من خلال أداء أحد العمال لأحدي العمليات عدة مرات ، أو أداء مجموعة من العمال لنفس العملية في الأوقات المختلفة للعمل .

أنواع معايير تقويم الأداء :

هنالك عدة أنواع لمعايير تقويم الأداء المالي ، ويتناولها الباحث كما يلي² :

1. **المعايير الأساسية** : وهي تلك المعايير التي توضع للاستخدام وبدون تغيير علي مدار فترات طويلة ، ونظراً لأن ظروف التشغيل تتصف بالتغيير المستمر فإن هذه المعايير تفقد قيمتها بعد فترة قصيرة نتيجة للتغيير في الأسعار والتغيير التكنولوجي ، وبالتالي تصبح قليلة الفائدة . وأهم ما يميز المعايير الأساسية أنها تقبل المقارنة المستمرة والمتناسقة مع نفس الأساس بما يكشف عن إتجاه الأداء علي مدار فترات زمنية ، ومثل هذه المعايير تظل ذات قيمة كبيرة طالما ظلت الظروف المحيطة بالمنشأة مستقرة ، ولكن في حالة حدوث تغييرات

¹ . المرجع السابق ، ص ص 116،117 .

² . د. عبد الحي مرعي ، مرجع سابق ، ص ص 200،201 .

في مستويات الأسعار وتكنولوجيا الإنتاج وأي عوامل أخرى تفقد هذه المعايير الأساسية أهميتها . وبالتالي نادراً ما تستخدم هذه المعايير في الرقابة في وقتنا الحالي وذلك لأننا نعيش في عالم يتصف بالتغيرات السريعة في الأسعار والتغيرات التكنولوجية وغيرها .

2. **المعايير التاريخية :** هذه المعايير يتم من خلالها تحديد اتجاه نمو الأداء في الوحدة الاقتصادية حيث يتم اشتقاق هذه المعايير من الواقع الفعلي للمنشأة . ومن ثم يمكن الحكم علي مدي تقدم أو تأخر أو ثبات الأداء في المنشأة عما كانت عليه في الفترات السابقة ويتم استخراج هذه المعايير التاريخية من الدفاتر والسجلات عن الأداء السابق . ويعاب علي هذه المعايير إعتماها علي فرضية ثبات الظروف التي تحيط بالمنشأة إضافة إلي أن الأداء في الماضي قد يكون ضعيفاً ، وبالتالي لا يمكن إعتباره هدفاً في المستقبل¹ .

3. **المعايير الخارجية :** هي تلك المعايير المتعلقة بمنظمات مثالية ، أو تلك التي تفرضها جهات خارجية تنفيذاً لسياسات الدولة .

4. **المعايير الهندسية :** هذه المعايير تصلح لبعض المجالات مثل : تخطيط الآلات من جهة وتحديد وقت التشغيل لوحدة معينة ، ويعتمد تصميم المعايير الهندسي علي دراسة الحركة والزمن .

5. **المعايير المثالية :** هي المعايير التي يمكن تحقيقها تحت ظروف تشغيل مرغوبة ومثالية ، مثل هذا الكمال لا يوجد في ارض الواقع ، أي نادراً ما تتحقق في الحياة العملية لذا نادرة هذه المعايير في الممارسة العملية ويمكن استخدامها كأهداف لرقابة التكاليف وتخفيضها في الأجل الطويل .

6. **المعايير الجارية :** هي تلك المعايير التي توضع للاستخدام خلال فترة قصيرة من الزمن وتتعلق بالظروف الجارية ، وهذه المعايير يمكن تحقيقها في ظل المستويات المتوقعة للكفاءة وتعتبر أقل تشدداً من المعايير المثالية بسبب أخذها في الإعتبار لكل من الفاقد والتالف والوقت الضائع الطبيعي والعطل العادي للآلات ، وغالباً ما تستخدم هذه المعايير في الحياة العملية .

7. **المعيار الممكن :** هو المعيار الذي يمكن تحقيقه إذا كانت وحدة عمل المعيار تم تنفيذها بكفاءة . والآلة تم تشغيلها بصورة جيدة ، والمواد استخدمت بشكل سليم و دقيق . وهذا المعيار يسمح بوجود المسموحات الخاصة بالخسائر الطبيعية كالوقت اللازم لصيانة الآلات وغيرها .

8. **المعايير المطلقة :**ش هي قيمة متعارف عليها في حقل التحليل المالي ، وتعني وجود خاصية لها قيمة ثابتة بنسبة معينة مشتركة بين جميع المنشآت . وقد تكون هذه المعايير مناسبة للحكم علي الأداء إذ أن معظم المنشآت تختلف في أهدافها وفي أنشطتها التي تقوم بها مما يجعل من الصعب الإتفاق علي معايير مطلقة للحكم علي الأداء المالي في جميع المنشآت² .

¹ .د. السيد عبده ناجي ، الرقابة علي الأداء من الناحية العلمية والعملية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1993م) ص 43 .

² .د. حمزة محمود الزبيدي ، مرجع سابق ، ص 69 .

9. **المعايير الصناعية** : يقصد بها العلاقات المتوسطة لكل نسبة للمنشآت التي تعمل في قطاع معين تلك المتوسطات بمثابة معايير تقارن فيها المنشآت التي تنتمي لهذا القطاع وتستخدم أيضاً في تحديد الموقف التنافسي للمنشأة بين المنشآت المنتمية لنفس القطاع .

10. **المعايير الوصفية** : هي المعايير التي تضعها المنشأة لتحقيق أهداف الخاصة وعادة ما تكون في شكل موازنات تخطيطية يقارن بها الأداء الفعلي .

11. **المعايير الكمية** : هي التي تستخدم الأرقام المطلقة في التقويم ، وتستند إلي عامل الكمية مثل : حجم الإنتاج ، نسبة الإنتاج المعيب ، حجم المبيعات ، حجم الإيرادات ، حجم الأرباح¹ .

12. **المعايير النوعية** : هي التي تستخدم النسب في التقويم وتستند إلي عامل النوعية مثل : نسبة المردودات ، نسبة الإنتاج المعيب ، معدلات شكاوي العملاء ، درجة ولاء العملاء .

13. **المعايير الزمنية** : هي التي تستخدم عامل الزمن في عملية التقويم مثل : الجداول الزمنية لتنفيذ مشروع جديد ، تحديد فترة زمنية لأداء وظيفة ، إعادة تصميم الهيكل التنظيمي .

14. **معايير التكلفة** : هي التي تستخدم الوحدات النقدية في تقويم الأداء فيما يتعلق بالتكلفة مثل : أجور المديرين ، تكلفة خدمات البريد ، تكلفة منح الإئتمان ، تكلفة نظام الحاسب الآلي .

يرى البعض أن المعايير التي تستخدم لتقويم الأداء هي² :

أولاً : معايير نواتج الأداء وتتمثل في :

1. كمية الأداء .

2. جودة الأداء .

ثانياً : معايير سلوك الأداء وتتمثل في :

1. معالجة شكاوي العملاء .

2. إدارة الاجتماعات .

3. كتابة التقارير .

4. المواظبة علي العمل .

5. التعاون مع الزملاء .

6. قيادة المرؤوسين .

ثالثاً : معايير صفات شخصية وتتمثل في :

1. المبادرة .

2. الإنتباه .

¹ . د. ثابت عبد الرحمن إدريس ، د. جمال الدين محمد المرسي ، الإدارة الإستراتيجية – مفاهيم ونماذج تطبيقية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2003م) ، ص ص 421،422 .

² . د. أحمد ماهر ، إدارة الموارد البشرية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 1997م) ص 373 .

3. الدافعية العالية .

4. الإلتزان الإنفعالي .

كما يري أحد الكُتاب أن معايير تقويم الأداء تحدد علي ضوء الأهداف الكلية للمؤسسة ، حيث تحدد أولاً الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها وعلي ضوء هذه الأهداف يتم تحديد معايير تقويم الأداء، وذلك كما يلي¹:

الشكل (5/1/3)

معايير تقويم الأداء

م	الأهداف	المعيار
1	الأهداف المالية والتجارية	الأداء المالي والتجاري
2	أهداف الإنتاج و الإنتاجية	أداء الإنتاج و الإنتاجية
3	أهداف التسويق والخدمات	أداء التسويق والخدمات
4	الأهداف التنموية والإجتماعية	الأداء التنموي والإجتماعي
5	أهداف النمو	الأداء الخاص بالنمو

د. عمر أحمد عثمان المقلي ، إدارة المؤسسات العامة من منظور العلاقة التداخلية بين المؤسسة والجهات الحكومية ، (ود مدني : دار جامعة الجزيرة للنشر، 2006م) ، ص 190.

بناءً علي ذلك يتم إتباع خمسة خطوات لتقويم الأداء كما يلي²:

الخطوة الأولى : يتم فيها قياس الأداء المالي .

الخطوة الثانية : تكون لقياس أداء الإنتاج والإنتاجية .

الخطوة الثالثة : يتم فيها الربط بين الربحية المالية والكفاءة الإنتاجية .

الخطوة الرابعة : يقاس فيها أداء التسويق والخدمات .

الخطوة الخامسة : يقاس فيها الأداء التنموي .

يلاحظ الباحث من خلال الشكل (5/1/3) ، إن هنالك خمس خطوات لقياس الأداء ، تبدأ بالخطوة الأولى ويتم فيها قياس الأداء المالي ، ثم قياس أداء الإنتاج والإنتاجية ، والربط بين الربح والكفاءة ، وقياس التسويق والخدمات ، وأخيراً قياس الأداء التنموي .

عناصر تقويم الأداء المالي :

تتعدد عناصر تقويم الأداء وترتبط مع بعضها البعض مع تداخل أهدافها ومن أهمها³:

¹ .د. عمر أحمد عثمان المقلي ، إدارة المؤسسات العامة من منظور العلاقة التداخلية بين المؤسسة والجهات الحكومية ، (ود مدني : دار جامعة الجزيرة للنشر ، 2006م) ، ص 190 .

² . المرجع السابق ، ص 191 .

³ . محمد محمود عبد الله الوشاح، تقييم الأداء في المستشفيات الحكومية الأردنية ، دراسة ميدانية ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، جامعة

1. **تقويم الكفاءة** : يقصد بالكفاءة كمية المخرجات المحققة لكل وحدة من المدخلات ، ويقال أن هناك زيادة في الكفاءة إذا كانت المدخلات المستخدمة أقل لتعطي كميات متزايدة من المدخلات .
2. **تقويم الفعالية** : تعرف الفعالية بأنها : درجة النجاح في التوصل إلي تحقيق أهداف المنشأة حيث تهتم فيما إذا كان من الممكن الحصول علي نفس المنافع بتكلفة أقل .
3. **تقويم الاقتصاد** : يعني إستغلال الموارد بأقل تكلفة ممكنة مع الأخذ في الإعتبار النوعية والجودة المناسبة والتأكد من أن المدخلات مطابقة للمواصفات المطلوبة وأنه قد تم الحصول عليها بأقل ؟! لأسعار .
4. **تقويم الأثر البيئي** : يعني الاهتمام بالآثار التي تنجم عن ممارسة المؤسسة لنشاطها علي البيئة المحيطة بها وما ينعكس علي المجتمع من آثار سلبية أو إيجابية ، حيث أصبح هنالك نفقات مالية تخصص في الموازنة تتفق من أجل حماية البيئة من التلوث في كافة المجالات .

مقاييس الأداء الجديدة :

قدم أحد الكُتاب مقترحاً كمدخل يمكن أم يقوم عليه النظام الجديد لقياس وتقويم الأداء ، ويشمل مجموعة من المقاييس التي تعطي الإدارة معلومات شاملة عن وضع المنشأة ككل¹ ، وتشتمل هذه المقاييس علي مقاييس مالية تعطي نتائج أفعال وقرارات ، ثم اتخاذها بالفعل ، بالإضافة إلي مقاييس تشغيلية غير مالية مكملة للمقاييس المالية تركز علي رضا العملاء ، العمليات الداخلية ، الابتكارات ، والتحسين المستمر في المنشأة².

يلاحظ الباحث أن من ذهب له الكُتاب في مقاييس الأداء الجديدة ، وهي متمثلة في مجموعة المقاييس الجديدة التي توفر لكل مستوي ما يحتاجه من معلومات ، هذه المقاييس إذا إتبعنا ستزيد من كفاءة الرقابة والأداء.

معوقات ومشاكل تقويم الأداء :

يرى أحد الكُتاب أن المشكلة الأساسية في تقويم الأداء تكمن في واقع العمل في مؤسسات العمل في كل من عدم توظيف عملية تقويم الأداء لتحسين مستويات الأداء ، وعدم وجود معدلات ثابتة ومستقرة لتقويم الأداء³.

بينما يرى كاتب آخر أن مشكلة تقويم الأداء المؤسسات تمثل تحدياً كبيراً يواجه المسؤولين في كل مؤسسة والجهات الإشرافية ، ولا يوجد إلا عدداً محدوداً من الدول التي يمكنها القول بأن هذه هي المعايير التي يقاس مقابلها أداء المؤسسات . وان هذه هي الآليات والمناهج المستخدمة⁴ .

ولخص البعض أسباب فشل عملية تقويم الأداء في الآتي⁵:

1. عدم وضوح معايير تقويم الأداء .

السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2007 م ، ص 56 .

1. د. أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2003م) ، ص 368.

2. Kaplan , Robets, Measuring Manufacturing Pefomance : A new Challenge for Mangerial Accounting Review ,1983, PP 686.687.

3. د. محمد علي أحمد الطويل ، مرجع سابق ، ص 259 .

4. د. عمر أحمد عثمان المقلي ، مرجع سابق ، ص 185 .

5. د. ثابت عبد الرحمن إدريس ، د. جمال الدين محمد المرسي ، مرجع سابق ، ص 455 .

2. نقص المعلومات المتوفرة للمقوم عن الأداء الفعلي للشخص موضوع التقييم .
3. ضعف الاهتمام وعدم الجدية من قبل القائمين بعملية التقييم .
4. عدم الإستعداد لمراجعة الأداء مع العاملين .
5. التحسن السلبي أو الإيجابي بواسطة القائم بالتقييم .
6. نقص المهارات والخبرات اللازمة لممارسة تقويم الأداء بصورته الصحيحة .
7. عدم تلقي العاملين لمعلومات مرتدة مستمرة حول أدائهم .
8. عدم كفاية الموارد اللازمة لتدعيم عملية التقويم أو نتائجها .
9. محدودية المناقشات والحوار حول الأداء مع العاملين .
10. استخدام لغة غامضة أو تعبيرات غير دقيقة في عملية التقويم .

مما سبق يتضح للباحث أن عملية تقويم الأداء من أشق الأمور أو المهام الإدارية ، وذلك يرجع إلي العديد من المتغيرات المختلفة ، حيث يصعب إيجاد وحدة قياس واحدة تعبر عن الأداء أو شكل أساساً سليماً لقياس الأداء كما يري الباحث من خلال أستعرض معايير ومقياس تقويم الأداء أنه لا بد من إيجاد مفهوم شامل لربط نواحي الأداء المختلفة في المؤسسة كما يجب التركيز علي الأحداث غير المالية فمثلاً في القطاع الفندقي يجب أن يركز التقويم علي رضا العملاء من الخدمات المقدمة ، ومراعاة التأثيرات البيئية المحيطة بالفندق وخلافه .
فممارسة تقويم الأداء تحتاج لعمل كبير حتي يمكن الإعتماد عليها كأداة لتقويم الأداء .

مزايا وضع معايير لتقويم الأداء :

- هنالك عدة مزايا تعود علي الوحدة الاقتصادية نتيجة لوضع معايير لتقويم الأداء المالي، ولعل أهمها مايلي¹ :
1. توفر المعايير بيانات علمية مناسبة لإعداد الخطط . طالما أن المعايير سليمة ومعتمدة وتقررت كأهداف صارت قواعد لإعداد الموازنات التخطيطية والبرامج التفسيرية لها . وينطبق ذلك علي تخطيط الأسعار ، والأرباح وتخطيط المشروعات الجديدة المشابهة .
 2. تساعد المعايير علي مراقبة وضبط تكلفة الإنتاج عن طريقة مقارنة التكاليف الفعلية بالمعايير الموضوعه سلفاً وتحديد إنحرافها عن المعايير وأسباب هذه الانحرافات وكيفية معالجتها .
 3. تخلق المعايير أسلماً صلباً لإقامة إدارة حازمة تستطيع رقابة العمل ومحاسبة المسؤولين عنه ، واتخاذ كافة الإجراءات والقرارات نحو الإصلاح والعلاج الفعال .
 4. تعمل المعايير علي تحديد مسئولية القائمين علي تنفيذ المعايير الموضوعه في كل المستويات الإدارية وما يترتب علي ذلك من آثار معنوية تعمل علي رفع الكفاية في الأجهزة المختلفة داخل المنشأة .
 5. تساعد إدارة المنشأة بما تقدمه من بيانات وإيضاحات أول بأول علي اتخاذ قرارات سليمة فيما يعرض لها من مشاكل الإنتاج وما يتفرغ منها .

¹ . المرجع السابق ، ص ص 421،422.

6. تعمل المعايير علي تزويد المستويات المختلفة بالوسائل التي تكفل قياس قياس وتخطيط الأداء المتعلق بدائرة نشاطها .
7. تعمل المعايير علي مساعدة المستويات الإدارية المختلفة وأجهزة الرقابة علي ممارسة الوظيفة الرقابية وذلك بتركيز جهودها علي مواطن الضعف بقصد معالجتها .
8. تساعد علي إجراء المقارنات بين القطاعات المختلفة في إطار الوحدة الاقتصادية من ناحية والوحدات الأخرى من ناحية أخرى .
9. تساعد علي ترشيد العملية الإنتاجية من خلال قياس الجودة أو قياس الزمن المطلوب للعمليات الإنتاجية.
10. تعمل علي قياس الكفاءة الإنتاجية وعلي التثبيت من مدي الاستخدام الاقتصادي لعوامل الإنتاج في الوحدة الاقتصادية .

مما سبق يتضح للباحث أن عملية تقويم الأداء عملية إدارية ومستمرة وشاملة ، وهي من المواضيع الحديثة في الاستخدام وتعلق بالمستقبل حيث تقوم بفحص منظم للأعمال المنجزة خلال فترة زمنية معينة ، وقياس النتائج الفعلية ومقارنتها بالمعايير والأهداف المحددة في خطة المنشأة ، وذلك لاكتشاف مواطن القصور والانحرافات ومعالجتها .

كما انها تحقق مزايا للوحدة الاقتصادية ، حيث أنها توفر معايير سليمة للقياس ومتابعة الخطط .

المبحث الثاني

السمات المميزة للنشاط الفندقي وأثرها علي تنظيمه المحاسبي

مفهوم الفنادق :

تلعب الفنادق دوراً مهماً في تنشيط الحركة السياحية في أي بلد ، وأصبح من الضروري التعرف علي مفهوم الفنادق وعلي الخدمات التي تقدمها للسائحين وغيرهم .

عرفت الفنادق بأنها " مؤسسات ذات طابع تجاري ربحي في الغالب ، تقدم تحت سقف واحد في بناية أو مجمع خدمات الإيواء والأطعمة والمشروبات كخدمات أساسية ، كما تقدم خدمات مختلفة أخرى مثل : خدمات الغسيل والكي، وخدمات الاتصال (الهاتف، الإنترنت ، الفاكس ، الترجمة ، النسخ والتصوير) ، و وسائل التسلية والترفيه

وصالات الأفراح والمؤتمرات والنوادي الصحية وصالونات التجميل ومكاتب تأجير السيارات والمكاتب السياحية واستقبال وترحيل النزلاء من والي المطار ، وخدمات ثانوية أخرى¹.

كما عرف الفنادق أحد الكتاب بأنها " الأماكن المهمة بتقديم الخدمات للسائحين ، وبواسطة الفندق يتم تقديم الراحة للمتقنين².

من خلال التعريفات السابقة ، يرى الباحث أن التعريف الأول تعريفاً شاملاً لمفهوم الفنادق حيث أنها تقوم بتقديم خدمات عديدة للعملاء سواءً كانت تجارية ، أو خدمية ، أو صناعية .
لخص بعض الكتاب الخدمات التي يقدمها الفندق فيما يلي³:

1. الإقامة أو المبيت .

2. الخدمات البريدية والاتصالية .

3. خدمات تقديم الأطعمة والمشروبات .

4. التسهيلات الأخرى .

أنواع الفنادق: توجد تصنيفات وأشكال عديدة للفنادق ، تتراوح بين فنادق كبيرة ضخمة (Luxury Hotels) ، تقدم فيها غالبية الخدمات الفندقية ، وفنادق صغيرة إقتصادية تقتصر خدماتها علي الإيواء وخدمات الأطعمة والمشروبات .

سيعرض الباحث أهم انواع الفنادق كما يلي⁴:

1. فنادق المدن : (City Hotels)

تضم المدن الكبرى والمتوسطة تنوعاً كبيراً من الفنادق تلبيةً لإحتياجات النزلاء وإمكانياتهم الاقتصادية . تنتشر في المدن الفنادق الضخمة ذات درجة ممتازة تقدم فيها كافة أنواع الخدمات والتسهيلات التي يجتاحتها السياح ، ورجال العمال ، وتلك الفنادق في الغالب ذات أحجام كبيرة تصل طاقتها الاستيعابية إلي عدة مئات من الغرف ، تتبع الفنادق الفخمة عادة سلاسل مشهورة عالمياً مثل : هيلتون (Hilton) ، شيراتون (Sheraton) ، هوليداي إن (Holiday - Inn) ، رمادا إن (Ramada- Inn) ، وحياء (Hyatt) . إلي جانب تلك الفنادق الفخمة تنتشر في المدن بشكل واسع الفنادق المتوسطة والصغيرة الحجم ذات درجة الرابعة أو الثالثة والتي تقتصر خدماتها علي الإيواء وأحياناً تقدم وجبات الطعام والشراب . والنزلاء في هذه الفنادق هم قاصدوا المدن بهدف السياحة أو الإستطباب أو الدراسة .

¹ . د. رضوان حلوه حنان ، محاسبة المنشآت الفندقية- التحليل المالي والإحصائي ، (عمان : دار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ، 2001 م) ، ص 17 .

² . د. حكمت أحمد الراوي ، المحاسبة في المنشآت الخاصة - نظري مع تطبيقات عملية ، (عمان : دار المستقبل للنشر والتوزيع ، 1996م) ، ص 141 .

³ . د. عبد الحليم كراجه وآخرون ، محاسبة المنشآت الخاصة ، (عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2001م) ، ص 51 .

⁴ . د. رضوان حلوه حنان ، مرجع سابق ، ص ص 17، 18 .

2. الموتيلاات : (Motels)

تعرف أيضاً بفنادق العبور أو فنادق راكبي السيارات ، فهي فنادق أنشئت أصلاً علي الطرق البرية السريعة ، وتنتشر بشكل أساسي في الولايات المتحدة الأمريكية .

3. المنتجعات : Resorts

تنتشر المنتجعات قرب المناظر الطبيعية أو الغابات أو الجبال أو المياه المعدنية أو البحيرات أو الشلالات ، أي في أماكن مرغوبة من النزلاء طلباً للراحة والإستجمام ، تتوافر في المنتجعات كافة الخدمات التي يطلبها السائح من مسابح وملاعب رياضية وخدمات هاتف وإيصالات ونوادي ليلية .

إلي جانب الأنواع الأساسية للفنادق هناك فنادق المطارات (Airport Hotels)، الفنادق الرياضية (Athletical Hotels)، الفنادق العائمة (Floating Hotels)، فنادق الإقامة الدائمة (Residential Hostels) ويقصدها عادة كبار السن وتتراوح إقامتهم من أسبوع إلي عدة سنوات ، وبيوت الشباب (Hostels) لإيواء الشباب الذين يحبون السفر والترحال للتعرف علي مناطق وبلدان وشعوب أكثر . كما يصنف بعض الكُتاب الفنادق كما يلي¹:

1. فنادق سياحية : تقدم خدمات الضيافة كاملة من إقامة وغذاء وترفيه .
2. فنادق علاجية : تقدم هذه الفنادق خدمات العلاج بسبب قرب المياه الطبيعية والمعدنية.
3. فنادق عبور : هي تقدم خدمات معتمدة علي حركة العبور بين المناطق ، كالفنادق علي الطرقات والإتصال الحركي ، وفنادق الموانئ البحرية والجوية.
4. فنادق إقامة مؤقتة أو موسمية : هي تقدم خدمات في أوقات محددة و موسمية (الصيف والشتاء) .
5. فنادق رياضية : تقدم خدمات رياضية كالتسلق ، والتزحلق .
6. فنادق مختلفة : هي تقدم خدمات بحكم الفندق .

مما سبق يتضح للباحث أن الفنادق تعدد أنواعها ، حيث أنها تختلف من حيث درجاتها والخدمات التي تقدمها والموقع التي يقع فيه الفندق .

الخصائص المميزة للنشاط الفندقية :

يتميز النشاط الفندقية بمجموعة من الخصائص التي ينبغي أخذها بنظر الإعتبار عند تصميم النظام المحاسبي المطبق فيه ، حيث تنعكس تأثيراتها علي هذا النظام ولعل أهمهما²:

1. موسمية النشاط الفندقية وتنوعه .
2. التعامل النقدي السريع .
3. عدم قابلية الإنتاج للتخزين .

¹ . حكمت أحمد الراوي ، مرجع سابق ، ص 141 .

² . د. محمد مطر ود. إنعام زويلف ، النظم المحاسبية المتخصصة وتطبيقاتها العملية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2008م) ، ص 241 .

4. أهمية العنصر البشري .

5. كثافة الأصول الثابتة .

6. سرعة دوران رأس المال المتداول .

كما يري البعض من الكتاب أن الخصائص المميزة للنشاط الفندقى تتمثل فى الآتى¹:

1. النشاط الفندقى نشاط خدمى : الفنادق تعتبر منشآت خدمية تقدم الخدمات الفندقية المختلفة وتقوم ببعض جوانب النشاط التجارى ضمن نشاطها المعتاد .

2. طبيعة الطلب على الخدمات الفندقية : يتأثر الطلب على الخدمات الفندقية بالعوامل الموسمية والجغرافية والسياسية والاقتصادية والظروف الإجتماعية .

3. تنوع الأنشطة الفندقية : يقدم الفندق خدمات متنوعة للنزلاء وغيرهم من العملاء (كالمبيت ، الأطعمة والمشروبات ، الترفيه والحفلات) ، إلا أن أداء ذلك النشاط الخدمى يستلزم أن يباشر الفندق نشاطاً تجارياً فى صورة : (شراء الواد الغذائية اللازمة لتقديم الوجبات - تقديم الخدمات المختلفة كالغسيل والكي والحلاقة ، شراء ما يلزم لتقديم خدمات المبيت) .

4. تقسيم النشاط الفندقى إلى مراكز (أقسام) : نظراً لخاصية تنوع الأنشطة الفندقية ، فإنه يجب تقسيم النشاط الفندقى إلى مراكز إنتاجية ومراكز خدمية ، مراكز الإنتاجية تقسم إلى مراكز ربحية ومراكز تكلفة بهدف تقييم أداء كل مركز على حده .

5. التعامل النقدى السريع : فى الغالبية العظمى من الأحوال تتم تعاملات النزلاء مع الفندق نقداً ، علاوة على أنها تتسم بصفة السرعة ، فالعميل يتعامل مع الفندق لمدة يوم أو أيام محددة لا تتجاوز فى كثير من الأحوال أسبوعاً أو ما يقرب قبل أن يغادر الفندق ويسدد حسابه².

6. الإعتماد على العنصرى البشرى : تتميز الصناعة الفندقية عن غيرها من الصناعات التقليدية بإعتمادها بشكل كبير على العنصر والكادر البشرى المؤهل الذى يقدم خدمات للجمهور ، فمسؤولية العاملين لا تقتصر على الأداء الجيد فقط بل أيضاً الحصول رضا الزبائن وكسب ثقتهم وتحقيق ذلك ليس بالأمر السهل لا سيما وأن الزبائن ينتمون إلى شرائح مختلفة فى المجتمع³.

7. العمل دون توقف : أن عمل الفنادق مستمر دون إنقطاع لمدة 24 ساعة يومياً و 7 أيام أسبوعياً و 365 يوماً سنوياً ، هذا يتطلب تنظيم على أساس الورديات ، ما يستتبع ذلك من إجراءات الإستلام والتسليم بين الورديات المتتالية وبين أمناء صناديق النقدية ، وينتج عن تلك الخاصية ضرورة حصر إيرادات البيع فى كل دورية على حدة.

1 . د.هاشم أحمد عطية ، ود. محمد محمود عبد ربه ، مرجع سابق ، ص ص 22-24.

2 . د. محمد نبيل علام ، مرجع سابق ، ص 20 .

3 . د. رضوان حلوه حنان ، مرجع سابق ، ص 20 .

8. ضخامة الإستثمارات في الأصول الثابتة وسرعة دوران رأس المال العامل : نسبة إستثمارات الفندق في معداته وأصوله الثابتة تشكل نسبة عالية للغاية من إجمالي الإستثمارات في النشاط الفندقي ، حيث يحتاج الفندق إلي توافر مجموعة من الأصول الثابتة تشمل : المباني ، والأثاثات ، والمعدات والأجهزة الكهربائية وغيرها من المعدات الرأسمالية الضخمة التي تحتاج إلي إستثمارات مالية كبيرة¹.

9. عدم قابلية الإنتاج للتخزين : يتميز النشاط الفندقي بخاصية عدم قابلية وحدات المنتج للتخزين ، علي عكس ما هو متاح للمنشآت الصناعية ، حيث أنها تخزن المنتج لديها وتصرفه في الفترات المحاسبية القادمة .إلا أن لفنادق في بعض أقسامها لا يمكن تخزين المنتج ، فمثلاً قسم الغرف نجد أن وحدة المنتج (غرفة/ ليلة) لا يمكن تخزينها لفترة قادمة فإذا لم يستطيع الفندق شغلها بالكامل خلال ليلة معينة فإنه لا يمكن تخزينها.

10. الإحلال والتجديد : ينفرد النشاط الفندقي بخاصية الإحلال والتجديد عن باقي الأنشطة الاقتصادية الأخرى . حيث يتم حجز نسبة محددة من الإيرادات كل فترة محاسبية لمخصص الإحلال والتجديد . حيث أن الأصول الثابتة بالفندق تهلك بمعدلات مرتفعة ، كما أن إدارة الفندق ترغب في أن تكون هذه الأصول في حالة جيدة بصفة مستمرة لإرضاء رغبات النزلاء .

مما تقدم يتضح للباحث أن الخصائص المميزة للنشاط الفندقي تتمثل في :

1. موسمية النشاط الفندقي : حيث أنه يزداد في بعض الأوقات وينخفض في أوقات أخرى ، بالتالي هو ليس نشاطاً ثابت الحجم علي مدار السنة .

2. تنوع النشاط الفندقي : حيث ان الأصل في النشاط الفندقي تقديم الخدمات كالمبيت والترفيه وغيرها ، كما أنه يباشر نشاطاً تجارياً في شكل شراء المواد الغذائية وتأخير المحلات وخلافه.

3. عدم قابلية المنتج الفندقي للتخزين : في الصناعة الفندقية فإن المنتج المقدم هو خدمة المبيت والترفيه لايمكن تخزينها لفترات قادمة ، فالغرفة التي يوفرها الفندق للمبيت يتحمل الفندق تكلفتها في كل ليلة سواء كانت مشغولة أو غير مشغولة فلا يمكن تخزينها .

4. الإعتماد علي العنصر البشري : العنصر البشري في قطاع الفنادق تبرز أهميته بصورة خاصة حيث حسن المعاملة والكفاءة صفات ترضي الزبائن .

5. التعامل النقدي السريع : المعاملات في النشاط الفندقي هي أساساً معاملات نقدية مباشرة أو تستخدم البطاقات الائتمانية ، حيث تنتهي علاقة النزلاء بالفندق عند مغادرة الفندق فيقوم بسداد حسابه .

6. كثافة الأصول الثابتة وسرعة دوران رأس المال العامل : بما أن النشاط الفندقي شاطاً خدمياً فإن إستثمارات الفندق في معداته وأصوله الثابتة تمثل نسبة كبيرة جداً من إجمالي الإستثمارات .

كما يتضح للباحث أن تلك الخصائص لها تأثير علي التنظيم المحاسبي الفندقي ، حيث أن تصميم نظام محاسبي يستوعب تلك الخصائص الأمر الذي يستلزم التعرف علي الخصائص المميزة للنشاط الفندقي حتي

¹.د.هاشم أحمد عطية ، ود. محمد محمود عبد ربه ، مرجع سابق ، ص 26.

تتوافر كل متطلبات العمل المحاسبي في قطاع الفنادق . فإن التنوع في النشاط الفندقي يتطلب تصميم نظام محاسبي وفق متطلبات المحاسبة في المنشآت ذات الأقسام ، وذلك لتحديد نتيجة دخل كل قسم علي حده ، كما نظام محاسبة المسؤولية يتماشى مع ذلك النشاط بغرض تعيين المشرفين علي الأقسام ومساءلتهم عن النتائج . أيضاً التعامل النقدي السريع يتطلب أن يكون النظام المحاسبي المستخدم في الفندق يتميز بالسرعة في عمليات التسجيل حتي يكون رصيد حساب العميل (النزيل) جاهز عند طلب الرصيد . كما أن تنوع النشاط الفندقي (خدمي ، تجاري ، صناعي) ، يتطلب تصميم أنظمة محاسبية قادرة علي إستوعب تلك العمليات المتنوعة بشكل يختلف عن الأنظمة المحاسبية المتبعة في القطاعات الأخرى

مفهوم النظام المحاسبي :

إولاً : مفهوم النظام : (System concept)

هنالك كثيرة من الحقول العلمية تستخدم مصطلح (نظام) كمصطلح مهم أو كأسلوب معقول لتوضيح الظواهر التي يتوجب علي الحقل أن يتعامل معها ، ولكن معرفة مفاهيم النظام مهمة للتعرف علي تطوير الأنظمة المختلفة .

يعرف النظام في اللغة : الخيط الذي ينظم اللؤلؤ (نظم) من لؤلؤ وهو الأصل مصدر الإنتظام الإتساق¹ . جاءت كلمة النظام بمعني الترتيب ، الإتساق ، ويقال نظم الأمر قومه وعماده ، وجاءت بمعني الخيط الذي ينظم فيه اللؤلؤ ونحوه ، وايضاً بمعني الطريق والعادة² .

جاءت في المصباح المنير كلمة النظام : نظمت الخرز نظام من باب ضرب بمعني جعلته في سلك وهو النظام بالكسر ، ونظمت المر فإنظمت أي أقمته وإستقام أي بنهج غير مختلف³ .

أما إصطلاحاً : قد جاءت كلمة نظام (system)، مشتقة من الكلمة اليونانية (systema) والتي بدورها إستمدت تركيبها من كلمتين هما : "syn" والتي تعني (معاً) (Together) التي تعني (يكون) أو (يجمع) (To set). فتعددت التعاريف لمصطلح النظام ويتناول الباحث التعاريف علي النحو التالي :

عُرف النظام بأنه : " مجموعة مترابطة ومتجانسة من الموارد والعناصر والأفراد ، التجهيزات ، الآلات ، الأموال ، السجلات التي تتفاعل مع بعضها البعض داخل إطار معين وحدود النظام وتعمل كوحدة نحو تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف العامة في ظل الظروف والقيود البيئية المحيطة⁴ .

كما عُرف النظام بأنه " مجموعة من الأجزاء المترابطة والتي تعمل معاً لتحقيق الأهداف ، وقد يكون النظام طبيعي وقد يكون من صنع البشر ، ولكل نظام حدوده التي تفصله عن البيئة المحيطة به¹ .

1. الشيخ الإمام محمد بن بكر عبد القادر الرازي ، مختار الصحاح ، (بيروت : دار الكتاب العربي ، 1967م) ، ص 677.

2. المعجم الوجيز ، (القاهرة ، مجمع اللغة العربية ، 1980م) ، ص 628 .

3. أحمد بن محمد بن علي ، المصباح المنير ، (القاهرة : مكتبة مدبولي ، 1925م) ، ص 282.

4. د. شرف كامل شاهين ، نظم المعلومات الإدارية للمكاتب ومراكز المعلومات - المفاهيم والتطبيقات ، (الرياض : دار المريخ للنشر ،

1994م) ، ص 72.

أيضاً عرّف النظام بأنه: " هو أفضل شكل للتنظيم وهو يتكون من مجموعة العناصر التي تعمل معاً بحيث تتوافق الأهداف لكل عنصر أو لكل نظام فرعي مع أهداف النظام ² .

هنالك تعريف آخر للنظام بأنه : " مجموعة الأجزاء أو المكونات التي تتضافر معاً لتحقيق مجموعة من الأهداف ³ .

مما تقدم يتضح للباحث أن هنالك تعريف للنظام جاءت أكثر تفصيلاً إشملت علي تحديد الصفات والخصائص للنظام ، وتعريف آخر تناول الموارد والعناصر وتفاعلاتها مع بعضها البعض داخل إطار محدد وذلك لتحقيق الأهداف العامة في ظل قيود تحددتها بيئة النظام .

كما إتضح للباحث من خلال التعاريف السابقة للنظام أن هنالك تعاريف منها ذهب إلي أن النظام عبارة عن علاقات تربط مكونات النظام مع البعض ، بحيث تشكل منظومة نافعة تؤدي وظيفة محددة وتحقق هدفاً محدداً ، ومنها من أشار إلي التوافق مع أهداف المنظمة ومع النظم الفرعية للنظام بمعنى أنه نظام متكامل .

ثانياً : مفهوم النظام المحاسبي :

أن النظام المحاسبي بداية ليس هدفاً في حد ذاته ولكنه وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف يجب أن تكون تحت عناية ورعاية مصممي أي نظام ، فهنالك مجموعة من الأهداف يسعى أي نظام محاسبي لتحقيقها ، ويمكن الحكم علي مدي كفاءة وفعالية النظام بمدي تحقيق هذه الأهداف ⁴ .

يقصد بمصطلح النظام المحاسبي " إطار عام يحتوي علي مجموعة من العناصر أو الأدوات المترابطة والتي تعمل في ضوء مجموعة من الأهداف المالية والمحاسبية والاقتصادية والاجتماعية علي مستوي الوحدة والمستوي القومي ⁵ . يعني النظام المحاسبي تناول المحاسبة من حيث الأسس العلمية والقواعد والمصطلحات والتعارف والقوائم الختامية علي مستوي الوحدة الاقتصادية بهدف الوصول إلي نتيجة محددة في نهاية الفترة ، كما يقصد بالنظام المحاسبي " بأنه مجموعة من الإجراءات والقواعد الواجبة التطبيق عند تسجيل العمليات في الوحدة الحسابية طبقاً لأسس علمية وعملية بهدف الوصول إلي نتيجة محددة عند إعداد الحسابات الختامية في نهاية الفترة المالية ⁶ .

¹ . د. أحمد حسين علي حسن ، نظم المعلومات المحاسبية – الإطار الفكري والنظم التطبيقية والنظام اليدوي وتحليل وتصميم النظم ونظام الحاسب ، (الاسكندرية : مكتبة ومطابع الإشعاع ، 2003م) ، ص 13 .

² . د. السيد عبد المقصود ديبان ، د. ناصر نورين عبد اللطيف ، نظم المعلومات وتكنولوجيا المعلومات ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2004م) ، ص 17 .

³ . C . West Churchman , The systems Approach , (New York : Dell 1968) . p 29 .

⁴ . د. إبراهيم أحمد الصعيدي ، ود. سيد محمد جبر ، مبادئ النظم المحاسبية ، (القاهرة : مطابع الدار الهندسية دت) ، ص 36 .

⁵ . المرجع السابق ، ص 36 .

⁶ . د. شريف محمد البارودي ، ود. أحمد حسن عامر ، النظام المحاسبي الموحد ، (القاهرة : البيان للطباعة والنشر ، 2004م) ، ص 23 .

كما عرف البعض النظام المحاسبي بأنه " خطة تمثل مجموعة من الإجراءات والخطوات الخاصة بالجانب التطبيقي للمحاسبة والتي تساعد علي إتمام الوظائف الرئيسية للمحاسبة في حصر وتسجيل وتصنيف وتلخيص نتائج العمليات المالية في شكل قوائم مالية بشكل يكفل تحقيق الأهداف التي تسعى إليها المحاسبة¹ .

أيضاً عرف النظام المحاسبي بأنه " مجموعة من العناصر التي تعمل معاً لتحقيق الأهداف المحاسبية² .

يتضح للباحث من خلال التعارف السابقة للنظام أنه وردت المفاهيم متعددة منها محدداً خصائصه والصفات وأخري تناولت الموارد والعناصر وتفاعلاته داخل إطار محدد بهدف تحقيق الأهداف , وهناك تعاريف للنظام منها من ذهب إلي أن النظام عبارة عن علاقات تربط مكونات النظام مع البعض مما تقدم يستنتج الباحث بأن النظام المحاسبي هو مجموعة من الإجراءات التي تتبع في تطبيق الأسس والقواعد المحاسبية المتعارف عليها بغرض التوصل إلي نتائج الأعمال والقوائم الختامية ، ومن ثم تحقيق الأهداف المحاسبية.

مفهوم النظام المحاسبي في القطاع الفندقي :

الفنادق هي وحدات اقتصادية تهدف لتحقيق الربح ، والمفاهيم والقواعد والسياسات المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي في ذلك القطاع هي ذاتها نفس مبادئ علم المحاسبة غاية الأمر أن مجال تطبيقاتها هو الذي اختلف³ . ودرجات ونقاط التركيز تتغير بالتالي نظراً لتغير مجال التطبيق .

هنالك من يري أن الهدف الأساسي للنظام المحاسبي لأي نشاط لا بد وان يدور في النهاية حول ضرورة تسجيل معاملات ذلك النشاط وأحداثه المالية ، لتحديد نتائج أعمال ذلك النشاط وقياسها في شكل ربح أو خسارة وكذا تحديد وتصوير المركز المالي الحقيقي لهذه الوحدة الاقتصادية في نهاية فترة زمنية معينة ، بالإضافة إلي المحافظة علي أصول الوحدة وممتلكاتها وحقوقها من الغش أو السرقة أو التلاعب أو الضياع ، وتوفير البيانات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات⁴ .

بتطبيق المحاسبة بمفهومها العام علي الأنشطة الفندقية فإن مفاهيم محاسبة الفنادق تتبلور في النقاط التالية⁵:

1. مزج القواعد والفروض والسياسات والمفاهيم المحاسبية في النشاط الفندقي للوقوف علي مدي تأثير البنود المحاسبية لهذا النشاط بتلك القواعد والفروض المحاسبية .
2. إظهار الخصائص المميزة للنشاط الفندقي بالتركيز علي الخصائص التي يدخل في تقديرها عنصر الإحتمال ، وبيان الأساليب المتبعة في تقدير قيمتها وفقاً للتغيرات المتوقعة في حجم النشاط سواء باختلاف المواسم أو المواقع الجغرافية لتلك الفنادق .

¹ . د. خالد أمين عبد الله وآخرون ، أصول المحاسبة من الناحية العلمية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2004م) ص 24 .

² . د. أحمد رجب عبد العال وآخرون ، دراسات في الأنظمة والمشكلات المحاسبية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2003م) ، ص 3 .

³ . د. هاشم أحمد عطية ، ود. محمد محمود عبد ربه ، مرجع سابق ، ص 47 .

⁴ . د. محمد نبيل علام ، مرجع سابق ، ص 27 .

⁵ . د. أحمد حسن عامر ، المحاسبة في الفنادق ، (القاهرة : ب . ن . ، 1997م) ص ص 63-64 .

3. إعطاء عناية خاصة للأساليب المختلفة للمحاسبة الإدارية (الموازنات التقديرية ، تحليل التعادل ، تحليل حساسية الربحية ، دراسة أثر التغيير في التشكيلة البيعية علي الربحية ، ...)، في ذلك القطاع جنباً إلي جنب مع أهداف المحاسبة المالية لإمكان توفير البيانات اللازمة لأغراض التخطيط والمتابعة واتخاذ القرارات .

4. أهمية الدور الرقابي لذلك القطاع لضبط عملياته النقدية ذات معدل الدروان السريع خاصة مع سرعة وصول ومغادر النزلاء خلال أيام محدودة .

5. الإهتمام بتوفير البيانات الإحصائية وتأكيد أهميتها جنباً إلي جنب مع البيانات المالية مثل : معدلات الإشغال ، متوسط مدد اقامة ، متوسط الإيراد السنوي ، وتتيح هذه البيانات والمعلومات الإحصائية لإدارة الفندق رسم وتخطيط سياسات الفندق بكفاءة عالية ، والإرتقاء بمستوي الخمت المقدمة للنزلاء .

6. إجراء التحليل المالي للفوائم المالية للنشاط الفندقي للتعرف علي كفاءة الإدارة في إستغلال الموارد المتاحة لديها عن طريق مقارنة المعدلات المحسوبة في الفترة المحاسبية الحالية بالفترات المحاسبية السابقة لنفس الفندق أو مقارنتها بالفنادق المماثلة .

