مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: دور نظام محاسبة التكاليف في تطوير الصناعة السياحية في مملكة البحرين دراسة نظرية وتطبيقية
اسم الكاتب: أ.م.د. طلال جيجان العلكاوي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3481
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 21:43 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

تنمية الرافدين
العدد ١١١

دور نظام محاسبة التكاليف في تطوير الصناعة السياحية في مملكة البحرين
دراسة نظرية وتطبيقية

The Role of Cost Accounting System in the Development of The Tourism Industry In The Kingdom of Bahrain
Theoretical and practical study

د. طلال جيجان العلكاوي
أستاذ مساعد -قسم المحاسبة
كلية العلوم الإدارية – جامعة العلوم التطبيقية مملكة البحرين
Talal Al-Alkawi (PhD)
Assistant Professor
Department of Accounting
University of Applied Science- Bahrain

تأريخ استلام البحث ٢٠١٠/٧/١٨ تأريخ قبول النشر ٢٠١١/١١/٢٤

دور نظام محاسبة التكاليف في تطوير الصناعة السياحية في مملكة البحرين دراسة نظرية وتطبيقية

إعداد: الدكتور طلال جيجان العلكاوي

The Role of Cost Accounting System in the Development of The Tourism Industry In The Kingdom of Bahrain Theoretical and practical study

Set by: Talal Al-Alkawi (PhD)

Abstract

Hotel activity is nowadays considered to be the most important economic activity, as its success depends on the success of its management and understanding the nature of administrative organization, as well as the efficiency of human factor and the accuracy of the accounting system are used together with the data provision. The importance of the present study lies in its emphasis on the necessity of cost accounting system's independence from other accounting systems. The study aims at demonstrating the importance of using cost accounting system by tourist facilities in the Kingdom of Bahrain; and how to benefit from the findings and deal with them. Due to tourist facility departments, no clear vision of how much information cost accounting system may provide, and so many obstacles that face its application, the study developed a set of hypotheses. These hypotheses focus on the role of cost accounting in determining the cost of tourism product, and in providing accurate information to serve the management, besides hotel facilities' need for cost accounting system commensurate with the nature of their work. In order to determine the extent to which these hypotheses achieved, a questionnaire was designed and distributed on a sample study. A statistical, descriptive method was used in the analysis of the results. The study reached several conclusions, the most significant is that the majority of hotels in the Kingdom of Bahrain do not apply cost-accounting system; the thing which negatively affecting the profitability of the hotel, beside lack of qualified accounting cadre and the difficulty of access to the data regarding the tourism sector. The study suggested that the standard form the American Activity Hotel of (1990). The study has also recommended the need to design an integrated system for cost accounting in hotels and the providing qualified accounting staff to carry out this system in the light of the application of the standard American model, which relies on accounting responsibility.

Keywords: Cost Accounting system, Torest euterprises, Cost of Hotels Activies.

دور نظام محاسبة التكاليف في تطوير الصناعة السياحية في مملكة البحرين دراسة نظرية وتطبيقية

إعداد: الدكتور طلال جيجان العلكاوي

المستخلص

يعد النشاط الفندقي اليوم من أهم الأنشطة الاقتصادية التي يتوقف نجاحها على نجاح إدارتها وتفهمها لطبيعة التنظيم الإداري وكفاءة العنصر البشري ودقة النظام المحاسبي المستخدم والبيانات التي يوفرها، وتكمن أهمية الدراسة في التأكيد على ضرورة استقلال نظام محاسبة التكاليف عن الأنظمة المحاسبية الأخرى.

تهدف الدراسة إلى بيان أهمية استخدام المنشآت السياحية في مملكة البحرين لنظام محاسبة التكاليف ومدى الاستفادة من النتائج والتعامل معها، ونظراً لعدم وجود رؤية واضحة لدى إدارات المنشآت السياحية، لما يوفره نظام محاسبة التكاليف من معلومات، فضلاً وجود العديد من المعوقات التي تواجه تطبيقه، تم وضع مجموعة من الفرضيات تركز على دور محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتج السياحي وتوفير معلومات دقيقة لخدمة الإدارة وحاجة المنشآت الفندقية إلى نظام محاسبي يتناسب وطبيعة عملها. وللوقوف على مدى تحقيق هذه الفرضيات فقد تم تصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة ،وتم استخدام الأسلوب الإحصائي الوصفي في تحليل النتائج.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان من أهمها أنه غالبية الفنادق في مملكة البحرين لا تطبق نظام محاسبة التكاليف، مما يؤثر سلباً في ربحية الفندق، وعدم توافر الكادر المحاسبي المؤهل وصعوبة الحصول على البيانات في قطاع السياحة، واقترح البحث تطبيق الأنموذج الموحد الأمريكي للنشاط الفندقي الصادر عام ١٩٩٠.

هذا وقد أوصت الدراسة ضرورة تصميم نظام متكامل لمحاسبة التكاليف في الفنادق وتوفير كادر محاسبي مؤهل لتنفيذ هذا النظام على ضوء تطبيق الأنموذج الأمريكي الموحد الذي يعتمد على محاسبة المسؤولية.

الكلمات المفتاحية: نظام محاسبة التكاليف، منشآت سياحية، التكاليف في النشاط الفندقي، الأنموذج الموحد الأمريكي للنشاط الفندقي.

المقدمة

تعد أنشطة المنشآت السياحية ومن ضمنها النشاط الفندقي اليوم من أهم الأنشطة الاقتصادية المتطورة في جميع أنحاء العالم بوصفه أحد مظاهر التقدم لأي بلد إلى أن أصبح يطلق عليه اصطلاح "الصناعة الفندقية".

ويتوقف نجاح المنشأة السياحية على نجاح إدارتها ومدى تفهمها لطبيعة التنظيم الإداري وعلى كفاءة العنصر البشري ،والأهم من ذلك مدى دقة النظام المحاسبي المستخدم ومدى الاستفادة من البيانات التي يوفرها ذلك النظام.

لذا فقد حاول الباحث في هذه الدراسة التركيز على نظام محاسبة التكاليف والتأكد من إمكانية تطبيقه واستخدامه في المنشآت السياحية وبالأخص المؤسسات الفندقية.