إعتبرات تصميم النظام المحاسبي في قطاع الفنادق :

إن النظام المحاسبي في القطاع الفندقي لا بد أن يراعي عند إعداده وتصميمه عدد من الإعتبرات لعل أهمها¹:

1. التوافق والملائمة مع طبيعة النشاط الفندقي وخصائصه مع مراعاة عاملي السرعة والدقة في إنتاج المعلومات .

2. أن يكون النظام قادراً علي إنتاج كافة المعلومات في الوقت المناسب لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات .

3. أن يكون النظام مرناً حتي يستطيع استيعاب التغييرات التي تحدث في حجم النشاط سواء بالزيادة أو النقصان .

4. أن يكون النظام قادراً علي الوفاء بإحتياجات النشاط الخدمي للفندق (تأجير الغرف وخدمات النزلاء)، والنشاط التجاري للفندق (محلات البيع المختلفة) ، والنشاط الصناعي البسيط (نشاط المطابخ) ، بنفس درجة الكفاءة والدقة لكل تلك الأنشطة .

5. أن يعطي النظام أهمية لائقة للبيانات الإحصائية الخاصة بحركة النزلاء ، ويوفر كل المعلومات عنهم بنفس درجة الأهمية التي يعطيها للبيانات المالية لنظراً لما لتلك البيانات أهمية في تخطيط استغلال طاقات الفندق أفضل استغلال .

يستخلص الباحث مما تقدم أن الإعتبرات التي يجب مراعاتها عند تصميم النظام المحاسبي الفندقي تتمثل في :

1. الملاءمة : ذلك لطبيعة النشاط الفندقي وخصائصه المميزة .

¹. د. أحمد الخطيب ، مرجع سابق ، ص 34 .

2. القدرة علي إنتاج المعلومات في التوقيت المناسب وذلك لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
3. المرونة : حتي يستوعب النظام الزيادة أو النقصان دون الحاجة إلي تصميم نظام آخر .
4. القدرة علي الوفاء بإحتياجات النشاط الفندقي المتنوع (خدمي ، تجاري وصناعي) بكفاءة عالية ترضي رغبات النزلاء .
5. الإهتمام بالبيانات الإحصائية لما لها من أهمية في التخطيط واتخاذ القرارات .

أهداف النظام المحاسبي في قطاع الفنادق :

يحقق النظام المحاسبي للقطاع الفندقي أهداف عديدة لعل أهمهما¹:

1. تسجيل المعاملات والأحداث المالية بالشكل الذي يتيح تحديد نتائج أعمال ذلك النشاط وقياسها ، وذلك عن فترة محاسبية معينة بمقابلة مصروفات الفترة بإيراداتها .
2. تصوير المركز المالي الحقيقي لهذه الوحدات الاقتصادية في نهاية الفترة المحاسبية المارء تحديد مركزها المالي .
3. رقابة عناصر الإيرادات والمصروفات من خلال الدورات المستندات المختلفة وتطبيق سياسات المراجعة الداخلية والضبط الداخلي.
4. المحافظة علي الأصول والممتلكات والحقوق من الغش أو السرقة أو التلاعب أو الضياع .
5. توفير البيانات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .
6. إنتاج تقارير دورية وخاصة لأغراض تقييم مدي كفاءة أداء العاملين بكل قسم ، ولكتشاف جوانب القصور الموجودة به ، واتخاذ القرارات الإدارية في مختلف المجالات التي تستند إلي معلومات مالية وكمية يتداولها النظام المحاسبي .

مما تقدم يتضح للباحث أن أهداف النظام المحاسبي في قطاع الفنادق تتمثل في :

1. تسجيل العمليات والأحداث المالية للفندق بغرض التعرف علي نتيجة الأعمال .
2. إعداد الميزانية العمومية في نهاية كل فترة محاسبية .
3. رقابة بنود الإيرادات والمصروفات من خلال الدورة المستندية ، وتطبيق سياسة الرقابة الداخلية .
4. المحافظة علي أصول وممتلكات الفندق من التلاعب والغش والضياع .
5. توفير معلومات مالية مفيدة تساعد علي التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .
6. توفير التقارير الدورية لأغراض اتخاذ القرارات وتقييم أداء العاملين بكل قسم من أقسام الفندق.

مقومات النظام المحاسبي في قطاع الفنادق :

لتحقيق الأهداف السابقة للنظام المحاسبي في قطاع الفنادق ، فأن النظام المحاسبي في مجال النشاط الفندقي يركز علي مقومات تتلخص في الآتي¹:

¹. د. عبد الفتاح إبراهيم مصطفى ، مرجع سابق ، ص 48 .

1. دليل الحسابات .
2. المجموعة المستندية .
3. المجموعة الدفترية .
4. موازين المراجعة وحسابات المراقبة الإجمالية .
5. مجموعة من التعليمات واللوائح الرقابية .
6. مجموعة من التقارير المالية والإحصائية .

أولاً : دليل الحسابات :

دليل الحسابات هو كشف أو قائمة أو كتيب يحتوي علي كافة حسابات الفندق (الرئيسية ، والفرعية) مبوية بطريقة سليمة منظمة تكفل تحديد طبيعة كل حساب من حسابات الفندق وتصنيفه بحسب ما إذا كان أحد بنود الأصول أو الخصوم أو الإيرادات أو المصروفات ².

يمثل دليل الحسابات توثيقاً رسمياً لتلك الحسابات كما يظهر في السجلات المحاسبية والكشوف والملخصات الدورية ويحقق ما يلي ³:

1. يسهل عمليات تجميع وتبويب المستندات ، حيث يمكن فرزها مباشرة طبقاً للدليل ، وكذلك تحديد إنتمائها إلي القسم أو النشاط الذي يتعلق به الإيراد أو المصروف .
2. يسهل من إجراءات المراجعة الداخلية والخاصة للحسابات ، لأن المراجع يعتمد عليه في التحقق والمتابعة ومطابقة المستندات علي مجموع الحساب وسائر الإجراءات الأخرى .
3. يمكن من إعداد القوائم الختامية بسهولة لإمكان تجميع الحسابات المساعدة (الفرعية) والإجمالية في ملخص شامل .
4. الإعتماد علي الدليل في حصر القيم المالية زمنياً ومطابقتها ، واستخراج نسب التغير لأغراض مقارنة النتائج علي مدي فترات زمنية محاسبية متتابعة ، وتحقيق أهداف تحليل الحسابات .

خصائص دليل الحسابات :

تتمثل خصائص دليل الحسابات في الآتي ⁴:

1. المرونة في إعداد والقبالية لإضافة أو حذف حسابات دون تأثير علي ترتيب الدليل .
2. الوضوح والسهولة لإستخدامه من قبل المحاسبين .
3. أن يتناسب نظام ترقيمه مع متطلبات التشغيل الإلكتروني للبيانات .

¹ . د.هاشم أحمد عطية ، ود. محمد محمود عبد ربه ، مرجع سابق ، ص 50.

² . د. عبد الفتاح إبراهيم مصطفى ، مرجع سابق ، ص 56 .

³ . د.هاشم أحمد عطية ، ود. محمد محمود عبد ربه ، مرجع سابق ، ص 51.

⁴ . المرجع السابق ، ص ص 54، 55 .

لتحقيق تلك الخصائص يجب إتبع الخطوات التالية عند إعداد دليل الحسابات في قطاع الفنادق :

1. حصر جميع الحسابات التي تستخدم بالفندق ، وتلك التي يتطلب الأمر استخدامها مستقبلاً .
2. تصنيف هذه الحسابات إلي عدد قليل من المجموعات الرئيسية المتجانسة من حيث طبيعتها ، والبيانات التي تتضمنها ، وترتيبها بحيث يسهل التعرف علي الحسابات الرئيسية والحسابات المساعدة ، ثم تقسيم المجموعات المساعدة إلي عدد من الحسابات الفرعية .

يمكن تصنيف الحسابات بصفة عامة إلي خمس مجموعات رئيسية كما يلي¹ :

- أ. حسابات الأصول .
 - ب. حسابات الخصوم .
 - ت. حسابات حقوق الملكية .
 - ث. حسابات المصروفات .
 - ج. حسابات الإيرادات .
3. ترقيم الحسابات أو ترميزها : يقصد بترقيم الحسابات أو ترميزها تخصيص رقم أو رمز أو خليط منهما لكل حساب ، يعرف به ضمن خطة متكاملة ، ويراعي في هذه الخطة المرونة بحيث تسمح بإضافة حسابات جديدة إذا تطلب الأمر ذلك دون الحاجة إلي تغيير الخطة بأكملها ، كما يراعي أن لا يتم إعطاء نفس الرقم إلي أكثر من حساب واحد و إلا أدي ذلك إلي حدوث خلط في الحسابات . ومن ناحية أخرى يجب أن تكون خطة الترقيم منطقية ويسهل تذكرها ، وتدل علي رقم الحساب نفسه وتبين كلاً من المجموعات الرئيسية والمجموعات المساعدة والمجموعات الفرعية والمجموعات الإضافية التي ينتمي إليها الحساب .

مما تقدم يتضح للباحث أن دليل الحسابات يعتبر قائمة أو كشف أو كتيب يتضمن جميع الحسابات بطريقة منظمة ، ومبوبة بطريقة سليمة ، تصنف فيه الحسابات إلي مجموعات رئيسية ومساعدة وفرعية . كما يتبين للباحث مما سبق أن هنالك خصائص يجب توافرها عند إعداد الدليل حتي يمكن المستخدمين من التعرف علي الحسابات ويتيح فرصة الإضافة أو الحذف دون الحاجة إلي إعداد دليل جديد .

¹ . د. أحمد الخطيب ، مرجع سابق ، ص 69 .

سيعرض الباحث نموذج لدليل الحسابات في قطاع الفنادق من خلال الشكل (1/2/3)، علي النحو التالي :

الشكل (1/2/3)

يوضح نموذج دليل الحسابات في قطاع الفنادق

تفصيلي	فرعي	مساعد	رئيسي	اسم الحساب
			1	الأصول
		11		أصول متداول
	111			نقدية و ودائع
1111				نقدية بالخرزينة
		12		أصول ثابتة
	121			مباني
				مبني الغرف
		21	2	الخصوم
	211			خصوم متداولة
				دائنون
2111				دائنون (موردون)
	221			خصوم طويلة الأجل
				قروض وتسهيلات طويلة الأجل
		31	3	سندات
				حقوق الملكية
	32			رأس المال
	33			إحتياطيات
				أرباح مرحلة

المصدر: د. هاشم أحمد عطية ، د. محمد محمود عبد ربه ، دراسات في المحاسبة المتخصصة - النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية - الفنادق ، (الأسكندرية : الدار الجامعية ، 2000م) ، ص ص 57-58.

يتضح للباحث من خلال الشكل (1/2/3) ، أن دليل حسابات المنشآت الفندقية يستخدم طريقة الترميز المتسلسل و هي الطريقة المثلي لاستخدامها في المنشآت الفندقية ، حيث أنها تتيح فرصة إضافة بند جديد إلي خريطة الحسابات دون الحاجة إلي تغيير تلك الخريطة . وتتسم بالمرونة حيث أن يمكن للرقم (1) كرقم لبند رئيسي الأصول يمكن إضافة له اكبر الأرقام في البنود المساعدة والفرعية والتفصيلية ، دون تكرار أو

خلط رقم الحساب المعني . وهكذا تنطبق الطريقة علي كافة الحسابات دون خلل أو خلط في بند من بنود خريطة الحسابات .

ثانياً : المجموعة المستندية :

تعتبر المستندات هي الدليل المادي والملموس الذي يؤيد ما هو وارد بالسجلات والدفاتر المحاسبية ، لأنها المصدر الأساسي في عملية الإثبات والقيود الدفترية ، كما أنها تمثل مصادر التعليمات والأوامر المختلفة¹ . أما المستندات في القطاع الفندقي ، فهي تمثل الدليل المادي والموضوعي لما هو مسجل بالدفاتر والسجلات المحاسبية من عمليات وأحداث تتم داخل الفندق ، أو بين الفندق والغير ، كما أنها تمثل ترخيصاً أو تصريحاً بأداء العمليات المالية وغير المالية بالفندق² .

يمكن تقسيم المستندات المستخدمة في قطاع الفنادق إلي نوعين رئيسيين هما³ :

1. المستندات الداخلية :

هي المستندات التي تنشأ داخل الفندق نفسه لإثبات عمليات الإدارات والأقسام المختلفة ، ويمثل بعض هذه المستندات تعليمات أو أوامر صادرة ولا تمثل مصادر للقيود والترحيل بالدفاتر المحاسبية مثل : إخطار الحجز ، بطاقة النزيل ، ولكن إرسال صورة منها إلي الإدارات والأقسام الأخرى يترتب عليه إصدار مستندات أخرى تؤدي إلي قيود محاسبية ، والبعض الآخر من هذه المستندات يستخدم لإثبات معاملات الفندق مع الغير مثل : 2.

المستندات الخارجية :

هي المستندات التي ترد للفندق من الغير ، وتعتبر مصدراً من مصادر القيد المحاسبي سواء في ما يتعلق بشراء المؤن أو المشروبات أو بعض الأصول أو الحصول علي بعض الخدمات أو الإيرادات ، أو غير ذلك مثل : فواتير شراء المؤن والمشروبات ، إيصالات سداد الفندق لإلتزاماته .

أن هذه المستندات لا تختلف عن مثيلاتها في الوحدات الاقتصادية الأخرى ، حيث أن المستندات في قطاع الفنادق تعتبر دليل مادي يثبت ويؤيد صحة وسلامة معاملات الفندق ، وقد تكون مستندات مالية تثبت وقائع وأحداث مالية ، أو مستندات غير مالية تحتوي علي معلومات إحصائية تفيد في رسم التخطيط ومتابعة أداء الفندق .

مما تقدم يتضح للباحث أن المجموعة المستندية هي تمثل الدليل المادي و الموضوعي المؤيد للمعاملات المالية وتنقسم إلي مستندات داخلية وخارجية ، المستندات الداخلية في قطاع الفنادق تستخدم داخلياً بين الإدارات والأقسام المختلفة ، أما المستندات الخارجية تكون صادرة من الفندق أو واردة للفندق.

ثالثاً : المجموعة الدفترية والسجلات الفندقية :

1. د. إبراهيم أحمد الصعيدي ، د. سيد محمد جبر ، مرجع سابق ، ص 36 .

2. د. احمد الخطيب ، مرجع سابق ، ص 56 .

3. د.هاشم أحمد عطية ، ود. محمد محمود عبد ربه ، مرجع سابق ، ص 65.

المجموعة الدفترية تعتبر من الدعائم الأساسية التي يركز عليها النظام المحاسبي ، حيث تعتبر إدارة التسجيل والتحليل والعرض المستمر في نفس الوقت وسيلة لإعداد القوائم المالية والتقارير المختلفة التي تخدم أهداف متعددة¹.

أما السجلات الفندقية هي التي يتم فيها إثبات عمليات الفندق وأحداثه المالية ، ومصدر القيد في السجلات هي المستندات المختلفة والخاصة بتلك العمليات². وتختلف الدفاتر من فندق إلي آخر من حيث : العدد والشكل بحسب حجم الفندق ودرجته ومدى تنوع أنشطته ، فالفنادق الكبرى ترغب في معرفة نتائج الأداء علي مستوي كل قسم من الأقسام ، وعلي مستوي كل نشاط من أنشطة الفندق الرئيسية ، أما الفنادق المتوسطة والصغيرة الحجم فقد تري الإكتفاء فقط بمعرفة نتائج الأداء الكلي للفندق كوحدة واحدة .

وتمسك أقسام الفندق المختلفة عدداً من السجلات الإدارية والمحاسبية من أهمها³:

1. **سجل الحجز** : يوفر هذا السجل معلومات عن الغرف المحجوزة والخالية ومدة الحجز وأسماء العملاء.
2. **سجل الوصول والمغادرة** : يؤمن سجل الوصول والمغادرة الرقابة علي إيراد الغرف ويقسم إلي قسم للوصول وقسم للمغادرة ، حيث يتضمن كل قسم عدداً من الخانات التي تبين أرقام الغرف وأسماء النزلاء وعددهم وأجرة الغرفة وعدد الغرف المشغولة والخالية .
3. **دفتر أستاذ النزلاء اليومي** : يعتبر هذا الدفتر من أهم الدفاتر المحاسبية الفندقية حيث يبين حركة التعاملات المالية للنزلاء والأرصدة المستخدمة عليهم ، ويتم التسجيل في هذا الدفتر من واقع المستندات ، ويظهر الجانب المدين منه جميع النفقات والخدمات المقدمة للنزلاء ، أما الجانب الدائن فيظهر المبالغ المدفوعة من قبل النزلاء .

حيث تثبت العمليات في هذا الدفتر علي ثلاث مراحل وهي :

- أ. إثبات العمليات الخاصة بالنزلاء المقيمين بالفندق عن اليوم الذي يُعد عنه الكشف .
- ب. إثبات العمليات الخاصة بالنزلاء الذين غادروا الفندق ولم يسددوا حسابهم بعد هذا اليوم ويطلق علي ذلك حسابات الذمم الشخصية .
- ج. تحليل العمليات الخاصة بنشاط الأقسام التي قامت بخدمة النزلاء .

سيعرض الباحث نموذج لصفحة استاذ النزلاء اليومي من خلال الشكل (2/2/3) / وذلك علي النحو

التالي :

الشكل (2/2/3)

¹. د. محمد شوقي بشادي ، نظم المعلومات المحاسبية ، (القاهرة : دار الثقافة العربية ، 1989م) ، ص 32 .

². د.هاشم أحمد عطية ، ود. محمد محمود عبد ربه ، مرجع سابق ، ص 52.

³. د. محمد مطر ود. إنعام زويلف ، مرجع سابق ، ص ص 244،245.

نموذج صفحة دفتر أستاذ النزلاء اليومي

الإجمالي	أسماء النزلاء	البيان
		ما قبله <u>الغرف :</u> رقم الغرفة عدد الأفراد إيجار الغرفة <u>الأطعمة والمشروبات:</u> إفطار غداء عشاء مشروبات <u>خدمات فندقية :</u> التلفون والفاكس المغسلة والكوي الجراج واستئجار السيارات أخرى
		الإجمالي
		<u>حركة السداد :</u> دفعات نقدية خصم وتخفيضات أستاذ المدينين رصيد مرحل
		الإجمالي

المصدر : د. محمد مطر، د. إنعام زويلف ، النظم المحاسبية المتخصصة وتطبيقاتها العملية ، (عمان: دار وائل للنشر ، 2008م)، ص 245 .

الشكل (2/2/3) ، يوضح نموذج دفتر يومية النزلاء في الفنادق حيث تملأ بياناته من خلال بطاقة النزيل .
 خ. **دفتر ملخص العمليات اليومية** : يبين هذا الدفتر العمليات علي مستوي الأنشطة والخدمات المقدمة يومياً للنزلاء حيث ترجل البيانات من واقع العمليات اليومية المسجلة في دفتر أستاذ النزلاء وذلك بأخذ المجاميع الأفقية لها نهاية كل يوم ، ويرصد دفتر ملخص العمليات في نهاية كل فترة معينة لحصر إيرادات الفندق من خدماته المقدمة للنزلاء ، ويثبت الإجمالي في دفتر اليومية العامة ثم يتم الترحيل إلي الحسابات المختصة في دفتر الأستاذ المساعد ومنه إلي دفتر الأستاذ العام .

د. دفتر اليومية العامة : لا يختلف هذا الدفتر في تنظيمه عن الدفاتر المستخدمة في المنشآت الأخرى وتثبت فيه العمليات التي ليس لها يوميات خاصة بها .

ذ. دفتر يومية المشتريات : يختص هذا الدفتر بالمشتريات الآجلة للفندق ويتم إثبات ملخص عمليات يومية المشتريات بقيد إجمالي بدفتر اليومية العامة :

××× من د/ المشتريات

××× إلي د/ إجمالي الدائنين

ثم يرحل القيد السابق إلي الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام ، كما يتم إثبات قيمة المشتريات في الحساب الشخصي للمورد في دفتر أستاذ الدائنين المساعد .

ر. دفتر يومية النقدية : يتم في هذا الدفتر إثبات المقبوضات والمدفوعات النقدية ، وتقسّم عادة خاّنة المقبوضات وخاّنة المدفوعات إلي عمود للصندوق لإثبات النقدية المستلمة أو المدفوعة وعمود للبنك لإثبات الشيكات .

ز. دفتر يومية صندوق المصروفات النثرية : تدفع عن طريق هذا الصندوق مبالغ المصروفات النثرية الصغيرة وذلك باستخدام نظام السلفة المستديمة ، حيث تعطي سلفة أو مبلغاً معين لأحد المسؤولين بالفندق للصرف منها وتعويض قيمة الفواتير المصروفة بشكل دوري ومستمر . وتثبت هذه السلفة في دفتر اليومية العامة بالقيد الآتي :

××× من د/ صندوق المصروفات النثرية

××× إلي د/ الصندوق

س. دفتر أستاذ المدينين المساعد : يخصص في هذا الدفتر صفحة لكل نزير حيث ترحل إليه أرصدة الحسابات الشخصية للنزلاء والتي لم تدفع .

10. دفتر أستاذ الدائنين المساعد : يخصص في دفتر أستاذ الدائنين صفحة لكل مورد علي حدة إذ تم الترحيل إلي هذه الحسابات من واقع الإثبات في دفتر يومية المشتريات ودفتر اليومية العامة للعمليات ذات العلاقة بالموردين .

11. دفتر الأستاذ العام : يتم ترحيل قيود اليومية العامة إلي هذا الدفتر حيث يحتوي علي جميع الحسابات الشخصية والاسمية .

مما تقدم يتبين للباحث أن المجموعة الدفترية في قطاع الفنادق تنقسم إلي :

1. دفاتر إحصائية وبيانية .

2. دفاتر محاسبية .

الدفاتر الإحصائية أو البيانية أو الإدارية تتمثل في سجل الحجز ، وسجل الوصول والمغادرة ، ودفتر ملخص العمليات اليومي.

أما الدفاتر المحاسبية تشمل كل من :

1. دفتر أستاذ النزلاء المبوب : وهو من اهم الدفاتر المحاسبية في الفندق ، حيث يساعد علي معرفة أرصدة النزلاء ، ويسجل فيه من واقع الفواتير .
2. دفتر يومية المشتريات : ويسجل فيه المشتريات الآجلة فقط.
3. : وتسجل فيه الخدمات المقدمة بشكل يومي .
4. دفتر صندوق مصاريف النثرية
5. دفتر اليومية العامة : تسجل فيه قيود اليومية الإجمالية الخاصة بإجمالي كل دفتر من الدفاتر الفرعية .
6. دفتر يومية النقدية .
7. دفتر يومية المدينين المساعد .
8. دفتر يومية الدائنون المساعد .

المبحث الثالث

القوائم المالية في قطاع الفنادق

مفهوم القوائم المالية :

تمثل القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الإتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المنشأة ، فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف علي العناصر الرئيسية المؤثرة علي المركز المالي للمنشأة وما حققته من نتائج، وتمثل القوائم المالية الناتج النهائي للعمليات المحاسبية والتي تصف العمليات المالية للمنشأة ، وتتعلق كل قائمة مالية بتاريخ معين أو تغطي فترة معينة من نشاط الأعمال¹.

تتمثل أهم مخرجات النظام المحاسبي في مجموعة قوائم مالية أساسية تقدم للمستفيدين الخارجيين لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم ، وانه لأمر مفيد للفت النظر إلي حقيقة هامة وهي ترابط وتكامل تلك القوائم المالية²

عُرفت القوائم المالية بأنها " تصور القوائم المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وتعمل علي تجميعها وتوزيعها علي تصنيفات واسعة تبعاً لخصائصها الاقتصادية ، وتُعرف هذه التصنيفات الواسعة بعناصر القوائم المالية ، اما العناصر المتعلقة بقياس المركز المالي فهي الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية ، كما أن العناصر المتعلقة بقياس الأداء في قائمة الدخل هما الدخل والمصروفات ، وتعكس قائمة التعيريات في المركز المالي عادة عناصر قائمة الدخل والتغيرات في عناصر الميزانية العمومية³.

كما عُرفت القوائم المالية تعريفاً آخر بأنها : " الوسيلة التي تستخدم لأبلاغ الأطراف الخارجية بالمعلومات التي يتم إعدادها وتجميعها في الحسابات الختامية بصورة دورية منتظمة ، وتنقسم هذه المعلومات إلي⁴ :

أ. أرصدة ترتبط بتاريخ معين ، او بلحظة زمنية معينة .

ب. تدفقات ترتبط بفترة زمنية معينة .

من خلال تعريف القوائم المالية يتبين للباحث أن التعريف الأول للقوائم المالية هو تعريف شامل حيث تناول إظهار العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يري الباحث يمكن الإفصاح عنها في قوائم مالية ملحقة وهي أحداث ذات أثر علي تقويم أداء المنشأة وتوجد صعوبة في الإفصاح عنها داخل نطاق القوائم المالية الأساسية مثلاً : التوقعات والتنبؤات المستقبلية وتحليلات الإدارة وغيرها .

كما يتبين للباحث من التعريف الثاني بأن القوائم المالية هي وسيلة لأبلاغ الأطراف الخارجية تصدر بصورة دورية منتظمة تخضع للمبادئ ومعايير متفق عليها .

1. د. طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م) ، ص 115.

2. د. رضوان حلوه حنان ، النموذج المحاسبي المعاصر ، (عمان دار وائل للنشر والتوزيع ، 2006م) ، ص 247.

3. د. طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المحاسبة - عرض القوائم المالية - الجزء الأول ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2004م) ص 85.

4. د. حكمت أحمد الراوي ، المحاسبة الدولية ، (عمان : دار حنين للنشر ، 1995م) ، ص 191.

هنالك تعريف آخر للقوائم المالية عرفها بأنها : " نتاج فكر محاسبي تم التوصل إليه من خلال الحاجة الضرورية والماسة التي ظهرت للممارسي مهنة المحاسبة بإعتبار وظيفتها الرئيسية هي التزويد بمعلومات للمستثمرين والمقترضين وأصحاب العلاقات الأخرى من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات ¹ .

كما عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) القوائم المالية بأنها " مجموعة من البيانات المسجلة وتطبيق لمبادئ متعارف عليها في المحاسبة وتقرير شخصي ، ومدى سلامة عنصر التقرير الشخصي يتوقف علي مدى تمكن وخبرة الأشخاص المتعرف عليها ² .

يستنتج الباحث مما سبق أن القوائم المالية هي وسيلة معبرة عن معاملات تمت خلال فترة زمنية محددة (في الغالب سنة مالية) يستفيد منها الراغبون في التعرف علي الوضع المالي للمنشأة .

أهداف القوائم المالية :

للقوائم المالية أهداف عامة وأخرى خاصة تفصيلية ، سيتناول الباحث كلاً علي حده .

أولاً : الأهداف العامة للقوائم المالية : تتمثل الأهداف العامة في ³ :

1. توفير معلومات موثوق فيها عن الأحداث والموارد والالتزامات الاقتصادية لمنشآت الأعمال من أجل:
 - أ. تقييم مواطن القوة والضعف .
 - ب. تقييم مواطن التمويل والإستثمار .
 - ت. إظهار أساس مواردها لأغراض النمو .
2. توفير معلومات موثوق فيها عن التغيرات في صافي الموارد التي تنشأ من الأنشطة الموجهة لتحقيق أرباح منشآت الأعمال من أجل :
 - أ. إظهار العائد الموزع المتوقع للمستثمر .
 - ب. إظهار قدرة منشأة الأعمال علي السداد للدائنين والموردين وتوفير الوظائف للعاملين وسداد الضرائب وتوليد الأموال لأغراض التوسع .
 - ت. تزويد الإدارة بالمعلومات الخاصة بالتخطيط والرقابة .
 - ث. إظهار ربحية المنشأة طويلة الأجل .
3. توفير الإحتياجات الأخرى من المعلومات عن التغيرات في الموارد والالتزامات الاقتصادية .
4. توفير المعلومات المالية النافعة لتقدير الأرباح المحتملة للمنشأة .
5. الإفصاح عن المعلومات الأخرى الملائمة لإحتياجات مستخدمي القوائم المالية .

¹ .د. خالد جمال الجمارات ، معايير التقارير المالية الدولية ، (الشارقة : إثراء للنشر والتوزيع ، 2008م) ، ص 259 .
² .نجوي محمد بحر الدين ، أثر التضخم علي القوائم المالية ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2003م ، ص 106 .
³ .د. أمين السيد أحمد لطفي ، نظرية المحاسبة – منظور التوافق الدولي ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2005م) ، ص ص 203 ، 204 .

كما يري كاتب آخر أن الأهداف العامة للقوائم المالية تتمثل في ¹:

1. توفير المعلومات التي تنفيذ في ترشيد القرارات الإستثمارية والإئتمانية .
 2. توفير المعلومات التي تنفيذ في تقرير التدفقات المستقبلية .
 3. توفير المعلومات المتعلقة بموارد المنشأة والتزاماتها والتغيرات التي تطرأ علي تلك الموارد والإلتزامات .
- أن هذه الأهداف الثلاثة العامة قد حددت الجوانب الآتية :

- المستخدمون الرئيسيون للقوائم المالية.
- طبيعة القرارات التي يتخذونها والمعلومات التي تلزم لاتخاذ تلك القرارات .
- المعلومات اللازمة التي يمكن أن تحتويها القوائم المالية لمقابلة احتياجات المستخدمين لهذه المعلومات .

ثانياً : أهداف تفصيلية للقوائم المالية :

تتمثل الأهداف التفصيلية للقوائم المالية فيما يلي :

1. توفير المعلومات التي تنفيذ في تقييم أداء المنشأة وتحديد أرباحها ، حيث يعتمد تقييم أداء المنشأة علي مقاييس الربح الدوري ومكوناته .
2. توفير المعلومات التي تنفيذ في تحديد درجة السيولة والإعسار وتدفق الأموال .
3. توفيق المعلومات التي تنفيذ في التقرير عن مسئولية الإدارة وتقييم كفاءة أدائها .
4. توفير معلومات تتعلق بملاحظات وتفسير الإدارة .

ويري أحد الكُتاب بأن الهدف الخاص من القوائم المالية يتمثل في أنها يجب أن تعرض بعدالة وبالتطابق مع مبادئ المحاسبة المالية المتعارف عليها (GAAP) Generally Accepted Accounting Principles ، المركز المالي ونتائج الأعمال وأي تغييرات في المركز المالي².

كما أن هنالك دراسة أهتمت بتحديد أهداف القوائم المالية قدمتها لجنة تروبلود (True blood Committee) التي كلفت من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1973م بإجراء دراسة لتحديد أهداف القوائم المالية ، وسعيًا لتحقيق المهام المنوط بها ، أقامت اللجنة عدد من الندوات وأجرت المقابلات والدراسات الميدانية ، ذلك بهدف تشخيص المعلومات التي تحتاج إليها الفئات المختلفة ، وأعدمت اللجنة في تحديد المفاهيم النظرية للمحاسبة والاقتصاد والمالية .

وضعت اللجنة اثني عشر هدفاً . فالهدف الأساسي من القوائم المالية هو التزويد بالمعلومات لاتخاذ القرارات الاقتصادية .

¹ .د. الهادي آدم محمد إبراهيم ، نظرية المحاسبة ، (الخرطوم : د.ن ، 2007م) ، ص 60 .

² .د. أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق ، ص 206 ..

وجاءت أهداف تحدثت عن مستخدمين واستخدامات مختلفة للقوائم المالية ، وأخري تناولت المقدره الكسبية للمنشأة ومقدرة الإدارة في اتخاذ القرارات بمعنى أنهما يتحدثان عن نوعية المعلومات التي من المفترض توفرها ، وأهداف وصفت القوائم المالية التي يجب أن تشمل معلومات واقعية وتفسيرية¹ .

مما تقدم يتضح للباحث أن أهداف القوائم المالية نوعين هما :

1. أهداف القوائم المالية العامة .

2. أهداف القوائم المالية الخاصة التفصيلية .

يستنتج الباحث أن الأهداف العامة للقوائم المالية تتمثل في :

1. توفير المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات و ترشيدها .

2. توفير معلومات مفيدة تساعد المستخدمين في تقويم أداء المنشأة .

3. توفير معلومات واقعية وتفسيرية عن الأحداث والمعاملات المالية خلال فترة زمنية محددة .

4. توفير معلومات موثوق فيها للتنبؤ والمقارنة .

5. توفير معلومات مفيدة لقياس التغيرات التي تحدث علي الموارد والإلتزامات .

كما يتضح للباحث أن الأهداف التفصيلية للقوائم المالية هي :

1. توفير معلومات ذات فائدة في عملية التقويم للأداء ومعرفة نتيجة الأعمال .

2. توفير معلومات ذات فائدة في معرفة الوضع المالي للمنشأة .

مما تقدم يستنتج الباحث أن ما تشتمل عليه القوائم المالية من معلومات بغرض تحقيق الهدف من إعدادها يجب أن تكون المعلومات ذات خصائص مثل : الملاءمة ، التوقيت المناسب ، الصدق والقدرة التنبؤية ، وذلك حتي يستطيع متخذ القرار من المفاضلة بين طرق وأساليب القياس والإفصاح المحاسبي .

أنواع القوائم المالية :

تنقسم القوائم المالية إلي قسمين هما²:

1. قوائم مالية أساسية :

2. قوائم مالية ملحقة :

فالقوائم المالية الأساسية هي تلك القوائم التي يتم إعدادها بصورة منظمة ودورية من الحسابات ، وهي توفر الحد الأدنى من المعلومات التي يمكن أن تحقق أهداف المحاسبة المالية . أما القوائم الملحقة وهي تلك القوائم والتقارير التي تُعد أما ملحقات للقوائم الأساسية كتقارير التحليل المالي والمؤشرات الأخرى أو تقارير داخلية تعد من الإنتاج والبيع والتوزيع حسب طلب الإدارة ، وهذه القوائم الملحقة تخدم أهداف المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف والأنواع الأخرى من فرع علم المحاسبة .

¹ .د. الهادي آدم محمد إبراهيم ، مرجع سابق ، ص ص 55،56.

² . المرجع سابق ، ص ص 109،110.

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) ، مجموعة متكاملة من القوائم المالية يتعين علي كافة الوحدات المحاسبية إعدادها بصورة دورية وهي :

1. قائمة الدخل .
 2. قائمة المركز المالي .
 3. قائمة التغيرات في حقوق الملكية .
 4. قائمة التدفق النقدي .
- أما القوائم المالية الملحقة فهي قوائم إضافية تقوم الوحدات المحاسبية بإعدادها أما بصورة تطوعية (إختيارية) ، وأما بناءً علي توصيات محاسبية من الجمعيات المهنية لمقابلة ظروف معينة أو لتنظيم أوضاع معينة ومن تلك القوائم الملحقة أو المكملة :

1. قائمة لبيان تفاصيل بعض العناصر الإجمالية المهمة الواردة بالقوائم الأساسية .
 2. قائمة القيمة المضافة وعناصرها الأساسية .
 3. قائمة مالية معدلة بالتغير في المستوي العام للأسعار .
 4. قائمة مالية موحدة لمجموعة من الشركات التي تكون مجموعة واحدة .
 5. قائمة مالية قطاعية عن خطوط الإنتاج والتوزيع في الوحدات ذات النشاط المتعدد .
- يتضح للباحث أن القوائم المالية الأساسية هي أربعة قوائم مالية وفق رأي مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) ، قائمة الدخل ، قائمة المركز المالي ، قائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفق النقدي .

أما في يتعلق بالقوائم الملحقة فهي تختلف حسب الحال لذا إعدادها ترك للإدارة ومتطلبات تقويم الأداء . سيعرض الباحث تفاصيل تلك القوائم المالية الأساسية بصورة أدقة في القطاع الفندقي لأستوفي أغراض الدراسة .

القوائم المالية في النشاط الفندقي :

كما تناول الباحث سالفاً مميزات وسمات النشاط الفندقي التي تجعله قريب الشبه بالمنشآت ذات الأقسام . تسعى الفنادق إلي معرفة نتيجة النشاط لكل قسم علي حدة وذلك بإعداد قائمة الإيرادات والمصروفات أو قائمة الدخل لبيان صافي الدخل المتحقق للقطاعات المختلفة .

أما الميزانية العمومية للفندق فلا تختلف في شكلها وتبويبها عن ميزانية أية منشأة أخرى عدا تميز النشاط الفندقي بإرتفاع نسبة رأس المال المستمر في الأصول الثابتة وإنخفاض نسبة المخزون¹.

أهداف إعداد القوائم المالية في النشاط الفندقي :

¹. د. محمد مطر ، د. إنعام زويلف ، مرجع سابق ، ص 247 .

تُعد القوائم المالية في النشاط الفندقي لتحقيق الأهداف التالية¹:

1. تحديد نتائج أعمال الفندق من ربح أو خسارة عن الفترة المحاسبية .
 2. تحديد المركز المالي للفندق في نهاية الفترة المحاسبية .
 3. إمداد الإدارة بالمعلومات التي تساعد في تقييم الأداء ، واتخاذ القرارات الإدارية المصححة اللازمة .
- يتضح للباحث مما سبق أن طبيعة النشاط الفندقي التي تميزه عن بقية الأنشطة الأخرى جعلت أهداف القوائم المالية تتحصر في :

1. معرفة نتيجة أعمال الفندق في نهاية الفترة .
2. معرفة الوضع المالي للفندق بإعداد الميزانية العمومية .
3. توفير معلومات للإدارة بغرض اتخاذ القرارات الرشيدة .

أنواع القوائم المالية الأساسية في النشاط الفندقي :

تتكون القوائم المالية الأساسية في النشاط الفندقي من الآتي²:

أولاً : قائمة الدخل حسب الأقسام :

هي عبارة عن كشف منفصل يبين إجمالي الإيرادات والمصروفات للأقسام التشغيلية التي تحقق الإيرادات الرئيسية للفندق ، وتُعد بإتباع الخطوات التالية³:

1. مقارنة إيرادات كل قسم من الأقسام التشغيلية بمصروفات التشغيل المتعلقة بها ، لتحديد ربح أو خسارة كل قسم .
 2. إضافة إجمالي الإيرادات الأخرى المتنوعة ، وذلك للوصول إلى إجمالي ربح التشغيل .
- مما سبق يتبين للباحث أن إعداد قائمة الدخل حسب الأقسام يتطلب إعداد مجموعة من القوائم للإيرادات والمصروفات التفصيلية لأقسام الفندق التشغيلية ، وسيعرض الباحث أنواع قوائم الدخل المتعددة أو حسب الأقسام كما يلي⁴:

أ. قائمة الدخل لقسم إستغلال الغرف :

يُعد قسم استغلال الغرف من أهم الأقسام الإنتاجية في الفندق ، وتتمثل إيراداته في مبيعات الغرف ناقصاً الخصومات الممنوحة للنزلاء ، وكذلك إيرادات الصالات العامة غير المخصصة لبيع الطعام والشراب والتي تستخدم لأغراض أخرى كإقامة المعرض والمؤتمرات .

أما المصروفات فتتخصص في رواتب وأجور العاملين في القسم والمصاريف الأخرى مثل البياضات ولوازم النزلاء ومهمات النظافة .

¹.د.هاشم أحمد عطية ، ود. محمد محمود عبد ربه ، مرجع سابق ، ص 142.

².د. عبد الفتاح إبراهيم مصطفى ، مرجع سابق ، ص 63 .

³.د.هاشم أحمد عطية ، ود. محمد محمود عبد ربه ، مرجع سابق ، ص 142.

⁴. المرجع السابق ، ص 142.

سيعرض الباحث نموذج قائمة الدخل لقسم الغرف من خلال الشكل (1/3/3) ، علي النحو التالي :

الشكل (1/3/3)

نموذج قائمة الدخل لقسم الغرف

			البيان
			إجمالي المبيعات
		xxx	إيرادات غرف النزلاء
		xxx	إيرادات الصالات العامة
	xxx		
	(xxx)		الخصومات للنزلاء
xxx			صافي المبيعات
			المصروفات المباشرة
		xxx	الأجور والرواتب
		xxx	الوجبات الغذائية للعاملين في القسم
		xxx	التأمينات الإجتماعية
	xxx		إجمالي المصروفات المباشرة
			المصروفات غير المباشرة
		xxx	مصاريف ومهمات نظافة
		xxx	المغسلة والكي
		xxx	لوازم النزلاء
		xxx	عمولة وكلاء سياحة
		xxx	ملابس العاملين
		xxx	البياضات
		xxx	مصروفات أخرى
	xxx		إجمالي المصروفات غير المباشرة
			إجمالي المصروفات
xxx			صافي الربح (الخسارة) القطاعي
xxx			

المصدر: د. خالد مقابلة ، محاسبة الفنادق والمطاعم ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2005م) ، ص 49.

يتضح للباحث من خلال الشكل (1/3/3) ، نموذج قائمة الدخل لقسم الغرف في القطاع الفندقي ، أن القائمة تحتوي علي بيان إيراد مبيعات قسم الغرف من إيجار الغرف والصالات العامة ، مطروحاً منها المسموحات التي

تمنح للعملاء والمصروفات الخاصة بالقسم كالأجور والرواتب وتكاليف وجبات العاملين بالقسم والمصروفات المباشرة وغير المباشرة المتعلقة بالقسم .

ب. قائمة الدخل لقسم المطعم والمشروبات :

تتمثل إيرادات هذا القسم في إيرادات بيع الأطعمة والمشروبات مطروحاً منها الخصومات أو المسموحات الممنوحة ، ولا تشمل هذه الإيرادات علي قيمة مبيعات الوجبات الغذائية للعاملين في الفندق حيث تخصم من تكلفة الأطعمة والمشروبات المستهلكة وتحمل علي الأقسام المختلفة الفندق . كذلك لا تدرج قيمة المبيعات من المواد المتبقية من عملية الطبخ كالعظام والدهون مثلاً ضمن مبيعات الأطعمة والمشروبات ، إذ يجب خصمها من تكلفة الأطعمة المستهلكة . وفي حالة كون إيجار الغرف يتضمن تقديم وجبات غذائية للزلاء يجب توزيع الإيراد بين قسم الغرف وقسم المطعم والمشروبات ، وتتضمن إيرادات هذا القسم أيضاً إيجار الصالات العامة التي تستخدم لأغراض الطعام والشراب كإعداد الولائم والحفلات ورسوم الدخول إلي البارات والملاهي الليلية.

أما المصروفات فتتضمن تكلفة الأطعمة المستهلكة مخصوماً منها مبيعات المواد المتبقية من عملية الطبخ، كما يخصم منها تكلفة مبيعات الوجبات الغذائية الخاصة بالعاملين في الفندق ، كما تشمل مصروفات هذا القسم أيضاً علي الأجور والرواتب والتأمينات الإجتماعية والملابس و الوجبات الغذائية للعاملين في القسم ومصاريف إستنفاد الصيني والفضيات واستهلاك معدات المطبخ ومستلزمات النظافة والغسيل والكي والبياضات والقرطاسية وتكاليف الفرق الموسيقية والبرامج الترفيهية وطبع قوائم الطعام والمشروبات والديكورات¹.

سيعرض الباحث نموذج قائمة الدخل لقسم الاطعمة والمشروبات من خلال الشكل (2/3/3) ، علي النحو التالي :

¹. د. محمد مطر ، د. إنعام زويلف ، مرجع سابق ، ص 251 .

الشكل (2/3/3)

نموذج قائمة الدخل لقسم الأطفمة والمشروبات (المطعم)

			إيرادات المبيعات :
	xxx		إيراد مبيعات الأطفمة
	xxx		إيراد مبيعات المشروبات
xxx			إجمالي إيرادات الأطفمة والمشروبات
(xxx)			ناقصاً : المسموحات والخصومات
xxx			صافي إيراد الأطفمة والمشروبات
xxx			إيراد إيجار صالات الطعام
xxx			إيرادات أخرى متنوعة (مبيعات الحلوي والسجاير)
xxx			صافي إيرادات قسم الأطفمة والمشروبات
	xxx		تكلفة الأطفمة والمشروبات
	(xxx)		(-) تكلفة وجبات مقدمة للعاملين
(xxx)			صافي مبيعات الأطفمة والمشروبات
xxx			إجمالي ربح قسم الأطفمة والمشروبات
			المصروفات:
		xxx	مرتبات وأجور
		xxx	تكلفة وجبات مقدمة للعاملين (مزايا عينية)
	xxx		مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
			مصروفات أخرى :
		xxx	إهلاك أواني وأدوات المطبخ
		xxx	إهلاك مهمات وأدوات المائدة
		xxx	مصروفات تزيين صالات الطعام
		xxx	غسيل وكي بياضات المطاعم
		xxx	تكلفة الوقود
		xxx	أدوات كتابية ومطبوعات
		xxx	رخص ورسوم تفتيش
		xxx	عمولات وكلاء السياحة
		xxx	مصروفات أخرى متنوعة

		xxx	مجموع المصروفات الأخرى مجموع المصروفات صافي ربح (خسارة) قسم الأطعمة والمشروبات
	xxx		
(xxx)			
	xxx		

المصدر: د. هاشم أحمد عطية ، د. محمد محمود عبد ربه محمد ، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية - الفنادق ، (الأسكندرية : الدار الجامعية ، 2000م) ، ص 144.

من خلال الشكل (2/3/3) ، نموذج قائمة الدخل لقسم الأطعمة والمشروبات ، يتضح للباحث أن قسم الأطعمة والمشروبات يُعد قائمة الإيرادات والمصروفات وفق بنود إيرادات مبيعات الطعام والمشروبات وإيجار صالات الطعام ، مخصوماً منها المسموحات وتكلفة مبيعات الأطعمة والمشروبات وغيرها من التكاليف المتعلقة بالقسم وأهلاكات الأواني وأدوات المطبخ ومهمات وأدوات المائدة .

ج. قسم التلفون والأجهزة الإتصالية الأخرى :

يعتبر قسم التلفون والأجهزة الإتصالية الأخرى من الأقسام المهمة في الفنادق علي العكس عما هو عليه في المنشآت التجارية ، وذلك بسبب أن الإتصالات الهاتفية في الفنادق تحقق إيراداً واضحاً ومتميزاً ويمكن أن يعتمد عليه ، بالإضافة لما في الوقت الحاضر من إعتبار الإتصالات وكفاءتها من مظاهر الحياة المتطورة¹. أما مصروفات هذا القسم فتتمثل في تكلفة فواتير التلفون والأجور والرواتب والملابس والوجبات الغذائية للعاملين في القسم علي أن تخصم منها تكلفة مكالمات الإدارة وأقسام الفندق المختلفة حيث تعبر هذه التكلفة جزءاً من المصاريف الإدارة والعمومية للفندق².

سيعرض الباحث نموذج قائمة الدخل لقسم التلفون والتلكس من خلال الشكل (3/3/3) ، علي النحو التالي :

الشكل (3/3/3)

نموذج قائمة الدخل لقسم التلفون والتلكس

			الإيرادات :
	xxx		مكالمات محلية
	xxx		مكالمات خارجية أو دولية
	xxx		عمولة خدمة
	xxx		مجموع الإيرادات
	(xxx)		(.) المسموحات والخصومات

¹. د. حكمت أحمد الراوي ، مرجع سابق ، ص 156.

². د. محمد مطر ، ود . إنعام زويلف ، مرجع سابق ، ص 255.

xxx			صافي الإيراد
	xxx		(.) تكلفة المكالمات :
	xxx		فواتير مكالمات محلية
	xxx		فواتير مكالمات خارجية أو دولية
	xxx		إيجار أجهزة
	(xxx)		مجموع تكلفة المكالمات
			ناقصاً : تكلفة مكالمات الإدارات الخدمية
(xxx)			صافي تكلفة المكالمات
xxx			إجمالي ربح قسم التلن والتلكس
			المصروفات :
		xxx	المرتبات والأجور
	xxx	xxx	تكلفة وجبات مقدمة للعاملين (مزايا عينية)
			مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
			مصروفات أخرى :
		xxx	أدوات كتابية ومطبوعات
	xxx	xxx	مصروفات أخرى متنوعة
			مجموع المصروفات الأخرى
(xxx)			إجمالي المصروفات
xxx			صافي ربح (خسارة) قسم التلن والتلكس

المصدر: د. أحمد حسن عامر ، المحاسبة في الفنادق ،(القاهرة : ب د ، 1997م) ، ص 76 .

الشكل (3/3/3) ، يوضح نموذج قائمة دخل قسم التلن والتلكس ، ومن خلال عرضها يتبين للباحث أن القائمة تحتوي علي بنود الإيرادات المتعلقة بالمكالمات المحلية والدولية وعمولة الخدمة ، يخصم منها تكلفة المكالمات ومكالمات إدارات الفندق الخدمية ومصروفات أخرى .ومن ثم التوصل إلي نتيجة أعمال القسم من ربحاً أو خسارة .

د. قائمة الدخل لقسم الغسيل والكي :

تتمثل إيرادات هذا القسم بقيمة الخدمات (المبيعات) التي يقدمها للنزلاء مطروحاً منها المسموحات الممنوحة لهم ، أما المصروفات فتتضمن الأجور والرواتب وتكلفة الوجبات الغذائية وملابس العاملين في القسم ، وتكلفة مواد النظافة والقرطاسية ، وتخصم تكاليف غسيل وكي بياضات الفندق وملابس العاملين فيه من مصروفات قسم المغسلة حيث تحمل هذه التكلفة علي الأقسام المستفيدة من هذه الخدمة .

سيعرض الباحث نموذج قائمة الدخل لقسم الغسيل والكي من خلال الشكل (4/3/3) ، علي النحو التالي :

الشكل (4/3/3)

نموذج قائمة الدخل لقسم الغسيل والكي

		xxx	إجمالي إيرادات مبيعات القسم
		(xxx)	(.) المسموحات والخصومات
xxx			صافي المبيعات
			المصروفات المباشرة :
		xxx	الأجور والرواتب
		xxx	التأمينات الإجتماعية
		xxx	الوجبات الغذائية للعاملين في القسم
	xxx		إجمالي المصروفات المباشرة
			المصروفات غير المباشرة :
		xxx	مواد النظافة
		xxx	القرطاسية
		xxx	ملابس العاملين
			إجمالي المصروفات غير المباشرة
	xxx		إجمالي المصروفات
(xxx)	xxx		(.) تكلفة غسيل وكي بياضات الفندق وملابس العاملين
xxx	(xxx)		صافي الربح (أو الخسارة)

المصدر :د. محمود جلال أحمد وآخرون ، محاسبة المنشآت الخاصة ، (عمان : مكتبة المجتمع العربي ، 2009م) ، ص ص 259،260.

الشكل (4/3/3) ، يوضح نموذج قائمة الدخل لقسم الغسيل والكي في الفندق ، ومن خلال بنود النموذج يتضح للباحث أن قسم الغسيل والكي يقوم بتقديم خدمات للنزلاء وتمثل مبيعات القسم في غسيل وكي ملابس النزلاء ، مخصوماً منها المصاريف المباشرة وغير المباشرة مطروحاً منها تكلفة غسيل وكي بياضات الفندق وملابس العاملين .

هـ. قائمة الدخل للأقسام الإنتاجية الأخرى :

تشمل قائمة الدخل للأقسام الإنتاجية الأخرى الأقسام التالية¹:

1. قسم حمام السباحة .

2. قسم صالون الحلاقة والتجميل .

3. محل بيع السجائر والحلوى والصحف والزهور .

يلاحظ بأن هنالك أقسام أخرى في الفندق تشمل أسماء حسابات إيرادية للفندق فحمام السباحة تتمثل إيراداته في²:

أ. إيجار الأماكن.

ب. رسوم الدخول .

ت. إيرادات متنوعة .

أما المصاريف فهي بشكل عام أجور وملحقاتها ، مصاريف الماء ، التنظيف ، متنوعة .

وتتمثل إيرادات ومصروفات قسم صالون الحلاقة والتجميل في³:

أ. قص الشعر .

ب. مانكير .

ت. مبيعات التجميل .

ث. متنوعة .

أما المصروفات هذا القسم تشمل أجور العاملين بالقسم ، مصاريف الحلاقة والتجميل ، الكهرباء ، الماء وغيرها.

سيعرض الباحث نموذج قائمة الدخل للأقسام الأخرى من خلال الشكل (5/3/3) ، علي النحو التالي :

¹ . د. عبد الحلیم كراجه وآخرون ، محاسبة المنشآت الخاصة ، (عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2001م) ، ص 121.

² . د. عبد الناصر حميدان ، دراسات في المحاسبة المالية الخاصة ، (الأردن : مؤسسة آلاء للطباعة والنشر ، 1996م) ، ص 318.

³ . د. حكمت أحمد الراوي ، مرجع سابق ، ص 159.

الشكل (5/3/3)

نموذج قائمة دخل الأقسام الإنتاجية الأخرى في الفندق

الإجمالي	أخرى	محل بيع السجائر والصحف والزهور	محل بيع الهدايا	صالون الحلاقة والتجميل	حمام السباحة	البيان
						الإيرادات
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	إجمالي إيرادات
(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(.) المسموحات
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	صافي الإيرادات
						المصروفات المباشرة
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	رواتب وأجور
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	تأمينات إجتماعية
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	وجبات غذائية للعاملين
						المصروفات غير المباشرة
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	مهمات النظافة
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	رسوم التفتيش والرخص
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	ملابس العاملين
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	القرطاسية
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	مصروفات أخرى
(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	(xxx)	إجمالي المصروفات
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	صافي الربح أو الخسارة

المصدر: د. محمد مطر ، د. إنعام زويلف ، النظم المحاسبية المتخصصة وتطبيقاتها العملية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2008م) ، ص 262 .

من خلال إستعراض نموذج قائمة دخل الأقسام الإنتاجية الأخرى الموضحة بالشكل (5/3/3) ، يتضح للباحث أن هنالك إقسام إنتاجية أخرى في الفنادق يجب حصر إيراداتها ومصروفاتها بصورة منفصلة . كما أن كل قسم منها يجب مراعاة الأهمية النسبية له في أوجه نشاط الفندق وذلك يتوقف علي حجم الفندق .

ثانياً : قائمة الدخل الشاملة للفندق :

لمعرفة نتيجة نشاط الفندق تُعد قائمة للإيرادات والمصروفات يبين فيها إيرادات كل قسم من أقسام الفندق وكذلك المصروفات الخاصة بكل قسم ، ثم المصاريف الإدارية والعمومية . وهي في هذه الحالة تشبه محاسبة الأقسام¹ . وتظهر قائمة الدخل الشاملة صافي الربح علي مراحل كما يلي²:

1. تحديد الربح المباشر لكل قسم : وذلك بخصم مصروفات القسم من إيرادات أو مبيعات القسم .
2. تحديد مجمل أرباح الأقسام أو القطاعات : هو مجموع أرباح الأقسام المختلفة بطرح مجموع مصروفات الأقسام المختلفة من مجموع إيرادات الأقسام المختلفة .
3. تحديد مجمل ربح التشغيل : يستخرج بطرح مجموع المصاريف الإدارية والعمومية ومصاريف الدعاية والإعلان والإنارة والمياه والقوي المحركة والصيانة والإصلاح من مجمل أرباح الأقسام ويضاف إلي الناتج إيرادات ناتجة من إيجارات المخازن والمحلات .

4. صافي الربح أو الخسارة : يستخرج بطرح المصروفات التحويلية من مجمل ربح التشغيل . والمصروفات التحويلية تشمل : الإستهلاك التأمين ضد الحريق ، إيجار المباني ، الضرائب العقارية ، ضرائب الدخل ، الفوائد المدينة .

مما تقدم يتبين للباحث أن قائمة الدخل الشاملة للفندق هي عبارة عن كشف يتم إعداده في نهاية السنة المالية يتضمن إيرادات الفندق مسجلة حسب الأقسام ، ومصاريف التشغيل الخاصة بتلك الأقسام ، والمصروفات غير المباشرة الخاصة بالأقسام حسب تقسيمها و وفقاً لسياسة الفندق .

ويطرح إجمالي التكاليف والضرائب من إجمالي الإيرادات نحصل علي صافي الربح أو الخسارة. أما النظام المحاسبي الموحد الأمريكي للفنادق ، إقترح إعداد قائمة الدخل الشاملة للفندق علي خمس مراحل ، بحيث المرحلة الأولى تظهر مجمل الدخل المباشر لكل مركز إيرادي علي حه ، وفي المراحل التالية الأخرى يظهر دخل الفندق ككل³.

سيعرض الباحث الشكل (6/3/3)، لبيان تلك المراحل الخاصة بقائمة دخل الفندق وفق النظام المحاسبي الموحد الأمريكي.

¹. د. عبد الحليم كراجه وآخرون ، مرجع سابق ، ص ص 54،55 .

². د. اليمن الشنطي ، محاسبة المنشآت الخاصة ، (ب ن ، دار البداية ناشرون وموزعون ، 2010م) ، ص 53 .

³. د. رضوان حلوه حنان ، مرجع سابق ، ص 35.

الشكل (6/3/3)

قائمة دخل الفندق وفق النظام المحاسبي الموحد الأمريكي

مجمّل الدخل المباشر لكل مركز إيرادي	الإيرادات المباشرة والمصروفات المباشرة للأقسام التشغيلية (مراكز إيرادية)						المرحلة الأولى
	مراكز إيرادية أخرى	مغسلة وكراج	مخزن هدايا	هاتف	طعام ومشروبات	الغرف	

دخل الفندق قبل الأعباء الثابتة	مصروفات تشغيل غير قابلة للتوزيع (مراكز مساندة)							المرحلة الثانية
	كهرباء	صيانة	تسويق	نقل	موارد بشرية	معالجة البيانات	إدارية وعامة	

دخل الفندق قبل المكاسب أو الخسائر الرأسمالية وقبل الضريبة الدخل	الأعباء الثابتة			المرحلة الثالثة
	إهلاك وإطفاء الأصول الثابتة	مصروف فوائد مدينة	إيجارات ضرائب تملك تأمين ممتلكات	

دخل الفندق قبل ضريبة الدخل	مكاسب أو خسائر بيع الأصول الثابتة (رأسمالية)	المرحلة الرابعة
----------------------------------	--	--------------------

صافي دخل الفندق	مصروف ضريبة الدخل	المرحلة الخامسة
--------------------	-------------------	--------------------

المصدر : د. رضوان حلوه حنان ، محاسبة المؤسسات الفندقية ، (عمان : الدار العلمية للنشر والتوزيع، 2001م) ، ص 37.
من خلال الشكل (6/3/3) ، يتضح للباحث أن النظام المحاسبي الموحد الأمريكي للفنادق تعد وفق مفهومه قائمة الدخل للفندق علي مراحل خمس . المرحلة الأولى تظهر الإيرادات المباشرة للأقسام التشغيلية في الفندق ويخصم منها المصروفات المباشرة بغرض الوصول لمجمّل دخل الفندق المباشر لكل قسم إيرادي .

كما يتضح للباحث أن المرحلة الثانية يظهر فيها دخل الفندق قبل الأعباء الثابتة ، وهذه المرحلة تخصص لمصروفات التشغيل غير القابلة للتوزيع مثل : (إدارية وعمومية ، معالجة البيانات ، موارد بشرية ، مصروفات النقل ، التسويق ، الصيانة ومصروفات الكهرباء) .

ويتبين من خلال الشكل أن النظام المحاسبي الموحد الأمريكي بإتباعه يحدد دخل الفندق قبل المكاسب والخسائر الرأسمالية في المرحلة الثالثة التي تتضمن الأعباء الثابتة كالإيجارات والتأمين والفوائد المدينة والأهلاكات . ففي المرحلة الرابعة تخصص المكاسب أو الخسائر الرأسمالية للوصول لدخل الفندق قبل ضريبة الدخل ، وبعد خصم ضريبة الدخل نحصل علي صافي دخل الفندق في المرحلة الخامسة .

ثالثاً : قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) للفندق :

قائمة المركز المالي هي عبارة عن قائمة توضح المركز المالي للفندق في لحظة إعدادها . ولا تختلف قائمة المركز المالي (الميزانية) في الفنادق بدرجو جوهرية عن تلك التي تُعد للمنشآت التجارية ، إلا في بعض الإختلافات الطفيفة التي تعكس طبيعة أصول الفندق¹ .

الأصول الثابتة في المنشآت الفندقية :

الأصول الثابتة في المنشآت الفندقية تقسم إلي مجموعتين أساسيتين هما² :

1. الأصول الثابتة (التقليدية) : وتشمل : الأراضي، المباني ، الأثاث ، السيارات ، الآلات والمعدات ، والعدد والأدوات .

2. الأصول الثابتة (الفندقية) : تشمل : أدوات المائدة ، والصيني والبللور ، والأغطية والمفروشات .

فالأصول الثابتة التقليدية والأصول الثابتة الفندقية تكم أهمية التفرقة بينهما إلي الإختلاف في طريقة حساب الإستهلاك لكل منهما ، ولكن كل المفردات تمثل أصول ثابتة للفندق . ما عدا ذلك لا تختلف الميزانية العمومية للفنادق في تبويبها أو طريقة العرض لعناصر مفرداتها عما هو متبع في المشروعات الأخرى . كما يلاحظ أن الأصول الثابتة تمثل نسبة عالية من إجمالي قيم أصول الفندق نظراً لما تتميز به الصناعة الفندقية من ضخامة رأس المال الثابت بالنسبة للأصول المتداولة ، مع إرتفاع سرعة دوران معدل الأصول المتداولة

مما سبق يتبين للباحث أن قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) في قطاع الفنادق هي عبارة عن كشف يوضح المركز المالي للفندق في لحظة إعدادها . كما لا تختلف في إعدادها عن الميزانية التي تعد في المشروعات الأخرى ، إلا في بعض الإختلافات التي تبين طبيعة أصول الفندق التي تنقسم إلي أصول ثابتة تقليدية وأصول ثابتة فندقية .

سيعرض الباحث نموذج قائمة الدخل لقسم الغرف من خلال الشكل (7/3/3) ، علي النحو التالي :

¹ .د. هاشم أحمد عطية ، ود. محمد محمود عبد ربه ، مرجع سابق ، ص 156 .

² .د. أحمد الخطيب ، مرجع سابق ، ص 179 .

الشكل (7/3/3)

نموذج قائمة المركز المالي الفندقية

قائمة المركز المالي لفندق في 12/31/...				
أصول متداولة				
نقدية بالخبزينة	xxx			
نقدية بالبنك	xxx			
إستثمارات نقدية مؤقتة	xxx			
xx حسابات جارية النزلاء والعملاء				
(xx) م . د . م في تحصيلها	xxx			
مخزون (مؤن - مشروبات عام)	xxx			
مصرفوات مدفوعة مقدماً	xxx			
إيرادات مستحقة	xxx			
مجموع الأصول المتداولة		xxx		xxx
أصول ثابتة				
أصول ثابتة فندقية				
xx أدوات مائدة				
xx صيني وبللور				
xx أغطية ومفروشات				
xx ديكورات وزخرفة				
أصول ثابتة تقليدية			xxx	
xx أثاثات				
xx سيارات				
xx آلات ومعدات				
xx مباني				
xx أراضي			xxx	
ناقصاً : مجمع الإهلاك			(xxx)	
مجموع الأصول الثابتة				xxx
مجموع الأصول				xxx
خصوم متداولة (قصيرة الأجل)				
أوراق دفع	xxx			
دائنون (موردون)	xxx			
بنك سحب علي الكشوف	xxx			
مصرفوات مستحقة	xxx			
إيرادات مقدمة	xxx			
مجموع الخصوم المتداولة		xxx		
خصوم ثابتة (طويلة الأجل)				
قروض طويلة الأجل	xxx			
سندات	xxx			
مجموع الخصوم الثابتة		xxx		
حقوق الملكية				
رأس المال	xxx			
أرباح محتجزة	xxx			
إحتياطيات	xxx			
مجموع حقوق الملكية		xxx		
مجموع الخصوم وحقوق الملكية		xxx		

المصدر : د. هاشم أحمد عطية ، ود. محمد محمود عبد ربه ، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية - الفنادق ، (الأسكندرية : الدار الجامعية ، 2000م) ، ص 158.

الشكل (7/3/3) ، يوضح نموذج قائمة المركز المالي (الميزانية) في القطاع الفندقي ، وبينين للباحث من خلال الشكل (7/3/3) ، أن الميزانية الفندقية يتم إعدادها في نهاية السنة المالية وتحتوي علي مجاميع الأصول (الأصول المتداولة والأرصدة المدينة الأخرى) ، والأصول الثابتة (الفندقية والتقليدية) ، ويتم خصم الأهلاكات سواء كانت أستهلاكات الأصول الفندقية أو الأصول الثابتة التقليدية وذلك يتم حسب السياسة المتبعة من قبل الفندق في أستخدام طريقة الإستهلاك التي تناسب الفندق .

ويحتوي جانب الخصوم وحقوق الملكية (الخصوم قصيرة الأجل والخصوم طويلة الأجل) ، وحقوق الملكية المتمثلة في رأس المال والأرباح المدورة والإحتياطيات .

ومن خلال النموذج إتضح للباحث لا يوجد إختلاف بين ميزانية الفندق وميزانيات المشروعات الأخرى إلا في تصنيف الأصول الثابتة .

الفصل الرابع

الدراسة التطبيقية

يتناول الباحث في هذا الفصل الدراسة التطبيقية لعينة من الفنادق التي تعمل في السودان ، والتي تشمل فندق قراند هوليداي فيلا . الخرطوم (Grand Holiday Villa Khartoum) ، وفندق رجنسي . الخرطوم (Regency Hotel Khartoum) ، وفندق كابري السياحي - (Kabri Hotel Khartoum) ، هي تمثل عينة الدراسة ومن ثم تحليل القوائم والتقارير المالية لتلك الفنادق وتقويم الأداء المالي والإداري ، وذلك من خلال المباحث التالية :

- المبحث الأول : نبذة تعريفية عن الفنادق عينة الدراسة .
- المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة .

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن الفنادق عينة الدراسة التطبيقية

نشأة وتطور الفنادق في السودان :

نشأة الفنادق في السودان¹، في وقت متأخر جداً وذلك نسبة لأن الشعب السوداني يتمتع بكرم الضيافة ، وخاصة في المجتمعات الريفية .

دخلت الضيافة العامة في السودان مع الإنجليز ، حيث أقيمت نقاط راحة المواطنين لقضاء بعض الوقت حتي يتمكنوا من الذهاب إلي مستعمراتهم في أفريقيا أو لأماكن عملهم داخل السودان . وللذين يأتون عن طريق النيل كانت إستراحة كوستي منزلهم ، أما في الشمال كان فندق النيل في حلفا أول فندق أنشئ بغرض السياحة ، و الفندق الكبير في الخرطوم ، وأنشئ فندق البحر الأحمر في عام 1912م بعد إكتمال ميناء بورتسودان . وإستراحة عطبرة كانت بها أكبر مخدم للأجانب في السكة حديد ، كما دخلت الإدارة البريطانية الفنادق المتحركة للأجانب ، وعربات النوم والبواخر النيلية .

تطورت الفنادق حتي العام 2014م² ، وبلغت فنادق (5) نجوم بولاية الخرطوم أربعة فنادق (كورال ، القراند هوليداي فيلا ، السلام روتانا و برج الفاتح (كورنثيا) .

أما الفنادق (4) نجوم عددها (6) فندق ، وعدد (26) فندق ثلاث نجوم.

1. فندق قراند هوليداي فيلا . الخرطوم: (Grand Holiday Villa Khartoum)

النشأة والتطور والأهداف³:

النشأة تعود إلي القرن التاسع عشر حيث بُني في أواخر عام 1800 م ليشهد إرهاصات العهد الإستعماري القديم ، ثم نمي عبر التاريخ ليصبح من فنادق الخمس نجوم في أرقى بقعة شهدتها واجهة العاصمة الخرطوم ، وهي إطلالته المباشرة علي نهر النيل العظيم .

بهذه النشأة المتفردة والموقع الأكوث تفرداً يُقدم فندق قراند هوليداي فيلا الخرطوم كل التسهيلات الفندقية علي أحدث طرازٍ عالمي ليضارع بها كل فنادق العالم .

كان أسمه في الماضي الفندق الكبير عندما كانت تشرف عليه شركة الرحال والإستكشافي البريطاني الشهير توماس كوك . وقد إشتهر تحت ذلك الأسم (الفندق الكبير) ، بأنه المكان الذي يأوي إليه عظماء العالم من المكوك والأمراء والرؤساء والشخصيات ذات الوزن الكبير كلما حطوا ضيوفاً علي السودان أو عبروه إلي قلب القارة الأفريقية ، ومن أولئك العظماء الملكة فكتوريا ورئيس الوزراء البريطاني ونستون تشرشل وكابتن كوك وغيرهم من قادة العالم .

¹ . مكاوي عثمان أحمد ، مهرجان الخرطوم السياحي الثالث – الطاقة الأيوانية الخرطوم ، 2001م ، ص 10 .

² . الإدارة العامة الآثار والسياحة – قسم الفنادق – الفنادق العاملة بولاية الخرطوم 2014م .

³ . دليل فندق قراند هوليداي فيلا الخرطوم ، 2012م .

تحول أسم الفندق من الفندق الكبير إلي فندق قراند هوليداي فيلا بعد دخلته يد التغيير الشاملة لتحدث فيه تغييرات جذرية حتي أصبح واحداً من أرقى فنادق العالم ، وبهذا التميز التاريخي والحاضر والمستقبل يهدف الفندق في الأساس إلي أن يلفت أنتباه العالم بأسره إلي أن هناك حدثاً فريداً في قلب السودان يستحق الزيارة والإستمتاع بخدماته التي توسعت لتشمل الآتي¹:

1. (146) غرفة ضيافة معدة بكل متطلبات الشقق المتكاملة .
 2. مطعم أوبرا العالمي .
 3. مطعم سرلر الحديث .
 4. مقهي تيراس علي شاطئ النيل .
 5. قاعة إستقبال فاخرة .
 6. صالة الكارا أوكي والغرف الخاصة .
 7. قاعات المؤتمرات المعدة بأحدث وسائل الإتصال لتسع (400) شخص .
 8. قاعات رياضية .
 9. مركز خاص برجال الأعمال .
 10. جناح خاص للتسوق والمشتريات .
 11. نادي متعدد الأغراض يحتوي علي حوضين للسباحة واحد للرجال وآخر للسيدات ، إلي جانب حوض ثالث خاص بالأطفال .
 12. صالة للألعاب الرياضة الجمنازيوم .
 13. غرف للساونا وحمامات البخار .
 14. صالة خاصة للعبة الإسنوكر .
 15. خدمات متكاملة للمساج .
 16. خدمات الإتصالات
 17. حفظ الأمانات .
 18. خدمات أخرى (الطبيب ، الغسيل والكي ، صرف العملة وغيرها) .
- تقدم هذه الخدمات بالمشاركة مع خدمات الشركة التوأم أنتارا هوليداي فيلا العالمية التي تعتبر إحدي الشركات القيادية في مجال الفندقية بماليزيا ولها فروع في لندن ، دبي ، السودان ، فيتنام .

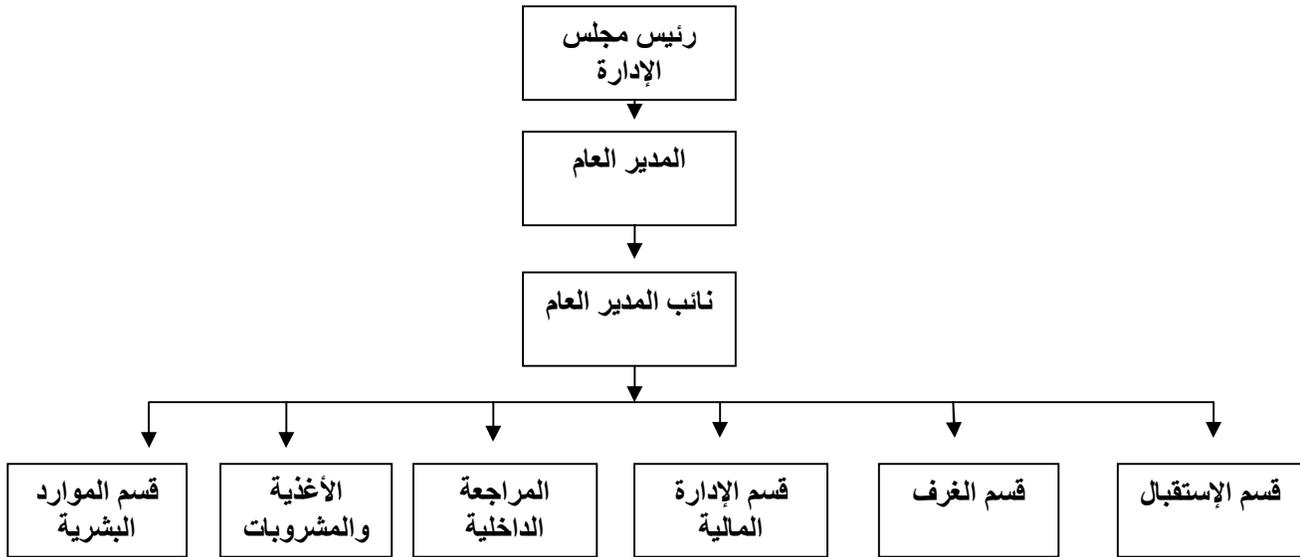
موقع الفندق الإلكتروني WWW. Holidayvillakhartoum.com¹

الهيكل الإداري والتنظيمي للفندق :

أوضح¹: يعمل الفندق علي مدار الـ 24 ساعة نظام الورديات بمعدل 8 ساعة للعامل أي (3) وريديات في اليوم ، وبه 134 عامل ، ويدار بإدارة باكستانية وسودانية .
سيعرض الباحث الهيكل الإداري والتنظيمي لفندق قراند هوليداي فيلا من خلال الشكل (1/1/4) ، وذلك علي النحو التالي :

الشكل (1/1/4)

الهيكل الإداري والتنظيمي لفندق قراند هوليداي فيلا . الخرطوم



المصدر : إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات و سجلات الفندق ، 2014م.

يوضح الشكل (1/1/4) الهيكل الإداري لفندق قراند هوليداي فيلا . الخرطوم ، ويتضح للباحث من خلال الشكل الهيكل الإداري للفندق حيث يدار الفندق بواسطة مجلس إدارة ، و مدير عام ونائب مدير ، وقسم الإستقبال والغرف والإدارة المالية والمراجعة الداخلية والأغذية والمشروبات والموارد البشرية ولكل قسم مستويات دنيا تحت مسؤوليته وإشرافه المباشر .

¹ . معاوية التوم محمد طه ، نائب المدير العام لفندق قراند هوليداي فيلا ، عضو الاتحاد الإمبريكي لإدارة الفنادق ،مقابلة شخصية ، الخرطوم بتاريخ 2/3 /2014م.

2. فندق رجنيسي : (Regence Hotel)

النشأة :

بدأ الفندق نشاطه في العام 1975م تحت أسم فندق أفريقيا واستمر لمدة عام وتغير أسم فندق أفريقيا في 1976م إلي فندق مريديان . الخرطوم (Hotel Meriden Khartoum) ، وياشر الفندق نشاطه تحت هذا الاسم لعقدين من الزمن ، وكان عبارة شراكة سوداني كويتي .

فندق مريديان فندق درجة أولي (4) نجوم ، وهو من الفنادق السودانية بمواصفات الفنادق العالمية ، وفي عام 2007م تغير أسم الفندق إلي فندق رجنيسي الخرطوم وهو المسمي الحالي .

يقع الفندق في مدينة الخرطوم . السودان ، تقاطع شارع السيد عبدا لرحمن مع شارع القصر ، ومكون من مبني به 108 غرفة متاحة منها للتشغيل (104) غرفة مجهزة بمواصفات الفنادق العالمية . ويعمل به 109 عامل حالياً ، منهم 13 عامل يعملون بالمطعم ¹ .

الأهداف العامة للفندق :

أوضح : تتمثل أهداف الفندق في ² :

1. تقديم خدمة فندقية توازي الخدمة العالمية للفنادق .
2. تلبية إحتياجات النزلاء من الدول الإجنبية والعربية .
3. تحقيق الربحية .

الخدمات التي يقدمها الفندق :

يقوم الفندق بتقديم خدمات عديدة منها ³ :

1. المبيت .
2. الطعام والشراب .
3. الإتصالات (التلفون ، الفاكس ، الإنترنت) .
4. الغسيل والكي .
5. صالون الحلاقة وملحقاته .
6. حوض السباحة .
7. المؤتمرات والإجتماعات (قاعة زجنيسي بسعة 500 شخص ، قاعة الدويم سعة 300 شخص .
8. تسهيلات التأشيرات (الدخول ، التمديد ، إصدار إذن السفر) .
9. تحويل النقود .

¹ . دليل فندق رجنيسي الخرطوم ، 2012م .

² . أسامة عوض حسين إبراهيم ، مدير التشغيل لفندق رجنيسي ، مقابلة شخصية ، (الخرطوم : بتاريخ 2013/12/17م) .

³ . أحمد فرح برشم ، رئيس قسم الغرف ، مقابلة شخصية ، (الخرطوم : بتاريخ 2013/12/22م) .

10. التأمين

11. متجر التحف والفولكلور .

12. تأجير السيارات .

13. أخرى.

الأقسام الداخلية للفندق :

يحتوي الفندق علي أقسام داخلية تتمثل في ¹:

1. قسم الغرف .

2. قسم الإستقبال .

3. قسم الإغذية والمشروبات (المطعم الإبنوسي والمطعم الإيطالي) .

4. قسم الإشراف الداخلي .

5. قسم شئون العاملين .

6. قسم الشئون المالية والإدارية .

7. القسم العمومي .

سيعرض الباحث الهيكل الإداري والتنظيمي لفندق رجنيسي الخرطوم من خلال الشكل (2/1/4) ، وذلك

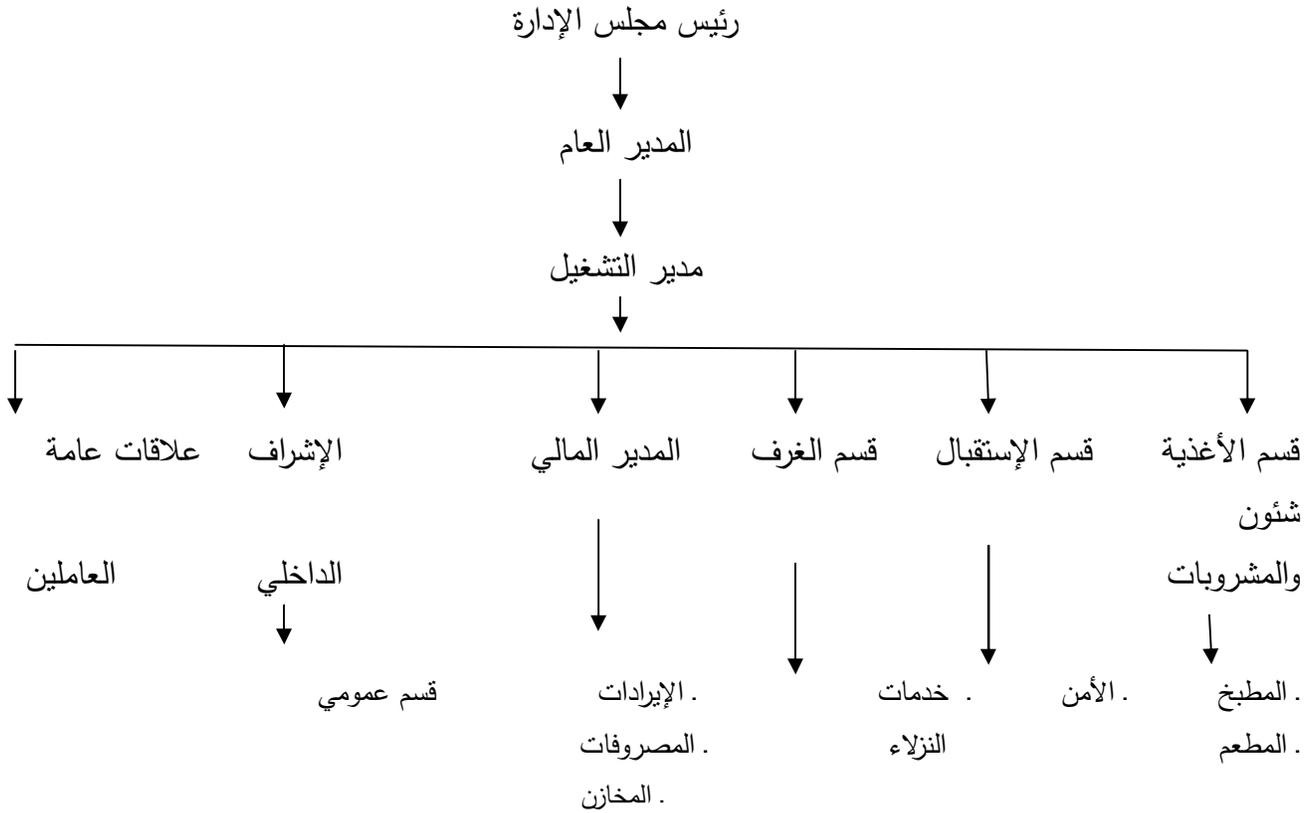
علي النحو التالي :

¹ . دليل فندق رجنيسي الخرطوم ، 2012م .

الهيكل الإداري والتنظيمي لفندق رجنيسي .

الشكل (2/1/4)

يوضح الهيكل الإداري والتنظيمي لفندق رجنيسي الخرطوم



المصدر : إعداد الباحث : بالإعتماد علي سجلات فندق رجنيسي الخرطوم ، 2013م .

يوضح الشكل (2/1/4) ، الهيكل الإداري لفندق رجنيسي الخرطوم ، ويتبين للباحث أن الفندق يدار بواسطة

مجلس إدارة ومدير عام ، ويشرف علي سير الأداء مدير التشغيل ولكل قسم مسئوليات واختصاصات .

3. فندق كابري . الخرطوم

النشأة والمهام:

تأسيس فندق كابري السياحي / الخرطوم في نوفمبر 2003م ، كشركة فردية لمالكها / سيد أحمد محي الدين في مدينة الخرطوم ، وتبلغ مساحته 520 م² ، وهو فندق سياحي (3) نجوم ، يعمل بها (23) عامل منهم (7) بالمطعم¹ .

موقع الفندق:

¹ . فيصل محمد نور مصطفى ، المدير المالي ، مقابلة شخصية ، (الخرطوم : بتاريخ 2014/1/4م) .

يقع فندق كابري السياحي في قلب السوق العربي بالخرطوم ، جنوب شارع السيد عبد الرحمن تقاطع شارع الطيار عز الدين مع شارع الإسبتيالية حيث مجمع الفندق المكون من (6) طوابق وتقدر السعة التشغيلية بنحو (90) غرفة. المتاحة منها للتشغيل (85) غرفة مختلفة في تنوعها حيث هنالك غرف مجهزة لسكن المجموعات والأسرة ، وغرف أخرى مفردة ومزدوجة ، وجناح خاص للعرائس وأجنحة لكبار الشخصيات بفرش وثير وملحق بها طاقم جلوس فاخر ¹.

أقسام الفندق :

1. قسم الغرف .
2. قسم المطعم .
3. قسم إدارة الموارد البشرية .
4. قسم تغطية جميع المناسبات والحفلات الخاصة والعامة ، والمؤتمرات ، السمونات ، ورش العمل .
5. الخدمات الأخرى .

الخدمات المقدمة من الفندق :

1. الإقامة والمبيت .
2. تقديم الأطعمة والمشروبات .
3. الخدمات البريدية والاتصال .
4. خدمات التأمين .
5. التسهيلات الأخرى .

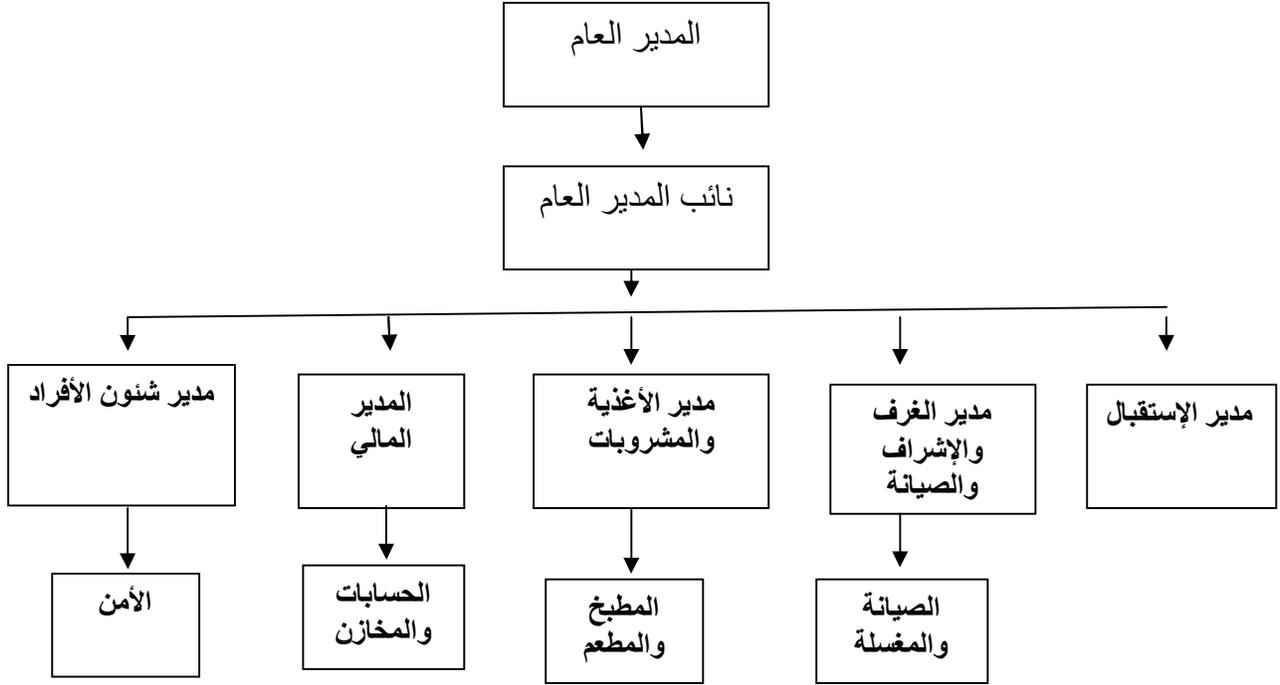
الهيكل الإداري والتنظيمي لفندق كابري السياحي - الخرطوم

سيعرض الباحث الهيكل الإداري والتنظيمي لفندق كابري السياحي الخرطوم من خلال الشكل (3/1/4) ، وذلك علي النحو التالي :

². دليل فندق كابري السياحي ، 2013م.

الشكل (3/1/4)

يوضح الهيكل الإداري لفندق كابري السياحي . الخرطوم



المصدر : إعداد الباحث : بالإعتماد علي سجلات فندق كابري 2014م

يتضح للباحث من خلال الشكل (3/1/4) ، الهيكل الإداري لفندق كابري ، أن العام للفندق هو المسئول الأول في الفندق ، ويقوم نائب المدير العام بالإشراف ومتابعة الأقسام الخمس ، (الإستقبال ، و الغرف والصيانة والأغذية والمشروبات ، والإدارة المالية وشئون الأفراد) ، وكل قسم يشرف علي مستوي إداري أقل .

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يتناول الباحث في هذا المبحث تحليل البيانات المالية والإدارية والإحصائية المستخرجة من الدفاتر والسجلات الإدارية و الإحصائية والتقارير والقوائم المالية الختامية المنشورة للفنادق عينة الدراسة المتمثلة في فندق كابري السياحي ، وفندق رجنيسي وفندق قراند هوليداي فيلا ، ذلك لتقويم الأداء المالي والإداري ومعرفة أثر استخدام أساليب التحليل المالي علي تقويم الأداء في قطاع الفنادق . علي النحو التالي :

أولاً : عرض البيانات المالية الواردة بالقوائم الختامية المالية للفنادق محل الدراسة .

ثانياً : تحليل البيانات باستخدام النسب المالية العامة التقليدية .

ثالثاً : تحليل البيانات باستخدام النسب المالية التشغيلية الخاصة.

رابعاً : تحليل البيانات باستخدام أسلوب تحليل الإتجاهات (الأفقي والرأسي) .

خامساً : رسم البياني لتوضيح العلاقات بين بنود القوائم المالية .

وللحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان, تم إستخدام البرنامج الإكسل (Excel). في حساب معادلات النسب المالية ، والمؤشرات الكمية ، والمتوسطات والرسم البياني للعلاقات بين البنود ، كما تم مناقشة إجابات المقابلات الشخصية .