والجدول الآتي يبين إحصائية عن عدد الفنادق والشقق الفندقية مقسمة بحسب مستوياتهم في مملكة البحرين:

الجدول رقم (١): عدد الفنادق والشقق الفندقية مقسمة بحسب مستوياتها في مملكة البحرين

المستوى	عدد الفنادق والشقق الفندقية
٥ نجوم	٢٢
٤ نجوم	٥٢
٣ نجوم	٢١
نجمتان	٩
نجمة واحدة	٥
المجموع	١٠٩

مشكلة الدراسة

تقوم دائرة الإحصاءات العامة في مملكة البحرين بدراسات المسح الميداني لمعظم أنشطة الاقتصاد القومي البحريني، ولقد أوضحت إحدى الدراسات التي أجريت على النشاط الفندقي في مملكة البحرين عدم وجود رؤيا واضحة لدى إدارات المنشآت السياحية لما يوفره نظام محاسبة التكاليف من معلومات وبيانات دقيقة تساعدها في التخطيط الجيد لتنفيذ مهامها الإدارية بكفاءة وفعالية، وأن هناك ضعفاً واضحاً في تطبيق نظام متكامل لمحاسبة التكاليف لدى المنشآت السياحية في مملكة البحرين يكمن وراء تفاوت هذه المنشآت في تطبيقها للنظام، فضلاً عن اقتناع الإدارات بوجود العديد من المعوقات التي تواجه تطبيق هذا النظام واكتفاء الكثير منها بالقيام بمهام التكاليف ضمن إطار المحاسبة المالية.

فرضيات الدراسة

ومن خلال تحديد مشكلة الدراسة يمكن تحديد فرضيات الدراسة في ما يأتي:

الفرض الأول: محاسبة التكاليف في النشاط الفندقي لها دور مؤثر في تحديد تكلفة المنتج وتوفر معلومات تكاليفية دقيقة تسهم في عملية إتخاذ القرارات.

الفرض الثاني: المنشآت الفندقية بحاجة إلى تطبيق نظام محاسبي تكاليفي يتناسب وطبيعة عملها.

الفرض الثالث: يواجه تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الفندقية بمملكة البحرين العديد من الصعوبات التي تحول دون تطبيقه.

إعداد: د.طلال جيجان الملكاوي

أهمية الدراسة وأهدافها

تنبع أهمية هذه الدراسة من الآتي:

١. تحديد أفضل الآراء لحساب تكلفة الأقسام الإنتاجية بالفندق سواء بالاعتماد على كافة عناصر التكاليف أو الاعتماد على المواد المباشرة فقط.
٢. التأكيد على ضرورة استقلال نظام محاسبة التكاليف في المنشآت السياحية عن أنظمة المحاسبة الأخرى.
٣. توضيح كمية ونوعية البيانات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف لإدارة الفندق ومساعدتها في التخطيط واتخاذ القرارات والعمل بكفاءة.
٤. مساعدة إدارات المنشآت السياحية في مواجهة المعوقات التي تحول إعتمادها على نظام محاسبة التكاليف لأنشطتها.
٥. توضيح دور محاسبة التكاليف في النشاط الفندقي في المزج بين طريقتي الجرد الدوري والمستمر لحساب تكلفة الوحدات المنتجة.

وتهدف الدراسة إلى ما يأتي:

١. التأكيد على أهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف في المنشآت السياحية.
٢. تسليط الضوء على أهم معوقات تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المنشآت السياحية ومساعدة إداراتها في مواجهة هذه المعوقات.
٣. توضيح الآثار الإيجابية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف في المنشآت السياحية والتي تنعكس على نشاط هذه المنشآت وعلى مركزها المالي.
٤. إعادة تخطيط الهيكل التنظيمي للمنشآت الفندقية بحيث يتضمن إدارة مستقلة لمحاسبة التكاليف.

مصادر جمع البيانات

إعتمد الباحث لهذه الدراسة من مصدرين هما:

١. **مصادر ثانوية:** تم الحصول عليها من بعض الكتب والدوريات والابحاث ذات العلاقة بموضوع الدراسة بالإضافة إلى محركات البحث عبر شبكة المعلومات العنكبوتية (الأنترنت).
٢. **مصادر أولية:** تم الإعتماد في جمع البيانات الأولية على أداة القياس (الاستبانة) والتي تم صياغة اسئلتها وفقاً لمشكلة وعناصر وفرضيات الدراسة.

مجتمع الدراسة وعينتها

يتكون مجتمع الدراسة من الفنادق والمؤسسات الفندقية بمملكة البحرين، وقد تم اختيار عينة عشوائية من الفنادق السياحية وبعض الشقق الفندقية، وتم توزيع استبيان بعدد ٣٥ فندقاً تمثل نسبة ٣٢% من عدد الفنادق بمملكة البحرين، وتم اختبار عينة الدراسة بحيث تمثل نوعية الفنادق (٥ نجوم، و٤ نجوم، و٣ نجوم .. ألخ). ونظراً لعدم وجود المالك للفندق وعدم منحه لصلاحيات التصريح بالمعلومات لموظفيه والذين كانوا غالباً من العمالة الوافدة التي تلتزم بشكل قاطع لما يصدره الملاك من توجيهات وخصوصا فيما يتعلق بالبيانات المحاسبية وبكل أشكالها، فقد تعذر الحصول على كامل البيانات للعديد من الاستبيانات ،وتم رفضها وقد تم الحصول على استبانات كاملة لخمسة عشر فندقاً فقط مقسمة وفق الجدول الآتي:

الجدول رقم (٢): الفنادق التي تم استلام استبانات كاملة لها قياسا بالاستبانات الموزعة

المستوى	العدد بالقيمة	إجابة	عدم إجابة
٥ نجوم	٤	٣	١
٤ نجوم	٨	٤	٤
٣ نجوم	١٣	٥	٨
نجمتين	٨	٣	٥
نجمة واحدة	٢	-	٢
	٣٥	**١٥**	**٢٠**

أداة الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تصميم أسئلة الاستبانة على جزئين هما:

الجزء الأول: وسيشمل على مجموعة من المتغيرات المستقلة والتي تتمثل في الخصائص الآتية: معلومات عن الفندق (من تاريخ تأسيس، وعدد الموظفين)، ومعلومات شخصية عن موظفي قسم المحاسبة (المسمى الوظيفي، والمؤهل العلمي، وسنوات الخبرة)

الجزء الثاني: سيشمل مجموعة من البنود أو الأسئلة التي تقيس طبيعة العلاقة بين المتغير التابع (نظام محاسبة التكاليف) ومجموعة من المتغيرات المستقلة (توفير معلومات تكاليفية دقيقة، والجهات الرقابية، والتنبؤ، وقياس الربحية).

أداة التحليل

تم تحليل البيانات المتعلقة بهذه الدراسة باستخدام أسلوب الإحصاء الوصفي النسب المئوية بالاعتماد على حزمة البرامج الإحصائية الجاهزة SPSS.