أولاً : عرض قائمتي الإيرادات والمصروفات والمركز المالي لفنادق محل الدراسة عن الفترة من (2009م -

(2013م)

1. قائمة الإيرادات والمصروفات لفندق كابري السياحي للأعوام (2010م - 2013م)

جدول رقم (1/2/4)

البيان	2013/12/131م	2012/12/31م	2011/12/31م	2010/12/31م
الإيرادات	417.257.48	552.618.00	572.248.00	583.743.00
ناقصاً : التكلفة التشغيلية				
مواد خام	14ر376	6ر221	3ر470	4ر220
مشتريات مواد ولوازم فندقية	151ر729.30	202ر918	376ر214.10.	298ر015
(+) المصروفات المباشرة				
المرتبات	88626	91ر800	25ر755	45ر600
مصروفات كهرباء ومياه	65418.30	112385	38495	32945
صيانة غرفة	2214	1862	7573	3375
قنوات فضائية	2550	3980	3229	3112
م. وجبات مجانية	1264	2425	12485	8875
إهلاك مباشر	2555	2640	17500	15500
إجمالي التكلفة التشغيلية والمصروفات المباشرة	20986.70	40016.2	51161.20	62032.20
مجمّل الربح	320967.30	(464247.20)	(529859.30)	(414004.20)
ناقصاً : المصروفات الإدارية والعمومية				
المرتبات	96290.18	71600	31100	19200
مصروفات كهرباء ومياه	62593	24607	17955	15855
م. دعاية وإعلان	15265	000	500	500
أدوات كتابية ومطبوعات	000	3264	4823	4120
صيانة غرفة	1718	418	1891	2321
وجبات عاملين وضيافة	4628	1325	2634	3133
حراسة وأمن	755	5485	7417	6485
م. تلفون	1442	4648	000	000
تأمين إجتماعي	5485	59588	000	000
ترحيل	36462	2573	472	512
وقود	525	000	2131	1837
إهلاك أصول ثابتة	99696.25	186519.8	297434.40	41752.20
إتخاب المراجعة	2500	1500	1500	1000
إجمالي المصروفات الإدارية والعمومية	231069.25	361527.8	367858.40	468364.20
صافي خسارة مرحلة للميزانية	(134779.07)	(273157)	(325469.70)	(298625.20)

إعداد الباحث : بالاعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق كابري 2013م

2. قائمة المركز المالي لفندق كابري السياحة لصاحبة / سيد أحمد محي الدين عن الفترة 2010م - 2013م

جدول رقم (2/2/4)

البيان	2013/12/31م	2012/12/31م	2011/12/31م	2010/12/31م
الأصول :				
الأصول الثابتة ناقصاً مجمع الاستهلاك	8134051.45	8254734.40	8481270.40	8821986
الأصول المتداولة				
نقدية بالخرزينة	1465	2473	3585	2736
نقدية بالبنك	21009.84	35648.14	25395.26	9205.30
مخزون مواد آخر المدة	14376	3755	6221	3470
عهد	12418	8166	000	000
أرصدة مدينة آخري	17723	15411	17362	11382
سلفيات	6865	000	0000	000
	73856.84	654533.14	52563.26	26793.30
ناقصاً : الخصوم المتداولة				
دائنون	107337.95	85838.13	25327.25	23883.19
مصروفات مستحقة	2500	1500	2500	1300
رأس المال العامل	(35981.11)	(21884.99)	24736.01	1610.11
صافي الأصول	8098070.34	8232849.41	8506006.41	8831476.11
تمثلاً في الآتي :				
رأس المال	8232849.41	8506006.41	831476.11	9130101.31
(-) خسارة العام	(134779.07)	(273157)	(325469.70)	(298625.20)
أجمالي حقوق الملكية والالتزامات	8098070.34	8232849.41	831476.11	8831476.11

إعداد الباحث : بالإعتماد علي القوائم المالية لفندق كابري عن الفترة من 2010م - 2012م.

أ. قائمة الإيرادات والمصروفات لفندق رجنيسي للأعوام (2009م إلي 2012م) .

الجدول (3/2/4)

يوضح قائمة الإيرادات والمصروفات لفندق رجنيسي من الفترة 2009م إلي 2012م

البيان	2012م	2011م	2010م	2009م
الإيرادات	3658172	3648056	7891679	62466181
(.) تكلفة التشغيل :				
م. المواد المباشرة	526176	406983	755187	5376625
مرتبات ومخصصات	1150536	931658	1175058	984200
مؤن	112726	866685	212195	166746
م. حفلات وترفيه	112707	36075	315986	155194
م. تشغيل معدات	309977	110224	127000	127930

م. نظافة	77033	100911	92451	97551
مصروفات أخرى	699139	735965	1898882	707037
	<u>2988297</u>	<u>2408501</u>	<u>4576759</u>	<u>2776283</u>
صافي الدخل التشغيلي	<u>669875</u>	<u>1239555</u>	<u>3314920</u>	<u>3469898</u>
(م. عمومية إدارية :	433568	717654	500746	442150
أهلاك أصول ثابتة	1027110	1128741	937689	844828
مرتبات وأجور	521723	623555	594219	439639
م. أنارة ومياه	263249	256708	830472	1011713
صيانة وصلاحي	6110	4009
م. نقل وترحيل	15634	15479	17091	10652
م. تلفون وتلكس	(15136)	70971	23766	233813
تأمينات	11000	11000	10000	10000
إتعايب مراجعة	110000	60000	33000	18282
م.د.م. فيها	113762	44810	309391	337452
م. دعاية وأعلان	60987	33441	108776	83706
مصروفات أخرى	<u>2442897</u>	<u>2952359</u>	<u>3371260</u>	<u>3226244</u>
صافي الربح أو الخسارة	<u>(1773022)</u>	<u>(1712802)</u>	<u>(56340)</u>	<u>243654</u>

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق رجنيسي ، (2009-2012م).

ب. قائمة المركز المالي لفندق رجنيسي للفترة من 2009 إلي 2012م

الجدول (4/2/4)

يوضح قائمة المركز المالية لفندق رجنيسي لفندق رجنيسي عن الفترة من 2009م إلي 2012م

البيان	2012/12/31م	2011/12/31م	2010/12/31م	2009/12/31م
صافي الأصول الثابتة	3665585	2572368	2551009	2758435
<u>الأصول المتداولة</u>				
النقديه	45646	191679	9487	68792
المدينون	2154304	2402650	4624662	3339843
	<u>196683</u>	<u>166568</u>	<u>164843</u>	<u>142229</u>
مخزون آخر الفترة	<u>2396633</u>	<u>2760897</u>	<u>4798992</u>	<u>3550864</u>

مجموع الأصول المتداولة				
<u>الخصوم المتداولة</u>	6322976	3772918	2817330	1162202
دائنون	<u>849647</u>	<u>884974</u>	<u>000000</u>	<u>000000</u>
أغذية ومشروبات	<u>7172623</u>	<u>4657892</u>	<u>2817330</u>	<u>1162202</u>
مجموع الخصوم المتداولة	<u>(1110405)</u>	<u>675373</u>	<u>4532671</u>	<u>5147097</u>
صافي الأصول				
<u>متمثلاً في الآتي :</u>	3972029	3972029	3972029	3972029
رأس المال	2547767	3468056	616983	913414
إحتياطي	(5857179)	(5051910)	_____	_____
أموال مستردة	<u>(1773022)</u>	<u>(1712802)</u>	<u>(56340)</u>	<u>243654</u>
أرباح أو خسائر الفترة	<u>(1110405)</u>	<u>675373</u>	<u>4532672</u>	<u>5147097</u>
صافي الخصوم وحقوق الملكية				

إعداد الباحث : بالإعتماد علي القوائم المالية لفندق رجنيسي للأعوام من ،(2009 إلى 2012م).

جدول (5/2/4)

قائمة الإيرادات والمصروفات لفندق قراند هوليداي فيلا - الخرطوم للأعوام 2011م - 2013م

البيان	2011م	2012م	2013م
الإيرادات	5,133,022	5,768,569.17	6,497,871
(.) تكلفة المبيعات	(3,983,292.84)	(3,241,915.67)	(4,437,136.73)
مجمل الربح	1,149,729.16	2,526,653.50	2,060,734.23
المصروفات الإدارية والعمومية	1,290,904.16	2,127,505.66	2,799,864.85
إتعايب المراجعة	1000	1000	1000
مصروفات الإهلاك	706,782	748,836	728,679
صافي خسارة العام	(848,957.80)	(1,100,524.16)	(1,468,809.58)

إعداد الباحث : إستناداً علي القوائم المالية لفندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م).

جدول (6 /2/4)
قائمة المركز المالي لفندق قراند هوليداي فيلا عن 2011م- 2013

2013م	2012م	2011م	البيان
29,548,742	29,595,595	29,572,169	الأصول الثابتة
(13,047,779.01)	(12,365,953)	(12,706,866)	(-) مجمع إهلاك أصول ثابتة
16,500,962.99	17,229,642	16,865,303	إجمالي الأصول الثابتة
			<u>الأصول المتداولة :</u>
1,783,364	2,618,147.94	2,200,756.20	النقدية
318,958	359,390	339,714	المخزون
85,730	125,610	105,129	المدينون
105,822.20	87,493.90	96,659	أرصدة مدينة
2,293,874.20	3,190,641.84	2,742,267.20	إجمالي الأصول المتداولة
			<u>الخصوم المتداولة</u>
120,311	1,14,200	101,421	ديون تجارية
733,446	815,419	377,127	ديون أخرى
22,420,656.93	22,516,981	22,648,819	الحساب الداخلي للشركة
25,650	10,101	30,450	م. مستحقة
23,300,063.93	23,456,701	23,157,827	إجمالي الخصوم المتداولة
(21,006,189.73)	(20,266.059.16)	(20.415.559.80)	رأس المال العامل
(4,505,226.74)	(3,036,417.16)	(3.550,256.80)	صافي الأصول
			تمثلاً في الآتي :
107,671	107,671	107,671	رأس مال الأسهم العادية
(3,144,088.16)	(2,043,564)	(2,808,970)	إسترداد (Retained) (Earnings)
(1,468,809.58)	(1,100,524.16)	(848,957.80)	خسائر العام
(4505226.74)	(3036417.16)	(3550256.80)	صافي حقوق الملكية والإلتزامات

ثانياً : تحليل البيانات المالية باستخدام النسب المالية العامة للتحليل المالي :

للتحقق من صحة الفرضية الأولى التي تنص علي أن : (استخدام أسلوب التحليل المالي كنظام للمعلومات قائم علي منهج علمي دقيق يساعد ، علي تقويم أداء الفنادق بالسودان).

والفرضيات الفرعية التالية :

1. استخدام النسب المالية العامة للتحليل المالي يؤدي إلي تقويم أداء الفنادق بمؤشرات علمية وموضوعية متعارف عليها .

2. إعتقاد الفنادق علي نسب الكفاءة الإدارية ، يؤدي إلي دقة قياس مدي كفاءة المجالات الإدارية والتمويلية والتسويقية .

3. استخدام النسب المالية العامة للتحليل المالي ، يساعد في تحديد مواطن القوة والضعف في أداء الفنادق بالسودان .

سيقوم الباحث بإجراء عملية التحليل علي بيانات الفنادق محل الدراسة كما يلي :

1. نسب السيولة :

تهدف هذه النسبة إلي بيان العلاقة بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة ، وتسمى أيضاً بنسبة رأس المال العامل لأنها تقيس مدي كفاية رأس المال العامل بالوحدة الاقتصادية ، وبالتالي مدي القدرة علي سداد الإلتزامات الجارية ، والعلاقة النموذجية والنمطية لهذه النسب هي (1:2) .

وبما أن المنشآت الفندقية تحتاج طبيعة أعمالها إلي مال عامل أقل مما هو مطلوب في المنشآت الأخرى، بسبب سرعة دوران رأس المال العامل بها ، فلا يمكن الإلتزام بنسبة (1:2) ، ولكن يجب أن تزيد الأصول المتداولة للفندق عن خصومه المتداولة . وتحسب النسبة بالمعادلة التالية :

$$\text{نسبة التداول} = \frac{\text{مجموع الأصول المتداولة}}{\text{مجموع الخصوم المتداولة}} = \dots \text{ مرة}$$

الجدول (7/2/4)

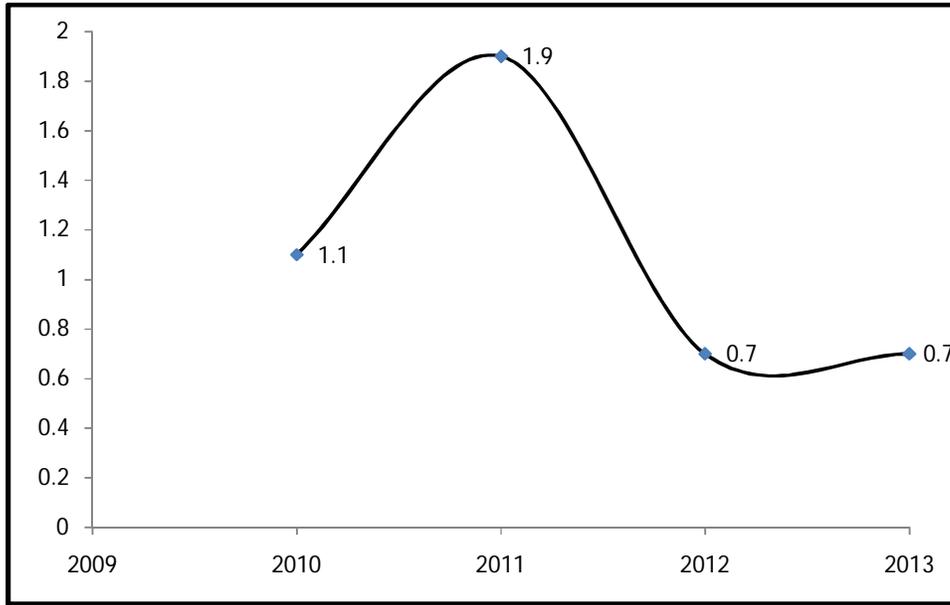
نسبة التداول في فندق كابري للأعوام (2010م - 2013م)

البيان	2010م	2011م	2012م	2013م
مجموع الأصول المتداولة	26793.30	52563.26	65453.14	73856.84
مجموع الخصوم المتداولة	25183.19	27827.25	87338.13	109837.95
نسبة التداول	1.1 مرة	1.9 مرة	0.7 مرة	0.7 مرة

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق كابري للأعوام (2010م - 2013م) .

الشكل (1/2/4)

نسبة التداول في فندق كابري للأعوام (2010م - 2013م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (7/2/4)

من خلال الجدول (7/2/4) ، و الشكل (1/ 2 /4) ، يتبين أن نسبة التداول تمثل 1.1 مرة وهي أقل من سنة 2011م الذي تمثل فيها نسبة التداول 1.9 مرة أما سنة 2012م هنالك إنخفاض في النسبة وبلغت 0.7 مرة ، وكذلك في العام 2013م . وبما أن الصناعة الفندقية تحتاج إلي رأس مال عامل أقل مما هو مطلوب في المنشآت الأخرى والتي تعتبر النسبة النمطية والموضوعية للتداول هي (1:2) يري الباحث أن موقف فندق كابري من درجة السيولة مقبول في العامين 2010م ، 2011م ، وهناك إنخفاض في العامين 2012م ، 2013م ، وهذا يدل علي عدم مقدرة الفندق علي سداد إلتزاماته الجارية ، وعدم كفاية رأس المال العامل في العام 2012م ،والعام 2013م .

الجدول (8/2/4)

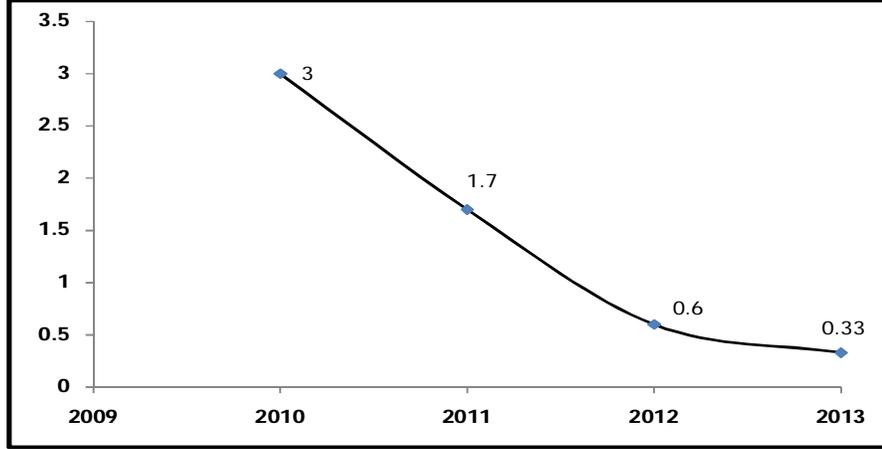
نسبة التداول في فندق رجنيسي للأعوام (2009م - 2012م)

البيان	2009م	2010 م	2011م	2012م
مجموع الأصول المتداولة	3550864	4798992	2760897	2396633
مجموع الخصوم المتداولة	1162202	2817330	4657892	7172623
نسبة التداول	3 مرة	1.7 مرة	0.6 مرة	0.33 مرة

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق رجنيسي للأعوام (2009م - 2012م) .

الشكل (2/2/4)

نسبة التداول في فندق رجنيسي للأعوام (2009م - 2012م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (8/2/4)

من خلال الجدول (8/2/4) ، والشكل (2 /2/4) ، أن نسبة التداول في سنة 2009م تمثل 3 مرة وهي نسبة موضوعية ونمطية ، بينما في سنة 2010م تمثل فيها نسبة التداول 1.7 مرة وهي نسبة موضوعية ومقبولة بالأخص في المنشآت الفندقية أما سنة 2011م ، هنالك إنخفاض في النسبة وبلغت 0.06 مرة ، 0.33 مرة علي التوالي وهذا مؤشر يستوجب علي إدارة الفندق الوقوف عنده لدراسة أسباب الإنخفاض واتخاذ القرار السليم لمعالجته . وبما أن الصناعة الفندقية تحتاج إلي رأس مال عامل أقل مما هو مطلوب في المنشآت الأخرى والتي تعتبر النسبة النمطية والموضوعية للتداول هي (1:2) .

يري الباحث أن موقف فندق رجنيسي من درجة السيولة مقبول في سنة 2009 ، 2010م وهنالك إنخفاض مستمر في الأعوام التالية .

الجدول (9/2/4)

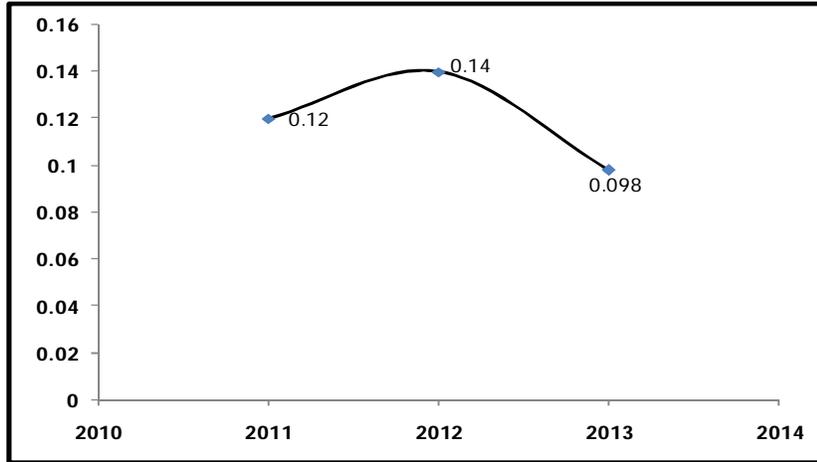
نسبة التداول في فندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م)

البيان	2011م	2012م	2013م
مجموع الأصول المتداولة	2,742,267.20	3,190,641.84	2,293,874.20
مجموع الخصوم المتداولة	23,157,827	23,456,701	23,300,063.93
نسبة التداول	0.12 مرة	0.14	0.098 مرات

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011-2013م).

الشكل (3/2/4)

نسبة التداول في فندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م -2013م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (9/2/4)

من خلال الجدول (9/2/4)، والشكل (3 /2/4) ، أن نسبة التداول في سنة 2011م تمثل 0.12 مرة وفي سنة 2012م تمثل 0.14 مرة ، وفي سنة 2013م كانت نسبة التداول ، 0.098 مرة . وبما أن الصناعة الفندقية تحتاج إلي رأس مال عامل أقل مما هو مطلوب في المنشآت الأخرى إلا أن هذه النسبة تعطي مؤشر يدل علي عدم توفر السيولة للأزمة في الفندق وعدم مقدرة الفندق علي سداد إلتزاماته الجارية .
يري الباحث أن موقف فندق قراند هوليداي فيلا من درجة السيولة ضعيف ، علي إدارة الفندق تفعيل مصادر الإيرادات ، وتقليل الإلتزامات الجارية مستقبلاً .

2.نسبة التداول السريعة :

نسبة التداول السريعة هي أكثر صرامة من نسبة التداول ، تراعي فيها فقط الأصول السريعة ، أي الأصول التي يمكن تحويلها بسهولة إلي نقدية خلال فترة قصيرة ، فيتم إستبعاد المخزون السلعي والمصارف المدفوعة مقدماً من إجمالي الأصول المتداولة للوصول إلي الأصول السريعة .

ويختلف الأمر في الفنادق ، علي إعتبار أن المخزون السلعي بها تمثل المون الخاصة بالأطعمة والمشروبات الجزء الأكبر منه ، والأطعمة والمشروبات بطبيعتها عنصر سريعة التحول إلي نقدية ، فلذلك لا يستبعد المخزون من مجموع مفردات الأصول المتداولة عن حساب هذه النسب في الفنادق ، إنما يستبعد كل فندق في ضوء ظروفه وطبيعة مفردات أصوله المتداولة ، ومدى سرعة تحولها إلي نقدية . وتحسب بالمعادلة التالية:

$$\text{نسبة التداول السريعة} = \frac{\text{الأصول السريعة}}{\text{الخصوم المتداولة}} = \dots \text{ مرة}$$

الجدول (10/2/4)

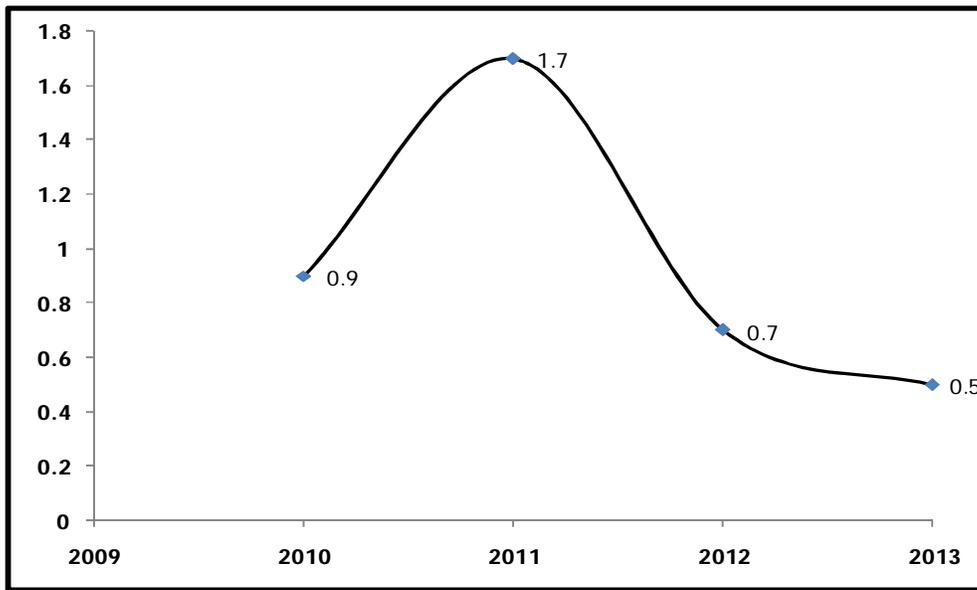
نسبة التداول السريعة في فندق كابري للأعوام (2010م-2013م)

البيان	2010م	2011م	2012م	2013م
الأصول السريعة	23323.30	46342.26	650778.14	59480.84
الخصوم المتداولة	25183.19	27827.25	87338.13	109837.95
نسبة التداول السريعة	0.9 مرة	1.7 مرة	0.7 مرة	0.5 مرة

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق كابري للأعوام (2010م - 2013م).

شكل (4/2/4)

نسبة التداول السريعة في فندق كابري للأعوام (2010م-2013م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (10/2/4)

من خلال الجدول (10/2/4)، والشكل (4/ 2 /4)، يتبين للباحث أن نسبة التداول السريعة في العام 2011م هي الأفضل ، حيث نسبة التداول السريعة في العام 2010م بلغت 0.9 مرة ، وفي العام 2012م بلغت 0.7 مرة والعام 2013م بلغت 0.5 مرة.

يري الباحث أن مؤشر هذه النسبة ضعيف جداً في الأعوام 2010م ، 2012م ، 2013م .

الجدول (11/2/4)

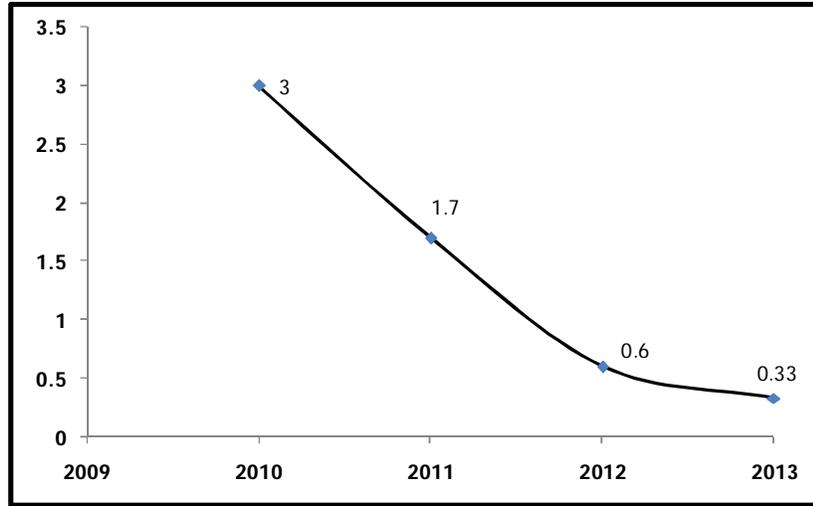
نسبة التداول السريعة في فندق رجنيسي للأعوام (2009م - 2012م)

البيان	2009م	2010م	2011م	2012م
الأصول السريعة	3550864	4798992	2760897	2396633
الخصوم المتداولة	11662202	2817330	4657892	71726623
نسبة التداول السريعة	3 مرة	1.7 مرة	0.6 مرة	0.33 مرة

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق رجنيسي للأعوام (2009م - 2012م).

الشكل (5/2/4)

نسبة التداول السريعة في فندق رجنيسي للأعوام (2009م - 2012م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (11/2/4)

يبين (11/1/4) ، والشكل (5/2/4) ، نسبة التداول السريعة في السنوات الأربع التي أجريت عليها الدراسة لا تختلف عن نسبة التداول ويرجع ذلك لطبيعة الصناعة الفندقية التي تعتبر المخزون من الأصول السريعة التحول إلي نقدية .

الجدول (12/2/4)

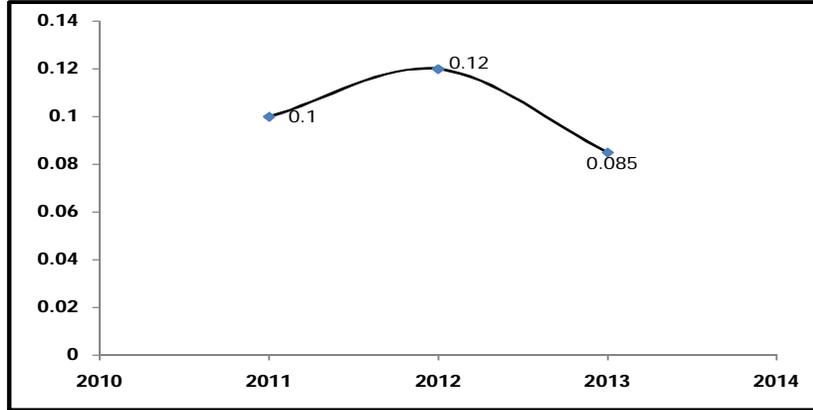
نسبة التداول السريعة في فندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م)

البيان	2011م	2012م	2013م
الأصول السريعة	2,402,553.20	2,831,246.84	1,974,916.20
الخصوم المتداولة	23,157,827	23,456,701	23,300,063.93
نسبة التداول السريعة	0.10 مرة	0.12	0.085 مرة

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م).

الشكل (6/2/4)

يوضح نسبة التداول السريعة في فندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (12/2/4)

من خلال الجدول (12/1/4) ، والشكل (6/2/4) ، يتبين للباحث أن نسبة التداول السريعة في الأعوام 2011م ، 2012م ، 2013م كانت علي التوالي 0.10 مرة ، 0.12 مرة ، 0,085 مرة . وبالمقارنة مع نسبة التداول نجد تقريباً تقارب النسب خلال فترة الدراسة ، وفي رأي الباحث يرجع ذلك لإنخفاض المخزون في تلك الفترة كما يتبين للباحث أن مؤشر هذه النسبة ضعيف جداً في سنوات الدراسة . كما إن الأصول السريعة في الفنادق تشمل المخزون من المؤن (الأطعمة والمشروبات) وهي مواد سريعة التحول إلي نقدية .

3. معدل دوران المخزون :

يستخدم هذا المؤشر لقياس معدل دوران المخزون عموماً ، للتعرف علي كفاءة الإدارة في جدولة المشتريات مراقبة حركة المخزون .

يفضل استخدام هذه النسب في قطاع الفنادق بحساب معدلات دوران المخزون لكل صنف علي حده ، وفي الغالب ما يتراوح معدل دوران المخزون في عملية تشغيل الأطعمة ما بين (20) إلي (40) مرة . أما في حالة المشتريات يكون المعدل أقل يتراوح ما بين (12 إلي 15) مرة في السنة أي مرة كل شهر تقريباً ، وذلك لإمكانية تخزينها فترات أطول من الأطعمة. ويحسب معدل دوران المخزون بالمعادلة التالية :

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{.. مرة}}$$

$$\frac{\text{المخزون أول المدة} + \text{المخزون آخر المدة}}{2}$$

2

الجدول (13/2/4)

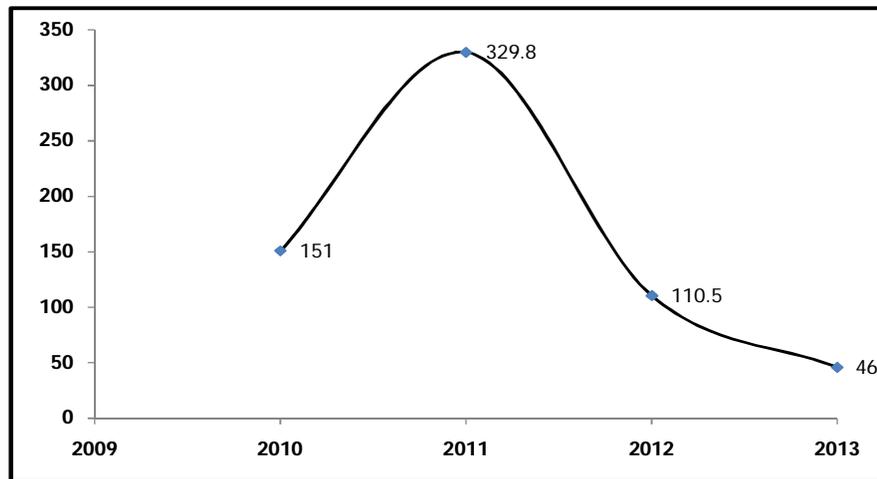
معدل دوران المخزون في فندق كابري للأعوام (2010م-2013م)

البيان	2010م	2011م	2012م	2013م
صافي المبيعات	583743	572248	552618	417257.48
مخزون أول المدة + مخزون آخر المدة 2	3845	1735	4988	9065.50
معدل دوران المخزون	151 مرة	329.8 مرة	110.5 مرة	46 مرة

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق كابري للأعوام (2010م - 2013م).

شكل (7/2/4)

معدل دوران المخزون في فندق كابري للأعوام (2010م-2013م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (13/2/4)

من خلال الجدول (13/2/4) ، والشكل (7 / 2 / 4) ، و يتبين إرتفاع معدل دوران المخزون في العام 2011م ، وفي العام 2010م ، والعام 2012م ، في عام 2013م بلغت 46 مرة وهي في حدود النسبة الموضوعية ، حيث إرتفاع المعدل مؤشر إيجابي ويدل علي كفاءة الإدارة في إدارة المشتريات ومراقبة المخزون .
يري الباحث إن إدارة فندق كابري ذات كفاءة في إدارة المخزون ومراقبة المشتريات . وتميزت في سنة 2011م.

الجدول (14/2/4)

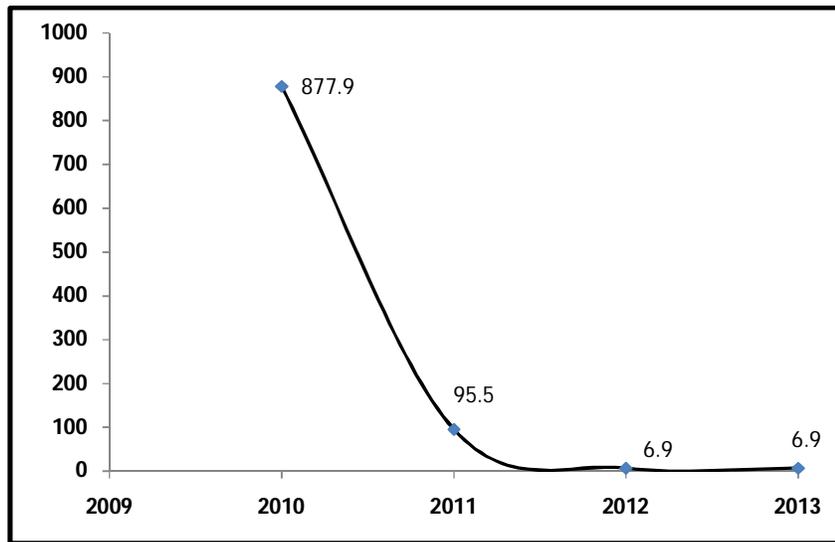
معدل دوران المخزون في فندق رجنيسي للأعوام (2010م، 2011م، 2012م)

البيان	2009م	2010م	2011م	2012م
صافي المبيعات	62466181	7891679	3648056	3658172
مخزون أول المدة + مخزون آخر المدة / 2	7115.5	82421.5	525771	523165
معدل دوران المخزون	877.9 مرة	95.5 مرة	6.9 مرة	6.9 مرة

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق رجنيسي للأعوام (2009م - 2012م).

الشكل (8/2/4)

معدل دوران المخزون في فندق رجنيسي للأعوام (2010م، 2011م، 2012م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (14/2/4)

من خلال الجدول (14/2/4)، والشكل (8/2/4)، يتضح للباحث إرتفاع معدل دوران المخزون في 2009م و سنة 2010م بلغ 95.5%، وسنة 2011م، وسنة 2012م تساوي المعدل حيث بلغ 6.9 مرة، حيث إرتفاع المعدل مؤشر إيجابي ويدل علي كفاءة الإدارة في إدارة المشتريات ومراقبة المخزون. يتضح للباحث إن إدارة فندق رجنيسي ذات كفاءة في إدارة المشتريات ومراقبة المخزون.

الجدول (15/2/4)

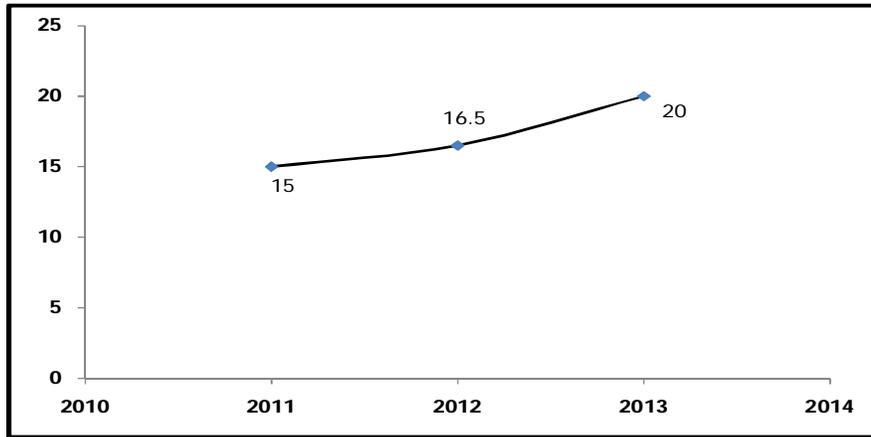
معدل دوران المخزون في فندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م)

البيان	2011م	2012م	2013م
صافي المبيعات	5,133,022	5,768,569.17	6,497,871
مخزون أول المدة + مخزون آخر المدة / 2	339714	349552	318958
معدل دوران المخزون	15 مرة	16.5 مرة	20 مرة

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م).

الشكل (9/2/4)

معدل دوران المخزون في فندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (15/2/4)

يبين الجدول (15/2/4) ، والشكل (25/2/4) ، نتيجة تحليل معدل دوران المخزون حيث هنالك إرتفاع في معدل دوران المخزون في سنة 2013م ، وفي العام 2012م ، والعام 2011م النسبة متقاربة ، حيث إرتفاع المعدل مؤشر إيجابي ويدل علي كفاءة الإدارة في إدارة المشتريات ومراقبة المخزون يري الباحث إن إدارة فندق قراند هوليداي فيلا ذات كفاءة في إدارة المخزون ومراقبة المشتريات ، وتميزت في سنة 2013م.

4. العائد علي رأس المال المستثمر :

تحسب هذه النسبة بالمعادلة التالية :

$$\text{العائد علي رأس المال المستثمر} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{رأس المال المستثمر}} \times 100\%$$

تقيس هذه النسبة العلاقة بين صافي الأرباح ورأس المال المستثمر خلال فترة معينة ، وتدل علي ربحية الفندق بصفة عامة ، كما تصلح هذه النسبة في مقارنة نتائج الأعمال في حالة وجود تغير في هيكل رأس المال المستثمر

الجدول (16/2/4)

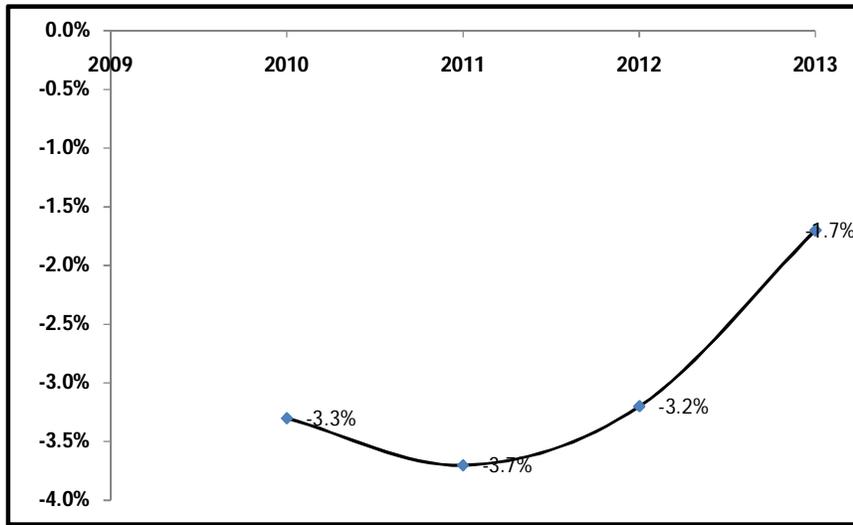
يوضح العائد علي رأس المال المستثمر في فندق كابري للأعوام (2010م - 2013م)

البيان	2010م	2011م	2012م	2013م
صافي الربح /الخسارة	(298625.20)	(325469.70)	(273157)	(134779.07)
رأس المال المستثمر	887827.12	8803648.86	8484121.42	8024213.50
العائد علي رأس المال المستثمر	3.3 %	3.7 %	3.2 %	1.7 % -

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق كابري للأعوام (2010م - 2013م).

الشكل (10/2/4)

يوضح العائد علي رأس المال المستثمر في فندق كابري للأعوام (2010م - 2013م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (16/2/4)

من الجدول (16 /2/4) والشكل (10/2/3) ، ومن خلال نسبة العائد يتضح للباحث في كل سنوات الدراسة من 2010 م - 2013م ، العائد علي رأس المال المستثمر في فندق كابري بالسالب . وهذا مؤشراً على أن إستثمار الفندق في أصوله الثابتة لا يحقق عائداً علي رأس المال المستثمر في أصول الفندق الرأسمالية .

الجدول (17/2/4)

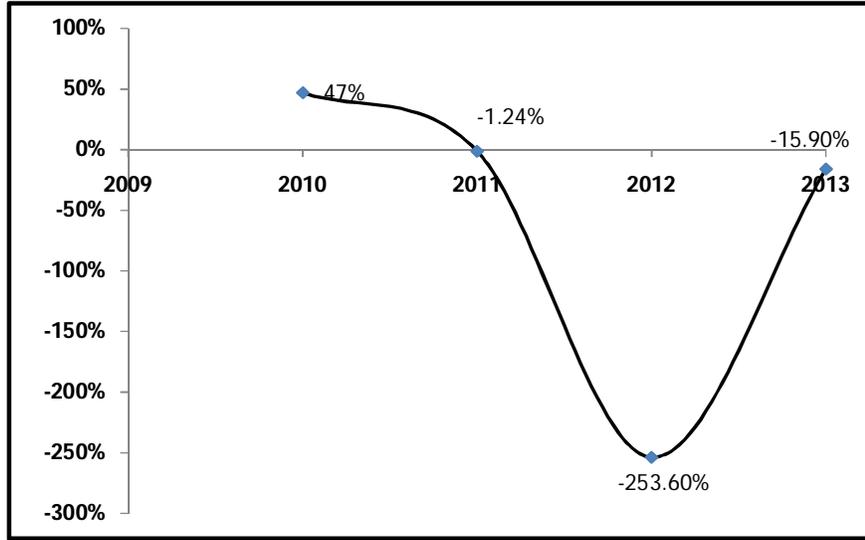
العائد علي رأس المال المستثمر في فندق رجنيسي للأعوام (2009م-2012م)

البيان	2009م	2010م	2011م	2012 م
صافي الربح/الخسارة	243654	(56340).	(1712802).	1773022.
رأس المال المستثمر	5147097	4532671	675373	1110405
العائد علي رأس المال المستثمر	%0.47	%1.24.	% 2.5 .	% 15.9.

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق رجنيسي للأعوام (2009 م - 2012م).

الشكل (11/2/4)

العائد علي رأس المال المستثمر في فندق رجنيسي للأعوام (2009م-2012م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (17/2/4)

الجدول (17/2/4) ، والشكل (11/2/4) ، يوضحا العائد علي رأس المال المستثمر في فندق رجنيسي ، ومن خلال العائد يتضح للباحث في سنة 2009م كانت العائد إيجابي ويمثل %0.47. وسرعان ما تحول علي سالب في السنوات التالية 2010م ، 2011م ، 2012م ، وذلك يرجع للخسائر التي حققت في تلك السنوات ، وظهور حساب فجأة بقائمة المركز المالي تحت مسمي حسابات هالكة بمبالغ كبيرة في نظر الباحث . وهذا مؤشر علي أن إستثمار الفندق في أصوله الثابتة لا يحقق عائداً علي رأس المال المستثمر في أصول الفندق الرأسمالية بخلاف سنة الأساس مما يستلزم إعادة النظر في سياسات الإستثمار المتبعة .

الجدول (18/2/4)

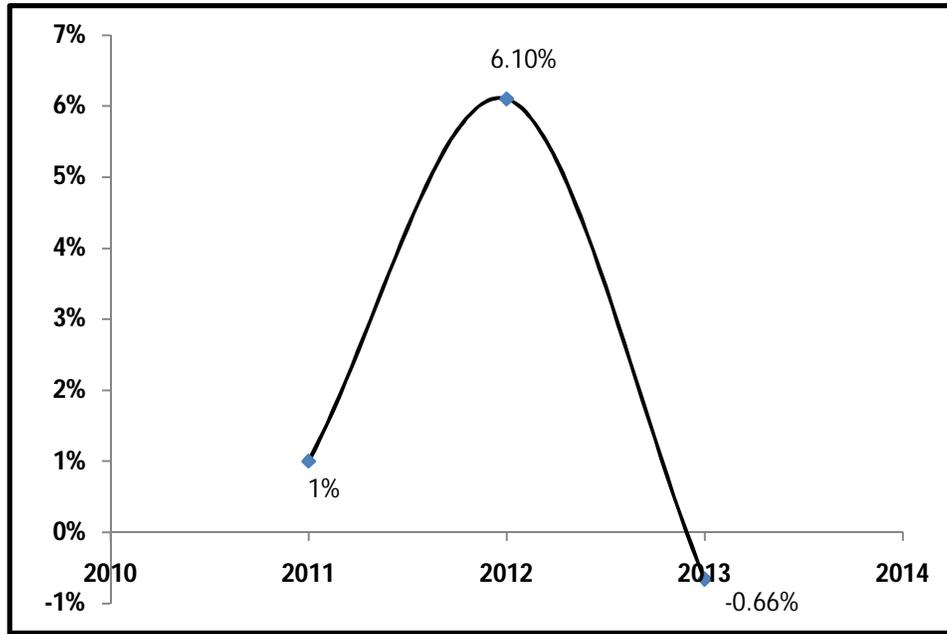
العائد علي رأس المال المستثمر في فندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م)

البيان	2011م	2012م	2013م
صافي خسارة	(848,957.80)	(1,100,524.16)	(1,468,809.58)
رأس المال المستثمر	(807,989.60)	(157,224.68)	2,211,352.54
العائد علي رأس المال المستثمر	%1	%6.1	-(0.66)%

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م).

الشكل (12 /2/4)

العائد علي رأس المال المستثمر في فندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (18/2/4)

الجدول (18/2/4) ، والشكل (12/2/4) ، يوضحا العائد علي رأس المال المستثمر في فندق قراند هوليداي فيلا ، ومن خلال العائد يتضح للباحث في كل سنوات الدراسة 2013 م كان رأس المال المستثمر بالموجب ويحقق عائد بالسالب يمثل نسبة - (0.66%) ، أما في العامين 2011م ، 2012م كان رأس المال المستثمر بالسالب ويحقق عائد وحقق الفندق أرباح بالسالب أي خسارة لذلك جاءت النتيجة للعائد بالموجب هذا يدل علي عدم تحقيق عائد أصلاً ، بل المعادلة الحسابية تقبل القسمة بالإشارة السالبة وتكون النتيجة موجبة ، إلا أن الباحث يفسر هذه النسبة بانها تعني تحقيق عائد بدرجة تكون خصماً علي الأصول الرأسمالية بالنسبة المحققة . وهذا مؤشر يدل

علي أن إستثمار الفندق في أصوله الثابتة لا يحقق عائداً علي رأس المال المستثمر في أصول الفندق الرأسمالية ، بل يقلل من قيمتها .

5. نسبة إجمالي الربح :

تستخدم هذه النسبة لتوضيح مدي صلاحية وكفاءة السياسات البيعية المتبعة .
هناك فنادق يسمح نظامها المحاسبي بالحصول علي بيانات تحليلية علي مستوي الأنشطة الأساسية للفندق كالمبيت ، والأطعمة والمشروبات والخدمات الفندقية الأخرى ، ويفضل حساب هذه النسبة علي مستوي كل نشاط من تلك الأنشطة علي حده . وتحسب بالمعادلة التالية :

$$\text{نسبة إجمالي الربح} = \frac{\text{إجمالي الربح}}{\text{صافي المبيعات}} \times 100\%$$

الجدول (19/2/4)

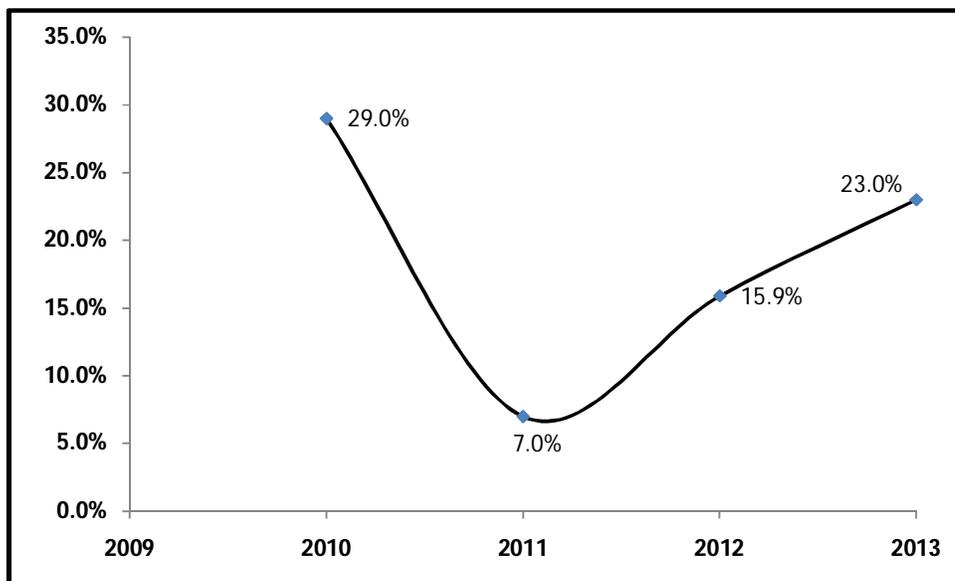
نسب إجمالي الربح لفندق كابري للأعوام (2010م-2013م)

البيان	2010م	2011م	2012م	2013م
إجمالي الربح	169738.80	42388.70	88370.80	96290.18
صافي المبيعات	583743	572248	552618	417257.48
نسبة إجمالي الربح	29%	7%	15.9%	23%

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق كابري للأعوام (2010م - 2013م) .

الشكل (13/2/4)

نسب إجمالي الربح لفندق كابري للأعوام (2010م-2013م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (19/2/4)

من الجدول (19/2/4) ، والشكل (13/2 /4) ، يتضح للباحث أن نسبة إجمالي الربح في فندق كابري في سنة الأساس 2010م هي الأفضل وتزيد عن العام 2011م بنسبة عالية تقريباً 22% ، وتزيد عن العام 2012م بنسبة تقريباً 14.9% ، وسنة 2012م تزيد عن سنة 2011م بنسبة تقريباً 8.9% . هنالك تحسن في إجمالي الربحية في العام 2013م.

يرجح الباحث تفاوت نسبة إجمالي الربح في سنوات الدراسة مؤشر علي عدم إتباع إدارة فندق كابري إعداد حسابات منفصلة للأقسام الرئيسية التي من خلال نتائج أعمالها يتضح لإدارة الفندق مواطن الضعف في الأداء
الجدول (20/2/4)

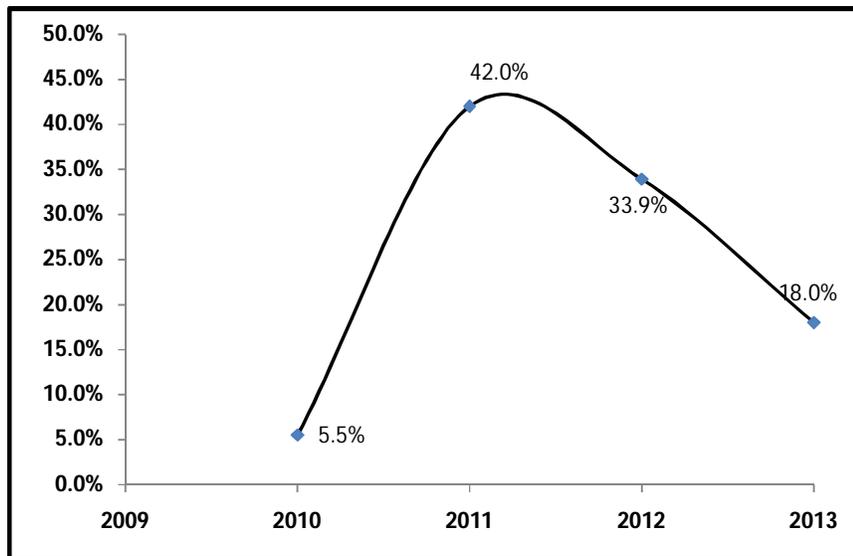
نسب إجمالي الربح لفندق رجنيسي للأعوام (2009م-2012م)

البيان	2009م	2010م	2011م	2012م
إجمالي الربح	3469898	3314920	1239555	669875
صافي المبيعات	62466181	7891679	3648056	3658172
نسبة إجمالي الربحية	5.5%	42%	33.9%	18%

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق رجنيسي للأعوام (2009م -2012م).

الشكل (14/2/4)

نسب إجمالي ربح فندق رجنيسي للأعوام (2009م-2012م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (20/2/4)

من خلال الجدول (20/2/4) ، والشكل (14/2/4) ، يتضح للباحث أن نسبة إجمالي الربح في فندق رجنيسي في 2009م هي الأقل، وزادت هذه النسبة في سنة 2010م ، وانخفضت بصورة مستمرة أي بنسبة 50% تقريباً في كل من عام 2011م ، 2012م.

الجدول (21/2/4)

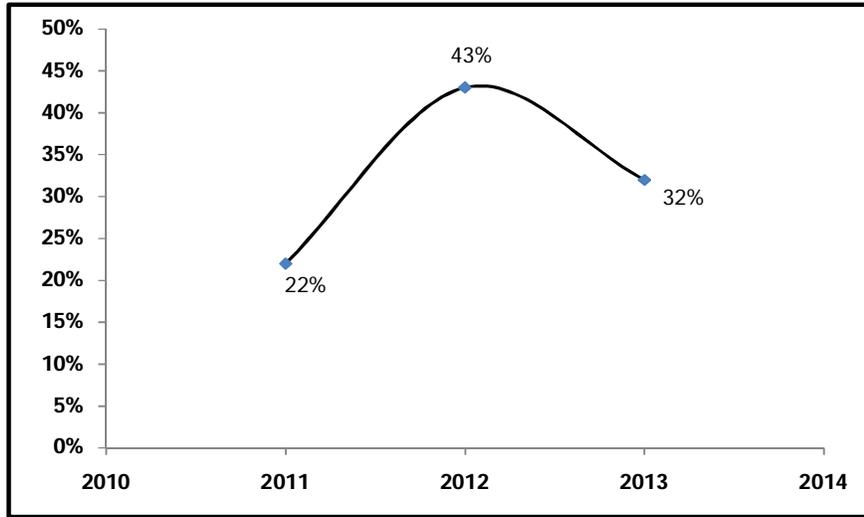
نسبة إجمالي ربحية فندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م)

البيان	2011م	2012م	2013م
إجمالي الربح	1,149,729.16	2,526,653.50	2,060,734.27
صافي المبيعات	5,133,022	5,768,569.17	6,497,871
نسبة إجمالي الربحية	22%	43%	32%

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م).

الشكل (15/2/4)

نسبة إجمالي ربحية فندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (21/2/4)

يبين الجدول (21/2/4) ، والشكل (15/2/4) ، نسبة إجمالي الربحية في فندق قراند هوليداي فيلا في سنة 2013م كانت الأفضل حيث حققت 43% ، بينما في العام 2011م كانت 22% ، والعام 2013م كانت 32% تقريباً .

يري الباحث أن نسبة إجمالي الربحية في سنوات الدراسة تدل علي عدم إتباع إدارة فندق قراند هوليداي فيلا إعداد حسابات منفصلة للأقسام الرئيسية التي من خلال نتائج أعمالها يتضح لإدارة الفندق مواطن الضعف في الأداء ، حيث حقق الفندق صافي خسارة في تلك السنوات .

6. نسبة صافي الربح :

تخصم المصروفات الإدارية والعمومية من إجمالي الربح للوصول إلي الأرباح الصافية ، وهذه النسبة تستخدم لقياس العلاقة بين صافي الأرباح وصافي المبيعات . وتحسب بالمعادلة التالية :

$$\text{نسبة صافي الربح} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{صافي المبيعات}} \times 100\%$$

الجدول (22/2/4)

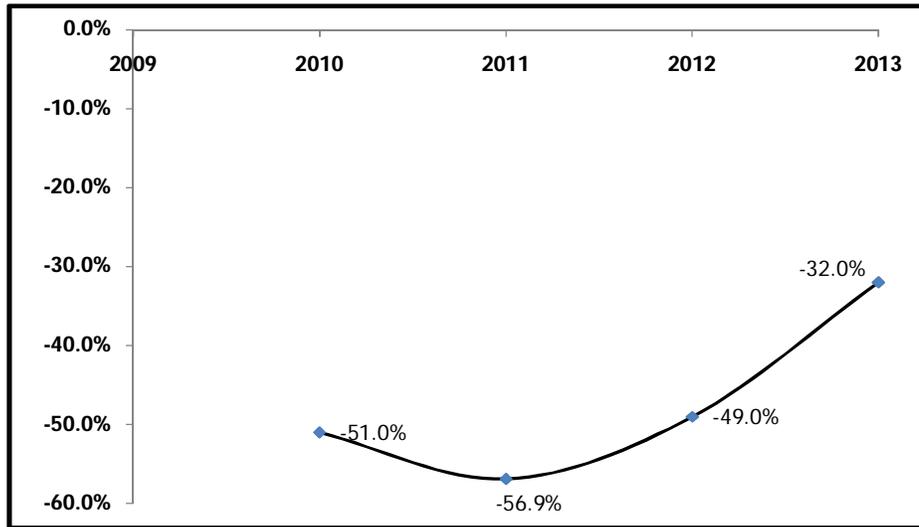
نسب صافي الربح لفندق كابري للأعوام (2010م-2013م)

البيان	2010م	2011م	2012م	2013م
صافي الربح/الخسارة	(298625.20)	(325469.70)	(273157)	(134779.07)
صافي المبيعات	583743	572248	552618	417257.48
نسبة صافي الربحية	- 51%	- 56.9%	- 49%	- 32%

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق كابري للأعوام (2010م - 2013م).

الشكل (16/2/4)

نسب صافي الربح لفندق كابري للأعوام (2010م-2013م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (22/2/4)

يبين الجدول (22/2 /43) ، والشكل (16/2/4) ، نسب صافي الربح والتي جاءت نتائجها في أعوام الدراسة بالسالب أي خلال فترة الدراسة لم يحقق الفندق ربح ، وبالمقارنة مع نسبة إجمالي الربحية لفندق كابري التي جاءت نسبتها بالترتيب كآآتي : 29% ، 7% ، 15.9% ، 23%. فيجب أن تكون العلاقة بين كل رقمين لكل سنة ذات متوازنة سنة 2010م نسبة إجمالي الربحية 29% ، ونسبة صافي الربحية . (51%) ، وسنة 2011م نسبة إجمالي الربحية 7% ونسبة صافي الربحية . (56.9%) ، وسنة 2012م نسبة إجمالي الربحية 15.9% ونسبة صافي الربحية.(49%) ، وسنة 2013م نسبة إجمالي الربحية 23%، وصافي الربحية-(32%).

يلاحظ الباحث أن هنالك فرق كبير بين نسبة إجمالي الربحية ونسبة صافي الربحية لفندق كابري خلال فترة الدراسة ، الأمر الذي يدل على وجود خلل في مكان ما في الأداء يبتلع قدر كبير من الأرباح الإجمالية ، كما يلاحظ الباحث إرتفاع في المصروفات الإدارية والعمومية للفندق .

الجدول (23/2/4)

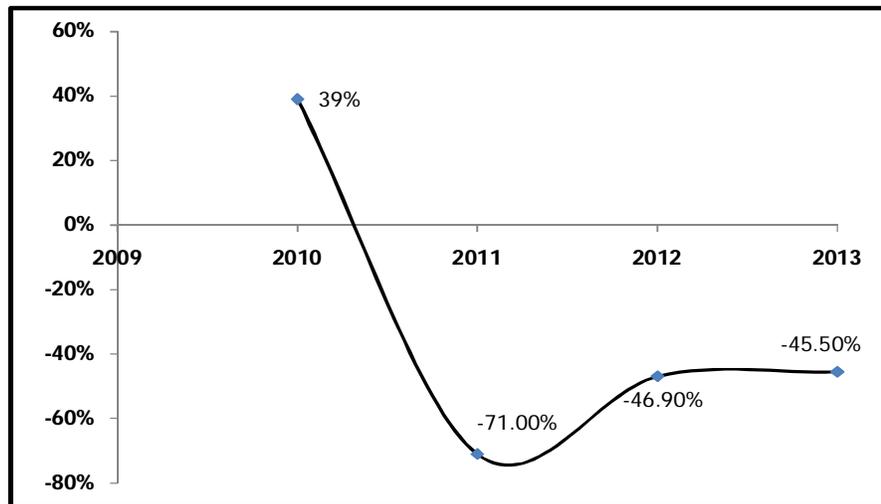
نسب صافي ربح فندق رجنيسي للأعوام (2009م - 2012م)

البيان	2009م	2010م	2011م	2012م
صافي الربح/خسارة	243654	(56340).	(1712802).	1773022.
صافي المبيعات	62466181	7891679	3648056	3658172
نسبة صافي الربحية	0.39%	71 .%	46.9 - %	48.5 - %

إعداد الباحث : بالإعتماد على بيانات القوائم المالية لفندق رجنيسي للأعوام (2009م - 2012م).

الشكل (17/2/4)

نسب صافي الربح لفندق رجنيسي للأعوام (2009م - 2012م)



إعداد الباحث : بالإعتماد على بيانات الجدول (23/2/4)

يتضح للباحث من خلال نسب صافي الربح والتي جاءت نتائجها في الأعوام الثلاث التي تلت سنة 2009م بالسالب ، بينما جاءت النسبة في سنة 2009م بالموجب وتمثل 0.39% وذلك لتحقيق الفندق ربحاً في هذه السنة. وبالمقارنة مع نسبة إجمالي الربحية لفندق رجنيسي التي جاءت نسبتها بالترتيب كالآتي : 5.5% ، 42% ، 33.9% ، 18%. فيجب أن تكون العلاقة بين كل رقمين لكل سنة متوازنة .

يلاحظ الباحث أن هنالك فوارق كبيرة بين نسبة إجمالي الربحية ونسبة صافي الربحية في فندق رجنيسي الأمر الذي يدل على وجود خلل في مكان ما في الأداء يبتلع قدر كبير من الأرباح الإجمالية . بخلاف سنة 2009م. كما يرى الباحث أن مؤشر نسبة صافي الربحية تدل على الإنذار المبكر بالفشل والتعثر المالي للفندق مستقبلاً.

الجدول (24/2/4)

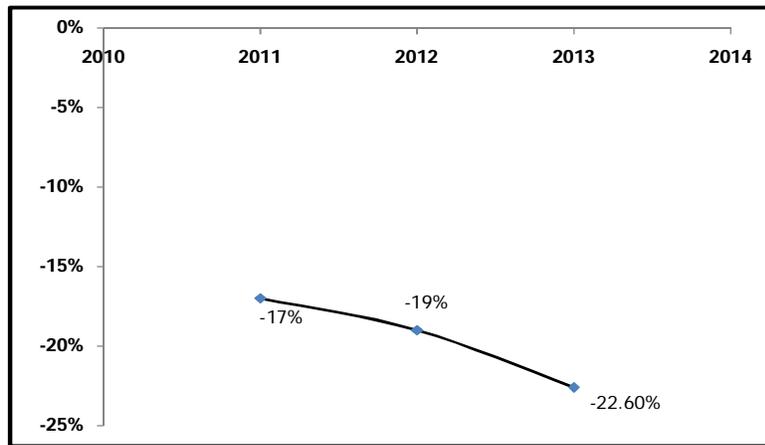
نسبة صافي ربحية فندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م)

البيان	2011م	2012م	2013م
صافي ربح/خسارة	(848,957.80)	(1,100,524.16)	(1,468,809.58)
صافي المبيعات	5,133,022	5,768,569.17	6,497,871
نسبة صافي الربحية	- (17%)	- (19%)	. 22.6%

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م).

الشكل (18/2/4)

نسبة صافي ربحية فندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (24/2/4)

يتضح للباحث من خلال نسب صافي الربحية والتي جاءت نتيجتها في سنوات الدراسة بالسالب ، حيث حقق الفندق خلال فترة الدراسة خسائر متتالية ، وبالمقارنة مع نسبة إجمالي الربحية لفندق قراند هوليداي فيلا التي جاءت نسبتها بالترتيب كالآتي : 22% ، 43% ، 32% ، فيجب أن تكون العلاقة بين كل رقمين لكل سنة متوازنة . ويلاحظ الباحث فرق كبير بين النسبتان ، و يرجح الباحث أن هناك وجود خلل ما في مكان ما في الأداء يبتلع قدر كبير من الأرباح الإجمالية ، كما يلاحظ الباحث إرتفاع في المصروفات الإدارية والعمومية للفندق . هذا مؤشر يدل علي عدم جودة الإستثمار حيث هنالك إرتفاع مستمر في تحقيق الخسارة .

7. متوسط فترة التحصيل :

هذه النسب في المنشآت الفندقية ليس ذات أثر كبير، ويرجع ذلك إلي طبيعة المعاملات الفندقية ذات الصبغة النقدية ، حيث أن النزلاء في الغالب يدفعوا قيمة المبيت والأطعمة والمشروبات والخدمات الأخرى وقت الحصول عليها أو خلال أيام محدودة أيام الإقامة . وتحسب بالمعادلة التالية :

$$\text{متوسط فترة التحصيل} = \frac{\text{المدينون}}{100\%}$$

متوسط المبيعات الآجلة الأسبوعية

من خلال بيانات القوائم المالية المتوفرة للباحث ، لا يمكن قياس هذه النسبة لعدم توفر معلومات وبيانات عن المبيعات الآجلة الأسبوعية في فندق كابري وفندق رجنيسي وفندق قراند هوليداي فيلا ، كما أن في الغالب تتم معاملات الفندق نقداً ويرجع ذلك لطبيعة نشاط الفندق .

8. معدل دوران الدائنين ومتوسط فترة السداد:

يستخدم هذا المعدل لإيجاد متوسط فترة السداد ، أي فترة الإئتمان التي يحصل عليها الفندق من الموردين بالنسبة لما يحتاجه من أصناف . ويحسب معدل دوران الدائنين بالمعادلة التالية :

$$\text{معدل دوران الدائنين} = \frac{\text{عدد أيام السنة}}{2} \times (\text{رصيد الدائنين أول المدة} + \text{رصيد الدائنين آخر المدة})$$

الجدول (25/2/4)

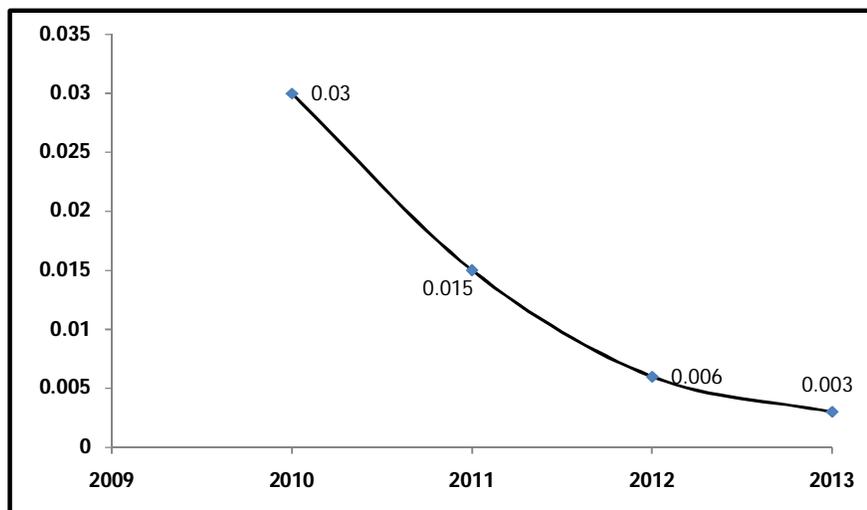
معدل دوران دائني فندق كابري للأعوام (2010م-2013م)

البيان	2010م	2011م	2012م	2013م
عدد أيام السنة	360 يوم	360 يوم	360 يوم	360 يوم
رصيد الدائنين أول المدة + رصيد الدائنين آخر المدة / 2	11941.60	234605.20	55582.70	96588.40
معدل دوران الدائنين	0.030 مرة	0.015 مرة	0.006 مرة	0.003 مرة

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق كابري للأعوام (2010م - 2013م)

الشكل (19/2/4)

معدل دوران دائني فندق كابري للأعوام (2010م-2013م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (25/2/4)

من خلال نسب معدل دوران الدائنين، يتضح للباحث أن فندق كابري لا تواجه مشكلة في سداد ديون الغير .

ويحسب متوسط فترة السداد بالمعادلة التالية :

$$\text{متوسط فترة السداد} = \frac{\text{عدد أيام السنة}}{\text{معدل دوران الدائنين}}$$

معدل دوران الدائنين

الجدول (26/2/4)

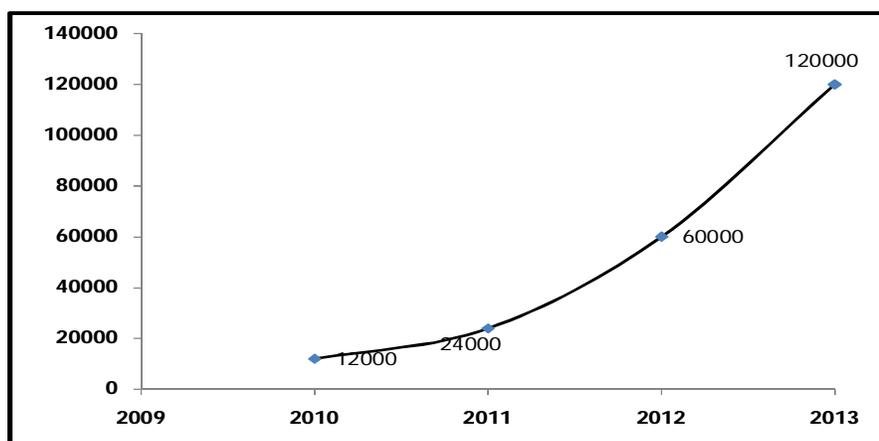
متوسط فترة السداد لفندق كابري للأعوام (2010م-2013م)

البيان	2010م	2011م	2012م	2013م
عدد أيام السنة	360 يوم	360 يوم	360 يوم	360
معدل دوران الدائنين	0.030 مرة	0.015 مرة	0.006 مرة	0.003
متوسط فترة السداد	12000 يوم	24000 يوم	60000 يوم	120000 يوم

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق كابري للأعوام (2010م - 2013م)

الشكل (20/2/4)

متوسط فترة السداد لفندق كابري للأعوام (2010م-2013م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (26/2/4)

من خلال الجدول (26/2/4) ، والشكل (20/2/4) ، يتبين متوسط فترة السداد للدائنين ، ويتضح للباحث أن فندق كابري في سنة 2010م يتكرر متوسط فترة السداد للدائنين 1000 في الشهر ، وفي سنة 2011م يتكرر متوسط فترة السداد 2000 في الشهر ، وفي سنة 2012م يتكرر متوسط فترة السداد 5000 في الشهر. والعام 2013 يتكرر متوسط السداد 10000، وهذا مؤشر إيجابي لإدارة الفندق إتجاه السداد للدائنين .

الجدول (27/2/4)

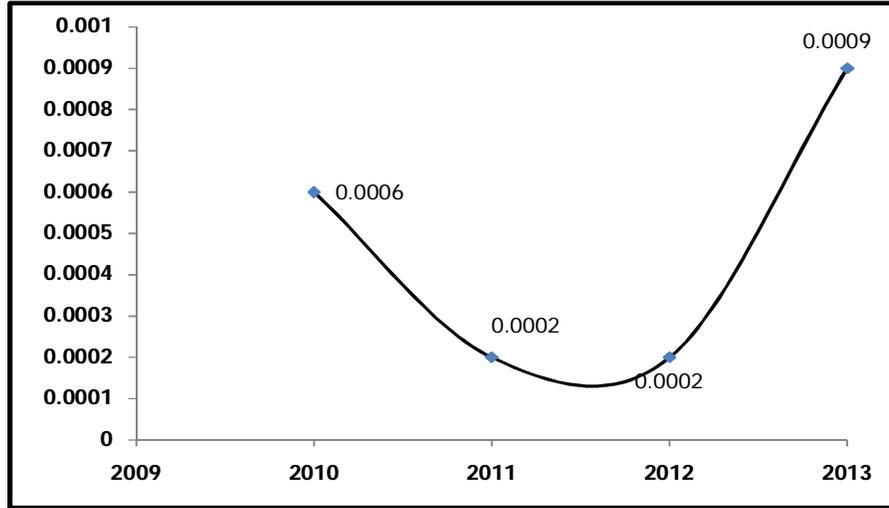
معدل دوران دائني فندق رجنيسي للأعوام (2009م - 2012م)

البيان	2009م	2010م	2011م	2012م
عدد أيام السنة	360 يوم	360 يوم	360 يوم	360 يوم
رصيد الدائنين أول المدة + رصيد الدائنين آخر المدة/2	581101	1408665	1885959	3161488
معدل دوران الدائنين	0.0006 مرة	0.0002 مرة	0.0002 مرة	0.0009 مرة

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق رجنيسي للأعوام (2009م - 2012م)

الشكل (21/2/4)

معدل دوران دائني فندق رجنيسي للأعوام (2009م - 2012م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (27/2/4)

من خلال نسب معدلات دوران الدائنين وهي تقريبا بعيدة جداً .

الجدول (28/2/4)

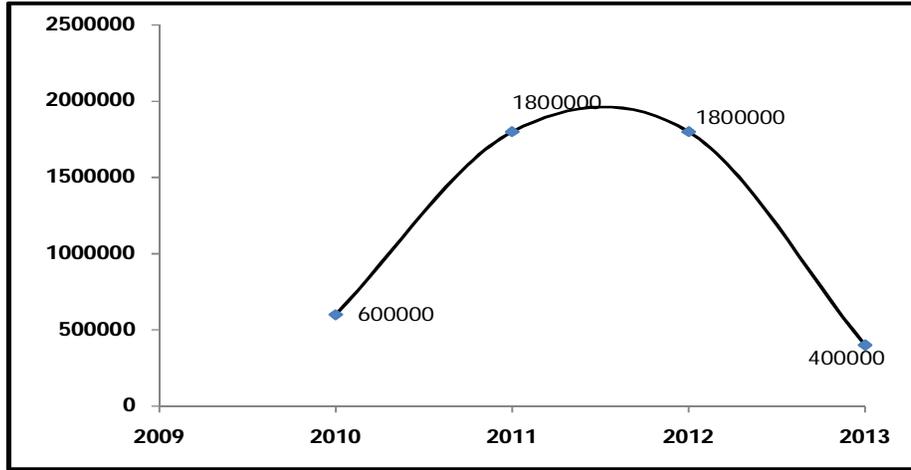
متوسط فترة السداد لفندق رجنيسي للأعوام (2009م - 2012م)

البيان	2009م	2010م	2011م	2012م
عدد أيام السنة	360 يوم	360 يوم	360 يوم	360 يوم
معدل دوران الدائنين	0.0006	0.0002	0.0002	0.0009
متوسط فترة السداد	600000 يوم	1800000 يوم	1800000 يوم	400000 يوم

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق رجنيسي للأعوام (2009م - 2012م)

الشكل (22/2/4)

متوسط فترة السداد لفندق رجنيسي للأعوام (2009م - 2012م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (28/2/4)

من خلال الجدول (28/2/4) ، والشكل (22/2/4) ، يتبين متوسط فترة السداد للدائنون ، ويتضح للباحث أن فندق رجنيسي في سنة 2009م يتكرر متوسط فترة السداد للدائنون 20000 في الشهر ، وفي سنة 2010م يتكرر متوسط فترة السداد 60000 في الشهر ، وفي سنة 2012م يتكرر متوسط فترة السداد 60000 تقريباً في الشهر ، وفي سنة 2012م يتكرر متوسط فترة السداد 133333 في الشهر. وهذا مؤشر إيجابي لإدارة الفندق إتجاه السداد للدائنون حيث يمكن أن تسدد بأعلي نسبة ، بالرغم من تأرجح المؤشر خلال فترة الدراسة.

1. متوسط فترة التحصيل :

$$\text{متوسط فترة التحصيل} = \frac{\text{المدينون}}{100\%}$$

متوسط المبيعات الأجلة الأسبوعية

من خلال بيانات القوائم المالية المتوفرة للباحث ، لا يمكن قياس هذه النسبة لعدم توفر معلومات وبيانات عن المبيعات الأجلة الأسبوعية في فندق قراند هوليداي فيلا ، كما أن في الغالب تتم معاملات الفندق نقداً ويرجع ذلك لطبيعة نشاط الفندق .

الجدول (29/2/4)

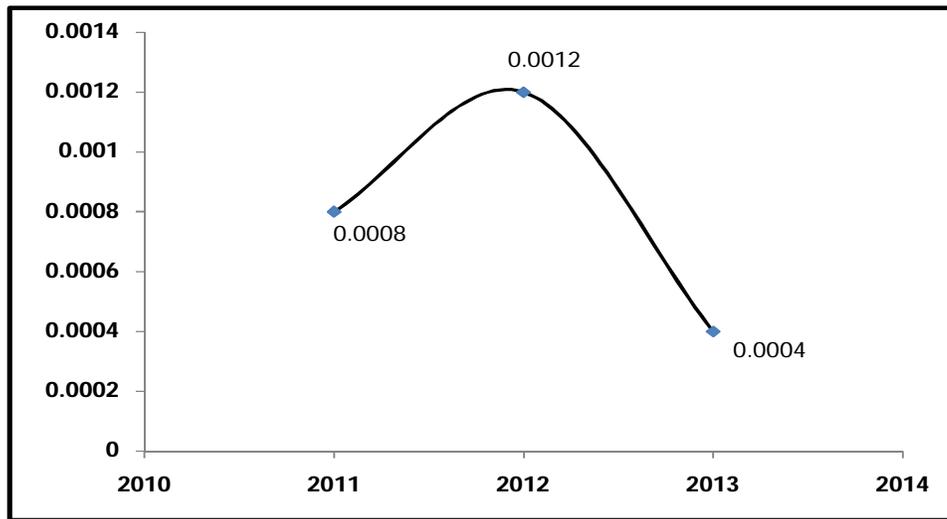
يوضح معدل دوران دائني فندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م)

البيان	2011م	2012م	2013م
عدد أيام السنة	360 يوم	360 يوم	360 يوم
رصيد الدائنين أول المدة + رصيد الدائنين آخر المدة/2	478,548	301,424.50	891.688
معدل دوران الدائنين	0.0008 مرة	0.0012 مرة	0,0004 مرة

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م).

الشكل (23/2/4)

يوضح معدل دوران دائني فندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (29/2/4)

من خلال نسب معدل دوران الدائنين يتضح للباحث أن فندق قراند هوليداي فيلا تواجه مشكلة في سداد الديون الأمر الذي يتطلب من إدارة الفندق وضع سياسات جيدة لسداد إلتزاماتها حتي تضمن الإستمرارية في النشاط .

الجدول (30/2/4)

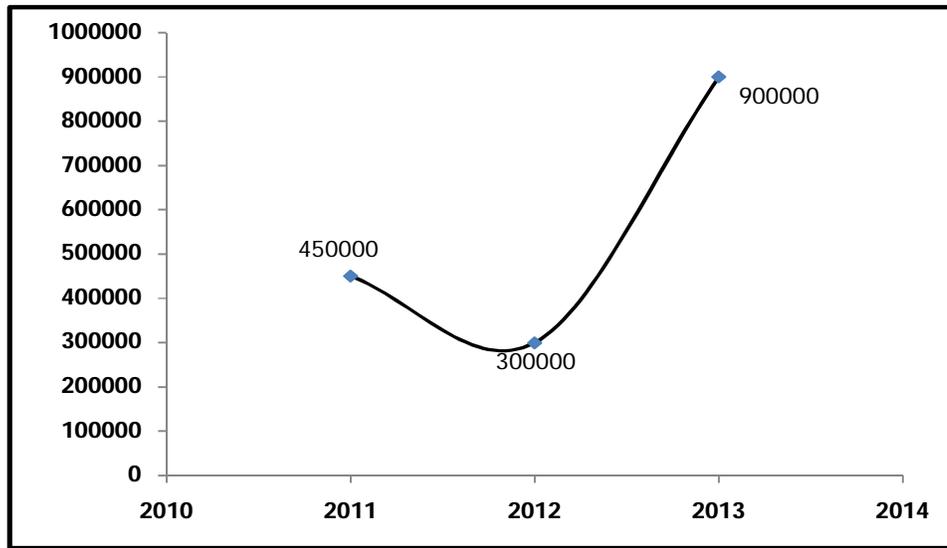
يوضح متوسط فترة السداد لفندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م)

البيان	2011م	2012 م	2013م
عدد أيام السنة	360 يوم	360 يوم	360 يوم
معدل دوران الدائنين	0.0008 يوم	0.0012 يوم	0.0004 يوم
متوسط فترة السداد	450000 يوم	300000 يوم	900000 يوم

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م).

الشكل (24/2/4)

يوضح متوسط فترة السداد لفندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (30/2/4)

من خلال نتائج حساب متوسط فترة السداد للدائنين. يتضح إرتفاع متوسط الفترة خلال فترة الدراسة ، وهذا مؤشر يدل علي أن إدارة الفندق لا تستطيع سداد الديوان في الأجل القريب .

9. نسب الكفاءة الإدارية :

تستخدم نسبة الكفاءة الإدارية لقياس مدي كفاءة الإدارة الفندقية في توجيه السياسات والإدارة . ويقوم الباحث بإجراء تطبيق أهم النسب وهي :

● إجمالي الأصول الثابتة

صافي المبيعات

تبين هذه النسبة العلاقة بين عائد كل جنيه مستثمر في أصول الفندق الثابتة بالنسبة إلي المبيعات .

الجدول (31/2/4)

يوضح العلاقة بين عائد كل جنيه مستثمر في أصول فندق كابري الثابتة بالنسبة للمبيعات للأعوام

(2010م-2013م)

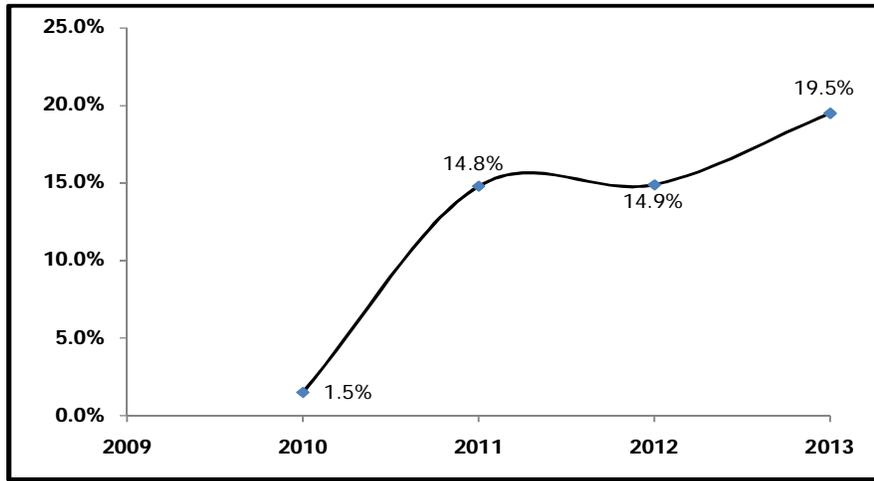
البيان	2010م	2011م	2012م	2013م
إجمالي الأصول الثابتة	8829866	8481270.40	8254734.40	8134051.45
صافي المبيعات	583743	572248	552618	417257.48
العائد	%1.5	%14.8	%14.9	%19.5

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية فندق كابري للأعوام (2010م - 2013م).

الشكل (25/2/4)

يوضح العلاقة بين عائد كل جنيه مستثمر في أصول فندق كابري الثابتة بالنسبة للمبيعات للأعوام

(2010م-2013م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (31/2/4)

الجدول (31/2/4)، والشكل (25/2/4)، يتضح عائد كل جنيه مستثمر في أصول فندق كابري الثابتة بالنسبة إلي المبيعات . ويتضح للباحث في سنة 2010م كان العائد يمثل 1.5 % بنسبة تقل عن سنة 2011م و2012م بـ 101% . هناك تحسن مستمر حتي بلغ العائد في العام 2013م نسبة 19.5% تقريباً .

• إجمالي تكاليف الخدمات الإدارية والتمويلية

صافي المبيعات

الجدول (32/2/4)

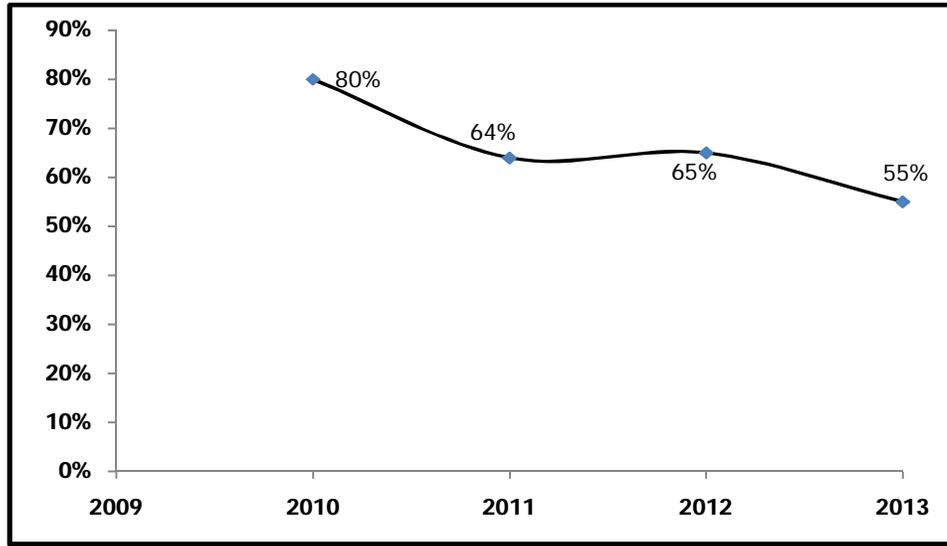
يوضح مدي كفاءة العملية الإدارية والتمويلية بالنسبة لمبيعات فندق كابري للأعوام (2010م-2012م)

البيان	2010م	2011م	2012م	2013م
إجمالي تكاليف الخدمات الإدارية والتمويلية	468364.20	367858.40	361527.80	231069.25
صافي المبيعات	583743	572248	552618	417257.48
نسبة الكفاءة	%80	%64	%65	%55

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق كابري للأعوام (2010م - 2013م)

الشكل (26/2/4)

يوضح مدي كفاءة العملية الإدارية والتمويلية بالنسبة لمبيعات فندق كابري للأعوام (2010م-2012م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (32/2/4)

يتبين للباحث من خلال الجدول والشكل أعلاه ، أن إدارة فندق كابري في خلال فترة الدراسة لم تحقق كفاءة في العملية الإدارية والتمويلية بالنسبة إلي المبيعات، حيث إرتفاع النسب يـُ دل علي إرتفاع التكاليف الإدارية والعمومية . هذا ما أشار إليه الباحث عندما تمت المقارنة بين نسبة إجمالي الربحية ونسبة صافي الربحية . كما يلاحظ الباحث خلال فترة الدراسة أن نسبة الكفاءة الإدارية والتمويلية تمثل أكثر من 50% من صافي المبيعات . وهذا يُل علي عدم وجود كفاءة إدارية وتمويلية بالنسبة إلي مبيعات الفندق خلال فترة الدراسة.

الجدول (33/2/4)

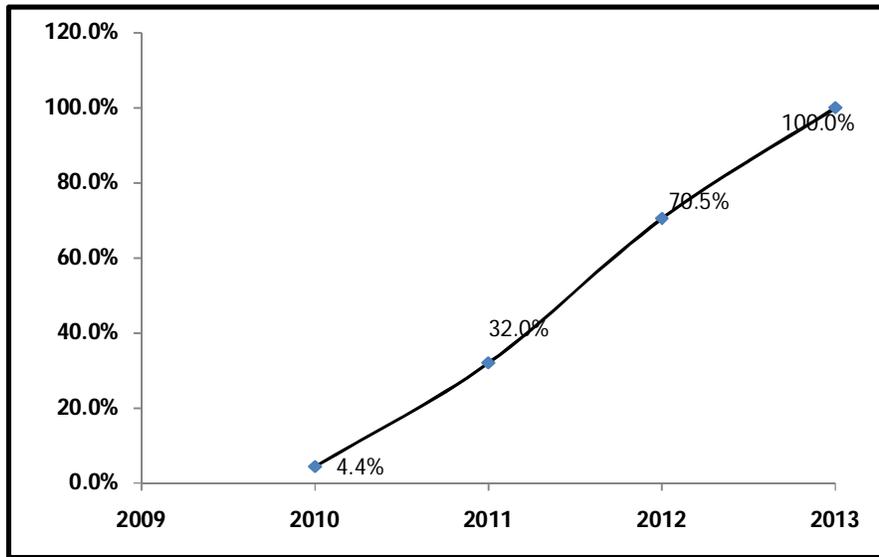
يوضح العلاقة بين عائد كل جنيه مستثمر في أصول فندق رجنيسي الثابتة بالنسبة إلي المبيعات للأعوام (2009م - 2012م).

البيان	2009م	2010م	2011م	2012م
إجمالي الأصول الثابتة	2758435	2551009	2572368	3665585
صافي المبيعات	62466181	7891679	3648056	3658172
العائد	19.5%	0.44%	0.32%	0.71%

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية فندق رجنيسي للأعوام (2009م - 2012م).

الشكل (27/2/4)

يوضح العلاقة بين عائد كل جنيه مستثمر في أصول فندق رجنيسي الثابتة بالنسبة إلي المبيعات للأعوام (2009م - 2012م).



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (33/2/4)

الجدول (33/2/4) ، والشكل (27/2/4) ، يوضحا عائد كل جنيه مستثمر في أصول فندق رجنيسي الثابتة بالنسبة للمبيعات . ويتضح للباحث في سنة 2009م ، كان العائد يمثل 19.5% تقريباً تمثل أعلى نسبة و في سنة 2010م كانت 0.44% ، في 2011م تمثل 0.32% وفي العام 2012م كانت 0.71% . هذه النسبة تشير إلي تذبذب العائد خلال فترة الدراسة ولا يوجد تحسن في الإستثمار في السنوات التالية سنة 2009م .