الدراسات السابقة

لم يكن للمنشآت السياحية النصيب الكبير من الدراسات في الأدب المحاسبي بين الباحثين، إذ تركزت أغلب الدراسات على أنظمة التكاليف الصناعية بشكل كبير، ويرى الباحث ضرورة التطرق إلى بعض هذه الدراسات، لأن الفنادق تمارس نشاطات متعددة تدخل من ضمنها النشاطات الصناعية، فضلاً عن الخدمية والتجارية، وكما يأتي :

١. دراسة غرايبة و سعادة (١٩٨٦) هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إتباع نظم محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية، حيث أجريت هذه الدراسة على ٣٥ شركة مساهمة صناعية مدرجة في سوق عمان المالي، وتوصلت الدراسة إلى أن بيانات نظم محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية تستخدم لتحديد تكلفة المنتجات لاستعمالها في تقييم المخزون وتحديد تكلفة البضاعة المباعة تمهيدا لإعداد القوائم المالية، وأنها لا تستخدم بشكل علمي لممارسة أعمال الرقابة وإتخاذ القرارات الإدارية.

كما بينت هذه الدراسة أن الشركات الصناعية الأردنية لا تولي الأهمية المطلوبة لمحاسبة التكاليف، ويعود السبب في ذلك إلى أن هذه الشركات لا تعي الأغراض التي يقدمها وجود نظام التكاليف في الشركة، وكان السبب وراء ذلك كما يرى الباحثان إلى تأخر

المملكة الأردنية الهاشمية في دخول مرحلة التصنيع وإرتباط الإدارة بالملكية في معظم الأحيان.

٢. دراسة رمضان والبستكي (١٩٩٨) هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تطبيقات محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية البحرينية، حيث شملت الدراسة ٤٣ شركة صناعية لا يقل عدد موظفيها عن ٥٠ شخصاً، وبينت النتائج أن ٥٣.٤% من هذه الشركات لديها وحدة أو قسم مسؤول عن محاسبة التكاليف، في حين أن ٤٢%منه يشرف موظف واحد على محاسبة التكاليف، و ٤.٧% لايوجد لديها أي قسم أو وحدة أو موظف مسؤول عن التكاليف، كما بينت الدراسة أن البيانات الخاصة لتكلفة المنتج تستخدم لأغراض تقييم المخزون وقرارات التسعير وإعداد الموازنات، وأوضحت الدراسة أن هناك إزدياداً في التكاليف الصناعية وإنخفاضاً في تكلفة العمل المباشر،حيث بلغت ٢٠% فقط من إجمالي التكلفة الصناعية. وبينت الدراسة كذلك عدم إستخدام التكاليف المعيارية بنطاق واسع ضمن عينة الدراسة.

٣. دراسة العمري و خشارمة (٢٠٠٢) هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى تطبيق نظم محاسبة التكاليف في الفنادق الأردنية، واستخدمت الدراسة أسلوب المسح الإحصائي وذلك بتوزيع ٨٠ إستبانة على ٨٠ شخص تم إستلام ٥٥ إستبانة منها، كما وإعتمد الباحثان كذلك أسلوب الإتصالات الشخصية مع عدد من المحاسبين والمديرين الماليين في بعض الفنادق الأردنية وتوصلت الدراسة إلى أن٥٦.٤% من حجم العينة تطبق نظم محاسبة التكاليف و ٥٤.٨% من العينة يوجد بها وحدة مختصة للقيام بعمليات محاسبة التكاليف، وأن ما نسبته ٩٠.٣% يقومون بإعداد حسابات التكاليف بشكل دوري، وأن تبني نظم محاسبة التكاليف يساعد في إتخاذ القرارات المناسبة، وقد حددت الدراسة أهم الصعوبات التي تواجه الفنادق للحيلولة دون تطبيق نظم محاسبة التكالف تتمثل في إرتفاع حجم التكاليف مقارنة بالفائدة المرجوة من ناحية، ومن ناحية أخرى علاقة النظام بحجم الفندق ،فكلما كبر الفندق إحتاجت الإدارة إلى معلومات دقيقة من أجل التخطيط وإتخاذ القرارات والرقابة على التكاليف وتحديد تكلفة الخدمة مما يضطرها إلى إعتماد نظم محاسبة التكالف في فنادقها. وخرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة تصميم نظم متكاملة لمحاسبة التكاليف في الفنادق من أجل تزويد إدارة الفندق بمعلومات دقيقة تساعدها في عمليات التخطيط والرقابة على التكاليف الفندقية وتقييم الأداء بفعالية، فضلاً عن ضرورة توفير الكوادر العلمية والفنية المدربة في إعداد وتصميم وتشغيل نظم محاسبة التكاليف.

الإطار النظري للدراسة

نظام محاسبة التكاليف

يعرف نظام التكاليف على أنه "عبارة عن مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة" (هورنجرن، ١٩٨٧، ٢٣).

ويقصد بنظام محاسبة التكاليف بأنه "مجموعة من الإجراءات المنتظمة طبقاً لمنهج منطقي، وتشكل مجموعة من الوظائف لها هدف مطلوب، وتقوم على قواعد علمية من ناحية وعلى تطبيق واقعي في الحياة العملية من ناحية أخرى" (http://www.cksu.com/vb/t).

إن وظيفة نظام محاسبة التكاليف هي "حصر وتبويب وتوزيع أنواع التكاليف التي نشأت فعلاً و التي ستنشأ خلال مدة معينة، و تحديد أسباب الانحرافات الاستخدامية لعوامل الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة لصناع و متخذي القرارات".
http://infotechaccountants.com/forums/showthread

يجب أن يقدم نظام التكاليف في أي منظمة خريطة جيدة تربط التكاليف بالعمليات المستخدمة لإنتاج السلع أو الخدمات. وكذلك فإن تحديد التوليفة الأقل تكلفة للعمل المباشر والمواد المباشرة والتكاليف الإضافية لإنتاج منتج معين أو خدمة معينة يمثل أساساً لأي منظمة لكي تظل في المنافسة.

وبعد البحث والإطلاع على الكتب والدراسات المختلفة المتعلقة بنظام محاسبة التكاليف توصل الباحث إلى تعريف مختصر لنظام محاسبة التكاليف فعرفه بأنه: "نظام لتجميع البيانات التكاليفية ومعالجتها، ومن ثم عرضها بصورة ملخصة ومبسطة بحيث يتم الاستفادة منها في مختلف النشاطات".

نظام محاسبة التكاليف في المنشآت السياحية

تعد السياحة من القطاعات الإنتاجية الهامة في إقتصاديات كثير من الدول سواء المتقدمة أو النامية، وتمثل السياحة دعامة أساسية من دعامات التنمية الشاملة ،حيث إنها قطاع مركب من عدة نشاطات تتفاعل مع غيرها من النشاطات الإقتصادية الأخرى في الدولة.(لطفي، ٢٠٠٧، ٢)

وتسهم الخدمات الفندقية بشكل هام في دعم صناعة السياحة وتنميتها وتعظيم قيمتها المضافة.