• إجمالي تكاليف الخدمات الإدارية والتمويلية

صافي المبيعات

الجدول (34/2/4)

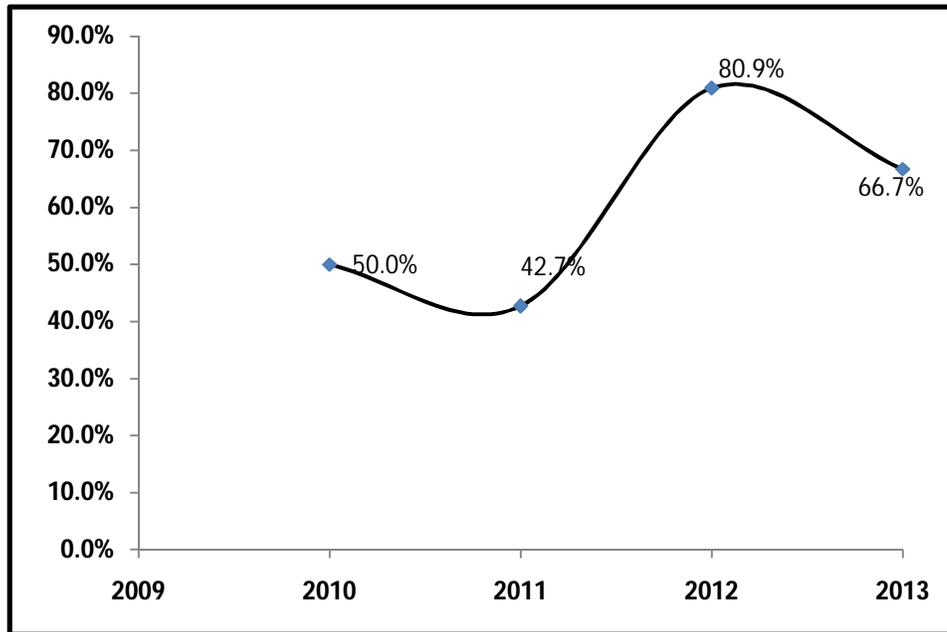
تحليل كفاءة العملية الإدارية والتمويلية بالنسبة لمبيعات فندق رجنيسي للأعوام (2009م - 2012م)

سنة 2012م	سنة 2011م	سنة 2010م	سنة 2009م	البيان
2442897	2952359	3371260	3226244	إجمالي تكاليف الخدمات الإدارية والتمويلية
3658172	3648056	7891679	62466181	صافي المبيعات
%66.7	%80.9	%42.7	%5.5	نسبة الكفاءة

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق رجنيسي للأعوام (2009م - 2012م)

الشكل (28/2/4)

تحليل كفاءة العملية الإدارية والتمويلية بالنسبة لمبيعات فندق رجنيسي للأعوام (2009م - 2012م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (34/2/4)

يتبين للباحث من خلال إخضاع المعادلة أعلاه للتحليل ، أن نسبة الكفاءة مرتفعة وهذا مؤشر في غير صالح الفندق . ما عدا في العام 2009م كان المؤشر يمثل 5.5%.

يلاحظ في العام 2011م إرتفاع نسبة الكفاءة الإدارية والتمويلية إلي 80.9% بالنسبة للمبيعات ، هذا يعني كل متحصلات المبيعات تصرف في الخدمات الإدارية والتمويلية ، مما أدي ذلك في رأي الباحث إلي تكبد الخسائر المتتالية ، وهذا مؤشر يؤدي إلي الأفلاس والإنهيار ما لم تعيد الإدارة النظر في سياساتها الإدارية .

• إجمالي تكاليف الخدمات التسويقية

صافي المبيعات

الجدول (35/2/4)

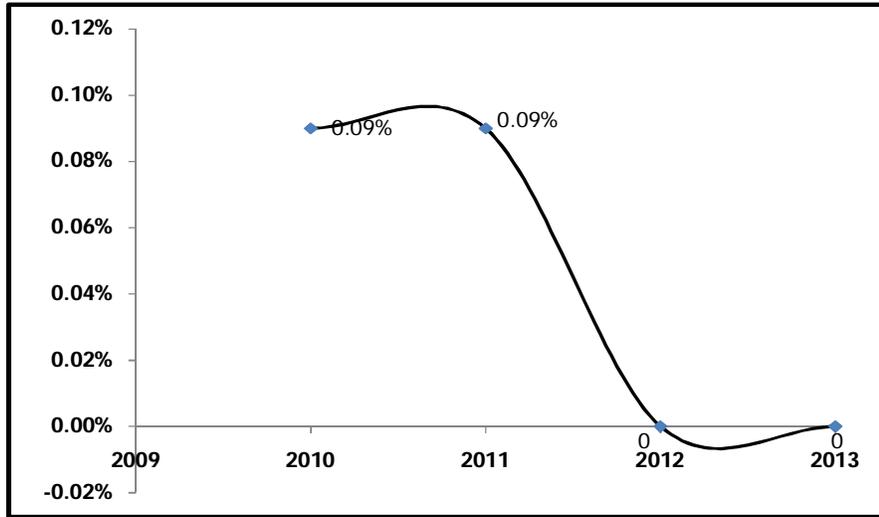
تحليل كفاءة الإدارة في التسويق بالنسبة لمبيعات فندق كابري للأعوام (2010م-2013م)

البيان	2010م	2011م	2012م	2012م
إجمالي التكاليف التسويقية	500	500	000	000
صافي المبيعات	583743	572248	552618	417257.48
نسبة الكفاءة	%0.09	%0.09	0.00	0.00

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق كابري للأعوام (2010م - 2013م).

الشكل (29/2/4)

تحليل كفاءة الإدارة في التسويق بالنسبة لمبيعات فندق كابري للأعوام (2010م-2013م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (35/2/4)

الجدول (35/2/4) ، والشكل (29/2/4) ، يوضحا نسبة كفاءة إدارة فندق كابري في التسويق بالنسبة إلي مبيعات الفندق عن 2010م ، 2011م ، ويتضح للباحث أن نسبة الكفاءة التسويقية التي حققت في سنة 2010م تمثل %0.09 ، وفي سنة 2011م تمثل %0.9 تقريبا . بينما لا تظهر مصاريف تسويق في العام 2012م ،والعام 2013م. ويلاحظ الباحث إنخفاض مبيعات سنة 2012م و 2013م عن سنة الأساس بنسبة %1.1 تقريبا ، وبنسبة %1 من سنة 2011م ،كما يلاحظ الباحث ضعف الإنفاق علي الدعاية والاعلان لتسويق خدمات الفندق.

الجدول (36/2/4)

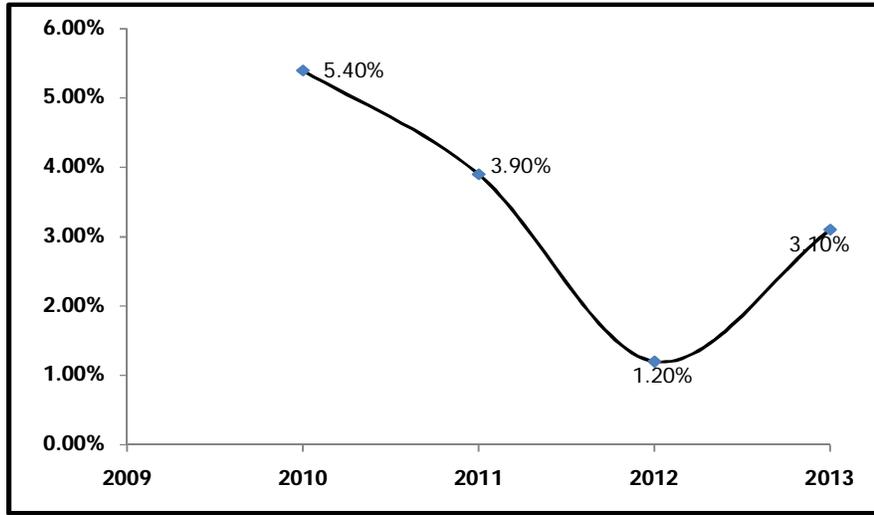
تحليل كفاءة الإدارة في التسويق بالنسبة لمبيعات فندق رجنيسي للأعوام (2009م-2012م)

البيان	2009م	2010م	2011م	2012م
إجمالي التكاليف التسويقية	337452	309391	44801	113672
صافي المبيعات	62466181	7891679	3648095	3658172
نسبة الكفاءة	5.4%	3.9%	1.2%	3.10%

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق رجنيسي للأعوام (2009م - 2012م) .

الشكل (30/2/4)

تحليل كفاءة الإدارة في التسويق بالنسبة لمبيعات فندق رجنيسي للأعوام (2009م-2012م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (36/2/3)

الجدول (36 /2/4) ، والشكل (30/2/4)، أن نسبة كفاءة إدارة فندق رجنيسي في التسويق بالنسبة لمبيعات الفندق عن 2010م ، 2011م ، 2012م ، أقل من نسبة الكفاءة التسويقية التي حققت في سنة 2009م ، والتي تمثل 5.4% ، وهي النسبة الأعلى، وفي سنة 2010م تمثل 3.9% . ، وفي سنة 2012م تمثل 3.10% . بينما إنخفضت النسبة في سنة 2011م حيث بلغت 1.2% .

كما يلاحظ الباحث من خلال نسب الكفاءة التسويقية بأنها موضوعية من حيث نتائج النسب ، إلا أن إيرادات المبيعات يمكن تزيد في حالة زيادة الصرف علي الترويجية والأعلان عن الخدمات التي يقدمها الفندق . من خلال مناقشة نتائج النسب للتحليل المالي بالتطبيق علي بيانات القوائم المالية لفندق رجنيسي الخرطوم للأعوام (2009م، 2010م، 2011م ، 2012م) .

إجمالي الأصول الثابتة

صافي المبيعات

تستخدم هذه النسبة العلاقة بين عائد كل جنيه في أصول الفندق الثابتة بالنسبة للمبيعات .

الجدول (37/2/4)

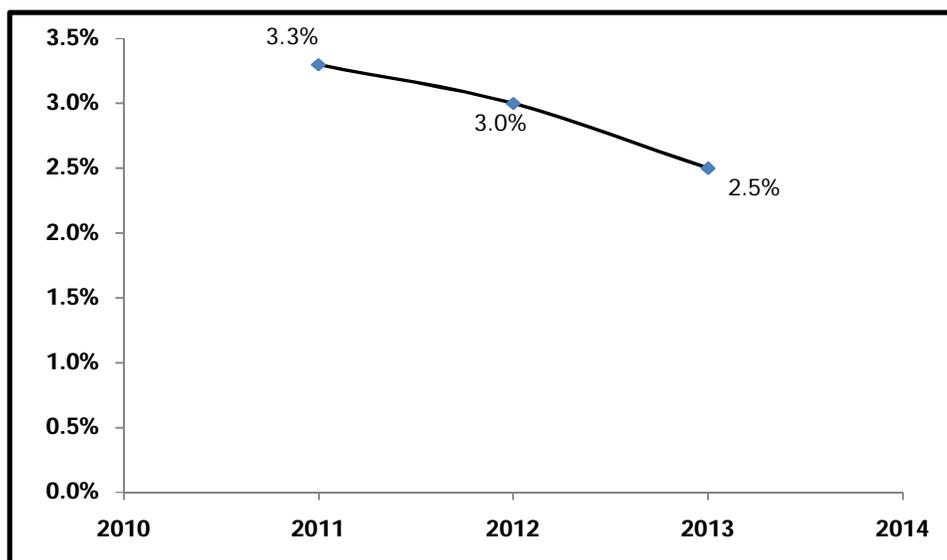
يوضح العلاقة بين عائد كل جنيه في أصول فندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م)

البيان	2011م	2012م	2013م
إجمالي الأصول الثابتة	16,865,303	17,229,642	16,500,962.99
صافي المبيعات	5,133,022	5,768,569.17	6,497,871
العائد	%3.3	%3	%2.5

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية فندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م).

الشكل (31/2/4)

يوضح العلاقة بين عائد كل جنيه في أصول فندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (37/2/4)

الجدول (37/2/4) ، والشكل (31/2/4) يوضحا عائد كل جنيه مستثمر في أصول فندق قراند هوليداي فيلا الثابتة بالنسبة إلي المبيعات . ويتضح للباحث ضعف نسبة العائد في كل سنوات الدراسة ، وهذا مؤشر يدل علي عدم وجود كفاءة إدارية في تحقيق عائد من المبيعات في الإستثمار في الأصول الثابتة .

إجمالي تكاليف الخدمات الإدارية والتمويلية

صافي المبيعات

الجدول (38/2/4)

يوضح مدى كفاءة العملية الإدارية والتمويلية بالنسبة لمبيعات فندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م -

2013م)

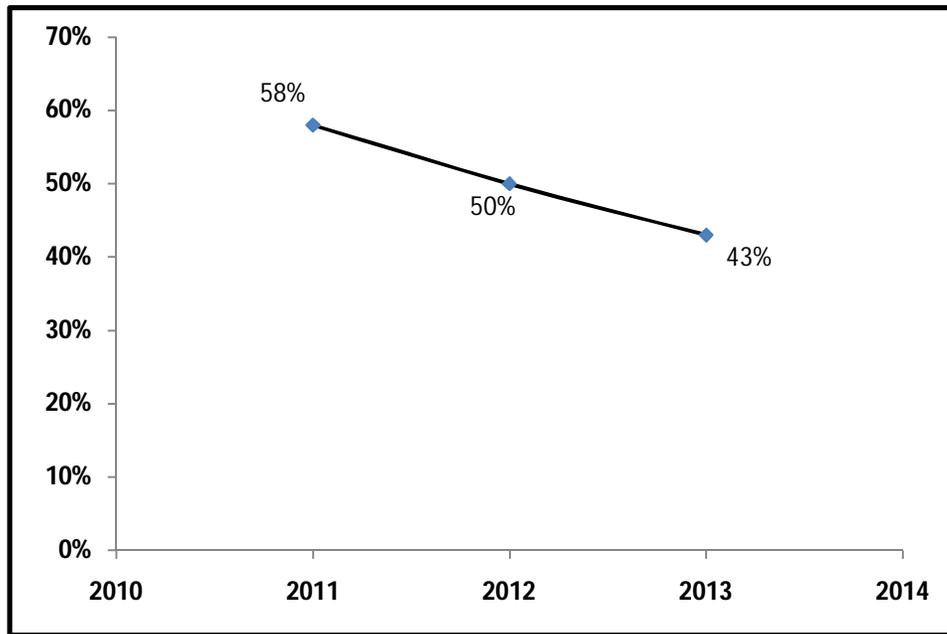
البيان	2011م	2012م	2013م
إجمالي تكاليف الخدمات الإدارية والتمويلية	2,961,432.35	2,877,341.66	2,799,864.85
صافي المبيعات	5,133,022	5,768,569.17	6,497,871
نسبة الكفاءة	%58	% 50	% 43

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م).

الشكل (32/2/4)

يوضح مدى كفاءة العملية الإدارية والتمويلية بالنسبة لمبيعات فندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م -

2013م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (38/2/3)

يتبين للباحث من خلال إخضع المعادلة أعلاه للتحليل ، أن إدارة فندق قراند هوليداي فيلا في خلال سنوات الدراسة كانت نسبة الكفاءة الإدارية عالية وهذا مؤشر في غير صالح الفندق حيث تمثل التكاليف الإدارية والتمويلية نسبة أكبر من 40% من مبيعات الفندق لذلك الفندق يحقق خسائر متتالية ، فيجب ضبط ومراقبة تلك التكاليف حتي لا تأثر علي سير الأداء مستقبلاً .

إجمالي تكاليف الخدمات التسويقية

صافي المبيعات

الجدول (39/2/4)

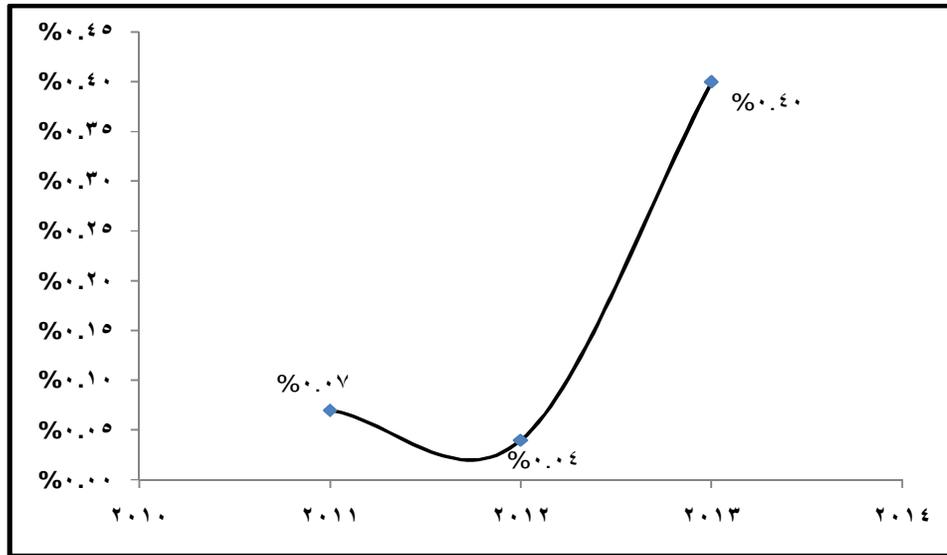
يوضح كفاءة الإدارة في التسويق بالنسبة لمبيعات فندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011 - 2013م)

البيان	2011م	2012م	2013م
إجمالي التكاليف التسويقية	381,263.30	213,826.90	209,634.30
صافي المبيعات	5,133,022	5,768,569.17	552,618
نسبة الكفاءة	%0.07	%0.04	%0.4

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م - 2013م).

الشكل (33/2/4)

يوضح كفاءة الإدارة في التسويق بالنسبة لمبيعات فندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011 - 2013م)



إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات الجدول (39/2/3)

الجدول (39/2/4) ، والشكل (33/2/4) ، يشير إلي نتائج نسبة الكفاءة التسويقية لتسويق خدمات فندق قراند هوليداي فيلا خلال سنوات الدراسة ، ومن خلال نتائج النسب يستنتج الباحث ضعف الكفاءة التسويقية . من خلال مناقشة نتائج النسب للتحليل المالي بالتطبيق علي بيانات القوائم المالية لفندق قراند هوليداي فيلا للأعوام (2011م ، 2012م ، 2013م) .

بعد تحليل بيانات فندق قراند هوليداي فيلا، ومناقشة كل النسب والمعدلات والمتوسطات ، وبعد الوصول للمؤشرات أعلاه ، يتضح للباحث أن إدارة فندق قراند هوليداي فيلا لا تخضع بيانات القوائم المالية للتحليل المالي حيث هنالك مؤشرات غير إيجابية لنتائج النسب في كل سنوات الدراسة وظهرت بصورة متتالية مما يدل علي عدم إدراك الإدارة لخطورتها مستقبلاً ، وعدم دراسة وتحليل القوائم المالية بهدف رسم الخطط المستقبلية واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة مواطن الخلل في الأداء .

بعد تحليل بيانات فندق كابري ومناقشة كل النسب والمعدلات والمتوسطات ، وبعد الوصول للمؤشرات أعلاه ، من خلال مناقشة نتائج النسب للتحليل المالي بالتطبيق علي بيانات القوائم المالية لفندق كابري الخرطوم للأعوام (2010م-2013م) .

يتضح للباحث أن إدارة فندق كابري لا تخضع بيانات القوائم المالية للتحليل المالي بغرض الإستعانة بنتائج التحليل في الرقابة والتخطيط ومعالجة مواطن الضعف في الأداء ، ذلك إتضح من خلال تكبد الفندق لخسائر متتالية ، وظهر نتائج غير إيجابية بصورة متتالية خلال فترة الدراسة .

بعد تحليل بيانات فندق رجنيسي ومناقشة كل النسب والمعدلات والمتوسطات ، وبعد الوصول للمؤشرات اعلاه ، يتضح للباحث أن إدارة فندق رجنيسي الخرطوم لا تخضع بيانات القوائم المالية للتحليل المالي حيث هنالك مؤشرات غير إيجابية لنتائج النسب في كل سنوات الدراسة وظهرت بصورة متتالية مما يدل علي عدم إدراك الإدارة لخطورتها مستقبلاً ، وعدم دراسة وتحليل القوائم المالية بهدف رسم الخطط المستقبلية واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة مواطن الخلل في الأداء .

كما إتضح للباحث من خلال نتائج عمليات التحليل علي بيانات الفنادق محل الدراسة . أن نسبة التداول في فندق كابري في حدود النسبة النمطية والموضوعية ، حيث بلغت هذه النسبة في سنة 2010م تمثل 1.1 مرة ، وفي سنة 2011م بلغت 1.9 مرة ، وفي 2012م ، و2013م بلغت 0.7 مرات تقريباً ، هذا مؤشر يدل علي موضوعية النسبة في السنتين الأولى وتراجعها في 2012م ، و2013م .

وبلغت هذه النسبة خلال سنوات الدراسة في فندق رجنيسي في سنة 2009م تمثل 3مرات ، وفي 2010م، 1.7 مرة ، وفي 2011م بلغت 0.06 مرة ، وفي عام 2012م بلغت 0.33 مرة ، تعتبر سنة 2009 م هي الأفضل ثم بعد ذلك أصبحت النسبة في إنخفاض مستمر ، وهذا مؤشر يدل علي عدم كفاءة إدارة الفندق في إدارة النقدية في الفترات التي تلت سنة 2009م .

في فندق قراند هوليداي فيلا النسبة ضعيفة جداً حيث بلغت علي التوالي 0.10% ، 0.012% ، 0.85% ، وهذا مؤشر يدل علي عدم مقدرة إدارة فندق قراند هوليداي فيلا علي سداد إلتزاماتها الجارية .

كما إشارت نتائج تحليل نسبة التداول السريعة إلي كفاءة إدارة فندق كابري في إدارة النقدية والمقدرة علي الوفاء بإلتزاماتها الجارية خلال السنتين الأولى من الدراسة، وكذلك فندق رجنيسي ،وشضعف كفاءة إدارة النقدية في السنوات الأخيرة من الدراسة ، بينما فندق قراند هوليداي فيلا ، فهنالک ضعف كفاءة في إدارة النقدية ، وهذا يشير علي عدم المقدرة علي الوفاء بالإلتزامات الجارية .

من خلال نتائج تحليل معدل دوران المخزون ، تبين للباحث أن معدل دوران المخزون في فندق كابري يمثل 151 مرة ، 329.8 مرة ، 110.5 مرة علي التوالي . هذا مؤشر إيجابي يدل علي كفاءة إدارة فندق كابري في إدارة المخزون ومراقبة المشتريات .

كما حقق فندق رجنيسي في سنة 2009م كفاءة في إدارة المخزون ومراقبة المشتريات حيث بلغ معدل الدوران 877.9 مرة ، وفي سنة 2010م بلغ 95.5 مرة ، وتساوي في سنة 2011، 2012م حيث بلغ 6.9 مرة . هذا مؤشر يَدُل علي تراجع معدل الدوران في سنوات التالية لسنة 2009م .

أما هذا المعدل في فندق قراند هوليداي فيلا ضعيف جداً ، ما يَدُل علي عدم كفاءة إدارة الفندق علي إدارة المخزن ومراقبة المشتريات .

كما تبين إستثمار الفنادق عينة الدراسة في الأصول الرأسمالية لا يحقق عائداً . ما عدا فندق رجنيسي حقق عائد يقدر بنسبة 0.47% في سنة 2009م .

أما نتائج نسبة إجمالي الربحية في فندق كابري بلغت 29% ، 7% ، 15.9% ، 23% علي التوالي خلال سنوات الدراسة ، بينما فندق رجنيسي تمثل النسبة فيه 5.5% ، 42% ، 33.5% ، 18% ، وتشير نتائج النسبة في فندق قراند هوليداي فيلا 22% ، 43% ، 32% علي التوالي .

بالمقارنة بين نسبة إجمالي الربحية للفنادق عينة الدراسة يتضح للباحث عدم إتباع إدارة الفنادق عينة الدراسة نظام محاسبة الأقسام ، وحتى تتمكن الإدارة من تقويم ومراقبة ومتابعة سير أداء كل قسم علي حده وتحديد المسؤولية .

أما نسبة صافي الربحية نتائجها جميعها في كل الفنادق عينة الدراسة بالسالب . ما عدا فندق رجنيسي في سنة 2009م حقق نسبة بالموجبة تقدر بـ 0.39% تقريباً .

بالمقارنة مع نسبة إجمالي الربحية في رأي الباحث أن هنالك خلل ما في مكان ما يبتلع قدر كبير من الأرباح الإجمالية . ويلاحظ الباحث ارتفاع المصروفات الإدارية والعمومية في الفنادق عينة الدراسة ، وعدم توازن العلاقة بين نسب إجمالي الربحية وصافي الربحية خلال فترة الدراسة في الفنادق محل الدراسة .

يتضح للباحث أن فندق إدارة كابري ذات كفاءة في القدرة في الوفاء بالتزامات ، وكذلك إدارة فندق رجنيسي . أما إدارة فندق قراند هوليداي فيلا يمثل متوسط فترة السداد معدلات عالية خلال سنوات الدراسة وارتفاع المعدل مؤشر سلبي يَدُل علي عدم قدرة علي الوفاء بالتزاماته .

يتضح للباحث أن نسبة الكفاءة الإدارية بينت نسبة عائد كل جنيه مستثمر في أصول فندق كابري الرأسمالية في سنة 2010م يمثل 1.5% ، سنة 2011م يمثل 14.8% ، وسنة 2012م يمثل 14.9% . وفي سنة 2013م يمثل 19.5% وهذا مؤشر إيجابي يَدُل علي تحسن مستمر .

بينما نسبة عائد كل جنيه مستثمر في أصول فندق رجنيسي الرأسمالية تمثل 19.5% ، 0.32% ، 0.71% ، 0.73% علي التوالي خلال فترة الدراسة ، وهنالك إنخفاض في المؤشر . أما في فندق قراند هوليداي فيلا تمثل النسبة 3.3% ، 3% ، 2.5% . ويلاحظ إنخفاض المؤشر . .

كما لم تحقق الفنادق عينة الدراسة كفاءة إدارية وتمويلية ، وكانت نسبة في كل الفنادق محل الدراسة أكثر من 40% ، وهذا مؤشر يَدُل علي أكثر من 40% من إيرادات المبيعات تمثل مصروفات إدارية ، مما ادي إرتفاع المؤشر إلي تحقق الخسائر المتتالية .

بعد مناقشة نتائج التحليل تبين أهمية استخدام النسب المحاسبية العامة (التقليدية) في تقييم أداء الفنادق مما يدل على قبول صحة الفرضية الأولى التي تعني : (استخدام أسلوب التحليل المالي كنظام للمعلومات قائم على منهج علمي دقيق ، يساعد في تقييم الأداء الفنادق بالسودان).

ثالثاً : استخدام النسب المالية (الخاصة) التشغيلية في تقييم أداء الفنادق محل الدراسة .
 للتحقق من صحة الفرضية الثانية التي تنص على أن : (تُفسر النسب التشغيلية الخاصة سير الأداء التشغيلي للفنادق بالسودان بدرجة أفضل من نظام الدفتر التحليلي اليومي الفندقي Daily Book) ، والفرضية الثالثة التي تنص على أن : (استخدام النسب التشغيلية الخاصة، يساعد علي توجيه جهود إدارة الفنادق بالسودان نحو الإستغلال الأمثل للطاقة المتاحة للإشغال الفندقي).

سيقوم الباحث بالدراسة بيانات الفنادق محل الدراسة عن شهر ديسمبر 2012م وتحليلها بواسطة النسب المحاسبية (الخاصة) التشغيلية ، ذلك لتوفر بيانات تستوف شروط متطلبات التحليل في تلك الفترة ، وكفاية الفترة لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات المتعلقة بهذه النسب.

1.بيانات فندق كابري عن ديسمبر 2012م :

تتكون النسب المحاسبية (الخاصة) التشغيلية من النسب التالية:

1. مجموعة نسب الإشغال الفندقي :

تهدف هذه النسب لقياس الطاقات الإيوائية أو الخدمية المتاحة ، وبين الطاقات الإيوائية أو الخدمية المستغلة فعلاً خلال فترة زمنية معينة (يومياً ، أسبوعياً ، شهرياً) . وتشمل كل من :

أ. نسبة إشغال الغرف الفندقية : وتحسب بالمعادلة التالية :

$$= \frac{\text{عدد الغرف المشغولة}}{\text{عدد الغرف المتاحة للإشغال}} \times 100\%$$

عدد الغرف المتاحة للإشغال

ب. نسبة إشغال النزلاء : وتحسب بالمعادلة التالية :

$$= \frac{\text{عدد النزلاء}}{\text{الطاقة المتاحة للإشغال}} \times 100\%$$

الطاقة المتاحة للإشغال

ت. نسبة إشغال المطعم : وتحسب بالمعادلة التالية :

$$= \frac{\text{عدد الوجبات المقدمة بالمطعم}}{\text{طاقة المطعم المتاحة (عدد المقاعد)}} \times 100\%$$

طاقة المطعم المتاحة (عدد المقاعد)

ث. معدل دوران المقعد : ويحسب بالمعادلة التالية :

$$= \frac{\text{عدد الوجبات المقدمة بالمطعم}}{\text{عدد المقاعد}} \times 100\%$$

عدد المقاعد

الجدول (40 / 2/4)

يوضح نسب مجموعة الإشغال لفندق كابري في شهر ديسمبر 2012م

نسبة إشغال المطعم	نسبة إشغال النزلاء	نسبة إشغال الغرف
528	264	237
100	85	85
%5.3	%3.10	%2.8

إعداد الباحث : بالإعتماد علي البيانات الإدارية والإحصائية والمالية لفندق كابري عن شهر ديسمبر 2012م يوضح الجدول (40/2/4) نسب مجموعة نسب الإشغال لفندق كابري الخرطوم عن شهر ديسمبر 2012م، واعتماد الباحث علي قياسها شهرياً وذلك لتوفر بيانات كافية في هذه الفترة . من خلال عمليات التحليل إتضح للباحث أن نسبة إشغال الغرف الشهرية تمثل 2.8% ، وهذه النسبة تشير إلي وجود طاقة أيوائية غير مستغلة بنسبة عالية جداً أي تقدر بنسبة 97.2% . أما نسبة إشغال النزلاء تمثل في شهر ديسمبر 2012م 3.10% ، وهي تقريباً نسبة موضوعية قياساً بنسبة إشغال الغرف ، كما بلغت نسبة إشغال المطعم في هذه الفترة 5.3% ، وبالمقارنة مع النسبتين السابقتين تشير النسبة إلي رضا من قبل النزلاء عن خدمات المطعم .

2. مجموعة نسب إنفاق النزلاء :

تهدف هذه النسب إلي قياس متوسط إنفاق النزيل الواحد علي خدمات الفندق المختلفة ، وتقيد في معرفة كفاءة الإدارة في تسويق خدمات الفندق ، وتساهم في رسم الخطط وسياسات التسعير لمختلف خدمات الفندق . وتشمل النسب التالية :

نسبة المتوسط العام لإنفاق النزيل الواحد .

$$= \frac{\text{إجمالي إيرادات الفندق من جميع خدماته}}{\text{عدد النزلاء}}$$

عدد النزلاء

أ. نسبة متوسط إنفاق النزيل الواحد علي المبيت .

$$= \frac{\text{إجمالي إيرادات المبيت}}{\text{عدد النزلاء}}$$

عدد النزلاء

ب. نسبة متوسط إنفاق النزيل الواحد علي الخدمات الأخرى .

$$= \frac{\text{إجمالي إيرادات الخدمات الأخرى}}{\text{عدد النزلاء}}$$

عدد النزلاء

ت. متوسط إنفاق النزيل الواحد علي الأطعمة والمشروبات .

$$= \frac{\text{إجمالي إيرادات الأطعمة والمشروبات}}{\text{عدد النزلاء}}$$

عدد النزلاء

ث. متوسط سعر بيع الوجبة .

$$= \frac{\text{إجمالي إيرادات الأغذية}}{\text{عدد الوجبات}}$$

الجدول (41/2/4)

يوضح مجموعة نسب إنفاق نزيل فندق كابري عن شهر ديسمبر 2012م

المتوسط العام لإنفاق النزيل الواحد	متوسط إنفاق النزيل علي المبيت	متوسط إنفاق النزيل علي الخدمات الأخري	متوسط إنفاق النزيل علي الأطعمة والمشروبات	متوسط سعر الوجبة
27911.9	19090.7	249.1	8572.1	8572.1
264	264	264	264	528
%10.6	%7.2	%0.94	%33.24	16.20

إعداد الباحث : بالإعتماد علي البيانات الإدارية والإحصائية والمالية لفندق كابري ديسمبر 2012م.

الجدول (41/2/4) يوضح مجموعة نسب إنفاق النزلاء علي خدمات فندق كابري في شهر ديسمبر 2012م

بعد التحليل إتضح أن متوسط الإنفاق العام للنزيل علي خدمات فندق كابري بلغت 10% ، ومتوسط إنفاق النزيل علي المبيت يمثل 7.2% ، ومتوسط الإنفاق علي الخدمات الأخرى بلغ نسبة 0.94% ، والإنفاق علي الأطعمة والمشروبات بلغ 33.24% ، بينما بلغت متوسط سعر الوجبة تقريباً 16.20 جنية.

يلاحظ الباحث أن خدمات الأطعمة والمشروبات لفندق كابري تشير إلي رضا النزلاء عنها ، ويؤكد ذلك النسبة التي حققت في إنفاق النزيل علي المطعم وبلغت 5.3% وكانت أعلى نسبة حققت في مجموعة نسب الإشغال الفندقي ، وعند إجراء التحليل علي مجموعة نسب إنفاق النزلاء ، جاءت نتيجة تحليل نسبة متوسط إنفاق النزيل علي الأطعمة بنسبة 33.24% وهي أعلى نسبة في إنفاق النزيل علي كافة خدمات فندق كابري بينما تمثل خدمات فندق كابري الأخرى أقل نسبة في الإنفاق حيث بلغت 0.94% وفي رأي الباحث هنالك عوامل خارجية أثرت علي إنفاق النزيل علي الخدمات الأخرى منها : توفر وسائل الأتصال الشخصي (الموبايل) ، إتساع دائرة الإتصالات (الأنترنت ، الواتساب ، وغيرها) . لذلك يركز النزلاء في الغالب علي خدمة الغسيل والكي فقط . أما الإنفاق علي المبيت الذي يمثل 7.2% فهو موضوعي بالمقارنة بنسبة إشغال الغرف لفندق كابري في شهر ديسمبر .

3. مجموعة نسب ربحية الأنشطة الفندقية :

تهدف هذه النسب إلي تحديد ربحية الأنشطة الفندقية ، وقياس العلاقة بين الأرباح والتكاليف لكل نشاط من تلك الأنشطة ، وذلك للتعرف علي كفاءة إدارة الفندق في إدارة كل نشاط ، وكذلك تحديد أيهما من

الأنشطة أكثر إسهاماً في الربحية ، وأيهما أقل إسهاماً ، كما تفيد في أغراض الرقابة ، واتخاذ القرارات . وتشمل النسب التالية :

أ. نسبة ربحية نشاط المبيت : وتحسب بالمعادلة التالية :

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

ب. نسبة ربحية نشاط الأغذية والمشروبات : تحسب بالمعادلة التالية :

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

ت. متوسط العائد علي المقعد : يحسب بالمعادلة التالية :

$$\text{متوسط العائد علي المقعد} = \frac{\text{إجمالي إيرادات الأغذية والمشروبات}}{\text{عدد المقاعد}} \times 100\%$$

ث. نسبة ربحية نشاط الخدمات الأخرى : تحسب بالمعادلة التالية :

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

ج. نسبة ربحية الفندق بكافة أقسامه : تحسب بالمعادلة التالية :

$$\text{نسبة ربحية الفندق} = \frac{\text{إجمالي إيرادات الفندق} - \text{إجمالي تكاليف الفندق}}{\text{إجمالي إيرادات الفندق}} \times 100\%$$

الجدول (42/2/4)

يوضح مجموعة نسب ربحية أنشطة فندق كابري عن شهر ديسمبر 2012م

نسبة ربحية الفندق ككل	نسبة ربحية نشاط الخدمات الأخرى	نسبة عائد المقعد	نسبة ربحية نشاط الأغذية والمشروبات	نسبة ربحية نشاط المبيت
10809.51	149.46	8572.1	3428.84	165346.89
27911.9	249.1	100	8572.1	2543.89
%39	%60	%8.6	%4	%65

إعداد الباحث: بالإعتماد علي البيانات الإدارية والإحصائية والمالية لفندق كابري ديسمبر 2012م.

الجدول (42/2/4) يوضح مجموعة نسب ربحية أنشطة فندق كابري عن شهر ديسمبر 2012م . ويتبين للباحث من خلال عمليات التحليل ، أن نسبة ربحية المبيت هي الأعلى حيث بلغت %65 ، وبلغت ربحية الخدمات

الأخري 60% تقريباً ونسبة العائد علي المقعد تمثل 8.6% تقريباً، أما نشاط المطعم حقق نسبة ضعيفة تقدر بـ 4% تقريباً .

يلاحظ الباحث أن فندق كابري يعتمد علي المبيت في أرباحه ،والخدمات الأخري ، ويقدم خدمات الأطعمة والمشروبات إلا أنها لا تحقق ربحية مناسبة ، وفي رأي الباحث أن ضعف النسبة قد يكون بسبب موقع الفندق داخل السوق العربي وتوجد بدائل للنزلاء في تناول وجباتهم بأسعار أقل ، وأيضاً نوع النزيل .

4. مجموعة نسب إيرادات وتكاليف التشغيل الفندقي :

تنقسم هذه النسب إلي مجموعتين فرعيتين علي النحو التالي :

أ. **نسب التكاليف المباشرة للتشغيل الفندقي :** وتستخدم لقياس العلاقة بين تكاليف التشغيل المباشرة

وإيرادات التشغيل المباشرة لكل نشاط من الأنشطة الفندقية الرئيسية . وتفيد في معرفة كفاءة التشغيل .

تشمل النسب التالية :

- نسبة تكاليف المبيت = إجمالي تكاليف المبيت × 100%

إجمالي إيرادات المبيت

- نسبة تكاليف الأطعمة = إجمالي تكاليف الأطعمة × 100%

إجمالي إيرادات الأطعمة

- نسبة تكاليف الخدمات الأخري = إجمالي تكاليف الخدمات الأخري × 100%

إجمالي إيرادات الخدمات الأخري

الجدول (43/2/4)

يوضح مجموعة نسب تكاليف التشغيل المباشرة لفندق كابري عن شهر ديسمبر 2012م

نسبة تكاليف المبيت	نسبة تكاليف الأطعمة	نسبة تكاليف الخدمات الأخري
2543.89	3428.84	8018.32
19090.7	8572.1	249.1
13%	40%	32%

إعداد الباحث : بالإعتماد علي البيانات الإدارية والإحصائية والمالية لفندق كابري ديسمبر 2012م.

الجدول (43/2/4) يوضح مجموعة نسب تكاليف التشغيل المباشرة لفندق كابري في شهر ديسمبر 2012 م .

يستخلص الباحث بعد إجراء التحليل النتائج التالية : (بلغت نسبة تكاليف المبيت أعلي نسبة وتمثل 13% ، وبلغت نسبة تكاليف الأطعمة 40% ، وتكاليف الخدمات الأخري 32%) .

ومن خلال هذه النسب يري الباحث أن تكاليف المبيت في فندق كابري موضوعية ومنطقية ، ذلك يرجع إلي أن خدمات المبيت تتطلب إنفاق أكبر حتي تحقق رضاء النزيل ، وبالمقارنة بين نسب تكاليف الأطعمة وتكاليف الخدمات الأخري ، في رأي الباحث أن تكاليف الخدمات الأخري موضوعية بالمقارنة مع ربحية الخدمات الأخري . أما الأطعمة والمشروبات هذه النسبة في حدود غير موضوعية بدليل تحقيق القسم نسبة ربحية ضعيفة جداً .

كما يلاحظ الباحث أن نسب تكاليف التشغيل المباشرة في مجملها موضوعية . بالمقارنة مع التكاليف العمومية والإدارية ، إذا خصص لكل قسم حساب منفصل ويتحمل مصروفاتها الإدارية قد يحقق أرباح مرضية .

ب. **نسب التكاليف غير المباشرة للتشغيل الفندقي** : تستخدم مجموعة هذه النسب لقياس العلاقة بين تكاليف التشغيل غير المباشرة لكل نشاط من الأنشطة المعاونة ، وبين إجمالي إيرادات الفندق ، ذلك لمعرفة كفاءة الإدارة في تشغيل تلك الأنشطة المعاونة . وتشمل النسب التالية :

$$\text{نسبة التكاليف الإدارية والعمومية} = \frac{\text{إجمالي التكاليف الإدارية والعمومية}}{\text{إجمالي إيرادات الفندق}} \times 100\%$$

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

$$\text{تكاليف الصيانة والإصلاح} = \frac{\text{إجمالي تكاليف الصيانة والإصلاح}}{\text{إجمالي إيرادات الفندق}} \times 100\%$$

الجدول (44/2/4)

يوضح مجموعة نسب التكاليف غير المباشرة لتشغيل فندق كابري عن سنة 2012م

نسبة تكاليف الصيانة والإصلاح	نسبة تكاليف الطاقة والآتارة	نسبة التكاليف الإدارية والعمومية
4126	246.7	361527.8
552618	552618	552618
0.75%	0.045%	65.4%

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق كابري لسنة 2012م.

الجدول (44/2/4) ، يوضح نسب التكاليف غير المباشرة لتشغيل فندق كابري عن سنة 2012م . قام الباحث بإجراء عملية التحليل لنسبة التكاليف غير المباشرة سنوياً وذلك لمتطلبات التحليل .

من خلال الجدول بلغت نسبة التكاليف الإدارية والعمومية 65.4% وهي النسبة الأعلى في التكاليف غير المباشرة بينما تكاليف الطاقة والآتارة بلغت نسبة 0.045% ، وتكاليف الصيانة والإصلاح بلغت 0.75% .

يتضح للباحث أن فندق كابري ينفق أموال كبيرة في المصروفات الإدارية والعمومية مما أثر ذلك علي ربحية الفندق ، ويؤكد ذلك عندما إستخرجت نسبة إجمالي الربحية كانت نسبة موضوعية من خلال العناصر المكونة لحسابها وعند إستخراج نسبة صافي الربحية جاءت النتيجة بالسالب وذلك يرجع لإرتفاع تكاليف الفندق الإدارية والعمومية . وهنا حققت التحليل بإستخدام النسب المحاسبية العامة (التقليدية) ، وبإستخدام النسب المحاسبية الخاصة (التشغيلية) إتفاق في إرتفاع نسبة تكاليف فندق كابري الإدارية والعمومية .

5. مجموعة النسب الخاصة بالعنصر البشري (العمالة) :

سيقوم الباحث بتقسيم هذه النسب إلى ثلاث مستويات ، (مستوي يتعلق بالنسب الخاصة بتكلفة العنصر البشري ، ومستوي يتعلق بالتدريب ، ومستوي يتعلق بقياس إنتاجية العنصر البشري).
وتفيد هذه النسب في معرفة كفاءة الإجراءات المتبعة في برامج القوي البشرية .
ويعتبر الباحث تطبيق هذه النسب علي البيانات المالية المتوفرة يميز هذه الدراسة من الدراسات السابقة في مجال الدراسة .

تشمل النسب الخاصة بالعنصر البشري النسب التالية حسب التقسيم السابق :

1.نسب تتعلق بكلفة العنصر البشري وهي :

- نسبة تكلفة العمالة = $\frac{\text{إجمالي الأجور (بما فيها المزايا)}}{\text{إجمالي الإيرادات}} \times 100\%$

- متوسط تكلفة العامل = $\frac{\text{إجمالي الأجور}}{\text{عدد العاملين}} \times 100\%$

- متوسط نصيب الغرف المتاحة للإشغال من الأجور

= $\frac{\text{إجمالي الأجور (بما فيها المزايا)}}{\text{عدد الغرف المشغولة}} \times 100\%$

عدد الغرف المشغولة

الجدول (45/2/4)

يوضح النسب الخاصة بالعنصر البشري في فندق كابري عن سنة 2012م

متوسط نصيب الغرف المتاحة للإشغال من الأجور	متوسط تكلفة العامل	نسبة تكلفة العمالة
163400	163400	163400
85	23	552618
%1.9	710	%29.5

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق كابري لسنة 2012م.

الجدول (45/2/4) ، يوضح النسب الخاصة بالعنصر البشري في فندق كابري عن سنة 2012م .

ولأغراض التحليل إعتد الباحث علي البيانات بفترة زمنية تقدر بسنة ، ويتبين للباحث أن تكلفة العمالة تمثل 29.5% ، وهي لأهمية العنصر البشري في القطاع الفندقي تعتبر نسبة موضوعية حيث الصناعة الفندقية تحتاج إلي كثافة في العمالة مقارنة بالتكاليف الأخرى ، وبالمقارنة مع نسبة متوسط نصيب الغرف المتاحة للإشغال من الأجور التي تمثل 1.9% ، نجد أن هذه النسبة موضوعية . بينما متوسط تكلفة العامل الذي يمثل 710 جنيه موضوعي .

2.نسب تتعلق بتدريب العنصر البشري :

يلاحظ الباحث رغم أهمية التدريب في أي مجال من المجالات المختلفة إلا أن الفنادق عينة الدراسة لا يوجد بها بند خاصة بالتدريب .

أوضح¹: أن تعيين العمال في الفندق حسب الوظيفة الشاغرة ومتطلبات الوظيفة قبل إشغالها أن يكون المتقدم لها من المؤهلين في مجالها وله خبرات السابقة ، الأمر الذي لا يكلف الفندق تكاليف تدريب . وعند وضع الميزانية للفندق لا يوجد بند بها يتعلق بالتدريب ، لذلك لا يتم الصرف علي التدريب .
يري الباحث لأهمية التدريب يجب أن تضع نسبة للتدريب في الميزانية وذلك لضمان جودة الخدمات المقدمة، ونيل رضا النزلاء ، وتقلل التلف والفاقد وذلك لتعدد أنشطة الفندق .

3.نسب تتعلق بإنتاجية العنصر البشري :

يُعبّر عن الوحدات المنتجة والمباعة في قطاع الفنادق بعدد الغرف ، أو عدد النزلاء ، او عدد الوجبات المقدمة .
وتقاس إنتاجية العنصر البشري فيها بالمعادلات التالية :

$$\text{أ. متوسط عدد الغرف التي يتم خدمتها لكل عامل} = \frac{\text{عدد الغرف المشغولة}}{\text{متوسط عدد العاملين}}$$

متوسط عدد العاملين

$$\text{ب. متوسط عدد النزلاء الذين يتم تقديمهم لكل عامل} = \frac{\text{عدد النزلاء}}{\text{متوسط عدد العاملين}}$$

متوسط عدد العاملين

$$\text{ت. متوسط عدد الوجبات التي يتم تقديمها لكل عامل} = \frac{\text{عدد الوجبات المقدمة}}{\text{متوسط عدد العاملين}}$$

متوسط عدد العاملين

$$\text{ث. مؤشر الإنتاجية} = \frac{\text{إجمالي المبيعات}}{\text{إجمالي الأجر}}$$

إجمالي الأجر

$$\text{ج. متوسط مساهمة كل عامل في الربح} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{متوسط عدد العاملين}}$$

متوسط عدد العاملين

$$\text{ح. متوسط مساهمة كل عامل في المبيعات} = \frac{\text{إجمالي المبيعات}}{\text{متوسط عدد العاملين}}$$

متوسط عدد العاملين

$$\text{خ. متوسط مساهمة كل عامل صافي المبيعات} = \frac{\text{إجمالي المبيعات . الأجر}}{\text{متوسط عدد العاملين}}$$

متوسط عدد العاملين

الجدول (46/2/4)

يوضح مجموعة نسب إنتاجية العنصر البشري في فندق كابري عن ديسمبر 2012م

النسبة	المعادلة	البيان
--------	----------	--------

¹. فيصل محمد نور ، المدير المالي لفندق ، مقابلة شخصية ، (الخرطوم : بتاريخ 2014/1/4م).

متوسط عدد الغرف التي يتم خدمتها لكل عامل	$\frac{237}{11.5}$	20.6%
متوسط عدد النزلاء الذين يتم تقديمهم لكل عامل	$\frac{264}{11.5}$	22.9%
مؤشر الإنتاجية	$\frac{552618}{27400}$	20.1%
متوسط مساهمة كل عامل في المبيعات	$\frac{552618}{11.5}$	48%
متوسط مساهمة كل عامل في الربح	-----	----
متوسط مساهمة كل عامل في صافي المبيعات	$\frac{27400 \cdot 552618}{11.5}$	45.6%

إعداد الباحث : بالإعتماد على بيانات السجلات الإدارية والإحصائية والمالية لفندق كابري 2012م.

الجدول (46/2/4) ، يوضح مجموعة نسب إنتاجية العنصر البشري في فندق كابري عن سنة 2012م. من خلال التحليل يتبين للباحث أن نسب متوسط مساهمة كل عامل في المبيعات لفندق كابري في عام 2012م هي الأعلى بين مجموعة النسب الأخرى حيث بلغت 48% ، بينما متوسط مساهمة كل عامل في صافي المبيعات بلغت نسبة 45.6% ، أما متوسط عدد النزلاء الذين يتم تقديمهم لكل عامل بلغت 22.9% ، ونسبة ، وبلغت نسبة متوسط عدد الغرف التي يتم خدمتها لكل عامل 20.6% ، ونسبة مؤشر الإنتاجية بلغت 20.1% وهي أقل نسبة بين مجموعة نسب إنتاجية العنصر البشري .

يلاحظ الباحث أن مؤشرات النسب موضوعية ونمطية في كل من متوسط مساهمة كل عامل في مبيعات الفندق ومتوسط مساهمة كل عامل في صافي المبيعات ويستدل الباحث بالمقابلة الشخصية التي إجرائها مع مدير التشغيل ، أوضح¹ : أن الفندق يتبع نظام النقاط في تحفيز العمال ويستند علي التقارير المعدة من قبل المشرفين المباشرين وفي العام 2012م بلغت جملة التحفيز (6) نقاط من (10) نقاط ، وبالمقارنة بين (6 من 10) ، نجد النسب تقريبا تمثل 60% ، عندما نقارن 60% بنسب متوسط المساهمة لكل عامل في كل من المبيعات وصافي المبيعات نجد النسب علي التوالي 48% ، 45.6% ، تقريبا فرق المقارنة يمثل 12% ، 14.4% حسب الترتيب للنسب ، في رأي الباحث هذا الفرق يكون للمظهر والسلوك وهي من العناصر المدرجة في حساب النقاط .

كما يستنتج الباحث أن ضعف نسبة متوسط عدد الغرف التي يتم خدمتها لكل عامل يرجع ذلك لعدد الغرف المتاحة للإشغال ونسبة الإشغال الفعلية . وهذه النسب يمكن أن تستفيد منها إدارة الفندق في وضع خطة تتعلق بإشغال الموارد البشرية للفندق .

يرى الباحث بعد مناقشة وتحليل نتائج النسب المحاسبية الخاصة التشغيلية ، إتضح سير الأداء من حيث مواضع القوة والضعف في أداء فندق كابري خلال الفترة الزمنية للتحليل ، وبعد إجراء المقارنات بين البنود المختلفة والمجموعات المتشابهة ذات العلاقة بالنزلاء ، خدمات الأتعمة والمشروبات ، خدمات المبيت ، الأنشطة المختلفة

¹ . خالد مصطفى أمين ، مدير التشغيل فندق كابري ، مقابلة شخصية ، الخرطوم بتاريخ 1/5/2014م)

لفندق كابري ، أتضح أهمية استخدام النسب التشغيلية في تقويم الأداء . وحتى تتمكن إدارة فندق كابري من معرفة وتقويم الأداء ، وتوجيه الجهود نحو الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة للفندق ، وتمكن من متابعة ومراقبة الأداء بصورة يومية وأسبوعية وشهرية وسنوية للوقوف علي مواضع القوة والضعف يستوجب ذلك الإعتماد علي النسب المحاسبية الخاصة التشغيلية بدلاً من الإعتماد علي نظام الدفتر التحليلي اليومي (Daily Book) .

2.بيانات فندق رجنيسي عن ديسمبر 2012م:

الجدول (47 / 2/4)

يوضح نسب مجموعة الإشغال لفندق رجنيسي في شهر ديسمبر 2012م

نسبة إشغال الغرف	نسبة إشغال النزلاء	نسبة إشغال المطعم
1168	157	314
87	87	75
%13.4	1.8	%4.9

إعداد الباحث : بالإعتماد علي البيانات الإدارية والإحصائية والمالية لفندق رجنيسي عن شهر ديسمبر 2012م يوضح الجدول (47/2/4) نسب مجموعة نسب الإشغال لفندق رجنيسي الخرطوم عن شهر ديسمبر 2012م، وإعتماد الباحث علي قياسها شهرياً وذلك لتوفر بيانات كافية في هذه الفترة . من خلال عمليات التحليل إتضح للباحث أن نسبة إشغال الغرف الشهرية تمثل 13.4% ، وهذه النسبة تشير إلي وجود طاقة أيوائية غير مستغلة بنسبة عالية جداً أي تقدر بنسبة 86.6% . أما نسبة إشغال النزلاء تمثل في شهر ديسمبر 2012م ، 1.8% ، وهي تقريباً نسبة ضعيفة قياساً بنسبة إشغال الغرف وتفسر وجود نزلاء لإقامات قصيرة في غرفة مزدوجة، كما بلغت نسبة إشغال المطعم في هذه الفترة 4.9% ، وبالمقارنة مع النسبة إشغال النزلاء تشير هذه النسبة إلي رضاء من قبل النزلاء عن خدمات المطعم .

1. مجموعة نسب إنفاق النزلاء :

الجدول (48/2/4)

مجموعة نسب إنفاق نزلاء فندق رجنيسي عن شهر ديسمبر 2012م

المتوسط العام لإنفاق النزلاء الواحد	المتوسط إنفاق النزلاء علي المبيت	المتوسط إنفاق النزلاء علي الخدمات الأخرى	المتوسط إنفاق النزلاء علي الأطلعة والمشروبات	المتوسط سعر الوجبة

43108	43108	56375	13441	69816
314	157	157	157	157
137	%27.5	%35.9	%8.6	%44.5

إعداد الباحث : بالإعتماد علي البيانات الإدارية والإحصائية والمالية لفندق رجنيسي ديسمبر 2012م.

الجدول (48/2/4) يوضح مجموعة نسب إنفاق النزلاء علي خدمات فندق رجنيسي في شهر ديسمبر 2012م بعد التحليل إتضح أن متوسط الإنفاق العام للنزول علي خدمات فندق رجنيسي بلغت 44.5% ، ومتوسط إنفاق النزول علي المبيت يمثل 8.6% ، ومتوسط الإنفاق علي الخدمات الأخرى بلغ نسبة 35.9% ، والإنفاق علي الأطعمة والمشروبات بلغ 27.5% ، بينما بلغت متوسط سعر الوجبة تقريبا 137 جنية.

يلاحظ الباحث أن خدمات فندق رجنيسي الأخرى تشير إلي رضا النزلاء عنها ، ويؤكد ذلك النسبة التي حققت في إنفاق النزول علي الخدمات الأخرى وبلغت 35.4% وكانت أعلى نسبة حققت في مجموعة نسب إنفاق نزول فندق رجنيسي عند إجراء التحليل علي مجموعة نسب إنفاق النزلاء ، كما يتضح رضا النزلاء عن الخدمات الأطعمة والمشروبات جاءت نتيجة تحليل نسبة متوسط إنفاق النزول علي الأطعمة بنسبة 27.5% . بينما تمثل خدمات المبيت في فندق رجنيسي أقل نسبة في الإنفاق حيث بلغت 8.6% وفي رأي الباحث هنالك عوامل خارجية أثرت علي إنفاق النزول علي الخدمات المبيت في تلك الفترة منها : وجود غرفة مزدوجة ، الإقامة القصيرة .

2. مجموعة نسب ربحية الأنشطة الفندقية :

الجدول (49/2/4)

مجموعة نسب ربحية أنشطة فندق رجنيسي عن شهر ديسمبر 2012م

نسبة ربحية الفندق ككل	نسبة ربحية نشاط الخدمات الأخرى	نسبة عائد المقعد	نسبة ربحية نشاط الأغذية والمشروبات	نسبة ربحية نشاط المبيت
58092	56375	43108	22167	1966
38533	6117	75	20941	11475
%0.15	%9.2	%57	%1.05	%17

إعداد الباحث: بالإعتماد علي البيانات الإدارية والإحصائية والمالية لفندق رجنيسي ديسمبر 2012م.

الجدول (49/2/4) يوضح مجموعة نسب ربحية أنشطة فندق رجنيسي عن شهر ديسمبر 2012م . ويتبين للباحث من خلال عمليات التحليل ، أن نسبة العائد علي المقعد هي الأعلى حيث تمثل 57% ، وتليها نسبة ربحية نشاط المبيت التي تمثل 17% ، بينما تمثل ربحية الأنشطة الأخرى 9.2% ، ونسبة ربحية الأطعمة والمشروبات هي الأقل نسبة وتمثل 1.05% ، أما نسبة ربحية الأنشطة الفندق ككل هي موضوعية ويرجع ذلك

لتحقيق خسارة في العام 2012م ، لذلك تحقق ربحية بنسبة 0.15% في شهر ديسمبر يدل علي عدم متابعة ومراقبة إدارة الفندق للعناصر المكونة للربح ، مما أدى ذلك لتحقيق الخسارة في نفس السنة .
يلاحظ الباحث أن فندق رجنيسي يعتمد علي إيرادات المبيت في أرباحه ، وهناك رضاء من قبل النزلاء علي الخدمات الأخرى (الغسيل والكي ، الحفلات ، السباحة وغيرها) ، حيث بلغت نسبتها 9.2% .
أما خدمات الأطفعة والمشروبات نسبتها ضعيفة مقارنة مع معدل دوران المعقد ، وفي رأي الباحث يرجع سبب إرتفاع معدل دوران المقعد للإقامات القصيرة قد يتناول النزيل المغادر وجبة واحدة فقط ، وفي نفس الوقت نزيل آخر مقيم يتناول تلك الوجبة ، علي المثال وجبة الفطور حيث جرت العادة في الفنادق ينتهي اليوم عند الساعة الثانية عشر ظهراً .
هذا التحليل يؤدي إلي مؤشرات منها : ضعف الرقابة علي تكاليف الأطفعة والمشروبات ، كفاءة الإدارة في تشغيل الخدمات الأخرى .

3. مجموعة نسب إيرادات وتكاليف التشغيل الفندقية :

الجدول (50/2/4)

يوضح مجموعة نسبة تكاليف التشغيل المباشرة لفندق رجنيسي عن شهر ديسمبر 2012م

نسب تكاليف المبيت	نسب تكاليف الأطفعة	نسب تكاليف الخدمات الأخرى
11475	20941	6117
13441	43108	39989
85%	48.6%	15%

إعداد الباحث : بالإعتماد علي البيانات الإدارية والإحصائية والمالية لفندق رجنيسي ديسمبر 2012م.

الجدول (50/2/4) يوضح مجموعة نسب تكاليف التشغيل المباشرة لفندق رجنيسي في شهر ديسمبر 2012م يستخلص الباحث بعد إجراء التحليل النتائج التالية : (بلغت نسبة تكاليف المبيت أعلي نسبة وتمثل 85% ، وبلغت نسبة تكاليف الأطفعة والمشروبات 48.6% ، وتكاليف الخدمات الأخرى 15% .
ومن خلال هذه النسب يري الباحث أن تكاليف المبيت في فندق رجنيسي موضوعية ومنطقية ، ذلك يرجع إلي أن خدمات المبيت تتطلب إنفاق أكبر حتي تحقق رضاء النزيل ، وبالمقارنة بين نسب تكاليف الأطفعة وتكاليف الخدمات الأخرى ، في رأي الباحث أن تكاليف الخدمات الأخرى موضوعية بالمقارنة مع ربحية الخدمات الأخرى . أما الأطفعة والمشروبات هذه النسبة تشير إلي عدم كفاءة إدارة هذا القسم .

نسب التكاليف غير المباشرة للتشغيل الفندقية :

الجدول (51/2/4)

مجموعة نسب التكاليف غير المباشرة لتشغيل فندق رجنيسي عن سنة 2012م

نسبة التكاليف الإدارية والعمومية	نسبة تكاليف الطاقة والآتارة	نسبة تكاليف الصيانة والإصلاح

113762	521723	2442897
3658172	3658172	3658172
%3.11	%14	%66

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق رجنيسي لسنة 2012م.

الجدول (51/2/4) ، يوضح نسب التكاليف غير المباشرة لتشغيل فندق رجنيسي عن سنة 2012م . قام الباحث بإجراء عملية التحليل لنسبة التكاليف غير المباشرة سنوياً وذلك لمتطلبات التحليل .

من خلال الجدول بلغت نسبة التكاليف الإدارية والعمومية 66% وهي النسبة الأعلى في التكاليف غير المباشرة بينما تكاليف الطاقة والآتارة بلغت نسبة 14% ، وتكاليف الصيانة والإصلاح بلغت 3.11% .

يتضح للباحث أن فندق رجنيسي ينفق أموال كبيرة في المصروفات الإدارية والعمومية مما أثر ذلك علي ربحية الفندق ، ويؤكد ذلك عندما إستخرجت نسبة إجمالي الربحية كانت نسبة موضوعية من خلال العناصر المكونة لحسابها وعند إستخراج نسبة صافي الربحية جاءت النتيجة بالسالب وذلك يرجع لإرتفاع تكاليف الفندق الإدارية والعمومية .وهنا حققت أدوات التحليل بإستخدام النسب المحاسبية العامة (التقليدية) ، وبإستخدام النسب المحاسبية الخاصة (التشغيلية) إتفاق في إرتفاع نسبة تكاليف فندق رجنيسي الإدارية والعمومية .

مجموعة النسب الخاصة بالعنصر البشري (العمالة) :

الجدول (52/2/4)

يوضح النسب الخاصة بالعنصر البشري في فندق رجنيسي عن سنة 2012م

متوسط نصيب الغرف المتاحة للإشغال من الأجر	نسبة تكلفة العامل	نسبة تكلفة العمالة
1027110	1027110	1027110
12016	108	3658172
%8.5	9510	%28

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق رجنيسي لسنة 2012م.

الجدول (52/2/4) ، يوضح النسب الخاصة بالعنصر البشري في فندق رجنيسي عن سنة 2012م .

ولأغراض التحليل إعتد الباحث علي البيانات بفترة زمنية تقدر بسنة ، ويتبين للباحث أن تكلفة العمالة تمثل 28% ، وهي لأهمية العنصر البشري في القطاع الفندقي تعتبر نسبة موضوعية حيث الصناعة الفندقية تحتاج إلي كثافة في العمالة مقارنة بالتكاليف الأخرى ، وبالمقارنة مع نسبة متوسط نصيب الغرف المتاحة للإشغال من الأجر التي تمثل 8.5% ، نجد أن هذه النسبة غير موضوعية ، ويتطلب ذلك من إدارة الفندق إعادة النظر في إدارة الموارد البشرية من حيث التكلفة والعدد . بينما متوسط تكلفة العامل الذي يمثل 9510 جنيه يشير إلي إرتفاع تكلفة العنصر البشري في فندق رجنيسي ، وبالمقارنة مع نسبة ربحية الأنشطة يتوصل الباحث إلي مؤشرات أهمها

: تأثير تكلفة العنصر البشري علي ربحية الفندق حيث لم يحقق الفندق أرباحاً خلال ثلاث سنوات متتالية ويحقق فيها إجمالي ربحية موضوعية ، ويتأكل بسبب إرتفاع التكاليف الإدارية والعمومية .

2.نسب تتعلق بتدريب العنصر البشري :

يلاحظ الباحث رغم أهمية التدريب في أي مجال من المجالات المختلفة إلا أن الفنادق عينة الدراسة لا يوجد بها بند خاصة بالتدريب .

أوضح¹: فندق رجنيسي بدأ نشاطه منذ السبعينات من القرن الماضي ، وكان في تلك الفترات المتتالية بعد التأسيس هنالك تدريب ، والأُن لا يوجد تدريب ذلك لأن معظم العاملين بالفندق من العمال المتدربين ، أيضاً إحتياجات الفندق في التوظيف أصبحت محدودة ويتم الإختيار لأي وظيفة شاغرة أو جديدة وفق معايير الإختيار التي يشترط فيها أن يكون المتقدم للوظيفة له خبرة سابقة في مجالها .

يري الباحث لأهمية التدريب يجب أن تضع نسبة للتدريب في الميزانية وذلك لضمان جودة الخدمات المقدمة، ونيل رضا النزلاء ، وتقلل التلف والفاقد وذلك لتعدد أنشطة الفندق .

3.نسب تتعلق بإنتاجية العنصر البشري :

الجدول (53/2/4)

مجموعة نسب إنتاجية العنصر البشري في فندق رجنيسي عن ديسمبر 2012م

النسبة	المعادلة	البيان
%21.6	$\frac{1168}{54}$	متوسط عدد الغرف التي يتم خدمتها لكل عامل
%2.9	$\frac{157}{54}$	متوسط عدد النزلاء الذين يتم تقديمهم لكل عامل
%35.6	$\frac{3658172}{1027110}$	مؤشر الإنتاجية
%67.7	$\frac{3658172}{54}$	متوسط مساهمة كل عامل في المبيعات
----	-----	متوسط مساهمة كل عامل في الربح
%48.7	$\frac{1027110 \cdot 3658172}{54}$	متوسط مساهمة كل عامل في صافي المبيعات

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات السجلات الإدارية والإحصائية والمالية لفندق رجنيسي 2012م

الجدول (53/2/4) ، يوضح مجموعة نسب إنتاجية العنصر البشري في فندق رجنيسي عن سنة 2012م.

من خلال التحليل يتبين للباحث أن نسب متوسط مساهمة كل عامل في المبيعات لفندق رجنيسي في عام 2012م هي الأعلى بين مجموعة النسب الأخرى حيث بلغت %67.7 ، بينما مؤشر الإنتاجية بلغ %35.6 وبلغت نسبة

¹. أسامة عوض حسين إبراهيم ، المدير التشغيل لفندق رجنيسي، مقابلة شخصية ، (الخرطوم : بتاريخ 22 /12/2014م) .

متوسط عدد الغرف التي يتم خدمتها لكل عامل 21.6% ، أما متوسط عدد النزلاء الذين يتم تقديمهم لكل عامل بلغت 2.9% ، وهو الأقل نسبة بين مجموعة نسب إنتاجية العنصر البشري .

يرى الباحث أن مؤشرات النسب موضوعية ونمطية في كل من متوسط مساهمة كل عامل في مبيعات الفندق ومتوسط مساهمة كل عامل في صافي المبيعات ويستدل الباحث بالمقابلة الشخصية التي إجرائها مع مدير التشغيل ، أوضح¹: أن الفندق يتبع نظام النقاط في تحفيز العمال ويستند علي التقارير المعدة من قبل المشرفين المباشرين وفي العام 2012م بلغت جملة التحفيز (5) نقاط من (7) نقاط ، وبالمقارنة بين (5 من 7) ، نجد النسب تقريباً تمثل 71% ، عندما نقارن 71% بنسب متوسط المساهمة لكل عامل في كل من المبيعات وصافي المبيعات نجد النسب علي التوالي 67.7% ، 48.7% ، تقريباً ، بإجراء المقارنة بين نسب مساهمة العامل في المبيعات ، وصافي المبيعات وأسلوب النقاط المتبع في فندق رجنيسي يمثل فرق متوسط النسب 12.8% ، 14.4 ، في رأي الباحث هذا الفرق يكون للمظهر والسلوك وهي من العناصر المدرجة في حساب النقاط .

كما يستنتج الباحث أن ضعف نسبة متوسط عدد الغرف التي يتم خدمتها لكل عامل ، ونسبة متوسط عدد النزلاء الذين يتم تقديمهم لكل عامل ، يرجع ذلك لعدد الغرف المتاحة للإشغال ونسبة الإشغال الفعلية . وهذه النسب يمكن أن تستفيد منها إدارة الفندق في وضع خطة تتعلق بإشغال الموارد البشرية للفندق . أما ضعف نسبة متوسط عدد النزلاء الذين يتم تقديمهم لكل عامل ، في رأي الباحث يرجع ذلك للإقامات القصيرة في تالفترة التي غطتها الدراسة ، ويمكن أن تطعي مؤشر لوجود طاقة بشرية فائضة .

يرى الباحث بعد مناقشة وتحليل نتائج النسب المحاسبية الخاصة التشغيلية ، إتضح سير الأداء من حيث مواضع القوة والضعف في أداء فندق رجنيسي خلال الفترة الزمنية للتحليل ، وبعد إجراء المقارنات بين البنود المختلفة والمجموعات المتشابهة ذات العلاقة بالنزلاء ، خدمات الأظعمة والمشروبات ، خدمات المبيت ، الأنشطة المختلفة لفندق رجنيسي ، أتضح أهمية استخدام النسب التشغيلية في تقويم الأداء . وحتى تتمكن إدارة فندق رجنيسي من معرفة وتقويم الأداء ، وتوجيه الجهود نحو الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة للفندق ، و متابعة ومراقبة الأداء بصورة يومية وأسبوعية وشهرية وسنوية للوقوف علي مواضع القوة والضعف يستوجب ذلك الإعتماد علي النسب المحاسبية الخاصة التشغيلية بدلاً من الإعتماد علي نظام الدفتر التحليلي اليومي (Daily Book) .

¹. أسامة عوض حسين إبراهيم ، المدير التشغيل لفندق رجنيسي، مقابلة شخصية ، (الخرطوم : بتاريخ 22 /12/2014م) .

3. بيانات فندق قراند هوليداي فيلا عن ديسمبر 2012م :

الجدول (54 / 2/4)

نسب مجموعة الإشغال لفندق قراند هوليداي فيلا 2012م

نسبة إشغال الغرف	نسبة إشغال النزلاء	نسبة إشغال المطعم
1893	1107	2214
135	135	220
%14	%8.2	%10.06

إعداد الباحث : بالإعتماد علي البيانات الإدارية والإحصائية والمالية لفندق قراند هوليداي فيلا عن شهر ديسمبر 2012م يوضح الجدول (54/2/4) ، مجموعة نسب الإشغال لفندق قراند هوليداي فيلا الخرطوم عن شهر ديسمبر 2012م ، وإعتماد الباحث علي قياسها شهرياً وذلك لتوفر بيانات كافية في هذه الفترة . من خلال عمليات التحليل إتضح للباحث أن نسبة إشغال الغرف الشهرية تمثل 14% ، وهذه النسبة تشير إلي وجود طاقة أيوائية غير مستغلة بنسبة عالية جداً أي تقدر بنسبة 86 % . أما نسبة إشغال النزلاء تمثل في شهر ديسمبر 2012م تمثل 8.2% ، وهي تقريباً نسبة موضوعية قياساً بنسبة إشغال الغرف ، كما بلغت نسبة إشغال المطعم في هذه الفترة 10.06% ، وبالمقارنة مع النسبتين السابقتين تشير النسبة إلي رضا من قبل النزلاء عن خدمات المطعم .

الجدول (55/2/4)

مجموعة نسب إنفاق نزيل فندق قراند هوليداي فيلا عن شهر ديسمبر 2012م

المتوسط العام لإنفاق النزيل الواحد	متوسط إنفاق النزيل علي المبيت	متوسط إنفاق النزيل علي الخدمات الأخرى	متوسط إنفاق النزيل علي الأطعمة والمشروبات	متوسط سعر الوجبة
480719.08	216246.6	109304.9	36947	36947
1107	1107	1107	1107	220
%43	%19.5	%9.9	%13.9	167.9

إعداد الباحث : بالإعتماد علي البيانات الإدارية والإحصائية والمالية لفندق قراند هوليداي فيلا عن شهر ديسمبر 2012م . الجدول (55/2/4) يوضح مجموعة نسب إنفاق النزلاء علي خدمات فندق قراند هوليداي فيلا في شهر ديسمبر 2012م .

بعد التحليل إتضح أن متوسط الإنفاق العام للنزيل علي خدمات الفندق بلغ 43% تقريباً ، ومتوسط إنفاق النزيل علي المبيت يمثل 19.5% تقريباً ، ومتوسط الإنفاق علي الخدمات الأخرى بلغ نسبة 9.9% ، والإنفاق علي الأطعمة والمشروبات بلغ 13.9% تقريباً ، بينما بلغت متوسط سعر الوجبة تقريباً 167.9 جنيه تقريباً .

يلاحظ الباحث أن خدمات المبيت في فندق قراند فيلا تشير إلي رضا النزلاء عنها ، ويؤكد ذلك النسبة التي حققت في إنفاق النزيل علي المبيت وبلغت 19.5% ، وكانت أعلى نسبة حققت في مجموعة نسب الإشغال الفندقي . كما يتضح للباحث ضعف إنفاق النزيل علي الخدمات الأخرى ، وفي رأي الباحث هنالك عوامل خارجية أثرت علي إنفاق النزيل علي الخدمات الأخرى منها : توفر وسائل الأتصال الشخصي (الموبايل) ، إتساع دائرة الإتصالات (الأنترنت ، الواتساب ، وغير ذلك من الوسائط) . لذلك يركز النزلاء في الغالب علي خدمة الغسيل والكي فقط .

أما الإنفاق علي الأطعمة والمشروبات الذي يمثل 13.9% ، هذا مؤشر موضوعي بالمقارنة بنسبة إشغال الغرف لفندق قراند هوليداي فيلا .

الجدول (56/2/4)

تحليل مجموعة نسب ربحية أنشطة فندق قراند هوليداي فيلا عن شهر ديسمبر 2012م

نسبة ربحية نشاط المبيت	نسبة ربحية نشاط الأغذية والمشروبات	نسبة عائد المقعد	نسبة ربحية نشاط الخدمات الأخرى	نسبة ربحية الفندق ككل
128010.5	47457.9	338504.6	149.46	198556.40
76730.8	85692.5	220	249.1	438362.34
%66.8	%55	%15.4	%60	%45

إعداد الباحث: بالإعتماد علي البيانات الإدارية والإحصائية والمالية لفندق قراند هوليداي فيلا ديسمبر 2012م.

الجدول (56/2/4) يوضح مجموعة نسب ربحية أنشطة فندق قراند هوليداي فيلا عن شهر ديسمبر 2012م . ويتبين للباحث من خلال عمليات التحليل ، أن نسبة ربحية نشاط المبيت هي الأعلى حيث تمثل 66.8% تقريباً ، والخدمات الأخرى تمثل 60% تقريباً و الأغذية والمشروبات تمثل 55% تقريباً ، ونسبة العائد علي المقعد تمثل 15.4% ، وتعطي مؤشرات تدل علي تناسب تكاليف التشغيل ، وتؤكد إرتفاع التكاليف الإدارية والعمومية مما تتحول هذه الأرباح إلي مصروفات إدارية والعمومية وقد تزيد عنها مما يتسبب في تحقيق الخسارة .

الجدول (57/2/4)

تحليل مجموعة نسبة تكاليف التشغيل المباشرة لفندق قراند هوليداي فيلا عن شهر ديسمبر 2012م

نسب تكاليف المبيت	نسب تكاليف الأطعمة	نسب تكاليف الخدمات الأخرى
480719	38504.6	54856
204741.9	85692.5	89483
%23.5	%45	%61

إعداد الباحث : بالإعتماد علي البيانات الإدارية والإحصائية والمالية لفندق قراند هوليداي فيلا ديسمبر 2012م.

الجدول (57/2/4) يوضح مجموعة نسب تكاليف التشغيل المباشرة لفندق قراند هوليداي فيلا في شهر ديسمبر 2012 .

يستخلص الباحث بعد إجراء التحليل النتائج التالية : (بلغت نسبة تكاليف المبيت 23.5% ، وبلغت نسبة تكاليف الأطعمة 54% ، وتكاليف الخدمات الأخرى 61% .

من خلال هذه النسب يتضح للباحث موضوعية النسب بالمقارنة مع أرباح الأنشطة الرئيسية .

لجدول (58/2/4)

تحليل مجموعة نسب التكاليف غير المباشرة لتشغيل فندق قراند هوليداي فيلا عن سنة 2012م

نسبة تكاليف الصيانة والإصلاح	نسبة تكاليف الطاقة والأتارة	نسبة التكاليف الإدارية والعمومية
419159	20184	1204167.40
5768569.17	5768569.17	5768569.17
%7.3	%19.5	%21

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق قراند هوليداي فيلا لسنة 2012م.

الجدول (58/2/4) ، يوضح نسب التكاليف غير المباشرة لتشغيل فندق قراند هوليداي فيلا عن سنة 2012م . قام الباحث بإجراء عملية التحليل لنسبة التكاليف غير المباشرة سنوياً وذلك لمتطلبات التحليل .

من خلال الجدول بلغت نسبة التكاليف الإدارية والعمومية 21% تقريباً ، وهي النسبة الأعلى في التكاليف غير المباشرة بينما تكاليف الطاقة والأتارة بلغت نسبة 19.5% ، وتكاليف الصيانة والإصلاح بلغت 7.3% .

يتضح للباحث أن فندق قراند هوليداي فيلا ينفق أموال كبيرة في المصروفات الإدارية والعمومية مما أثر ذلك علي ربحية الفندق ، ويؤكد ذلك عندما إستخرجت نسبة إجمالي الربحية كانت نسبة موضوعية من خلال العناصر المكونة لحسابها وعند إستخراج نسبة صافي الربحية جاءت النتيجة بالسالب وذلك يرجع لإرتفاع تكاليف الفندق الإدارية والعمومية .وهنا حقق إتفاق بين التحليل بإستخدام النسب المحاسبية العامة (التقليدية) ، والتحليل بإستخدام النسب المحاسبية الخاصة (التشغيلية) حيث يوجد إرتفاع في نسبة تكاليف الإدارية والعمومية في فندق قراند هوليداي فيلا. حيث أن مجموعها بلغ تقريباً 47.8% ، دون إضافة نسبة الإهلاك واتعاب المراجعة ، الأمر الذي يؤكد إرتفاع التكاليف الإدارية والعمومية سبب مباشر وراء الخسائر المتتالية .

الجدول (59/2/4)

تحليل النسب الخاصة بتكلفة العنصر البشري في فندق قراند هوليداي فيلا عن سنة 2012م

متوسط نصيب الغرف المتاحة للإشغال من الأجر	نسبة تكلفة العامل	نسبة تكلفة العمالة
10319982.92	10319982.92	10319982.92
162104	176	5768569.17
%63.7	2930.9	%18

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق قراند هوليداي فيلا لسنة 2012م.

الجدول (59/2/4) ، يوضح النسب الخاصة بالعنصر البشري في فندق قراند هوليداي فيلا عن سنة 2012م . ولأغراض التحليل إعتد الباحث علي البيانات بفترة زمنية تقدر بسنة ، ويتبين للباحث أن تكلفة العمالة تمثل 18% ، وهي لأهمية العنصر البشري في القطاع الفندقية تعتبر هذه نسبة غيرموضوعية حيث الصناعة الفندقية تحتاج إلي كفاءة بشرية ، وبالمقارنة مع نسبة متوسط نصيب الغرف المتاحة للإشغال من الأجر التي تمثل 63.7% ، نجد أن هذه النسبة تدل علي فائض عمالة . بينما متوسط تكلفة العامل الذي يمثل 2930.9 جنيه تقريباً .

نسب تتعلق بتدريب العنصر البشري :

يلاحظ الباحث رغم أهمية التدريب في أي مجال من المجالات المختلفة إلا أن الفنادق عينة الدراسة لا يوجد بها بند خاصة بالتدريب .

أوضح¹: أن تعيين العمال في الفندق حسب الوظيفة الشاغرة ومتطلبات الوظيفة قبل إشغالها أن يكون المتقدم لها من المؤهلين في مجالها وله خبرات السابقة ، الأمر الذي لا يكلف الفندق تكاليف تدريب . وعند وضع الميزانية للفندق لا يوجد بند بها يتعلق بالتدريب ، لذلك لا يتم الصرف علي التدريب .

يري الباحث لأهمية التدريب يجب أن تضع نسبة للتدريب في الميزانية وذلك لضمان جودة الخدمات المقدمة، ونيل رضا النزلاء ، وتقلل التالف والفاقد وذلك لتعدد أنشطة الفندق .

¹. فيصل محمد نور ، المدير المالي لفندق ، مقابلة شخصية ، (الخرطوم : بتاريخ 2014/1/4م) .

الجدول (60/2/4)

يوضح مجموعة نسب إنتاجية العنصر البشري في فندق قراند هوليداي فيلا عن 2012م

النسبة	المعادلة	البيان
%13.5	$\frac{162104}{88}$	متوسط عدد الغرف التي يتم خدمتها لكل عامل
%12.6	$\frac{1107}{88}$	متوسط عدد النزلاء الذين يتم تقديمهم لكل عامل
%6	$\frac{504542}{859998}$	مؤشر الإنتاجية
%5.7	$\frac{504542}{88}$	متوسط مساهمة كل عامل في المبيعات
----	-----	متوسط مساهمة كل عامل في الربح
%3.3	$\frac{209851.17 \cdot 504542}{88}$	متوسط مساهمة كل عامل في صافي المبيعات

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات السجلات الإدارية والإحصائية والمالية لفندق قراند هوليداي فيلا 2012م.

الجدول (60 /2/4) ، يوضح مجموعة نسب إنتاجية العنصر البشري في فندق قراند هوليداي فيلا عن سنة 2012م.

من خلال نتائج التحليل يتبين للباحث أن متوسط مساهمة كل عامل في صافي المبيعات يعطي مؤشر ضعيف وكذلك مؤشر الإنتاجية وهو الأقل بين مجموعة نسب إنتاجية العنصر البشري ، يلاحظ الباحث أن مؤشرات النسب تُدل إلي ضعف أداء العنصر البشري في فندق قراند هوليداي فيلا .

بعد مناقشة وتحليل نتائج النسب المحاسبية الخاصة التشغيلية ، إتضح سير الأداء من حيث مواضع القوة والضعف في أداء فندق قراند هوليداي فيلا خلال الفترة الزمنية للتحليل ، وبعد إجراء المقارنات بين البنود المختلفة والمجموعات المتشابهة ذات العلاقة بالنزلاء ، خدمات الأطعمة والمشروبات ، خدمات المبيت ، الأنشطة المختلفة لفندق قراند هوليداي فيلا، أتضح أهمية استخدام النسب التشغيلية في تقويم الأداء . وحتى تتمكن إدارة فندق قراند هوليداي فيلا من معرفة وتقويم الأداء ، وتوجيه الجهود نحو الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة للفندق ، وتمكن من متابعة ومراقبة الأداء بصورة يومية وأسبوعية وشهرية وسنوية للوقوف علي مواضع القوة والضعف يستوجب ذلك الإعتماد علي النسب المحاسبية الخاصة التشغيلية بدلاً من الإعتماد علي نظام الدفتر التحليلي اليومي (Daily Book) .

مناقشة ومقارنات نتائج تحليل النسب المحاسبية (خاصة) التشغيلية للفنادق عينة الدراسة :

يتضح للباحث أن نسبة إشغال الغرف في فندق كابري تمثل 2.8% ، وفي فندق رجنيسي تمثل 13.4% ، وتمثل في فندق قراند هوليداي فيلا 14% .

هذه النسب تدل علي وجود طاقة إيوائية أو خدمية غير مستغلة تقدر بنسبة 97,2% تقريباً في فندق كابري ، و86.6% في فندق رجنيسي ، و86% في فندق قراند هوليداي فيلا . في رأي الباحث أن هذا المؤشر يدل علي عدم الكفاءة في إستغلال الطاقة المتاحة للفنادق محل الدراسة ، لذا تتكبد الفنادق خسائر متتالية .

أما نسبة إشغال النزلاء جاءت نتائجها في الفنادق محل الدراسة (كابري، رجنيسي ، قراند فيلا) ، علي التوالي 3.10% ، 1.8% ، 8.2% ، هذه المؤشرات تعطي نتيجة علي إن الفنادق محل الدراسة علي إدارتها تنشيط المبيعات ، والسيطرة علي مصروفات قسم المبيت حتي تحقق مستقبلاً أرباحاً من هذا النشاط ، كما علي إدارة الفنادق محل الدراسة استخدام هذه النسبة للإستفادة من معرفة الغرفة المزدوجة والمشغولة بفرد واحد ومؤجرة له بسعر الغرفة ذات السرير الواحد .

يتضح للباحث من بيانات نتائج تحليل مجموعة نسب إنفاق النزول الواحد ، إن الفنادق محل الدراسة جميع نزلائها ينفقون علي خدمات المبيت والأغذية والمشروبات بدرجة أفضل من الإنفاق علي بقية خدمات الفندق الأخرى ، ويتميز فندق كابري بنسبة تمثل 72% للإنفاق علي المبيت ، بينما تمثل هذه النسبة في فندق قراند هوليداي فيلا 45.6% ، وتقل في فندق رجنيسي حيث بلغت 8.6% . إلا أن فندق رجنيسي تميز بنسبة عالية في تقديم الخدمات الأخرى بلغت 35.9% ، وفي فندق كابري بلغت نسبة الإنفاق علي الخدمات 0.94% وهي الأقل ، بينما بلغت هذه النسبة في فندق قراند هوليداي فيلا 10.4% . بالمقارنة لتلك النسب نجد أن هنالك تفاوت في نسبة الإنفاق علي تقديم الخدمات الأخرى ، ونسبة الإنفاق علي خدمات المبيت بين الفنادق محل الدراسة . هذا الأمر يتطلب من إدارات الفنادق دراسة ووضع خطة للعمل ممرحلة ، وتحليل أسباب إنحرافات التطبيق .

كما هنالك فرق في سعر الوجبة المقدمة بين الفنادق عينة الدراسة حيث بلغ سعر الوجبة في فندق كابري (16.20) جنيه ، وفي فندق رجنيسي (137) جنيه ، وفندق قراند هوليداي فيلا (167.9) جنيه . في رأي الباحث يرجع ذلك الفرق إلي نوعية الطبقة المقدم .

أما نسبة العائد علي المقعد في فندق رجنيسي بلغت 57% وهي الأعلى ، وبلغت 16.7% في فندق قراند هوليداي فيلا ، وبلغت 8.6% في فندق كابري وهي الأقل هذا مؤشر يدل علي وجود طاقة غير مستغلة بنسبة عالية جداً في فندق كابري تقدر بـ 91.4% تقريباً ، وفي فندق قراند هوليداي فيلا تقدر بنسبة 83.3% تقريباً . وهذا مؤشر سلبي يشير إلي إرتفاع سعر الوجبة أو إنخفاض الجودة .

من خلال نتائج مجموعة نسب ربحية الأنشطة يتبين للباحث أن هنالك إرتفاع في تكاليف الأنشطة في كل الفنادق عينة الدراسة . حيث بلغت نسبة ربحية نشاط المبيت في فندق كابري 65% ، وهي موضوعية بالمقارنة مع متوسط إنفاق النزيل الذي بلغ 72% وهي أعلى نسبة ، ثم رجنيسي 17% تقريباً ، وفي قراند هوليداي فيلا كانت النسبة ضعيفة جداً حيث بلغت 0.04% . كما بلغت نسبة ربحية نشاط الأغذية المشروبات في الفنادق محل الدراسة (كابري ، رجنيسي ، قراند هوليداي فيلا) ، علي التوالي 4% ، 1.05% ، 0.20% . بالمقارنة نجد أن نسبة فندق كابري هي الأعلى . وهذه المؤشرات تدل علي إرتفاع تكاليف تشغيل المطعم ، وعلي إدارة الفنادق السيطرة علي المصروفات التشغيلية لهذا القسم .

كما يتضح للباحث من خلال نتائج التحليل الآتي :

1. عدم ملائمة تكلفة العامل الواحد في كل من فندق رجنيسي وقراند هوليداي فيلا .
2. إرتفاع في عدد العاملين في الفنادق محل الدراسة ، مما إنعكس ذلك علي إرتفاع تكاليف التشغيل للأقسام المختلفة للفندق ، وهو مؤشر سلبي يدل علي عدم كفاءة الإدارة في التحكم علي التكاليف ، وإدارة الموارد البشرية . ما عدا فندق كابري حقق مؤشر مقبول .
3. مساهمة كل عامل في صافي المبيعات موضوعية في كل من فندق كابري ، وفندق رجنيسي ، وضعيف جداً في فندق قراند هوليداي فيلا .
4. ضعف الإنفاق علي الدعاية والأعلام وترويج خدمات الفنادق عينة الدراسة ، هذا مؤشر يعطي نتيجة تدل علي عدم كفاءة إدارات الفنادق في تسويق خدمات الفنادق ، مما ينعكس ذلك علي قلة الإيرادات ، وإرتفاع التكاليف .
5. إعتدال إدارات الفنادق عينة الدراسة علي نظام (Daily Book) في تقويم أداء الفندق ، مما لا يظهر هذا النظام بعض جوانب القصور والقوة .

بعد تحليل ومناقشة نتائج تحليل النسب التشغيلية (الخاصة) ، للفنادق عينة الدراسة ، يستخلص الباحث أهمية تطبيق أسلوب تحليل النسب المحاسبية التشغيلية (الخاصة) في الفنادق لتقويم الأداء الإداري والمالي . في رأي الباحث بعد الوصول لتلك النتائج والتفسيرات لعمليات تشغيل الأنشطة المختلفة للفنادق عينة الدراسة وتقويم أداء تلك الفنادق ، تم قبول فرضية الدراسة الثانية التي تنص : (تفسر النسب التشغيلية الخاصة بالفنادق سير الأداء التشغيلي بدرجة أفضل من نظام الدفتر التحليلي اليومي (Daily Book) . وثبتت أيضاً صحة الفرضية الثالثة : (استخدام النسب الخاصة التشغيلية يساعد إدارة الفندق علي توجيه جهودها نحو الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة) .

من خلال التحليل ومناقشة النتائج المستخرجة ، ثبتت صحة الفرضية الثانية : (تُفسر النسب المحاسبية الخاصة التشغيلية سير الأداء في الفندق بدرجة أفضل من نظام الدفتر التحليلي اليومي (Daily Book) .
وثبتت أيضاً صحة الفرضية الثالثة : (استخدام النسب الخاصة التشغيلية يساعد إدارة الفندق علي توجيه جهودها نحو الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة) .