يعرف النشاط الفندقي بصفة عامة في معظم دول العالم بأنه ذلك النشاط الذي يرتبط بإقامة وإيواء وإعاشة نزلاء الفندق من القادمين والمقيمين والمواطنين بصرف النظر عن وسيلة هذه الإقامة أو الإعاشة من فنادق وقرى سياحية أو شقق مفروشة أو مخيمات، ومنه يمكن القول بأن الفنادق "هي المنشات التي تبيع النوم وتقدم للنزلاء وعملائها وروادها الكثير من الخدمات المعيشية والترويحية ".(لطفي، ٢٠٠٧، ١٣)

ويعد النشاط الفندقي من أهم الأنشطة الاقتصادية المتطورة في جميع أنحاء العالم، ويتوقف نجاح المنشآت الفندقية على نجاح إدارتها ومدى تفهمها لطبيعة التنظيم الإداري، وكذلك على كفاءة العنصر البشري ومدى ملاءمة النظام المحاسبي المستخدم ومدى الاستفادة من البيانات التي يوفرها ذلك النظام.

لقد توسعت الإستثمارات السياحية في مملكة البحرين، نظراً لما تتميز به من موقع جغرافي مميز، لتشمل جميع أشكال المنشآت السياحية من شركات سياحة (كشركات التذاكروشركات النقل)، و منشآت سياحية (كالملاهي والنوادي الليلية والكازينوهات والمطاعم)، و المنشآت الفندقية (كالفنادق والمجمعات والقرى السياحية والبنسيونات وغيرها).

وبناء على ما تقدم أصبح لزاماً على إدارة، أي منشأة سياحية كانت التركيز على نظام تكاليف خاص بها يساعدها في تحديد تكاليف الأنشطة المختلفة التي تزاولها بدقة عالية ومدى مساهمة كل منها في النتيجة النهائية للمنشأة، فضلاً عن مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات السليمة.

خصائص النشاط الفندقي (العمري وخشارمة، ٢٠٠٢، ١٠٥٧):

١. موسمية النشاط الفندقي.

٢. التعامل النقدي.
٣. تنوع النشاط الفندقي (مؤسسة ذات أقسام).
٤. صغر حجم المخزون.
٥. تركيز الإستثمارات في الأصول الثابتة.
٦. اعتماده على العنصر البشري.

ومن وجهة نظر الباحث فإن هذه الخصائص التي يتميز بها النشاط الفندقي تحتم على إدارات المؤسسات الفندقية استخدام نظام للتكاليف يتناسب مع حجم عملياتها ونوعية أنشطتها وعدم الاكتفاء بالقيام بمهام محاسبة التكاليف ضمن إطار المحاسبة المالية.

ومما لا شك فيه وجود طرائق لقياس كلفة الخدمات المقدمة للنزيل والتي من أمثلتها معرفة نسبة الإشغال للفندق، أو الكلفة المباشرة لممارسة نشاط معين، أو الكلفة المباشرة الكلية لنزيل معين ومقارنتها مع الفنادق الأخرى ،وذلك بهدف قياس مدى ملائمة نظام التكاليف المعمول به مع أنظمة التكاليف المستخدمة في الفنادق الأخرى. إلا أن هذه الطرق قد تعتبر غير ملاءمة، ذلك لأن الطريقة المتبعة لتجميع التكاليف تختلف من فندق إلى آخر.

وبما أن أساس الاختيار لدى متلقي الخدمات الفندقية لا يتأثر بقوى العرض والطلب، وإنما بنوعية وجودة وسرعة الخدمة المقدمة فكان لابد لهذه المنشآت السياحية "الفنادق" من إيجاد الأسس أو الطرائق الملائمة لتسعير خدماتها المقدمة للنزلاء، ومن هنا كان لزاماً على هذه المنشآت من الاستجابة لرغبات زبائنها "النزلاء" عن طريق دراسة آلية استخدام مواردها وتعظيم ربحيتها.

يعتمد نظام محاسبة التكاليف على مجموعة من المقومات التي يمكن تلخيصها فيما يأتي (العمري وخشارمة، ٢٠٠٢، ١٠٥٧):

١. الدليل المحاسبي.
٢. المجموعة المستندية.
٣. المجموعة الدفترية.
٤. موازين المراجعة وحسابات المراقبة الإجمالية.
٥. مجموعة التعليمات واللوائح الرقابية.

ويرى الباحث بأن هذه المقومات مجتمعة يمكن توافرها في المنشآت السياحية بشكل عام على إختلاف الأنشطة التي تمارسها والفنادق على إختلاف أحجامها بشكل خاص بحيث تمكن إدارة هذه المؤسسات من إعتماد نظام تكاليف يساعدها بإتخاذ قراراتها بشكل أكثر يسرا وبدقة وكفاءة عاليتين.

يجب أن يجمع النظام المحاسبي في المنشآت السياحية بشكل عام وفي الفنادق على وجه الخصوص بين البساطة والدقة وإحكام الرقابة على أنشطتها، كما يجب أن يحقق النظام المحاسبي المتبع في الفنادق مجموعة من الأهداف منها (العمري وخشارمة، ٢٠٠٢، ١٠٥٧-١٠٥٨):

١. إمكانية إسخراج فاتورة حساب النزيل عند طلبه.
٢. قياس مدى فاعلية كل قسم على حدة.
٣. إمكانية إجراء المقارنات بين نتائج الأقسام التي تتبع للفندق.
٤. تسهيل مهمة الإدارة في رسم السياسات واتخاذ القرارات.
٥. توفير الرقابة الداخلية في نشاطات الفندق منعا للسرقة أو الاختلاس.
٦. إمكانية إستخراج البيانات الحسابية والإحصائية وتقديمها للإدارات في فترات دورية.

ويرى الباحث أن تنفيذ هذه الأهداف مجتمعة تعد مطلباً رئيساً لنظام محاسبي يتسم بالفاعلية والدقة، وإذا كان الهدف الأول المشار إليه بين الأهداف يتعلق بالناحية الفنية لقسم المحاسبة، إلا أن بقية الأهداف كلها يمكن للفندق أن يقوم بإعدادها بسهولة وطبقاً لقائمة نتائج أعمال الفندق الموضحة في الجدول ٣، والتي أعدها الباحث طبقاً لبيانات حقيقية من أحد فنادق مدينة المنامة في مملكة البحرين.