رابعاً : تحليل بيانات المالية للفنادق محل الدراسة باستخدام أسلوب الاتجاهات :

سيقوم الباحث بدراسة وتحليل البيانات المالية للفنادق محل الدراسة باستخدام أسلوب تحليل الاتجاهات (الأفقي والرأسي)، وذلك لتقويم الأداء ، والتحقق من فرضية الدراسة الرابعة التي تنص : (اعتماد إدارة الفنادق علي أسلوب تحليل الاتجاهات يزيد من كفاءة التحكم علي البنود المتحركة والمؤثرة علي الأرباح) وذلك علي النحو التالي :

أ. التحليل الأفقي :

تحليل بيانات قائمة الدخل والمركز المالي لفنادق محل الدراسة :

الجدول (61/2/4)

التحليل الأفقي لبيانات قائمة الدخل لفندق كابري

البيان	2010/12/31م	2011/12/31م	2012/12/31م	2013/12/31م
الإيرادات	100%	98%	95.6%	71.5%
تكلفة التشغيل	100%	126%	69.2%	45.4%
المصروفات المباشرة	100%	128%	112%	77.5%
مجمل الربح	100%	25%	52%	189%
المصروفات الإدارية والعمومية	100%	87.5%	77%	49%
صافي الربح/الخسارة	100%	108%	91%	45%

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق كابري للفترة من 2010م - 2013م

الجدول (62/2/4)

التحليل الأفقي لبيانات قائمة المركز المالي لفندق كابري عن الفترة من 2010-2013م

البيان	2010/12/31م	2011/12/31م	2012/12/31م	2013/12/31م
إجمالي الأصول الثابتة	100%	96%	97.5%	92.2%
إجمالي الأصول	100%	198%	244%	275%

				المتداولة
%126	%112	%127	%100	صافي الأصول
%486	%346	%110	%100	إجمالي الخصوم المتداولة
%133	%136	%94	%100	رأس المال العامل
%436	%91.5	%137	%100	حقوق الملكية
%131	%142	%152	%100	رأس المال
%45	%94.5	%109	%100	صافي الربح/الخسارة

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق كابري للفترة من 2010م - 2013م

الجدول (63/2/4)

التحليل الأفقي لبيانات قائمة الدخل لفندق رجنيسي

البيان	2009/12/31م	2010/12/31م	2011/12/31م	2012/12/31م
الإيرادات	%100	%12.6	%5.8	%5.9
تكلفة التشغيل	%100	%164.9	%86.7	%108
صافي دخل التشغيل	%100	%95.5	%35.7	%19.3
المصروفات الإدارية والعمومية	%100	%98	%86	%71.4
صافي الربح/الخسارة	%100	%23	%7.3	%727.6

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق رجنيسي للفترة من 2009م - 2012م

الجدول (64 /2/4)

التحليل الأفقي لبيانات قائمة المركز المالي لفندق رجنيسي عن الفترة من 2009-2013م

البيان	2009/12/31 م	2010/12/31م	2011/12/31م	2012/12/31م
إجمالي الأصول الثابتة	%100	%92.5	%93	%132.9
إجمالي الأصول المتداولة	%100	%135	%78.5	%67.5
صافي الأصول	%100	%116.5	%84.5	%96
إجمالي الخصوم المتداولة	%100	%242	%400	%617

رأس المال العامل	%100	%94	%136	%133
حقوق الملكية	%100	%87	%13	%21.6
رأس المال	%100	%100	%100	%100
صافي الربح/الخسارة	%100	%(23)	%(702)	%(727)

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق رجنيسي للفترة من 2009م - 2012م

الجدول (65 /2/4)

التحليل الأفقي لبيانات قائمة الدخل لفندق قراند هوليداي فيلا

البيان	2011/12/31م	2012/12/31م	2013/12/31م
الإيرادات	%100	%112.5	%126.6
تكلفة المبيعات	%100	%(81.4)	%(111.4)
مجمّل الربح	%100	%219.8	%179
م. إدارية وعمومية	%100	%165	%217.5
إتعاّب المراجعة	%100	%100	%100
م أهلاك	%100	%106.5	%103
صافي الربح/الخسارة	%100	%(129.6)	%173

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق قراند هوليداي فيلا للفترة من 2011م - 2013م

الجدول (66 /2/4)

التحليل الأفقي لبيانات قائمة المركز المالي لفندق قراند هوليداي فيلا عن الفترة من 2011م - 2013م

البيان	2011/12/31م	2012/12/31م	2013/12/31م
إجمالي الأصول الثابتة	%100	%102.5	%97.5
إجمالي الأصول المتداولة	%100	%116.4	%244
صافي الأصول	%100	%104	%112
إجمالي الخصوم المتداولة	%100	%101	%346
رأس المال العامل	%100	%94	%136
حقوق الملكية	%100	%104	%96.5
رأس المال	%100	%129.7	%173
صافي الربح/الخسارة	%100	%109	%94.5

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق قراند هوليداي فيلا للفترة من 2011م - 2013م

تحليل بيانات قائمة المركز المالي للفنادق محل الدراسة :

التحليل الأفقي والرأسي :

تحليل بيانات قائمة الدخل لفندق كابري السياحي :

الجدول (67/2/4)

التحليل الرأسي

قائمة الدخل لفندق كابري عن الفترة من 2010م - 2013م

البيان	2010/12/31م	2011/12/31م	2012/12/31م	2013/12/31م
الإيرادات	%100	%100	%100	%100
تكلفة التشغيل	%52	%66	%38	%33
المصروفات المباشرة	%22	%38	%51	%49
مجمل الربح	%29	%7	%15.9	%23
المصروفات الإدارية والعمومية	%80	%64	%65	%56
صافي الربح/الخسارة	%51	%56.9	%49	%32

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق كابري للفترة من 2010م - 2013م

الجدول (68/2/4)

قائمة الدخل لفندق رجنيسي عن الفترة من 2009-2012م

البيان	2009/12/31م	2010/12/31م	2011/12/31م	2012/12/31م
الإيرادات	%100	%100	%100	%100
تكلفة التشغيل	%4.4	%58	%66	%81.7
صافي دخل التشغيل	%5.5	%42	%34	%18
المصروفات الإدارية والعمومية	%5.5	%42.7	%8	%69.5
صافي الربح/الخسارة	%5.4	%(5.71)	%(47.5)	%(48.5)

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق رجنيسي للفترة من 2009م - 2012م

الجدول (69/2/4)

قائمة الدخل لفندق قراند هوليداي فيلا عن الفترة من 2011م - 2013م

البيان	2011/12/31م	2012/12/31م	2013/12/31م
الإيرادات	%100	%100	%100
تكلفة المبيعات	%(77.5)	%(56.2)	%(68.4)
مجمّل الربح	%22.4	%43.8	%31.7
م. إدارية وعمومية	%25.6	%36.9	%43.7
إتعاّب المراجعة	%0.19	%0.21	%0.16
م أهلاك	%13.8	%13	%11.2
صافي الربح/الخسارة	%(16.5)	%(19.1)	%(22.6)

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق قراند هوليداي فيلا للفترة من 2011م - 2013م

تحليل بيانات قائمة المركز المالي للفنادق محل الدراسة :

الجدول (70/2/4)

قائمة المركز المالي لفندق كابري عن الفترة من 2010-2013م

البيان	2010/12/31م	2011/12/31م	2012/12/31م	2013/12/31م
إجمالي الأصول الثابتة	%99	%99	%93	%99
إجمالي الأصول المتداولة	%0.33	%0.0062	%0.073	%0.095
صافي الأصول	%100	%100	%100	%100
إجمالي الخصوم المتداولة	%0.028	%0.031	%0.098	%0.0134
رأس المال العامل	0.00018	%0.0029	%0.0026	%0.0043
حقوق الملكية والإلتزامات	%100	%100	%100	%100
رأس المال	%1.3	%0.097	%0.024	% 1
صافي الربح/الخسارة	%(0.34)	%(0.038)	%(0.031)	%(0.016)

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق كابري للفترة من 2010م - 2013م

الجدول (71/2/4)

قائمة المركز المالي لفندق رجنيسي عن الفترة من 2009-2013م

البيان	2009/12/31 م	2010/12/31 م	2011/12/31 م	2012/12/31 م
إجمالي الأصول الثابتة	%43.7	%34.5	%48	%60.5
إجمالي الأصول المتداولة	%56	%65.3	%51.8	%100
صافي الأصول	%100	%100	%100	%100
إجمالي الخصوم المتداولة	%18.4	%38	%87	%118
حقوق الملكية والإلتزامات	%100	%100	%100	%100
رأس المال	%63.5	%53	%74.5	%65.5
صافي الربح/الخسارة	%3.9	%(0.77)	%(32)	%(29)

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق رجنيسي للفترة من 2009م - 2012م

الجدول (72 /2/4)

البيان	2011/12/31	2012/12/31	2013/12/31
إجمالي الأصول الثابتة	%86	%84.4	%87.8
إجمالي الأصول المتداولة	%14	%13.6	%12.2
صافي الأصول	%100	%100	%100
إجمالي الخصوم المتداولة	%118	%110	%346
رأس المال العامل	%83	%96	%89
حقوق الملكية والإلتزامات	%100	%100	%100
رأس المال	%0.55	%0.53	%0.57

صافي الربح/الخسارة	%(4)	%(5.4)	%7.8
--------------------	------	--------	------

قائمة المركز المالي لفندق قراند هوليداي فيلا عن الفترة من 2011 م - 2013م

إعداد الباحث : بالإعتماد علي بيانات القوائم المالية لفندق قراند هوليداي فيلا للفترة من 2011م - 2013م

يلاحظ الباحث من خلال نتائج عمليات التحليل الأفقي للقوائم المالي الخاصة بالفنادق محل الدراسة خلال فترة التحليل ، أن هنالك تآرجح في بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي للفنادق عينة الدراسة ، حيث أعتبر الباحث سنة الأساس لفندق كابري 2010م ، وفندق رجنيسي 2009م ، وفندق قراند هوليداي فيلا سنة 2011م .

اتضح للباحث أن هنالك زيادة وانخفاض مستمر في بنود القوائم المالي محل التحليل ، وعلي سبيل المثال في فندق كابري بند الإيرادات إنخفض في سنة 2011م بنسبة 2% عن سنة الأساس وبنسبة 4.4% في سنة 2012م ونسبة 20.5% في سنة 2013م عن سنة الأساس ، كما زادت تكلفة التشغيل بنسبة 26% في سنة 2011م عن سنة الأساس ، وانخفضت في سنة 2012م ، و 2013م بنسبة 30,8% ، 54.6% علي التوالي عن سنة الأساس ، أما مجمل الربح انخفض بنسبة 75% في سنة 2011م عن سنة الأساس وبنسبة 48% في سنة 2012م ، حيث زاد في سنة 2013م عن سنة الأساس بنسبة 89% ، كما أن بند الخسارة زاد بنسبة 8% في سنة 2011م عن سنة الأساس ، وانخفض في سنة 2012م ، 2013م علي التوالي بنسبة 23% ، 51% عن سنة الأساس .

الجدير بالذكر أن الباحث أجري التحليل علي إجمالي بنود قائمة المركز المالي وذلك يحقق هدف الدراسة حيث إتضح للباحث أن إجمالي الأصول الثابتة والأصول المتداولة في زيادة مستمرة عن سنة الأساس ، وكذلك إجمالي الخصوم المتداولة ، كما إنخفض بند رأس المال العامل في سنة 2011م عن سنة الأساس بنسبة 6% ، وزاد في سنة 2012م ، 2013م علي التوالي بنسبة 36% ، 33% عن سنة الأساس ، كما زادت حقوق الملكية في سنة 2011م بنسبة 25% ، وفي 2012م بنسبة 42% وبنسبة 31% في سنة 2013م عن سنة الأساس .

أما فندق رجنيسي من خلال التحليل تبين للباحث أن بنود قائمة الدخل أيضاً في تآرجح خلال فترة التحليل ، حيث إنخفض بند الإيرادات عن سنة الأساس بنسبة 87.4% ، 94.2% علي التوالي ، بينما تكلفة التشغيل زادت في سنة 2010م عن سنة الأساس بنسبة 64.9% ، وانخفضت في سنة 2011م بنسبة 23.4% عن سنة الأساس ، وزادت في 8% في سنة 2012م ، كما انخفض بند الخسارة بنسبة 77% ، 92.7% في كل من سنة 2010م ، 2011م عن سنة الأساس علي التوالي ، وزادت في سنة 2012م عن سنة الأساس بنسبة 27.7% .

أما بنود قائمة المركز المالي لفندق رجنيسي ، إنخفض بند إنخفض بند إجمالي الأصول الثابتة بنسبة 7.5% ، 7% في سنة 2010م ، 2011م علي التوالي عن سنة الأساس ، بينما زاد في عام 2012م بنسبة 32.9% ، أما الخصوم المتداولة زادت في سنة 2010م عن سنة الأساس بنسبة 35% ، وانخفضت في سنة 2011م ، 2012م علي التوالي بنسبة 22.5% ، 32.5% . أما الخصوم المتداولة في زيادة مستمرة عن سنة الأساس ، بينما رأس

المال العامل إنخفض بنسبة 6% عن سنة الأساس في سنة 2010م ، وزاد في سنة 2011م ، 2012م علي التوالي بنسبة 36% ، 33% عن سنة الأساس ، كما بند حقوق الملكية في إنخفاض مستمر خلال فترة التحليل حيث بلغت نسب الإنخفاض علي التوالي 13% ، 87% ، 78.4% .

كما تبين للباحث من خلال نتائج التحليل الأفقي لبند القوائم المالية لفندق قراند هوليداي فيلا ، أن بند الإيرادات زاد بنسبة 12.5% ، 26.6% عن سنة الأساس ، بينما تكلفة المبيعات إنخفضت في سنة 2012م عن سنة الأساس بنسبة 20.6% ، وزادت في سنة 2013م بنسبة 11.4% عن سنة الأساس ، كما زاد مجمل الربح في سنة 2012م عن سنة الأساس بنسبة 119.4% ، وفي سنة 2013م بنسبة 79% . وكانت نسب الخسارة في زيادة مستمرة عن سنة الأساس .

أما في ما يتعلق ببند قائمة المركز المالي لفندق قراند هوليداي فيلا ، حيث زادت الأصول الثابتة بنسبة 2.5% عن سنة الأساس وانخفضت بنفس النسبة في سنة 2013م ، بينما زادت الأصول المتداولة زيادة مستمرة بنسب 16.4% ، 144% عن سنة الأساس ، وكانت الخصوم المتداولة في زيادة حيث زادت سنة 2012م عن سنة الأساس بنسبة 1% ، وسنة 2013م بنسبة 246% ، أما حقوق الملكية زادت بنسبة 9% في سنة 2012م عن سنة الأساس ، وانخفضت في سنة 2013م بنسبة 5.5% عن سنة الأساس .

ومن خلال نتائج التحليل الرأسي كما موضحة بالجدول أعلاه أن تبين للباحث أن هنالك تأرجح بالزيادة والنقصان في كافة بنود القوائم المالية للفنادق محل الدراسة والخاضعة للتحليل . يستنتج الباحث قبول صحة الفرضية الرابعة للدراسة من خلال مناقشة وتحليل البيانات أعلاه .

أولاً : النتائج

- بعد الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية تم التوصل إلي النتائج الآتية :
1. لا تُعرض البيانات والمعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية الختامية للفنادق محل الدراسة ، لمحلل مالي بغرض التعرف علي مواطن القوة والضعف في الأداء .

2. النظام المحاسبي المتبع في الفنادق محل الدراسة نظام محاسبي بسيط يقوم بتسجيل المعاملات المالية ، واعداد التقارير والقوائم المالية لخدمة أغراض محددة ، وأطراف محددة ،(الملاك ، الإدارة و الجهات الحكومية) ، ولا يستوعب نظام محاسبة الأقسام .
3. عدم كفاية رأس المال العامل خلال فترة الدراسة في فندق قراند هوليداي فيلا ، وبالتالي عدم مقدرة الفندق علي سداد التزاماته الجارية وتقدر نسبة التداول ب (0.12%) ، (0.14%) ، (0.098%) ، علي التوالي خلال فترة الدراسة.
4. وجود كفاءة في إدارة المخزون ومراقبة المشتريات في فندق كابري ، ورجنيسي ، وتذبذب المؤشر بين موضوعي وضعيف في فندق قراند هوليداي فيلا تمثل (15) مرة ، (16.5) مرة ، (16) مرة، علي التوالي خلال فترة الدراسة .
5. وجود نسبة كفاءة موضوعية في فندق كابري ، وفندق رجنيسي في إدارة العنصر البشري ، ونسبة كفاءة ضعيفة في فندق قراند هوليداي فيلا في إدارة الموارد البشرية
6. عدم توازن العلاقة بين نسب إجمالي الربحية ونسب صافي الربحية للفنادق محل الدراسة في كل سنوات الدراسة .
7. لم تحقق الفنادق محل الدراسة عائداً من أموالها المستثمرة في الأصول الثابتة خلال فترة الدراسة ، ما عدا فندق رجنيسي حقق عائداً في سنة 2009م ، يقدر بنسبة 0.47% تقريباً
8. هنالك إرتفاع في المصروفات الإدارية و العمومية في الفنادق محل الدراسة خلال فترة الدراسة.
9. ضعف الإنفاق علي الدعاية ، والأعلان والترويج لتسويق خدمات الفنادق محل الدراسة .
10. لا تواجه إدارة فندق كابري و رجنيسي مشكلة في سداد الديون ، بينما هنالك مشكلة في سداد الديون في فندق قراند هوليداي فيلا .
11. وجود طاقة إيوائية أو خدمية غير مستغظ ، مما يدل علي عدم كفاءة إدارة الفنادق محل الدراسة في الإستغلال الأمثل للطاقة المتاحة تمثل في فندق كابري 97% تقريباً ، ورجنيسي 87.6% تقريباً وفي فندق قراند هوليداي فيلا تمثل 86% تقريباً .
12. وجود إزدواجية في إجرة الغرفة المزدوجة بسعر السرير الواحد في الفنادق محل الدراسة ، حيث إتضح ذلك من خلال نتائج تحليل نسبة إشغال الغرفة .
13. وجود طاقة غير مستغلة في أقسام الأطعمة والمشروبات في الفنادق محل الدراسة، مما إنعكس ذلك

- علي ضعف أداء الفنادق في أقسام الأطفعة والمشروبات خلال فترة الدراسة .
14. ضعف الرقابة والتحكم علي التكاليف المتصلة بالأنشطة الرئيسية في فندق رجنيسي وقراند هوليداي فيلا ، و أثر ذلك علي أداء الفنادق خلال فترة الدراسة التي حققت فيها الفنادق خسائر متتالية
15. هنالك إرتفاع في قيمة المزايا الإضافية المقدمة للعاملين في فندق رجنيسي ، وفندق قراند هوليداي فيلا .
16. مساهمة العاملين في صافي المبيعات موضوعية ومقبولة في فندق كابري ، وفندق رجنيسي ، بينما ضعيف جداً في فندق قراند هوليداي فيلا .
17. عدم ملاءمة متوسط تكلفة العامل الواحد في فندق رجنيسي ، وفندق قراند هوليداي فيلا وموضوعية تكلفة العامل الواحد في فندق كابري .
18. مؤشر إنتاجية العنصر البشري في فندق كابري مؤشر إيجابي يدل علي كفاءة الإدارة في مراقبة العنصر البشري ، وضعيف في فندق رجنيسي ، وقراند هوليداي فيلا .
19. تعقيد نظام الدفتر اليومي التحليلي (Daily Book) ، الذي يحتوي علي بيانات إحصائية ، ومالية تُعد بطريقة معقدة تحتاج إلي تفسيرات للبنود الواردة بالدفتر ، و محدودية قدرته علي تقويم الأداء.
20. إظهرت نتائج تحليل الإتجاهات تذبذب وتأرجح في بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي للفنادق عينة الدراسة خلال فترة التحليل .

ثانياً : التوصيات :

علي ضوء نتائج الدراسة التطبيقية التي تم التوصل إليها ي وصي الباحث بالآتي :

1. ضرورة وأهمية استخدام أساليب و أدوات التحليل المالي و المحاسبي في تقويم الأداء الداخلي لفنادق العاملة في السودان ، وعدم الإكتفاء بنتائج الدفتر التحليلي اليومي (Daily Book) ، ذلك يوفر لإدارة الفندق مؤشرات تساعد في القيام بمتطلبات الإدارة الحديثة .
2. ضرورة الإلتزام والتطبيق الصحيح للقواعد والمبادئ المحاسبية ، وبالتالي تطوير النظام المحاسبي في قطاع الفنادق السوداني ، ويوفر معلومات تفيد الإدارات في وضع الخطط المستقبلية واتخاذ القرارات الرشيدة .
3. ضرورة تطبيق نظام محاسبة الأقسام في الفنادق بالسودان ، حتي يوفر قوائم دخل للأقسام ، وقائمة دخل شاملة للفندق. ويقاس أداء كل قسم علي حده .
4. ضرورة العمل علي ترشيد المصروفات العمومية والإدارية ، وزيادة الإيرادات ، وبالتالي تتحقق الأرباح في المستقبل .
5. زيادة رأس المال العامل في فندق رجنيسي ، وقراند هوليداي فيلا .
6. تخفيض تكاليف التشغيل عن طريقة التخطيط الجيد للإنتاج بأقل تكلفة ، وجودة عالية.
7. تخفيض تكاليف العمالة في فندق رجنيسي ، وفندق قراند هوليداي فيلا .
8. الإهتمام بعملية المتابعة والرقابة في إشغال الغرف ، وتحسين وتطوير الخدمات الأخرى المقدمة للزلاء .
9. الإهتمام بعملية تسويق الخدمات الفندقية ، وبذل جهد إضافي في تنشيط مبيعات الفندق ، لإستغلال الطاقة الفائضة ،
10. الإهتمام بجانب التدريب لكافة العاملين بمختلف مستوياتهم الوظيفية ، في ذلك أثر إيجابي في رفع كفاءة الأداء ، واتخاذ القرارات السليمة .
11. الإهتمام بإعداد الموازنات التقديرية لقياس الأداء الفعلي والأداء المخطط له ومعرفة مواطن الإنحرافات والسعي إلي معالجتها .
12. إتباع سياسات محاسبية علمية في تسعير خدمات الفندق المختلفة ، مع ضبط التكاليف .
13. ضرورة قيام التجمعات المهنية للمحاسبة والمراجعة بإصدار قائمة بمعايير تنظم العمل المحاسبي في قطاع الفنادق السوداني ، تلقي القبول العام ، والإلتزام بتطبيق ما جاء بها .

14. يجب العمل علي زيادة الوعي لإدارات الفنادق العاملة في السودان بالتعامل والتعاون مع الباحثين ، ومساعدتهم بتوفير المعلومات المطلوبة عن فنادقهم ، حتي يتأكدوا من معرفة أداء وتوجه مستقبل الفندق ، والمساهمة في تطوير البحث العلمي.

ثالثاً : توصيات لدراسات مستقبلية :

تعتبر هذه الدراسة نقطة بداية لتحديد دور التحليل المحاسبي في تقييم أداء الفنادق ، وأهتمت بدور التحليل المحاسبي في تقييم أداء الفنادق من حيث تأثيره علي دراسة مخرجات النظام المحاسبي ، وبيان العلاقات بين البنود ، وإجراء المقارنات . ويمكن إستكمال البحث في هذا المجال من خلال العديد من الدراسات مثل :

1. دور الموازنات التخطيطية في تحسين وتطوير كفاءة الأداء في الفنادق .
2. إطار مقترح - استخدام تحليل الحساسية لأغراض التخطيط لتوليد الأرباح في قطاع الفنادق بالسودان .
3. دراسة وتقييم كفاءة النظام المحاسبي الفندقي وأثره علي تقييم الأداء.
4. متطلبات الإفصاح المحاسبي ومدى إلتزام الفنادق بتطبيقها .

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم

أولاً : المراجع باللغة العربية :

1. الكتب :

- إبراهيم مصطفى ، المعجم الوسيط ، (القاهرة : مطابع دار المعارف ، 1980م).
- إبراهيم أحمد الصعيدي ، د. سيد محمد جبر ، مبادئ النظم المحاسبية ، (القاهرة : مطابع الدار الهندسية ، د.ت).
- أبو الفضل جمال الدين بن محمد بن مكرم بن منظور ، لسان العرب ، المجلد 3 ، (بيروت : دار لسان العرب ، ب ت).
- أحمد بن محمد بن علي ، المصباح المنير ، (القاهرة : مكتبة مدبولي ، 1925م) .
- أحمد حسن عامر ، المحاسبة في الفنادق ، (القاهرة : ب . ن . ، 1997م) .
- أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2003م) .
- ----- ، نظم المعلومات المحاسبية - الإطار الفكري والنظم التطبيقية والنظام اليدوي وتحليل وتصميم النظم ونظام الحاسب ، (الاسكندرية : مكتبة ومطابع الإشعاع ، 2003م)
- أحمد رجب عبد العال وآخرون ، دراسات في الأنظمة والمشكلات المحاسبية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2003م) .
- أحمد ماهر ، إدارة الموارد البشرية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 1997م) .
- أحمد محمد موسي ، تقييم الأداء الاقتصادي في قطاع الأعمال والخدمات ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1999م) .
- أحمد محمد موسي ، أبعاد عملية تقويم الأداء ، القاهرة : دن . ، 1974م .
- أمين السيد أحمد لطف ، نظرية المحاسبة - منظور التوافق الدولي ، (الأسكندرية : الدار الجامعية للنشر ، 2005م) .
- إيمن الشنطي ، محاسبة المنشآت الخاصة ، (ب ن ، دار البداية ناشرون وموزعون ، 2010م) .
- السيد عبد المقصود دبيان ، د. ناصر نورين عبد اللطيف ، نظم المعلومات وتكنولوجيا المعلومات ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2004م) .
- السيد عبده ناجي ، الرقابة علي الأداء من الناحية العلمية والعملية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1993م) .
- الشيخ الإمام محمد بن بكر عبد القادر الرازي ، مختار الصحاح ، (بيروت: دار الكتاب العربي ، 1967م) .
- الهادي آدم محمد إبراهيم ، نظرية المحاسبة ، (الخرطوم : ب ت ، 2007م) .

- المنجدة في اللغة والإعلام ، (بيروت : دار المشرق ، 1975م).
- منصور أحمد منصور، المبادئ العامة في إدارة القوي العاملة، (الكويت: وكالة المطبوعات، 1979م)
- توفيق محمد عبد المحسن ، تقييم الأداء ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1997م) .
- ثابت عبد الرحمن إدريس ، د. جمال الدين محمد المرسي ، الإدارة الإستراتيجية - مفاهيم ونماذج تطبيقية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2003م) .
- جبران مسعود،الرائد - معجم لغوي عصري، ط 1، (بيروت: دار العلم للملايين ، 1964م).
- حسن أحمد توفيق ، التمويل والإدارة المالية فى المشروعات التجارية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1964م) .
- حكمت أحمد الراوي ، المحاسبة الدولية ، (عمان : دار حنين للنشر ، 1995م).
- - - - - ، المحاسبة في المنشآت الخاصة - نظري مع تطبيقات عملية ، (عمان : دار المستقبل للنشر والتوزيع ، 1996م) .
- حمزه الشمخى ود. إبراهيم الجزراوى ، الإدارة المالية الحديثة - منهج علمي تحليلى في إتخاذ القرارات ، (عمان: دار صفاء للنشر ، 1998م) ..
- حمزة محمود الزبيدي ، التحليل المالي - تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل ، (عمان : مؤسسة الوراق للنشر ، 2000م).
- خالد أمين عبد الله وآخرون ، أصول المحاسبة من الناحية العلمية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2004م) .
- خالد جمال الجمارات ، معايير التقارير المالية الدولية ، (الشارقة : إثراء للنشر والتوزيع ، 2008م).
- خالد مقابلة ، محاسبة الفنادق والمطاعم ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2005م) .
- دريد كامل آل شبيب ، الإدارة المالية المعاصرة ، (عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع، 2007م) .
- رشاد العصار وآخرون ، الإدارة التحليل المالي، (عمان : دار البركة للنشر والتوزيع ، 2001م) .
- رضوان حلوه حنان ، النموذج المحاسبي المعاصر ، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع ، 2006م)
- - - - - ، محاسبة المنشآت الفندقية- التحليل المالي والإحصائي ، (عمان : الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ، 2001م) .
- سامي عبد القادر سعيد ، المحاسبة في صناعة الفنادق ، (القاهرة : مكتبة الأنجلو المصرية ، 1992م) .
- سيد عطا الله السيد ، النظريات المحاسبية ، (عمان : دار الراجية للنشر والتوزيع ، 2009م) .
- سيد محمود الهواري ، الإدارة الأصول والأسس العلمية ، (بيروت : مكتبة لبنان ، 1966م) .

- شرف كامل شاهين ، نظم المعلومات الإدارية للمكتبات ومراكز المعلومات - المفاهيم والتطبيقات ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 1994م) .
- شريف محمد البارودي ، ود. أحمد حسن عامر ، النظام المحاسبي الموحد ، (القاهرة : البيان للطباعة والنشر ، 2004م) .
- صادق الحسنى ، التحليل المالي والمحاسبي - دراسة معاصرة فى الأصول العلمية وتطبيقاتها ، (عمان : دار مجدلوي للنشر ، 1998م) .
- طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م).
- ----- ، موسوعة معايير المحاسبة - عرض القوائم المالية - الجزء الأول ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2004م) .
- ----- ، تحليل القوائم المالية . لأغراض الإستثمار ومنح الإئتمان ،(الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م) .
- عبد الحكم أحمد الخزامي ، تكنولوجيا الأداء من التقييم إلي التحسين ، الجزء الأول ، تقييم الأداء ، (القاهرة : مكتبة ابن سينا للنشر ، ب ت) .
- عبد الحليم كراجه وآخرون ، محاسبة المنشآت الخاصة ، (عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2001م) .
- عبد الحي مرعي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، (الاسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1993م) .
- عبد العزيز عبد الرحيم سليمان ، التمويل والإدارة المالية في منشآت الأعمال ، الخرطوم: د . د . ن ، 2004م
- عبد العزيز مخيمر ، قياس الأداء المؤسسي للأجهزة الحكومية ، (القاهرة : المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، 1999م) .
- عبد الفتاح إبراهيم مصطفى ، دراسات فى محاسبة الفنادق ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1984م) .
- عبد الناصر حميدان ، دراسات فى المحاسبة المالية الخاصة ، (الأردن : مؤسسة آلاء للطباعة والنشر ، 1996م) .
- عبد الوهاب مطر الدهراوى ، المشاريع ودراسات الجدوي الاقتصادية ، (بغداد : دار الحكمة للنشر ، 1991م).
- عبدا لكريم حافظ ، الإدارة الفندقية والسياحية ، (عمان : دار أسامة للنشر والتوزيع ، 2010م) .
- عزت الشيخ ، المحاسبة المالية فى الفنادق ،(القاهرة : دار الكتاب العربي ، 1979م).

- عصام الدين محمد متولي ، شريف محمد السكري ، مبادئ المحاسبة المالية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1992م) .
- عصام الدين محمد متولي ، محاسبة الزكاة وأصولها العلمية والعملية ، (الخرطوم : مطبعة جامعة القاهرة فرع الخرطوم، 1984م) .
- عقيل جاسم عبد الله ، مدخل في تقييم المشروعات ، (عمان : دار الحامد للنشر 1999م) .
- عمر أحمد عثمان المقلي ، إدارة المؤسسات العامة من منظور العلاقة التداخلية بين المؤسسة والجهات الحكومية ، (ود مدني : دار جامعة الجزيرة للنشر ، 2006م) .
- فؤاد الشيخ سالم وآخرون ، المفاهيم الإدارية الحديثة ، (عمان : دار المستقبل للنشر والتوزيع ، 1989م) .
- مجمع اللغة العربية ، المعجم الوجيز ، (القاهرة ، 1980م) .
- محسن أحمد الخضيرى ، كيف تقرأ - مدخل إقتصادي متكامل لمنظومة إتخاذ القرارات فى الشركات والبنوك المحلية والدولية ، (القاهرة : دار إيتراك للنشر والتوزيع 1996م) .
- رمضان محمد غنيم ، دراسات في المحاسبة الإدارية ، (الخرطوم : وحدة المطابع والتصوير، 1987م) .
- محمد المبروك أبوزيد ، التحليل المالى - شركات وأسواق مالية ، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2009م) .
- محمد سبع ، أصول التحليل المالى ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1973م) .
- محمد شوقي بشادي ، نظم المعلومات المحاسبية ، (القاهرة : دار الثقافة العربية ، 1989م) .
- محمد صالح الحناوى ، وآخر ، أساسيات الإدارة المالية ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2001م) .
- محمد علي أحمد الطويل ، الإدارة المعاصرة المدخل والمشاكل والكفاءة ، (طرابلس : دار الفرجاني ، 1997م) .
- محمد مرعي ، دليل نظام التقييم في المؤسسات والإدارات ، (دمشق : دار الرضاء للنشر ، 2001م) .
- محمد مطر ، التحليل المالى والإئتمانى - الأساليب والأدوات والإستخدامات العلمية ، (عمان: دار وائل التوزيع ، 2001م) .
- _____ ، د. إنعام زويلف ، النظم المحاسبية المتخصصة وتطبيقاتها العملية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2008م) .
- محمد نبيل علام ، محاسبة المؤسسات الفندقية ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 1992م) .
- منير شاكر محمد ، وآخرون ، التحليل المالى - مدخل صناعة القرارات ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2005م) .

- مؤيد راضى خنفر ، وآخرون ، تحليل القوائم المالية - مدخل نظري وتطبيقي ، (عمان : دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2006م) .
- هاشم أحمد عطية ، د. محمد محمود عبد ربه محمد ، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية - الفنادق ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2000م) .
- هشام أحمد حسبو ، الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي والمحاسبي (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1992م).
- وجدى حامد حجازى ، تحليل القوائم المالية فى ظل المعايير المحاسبية ، (الإسكندرية : دار التعليم الجامعى ، 2011م) .
- وليد ناجى الحياى ، الإتجاهات الحديثة فى التحليل المالي ، نقلاً عن www.ao.Acdemy.org ----- .
- محمد عثمان البطمة ، التحليل المالي ، (عمان : دار حسن للنشر ، 1996م) .
- وليم سوليفان ، وآخرون ، ترجمة وتعريب ، محمد نايفة وآخرون ، الاقتصاد الهندسي ، (دمشق : المركز العربي للترجمة والتعريب ، 2002م) .
- يحيى محمد أبو طالب ، المحاسبة الإدارية ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1986م) .
- يوحنا عبد آل آدم ، د. صالح الرزق ، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، (عمان : دار الحامد للنشر، 2000م) .
- يوسف محمد حافظ الحماقي ، مقدمة في تسعير الغرف الفندقية - دراسة تسويقية ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1986م) .

ثانياً : الدوريات والمجلات العلمية :

- إبراهيم أحمد الصعيدى ، ديناميكية تقييم الأداء فى إطار المنهج المتكامل للمعلومات المحاسبية (1986م) .
- أحمد حسن علي عامر ، دور المعلومات المحاسبية للتنبؤ بالفشل المالي للأنشطة الفندقية ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، (جامعة عين شمس ، الجزء الثاني ، 2007م) .
- حافظ يوسف حافظ ، الإتجاهات الحديثة فى دراسة الجدوي الاقتصادية للفنادق ، القاهرة : مركز البحوث ، مجلة البحوث السياحية ، 1988م ..
- سمير بباوى ، د. أحمد محمد موسى ، مشاكل وحدود إستخدام النسب المالية فى تقييم الأداء ، (مجلة الدراسات التجارية العدد(12)، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، 1988م) .

- محمد الزنفراني ، تقييم الأداء في قطاع الأعمال ، إطار محاسبي مقترح ، (القاهرة : المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد الثاني ، العدد (9) ، 1992م) .
- محمد طعمانة ، أحمد يونس ، تقويم أداء المؤسسات السياحية العامة في الأردن ، (عمان : جامعة اليرموك ، مجلة أبحاث اليرموك ، المجلد 18، العدد (4) ، 2002م) .
- محمد عزت عبد الحميد ، التحليل المالي لميزانية مصرف تجارى ، مجلة إتحاد المصارف العربية ، (بيروت ، 2001م) .
- محمد نبيل علام ، استخدام أساليب التحليل المحاسبي في القطاع الفندقى لأغراض الرقابة والتخطيط ، (المجلة العلمية – أفاق جديدة ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية العدد الرابع ، 1990م) .
- مكايي عثمان أحمد ، مهرجان الخرطوم السياحي الثالث – الطاقة الأيوائية الخرطوم ، 2001م .
- مصطفى نبيل علي الشامي ، التحليل المحاسبي كنظام للمعلومات مدخل لتقييم الأداء واتخاذ القرارات في صناعة الفندقية ، مجلة الدراسات التجارية ، (جامعة الزقازيق ، العدد الأول ، 2000م) .
- منير محمود سالم ، تقييم أعمال الإدارة المركزية ، (الخرطوم : مجلة اتحاد المصارف العربية ، المجلد 9 ، 1989م) .
- يوسف محمد حافظ الحماقي ، أساليب اتخاذ القرارات الخاصة بأنشطة إدارة المأكولات والمشروبات في الفنادق ، (المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، العدد الأول ، 1990م) .

ثالثاً : الرسائل الجامعية :

- أحمد حسين بتال العانى ، و محمد مزعل الراوى ، استخدام تحليل الحساسية فى تقييم المشاريع الاستثمارية فى ظل ظروف المخاطرة واللا تأكد ، (كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الإنبار ، نقلاً عن www.lasj-Net-com .
- أحمد سعيد محمد أحمد ، دراسة وتقويم الأداء المحاسبي لمؤسسات التعليم العالي في السودان ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، (معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، جامعة أم درمان الإسلامية ، 2010م) .

- أشرف خوفو عزيز ، إستخدام التحليل المالي لأسس القياس المحاسبي في القوائم المالية لتقويم الأداء بالقطاع المصرفي ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، غير منشورة ، (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2002م) .
- أشرف عبد العزيز يوسف ، تطويع أساليب التحليل المحاسبي للأستخدام في القطاع الفندقي ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، (جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، 1997م) .
- إياد محمد عودة ، قياس التكاليف الإجتماعية ومدى مساهمتها في تحقيق الرفاهية الإجتماعية بالتطبيق علي فنادق ذات خمس نجوم في الأردن ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، (جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، كلية العلوم المالية والإدارية ، 2008م) .
- حسين حسين شحاتة ، محاسبة التكاليف كأداة للرقابة في قطاع الفنادق بالجمهورية العربية المتحدة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، (جامعة القاهرة : كلية التجارة ، 1969م) .
- راضي الحمادين ، محاسبة المسؤولية الإجتماعية في المؤسسات الفندقية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، (جامعة آل البيت ، كلية التجارة ، 2002م) .
- رمضان عطية حسن خليل ، تحليل الحساسية كأداة لتطوير البيانات المحاسبية بغرض ترشيد القرارات ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، (جامعة الزقازيق ، 1984م) .
- عبد الكريم محمد الفلاح ، التحليل المالي كأداة لتقويم أداء الشركات ، رسالة ماجستير غير منشورة ، (جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية العلوم الإدارية والمالية ، 2005م) .
- عبد الوهاب عبد الدائم قنيدي ، مدى كفاءة أساليب التحليل المالي للحكم علي كفاءة الأداء ، رسالة ماجستير غير منشورة ، (جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2009م) .
- كريمة العيدابي ، الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقويم الأداء في المشاريع الصناعية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، (جامعة البصرة ، 1989م) .
- محمد علي محمد حماد ، تطوير الموازنات الرأسمالية بإستخدام أساليب التخطيط الطويل الأجل بالتطبيق علي قطاع الفنادق ، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، (جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، 1983م) .
- محمد طعمانة ، وأحمد يونس ، تقييم أداء المؤسسات السياحية العامة في الأردن ، دراسة ميدانية تحليلية ، (مجلة أبحاث اليرموك ، المجلد 18 ، العدد الرابع ، 2002 م) .

- محمد محمود عبد الله الوشاح، تقييم الأداء في المستشفيات الحكومية الأردنية ، دراسة ميدانية ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ،كلية الدراسات العليا ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،2007م.
- محمد موسى آدم عيسي ، إطار علمي لاستخدام المراجعة الاجتماعية في تقييم أداء المصارف السودانية ، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، (جامعة أم درمان الإسلامية ، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي ، 2012م) .
- محمد نبيل علي الشامي ، النماذج الكمية لقياس أثر المتغيرات السلوكية في تقييم الأداء محاسبياً في قطاع الفنادق ، رسالة دكتوراة فلسفة في المحاسبة غير منشورة ، (جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، 1984م) .
- محمود عباس حمدي ، الاستخدام المحاسبي لأسلوب تحليل الحساسية في ترشيد القرارات الاستثمارية ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ،كلية التجارة ، (جامعة القاهرة ، 1983م) .
- ناجي نجيب يوسف ، استخدام أسلوب الفحص التحليلي في مراجعة وتقييم أداء الفنادق ، مجلة البحوث التجارية ، (جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، العدد الثاني عشر ، 1988م) .
- نجوي محمد بحر الدين ، أثر التضخم علي القوائم المالية ، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة ، (جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2003م) .
- هنادى كحول ، قياس وتحليل مخاطر المشروعات الاستثمارية في ظل ظروف عدم التأكد ،(رسالة ماجستير في الهندسة منشورة ، كلية الهندسة المدنية ، جامعة دمشق ،2009م).
- وفاء بابكر الامين ، دور التحليل المالي في تحديد مصروفات إنتاج البرامج ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2011م .

رابعاً : التقارير المالية والإحصائية والإدارية :

- الإدارة العامة الآثار والسياحة – قسم الفنادق – الفنادق العاملة بولاية الخرطوم 2014 م .
- التقرير اليومي Daily Report لفندق رجنيسي (ديسمبر 2012 م) .
- التقرير اليومي Daily Report لفندق كابري عن (ديسمبر 2012م).
- التقرير اليومي Daily Report لفندق قراند هوليداي فيلا عن (ديسمبر 2012 م) .
- دليل فندق رجنيسي الخرطوم ، 2012 م .
- دليل فندق قراند هوليداي فيلا الخرطوم ، 2012 م .
- دليل فندق كابري السياحي ، 2013 م .
- قائمة الدخل والمركز المالي لفندق رجنيسي للأعوام ،(2009، 2010، 2011، 2012 م) .
- قائمة الدخل والمركز المالي لفندق قراند هوليداي فيلا للعام (2013 م) .

خامساً :المقابلات الشخصية :

- أحمد فرح برشم ، رئيس قسم الغرف لفندق رجنيسي - الخرطوم .
- أماني أسامة منصور ، موظف حسابات ، فندق رجنيسي - الخرطوم .
- أمير عباس . مراجع قانوني -الخرطوم
- أسامة عوض حسين إبراهيم ، مدير التشغيل لفندق رجنيسي الخرطوم .
- خالد مصطفى أمين ، مدير التشغيل لفندق كابري الخرطوم .
- فيصل محمد نور مصطفى ، المدير المالي لفندق كابري الخرطوم
- معاوية التوم الأمين ، نائب المدير العام لفندق قراند هوليداي فيلا - الخرطوم .
- نصر الدين سعيد عبد الله ، مراجع قانوني .
- عصام عبد الله كامل ، محاسب معتمد لدي الضرائب .

ثانياً : الكتب باللغة الإنجليزية :

Books:

- A. Rappaport , **Sensitivity Analysis in Decision Making , The Accounting**
- Boella M. J , **Human Resource Management in Hospitality Industry** ,(Fifth Edition , England : Stanley Thornes Publishers . 1992) .
- C . West Churchman , **The systems Approach** , (New York : Dell 1968) . .
- C.T . Horngren , **Accounting for Management Control , an Introduction** (Third Edition , July.1967) .

- Charles H. Gibson , **How Industry Perceives Financial Ratios , Management Accounting** . 1982 .
- Hamvr . Michal and Sames Champy , **Reengineering the corporation Amoniversto for Business revaluation** ,(New york , 1993) .
- Lev .B , **Financial statement Analysis – Anew Approach** , (New Jersey , prentice, Hall,1974) .
- R . V . Hartley , **Some Extensions of Sensitivity Analysis – the Accounting Review** ,(April ,1970).
- Kaplan , Robets, **Measuring Manufacturing Pefomance : A new Challevge for Mangerial Accounting Review** ,1983
- Ray Garrison and Noieen Eric , **Management Accounting** 7th Edition Home Wood Irwin , 1994) .
Review , (Lonlon : Prentice Holl International . Inc , 1975) .
- Richard Kotas , **Management Accounting for Hotels and Restaurants** , (Second Edition , London : Surrey University Press , 1986) .
- Sheldon Gaates , **Business Ratios** ,(Arizona : Mclane Publicatiaoins , 1993) .
- Uniform System of Accounts for Hotels, Hotel Association of New York City, Inc and American, Eighth Revised Edition, 1985.

Peviodicals:

- ElSidig Einour Mohammed , **Ratio Analysis Evaluation the presrmance in Business oaganizations** , (As Applied Omdurman Nationd Bank & Saudi Sudanese Bank) , Supplementary , Research Submitted for the Degree of M.Sc in Accounting & Finance , Unpublished , (University of Sudan for Science and technology , 2000) .
- Peter J. Harris & peter A. Hazzard, **Managerial Accounting in the Hotels Industry**,(England Stanley Thornos, Ltd. 1992).
- Richard Kotas, **Management Accounting for Hotels and Restaurants**, Second Edition, London, Surrey University Press, 1986.
- Uniform System of Accounts for Hotels, Hotel Association of New York City, Inc and American, Eighth Revised Edition, 1985.
- William S, Cary and Salvatore C. Liquoru, **Hotel and Motel Management Operations**, New Jersey;Prentice , Hall Inc, 1971 .

Others:

- [http // WWW . drzidan .com](http://WWW.drzidan.com).
- [http // WWW. Almohasb 1. com](http://WWW.Almohasb1.com) .
- [http // WWW. Holidayvillakhartoum.com](http://WWW.Holidayvillakhartoum.com) .
- [http // WWW. Holidayvillakhartoum.com](http://WWW.Holidayvillakhartoum.com).
- [http // WWW.Iasj .Net . com](http://WWW.Iasj.Net.com).3