إن النشاط الفندقي هو أساساً نشاط خدمي يعتمد على العنصر البشري ،إلا أنه يتضمن نشاطات تجارية وصناعية، ومعظم الفنادق لديها حسابات تشغيل للطعام، كما هو الحال في المنشآت الصناعية، لتحديد تكلفة وجبات الطعام، وبالتالي تحديد تكلفة المبيعات وتكلفة الوجبات المجانية المقدمة إلى العاملين والتي يجب طرحها من تكلفة الطعام وإضافتها إلى رواتب العاملين بوصفها ميزة عينية، ومن ثم فإن النشاط الفندقي متعدد الأنشطة ،ويتطلب ذلك نظاماً محاسبياً على وفق متطلبات المحاسبة في المنشآت ذات الأقسام لتحديد نتيجة دخل كل قسم على حدة، وأن تطبيق محاسبة المسؤولية يتطلب تعيين مشرف على كل قسم يخضع للمسائلة عن النتائج باعتبار كل قسم مركز مسؤولية مستقل، فضلاً عن تطبيق نظام رقابة داخلية على أصول الفندق ورفع كفاءة تشغيلها. مع الأخذ في الأعتبار أن التعاملات في النشاط الفندقي هي أساساً تعاملات نقدية مباشرة أو عن طريق بطاقات الإئتمان واستخدام الحاسوب يعد أفضل وسيلة لتحقيق أهداف النظام المحاسبي بالفندق في تقديم بيانات فورية.

لذلك يقترح الباحث الأخذ بالنظام المحاسبي الموحد الأمريكي للأنشطة الفندقية* الصادر عام ١٩٩٠ (AH and Ma) حيث يقسم الفندق إلى مراكز إيرادية ومراكز مساندة، والمراكز الإيرادية سبق الإشارة اليها ،أما المراكز المساندة فهي مراكز خدمية تساعد المراكز الإيرادية في تحقيق الإيرادات والأرباح، وبالتالي يعد المركز المساند مركز تكلفة يكون المشرف عليه مسؤولاً فقط عن التكاليف التي تخضع لرقابته. ويكون هدفه هو خدمة المراكز الإيرادية بفاعلية وكفاءة عالية في استخدام الموارد المتاحة، وتتم الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والنسب المقارنة.

ووفقاً للنظام المحاسبي الموحد الأمريكي لأنشطة الفندق فإن المراكز المساندة هي مراكز مصروفات غير قابلة للتوزيع على المراكز الإيرادية بوصفها تخدم الفندق ككل وليس مركزاً إيرادياً محدداً. وتشمل المراكز المساندة (مراكز المصروفات الإيرادية العامة، مركز معالجة البيانات، مركز الموارد البشرية، مركز النقل، مركز التسويق، مركز الصيانة، .. ألخ).

إعداد: د.طلال جيجان الملكاوي

* لمزيد من التفاصيل يرجع إلى
Uniform system of accounts and expenses dictionary for small hotels, motels and motor hotels, Fourth Edition, Educational Institute of American hotel and motel association, Michigan, USA, 1990

الجدول رقم (٣): قائمة نتائج أعمال الفندق **(المبالغ بالألف دينار بحريني)***

البيان	إجمالي	قسم الغسيل والكي	قسم التليفون والتلكس	قسم الأطعمة والمشروبات	قسم الغرف والإقامة
تكلفة الخدمة					٥٠٠
التكلفة المباشرة					١٥٠
مواد مباشرة	٣٤٩	٩	٦٥	٢٢٠	٥٥
أجور مباشرة	٢٨٦	٢٥	٢١	١٢٠	١٢٠
مصروفات مباشرة	٩١	٢٣	١٧	٤٣	٨
إجمالي التكاليف المباشرة	٧٢٦	٥٧	١٠٣	٣٨٣	١٨٣
+ تكلفة صناعية غير مباشرة متغيرة	٢١٧	١٨	١٢	١٢٠	٦٧
تكلفة انتاج الخدمة	٩٤٣	٧٥	١١٥	٥٠٣	٢٥٠
+ تكلفة تسويقية غير مباشرة	٦٨	٣	٥	٤٥	١٥
التكلفة المتغيرة للمبيعات	١٠١١	٧٨	١٢٠	٥٤٨	٢٦٥
الربح الحدي	٧٧٤	١٧	٨٠	٣٢٢	٣٥٥
	١٧٨٥	٩٥	٢٠٠	٨٧٠	٦٢٠
التكاليف الثابتة					
تكلفة صناعية غ.م ثابتة	١٥٣	٢	١٨	٨٠	٥٣
تكلفة تسويقية غ.م ثابتة	٣٣	٥	٣	١٥	١٠
تكلفة إدارية	٧٣	٣	٣	٢٢	٤٥
إجمالي التكاليف الثابتة	٢٥٩	١٠	٢٤	١١٧	١٠٨
صافي الربح	٥١٥	٧	٥٦	٢٠٥	٢٤٧
	٧٧٤	١٧	٨٠	٣٢٢	٣٥٥

البيان	إجمالي	قسم الغسيل والكي	قسم التليفون والتلكس	قسم الأطعمة والمشروبات	قسم الغرف والإقامة
إيرادات غرف النزلاء	٥٠٠				
إيرادات الصالات	١٥٠				
إيرادات مبيعات المطعم	٦٥٠			٦٥٠	
إيرادات مبيعات المشتريات	٢٥٠			٢٥٠	
إيرادات المكالمات	١٩٠		١٩٠		
عمولة محصلة على المكالمات	٢٠		٢٠		
إيرادات الغسيل والكي	١٠٠	١٠٠			
– المسموحات	(٧٥)	(٥)	(١٠)	(٣٠)	(٣٠)
صافي الإيرادات	١٧٨٥	٩٥	٢٠٠	٨٧٠	٦٢٠
	١٧٨٥	٩٥	٢٠٠	٨٧٠	٦٢٠
الربح الحدي	٧٧٤	١٧	٨٠	٣٢٢	٣٥٥
	٧٧٤	١٧	٨٠	٣٢٢	٣٥٥

* **المصدر**: اعتمد الباحث على قائمة دخل الفندق وفق النظام المحاسبي الموحد الأمريكي
Uniform system of accounts and expenses dictionary for small hotels, motels and motor hotels, Fourth Edition, Educational Institute of American hotel and motel association, Michigan, US

واستناداً الى تقسيم النشاط الفندقي إلى مراكز إيرادية ومراكز مساندة ،ومع الأخذ في الاعتبار متطلبات محاسبة المسؤولية. فإن الباحث يرى الأخذ بمتطلبات النظام المحاسبي الموحد الامريكي والذي يتطلب إعداد قائمة الدخل على وفق خمس مراحل هي على النحو الآتي :

المرحلة الأولى	الإيرادات المباشرة في كل مركز	XXX
	- المصروفات المباشرة في كل مركز	(XXX)
	مجمل الدخل المباشر لكل مركز إيرادي	XXX
المرحلة الثانية	يطرح من مرحلة (١) مصاريف تشغيل غير قابلة للتوزيع (مراكز مساندة)	(XXX)
	دخل الفندق قبل الأعباء الثابتة	XXX
المرحلة الثالثة	يطرح الأعباء الثابتة من المرحلة (٢) وتشمل (إيجارات، ضرائب، الفوائد المدينة، إحلال الأصول الثابتة)	(XXX)
	دخل الفندق قبل ضريبة الدخل	XXX
المرحلة الرابعة	يطرح من مرحلة (٣) مكاسب أو خسائر بيع الأصول الثابتة	(XXX)
	دخل الفندق قبل ضريبة الدخل	XXX
المرحلة الخامسة	يطرح من مرحلة (٤) مصروفات ضريبة الدخل	(XXX)
	صافي دخل الفندق Net Income	XXX

تحليل النتائج وعرضها

يتألف مجتمع الدراسة من الفنادق والمؤسسات الفندقية بمملكة البحرين، وقد تم اختيار عينة عشوائية من الفنادق السياحية وبعض الشقق الفندقية، وتم توزيع الإستبانات على مجموعة منهم ومن ثم تجميع ١٥ استبانة مكتملة الإجابة.

فيما يتعلق بتاريخ تأسيس الفندق، فإن الجدول ٤ يبين أن الغالبية العظمى من العينة (٨٠%) قد مضى على تأسيسها أكثر من ٥ سنوات، وهذه النتيجة وبحسب اعتقاد الباحث ربما تدل على أن غالبية الفنادق عينة الدراسة لديها خبرة كافية في مجال صناعة الفنادق، مما يعكس أهمية البيانات التي تقدمها العينة لهذه الدراسة، مما يتيح لهذه الفنادق فرصة بناء أنظمة محاسبة تكاليف متطورة.

الجدول رقم (٤): تاريخ تأسيس الفندق

تاريخ تأسيس الفندق	التكرار	النسبة المئوية
أقل من ٥ سنوات	٣	%٢٠
٥ ــ ١٠ سنوات	٥	%٣٣,٣
أكثر من ١٠ سنوات	٧	%٤٦,٦
المجموع	١٥	%١٠٠

وفيما يتعلق بالمعلومات الشخصية عن المحاسب فإن الجدول ٥ يبين أن (٦٦,٧%) من المحاسبين يعملون في وظيفة محاسب مالي وتكاليف في آن واحد،و (٢٠%) منهم

يمارس وظيفة محاسب مالي، والباقي أي (١٣.٣%) فقط هم من يمارسوا وظيفة محاسب تكاليف، وأن ثلث عينة الدراسة فقط أي (٣٣.٣%) حاصل على تخصص المحاسبة (٦٠%) كانت تخصصاتهم علوم مالية ويمارسو الوظيفة المحاسبية. وأن (٨٦,٧%) لديهم خبرات عملية في محاسبة التكاليف لمدة ٥ سنوات فأكثر، كما يبين الجدول أن (٨٦,٧%) من حجم العينة قد حصلوا على المعلومات المحاسبية من خلال الدراسة الجامعية.

الجدول رقم (٥):الوصف الإحصائي لأفراد عينة الدراسة

الوظيفة التي يقوم بها	التكرار	النسبة المئوية
محاسب مالي	٣	%٢٠
محاسب تكاليف	٢	%١٣,٣
محاسب مالي وتكاليف	١٠	%٦٦,٦٧
المجموع	١٥	%١٠٠
التخصص الحاصل عليه	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	٥	%٣٣,٣
إدارة	-	-
علوم مالية	٩	%٦٠
اقتصاد	١	%٦,٧
أخرى	-	-
المجموع	١٥	%١٠٠
سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من ٥ سنوات	٢	%١٣,٣
٥ – أقل من ١٠ سنوات	٧	%٤٦,٦
١٠ – ١٥ سنة	٥	%٣٣,٣
أكثر من ١٥ سنة	١	%٦,٧
المجموع	١٥	%١٠٠
كيفية الحصول على الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
الدراسة الجامعية	١٣	%٨٦,٧
دورات تدريبية	-	-
خبرة عملية	٢	%١٣,٣
دراسة خاصة	-	-
المجموع	١٥	%١٠٠

وفيما يتعلق بتطبيق نظام محاسبة التكاليف في الفنادق، فقد بينت نتائج التحليل الإحصائي الواردة في الجدول ٦ بأن ٦ فنادق أو ما نسبته ٤٠% من حجم العينة تطبق نظام محاسبة التكاليف، وأن ٦٠% منها لا يطبق نظام محاسبة التكاليف، فيها وهذا ما يؤكد **الفرضية الثانية** والتي تنص على أن **"المنشآت الفندقية في مملكة البحرين بحاجة إلى تطبيق نظام محاسبي تكاليفي يتناسب وطبيعة عملها"**.

الجدول رقم (٦): هل تطبق الفنادق نظام محاسبة التكاليف

نعم/لا	التكرار	النسبة المئوية
نعم	٦	%٤٠
لا	٩	%٦٠
المجموع	١٥	%١٠٠

أما فيما يتعلق بالفنادق التي تطبق نظام محاسبة التكاليف فإن الجدول ٧ يبين أن جميع الفنادق عينة الدراسة الذين يطبقون نظام محاسبة التكاليف لديهم أكثر من ثلاثة موظفين بقسم التكاليف.

الجدول رقم (٧):عدد العاملين في قسم التكاليف في الفندق

عدد العاملين	التكرار	النسبة المئوية
واحد فقط	-	-
اثنان	-	-
ثلاثة	-	-
أكثر من ٣	٥	%١٠٠
المجموع	٥	%١٠٠

وفيما يتعلق بوجود وحدة مختصة للقيام بعمليات محاسبة التكاليف في الفنادق التي تطبق نظام محاسبة التكاليف، فقد بين الجدول ٨ أن ما نسبته (٦٦,٧%) من الفنادق عينة الدراسة الذين يطبقون نظام محاسبة التكاليف، يوجد بها وحدة مختصة للقيام بعمليات محاسبة التكاليف، وأن ما نسبته (٣٣,٣%) لا يوجد بها وحدة مختصة لمحاسبة التكاليف.

الجدول رقم (٨):وحدة مختصة للقيام بعمليات محاسبة التكاليف

	التكرار	النسبة المئوية
توجد وحدة مختصة بمحاسبة التكاليف	٤	%٦٦,٧
لا توجد وحدة مختصة بمحاسبة التكاليف	٢	%٣٣,٣
المجموع	٦	%١٠٠

وفيما يتعلق بالعلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، فقد أظهرت النتائج أن ٤ فنادق من أصل ٦ أو ما نسبته (٦٦,٧%) من الفنادق عينة الدراسة الذين يطبقون نظام محاسبة التكاليف أكدوا بوجود علاقة اندماج بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية ولكل منهما دفاتره وسجلاته الخاصة به، وأن ما نسبته (٣٣,٣%) أكدوا بوجود علاقة انفصال وهذه النتيجة تظهر مدى ترابط وتعاون محاسبة التكاليف مع المحاسبة المالية، حيث إن كل منهما يكمل الآخر، ولا يجوز الفصل بينهما.

وفضلاً عن استخدام الحاسوب في تطبيق نظام محاسبة التكاليف فإنه تتم الاستعانة ببعض العناصر التي تساعد في استخدام نظام محاسبة التكاليف وقد بينت نتائج التحليل هذه العناصر كالتالي:

١. الدفاتر والسجلات، حيث أيد استخدامها ٥٠% من الأفراد الذين يطبقون نظم محاسبة التكاليف.
٢. تقارير التكاليف، حيث أيد استخدامها ١٠٠% من أفراد العينة الذين يطبقون نظام محاسبة التكاليف.
٣. المستندات، حيث أيد استخدامها ١٠٠% من أفراد العينة الذين يطبقون نظام محاسبة التكاليف.
٤. دليل عناصر التكاليف، حيث أيد استخدامه ٥٠% من أفراد العينة الذين يطبقون نظام محاسبة التكاليف.
٥. دليل وحدة التكلفة، حيث أيد استخدامه ٦٦,٧% من أفراد العينة الذين يطبقون نظام محاسبة التكاليف.

والجدول ٩ يوضح تأثير استخدام نظم محاسبة التكاليف على نشاطات الفندق ،حيث أظهرت النتائج أن غالبية أفراد العينة أيدوا وجود تأثير لتطبيق نظم محاسبة التكاليف على نشاطات الفندق من حيث:

١. أكد (٨٣,٣%) من أفراد العينة الذين يطبقون نظام محاسبة التكاليف أن استخدام نظام محاسبة التكاليف، يؤثر بدرجة كبيرة، في ربحية الفندق.
٢. كما أكد (٨٣,٣%) من أفراد العينة الذين يطبقون نظام محاسبة التكاليف أن استخدام نظام محاسبة التكاليف، يؤثر بدرجة بسيطة في توفير معلومات للتخطيط.
٣. (٦٦,٧%) من أفراد العينة الذين يطبقون نظام محاسبة التكاليف أكدوا أن استخدام نظام محاسبة التكاليف، يؤثر بدرجة بسيطة، في توفير معلومات لاتخاذ القرارات.
٤. (٦٦,٧%) من أفراد العينة الذين يطبقون نظام محاسبة التكاليف أكدوا أن استخدام نظام محاسبة التكاليف، يؤثر بدرجة كبيرة، في توفير معلومات للرقابة.
٥. كما أكد (٨٣,٣%) من أفراد العينة الذين يطبقون نظام محاسبة التكاليف أن استخدام نظام محاسبة التكاليف، لا يؤثر في توفير معلومات لتقييم الأداء.

وهذه النتائج تؤكد **الفرضية الأولى** والتي تنص على أن **"محاسبة التكاليف في النشاط الفندقي لها دور مؤثر في تحديد تكلفة المنتج وتوفر معلومات تكاليفية دقيقة تسهم في عملية إتخاذ القرارات".**

الجدول رقم (٩):تأثير استخدام نظم محاسبة التكاليف في نشاطات الفندق

البيان	لا يؤثر	يؤثر بدرجة بسيطة	يؤثر بدرجة كبيرة	المجموع
زيادة ربحية الفندق	-	١ (١٦,٧%)	٥ (٨٣,٣%)	٦ (١٠٠%)
توفير معلومات التخطيط	-	٥ (٨٣,٣%)	١ (١٦,٧%)	٦ (١٠٠%)
توفير معلومات الرقابة	-	٢ (٣٣,٣%)	٤ (٦٦,٧%)	٦ (١٠٠%)
توفير معلومات لاتخاذ القرار	-	٤ (٦٦,٧%)	٢ (٣٣,٣%)	٦ (١٠٠%)
توفير معلومات لتقييم الأداء	٥ (٨٣,٣%)	١ (١٦,٧%)	-	٦ (١٠٠%)

والجدول ١٠ يبين الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق نظم محاسبة التكاليف في الفنادق على النحو الآتي :

١. (١٠٠%) من أفراد العينة الذين يطبقون نظام محاسبة التكاليف أكدوا بأن العوامل التالية لا تعيق تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الفنادق:

أ. الوقت اللازم لتطبيق محاسبة التكاليف.
ب. ندرة الدراسات الأكاديمية في مجال تطبيق نظم محاسبة التكاليف في الفنادق.
ت. عدم توافر الإمكانات المالية لشراء أجهزة حاسوب وبرامج.

٢. (٨٣,٣%) من أفراد العينة الذين يطبقون نظام محاسبة التكاليف أكدوا أن مقاومة الإدارة للتغير، فضلاً عن حجم الفندق يعيقان تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الفندق.

٣. (٦٦,٧%) من أفراد العينة الذين يطبقون نظام محاسبة التكاليف أكدوا أن العوامل الآتية تعيق تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الفندق:
أ. شعور الإدارة بعدم الحاجة إلى نظام محاسبة التكاليف.
ب. قناعة المدير المالي بعدم التغيير.
ت. ارتفاع حجم التكاليف المتعلقة باستحداث نظام محاسبة التكاليف مقارنة بالفوائد المتوقعة من استخدامه.

٤. (١٦,٧%) من أفراد العينة الذين يطبقون نظام محاسبة التكاليف أيدوا أن عدم توافر الكوادر العلمية والفنية من جهة والاكتفاء بالقيام بمهام التكاليف ضمن المحاسبة المالية من جهة أخرى يعيقان تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الفنادق.

وهذه النتائج تؤكد **الفرضية الثالثة** للبحث والتي تنص على أنه **"يواجه تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الفندقية بمملكة البحرين العديد من الصعوبات التي تحول دون تطبيقه".**

الجدول رقم (١٠):معوقات تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الفنادق بمملكة البحرين

المعوقات	نعم	لا	المجموع
مقاومة الإدارة للتغيير	٥ (٨٣,٣%)	١ (١٦,٧%)	٦ (١٠٠%)
شعور الإدارة بعدم الحاجة لنظام محاسبة التكاليف	٤ (٦٦,٧%)	٢ (٣٣,٣%)	٦ (١٠٠%)
قناعة المدير المالي بعدم التغيير	٤ (٦٦,٧%)	٢ (٣٣,٣%)	٦ (١٠٠%)
قناعة رئيس قسم المحاسبة بعدم التغيير	٣ (٥٠%)	٣ (٥٠%)	٦ (١٠٠%)
ارتفاع حجم التكاليف المتعلقة باستحداث نظام محاسبة التكاليف مقارنة بالفوائد المتوقعة من استخدامه	٤ (٦٦,٧%)	٢ (٣٣,٣%)	٦ (١٠٠%)
عدم توافر الكوادر العلمية والفنية	١ (١٦,٧%)	٥ (٨٣,٣%)	٦ (١٠٠%)
الوقت اللازم لتطبيق محاسبة التكاليف	٤ (٦٦,٧%)	٢ (٣٣,٣%)	٦ (١٠٠%)
حجم الفندق	٥ (٨٣,٣%)	١ (١٦,٧%)	٦ (١٠٠%)
الاكتفاء بالقيام بمهام التكاليف ضمن إطار المحاسبة المالية	١ (١٦,٧%)	٥ (٨٣,٣%)	٦ (١٠٠%)
ندرة الدراسات الأكاديمية في مجال تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الفنادق	-	٦ (١٠٠%)	٦ (١٠٠%)
عدم توافر الإمكانات المالية لتمويل شراء أجهزة حاسوب وبرامج	-	٦ (١٠٠%)	٦ (١٠٠%)

الإستنتاجات والتوصيات

- الاستنتاجات

١. غالبية الفنادق في مملكة البحرين لا تطبق نظام محاسبة التكاليف ،وأن معظم تلك الفنادق التي تطبق نظام محاسبة التكاليف يوجد بها وحدة مختصة للقيام بعمليات محاسبة التكاليف.

٢. إن نظام محاسبة التكاليف المطبق في الفنادق يراعي القواعد والمبادئ العلمية المتعارف عليها من حيث توافر الدفاتر والسجلات والمستندات وعناصر التكاليف ودليل وحدة التكلفة وإتباع أسلوب تحليل التكلفة والحجم والربح، وإن تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الفندق يؤثر في نشاطاته بالمساهمة في تحقيق الربحية وتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
٣. عدم توافر كادر محاسبي مدرب يحول دون تطبيق نظم محاسبة التكاليف الحديثة في الفنادق.
٤. ارتفاع حجم التكاليف المتعلقة باستحداث نظام محاسبة التكاليف مقارنة بالفوائد المرجوة منها يعيق تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الفنادق بمملكة البحرين.
٥. حجم الفندق، يعد من أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة التكاليف في الفنادق بمملكة البحرين، فكلما صغر حجم الفندق قل احتمال تطبيق نظام محاسبة التكاليف فيه، بخلاف الفنادق الكبيرة التي تحتاج إلى توفير المعلومات الدقيقة من أجل التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على التكاليف وتحديد تكلفة الخدمة ،وهذا ما يوفره نظام محاسبة التكاليف في الفندق.

- التوصيات

١. إن الأخذ بالنظام المحاسبي الموحد الأمريكي المقترح تطبيقه يسهم في توفير المعلومات الدقيقة والفورية التي تساعدها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرار، مما يطور صناعة الفندقة بمملكة البحرين ،ويمكنها من منافسة الفنادق العربية والدولية.
٢. ضرورة توفير الكوادر العلمية والفنية المدربة في إعداد وتصميم وتشغيل نظام محاسبة التكاليف.
٣. ضرورة تشجيع الدراسات الأكاديمية في مجال تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الفنادق السياحية بمملكة البحرين.
٤. ضرورة العمل على استخدام الحاسوب من أجل تطوير نظام محاسبة التكاليف في الفنادق من أجل تزويد الإدارة بالبيانات التكاليفية اللازمة في الوقت المناسب.
٥. ضرورة التحول إلى تطبيق نظام محاسبة التكاليف في فنادق مملكة البحرين للتغلب على نواحي القصور في النظام المستخدم حالياً في الفنادق، لاسيما وأن ظروف وإمكانيات تطبيق نظام محاسبة التكاليف متاحة سواء فيما يتعلق بتوفير البيانات المرتبطة بتكاليف الأنشطة ومسبباتها والذي قد يتطلب الحصول على بعضها إجراء بعض التعديلات في الدفاتر والسجلات، أو فيما يتعلق بوجود الحاسوب الذي يجعل من عملية معالجة مثل هذه البيانات أمراً يسيراً.

المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية

١. العبيدي، نبيه، ٢٠٠٩، محاسبة التكاليف المدخل العلمي والتطبيقي، مطبعة الإتحاد، المنامة، مملكة البحرين.
٢. العمري، أحمد وخشارمة، حسين،٢٠٠٢، " مدى تطبيق نظم محاسبة التكاليف في الفنادق الأردنية: دراسة ميدانية" مجلة أبحاث اليرموك، جامعة اليرموك، مج(١٨)، ع (ب).
٣. الرجبي، "محمد تيسير"، ٢٠٠٤، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل، عمان، الأردن.
٤. غرايبة، فوزي و سعادة، يوسف، ١٩٨٦،" مدى إتباع نظم محاسبة التكاليف في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية"، مجلة دراسات الجامعة الأردنية، مج(١٣) ع(٣)

٥. حنان، رضوان، ٢٠٠١ ، " محاسبة المؤسسات الفندقية "، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
٦. هورنجرن، ت، تشارلز، ١٩٨٧، محاسبة التكاليف مدخل إداري، ترجمة أحمد حامد حجاج، الجزء الأول والجزء الثاني، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية.
٧. لطفي، أمين، ٢٠٠٧، المحاسبة والتحليل المالي في الفنادق، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
٨. المليجي، فؤاد السيد، المحاسبة في النشاط الفندقي، مؤسسة رؤيا للنشر والطباعة، الأسكندرية، ٢٠١٠.

ثانياً- المراجع باللغة الأجنبية

1. Horngren, C. T., Datar, S. M., 2006, Foster, G., "Cost Accounting A Managerial Emphasis", 12th. ed., Upper Saddle River: New Jersey, Prentice Hall.
2. Lyall, D.,K., Okoh, and A. Puxty, 1990 "Cost Controls into the 1990s"' Management Accounting, UK, February.
3. Sayel Ramadan and Hassan Al-Basteki, 1998, " Survey of Cost Accounting Practices in Bahraini Manufacturing Companies", Dirasat, Administrative Sciences, Volume 25, No 1.
4. Uniform System of Accounts and Expenses dictionary for small Hotels, Motels and Motor Hotels, Fourth Edition, Educational institute of the American Hotel and Motel Association, Michigan, USA, 1990.

ثالثاً- الانترنت

1. http://infotechaccountants.com/forums/showthread
2. http://www.cksu.com/vb/t

إعداد: د.طلال جيجان الملكاوي